



Ref. Expte.:

S/INSPECCIÓN.

**DICTAMEN N° 281/2017**

**SEÑOR DIRECTOR GENERAL:**

En las presentes actuaciones, el  
, como apoderado del contribuyente  
, interpone a fs. 70/85 recurso de reconsideración contra los términos  
de la Resolución Individual N° 80-6/2012 de la Administración Regional Santa  
Fe, cuya copia obra a fs. 66/67, que determinara ajustes impositivos en  
concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (anticipos 03 a 12/2009; 01 a  
04, 07, 08, 10 a 12/2010 y 01 a 06/2011), más la aplicación de los intereses y  
penalidades correspondientes.

Expresa que opone excepción de  
litispendencia y deduce recurso de reconsideración en subsidio contra la aludida  
resolución, aduciendo que por mediar identidad de sujetos, objeto y causa con  
el proceso judicial que tramita por ante el Juzgado de Primera Instancia de  
Distrito en lo Civil y Comercial de la Novena Nominación de Santa Fe, en lo  
autos caratulados " **c/ADMINISTRACIÓN  
PROVINCIAL DE IMPUESTOS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE Y PROVINCIA DE  
SANTA FE s/AMPARO**", en el caso, debe emitirse primero la sentencia judicial  
correspondiente a la acción de amparo, siendo nula, de nulidad absoluta e  
insanable, cualquier resolución administrativa que se dicte antes de aquélla.

Cabe aclarar que Fiscalía de Estado en  
Providencia 0795/16 hace saber, que en el mencionado expediente judicial "...se  
*ha dictado resolución judicial en fecha 29 de abril de 2015, rechazando el amparo incoado*".

En la referida providencia el Procurador  
General señala que la resolución judicial destaca la excepcionalidad de ese tipo  
de recurso, la competencia de los órganos contencioso administrativos, y  
resuelve rechazar el mismo al no verificarse ilegitimidad manifiesta en el actuar  
de la Administración Provincial de Impuestos.

Agrega que el actor interpuso recurso de  
apelación en fecha 29 de octubre de 2015 que no contó con impulso procesal  
alguno, por lo que Fiscalía denunció la caducidad de la instancia en fecha 25 de  
julio de 2016. Adjunta a fs. 140/142 copia de la resolución judicial.

Aclarada la situación en relación al  
planteo de amparo, corresponde tratar el recurso de reconsideración.

Plantea cuestión federal y constitucional,  
aduciendo que la pretensión fiscal de considerar a las ventas mayoristas de  
combustibles líquidos que realiza como ventas minoristas o al público, pasibles

de la alícuota del 3.25%, transgrede la jerarquía constitucional consagrada en el artículo 31 de la C.N., lesionando los derechos de propiedad y de igualdad.

Cuestiona la validez de las disposiciones del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) que sustentan la resolución en crisis; la misma fue dictada -según dice- sin un procedimiento determinativo de oficio y sumarial previo, lesionando los derechos del debido proceso y de defensa contemplados en la Constitución Nacional.

Plantea que se dedica a la venta mayorista y minorista de combustibles líquidos desde el año 1992, contando con cuatro estaciones de servicio ubicadas en las ciudades de Santa Fe, Rafaela y Rincón; que efectúa ventas mayoristas de combustibles líquidos a empresas constructoras viales; que abona el impuesto por dichas ventas como "comercialización mayorista de combustibles líquidos" aplicando la alícuota del 0.25% (artículo 7, actual inciso m) de la LIA) sobre la base imponible especial contemplada en el inciso a) del artículo 139 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias).

Agrega que tales ventas consisten en la comercialización de grandes volúmenes de combustible a adquirentes que no revisten el carácter de consumidores finales sino responsables inscriptos, a los que emite las correspondientes "Facturas A", los que pueden computar tanto el "crédito fiscal" del I.V.A. como el Impuesto a los Combustibles Líquidos - artículo 15 de la Ley 23966-.

Expresa que se le notificó el inicio de la Inspección y un "Requerimiento" de información, en el marco del procedimiento pautado en los artículos 35 y 36 del Código Fiscal vigente en los períodos bajo la compulsión; que luego, se le confeccionó Acta de Relevamiento de información con un "cuadro anexo I" denominado "Ingresos Imponibles" y que posteriormente se le notificó la cuestionada resolución que determinó de oficio las diferencias que se le reclaman, por haber conformado -la firma- bases imponibles inherentes a las ventas de combustibles efectuadas a empresas sin reventa, como lo preveía el artículo 126 del Código Fiscal y por errónea deducción del Derecho del Registro e Inspección.

Considera que la pretensión fiscal deviene ilegal e inconstitucional, dado que la Provincia de Santa Fe adhirió mediante el artículo 1º de la Ley 10794 a la Ley 23996; esta ley federal ha quedado incorporada al derecho público local en un orden de prelación jerárquica respecto a las demás leyes provinciales.

Alega que si bien la Administración ha conformado la facturación y registración y ha relevado los datos contables y extracontables exteriorizados en los Libros de IVA y papeles de trabajo, a los



Ref. Expte.

S/INSPECCIÓN.

**DICTAMEN N° 281/2017**

extracontables exteriorizados en los Libros de IVA y papeles de trabajo, a los fines de la conformación de las bases imponibles, luego aplica alícuotas de expendio al público a las ventas que configuran una comercialización mayorista.

Hace reserva de recurso de inconstitucional y extraordinario federal.

A fs. 144/147, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe N° 025/2017.

En cuanto a las respuestas a los distintos planteos formulados por el contribuyente, podemos sostener que para considerar a su actividad de "venta de combustible al por mayor" y la alícuota aplicada, debemos tener en cuenta lo previsto en el Artículo 126 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) –actual artículo 178 del Código Fiscal (t.o. 2014) el 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 su parte debemos remarcar que el artículo 139 inciso a) de la disposición fiscal aplicable en los períodos auditados, establece que la base imponible estará constituida por la diferencia entre los importes de las compras y ventas en el caso de la comercialización mayorista de combustibles líquidos.

Es importante señalar que la norma especial en materia de combustibles líquidos es la Ley 10794 (B.O. 19618 del 29/01/1992), mediante la cual esta Provincia adhirió al régimen instituido por las disposiciones del Título III de la Ley Nacional N° 23966 y modificatorias, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural. Asimismo, con base en el convenio entre la Provincia y la Nación, se establecieron las modificaciones pertinentes a las disposiciones fiscales vigentes.

Cabe agregar, además, que los Decretos 58/97 y 2336/04, son meramente interpretativos para las situaciones no expresamente contempladas en el Código Fiscal, criterio seguido por esta Administración en los reportes emitidos, entre otros el 98/01, 351/04, 981/04; 594/07, 631/07, 784/07, 852/07, 141/08, 169/08, 634/08, 1016/08, 031/09, 040/09, 334/09, 075/10 y 172/10.

Es dable remarcar que, como refuerzo del temperamento adoptado, se ha expedido en el mismo sentido y ante un caso

de similar naturaleza al que nos ocupa, la Fiscalía de Estado mediante Dictamen 1243/2010 -de fecha 07 de diciembre de 2010-.

Por ello y a fin de clasificar correctamente las ventas de combustibles, deviene necesario 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 del 3,25% o del 0,25% para el expendio al público de combustibles líquidos o a la comercialización mayorista de dicho producto, respectivamente, estipuladas en el inciso g) -actual inciso m)- del artículo 7 de la Ley Impositiva Anual.

El artículo 126 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) -de aplicación en los períodos fiscales objeto de la compulsas- define el expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, entendiéndose como tal, 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 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 si se emiten facturas tipo A para las operaciones.

En cuanto a la supuesta colisión entre las normas de registración y facturación establecidas por la AFIP a la comercialización de combustibles líquidos y el criterio seguido por la Administración, debemos señalar que desde la óptica fiscal contemplada en el artículo 126 de la disposición fiscal analizada, si no configuran reventas en el mismo estado, constituyen expendio al público de combustibles líquidos, con el consiguiente trato fiscal que ha seguido la Inspección actuante.

Consecuentemente con todo lo antes expuesto, y no habiéndose agregado nuevos elementos que posibiliten variar lo actuado, entendemos que el razonamiento seguido por esta Administración ha sido el correcto.

En lo que refiere a la jerarquía normativa que sostiene el recurrente, podemos decir que analizadas las potestades locales a la luz de las normas constitucionales, corresponde aclarar que no es antojadiza la norma tributaria al instituir determinadas situaciones que difieren de las disposiciones nacionales. Téngase en cuenta que el derecho tributario, como disciplina jurídica, ha logrado establecer institutos propios y definiciones específicas, alcanzando en su desarrollo una autonomía científica



Ref. Expte.

S/INSPECCIÓN.

**DICTAMEN Nº 281/2017**

en su rama material o sustantiva, que es la que habilita a los estados (nación, provincias, municipios) a establecer legislaciones tributarias con conceptos propios, distintos y separados del derecho privado, en la medida que dicha legislación no resulte irrazonable y por consiguiente violatoria de la Constitución Nacional.

En esa línea de pensamiento, será irrazonable todo aquello en que el medio empleado no se adecue al fin perseguido. El caso concreto será cuando una norma tributaria autónoma dictada en función de fines propios de la legislación tributaria local, contenga disposiciones por ejemplo en franca contradicción con la normativa tributaria nacional, distorsionando en forma irrazonable principios de la legislación de fondo (art. 75, inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional) que puedan afectar la unidad y la uniformidad de la legislación nacional, que es lo mismo que decir la unidad de la Nación.

Negamos rotundamente la pretendida contradicción normativa, toda vez que la legislación tributaria provincial tiene sustento constitucional. Así lo determina el artículo 6 del Código Fiscal vigente, que consagra la autonomía del derecho tributario Provincial, al establecer taxativamente un orden en la interpretación de las cuestiones planteadas, las que en primer lugar se resolverán en función de sus preceptos.

Respecto a la formal reserva del planteo para el reconocimiento de los derechos constitucionales por ante las instancias pertinentes, debemos aclarar que es un derecho que les asiste, aunque no es una discusión a plantear en este ámbito, dado la naturaleza administrativa del presente recurso.

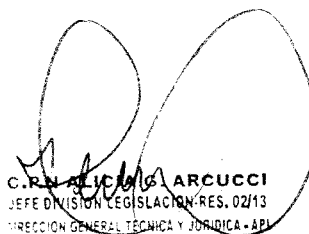
Por su parte y con relación a las deudas impositivas, regularizadas al contado mediante el Régimen de Regularización Tributaria consagrado en el Ley 13319 (Anticipos e importes parciales determinados en la Resolución 80-6/2012), cuyas diferencias lucen en el Cuadro que obra a fs. 128, conforme a lo informado por División Control Interno a fs. 129, debemos señalar que el acogimiento implicó el pleno reconocimiento de las mismas y el desestimiento del recurso promovido contra tales determinaciones, en un todo de acuerdo a lo estipulado en el artículo 15 de la mencionada disposición, el que textualmente reza: *"El acogimiento a los beneficios de la presente ley, implica el pleno reconocimiento de la deuda que se regulariza y significará el desistimiento de los recursos en las instancias administrativas y/o judiciales en que se encuentren las causas, por el concepto y monto regularizado"*.

Por ende y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General, aconseja no hacer lugar al

recurso promovido respecto de los anticipos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos no regularizados mediante el régimen citado, dictando al efecto la pertinente resolución.

A su consideración se eleva.

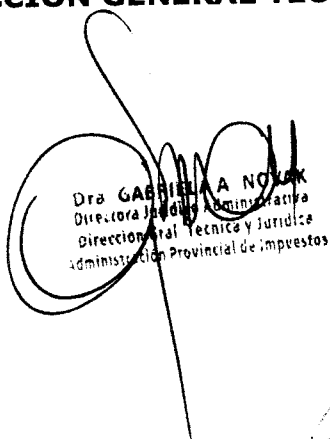
**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 13 de junio de 2017.  
bgr/aa.

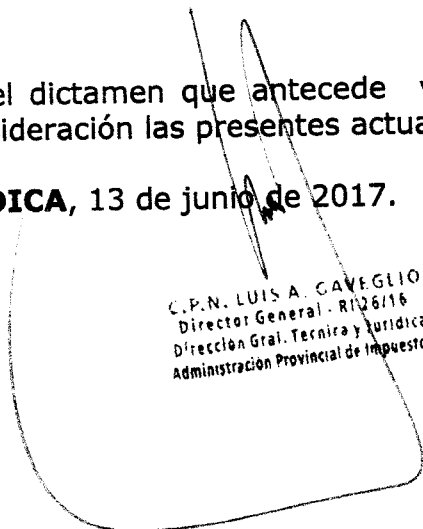
  
C.P.N. ALICIA ARCUCCI  
JEFE DIVISION LEGISLACION-RES. 02/13  
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA- API

**SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:**

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

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 13 de junio de 2017.  
bgr.

  
Dra. GABRIELA A. NOLAS  
Directora Inicial Administrativa  
Dirección Gral. Técnica y Jurídica  
Administración Provincial de Impuestos

  
C.P.N. LUIS A. CAVAGLIO  
Director General - RI 26/16  
Dirección Gral. Técnica y Jurídica  
Administración Provincial de Impuestos

