Expte. Nº 21.335/2023 “AXION ENERGY ARGENTINA S.A. (TF 48738-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”.

///nos Aires,7 de mayo de 2024.PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que mediante resolución interlocutoria del 15/04/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción opuesta por el Fisco Nacional y declaró su competencia para entender en los presentes actuados, con costas.

Asimismo, difirió la regulación de honorarios de la parte actora hasta el momento en que se resuelva la cuestión de fondo.

I.1.- Para así decidir, la Vocal Instructora Dra. Gómez recordó que la actora recurrió la intimación que le fuera cursada con fecha 27/03/2018 por la Resolución n° 1/2018 dictada por el Jefe (Int.) de la División Recaudación de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP, para que ingrese el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ley 23.966) con más los intereses resarcitorios y la presentación de las DD.JJ. rectificativas, correspondientes a los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2015 y enero, febrero, marzo, mayo y junio de 2016.

Indicó que la apelante relató que el impuesto intimado responde a dos conceptos bien diferenciados: a) las ventas a la empresa Carboclor S.A. de solventes y aguarrás en condición de exentas en los términos del inciso c) del art. 7º 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.

Recordó los argumentos por los cuales la parte actora le atribuyó competencia al Tribunal Fiscal para entender en autos y la excepción de incompetencia interpuesta por el organismo fiscal fundada en que la resolución recurrida no cumple con los requisitos del art. 159 de la ley 11.683, tras negar que se trata de un acto administrativo sino de una intimación de pago de las sumas adeudadas por el gravamen en tanto ésta se dictó conforme a los parámetros del art. 7º de la ley 23.966.

Por su parte, alegó el Fisco que de haber la parte actora considerado que dicha intimación no se encontraba ajustada debió haber interpuesto recurso de repetición y no acudir a esta vía y recordó que la propia ley del gravamen determina que no procederá el procedimiento de determinación de oficio fijado en los arts. 16 y siguientes de la ley 11.683. En subsidio, contestó el recurso en traslado.

I.2.- Al respecto, el Tribunal *aquo* recordó cuál es la competencia que le atribuye el art. 159 de la L.P.T. y la intimación cursada materia de recurso; concluyendo que le asistía razón a la recurrente en cuanto a otorgarle a dicho acto naturaleza determinativa.

Indicó que no se trató de una simple intimación de pago de los ajustes a que arribara la inspección actuante y, si bien, reconoció que el ente recaudador no recurrió al procedimiento previsto por el art. 16 de la ley 11.683, sostuvo que el acto –conforme surge del cotejo de las actuaciones administrativas- fue precedido de una tarea de fiscalización tendiente a colectar datos de hecho y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo a ingresar, además de destacar que en el mismos acto se hace expresa mención a que "*la División Verificaciones procedió a determinar el impuesto que hubiera correspondido ingresar con los valores de referencia establecidos por la Resolución…".*

Por lo expuesto, y a mérito de lo previsto por el art. 165 de la L.P.T., entendió que resultó competente para entender en el recurso presentado en autos, por lo que rechazó la excepción interpuesta por el Fisco Nacional, con costas. Citó jurisprudencia de este fuero, doctrina plenaria de dicho tribunal dictada el 20/06/2007 en la causa "Santiago Sáenz S.A." (expte. nº 26.076-I) y lo decidido por la C.S.J.N. en el marco de la causa "Colorín IMSSA" en apoyo de su postura.

I.3.- Por su parte, la Vocal O´Donnell, luego de compartir el análisis de la vocal instructora, consideró que resultaba aplicable al caso de autos el criterio adoptado por la C.S.J.N. el antecedente "Colorín IMSSA (TF 24123-I) c/ DGI s/", del 02/07/2023 (*Fallos*: 336:837) sin que se hubieran esgrimido argumentos que justifiquen apartarse de lo allí decidido, a lo que agregó que tampoco la reforma introducida por la ley 27.430 excluyó en forma expresa la apelación de actos de la naturaleza del recurrido en estos autos. En vistas de lo expuesto, concluyó que correspondía rechazar la excepción planteada y declarar la competencia de dicho Tribunal.

En idéntico sentido al voto formulado por la vocal instructora opinó que el TFN tenía competencia para abocarse al recurso de apelación invocado.

Por ello, se rechazó la defensa de incompetencia planteada por el Fisco Nacional y se declaró la competencia del tribunal jurisdiccional administrativo para entender en estos autos, con costas.

II.- Que luego de haberse producido la prueba (documental y pericial técnica –esta última, obrante a fs. 176/179–) ordenada en la audiencia del 12/09/2019; el Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia con fecha 23/11/2022 – y su aclaratoria del 01/12/2022- haciendo lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocando el acto administrativo del 27/03/2018, con costas.

En el mismo acto, reguló los emolumentos de los profesionales actuantes por la parte actora los que quedaron a cargo del Fisco Nacional, así como también los del perito ingeniero Fernández -designado a propuesta de la actora-.

II.1.- Para así decidir, la Vocal Instructora Dra. Gómez –luego de recordar el tenor de la intimación cursada a la actora, los términos del recurso de apelación deducido por la contribuyente y el trámite seguido en la causa–, indicó que de la compulsa del informe final de inspección (obrante a fs. 158/160 de las actuaciones administrativas) surge que se le dio intervención a la AFIP en virtud de la observación que realizara la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos el 21/12/2016 a través de su informe técnico, en oportunidad del reempadronamiento en el Registro creado por la Resolución General AFIP n° 1104/01, por el período 01/07/2015 al 30/06/2016.

Mencionó que allí, a partir del cruce de datos, se verificó que la actora vendió a Carboclor S.A. la cantidad de 380.180 litros de solventes y aguarrás en condición de exentas del impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural, y que si bien la firma compradora está inscripta en el Registro de Exentos, se informó que ésta última no se encontraba habilitada para comprar dichos productos, añadiendo que ellos no fueron utilizados en ningún proceso productivo sino se comercializaron en el mismo estado en que fueron adquiridos, entendiendo así que tal venta se encuentra gravada.

Por otra parte, señaló que del informe surge que la firma actora vendió la cantidad de 940.870 de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático a Carboclor S.A. al amparo del decreto 1016/97 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, secantes de pinturas, estabilizantes de PVC, etc., considerando que no cumple con los requisitos fijados por el mencionado decreto, por lo que correspondía aplicar el impuesto bajo análisis de dicha operatoria.

A mérito de lo expuesto, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que debía analizar: a) sí las ventas realizadas a Carboclor S.A. en condición de exentos, por aplicación del inciso c) del art. 7º de la ley del gravamen, se ajustan o no a derecho y b) si las ventas efectuadas se encuentran amparadas por el decreto 1016/97 o se encuentran gravadas como sostiene el ente Fiscal.

II.2.- En primer lugar recordó que la ley 23.966 en su art. 1º, del Título III, Capítulo I, estableció el impuesto sobre la transferencia de combustibles líquidos y

Fecha de firma: 07/05/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37807884#397813318#20240506160702748

gas natural a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado que se detallan en el art. 4º de dicho Capítulo, de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación.

Acto seguido, analizó el marco normativo que entiende aplicable al caso de autos y, en particular, se expidió –y transcribió- el art. 7º de la ley 23.966; el art. 28 del decreto 74/98 (que establece la inscripción en el Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destinos); los arts. 1°, 2° y 4° de la Resolución General AFIP 1104/01 (que crea el "Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o susceptibles de Reintegro (art. 7º, inciso c), y el artículo agregado a continuación del art. 9º, de la ley 23.966") y los arts. 1°, 3° y 4° de la Resolución General AFIP 3044/11 (que establece las formalidades exigidas por la AFIP para el reconocimiento de exenciones) así como también el art. 1º del decreto 1016/97.

Por otro lado, recordó doctrina del Alto Tribunal en el sentido en que los decretos y las reglamentaciones que emanan de organismos de la administración son parte integrantes de la ley reglamentaria y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley, al sostener que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez los actos de los órganos del Estado (cfr. doctrina C.S.J.N., *Fallo:* "Krill Producciones Gráficas" del 08/06/1993).

Además destacó: *"…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 aquella (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)".*

II.3.- Así las cosas, sobre las ventas realizadas a Carboclor S.A. de solventes y aguarrás en condición de exentos con base en lo establecido por el art. 7º, inciso c), de la ley del gravamen; indicó el T.F.N. que la firma actora en su escrito recursivo sostuvo que cumplió con la totalidad de los requisitos exigidos por las RG AFIP 1104/01 y 3044/11, habiendo verificado el cumplimiento por parte de Carboclor S.A. 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. 7º, inciso c), de la ley 23.966 a la venta de 380.180 litros de solventes y aguarrás.

Planteó que el Fisco Nacional sustentó la intimación del gravamen en un supuesto incumplimiento por parte de un tercero, en este caso Carboclor S.A., 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 la mencionada es una circunstancia ajena a Axion y, por lo tanto, se encuentra fuera de su control.

En vista de lo señalado, indicó que de las actuaciones administrativas surge que la demandada no objetó ni cuestionó que la actora haya dado cabal cumplimiento con los requisitos y formalidades fijadas en la normativa analizada previamente; recalcando que el propio organismo recaudador reconoció que Carboclor S.A. se encontraba inscripta en el Registro de Operadores 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 S.A. en el mismo estado, es decir, que no fueron objeto de ningún proceso productivo.

Destacó la Vocal Instructora que la intimación objeto de autos se encuentra sustentada únicamente en el informe técnico brindado por la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos donde expresamente dice “*Por otra parte, se informa que cuando esta Secretaría emita el informe técnico de Carboclor S.A. 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 Solventes y Aguarrás comercializados exentos de ICLG y los 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático comercializados al amparo del Decreto 1016/97*”, respecto de lo cual afirmó que no surge de las actuaciones administrativas información o documentación que aluda al informe técnico emitido con relación a Carboclor S.A., ni respecto de la decisión que tomó el Fisco acerca de la responsabilidad que le cabía a esa empresa sobre las operaciones involucradas en autos.

Por lo manifestado, concluyó: “…*tomando en consideración que el art. 7º de la ley dispone que aquellos que dispusieren o usaren de combustibles, aguarrás, solventes, gasolina natural, naftas vírgenes, gasoil, kerosene o los*

#37807884#397813318#20240506160702748

productos a que se refiere el 4º párrafo del art. 4º, 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 incumplimiento por parte de la firma recurrente, corresponde dejar sin efecto la intimación cursada respecto de la operación 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".

II.4.- En cuanto a la venta de 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático señaló que la parte actora indicó que se encontraba amparada por el mecanismo de sustitución previsto por el decreto 1016/97 indicando que su agravio se sustentó en que el Fisco Nacional concluyó, a partir de especificaciones técnicas y comerciales, que tal producto no se trataría de uno intermedio, destacando que la recurrente sostuvo que ni de la resolución apelada ni de los antecedentes surge que la AFIP hubiera indagado concretamente si la firma Carboclor S.A., efectivamente, sometió al producto en cuestión a un proceso de refinación secundaria.

Al igual que lo manifestado en el apartado que antecede, la Vocal destacó que la recurrente también cuestionó que del acto impugnado surgía que se reconocía el registro de la firma compradora indicada, pero que no se daban razones que avalen por qué ésta no se encontraba habilitada para la compra de aguarrás, imputándole el pago del tributo cuando cumplió con los requisitos fijados, no siendo esto último objetado.

Al respecto, el Tribunal *a quo* entendió que de la compulsa de la causa y actuaciones tampoco se evidenciaba que el Fisco hubiera realizado diligencia alguna que apoye las afirmaciones en las cuales sustentó la intimación cursada a la firma actora.

Añadió que la documentación acompañada por la recurrente -en cumplimiento al requerimiento que le fuera cursado en la etapa administrativa a fin de respaldar la operatoria referida- no mereció observaciones por parte del ente fiscal, por lo que entendió que correspondía hacer mérito del informe pericial técnico realizado en autos en virtud de la prueba ofrecida, es decir, sobre las especificaciones técnicas comerciales del Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático y donde se le requirió a los expertos informen si técnicamente es posible que dicho

producto pueda utilizarse en un proceso de refinación secundaria en los términos del decreto 1016/97.

Señaló que los mencionados explicaron sucintamente los procesos a los tratamientos químicos que modifican la composición de la materia tratada, cómo se compone el petróleo crudo, su refinación y destilación, cuestión esta última sobre la que la perito propuesta por la recurrente concluyó "*no es posible descartar que el Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático pueda utilizarse en procesos de destilación secundaria posteriores"*. Expuso que para arribar a tal aseveración la experta afirmó 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, por tanto, encuadra dentro del grupo de productos intermedios.

Asimismo, el T.F.N. recordó que el perito designado a propuesta de la demandada expuso "*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, aclaró, que ello 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.

Sobre la cuestión, recordó el Tribunal Jurisdiccional Administrativo la impugnación efectuada por la demandada al informe pericial de la experta designada a propuesta de la actora, por entender que las conclusiones efectuadas por ésta excedían su función; calificando dicho accionar el Tribunal *a quo* como una mera discrepancia que careció de un adecuado desarrollo argumental, en tanto lo fundó 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 concluyó que debían desestimarse las observaciones efectuadas por el organismo recaudador. Citó doctrina en apoyo de su postura.

En función de todo ello, la Vocal Instructora interpretó que frente a la respuesta brindada por ambos peritos en autos no cabe duda que la afirmación en la que sustentó el ajuste el ente fiscal respecto a la venta de Aguarrás Ansol X

Fecha de firma: 07/05/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37807884#397813318#20240506160702748

Intermedio Alifático quedó desvirtuada; por lo que hizo lugar a los planteos deducidos por la firma actora.

Por todo lo expuesto, y frente a la escasa documentación incorporada por la demandada en las actuaciones que sirven de sustento al acto apelado y la prueba producida en autos previamente merituadas, concluyó que correspondía revocar el acto administrativo en todas sus partes, con costas.

Tal opinión fue compartida por los Vocales O´Donnell y Martin; por lo que, por unanimidad, se hizo lugar al recurso de apelación deducido por la contribuyente con costas a la demandada vencida y, en el mismo acto, reguló los emolumentos de los profesionales por la parte actora y del perito ingeniero Fernández todos ellos a cargo del Fisco Nacional.

III.- Que a fs. 253/255 el Dr. Benites, letrado de la parte actora, por derecho propio recurrió su regulación de honorarios por bajos (cfr. fojas digitales 33/37).

Asimismo, a fs. 274/vta. el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación contra los pronunciamientos del 15/04/2019 y del 23/11/2022 y a fs. 282/311vta. expresó agravios los cuales fueron replicados a fs. 316/335 por la actora.

III.1.- La demandada, luego de recordar los hechos y antecedentes que se relacionan con la cuestión de autos y los decisorios recurridos, destacó que lo decidido por el Tribunal *a quo* resulta un supuesto de revisión del art. 86, inciso b) último párrafo, de la ley 11.683 por entender que declaró su competencia y, posteriormente, revocó el acto administrativo apelado tras haber realizado un análisis parcial y arbitrario de los hechos y derecho aplicable así como también verificarse una grave falencia en la valoración de la prueba y un apartamiento de los principios que reglamentan el procedimiento y la normativa.

Destacó la facultad de esta Alzada en apartarse de la limitación prevista por el citado art. 86 en la medida que advierta un error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos. Citó amplia jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

III.2.- En primer lugar, expresó sus agravios contra la resolución del 15/04/2019 que rechazó la excepción de incompetencia que opusiera al tiempo de contestar el recurso.

Recordó lo previsto por el art. 159 de la ley 11.683 y manifestó que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación debe interpretarse con carácter restrictivo ya que inciden en la cuestión del principio de reserva de las facultades del Poder Judicial.

Indicó que en el presente caso, el acto apelado en sí constituye una intimación de pago de sumas adeudadas emitida por la AFIP con fecha 27/03/2018; no constituyendo la misma una determinación tributaria efectuada en forma cierta o presuntiva, o bien la imposición de una pena contemplada en la legislación tributaria, o incluso ambas a la vez, por lo que razonó que la contraria no ha optado por la senda competente para interponer su petición.

Añadió que si bien resulta cierta la afirmación dada por la Dra. O´Donnell en cuanto a que la reforma introducida por la ley 27.430 al artículo indicado no excluyó en forma expresa la apelación de actos de la naturaleza del recurrido, alegó que tampoco no incluyó dichas intimaciones entre los incisos precitados, por lo que entendió que es clara la voluntad del legislador de no ampliar la competencia más allá de la previstas.

Aclaró que el acto apelado se limitó a intimar a la firma recurrente sumas en concepto de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ICLG) -Ley 23.966- e informarle que deberá presentar las declaraciones juradas rectificativas correspondientes a los períodos intimados.

Interpretó que el Tribunal *a quo* erró en analizar y otorgarle al acto apelado naturaleza determinativa, considerando que no tiene ninguna incidencia que al mismo le hubiera precedido una tarea de fiscalización del tributo a ingresar o no.

Recordó que la ley 23.966 previó en forma específica la impugnación de actos como el aquí recurrido excluyendo expresamente la vía que prevé el art. 76 inciso b) de la ley 11.683 y sólo autorizando la de repetición –art. 81 L.P.T.-, no pudiendo desconocerse lo normado y, que tal accionar importó un exceso de atribuciones.

Reiteró que el Fisco aplicó el art. 7º de la ley 23.966 para exigir el pago de gravámenes a su cargo, ello así, al haberse perfeccionado el hecho imponible del impuesto a los combustibles líquidos y gas natural; surgiendo de tal norma que el procedimiento a seguir se bastaba con la intimación de pago de lo reclamado, que para el caso de autos constituye el capital de las obligaciones descriptas en el cuestionado acto; toda vez que no se impugnan las DD.JJ. presentadas por la recurrente ni se ha procedido a determinar de oficio la materia imponible y en su caso, liquidar el gravamen correspondiente, supuesto este último que entiende sí hubiese correspondido iniciar el procedimiento del art. 16 de la LPT.

En virtud de lo expuesto, y tras sostener que la intimación cursada en sede administrativa no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por el art. 159 de la ley 11.683 para habilitar la competencia del T.F.N., entendió que ésta no resulta susceptible de ser apelada ante dicho organismo.

III.3.- En otro orden de ideas, formuló sus agravios contra la sentencia dictada el 23/11/2022.

III.3.A.- En primer lugar se expidió acerca del interrogante formulado por la instancia anterior en saber: *“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*”,

Fecha de firma: 07/05/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37807884#397813318#20240506160702748

para lo cual el T.F.N. en la sentencia recurrida entendió que sí se encuentran exentas.

Recordó lo observado por el informe final de inspección en cuanto concluyó que correspondía aplicar el gravamen ICLG sobre los 380.180 litros de solventes y aguarrás en cuestión tras advertir que la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos había indicado que la firma Carboclor S.A., si bien se encontraba inscripta en el Registro de Exentos, no se encontraba habilitada para comprar tales productos, 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.

Acto seguido transcribió los arts. 1°, 2° 3° y 7° de la ley 23.966 que considera aplicables al caso de autos.

En cuanto a la afirmación del Tribunal *a quo* de que Axion no es el sujeto pasivo del ingreso del impuesto en cuestión, aclaró la demandada que la instancia anterior forzó el texto del informe técnico para llegar a tal conclusión, puesto que, a su entender, no surge de la letra del mismo que la actora no sea la responsable de las maniobras puestas en manifiesto; ello así dado que simplemente menciona que tales inconsistencias serán replicadas a su momento a Carboclor.

Destacó que su parte es la autoridad de aplicación de la Ley de Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural y, por tanto, a quien le corresponde evaluar sobre el sujeto pasivo, no correspondiéndole a la dependencia antes mencionada.

En razón de lo manifestado, y dada la venta que realizó la actora a Carboclor, razonó que el hecho imponible se perfeccionó con la entrega o factura de los 380.180 litros de solventes y aguarrás, productos que no ingresaron en ningún proceso productivo, lo que determinó la calificación de Axion como sujeto pasivo conforme surge del art. 3° inciso b), no siendo admisible la exención alegada; añadiendo que la actora no dio cumplimiento con lo previsto por el art. 7° inciso c) de la ley del gravamen.

Sostuvo que si la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos alegó que Carboclor S.A. no se encontraba habilitada para comprar tales productos, en contraposición, la actora tampoco se encontraba habilitada para la venta de los mismos, motivo por lo cual le corresponde el ingreso de tal gravamen. Añadió que la actora se benefició con dicha venta por cuanto el precio abonado por los productos fue menor que el de la competencia por haber usado la exención.

Argumentó que el T.F.N. realizó una interpretación contraria a derecho de las normas sobre el impuesto sobre los combustibles (en especial el art. 7°) y valoró en forma arbitraria las afirmaciones contenidas en el informe técnico antes aludido; por lo que solicita se revoque la condición de exentos dada en la instancia anterior.

III.3.B.- Con posterioridad, se manifestó acerca de la afirmación dada por el Tribunal *a quo* en cuanto a "*si las ventas de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático se encuentran amparadas por el decreto 1016/97 o se encuentran gravadas como sostiene el ente fiscal".*

Recordó que el mencionado decreto 1016/97 (B.O. 01/10/97) presenta relación directa con la modificación introducida por la ley 24.698, previendo un régimen de sustitución del pago del impuesto ante la comercialización de "productos intermedios" entre sujetos pasivos del impuesto, que luego sean utilizados en la producción, elaboración u obtención de otros igualmente alcanzados por el tributo. Asimismo, indicó que éste fue reglamentado por la Secretaría de Energía mediante la Resolución n° 419/98, B.O. 02/09/1998, indicando cuales fueron los tópicos alcanzados por la misma.

Aclaró que la ley 23.966 no efectúa precisiones relacionadas con productos intermedios, así como tampoco se encuentra referencia a ellos en su reglamento que contiene las especificaciones técnicas de los productos gravados a los efectos fiscales.

Reveló que en materia contable se entiende por producto en proceso o intermedio a la materia prima transformada en un proceso fabril, la cual debe ser sometida a otros procesos para la obtención del producto en condiciones de ser comercializado, es decir, que aún no esté terminado; recordando que el decreto 1016/97 dispuso un régimen de sustitución del pago del impuesto cuando se comercialicen este tipo de productos intermedios entre sujetos pasivos para ser utilizados en la producción, elaboración u obtención de productos gravados.

Añadió que el decreto mencionado introdujo el concepto "producto intermedio" a la normativa complementaria del impuesto, sin aportar mayores precisiones al respecto.

Manifestó que debió consultarse a la Secretaría de Energía –organismo técnico de control en la materia- acerca de los productos que pueden ser comercializados bajo el régimen en análisis y que ésta informó una nómina de los productos alcanzados –a los cuales cabe remitirse en honor a la brevedad- aclarando que cualquier producto intermedio de las refinerías puede ser comercializado bajo este régimen, dependiendo de los distintos procesos, logística y condiciones de comercialización.

Se trata de productos que no pueden ser utilizados por usuarios finales atento a que no se encuentran en especificaciones técnicas para su comercialización y en muchos casos se trata de cortes de hidrocarburos que deben ser reprocesados.

#37807884#397813318#20240506160702748

Aclaró que no hay dudas respecto a que deben ser usados en la obtención de hidrocarburos o sus derivados alcanzados con el Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, es decir, aquellos enumerados en el art. 4° de la ley del tributo, generalmente destinados a la producción de motonaftas en sus distintas variedades (normal, super y ultra) y solventes de calidad. Por tanto, entendió que la dispensa no alcanza a la reventa de productos intermedios previamente adquiridos con el beneficio en cuestión, así como tampoco a la utilización para la obtención de productos no gravados.

Alegó que la definición de producto intermedio se encuentra ligada al destino a dar al producto, en consecuencia, lo que para un sujeto puede resultar un producto final por cuanto lo comercializa como tal, para otro podrá ser intermedio, toda vez que éste último lo utilice en la elaboración de otro producto igualmente alcanzado por el tributo.

Por ello, y siendo que los productos comercializados por Axion a Carboclor no se encuentran en el listado emitido por la Secretaría de Energía, consideró que no puede llegarse a una conclusión distinta de la sostenida por la AFIP; esto es, que la firma actora debió liquidar el tributo en el momento de la venta de los 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático dado que se trata de un producto final, con independencia de la declaración jurada que hubiere realizado la compradora.

Entendió que el T.F.N. no aplicó correctamente el mecanismo de sustitución previsto por el decreto 1016/97, siendo –a su entender- inverosímil que Carboclor efectúe un proceso de refinación secundaria dada la característica de producto final constatada.

Asimismo, consideró que la instancia anterior erró en el entendimiento que la AFIP debió verificar si tal producto había sido efectivamente sometido a una refinación posterior puesto que, según sostuvo, el informe técnico emitido por la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos resultó contundente en cuanto a que no es un producto intermedio, sino que es comercializado como un producto final. Además cuestionó la interpretación que se efectuara con relación al informe pericial técnico presentado en autos por la parte actora –que fuera impugnado por su parte- tras considerarla arbitraria, dando razones de sus dichos, a los que cabe remitirse en honor a la brevedad, sin perjuicio de resaltar que recordó que el informe pericial presentado por el experto del Fisco –que consideró que las mercaderías comercializadas eran productos finales y no intermedios– no fue objeto de impugnación alguna.

III.3.C.- En último lugar, se agravió acerca de los honorarios regulados a los profesionales de la contraparte los cuales calificó como excesivos, por fundamentos a los que cabe remitirse.

IV.- Que así planteadas las cuestiones, cabe señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no se encuentran obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re,* "Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/ E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.", Expte. n° 18.952/13, del 17/02/2021, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (énfasis agregado, cfr. esta Sala, *in re*, "Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.", del 7/8/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional.

Al respecto, y teniendo en consideración los términos empleados por la representación letrada del Fisco Nacional en su memorial, debe agregarse que una correcta hermenéutica del alcance del término manifiesta, indica que se está adjetivando al antecedente de modo patente, descubierto, claro, o sea, sin que resulte necesaria efectuar ninguna investigación para desentrañar lo oculto (cfr. doctr. de *Fallos*: 293:133, *in re*, "Pustelnik").

V.- Que a modo de recapitulación cabe señalar que en estos autos se discute la legitimidad de la intimación cursada a la firma actora mediante la Resolución n° 1/18 que requirió el ingreso del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ley 23.966) por la suma total de $ 7.084.599,30 con más los intereses resarcitorios y la presentación de las DD.JJ. rectificativas, correspondientes a los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2015 y enero, febrero, marzo, mayo y junio de 2016.

Ello así, y en atención al tenor de los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional cabe analizar, en primer lugar, lo relacionado con el rechazo de la excepción de

incompetencia interpuesta toda vez que la procedencia o no de la misma influye en la suerte del análisis del resto de las cuestiones planteadas en autos.

VI.- Que como se indicara, el Tribunal Fiscal de la Nación el 15/04/2019 rechazó la defensa articulada por la demandada (cfr. contestación del recurso) y declaró su competencia para entender en las presentes actuaciones, con costas.

VI.1.- Para así decidir, la Vocal Preopinante Dra. Gómez, luego de recordar lo previsto por el art. 159 de la ley 11.683 y el contenido del acto apelado por la parte actora entendió que correspondía otorgarle a este último la naturaleza determinativa, citando doctrina apoyo de su postura.

Alegó que la Resolución n° 1/18, cuestionada por la contribuyente, contenía el fundamento, monto y elementos que permiten precisar la pretensión fiscal, por lo que a su entender *"…no se trata de una simple intimación de pago de los ajustes a que arribara la inspección actuante y si bien el ente fiscal no recurrió al procedimiento previsto en el art. 16 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998) el acto en crisis -conforme surge del cotejo de las actuaciones administrativas- han sido precedidos de una tarea de fiscalización tendiente a colectar datos de hecho y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo a ingresar (conf. CNACAF. Sala I. "Colorín IMSSA", fallo del 5/5/2011, entre otros), además de que en el acto se hace expresa mención a que "la División Verificaciones procedió a determinar el impuesto que hubiera correspondido ingresar con los valores de referencia establecidos por la Resolución...." (fs. 13 último párrafo, de autos)".*

En vistas de lo expuesto, indicó que conforme lo previsto por el art. 165 de la 11.683 el T.F.N. será competente para entender en los recursos deducidos contra resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva, por lo que concluyó *"que la competencia no está sujeta y dependiente a la necesidad del cumplimiento de un procedimiento previo particular, sino que lo que le acuerda jurisdicción recursiva al organismo jurisdiccional es la naturaleza misma del acto y no el aspecto formal por el cual se alcanza la decisión administrativa"* (CNACAF, Sala IV, "Axion Energy Argentina SRL (TF 35.992-1) c/DGI", sentencia del 15/08/2013).

Consideró que resultaba de aplicación el fallo plenario del 20/06/2007, dictado en la causa "Santiago Saenz SA" (expte. n° 26.076-I) que estableció "*El Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en el recurso de apelación previsto en los artículos 76, inciso b) y 159, inciso a) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), deducido contra intimaciones de ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos por exclusión de la exención dispuesta por el artículo 7° inciso c) de la ley 23.966".*

Asimismo, en cuanto a la invocación por parte del Fisco Nacional de lo dispuesto por el último párrafo del art. 7° de la ley 23.966 entendió que debía estarse a lo decidido por la C.S.J.N. en el doctrina del caso "Colorín" en donde

sostuvo: *"En efecto, de la lectura de ese artículo surge que esa medida contempla el supuesto en el que la pretensión fiscal de cobrar el tributo se funda en la verificación de que se ha consumado un cambio de destino del producto gravado, en tanto que en el sub examine, y según surge de la fiscalización llevada a cabo por el ente recaudador, el impuesto fue determinado sobre la base de considerar que los productos vendidos por la adora como "diluventes", "disolventes" o "thinners" tienen una composición química que no alcanza a modificar o desnaturalizar las propiedades originales del componente principal gravado por el impuesto..."* para agregar "*Por lo demás, no debe perderse de vista el carácter marcadamente excepcional de la medida dispuesta en el citado artículo, puesto que implica privar al contribuyente de la posibilidad de discutir de manera alguna la procedencia del impuesto exigido por el organismo recaudador con anterioridad al pago del gravamen, instituyendo un mecanismo de cobro de una singular rigurosidad, que no se observa con relación a los demás impuestos nacionales. Al ser ello así, el ámbito de aplicación de dicha norma debe ser examinado con particular estrictez y limitado al supuesto expresamente previsto pues, como es sabido, debe asignarse a las normas el alcance que mejor se concilie con los principios y garantías constitucionales. En consecuencia, al no resultar aplicable dicha norma al caso en examen, cabe concluir que lo dispuesto en ella no es un impedimento para la procedencia de la apelación del acto ante el Tribunal Fiscal..."*

VI.2.- A su turno, la Vocal O´ Donnell señaló que resultaba de aplicación al caso de autos el criterio adoptado por el Alto Tribunal en *Fallos*: 336:837 ("Colorín IMSSA (TF 24123-I) c/ DGI" del 2/07/2013) por entender que el Fisco Nacional no esgrimió argumentos que justifiquen apartarse de lo allí decidido, a lo que añadió que tampoco la reforma introducida por la ley 27.430 excluyó en forma expresa la apelación de actos de la naturaleza del recurrido en estos autos.

Por su parte, el Vocal Martín opinó que: "*atento tratarse de un acto administrativo que reúne las características de una verdadera determinación de oficio, comparto la conclusión de la Vocal Instructora en cuanto a que este Tribunal tiene competencia para abocarse al recurso de apelación incoado*".

Sobre la base de lo expuesto, se rechazó la excepción de incompetencia interpuesta y se declaró competente para entender en la causa, con costas.

VII.- Que la Resolución n° 1/2018, dictada el 27/03/2018, intimó a la firma actora, Axion Energy Argentina S.A. a que ingresara, dentro del plazo de quince días de notificado, el Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural Ley 23.966 (para los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2015 y enero,

#37807884#397813318#20240506160702748

febrero, marzo, mayo y junio de 2016) por la suma total de $ 7.084.599,30 con más intereses resarcitorios; bajo apercibimiento de ejecución -art. 92 ley 11.683- (conf. art. 1°). Asimismo, se le indicó que debía presentar las declaraciones juradas rectificativas correspondientes a los períodos indicados, bajo apercibimiento de lo dispuesto en los arts. 39 y 70 de la ley 23.966 (conf. art. 2°).

Cabe destacar que en dicho acto administrativo se dejó asentado que, como consecuencia de las tareas de verificación desarrolladas por el organismo fiscal a la firma actora –en virtud de la solicitud de reinscripción presentada por ésta en el Registro creado por la Resolución General AFIP n° 1104/01 y el informe técnico emitido el 21/12/2016 por la Secretaría de Energía–, se estableció que la contribuyente le vendió a Carboclor S.A. la cantidad de 380.180 litros de solventes y aguarrás en condición de exentos del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural y la cantidad de 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifáticos como producto intermedio, calificaciones que fueran cuestionadas por el organismo fiscal.

Destacó la demandada que el informe técnico mencionado consideró que a dichas ventas debía aplicarse el impuesto referido tras entender, en primer lugar, que era errónea la exención aplicada por la actora a la venta de 380.180 litros de solventes y aguarrás y, en segundo lugar, que los 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifáticos comercializados no eran un producto intermedio.

Sobre la exención indicó que la firma Carboclor S.A. "…*si bien se encuentra inscripta en el Registro de Exentos, no se encuentra habilitada para comprar dichos Solventes y Aguarrás del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, 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 tanto corresponde la aplicación del gravamen Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural sobre los 380.180 litros de Solventes y Aguarrás en cuestión".*

Por su parte, con relación a la venta de productos intermedios (realizados al amparo del decreto 1016/97) determinó que la operación comercial no cumplía con los requisitos establecidos en la citada norma por advertirse que no era un producto intermedio sino un producto final el vendido destinado a ser comercializado en el mercado interno como Destilado Base Insecticida; insumo para la producción de pinturas; agroquímicos; insecticida de uso doméstico; secantes de pinturas; estabilizante de PVC, etc. En virtud de lo expuesto, entendió que para comercializarlo no resultaba necesario efectuar proceso químico alguno, sino que podía ser revendido en el estado en que fue comprado.

En vista de lo manifestado se le cursó un requerimiento a la firma actora solicitándole el detalle de las ventas efectuadas a Carboclor SA durante el período

#37807884#397813318#20240506160702748

1/07/2015 a 30/06/2016 de los productos solventes y aguarrás, en particular la cantidad, volumen, tipo y clase así como también que debía exhibir los originales y aportar copias de las facturas, notas de crédito y débito y, en caso afirmativo, explicar el tratamiento y si se ingresó el impuesto correspondiente.

La contribuyente mediante presentación del 6/07/2017 aportó documentación respecto de la cual el organismo fiscal advirtió que ésta consideró para la base imponible un precio neto promedio ponderado, conforme lo previsto por el artículo 1° decreto reglamentario 1322/04 que establece: *"A los fines de determinar el impuesto correspondiente al solvente y al aguarrás, así como al diésel oil, la base imponible será el precio promedio ponderado de la totalidad de las ventas -gravadas y exentas. y de todos los canales de distribución, excepto exportaciones- de cada uno de dichos productos gravados, determinado de acuerdo con las previsiones de los párrafos precedentes".*

Además la citada resolución indicó que, por lo destacado, la División Verificaciones determinó el impuesto que le hubiera correspondido ingresar a la firma actora con los valores de referencia establecidos por la RG AFIP n° 1555/03 y el valor de la alícuota establecido en el art. 4° de la ley 23.966 y sus modificaciones, que es del 62% para solventes, determinando los valores que le corresponden para los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2015 y enero, febrero, marzo, mayo y junio de 2016.

En el marco de lo esgrimido destacó *"…en el penúltimo párrafo del artículo 7 de la Ley 23966 establece que: no corresponderá respecto de los responsables por deuda propia el trámite normado en los artículos 23 y siguientes de la ley 11683 ni la suspensión del procedimiento establecido en el artículo 20 de la ley 24769, sino la determinación de aquella deuda quedara ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios, sin necesidad de otra sustanciación. Que de las consultas realizadas en nuestros sistemas no surge que hayan cancelado el impuesto que hubiera correspondido ingresar".*

Por lo manifestado se cursó intimación a la firma actora en los términos reseñados precedentemente, decisión posteriormente recurrida por la contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Nación quien, mediante la sentencia dictada el 23/11/2022, admitió la postura actoral y revocó la Resolución n° 1/2018; pronunciamiento que se encuentra bajo análisis de esta Alzada en virtud de la apelación deducida por el Fisco Nacional.

VIII.- Que, sentado lo expuesto, es preciso señalar que "*la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a*

#37807884#397813318#20240506160702748

establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación" (cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Obra Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Tomo I, 9º Edición, La Ley, Año 2005, pág. 428 y Sala IV, *in re:* "Thinner Tede S.R.L. s/recurso de apelación (TF 19.969-I) c/D.G.I.", expte. n° 6.050/07 del 14/05/2009, -confirmado por el Alto Tribunal el 20/12/2011-, y esta Sala, *in re:* "Agroquímica Sud SA c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo De Organismo Externo", causa n° 1487/14 del 06/05/2014).

Asimismo, cabe recordar que el contenido esencial de la determinación consiste en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, así como del monto imponible resultante de la aplicación de tales normas y las pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del tributo (cfr. Sala IV, *in rebus*: "Thinner Tede S.R.L" ya citado y "Agroquímica Sud SA (TF 29452-I) c/DGI", expte. nº 3173/09, del 16/02/2010).

Por otra parte, es dable destacar que el art. 7° de la ley 23.966, alegado por el Fisco Nacional, tan sólo autoriza a la Dirección General Impositiva a que no cumpla con el procedimiento de determinación de oficio contenido en la ley 11.683 pero ello en modo alguno implica que el acto así dictado no posea naturaleza determinativa (cfr. Sala V *in re*: "Tecnifos S.A. (TF 20360I) c/DGI", del 17/05/2006).

En efecto *"la Dirección General Impositiva puede prescindir del procedimiento de determinación de oficio para determinar la deuda de un contribuyente, pero el acto por el cual ésta se determina es un acto de determinación de oficio"* (cfr. Sala IV, *in rebus* "Thinner Tede S.R.L." y "Agroquímica Sud c/DGI" ya citados, "Sociedad Anónima Sinteplast San Luis c/DGI", del 25/09/2012 y "Axion Energy Argentina SRL (TF 35992I) c/DGI" causa n° 46.302/12 del 15/08/2013).

Tal como surge de los considerandos que anteceden se advierte que si bien el ente fiscal no recurrió al procedimiento previsto por los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683, lo cierto es que, dadas las particularidades apuntadas, el acto por el cual se intimó a la parte actora al pago del tributo –la Resolución n° 1/2018– configura en sustancia, una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, en tanto ha sido precedido de una tarea de fiscalización en la que se colectaron los datos que condujeron tanto a la liquidación del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural a ingresar, como a la identificación del deudor de dicho tributo.

A lo que cabe añadir que la verificación y cuantificación del tributo realizada constituye un indiscutible procedimiento determinativo del impuesto, toda vez que el acto apelado contiene la individualización del contribuyente, monto y elementos que permiten precisar la pretensión fiscal, y por lo que cabe reconocerle a dicho acto el carácter de determinación de oficio y no de una simple intimación de pago



#37807884#397813318#20240506160702748

de los ajustes a que arribara la inspección actuante, como pretende la representación fiscal, cuando en el acto recurrido, el firmante hace expresa mención a que los montos intimados surgen a raíz de las tareas de fiscalización realizadas a la contribuyente en concepto de impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, a lo que debe agregarse que en dicha resolución se hace expresa mención de que en caso de incumplimiento la AFIP procederá al cobro de lo adeudado en los términos del art. 92 de la LPT.

Por todo lo expuesto, corresponde señalar que la declaración de competencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho, por lo que cabe confirmar el pronunciamiento de del 15/04/2019 y rechazar el recurso deducido por el organismo fiscal al respecto.

A mayor abundamiento es preciso señalar que la C.S.J.N. en autos “Colorín IMSSA (TF 24.123I) c/DGI” resolvió una cuestión análoga a la discutida en autos, y consideró que el acto por el cual la AFIP había intimado al pago del impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural constituía, en esencia, una determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente. Concluyó entonces, que se trataba de un acto susceptible de ser apelado ante el Tribunal Fiscal en los términos del art. 159, inc. a), de la ley 11.683 “*sin que obste a tal conclusión la circunstancia de que en sede administrativa no se haya seguido el trámite establecido por ese ordenamiento para el dictado de esa clase de resoluciones*”.

IX.- Que sorteado el escollo procesal, corresponde ahora adentrarse en la cuestión de fondo.

Como se viera, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución n° 1/2018 objeto de autos por la que había intimado a la firma actora a ingresar el Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural Ley 23.966 (para los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2015 y enero, febrero, marzo, mayo y junio de 2016) con más intereses resarcitorios, además de ordenar que debía presentar las declaraciones juradas rectificativas correspondientes a los períodos indicados, bajo apercibimiento de lo dispuesto en los arts. 39 y 70 de la ley 23.966 (conf. arts. 1º y 2º del acto indicado).

IX.1.- El Fisco Nacional se agravió, inicialmente, respecto de la interpretación dada por el Tribunal *a quo,* en cuanto a que consideró que las ventas realizadas a Carboclor S.A. de solventes y aguarrás por la cantidad de 380.180 litros se encontraban exentas y, por tanto, contrariamente a la postura fiscal, que no debían tributar el impuesto en cuestión conforme a lo establecido en

el art. 7 inciso c) de la ley del gravamen; cuestionamientos que cabe adelantar no resultan idóneos para refutar el pronunciamiento recurrido.

En efecto, de la lectura de la sentencia recurrida se advierte que el análisis realizado por el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la Resolución n° 1/2018 –que rechazó la exención pretendida por la actora sobre el Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural Ley 23.966– se fundó, principalmente, en que no surgía de las actuaciones administrativas información o documentación que aludiera al informe técnico emitido con relación a Carboclor S.A., ni respecto de la decisión que tomara el Fisco Nacional acerca de la responsabilidad que le cabe a dicha empresa sobre las operaciones involucradas en autos.

También advirtió que no se informó acerca de los motivos por los cuales la compradora no se encontraba habilitada para realizar tal operación, ni que se hubiera acreditado que la mercadería adquirida por Carboclor S.A. hubiera sido comercializada en el mismo estado en que fue comprada; extremos todos ellos que llevaron a la conclusión del T.F.N., de que la venta realizada por la firma actora, posteriormente objetada, reunía las características de ser considerada como exenta en el marco del art. 7° inciso c) de la ley del gravamen.

Al respecto es dable indicar que de la lectura del memorial surge que la demandada se limitó a cuestionar la forma en que la instancia anterior efectuó dicha interpretación. Expresamente alegó que el T.F.N. realizó un análisis erróneo y que se apartó de las conclusiones que, en su oportunidad, esgrimiera el informe técnico dando ello lugar a un cuestionamiento sobre la interpretación que se le otorgó; mas, tal como fuera reseñado en el considerando II del presente, no se advierte que el organismo fiscal hubiera desarrollado argumentos concretos tendientes a revertir las afirmaciones dadas en el pronunciamiento recurrido reseñadas previamente.

Por el contrario, como se viera, éste se limitó a reiterar manifestaciones en torno a la valoración efectuada en sede administrativa sobre la actuación de Carboclor S.A. que realizara la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos, sin abordar las circunstancias advertidas por el Tribunal Fiscal, así como tampoco sobre la alegada falta de acreditación de la aseveración en torno a los motivos que llevaron a considerar que la compradora no se encontraba habilitada para actuar en la forma en que lo hiciera; lo cual derivó en la impugnación del carácter de exenta en la venta realizada por la aquí actora.

Cabe precisar a esta altura del análisis, que la demandada no ha controvertido el aspecto central de la cuestión -y que por cierto constituye el núcleo argumental del fallo recurrido-, concerniente a que en tanto Carboclor SA se encontraba inscripta bajo un registro que le habilitaba a realizar compras exentas, ello implicaba como natural consecuencia que la aquí actora no tuviera la

obligación de efectuar retención alguna correspondiente al ITC por las ventas que le efectuó.

De tal forma, no cabe más que concluir que, en cuanto al agravio analizado, el recurso del Fisco Nacional no se ajustó estrictamente a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Allí se establece, en lo pertinente, que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. en igual sentido, C.S.J.N., *Fallos:* 315:689; 316:157; 322:2683, entre otros).

Esto es así, pues frente a lo decidido en la instancia anterior, la recurrente no logró demostrar, sobre la base de una crítica razonada y suficiente, que el T.F.N. hubiera incurrido en una violación manifiesta de las formas legales y, en cambio, según lo evidencian las manifestaciones vertidas en el memorial no efectuó manifestaciones tendientes a desvirtuar la sólida interpretación realizada por la instancia anterior, no habiéndose demostrado la concurrencia de los recaudos legalmente previstos a efectos de habilitar la intervención plena de esta Cámara, según la previsión contenida en el citado art. 86 de la ley de procedimientos tributarios.

En esta línea de pensamiento, corresponde señalar que el recurrente no puso en evidencia que el T.F.N. habría incurrido en el supuesto legal que habilita el conocimiento pleno por esta Cámara, pero sin lograrlo. Es decir, las manifestaciones vertidas por el Fisco Nacional no se ajustan a lo requerido en la normativa procesal de referencia y a los principios de hermenéutica a los que se hizo mención anteriormente.

Por todo lo expuesto, es que cabe desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional sobre la materia en análisis.

IX.2.- Cabe señalar que a idéntica solución corresponde arribar sobre los agravios esgrimidos, en segundo lugar, por el organismo fiscal sobre la valoración dada por el Tribunal *a quo* respecto de las ventas que la actora efectuara con Carboclor S.A. por 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Alifático y entender que tal operación se encontraba amparada por el decreto 1016/97, contrariamente a lo sostenido por la postura fiscal.

Sobre el punto el T.F.N. consideró que el organismo fiscal no acreditó evidencia alguna en apoyo de su postura, que se ciñó a sostener que la mercadería en cuestión no era un producto intermedio tal como requiriera la norma.

Añadió que la prueba documental acompañada por la actora no había sido controvertida y, además, hizo mérito del informe pericial técnico presentado en autos por los expertos de ambas partes –llamados a expedirse sobre si técnicamente es posible que dicho producto pueda utilizarse en un proceso de refinación secundaria en los términos del decreto 1016/97–, reseñando las conclusiones de éstos, y analizando la impugnación efectuada por la demandada a las conclusiones vertidas por el perito designado a propuesta de la parte actora, la cual consideró como mera discrepancia y sin un adecuado desarrollo argumental.

Al respecto el Fisco Nacional luego de recordar la normativa aplicable al caso formuló manifestaciones acerca de las interpretaciones que realizó la Secretaría de Energía acerca de los productos que pueden ser comercializados bajo el régimen en análisis y el listado que la misma proporcionó sobre el punto, alegando que la mercadería cuestionada no se encuentra enumerada en ella y, por tanto, al ser un producto final no puede concluirse de otra forma que la decidida en la instancia administrativa, es decir, que no le era aplicable el mecanismo de sustitución previsto en el citado decreto.

En vista de ello formuló los agravios que consideró pertinentes sobre la interpretación dada por el Tribunal Fiscal al señalar que éste erró en su razonamiento al afirmar que es un producto intermedio, así como también que no se verificó acabadamente sí Carboclor S.A. efectivamente sometió tal producto a un proceso de refinación secundario. Además, se expidió acerca de la desestimación de la impugnación que realizara al informe pericial presentado por el experto de la actora, formulando críticas sobre ello.

En esta línea de pensamiento, puede observarse que el recurrente no logró controvertir certeramente la resolución del Tribunal *a quo*, en tanto se sustentó en la colección de elementos probatorios detallados en el pronunciamiento y, en cambio, nuevamente, se limitó a intentar poner en evidencia que el T.F.N. habría incurrido en el supuesto legal que habilita el conocimiento pleno por esta Cámara, pero sin lograrlo.

El análisis de los cuestionamientos formulados no remite a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que resulta oportuno añadir que la valoración del citado tribunal respecto a la prueba y su suficiencia, como se dijo, es una cuestión reservada a ese organismo -en la medida en que, como aquí ocurre, no haya incurrido en apartamientos o violaciones manifiestas a la regularidad del

#37807884#397813318#20240506160702748

procedimiento- lo que por exceder el ámbito de conocimiento de ésta Cámara, no corresponde entrar a dilucidar (cfr. esta Sala, *in rebus*, “Termoquar S.A. c/D.G.I.”, del 22/11/2013, y “S.A. San Miguel AGICIF c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, causa nº 47.842/14 del 30/12/2014, entre muchos otros).

En definitiva, conforme con el pormenorizado desarrollo y análisis de las pruebas efectuado por el T.F.N., la conclusión a la que se arribó, esto es: que la firma actora le vendió a Carboclor la cantidad de 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Alifático amparados por el decreto 1016/97 por resultar ser productos intermedios, tornando así procedente la revocación del ajuste efectuado por la Resolución n° 1/2018 recurrida, resulta correcta, habida cuenta de que lo así decidido, se apoyó en la ponderada y razonable valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (cfr. en igual sentido, *Fallos:* 332:357).

X.- Que de lo expuesto en los considerandos que anteceden se deriva, que el recurso de apelación interpuesto por la demandada no puede prosperar, debiendo por ende ser desestimado y confirmar las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación el 15/04/2019 y 23/11/2022.

En atención al modo en que se resuelve, las costas de esta instancia deben ser soportadas por el Fisco Nacional, ya que resultó vencido (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

XI.- Que a fin de tratar el recurso interpuesto; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además, a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala *in rebus* "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. –M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 -

#37807884#397813318#20240506160702748

XII-97 y “Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.” del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos:* 270:388; 296:124, entre muchos más).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. fs. 1 (F4, Resol. Nº 01/2018 del 27/03/2018), lo resuelto con fecha 15/04/2019 y precedentemente-; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante las etapas del pleito cumplidas, corresponde, confirmar – en lo que fue materia de recurso- los honorarios regulados en el punto 4º) de la sentencia de fecha 23/11/2022, en favor del DR. MANUEL MARIA BENITES, patrocinante, actuante en la defensa de la actora (arts. 16, 21, 24, 29, 44 inc. b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas, corresponde regular en la suma de PESOS QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS VENTICINCO ($ 539.825) - equivalente a 11 UMA- y PESOS DOSCIENTOS VEINTE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y SIETE CON CINCUENTA CENTAVOS ($ 220.837,50) - equivalente a 4,5 UMA-; los emolumentos de los DRES. MANUELA MARIA BENITES y MARIA INES SOLA, patrocinante y apoderada, respectivamente, actuantes en la defensa de la actora (arts. 14, 20, 24, 29, 30, 44 inc b) y ccdtes. de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re* "Beccar Varela Emilio – Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por las razones apuntadas, el Tribunal **RESUELVE:** **1º)** desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar los pronunciamientos dictados el 15/04/2019 y 23/11/2022 por el Tribunal Fiscal de la Nación, conforme considerandos VIII y IX; **2º)** imponer las costas de esta instancia a la parte demandada vencida (art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.), y **3º)** confirmar los honorarios regulados en el punto 4° de la sentencia de fecha 23/11/2022, y regular los

#37807884#397813318#20240506160702748

pertinentes a la representación letrada de la parte actora por su actuación ante esta instancia, conforme considerando XI.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ