Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 17 de marzo de 2020.-

Vistos los autos: "Gafor Distribuidora Ltda. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que esta Corte comparte y hace suyos los fundamentos y conclusiones del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los que corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

HORACIO ROSATTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Recurso extraordinario interpuesto por **Gafor Distribuidora Ltda., actora,** representada y con el patrocinio letrado de la **Dra. María Soledad González.**

Traslado contestado por la **Dirección General Impositiva,** representada por la **Dra. Cristina Noemí González,** con el patrocinio letrado de la **Dra. Cinthia E. Giovanniello.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D.**

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 557/561 de los autos principales, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala III) ratificó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 455/460, por medio de la cual se había confirmado una serie de intimaciones de la Agencia 5 de la Dirección General Impositiva (AFIP), que exigieron a Gafor Comercio de Prod. Químicos e Papeis LTDA Suc. Arg. (en adelante "Gafor") el pago del impuesto sobre los combustibles líquidos por los periodos 1° a 9° de 2008, en razón de que había realizado operaciones que no encuadraban en la exención prevista en el art. 7°, inc. c), del título III, de la ley 23.966 (texto según la ley 25.239).

Para así decidir, tuvo en cuenta que los arts. 21 y 28 del decreto 74/98 (reglamentario del título III de la ley 23.966), requerían como condición para acceder al mencionado beneficio que todos los sujetos que intervienen en la cadena de comercialización de combustibles aquí involucrados (productores, importadores, exportadores, distribuidores, transportistas, adquirentes) se encuentren inscriptos en el *"Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destino (art. 7°, inc. c) de la ley N° 23.966)"* (en adelante, el "Registro"). A partir de lo anterior, razonó que la actora debía abonar el tributo en virtud de que la empresa ODJFELL -que había almacenado su combustible- no había cumplido con ese requisito.

Justificó su tesitura en que el Poder Ejecutivo Nacional estaba autorizado legalmente a establecer las condiciones reglamentarias de la exención y esa facultad no se limitaba a comprobar el destino de los productos sino que también permitía fijar otros recaudos generales, que precisaran su alcance (conf. título III, cap. 1°, art. 7°, inc. c), de la ley 23.966).

Concluyó entonces que ni la letra ni el espíritu de la ley habían sido vulnerados por la reglamentación.

Por otra parte, descartó que el incumplimiento tuviera carácter formal. Por el contrario, juzgó que esa carga se vinculaba con la sustancia de la franquicia pretendida.

Por último, rechazó la arbitrariedad endilgada a la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a la valoración de la prueba producida.

-II-

Disconforme con esa sentencia, a fs. 565/585, la actora interpuso el recurso extraordinario, que fue concedido por la cuestión federal planteada y denegado por la causal de arbitrariedad invocada (v. fs. 607). Ante ello, la recurrente se presentó en queja, la que tramita bajo el número de registro CAF 56190/2015/1/RH1.

En lo principal, cuestiona la inteligencia del decreto 74/98 y de la resolución (AFIP) 1.104/01, al entender que su contenido se opone a lo establecido en la ley 23.966 y a diversas cláusulas constitucionales.

Al respecto, explica que la creación reglamentaria del Registro y la exigencia de que todos los sujetos que

intervienen en la cadena de comercialización de un producto con destino exento se inscriban en él como requisito para gozar de la franquicia, constituyen preceptos que se dictaron en exceso de las facultades que la Constitución Nacional confiere al Poder Ejecutivo Nacional (conf. art. 99, inc. 2°) y que, a la vez, son contrarios a ciertos principios en ellas consagrados: de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4°, 17, 19, 75 -inc. 2°-, y 76, de jerarquía normativa, art. 31, y de razonabilidad , arts. 28 y 33).

Por su parte, sostiene que el requisito de inscripción constituye un deber formal, cuyo incumplimiento considera que no debería acarrear la pérdida del beneficio.

En último lugar, califica de arbitraria la valoración de la prueba realizada por el *a quo*.

-III-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la validez y la interpretación de prescripciones de carácter federal -ley 23.966, decreto nacional 74/98 y resolución (AFIP) 1.104/01-, y la decisión del superior tribunal de la causa ha sido adversa a las pretensiones que el apelante funda en ella (art. 14, incs. 1° y 3°, de la ley 48).

Por otra parte, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art.

16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

En cuanto al fondo del asunto, se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar la legitimidad del requisito exigido por la AFIP a la actora, en cuanto a que todos los sujetos intervinientes en las operaciones que pretendan acceder a la exención tributaria prevista en el título III, cap. 1°, art. 7°, inc. c), de la ley 23.966 (texto según la ley 25.239), se encuentren inscriptos en el Registro.

Con particular referencia al tema de estudio, reiteradamente V.E. ha dicho que las exenciones pueden surgir no sólo de la letra del texto legal, sino también de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma que las establezca (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599), y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322; 334:1027 y 339:713).

Bajo este prisma, considero que para resolver el punto en discusión deviene fundamental hacer foco en ciertos aspectos del marco normativo del impuesto sobre los combustibles líquidos. Puntualmente, en estudiar el modo en que está regulada la exención tributaria cuya aplicación pretende la empresa.

A esos efectos, es preciso tener en cuenta que el impuesto sobre los combustibles líquidos fue establecido por la ley 23.966 (del 1° de agosto de 1991, en el título III, art. 7°,

capítulo I), reordenada por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el decreto 518/98.

Luego, la ley 25.239, en su título X, art. 12, inc. c), modificó la ley 23.966 (t.o. 1998) y, en lo que aquí interesa, incorporó a continuación del art. 9° del texto que modificaba, el siguiente precepto: "*A partir de los treinta (30) días de la entrada en vigencia de la presente ley, caduca todo registro o autorización dada a empresas que utilicen solventes alifáticos y/o aromáticos y/o aguarrás, como materia prima para la elaboración de productos químicos o petroquímicos, o como insumo en la producción de pinturas, diluyentes, adhesivos o agroquímicos, o en el proceso de extracción de aceites para uso comestible, como, así también, toda autorización dada a empresas que utilizan nafta virgen y gasolina natural destinadas al uso petroquímico.*

"*El PODER EJECUTIVO NACIONAL establecerá un régimen de registro y comprobación de destino para el tipo de empresas en el párrafo anterior*.

"*El régimen de registro y comprobación se regirá por las siguientes pautas generales:*

(…) 3) las operaciones exentas sólo están permitidas entre registrados" (el subrayado es agregado).

Con posterioridad, el art. 42 de la ley 25.345 modificó nuevamente la ley 23.966, título III, e instruyó al Poder Ejecutivo Nacional para que adecue a ella el régimen de registro y comprobación de destino establecido por el inciso c), del art. 12 de la ley 25.239.

Además de ello, el mismo precepto sustituyó el inciso c) del primer párrafo del artículo 7° de la ley 23.966, por el

siguiente: "*Tratándose de solventes aromáticos, nafta virgen y gasolina natural o de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, que tengan como destino el uso como materia prima en los procesos químicos y petroquímicos que determine taxativamente el Poder Ejecutivo nacional en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible 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. La exención prevista será procedente en tanto las empresas beneficiarias acrediten los procesos industriales utilizados, la capacidad instalada, las especificaciones de las materias primas utilizadas y las demás condiciones que establezca la autoridad de aplicación para comprobar inequívocamente el cumplimiento del destino químico o petroquímico o del destino industrial de extracción de aceites vegetales declarado, como así también los alcances de la exención que se dispone*".

Cabe destacar que el último párrafo transcripto es la redacción actual de la exención tributaria en la que la actora funda su derecho.

De lo anterior colijo, sin hesitación, que la voluntad del legislador, al sancionar la ley 25.345, fue

mantener el régimen de registro y comprobación de destino ya implementado por la ley 25.239.

Al mismo tiempo, observo que incluyó, como requisito para gozar de la dispensa, que todas las operaciones -ya que no hizo distinción alguna entre los supuestos previstos en la norma- sean realizadas entre sujetos inscriptos en el mencionado registro (conf. modificación introducida por el punto 3, del art. 12, inc. c, de la ley 25.239).

Entiendo que tal conclusión es la que mejor se corresponde con que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y que cuando ella es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de ésta (Fallos: 320:2145; 327:5614; 330:2286; 338:488).

Por tal razón, disiento con la postura de la actora en cuanto sostiene que el requisito de la inscripción en el registro fue eliminado por la modificación introducida por el art. 42 de la ley 25.345. Por el contrario, advierto que expresamente esa ley ordenó al Poder Ejecutivo Nacional que realizara las modificaciones correspondientes para adecuar su funcionamiento al nuevo régimen que allí se implementaba.

Así las cosas, estimo que la normativa cuestionada por la demandante, lejos de constituir un exceso reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional, cuenta con suficiente sustento legal, fue expedida para la mejor ejecución de las leyes que reglamenta (arg. Fallos: 326:3032) y en debido cumplimiento del mandato legislativo ya explicado (ver decretos PEN 83/00 y 1.129/01, modificatorios de su similar 74/98, que es

reglamentario de la ley original, y las resoluciones de la AFIP 844/00 y 1.104/01).

Por otra parte, observo que no se encuentran afectadas las garantías constitucionales invocadas por el contribuyente, pues resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos: 307:2262; 314:1376), ya que los derechos consagrados constitucionalmente no son absolutos sino que se ejercitan de conformidad con las leyes que los reglamentan (Fallos: 256:241; 263:460; 300:642; 302:457; 304:319, 1524).

Lo anterior es congruente con la doctrina de V.E. que sostiene que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376, entre otros).

Tal respeto a esos extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la debida inscripción en el registro de todos los sujetos que participan en la cadena de comercialización de combustibles, desde que permite ejercer el debido control del circuito económico en que se movilizan esos

bienes, no se exhibe como irrazonable a los fines de gozar de la exención, lo que conduce a desestimar la tacha articulada en tal sentido respecto de la norma que la establece (arg. Fallos: 314:1376, ya citado).

-V-

En virtud de los argumentos aquí expuestos, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 26 de mayo de 2017.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación