República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-80913594-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 21 de Agosto de 2026

Referencia: expediente N° 35.988-I y su acumulado N° 48.557-I, caratulados “SHELL CIA. ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A.", sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 35.988-I y su acumulado N° 48.557-I, caratulados “**SHELL CIA. ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A.** s/recurso de apelación”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 22/102 y 175/182vta. se interponen sendos recurso de apelación contra dos resoluciones dictadas por la Jefa de la División Jurídica del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales Dependientes de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la DGI-AFIP. Por la primera de ellas de fecha 9/2/2012, N° 01/2012, se intima a la firma para que en el término de 15 días ingrese la suma consignada en concepto de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural Ley 23.966 Titulo III correspondiente a los períodos enero de 2006 a noviembre de 2011, ambos inclusive, con más sus intereses resarcitorios. Por la segunda resolución de fecha 27/12/2017, N° 101/2017, se aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido antes referido, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Relata la recurrente que el impuesto intimado corresponde a una diferencia de precios originada en una comparación que realiza la AFIP entre los valores de las ventas (netos de impuestos y fletes) realizadas en área ubicada al sur del paralelo 42°, exento por el art. 7°, inc. d) de la ley 23.966, Título III de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ley de ITC) y los precios correspondientes a las operaciones destinadas a la zona norte de dicho paralelo.

Indica que el resultado de esa comparación en los casos en que los precios destinados a la zona “sur” superan a los precios de productos destinados a la zona “norte”, multiplicada por el volumen del producto del que se trate, es calificada por el organismo como una “apropiación indebida del beneficio fiscal”, reclamada a título de impuesto.

Se agravia que el estudio llevado a cabo por la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada no lleva firma de ningún funcionario de la AFIP, no está fechado y no contiene ninguna identificación que permita conocer cuál es el departamento de la repartición que lo ha emitido.

Destaca que si bien el mencionado estudio alega un carácter “técnico” no invoca norma alguna que indique el soporte jurídico de las conclusiones allí volcadas.

Manifiesta que el estudio califica de “apropiación indebida de beneficios” a una diferencia de precios cuando ningún artículo de la ley de ITC contiene esa definición ni admite un reclamo por “diferencias de precios” a título de impuesto.

Señala también errores de orden fáctico que contiene el estudio realizado, ya que efectúa un análisis de las comisiones percibidas por las estaciones de servicios asumiendo que todas operarían en consignación, a pesar de que la AFIP tiene conocimiento que Shell opera bajo el régimen de reventa.

Explica que el Fisco considera como “apropiación de beneficios” a la diferencia entre el precio de venta minorista sin impuesto a los combustibles cobrado en la zona gravada, respecto del mismo precio cobrado en la zona exenta.

En ese sentido, analiza que el organismo fiscal entiende que los precios de venta a los adquirentes, o sea a las estaciones de servicio, netos de impuestos y fletes, deben ser iguales en la zona exenta y en la zona no exenta, y cuando el primero es superior, la diferencia debe ser ingresada al Fisco a título de impuesto ya que ello importa una apropiación parcial del beneficio de la exención.

Expone que el ente fiscal indica que el cargo formulado no debía encausarse mediante el procedimiento de determinación de oficio previsto en el art. 17 de la ley 11.683, por considerarlo encuadrable en el anteúltimo párrafo del art. 7° de la ley ITC, el cual advierte que la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen debería quedar diferida a la oportunidad de entablarse una acción de repetición.

Afirma la naturaleza determinativa de la resolución cuestionada concluyendo que la misma es apelable ante este Tribunal en los términos del inc. b) del art. 76 y del inc. a) del art. 159 de la ley 11.683.

Detalla que el origen del cargo comienza el 13/12/2011 mediante un requerimiento efectuado por el Fisco Nacional destinado a verificar el cumplimiento dado a las leyes de impuestos, solicitando básicamente que informe: 1) si los precios correspondían a la zona norte del paralelo 42 o a la zona exenta del ITC, al sur del paralelo 42 y 2) si la sociedad realizaba la comercialización de los productos a través de la modalidad de reventa o consignación.

Hace hincapié en que ningún dato de los solicitados en el requerimiento se dirigía a indagar acerca del destino de los productos.

Aclara que tampoco existe un cuestionamiento respecto a la vigencia de la exención establecida en el inc. d) del art 7° de la ley ITC, dado que si bien el reclamo del ente recaudador implica un desconocimiento de sus efectos y una limitación al alcance de la franquicia, la exención, en su presupuesto constitutivo –esto es transferencia de bienes destinados a consumo a zona sur-, no ha sido cuestionado por el organismo, quien sí ha incorporado de hecho un presupuesto inexistente en la norma.

Destaca que el “cambio de destino” constituye el único supuesto de excepción que permite

al Fisco Nacional apartarse del trámite determinativo, las demás pretensiones deben canalizarse por el procedimiento de determinación de oficio, tal como prevé el art. 14° de la ley de ITC.

Plantea la nulidad de la resolución por considerar que existe un vicio en la formación del acto derivado de la errónea interpretación que realiza la AFIP de las normas procedimentales de la ley de ITC omitiendo seguir el trámite de determinación de oficio.

Sostiene que Shell vende combustible exento del ITC en la zona ubicada al sur del paralelo 42°, es decir la "zona sur" o "zona exenta", a cuatro estaciones de servicio, no teniendo en esa zona distribuidores u otro tipo de clientes pasibles de gozar de la exención de productos destinados a aquella área geográfica.

Informa que respecto del transporte de combustible, en todos los casos de las ventas a la zona exenta los productos son entregados por camiones contratados por Shell directamente a las estaciones de servicio, estando éstas habilitadas por el Fisco Nacional como adquirentes de producto gravado exento por destino en los términos del art. 7° inc. d) de la ley del gravamen.

Apunta que respecto al modo de comercialización, en todos los casos los productos destinados a la zona exenta, las estaciones de servicio operan bajo un régimen de reventa, por el cual compran el combustible a la sociedad y lo revenden a los consumidores finales al precio que estimen conveniente, al no existir un régimen de consignación, no hay comisiones involucradas en las transacciones realizadas con las estaciones de servicio ubicadas en la "zona sur".

Resalta que en ningún caso las estaciones de servicio de la zona sur son operadas por subsidiarias de Shell, sino que se trata de estaciones independientes, con intereses propios, no existiendo una comunidad de intereses de la sociedad.

Revela que oportunamente, al contestar el requerimiento recibido el 13/12/2011 aclaró que no cuenta con información sobre los precios minoristas o de surtidor por las estaciones de servicio, dado que Shell CAPSA opera con todas ellas bajo el régimen de reventa de combustible.

Agrega que respecto de la facturación de las operaciones, la ley ITC dispone que los sujetos pasivos –Shell en su calidad de refinador- deberán aplicar a operaciones independientes en régimen de reventa las alícuotas correspondientes a cada producto gravado sobre el precio de venta en planta de despacho que surja de la factura o documento equivalente, neto de bonificaciones y de los otros impuestos nacionales incluidos en la factura, siempre que se encuentren correctamente discriminados. En relación al flete, dado que Shell entrega los productos directamente en las estaciones de servicio, el costo del mismo integra el precio del combustible, pero no la base imponible del impuesto, por estar discriminado en la factura o documento equivalente que Shell emite a las estaciones de servicio.

Considera que la pretensión fiscal proyectada sobre una "diferencia de precio" ajena al presupuesto material del ITC, representa una violación al principio de reserva de ley, en tanto el organismo recaudador pretende gravar un concepto no previsto en la ley de ITC. Expone que el ente fiscal se aparta del aspecto material de la norma que determina las distintas situaciones alcanzadas por el impuesto, y crea la figura de la "apropiación indebida del beneficio fiscal", que al no tener naturaleza estrictamente fiscal, mal puede derivar o convalidar un ajuste impositivo.

Respalda con la documentación que acompaña, las constancias del Registro de Operadores

de Productos Exentos por Destino y/o Impuestos Diferenciados, correspondientes tanto a Shell como a las estaciones de servicio que operan con la sociedad en la zona sur, por los años 2006 a 2011 y aclara que de acuerdo con la Resolución 1234/02 de la AFIP, hasta el año 2006 las estaciones de servicio estaban encuadradas en dicho registro bajo el código 5.1. Luego a partir de la modificación dispuesta por la Resolución 2079/06, desde el año 2007 ese código pasó a ser 4.1.

Puntualiza que el propio organismo reconoció que las transferencias realizadas por Shell a la zona sur, reunían las condiciones exigidas por la Resolución General 1234/02 para que fueran reconocidas como exentas.

Analiza que la inscripción en el Registro de operadores de Productos Exentos por Destino y/o Impuestos Diferenciados tiene carácter anual y las operaciones exentas solo están permitidas entre sujetos registrados.

Agrega que la Resolución General 2080/06 dispone la inscripción de los transportistas de productos exentos por destino en un registro especial creado al efecto y el transporte de los productos destinados a ser consumidos al sur del paralelo 42° sólo puede hacerse por transportistas inscriptos en el mencionado registro y publicados por la AFIP en la página respectiva junto con las unidades que realizan el transporte que también deben estar registradas y habilitadas por el ente fiscal, exteriorizándose dicha habilitación con la publicación de los dominios en la página web del Fisco Nacional.

Indica que no existe ninguna disposición legal o reglamentaria que le exija o le imponga limitaciones o condicionamientos vinculados con el precio de venta de sus productos, teniendo en cuenta que sobre este concepto reposaría la pretensión fiscal.

Razona que si bien el organismo recaudador se encuentra facultado a revisar la vigencia de la exención de acuerdo al destino efectivo de los productos ello no habilita a desconocer parcialmente los efectos de la exención en virtud de una diferencia de precios que en los términos de la ley de ITC, no tiene incidencia alguna respecto a los presupuestos legales y reglamentarios que justifican la obtención/pérdida de la exención.

Continúa argumentando que cumple con sus obligaciones de inscripción en el registro especial regulado por la Resolución General 2079/06, factura regularmente sus ventas, identifica los productos en forma correspondiente y cumple con sus deberes de registración e información, configurando el reclamo fiscal una exigencia contraria al principio de reserva de ley que rige en materia tributaria.

Subsidiariamente plantea que el ente fiscal sólo ha considerado en su liquidación aquellos períodos y productos en los cuales los precios de venta a la zona exenta fueron superiores a los precios del resto del territorio continental, no computando los meses en que la misma situación fue a la inversa. En ese sentido considera que el ajuste omitido es importante y destruye cualquier alegación sobre “apropiación de beneficio”, ya que en los meses y por los productos en los cuales confirió a esos consumidores un beneficio mayor al exigido, al venderle a precios inferiores a los que obtuvo por sus ventas a otras zonas geográficas, lo que arroja un balance negativo de aproximadamente $5.200.000.

Asimismo considera que el Fisco Nacional debió aplicar la teoría de las correcciones simétricas, en los términos del anteúltimo párrafo del art. 81 de la ley 11.683.

Con relación a la sanción apelada plantea la prescripción y subsidiariamente considera que, por todo lo expuesto, la misma carece de fundamento legal y por lo tanto carece del elemento objetivo. En el caso

que se considere que se encuentra verificado el aspecto objetivo pide que se declare la existencia de un error excusable.

Finalmente ofrece prueba documental y solicita que se haga lugar a la nulidad de la resolución apelada y subsidiariamente se revoque la misma con costas. Formula reserva del caso federal.

A fs. 117/127 y 190/197vta. contesta los traslados conferidos la representación fiscal.

Sostiene la improcedencia formal de recurso como así también la incompetencia de este Tribunal para decidir sobre la cuestión planteada.

Con relación a la cuestión de fondo reitera los términos del informe elaborado por la División Comprobaciones Externas del organismo fiscal y el estudio de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada, en los cuales se analiza la evolución de los precios de combustibles dentro de la zona de exención que prevé la ley ITC.

Invoca que las consecuencias de no cumplir con las previsiones exentivas de la norma en cuestión, trae como consecuencia un aprovechamiento indebido de beneficios.

Respecto del planteo en subsidio manifiesta que sin perjuicio que las correcciones simétricas son inadmisibles fuera del ámbito de una determinación de oficio, señala que se calculó el ajuste únicamente sobre los meses que se observó que existió una apropiación indebida del beneficio fiscal como consecuencia de la caída de la exención por destino geográfico, de acuerdo a lo previsto por el art. 7° inc d) de la ley 23.966.

Por último pide que se resuelvan las cuestiones previas haciendo lugar a las mismas con costas y subsidiariamente se confirmen las resoluciones recurridas con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 144/146vta. esta Sala C, en su anterior composición resolvió: 1) Rechazar las excepciones de incompetencia e improcedencia formuladas por el Fisco Nacional. Costas en el orden causado. 2) Denegar la nulidad invocada por la recurrente. 3) imponer las costas en el orden causado.

A fs. 203 se resuelve por Sala acumular el expediente N° 48.557-I a las presentes actuaciones; a fs.205 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala C, la que a fs.206 pone los autos para dictar sentencia.

II.-Que previo a adentrarse al análisis referido a la cuestión controvertida en autos, corresponde reseñar el marco normativo aplicable.

En tal sentido, el artículo 7° del Título III de la ley 23.966 (texto vigente para los períodos en discusión) disponía: *"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 REPUBLICA ARGENTINA: Sobre y al sur de la siguiente traza: de la frontera con CHILE hacia el este hasta la localidad de El Bolsón y por el paralelo Nº 42 y hasta la intersección con la ruta nacional Nº 40; por la ruta nacional Nº 40 hacia el norte hasta su intersección con la ruta provincial Nº 6; por la ruta provincial Nº 6 hasta la localidad de Ingeniero Jacobacci; desde la localidad Ingeniero Jacobacci hacia el noroeste por la ruta nacional Nº 23 y hasta la localidad de Comallo incluida; desde la localidad de Ingeniero Jacobacci hacia el noreste por la ruta nacional Nº 23 y hasta la ruta nacional Nº 3; por la ruta*

nacional Nº 3 hacia el sur, incluida la ciudad de Sierra Grande, hasta el paralelo Nº 42; por el paralelo Nº 42 hacia el este hasta el Océano Atlántico. Inclúyese en la presente disposición el expendio efectuado por puertos patagónicos de gas oil, diesel oil y fuel oil para consumo de embarcaciones de cabotaje efectuados en la zona descripta y al este de la misma hasta el litoral marítimo, incluido el puerto de San Antonio Oeste.

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.

Sin perjuicio de las penas y sanciones que pudieren corresponderles por el hecho, son responsables solidarios con los deudores del gravamen todas las personas indicadas en el artículo 18º de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones).

En estos casos, no corresponderá respecto de los responsables por deuda propia el trámite normado en los artículos 23 y siguientes de la Ley precedentemente mencionada ni la suspensión del procedimiento establecido en el artículo 20 de la Ley Nº 24.769, sino la determinación de aquella deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios, sin necesidad de otra substanciación.

En este último supuesto la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen quedará diferida a la oportunidad de entablarse la acción de repetición".

A su vez, la Resolución General (RG) N° 1234/02 establece la creación del Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o con Impuestos Diferenciados, modificada luego por la RG 2079/2006 y 2080/2006 (AFIP) que estableció el Registro de Transportistas de Productos Exentos por Destino y/o Productos Intermedios. Asimismo, el artículo 1° de esta última resolución dispone la creación del "Registro de Transportistas de Productos Exentos por Destino y/o de productos intermedios (art. 7°, inc. b) y d) de la ley n° 23.966 y el decreto N° 1016/97)". Detallando, en lo que aquí interesa, a transportistas de: "*…a) Productos gravados exentos por destino: 1. Consumidos en el área delimitada por el artículo 7°, inciso d) de la Ley N° 23.966, Título III de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (...). Asimismo el art. 2° establece que "… deberán inscribirse quienes transporten —con medios propios o ajenos— los productos gravados con los destinos indicados en el artículo 1º, cuando presten servicios a terceros que se encuentren inscriptos en los siguientes registros:*

a) 'REGISTRO DE OPERADORES DE PRODUCTOS EXENTOS POR DESTINO Y/O CON IMPUESTOS DIFERENCIADOS (ART. 7º, INC. D) Y ART. 4º, QUINTO PARRAFO DE LA LEY Nº 23.966)', creado por la Resolución General Nº 1234, texto sustituido por la Resolución General Nº 2079".

Que sentado lo que antecede, procede en primer término poner de manifiesto que no se encuentran controvertidas las siguientes cuestiones:

.- la recurrente realiza ventas de combustible en las zonas exentas de tributar por el ITC.

.-el destino del combustible sobre el que se pretende aplicar el tributo.

.-el volumen de las ventas efectuadas.

·-las ventas fueron realizadas a clientes exentos habilitados por la AFIP.

·-el cumplimiento de las distintas registraciones establecidas por las normas y habilitados por la AFIP tanto respecto de los choferes como de los vehículos utilizados.

·-las facturas tienen ITC facturado y contienen las leyendas dispuestas por la AFIP para los casos de ventas exentas por destino geográfico.

Sin perjuicio de ello, si bien el organismo fiscal reconoce que las operaciones en crisis han tenido como destino el establecido por la ley, esto es, la zona sur prevista por ella, cabe poner de resalto que el artículo 7° citado tenía como objetivo eximir del ITC a ciertas operaciones con un determinado destino.

Sin embargo, el único argumento invocado por el Fisco Nacional para desconocer la exención en cuestión se reduce a la comparación de los precios del combustible en la zona sur respecto de las restantes zonas en las que el producto se comercializa (conforme estudio de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada) y en función de ello concluir que, si el precio de la primera resulta mayor, existe por parte de la contribuyente una apropiación de los beneficios establecidos por la norma (vide fs. 3/5 de los a.a.).

En efecto, en el mencionado estudio acompañado por la recurrente al interponer su recurso, no se cuestiona que el combustible se hubiere vendido en la zona exenta, sino que se limita a indicar que la exención no se materializa en una disminución del precio para los consumidores sureños (ver fs. 22/34vta.).

Ahora bien, debe recordarse que nuestro Tribunal Cimero en materia de interpretación de las leyes impositivas ha sostenido que se debe atender al fin con el que han sido dictadas (Fallos 329:2975), no resultando lógico atenerse al sentido más restringido que pueda darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si ésta se ha cumplido, pues sólo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal podrá alcanzar su verdadero sentido (Fallos 308:2554).

Asimismo, el principio de legalidad (art 4, 17, 75 inc.1, CN) impide que se excluyan de la norma que concede una exención, situaciones que tienen cabida en ella según los términos del respectivo precepto (CSJN Sedamil SA 12/11/1996, entre otros).

También el Máximo Tribunal ha dispuesto que “Las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restrictivo que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia” (Fallos 296:253)

Que en consecuencia, no encontrándose cuestionado el destino del combustible como así tampoco el cumplimiento de los requisitos establecidos en las Resoluciones Generales mencionadas, corresponde revocar las resoluciones Nros 01/2012 y 101/2017 apeladas en autos, en todas sus partes. Costas a la vencida.

III.- Por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los restantes planteos efectuados.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar las resoluciones Nros 01/2012 y 101/2017 en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.08.20 16:11:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.08.21 14:36:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.21 14:37:25 -03:00