

JURISPRUDENCIA SOBRE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION EN MATERIA DEL IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES.

El presente abstract no pretende agotar todas las situaciones fácticas que se presentan en la materia, sino que sólo persigue el objetivo de sintetizar algunas sentencias que consideramos relevantes sobre el tema al 28 de agosto de 2013.

I. DESCRIPCIÓN DEL TEMA:

El Fisco Nacional objeta la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia del impuesto sobre los combustibles, entendiendo que la única vía procesal es la acción de repetición.

II. NORMAS APLICABLES.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES.

Ley N° 23.966

.....

TITULO III

IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y EL GAS NATURAL

.....

ARTICULO 7° — Quedan exentas de impuesto las transferencias de productos gravados cuando:

.....

“c) Tratándose de solventes aromáticos, nafta virgen y gasolina natural o de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, tengan como destino el uso como materia prima en los procesos químicos y petroquímicos que determine taxativamente el Poder Ejecutivo nacional en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible y tratándose de hexano, tenga como destino su utilización en un proceso industrial para la extracción de aceites vegetales y en tanto estos productos sean adquiridos en el mercado local o importados directamente por las empresas que los utilicen para los procesos indicados precedentemente; y en tanto quienes efectúen dichos procesos acrediten ser titulares de las plantas industriales para su procesamiento...”

.....

d) Cuando 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 N° 42 y hasta la intersección con la ruta nacional N° 40; por la ruta nacional N° 40 hacia el norte hasta su intersección con la ruta provincial N° 6; por la ruta provincial N° 6 hasta la localidad de Ingeniero Jacobacci; desde la localidad Ingeniero Jacobacci hacia el noroeste por la ruta nacional N° 23 y hasta la localidad de Comallo incluida; desde la localidad de Ingeniero Jacobacci hacia el noreste por la ruta nacional N° 23 y hasta la ruta nacional N° 3; por la ruta nacional N° 3 hacia el sur, incluida la ciudad de Sierra Grande, hasta el paralelo N° 42; por el paralelo N° 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 descrita 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.(Párrafo sustituido por art. 1° e) de la [Ley N° 25.745](#) B.O. 25/6/2003 Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y tendrán efecto para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del primer día del mes subsiguiente a dicha publicación, inclusive.)

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 18° de la Ley N° 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 N° 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.

III. JURISPRUDENCIA DESTACADA.

MARCO TEÓRICO

Al momento de considerar la competencia debe existir una prevalencia de la naturaleza del acto por sobre el rigorismo formal de adoptar o no cierto esquema. No es la forma lo que caracteriza a la determinación de oficio. El derecho procesal es meramente instrumental y está al servicio de la garantía básica de la defensa en juicio.

Por lo expuesto, si el acto significa jurídica y económicamente una determinación de oficio, a pesar de que el organismo fiscalizador haya prescindido del procedimiento establecido en el artículo 17 de la ley de rito, debe reputárselo comprendido dentro de los previstos en el artículo 159, inciso a) de la citada ley, que habilita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

SUMARIOS

SENTENCIA: “COLORÍN IMSSA” – C.S.J.N. – 2/7/2013

SÍNTESIS: La invocación por parte del recurrente de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7º de la ley del tributo -que difiere "la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen...a la oportunidad de entablarse la acción de repetición"-, a juicio de esta Corte no se presenta en el caso de autos. En efecto, de la lectura de ese artículo surge que esa medida se contempla para el supuesto en el que la pretensión fiscal de cobrar el tributo se funde 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 actora como "diluyentes", "disolventes" o "thinners" tienen una composición química que no alcanza a modificar o desnaturalizar las propiedades originales del componente principal gravado por el impuesto.

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.

SENTENCIA: “SANTIAGO SÁENZ SA” - TFN - API - 20/6/2007

SÍNTESIS: El TFN es competente para entender en el recurso de apelación previsto en los artículos 76, inciso b), y 159, inciso a), ambos de la LPTr., deducido contra intimaciones de ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos por exclusión de la exención dispuesta por el artículo 7º, inciso c), de la ley del gravamen.

SENTENCIA: “COLORÍN IMSSA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA I - 5/5/2011

SÍNTESIS: Debe entenderse por determinación tributaria el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación, por lo que el contenido esencial e indudable de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas, siendo por ello el Tribunal Fiscal de la Nación competente para entender en la apelación interpuesta por el contribuyente contra la intimación de pago cursada por el Ente Recaudador sobre el impuesto a los combustibles líquidos y gas natural. En ese sentido, si bien la AFIP no recurrió al procedimiento previsto en el artículo 16 de la ley de procedimiento fiscal, los actos por los que se intimó a la actora comportan una verdadera determinación de la obligación tributaria, en tanto vienen precedidos de una tarea de fiscalización tendiente a coleccionar datos de hechos y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo a ingresar.

SENTENCIA: “HÉCTOR CASTAGGERONI SA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 9/11/2006

SÍNTESIS: La única vía prevista por el texto legal bajo estudio es la repetición, para lo cual hace falta realizar el reclamo administrativo previo ante la AFIP, y recién entonces, ante la denegatoria expresa o tácita, apelar ante el organismo jurisdiccional. En este sentido, dadas las características del acto impugnado ante el Tribunal Fiscal, sobre el que no existen dudas acerca de su naturaleza determinativa, se observa que la cuestión suscitada se corresponde con lo dispuesto en el artículo 7º del Título III la Ley 23.966. Dicha norma establece en su cuarto párrafo que la determinación de las deudas quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios sin 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. Por lo tanto, frente a la claridad de la letra de la ley se refleja la voluntad del legislador de sustraer la temática debatida del procedimiento de la Ley 11.683, lo que conlleva la imposibilidad de autorizar la vía impugnatoria por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Sin perjuicio de ello, se advierte que en oportunidad de ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación se invocó la imposibilidad de afrontar el pago de la suma reclamada en

atención a la magnitud de su monto y su estado patrimonial. En tales condiciones, se consideró aplicable la doctrina emanada del Alto Tribunal que autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del "solve et repete" en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional, pues el significativo monto reclamado y el perjuicio irreparable que ocasionaría el funcionamiento de la firma actora el previo ingreso del impuesto determinan que no se pueda condicionar el acceso a la justicia a ese pago, dado que importaría afectar su derecho de defensa.

SENTENCIA: “AGROQUÍMICA SUD SA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 16/2/2010

SÍNTESIS: No constituye obstáculo a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación la previsión dispuesta en el artículo 7, cuarto párrafo, de la ley 23966. Ello es así por cuanto, para determinar el impuesto liquidado, la administración no imputa estrictamente un "cambio de destino", sino que estimó que la actora comercializó, sin haber tributado el impuesto en cuestión, productos que no fueron desnaturalizados por sus componentes, por lo que se trataba de productos gravados. En tales circunstancias, no existe óbice normativo a que la cuestión sea discutida por vía de apelación; de adoptarse una interpretación diferente conllevaría admitir un trato desigual para esta clase de contribuyentes sin justificación adecuada, en contraposición a la garantía prevista en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

SENTENCIA: “YPF SA” - TFN - SALA B - 18/4/2012

SÍNTESIS: Se declaró in limine la improcedencia formal del recurso interpuesto contra la intimación del Fisco en los términos del artículo 7, inciso d), de la ley 23966. La Sala interviniente entendió que el supuesto no encuadraba en el plenario “Santiago Sáenz” [en el que se resolvió que el Tribunal es competente para entender en el recurso de apelación previsto en los arts. 76, inc. b), y 159, inc. a), ambos de la L. 11683, deducido contra las intimaciones de ingreso del impuesto sobre los combustibles por exclusión de la exención dispuesta por el art. 7, inc. c), de la ley del gravamen].

SENTENCIA: “TECNIFOS SA” – CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 17/5/2006

SÍNTESIS: Los actos por los que se intima a pagar el gravamen, estableciéndose el monto del impuesto, y el plazo para su pago, al considerar que la actora no se encuentra alcanzada por la exención, implican un análisis previo de las operaciones realizadas por ésta, y de las circunstancias del caso, para verificar si se ha producido el hecho imponible descrito por la normativa y posteriormente efectuar una cuantificación de la

obligación fiscal correspondiente. El contenido esencial e indudable de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado. 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 determina la misma es un acto de determinación de oficio. Lo que el artículo 7 de la ley 23966 establece es otro tipo de procedimiento que, si bien es distinto al del artículo 16 de la ley de rito, al igual que éste culmina en una determinación de oficio, como en definitiva lo reconocen los propios artículos 7 y 14 de la ley del gravamen. En tal sentido, y siendo evidente que la verificación y cuantificación del tributo realizada constituye un indiscutible procedimiento determinativo del impuesto, el Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente.

Buenos Aires, 28 de agosto de 2013.