



Ref. Expte. _____

s/Inspección

DICTAMEN Nº 395/2015

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

Mediante las presentes actuaciones, el abogado _____, en carácter de apoderado de _____ con domicilio procesal constituido en calle _____ de la ciudad de Santa Fe, opone Excepción de Litispendencia y Recurso de Reconsideración en Subsidio, fs. 133/142, contra los términos de la Resolución Nº 183-6/2011 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 131/132, que determinara ajustes impositivos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Anticipos 06 a 12/2008; 01 a 07 y 09 a 12/2009; 01 a 12/2010 y 01/2011. más la aplicación de intereses y multas por omisión.

En primer término, destacamos que el recurso es interpuesto en tiempo y forma, de acuerdo al artículo 63 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias), hoy artículo 119 del Código Fiscal t.o. 2014.

El recurrente basa su cuestionamiento en que: i) es un distribuidor oficial de _____, que distribuye y comercializa gas licuado de petróleo (GLP) envasado, según la certificación emitida por _____ y las Cartas Propuesta de Distribución, y como tal, le es aplicable la Ley 26.020 del "Régimen Regulatorio de la Industria y Comercialización de Gas Licuado de Petróleo", la cual establece en su Artículo 48 que *"...la distribución y comercialización mayorista y/o minorista de GLP serán consideradas como actividades de consignación o intermediación, al momento de calcular tributos que graven el ingreso total o ingreso bruto de la misma"*.

En ese sentido, sostiene que "la retribución por su actividad" (artículo 142, 1er. párrafo del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) -actual artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014), resultará de la diferencia entre el precio de compra a Repsol YPF y precio de venta a los clientes, y no el importe total de ventas como lo determina la Resolución impugnada; ii) por otro lado, aduce que existe colisión entre la resolución impugnada y el artículo 48 de la Ley 26.020, lo que vulnera el principio de supremacía del derecho federal establecido en el artículo 31 de la Constitución Nacional, lesionando así los derechos constitucionales de propiedad e igualdad.

En igual sentido se manifiesta sobre el artículo 142, 2do. párr., 1ra parte del Código Fiscal (t.o. 1997) -actual artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014), por lo que solicita, subsidiariamente en virtud del principio de eventualidad procesal, se declare la inconstitucionalidad de dicha

norma; iii) también peticona la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 34, 35, 45 y 49 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorios) –Actual artículo 66 y cc del Código Fiscal (t.o. 2014) por falta de un procedimiento determinativo de oficio y sumarial previo al dictado de la Resolución, vulnerando el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente; iv) ofrece prueba documental, la cual incluye constancia de distribuidor oficial de gas envasado de la empresa , y cartas propuestas de distribución con las condiciones para la distribución de gas licuado de petróleo envasado; v) plantea por último el Caso Federal y hace reserva de ocurrir por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación; y por último, vi) Pide la suspensión de la resolución que impugna hasta tanto se resuelva la impugnación que se realizara en sede judicial.

A fs. 207/209, se expide al respecto la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe N° 037/2013, donde, después de desestimar todos y cada uno de los pretendidos agravios esgrimidos por el recurrente, aconseja no hacer lugar al recurso planteado.

Por nuestra parte, cabe señalar primariamente que en el caso concreto, la controversia estriba en dilucidar si es correcto o no encuadrar la actividad que ejerce el contribuyente como ventas directas, o bajo la figura de la intermediación, como sostiene en su recurso.

Asimismo, los argumentos esgrimidos por el recurrente para considerar a su actividad de “distribuidor y comercialización de gas licuado de petróleo (GLP) envasado”, no son suficientes para encuadrarla en la figura de la intermediación a que alude la normativa nacional, por cuanto quienes pretendan encuadrarse en dicha figura -sea como mandatarios, comisionistas o consignatarios- deberán acreditar, no solo con sus documentos respaldatorios, sino también con las registraciones contables y las restantes formalidades exigidas para el mandato, la comisión o la consignación que requiere el Código de Comercio (artículos 221 y cc.).

En base a ello, nos resulta oportuno traer a consideración el precedente dispuesto por la Resolución N° 11/2010 de la Comisión Arbitral, s/ Expediente C.M. N°-591/2006 TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. C/ Provincia de Buenos Aires, que en lo atinente a la cuestión de la actividad de intermediación, aludió a la falta de probanza de la misma por parte del contribuyente. En dicha resolución se sostiene que se encuentra en cabeza del contribuyente, por un lado, la carga de desvirtuar fehacientemente las afirmaciones efectuadas en la resolución determinativa, y por otro, acreditar y probar la figura del comisionista alegada, como por ejemplo, sería con las órdenes por las cuales



Ref. Expte.

s/Inspección

DICTAMEN N° 395/2015

los comitentes requieren que se realicen ventas bajo la modalidad de “por cuenta y orden”, que sería el comienzo del circuito, o bien que en las facturas se discriminen los productos vendidos por “cuenta y orden de”, toda vez que no puede relacionarse la rendición con la operación que le dio origen, mezclándose así efectos propios y ajenos”. Dicha resolución también manifiesta que “...el contribuyente tampoco aclara cuales son los sistemas de información y medición que posee la empresa para la identificación de la propiedad del producto, no existiendo un circuito administrativo documental y contable claro y transparente que demuestre cabalmente la realización de operaciones de intermediación”. Esta resolución nos enseña cuáles serían otros elementos que demostrarían la falta de razón del contribuyente, y ellos son: “a) las facturas no poseen la leyenda por cuenta y orden; b) en sus registraciones contables no se pueden identificar productos propios de ajenos; c) no se aporta documentación que pruebe el encargo de sus proveedores para que venda; y d) no se aporta documentación adecuada que pruebe la rendición de cuentas”.

Agrega también la resolución que “en la consignación –que es la figura jurídica bajo la cual operaría la contribuyente según sus propios dichos-, es decir, cuando se actúa vendiendo en nombre propio pero por cuenta de terceros (...) el comisionista queda directamente obligado hacia las personas con quienes contratare, (...) a rendirle cuenta detallada y justificada de todas las operaciones, y entregarle el saldo a su favor (artículos 232 y siguientes del Código de Comercio). Y que “sin el debido respaldo documental –órdenes de encargo de procesamiento o contratos de consignación celebrados con los proveedores- tales registros no constituyen una evidencia objetiva de la actividad de intermediación”. Concluye así la resolución, que corresponde atribuir a las operaciones realizadas por el contribuyente, el carácter de ventas directas, por cuanto éste no se acredita debidamente la figura del comisionista.

Como podrá inferirse del antecedente precedentemente citado -si bien la función de los Organismos del Convenio Multilateral, es velar por la correcta atribución de los ingresos entre las distintas jurisdicciones en las cuales desarrollan sus actividades los contribuyentes, resulta necesario analizar la naturaleza de la actividad, para poder encuadrarla en alguno de los regímenes previstos por el aludido acuerdo interjurisdiccional- surge sin lugar a dudas que a los fines de la intermediación, prevista en el Régimen Especial del artículo 11, debe acreditarse dicha forma de comercialización con los elementos documentales probatorios similares a los que nuestra jurisdicción exige.

En virtud de lo expresado, esta Dirección también entiende que la actividad de intermediación no está debidamente probada

en las presentes actuaciones, por lo que no pueden obtenerse elementos objetivos que justifiquen la actividad de comisionista que sostiene el contribuyente.

Cabe agregar, como refuerzo del temperamento adoptado, que mediante artículo 65 de la Ley 13463, se sustituyó el artículo 142 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) -actual artículo 195 del C.F. (t.o. 2014)-, estableciéndose los requisitos que deben reunir los contribuyentes, a los fines de encuadrar en las operaciones de intermediación; idénticos a los que esta Dirección General requiriera invariablemente en los numerosos antecedentes vertidos, que hiciera suyos la Administración Provincial, entre ellos, el Dictamen 275/2013 de similar naturaleza a la situación que ahora nos ocupa.

En base a ello, sostenemos que el contribuyente no se ajusta a las disposiciones del artículo 142 del Código Fiscal (t.o. 1997) -actual artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014), debiendo, por lo tanto, oblar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el total facturado y en función de las siguientes alícuotas, vigentes en los períodos auditados, correspondientes a la actividad desarrollada, a saber:

- "venta de gas en garrafas al por menor" - alícuota básica o general del 3,5%
- "venta de gas en garrafas al por mayor": del 2,8% hasta el 07 de enero de 2010 y la alícuota básica o general del 3.5%, a partir de la vigencia de la Ley 13065. (08-01-2010).

Consecuentemente, el procedimiento llevado a cabo por la fiscalizadora, ha sido correcto y ajustado a derecho.

En cuanto a la supuesta colisión entre la normativa provincial con la nacional que aduce el recurrente, como así también el agravio referente a la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal, entendemos que, en esta instancia de carácter administrativo, no corresponde pronunciarnos.

Con respecto a la reserva legal que realiza, cabe aclarar que es un derecho que le asiste, no obstante se trata de una discusión a dar en otro ámbito, dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa recursiva, en la cual, el contribuyente está ejerciendo su derecho a la defensa y a ser escuchado.



Ref. Expte.

s/Inspección

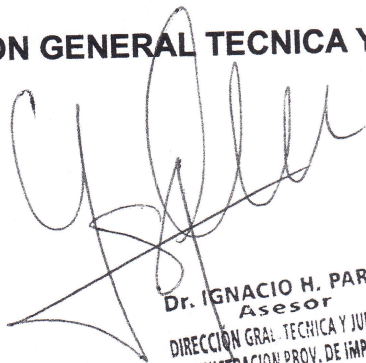
DICTAMEN N° 395/2015

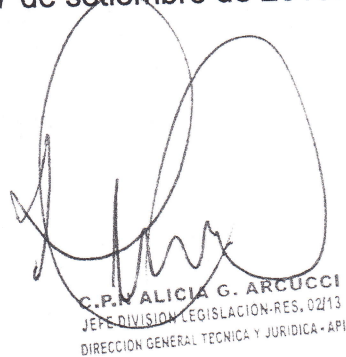
la presente etapa recursiva, en la cual, el contribuyente está ejerciendo su derecho a la defensa y a ser escuchado.

Por ende y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto y en coincidencia con la opinión vertida por la Asesoría preopinante, esta Dirección General, aconseja no hacer lugar al recurso promovido, por lo que deberá dictarse la pertinente resolución en tal sentido de modo que la liquidación contemple fehacientemente el criterio expresado en el presente reporte.

A su consideración se eleva.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 07 de setiembre de 2015.
gr/ip

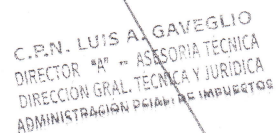

Dr. IGNACIO H. PARINI
Asesor
DIRECCION GRAL. TECNICA Y JURIDICA
ADMINISTRACION PROV. DE IMPUESTOS


C.P.N. ALICIA G. ARCUCCI
JEFE DIVISION LEGISLACION-RES. 02/13
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA - API

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Con el dictamen que antecede, cuyos términos se comparten, se elevan las presentes actuaciones a su consideración.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 07 de setiembre de 2015.
gr.


C.P.N. LUIS AL GAVEGLIO
DIRECTOR "A" -- ASESORIA TECNICA
DIRECCION GRAL. TECNICA Y JURIDICA
ADMINISTRACION PROV. DE IMPUESTOS