



SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

En las presentes actuaciones, el Sr. [REDACTED] en representación de la firma [REDACTED]¹ interpone, a fs. 505/509, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° 637-2/2019 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 488/492, que procediera al cierre de sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinara diferencias impositivas, en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (período verificado: enero/2013 a mayo/2015), con más los intereses y penalidades pertinentes.

Posteriormente, en fecha 13/11/2019, el citado representante, en representación del Sr. [REDACTED] promueve, a fs. 520, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución 864-2/2019 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 498/503, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas.

Los remedios fiscales han sido interpuestos en el gal tiempo y forma, según lo estipula el artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), por lo que resultan admisibles.

El representante de la empresa, en sendos recursos presentados, expresa una serie de agravios, que se rán expuestos a continuación siguiendo el orden en que fueron planteados.

En primer lugar, plantea **la prescripción del período fiscal 2013**. Expresa que, las facultades de ésta Administración para determinar obligaciones tributarias y aplicar las sanciones por infracción previstas en el Código Fiscal, se encuentran prescriptas a tenor de lo dispuesto por la referida normativa.

Por otro lado, arguye que **la determinación de la base imponible es incorrecta**; cuestiona la aplicación de la presunción como método para su determinación.

Aduce, además, que no se tuvieron en cuenta las declaraciones juradas de los socios ni el informe pericial contable, las cuales, según sus dichos, justificarían el "consumido" de cada uno de ellos

¹ A fs. 456, luce el mandato conferido por el Sr. [REDACTED] en su carácter de Socio Gerente de la empresa.

durante los periodos verificados.

Interpreta que no ha y ninguna justificación por parte del fisco para poder determinar ventas omitidas.

Sostiene, por otra parte, que **la alícuota aplicada es incorrecta;** a su entender, correspondería la aplicación de la alícuota del 0,5% prevista en el inciso m) del artículo 7 de la Ley Impositiva Anual².

Realiza una particular interpretación de lo dispuesto en el artículo 178 de Código Fiscal, en lo que respecta a expendio al público de combustibles; concluye que no le corresponde un tratamiento impositivo distinto que el previsto para la comercialización mayorista de combustibles líquidos.

Entiende que la comercialización a granel de combustibles líquidos debe considerarse al por mayor cuando el adquirente es un productor primario, industrial, tallerista o el Estado Nacional, Provincial, Municipal o Comunal, sus reparticiones autárquicas, entes descentralizados y empresas del estado que incorporan los bienes adquiridos a la actividad desarrollada.

Esgrime que, por todo lo expuesto anteriormente, **no correspondería modificar los coeficientes del Convenio Multilateral.**

Rechaza la **Multa por Omisión** aplicada. Asegura que la jurisprudencia ha admitido en varias ocasiones que resulta de aplicación la figura del error excusable como eximente de responsabilidad ante situaciones jurídicas confusas.

Como se menciona en acápite anteriores, a fs. 520, el Sr. [REDACTED], en representación del Sr. [REDACTED] en su calidad de tercero responsable, ratifica todos los argumentos esgrimidos por la contribuyente en su escrito recursivo, y que más arriba se detallan.

A fs. 468 y vltas., acompaña la pericia contable que fuera ofrecida en oportunidad del descargo efectuado por la firma (fs. 447/451), en contestación a la resolución de vista previa notificada y aceptada, a fs. 457, por la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe.

A fs. 523/525, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe N° [REDACTED].

A fs. 276/281 y 386/389, la Dirección de

2 Para la actividad de Comercialización mayorista de combustibles líquidos



DICTAMEN N° 077/2022

Fiscalización I – Santa Fe, realiza informes de su competencia, a raíz de la inspección llevada a cabo al contribuyente de referencia.

Manifiesta que se trata de una empresa Sociedad de Responsabilidad Limitada, inscrita como contribuyente de Convenio Multilateral en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo la cuenta N° [REDACTED], con domicilio fiscal en [REDACTED], de la Ciudad de [REDACTED], Provincia de Santa Fe.

Se verificó que la empresa ejerce la actividad de "Venta al por Menor de Combustible para Vehículos Automotores y Motocicletas" y "Venta al por Mayor de Combustibles y Lubricantes, excepto para Automotores, etc", teniendo por objeto la comercialización de combustible aeronáutico, habiéndose auditado el período 01/2013 a 05/2015.

Analizadas las presentes actuaciones, esta Dirección General efectúa las siguientes consideraciones:

Refiriéndonos al cuestionamiento de que **las facultades de esta Administración se encuentran prescriptas para reclamar los anticipos del período fiscal 2013**, se procederá a su análisis.

En primer lugar, cabe recordar que el plazo de prescripción de las facultades de esta Administración para determinar las obligaciones tributarias y aplicar sanciones por infracciones cometidas previstas en el Código Fiscal es de cinco (5) años (artículo 115 del Código Fiscal t.o. 2014).

Es dable aclarar, además, que el término de prescripción comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales o las infracciones correspondientes (artículo 116 del Código Fiscal (t.o. 2014).

Por lo tanto, a la fecha de la notificación fehaciente de la resolución por la cual se determinaron de oficio impuestos y se aplicaron multas por omisión (02/09/2019), las facultades de esta Administración para exigir el pago y aplicar sanciones en relación a los anticipos 01 a 12/2013, en principio, estaría n prescriptas (hubiesen prescripto el 01/01/2019, ya que habían transcurrido cinco (5) años). No obstante, debe tenerse en cuenta la causal de suspensión de la prescripción establecida en el artículo 118 in fine del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias).

En efecto, el inicio del término de suspensión de la prescripción comienza a correr a partir del 20/12/2018, fecha

en la que se le notificó fehacientemente a la firma, a través de la Resolución N° [REDACTED], que esta Administración le inicia un procedimiento de determinación de oficio y le instruye el sumario correspondiente por infracciones cometidas, referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, abarcando el período enero de 2013 a mayo de 2015 (fs. 434/438).

Esta causal de suspensión del curso de la prescripción, reiteramos, contemplada legalmente en el artículo 118 in fine del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), textualmente reza: "...Se suspenderá por **ciento ochenta (180) días** el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por el presente Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se trate de los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los **ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.**" (el resaltado me pertenece).

Caber aclarar que el artículo 9 del citado texto legal establece en su inciso b), que los plazos establecidos por día se entienden referidos a días hábiles, salvo disposición en contrario.

En consecuencia, la suspensión del término de la prescripción de 180 días, más arriba mencionada, se debe entender referida a días hábiles.

Por lo tanto, contemplando la suspensión de 180 días hábiles, y a mencionada, el plazo de prescripción finalizó el 18/09/2019; por lo que, habiéndose notificado la resolución determinativa y aplicación de sanciones el día 02/09/2019, es decir, dentro del plazo establecido legalmente, a esa fecha las facultades de esta Administración, respecto al **período fiscal 2013 no se hallaban prescriptas**, debiendo desestimarse el agravio expuesto por la contribuyente.

Con respecto al cuestionamiento sobre **la determinación de la base imponible sobre base presunta** podemos señalar que, la misma tiene sustento en lo establecido en los artículos 66 y 68 del Código Fiscal (t.o. 2014), los que textualmente rezan lo siguiente:

*"Artículo 66 -A fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por este Código o leyes especiales, **la Administración** verificará la situación tributaria de contribuyentes y responsables, haya o no presentado declaración jurada y **determinará de oficio** sus obligaciones fiscales en los siguientes casos:*

- 1) Cuando los contribuyentes o responsables no hubieran presentado declaración jurada.*
- 2) **Cuando la declaración jurada fuese impugnada a juicio de la Administración.***

DICTAMEN N° 077/2022

“Artículo 68 - En las situaciones mencionadas en el artículo 66, la Administración podrá hacer la determinación fiscal de oficio sobre base cierta o sobre base presunta, de acuerdo a lo previsto en el presente artículo.

La determinación de oficio sobre base cierta corresponderá cuando el contribuyente o responsable, en su caso, en el tiempo y forma que establezca la Administración Provincial de Impuestos, **suministre a esta todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles y no merezcan impugnación con causa**, o cuando este Código u otra ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Administración Provincial de Impuestos debe tener en cuenta a los fines de la determinación.

En los demás casos, o cuando mediante dos o más requerimientos para que se aporten los elementos antes mencionados (o aquellos que la Administración Provincial de Impuestos estime necesario para tal fin), **la determinación se efectuará sobre base presunta tomando en consideración todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o con exención normal con los que este Código o leyes tributarias especiales definen como hechos imponibles, permitan inducir en el caso particular su existencia y monto.**

Para efectuar la determinación de oficio sobre base presunta podrán servir como indicio entre otros: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y/o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, utilidades, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares dedicadas al mismo ramo, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio o de la casa habitación, el nivel de vida del contribuyente y cuales quiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Provincial de Impuestos o que proporcionaren los agentes de retención, percepción y/o recaudación, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, o cualquier otra información relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imponibles”. (el resaltado nos pertenece).

Conforme se desprende de los Informes de inspección obrantes a fs. 276/281 y 386/389, se efectuaron diversos controles, realizados sobre la documentación aportada por la firma y la que surge de la base de datos del Organismo, detectándose inconsistencias que posibilitan inferir que las bases imponibles declaradas no reflejan la realidad económica de la firma³; por ende, se procedió a realizar la **determinación de oficio sobre base presunta**, en un todo de conformidad a la disposición fiscal antes transcrita; en consecuencia, corresponde ratificar los ajustes impositivos efectuados.

En cuanto a este punto, es dable destacar, además, que la firma fue objeto de fiscalización por parte de la Administración

3 Reflejado en los Cuadros Internos obrantes a fs. 361/364, elaborados por el inspector actuante.

Federal de Ingresos Públicos (AFIP); como consecuencia de dicha auditoría fiscal, el organismo nacional determinó ajustes por omisión de ingresos y por créditos fiscales incorrectos⁴.

En relación al agravo referido a la **alícuota aplicada**, por la actividad de comercialización de combustibles, debemos tener en cuenta lo previsto en el artículo 178 del Código Fiscal (t.o. 2014), que textualmente reza: *"Entiéndase por expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, la venta de dichos productos, incluidas las efectuadas por las empresas que los elaboren, en tanto ésta no tenga por destino una nueva comercialización en su mismo estado"*

Por otra parte, cabe señalar que los Decretos 58/97 y 2336/04, son meramente interpretativos para las situaciones no expresamente contempladas en el Código Fiscal y carecen de jerarquía para operar una modificación a dicho cuerpo normativo; dicho criterio, inclusive, fue sostenido invariablemente por esta Administración a través de los Informes 98/01, 351/04, 594/07, 631/07, 784/07, 852/07, 141/08, 169/08, 634/08, 1016/08, 031/09, y 040/09, 334/09, 172/10 y 666/10, entre otros.-

Asimismo, resulta conveniente aclarar que las "aeronaftas" no se encuentran comprendidas dentro de los conceptos que conforman el ámbito de imposición con el Impuesto sobre los Combustibles Ley 23966 y modificatoria⁵, a que hace referencia el quejoso, siendo éste un requisito indispensable para poder tributar a la alícuota pretendida.

Por ello y a fin de clasificar correctamente las ventas de combustibles, conviene conocer la actividad de los adquirentes y destino que éstos darán a dichos bienes, a efectos de verificar si se cumplió o no la condición de "reventa en el mismo estado" y, según el caso, determinar las bases imponibles y aplicar las alícuotas correspondientes, de acuerdo se trate de ingresos provenientes de la actividad de expendio al público de combustibles líquidos, o a la de comercialización mayorista de dicho producto.

El citado artículo 178 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias) define el expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, entendiéndolo como tal, la venta de dichos productos, incluidas las efectuadas por las empresas que los elaboran, **en tanto ésta no tenga por destino una nueva comercialización en su mismo estado**. Por lo tanto, las ventas de combustibles realizadas a aquellos sujetos que utilizan tales productos como insumos o los consumen, es decir que no los revenden en el mismo estado en que fueron adquiridos, enmarcan -sin lugar a dudas- en la definición de expendio al público a que hacíamos referencia anteriormente, sin importar el volumen de la operación ni la naturaleza jurídica del comprador, sino al **destino** que le otorga el adquirente al combustible.

Si los clientes no lo revenden en su mismo

4 De acuerdo puede advertirse a fs. 335/350.

5 Los cuales se encuentran detallados en el artículo 4° de la Ley 23.966, modificado mediante artículo 1° de la Ley 25.745.

DICTAMEN N° 077/2022

estado, estamos en presencia de ventas al por menor (expendio al público), tal como lo define el ya mencionado artículo 178 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias). Caso contrario, las ventas serán consideradas mayoristas.

Consecuentemente con todo lo antes expuesto, y no habiéndose agregado nuevos elementos que posibiliten variar lo actuado, entendemos que es correcta la alícuota aplicada por Fiscalización; debe, por lo tanto, rechazarse lo argüido al respecto.

Cabe resaltar que, en igual sentido, se ha expedido esta Dirección General a través de los Dictámenes N° 32/2016, 281/2017, 240/2018 y 202/2021, entre otros.

Por otro lado, en lo que respecta al cuestionamiento efectuado en relación al ajuste de **coeficientes del convenio multilateral**, debemos remitirnos a lo informado por el inspector actuante, quien – a fs. 387 vta.- señala lo siguiente:

"(...) desde el período 01/2013 hasta 12/2013 dado que la incorporación bajo las normas del Convenio Multilateral operó en el mes de septiembre del año 2012 y contando con cierre de ejercicio el 31 de mayo, corresponde atribuir los ingresos a cada jurisdicción de manera directa en un todo de acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Convenio Multilateral. En el cuadro interno n° 21 se exponen las bases atribuibles a Santa Fe por método directo siendo desestimado el criterio aplicado por el contribuyente de distribución en dichos períodos por aplicación del Artículo 2 de la normativa de marras. Desde el período 01/2014 en adelante queda encuadrado en el Artículo 2 y siguientes de la Ley de Convenio Multilateral a los fines de atribuir base imponible entre las jurisdicciones en las cuales se encuentra inscripto, lo cual se expone en el cuadro interno n° 22.

A tal fin se confeccionaron los Coeficientes Unificados a aplicar en los períodos 2014 (cuadro interno n° 23) y 2015 (cuadro interno n° 24). Se desestimaron los Coeficientes Unificados confeccionados por el contribuyente por haber considerado en su determinación los ingresos y gastos del ejercicio calendario y no los expuestos en los balances comerciales como los estipula la normativa correspondiente (...)."

Al respecto, resulta conveniente traer a colación lo dispuesto por el artículo 14° de la Ley de Convenio Multilateral:

"En los casos de iniciación o cese de actividades en una o varias jurisdicciones no será de aplicación el régimen del artículo 5, sino el siguiente:

a) iniciación: en caso de iniciación de actividades comprendidas en el régimen general en una, varias o todas las jurisdicciones, la o las jurisdicciones en que se produzca la iniciación podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo los demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de

ingresos y gastos que le correspondan. Este régimen se aplicará hasta que se produzca cualesquiera de los supuestos previstos en el artículo 5.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación para las actividades comprendidas en los artículos 6 a 12, ambos inclusive.

En los casos comprendidos en el artículo 13, se aplicarán las normas establecidas por el mismo, salvo en la parte de los ingresos que se distribuye según el régimen general, en cuyo caso será de aplicación el sistema establecido en el primer párrafo del presente inciso; (...)."

A su vez, el artículo 5º de la referida normativa establece:

"Art. 5 - A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible o total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.

De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior."

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, se observa que la fiscalización actuante ha rectificado correctamente los coeficientes declarados por la contribuyente⁶; ello habida cuenta que para su determinación no fueron consideradas las pautas legales establecidas al respecto.

En cuanto a la **multa por omisión** cuestionada, se puede decir que la fiscalización actuante demostró que las declaraciones juradas presentadas por la empresa son inexactas, y por lo tanto impugnables por todos los fundamentos que se expusieron.

La aplicación de la multa por omisión tiene pleno sustento en lo establecido en el artículo 87 primer párrafo del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificaciones), como consecuencia del incumplimiento culpable, total o parcial, de las obligaciones fiscales, habiéndose guardado su cuantía de acuerdo a los lineamientos establecidos por las Resoluciones Generales N° 03/2008 y N° 20/2014.

En cuanto a la pretensión de que se aplique la figura del **error excusable**, como eximente de responsabilidad, debe decirse que para que aquel exista debe haber sobre el hecho puesto en discusión normas poco claras o sentencias con traditorias (criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios); además, el error debe ser esencial, decisivo e inculpable.

En consecuencia, no se advierte en autos la existencia de ninguna circunstancia que justifique la liberación de penalidades a que refiere el artículo 88 de l Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias); por ende debe desestimarse lo argüido en tal sentido.

Por lo tanto, y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General aconseja **no hacer lugar** a

6 De acuerdo se puede observar a fs. 367/371.



ADMINISTRACION
PROVINCIAL DE
IMPUESTOS
Provincia de Santa
Fe



[REDACTED]
S/ INSPECCION INTEGRAL

DICTAMEN N° 077/2022

los recursos promovidos, debiendo dictarse el pertinente acto administrativo que así lo disponga.

Finalmente, teniendo en cuenta que se encuentra vigente el **Régimen de Regularización Tributaria** establecido por la Ley N° 14.069⁷, se recomienda notificar fehacientemente a la firma sobre los beneficios que su acogimiento al citado régimen le traería aparejado.

A su consideración se eleva.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 11 de marzo de 2022.
AF/MF.

7 Reglamentado a través de la Resolución General API N° 012/2022.