



**DICTAMEN N° 385/2022**

**SEÑORA DIRECTORA:**

En las presentes actuaciones, la Sra. [REDACTED], en carácter de [REDACTED] e apoderada de la firma [REDACTED], interpone a fs. 4449/4468, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 396/399, 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: junio/2011 a febrero/2013), con más los intereses y penalidades pertinentes.

Posteriormente, en fecha 27/05/2019, las Sras. [REDACTED] y [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], en carácter de herederos del Sr. [REDACTED] con el patrocinio letrado de la Dra. [REDACTED], promueven, a fs. 4489/4513, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución 408-4/2019 de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 4484/4486, que les 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), con lo que resultan admisibles, destacándose que tanto la contribuyente como los responsables solidarios constituyeron domicilio especial en calle [REDACTED], de la Ciudad [REDACTED], Provincia de [REDACTED].

La contribuyente expresa una serie de agravios, que serán expuestos a continuación en el orden en que fueron planteados.

En primer lugar, arguye que las facultades de ésta Administración, para determinar obligaciones tributarias y aplicar sanciones por **los periodos fiscales 2011 y enero a noviembre de 2012**, se encontrarían **prescriptas**.

Aduce que la prescripción es un instituto general del derecho y no un instituto propio del derecho público local; sostiene –por lo tanto– que la prescripción en materia de tributos locales es una facultad exclusiva del Congreso de la Nación.

<sup>1</sup> A fs. 4469/4472, obra copia de Poder General.

Añade que el Código Civil y actualmente el Código Civil y Comercial es la legislación de fondo sancionada por el Congreso Nacional para regular la prescripción de las obligaciones.

Trae a colación fallos del máximo tribunal que sustentarán lo esgrimido anteriormente.

Sostiene que, en materia de prescripción, resultan únicamente aplicables las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación; tanto para determinar la fecha a partir de la cual debe computarse el plazo, como sus causales de suspensión e interrupción.

En relación a este tema, plantea la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe (t.o. 2014 y modif.).

En cuanto a la determinación efectuada, **tilda de improcedente y arbitrario el ajuste** pretendido por esta Administración.

Arguye que la empresa desarrolla su actividad en el ámbito mayorista y minorista; entiende que, en el primer caso, los bienes se comercializan sin modificar su estado, ya que tienen por destino el aprovechamiento comercial de un intermediario.

Manifiesta que, su interpretación de **ventas mayoristas o minoristas**, se fundamenta en lo dispuesto por los Decretos N° 0058/1997, 2336/2004 y 2912/2012; a partir de los cuales –dice– la venta mayorista se relaciona con el volumen y con la calidad del sujeto que la adquiere.

Según su postura, cuando el comprador sea una empresa que reutilizará la mercadería para producir, prestar servicios, ejercer industria, o “para incorporarlo a una actividad económica”, la venta será por mayor; en cambio –siempre en dichos de la agraviada– el expendio al público consumidor final será al por menor siempre que la mercadería sea aprovechada en forma particular.

Considera que la conceptualización dada a la actividad de expendio de combustible, por el artículo 178 del Código Fiscal, resulta violatoria del **Principio de Igualdad** consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional. Cita fallos que avalarían su postura.

Por otra parte, aduce que, el método de determinación sobre **base presunta** resulta ilegítima y arbitraria, a su entender, podría realizarse con datos ciertos, ya que la empresa lleva su contabilidad en debida y legal forma.



**DICTAMEN N° 385/2022**

Arguye que se le ha permitido a la fiscalización el acceso a toda la documentación contable de la empresa; considera –pues- que no existía motivo para recurrir a la determinación de oficio sobre base presunta.

Sostiene que, en el presente caso, no existe un solo elemento concreto y concordante que evidencie una razonable correspondencia entre el resultado presuntivo al que arribó el fisco con la realidad económica de la firma.

Cuestiona la aplicación de los **intereses resarcitorios**; asegura que, al no existir deuda principal, los mismos resultan improcedentes.

Rechaza las **multas por omisión y por infracción a los deberes formales** aplicadas a su representada; interpretan que no se configuran ni el aspecto objetivo ni el subjetivo de la figura de omisión de impuestos, y manifiestan que la doctrina y la jurisprudencia en varias ocasiones han admitido que resulta de aplicación la figura del error excusable como eximente de responsabilidad ante situaciones jurídicas confusas.

Considera que es improcedente la **extensión de la responsabilidad** a los sucesores del Sr. [REDACTED]

Entiende que sólo resulta posible extender la responsabilidad a los directores, gerentes o administradores, en los supuestos en que resulten suficientemente probados y acreditados los hechos que justifiquen la atribución de responsabilidad.

Agrega –además- que sería necesario alegar y demostrar que éstos han obrado con dolo o con negligencia, imprudencia, impericia, incumpliendo los deberes tributarios que estaban a su cargo.

Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 26 y 28 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.).

Cita fallos que avalarían su postura.

Cabe mencionar que, a fs. 4524/4525, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Rosario, mediante Informe N° [REDACTED].

A fs. 201/202, la Dirección de Fiscalización I – Rosario, realiza el informe de su competencia, a raíz de la inspección llevada a cabo al contribuyente de referencia.

Manifiesta que se trata de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, inscripta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo la cuenta N° [REDACTED], con domicilio fiscal en [REDACTED] de la [REDACTED], Provincia [REDACTED].

Se verificó que la empresa ejerce como actividades principales "Comercialización de Combustibles Líquidos y GNC" y "Venta de Lubricantes y accesorios", habiéndose auditado el período 01/2011 a 02/2013.

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 períodos 2011 y 2012, se procederá a su análisis.

En primer lugar, es dable mencionar que Fiscalía de Estado se expidió en varias oportunidades sobre el instituto de la **prescripción** con anterioridad a la reforma del Código Civil y Comercial (Dictámenes N° 1299/11, 1916/12, 1603/12, 535/13, 1626/13, 561/15 entre otros), diciendo que si bien es cierto que al plazo de prescripción se aplican las disposiciones del Código Civil, por así haberlo dispuesto la Corte Suprema de Justicia de la Nación y tribunales locales, tanto el inicio del cómputo del plazo como las causales de suspensión e interrupción son las previstas en el Código Fiscal local, por tratarse de cuestiones específicas no contrarias a las disposiciones del Código Civil.

Cabe señalar que, en autos " [REDACTED] c/Provincia de Santa Fe s/ recurso contencioso administrativo" 2/11/2010, si bien se sustentó en base al fallo "Filcrosa" la aplicación de la prescripción conforme al Código Civil, se dejó a salvo la potestad local de establecer el inicio del cómputo del plazo según el Código Fiscal provincial.

Posteriormente, de cara a la vigencia del Código Civil y Comercial, Fiscalía de Estado se expidió, a través del Dictamen N° 177/2016, en el cual, haciendo expresa mención a lo dispuesto por el citado digesto, en el artículo 2532, que dispone: "...las disposiciones del capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", y a lo normado por el artículo 2560: "el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto u no difiere en la legislación local", concluyó que, la



**DICTAMEN N° 385/2022**

actuación del Congreso Nacional, ha venido a reconocer la competencia provincial en la materia y consecuentemente, la validez de las regulaciones establecidas en su ámbito.

En dicho interpretativo la Fiscalía puso de resalto que la normativa citada, ha merecido tratamiento jurisprudencial -refiriéndose al fallo del Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- en la causa "[REDACTED] s/otras demandas contra autoridad administrativa s/recurso de Inconstitucionalidad concedido", en la que sostuvo que el *"Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido de derecho común ha venido a validar la tesis que este tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de jurisdicción..."*.

Merece una consideración especial el fallo referido por la Fiscalía, que sustentó el proveído citado, en el aspecto pertinente.

En el precedente, "Fornaguera" el Superior Tribunal de CABA entendió ratificado, a través de la interpretación que hace el Congreso de la Nación en el nuevo Código Civil y Comercial respecto de la prescripción de los tributos locales, el criterio sentado por dicho Tribunal al decidir en la causa *"Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (Resol. 1181/ DGR/00 S/recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 11 4CFCBA- 2003)*, habiéndose expedido con posterioridad en diversos pronunciamientos con la misma tesitura en favor de la autonomía del derecho tributario y del régimen que establece el art. 129 de la Constitución Nacional.

Es relevante destacar la mención que efectuara el Dr. Casas respecto de la opinión de la Dra. Carmen M. Argibay al propiciar su dictamen en la causa *"Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. (concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía"* de fecha 26-03-2009 (Fallos: 332:616), en el cual, la magistrada sostuvo: *"...que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso "Filcrosa" no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código*

Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas". Esta inteligencia, fue reiterada por la jueza en otros pronunciamientos (ver su voto en Fallos: 332:2108, y en "Bruno Juan Carlos c/ Provincia de Buenos Aires", sent. 06-10-2009), y permitió vislumbrar una interpretación diferente de la doctrina "Filcrosa", proponiendo que fuere el Congreso quien aportara una solución superadora a partir de una modificación legislativa.

Y así sucedió finalmente con lo legislado en los artículos 2.532 y 2.560 del nuevo Código Civil y Comercial, en cuanto se delegó en los gobiernos locales las facultades para regular la prescripción de sus propios tributos.

En efecto, el propiciado cometido de l Congreso nacional, luego del precedente "Foraguera" tuvo asidero con la sanción de la Ley N° 26.994, que aprobó el nuevo Código Civil y Comercial, en el cual se reguló expresamente lo atinente a la prescripción -en cuanto no se ocupa aquí en debate-, en los términos de los arts. 2532 y 2560. Y sustenta esta postura lo señalado por Casás, al referirse al Congreso Nacional en los siguientes términos: *"es éste el Poder del Estado con posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en Filcrosa, si la consideraba errónea"*.

Así también lo ha entendido y expresado la Fiscalía provincial en el ya mencionado Dictamen 0177/2016; ratificando que la actuación del Congreso Nacional ha venido a reconocer la competencia provincial con relación al instituto en cuestión y por consiguiente, la plena validez de las disposiciones locales que regulan la materia.

Por consiguiente, 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), comenzando a correr el respectivo plazo de prescripción desde el 1° 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 (20/12/2018) -fs. 396/399-, aún cuando se consideran las causas de suspensión del artículo 118 del Código Fiscal (t.o. 2014), las facultades de esta Administración para exigir el pago y aplicar las sanciones respectivas, respecto a los **períodos fiscales 2011 y 2012**, se hallaban prescriptas, asistiéndole razón al contribuyente.



El citado artículo 178 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias) 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 el volumen de la operación sino al destino que le otorga el adquirente al combustible.

Si el cliente no lo revende en su mismo estado, estamos en presencia de una venta 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, la venta será considerada mayorista.

Consecuentemente con todo lo antes expuesto, y no habiéndose agregado nuevos elementos que posibiliten variar lo actuado, entendemos que es correcto el tratamiento dado por Fiscalización a las ventas realizadas por la firma, por lo tanto, debe rechazarse lo argüido al respecto. Cabe destacar que esta Dirección General se ha expedido recientemente en este sentido, a través del Dictamen N° 202/2021.

En cuanto al planteo de supuesta afectación del **principio de igualdad**, vale la pena destacar que la igualdad "en" la ley, atiende a la razonabilidad de las categorías elaboradas por el legislador, de modo tal que a situaciones semejantes se las trate de forma parecida y a las que no lo sean se les asigne consecuencias no rmativas distintas.

En el presente caso, no existe vulneración alguna al mencionado principio, dado que no se le ha dispensado un tratamiento diferente a la contribuyente respecto de otros; debe, por lo tanto, desestimarse lo argüido en tal sentido.

Asimismo, es dable señalar que la Corte Suprema ha dicho que no se viola el principio de igualdad cuando el legislador contempla en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto la distinción no sea arbitraria ni importe una ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, sino que obedezca a una causa objetiva que dé fundamento al diferente tratamiento.

Respecto al cuestionamiento sobre la **determinación practicada**, consideramos pertinente traer a colación los Artículos 66 y 68 del Código Fiscal (t.o. 2014), que textualmente rezan:



**DICTAMEN N° 385/2022**

"Artículo 66 -A fin de asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones establecidas por este Código o leyes especiales, **la Administración** verificará la situación tributaria de contribuyentes y responsables, hayan 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."**

"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 impositivos 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 medien dos o más requerimientos para que se aporten los elementos antes mencionados** (o a aquellos que la Administración Provincial de impuestos estime necesario para tal fin), **la determinación se efectuará sobre base presunta** to mando en consideración todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los que este Código o leyes tributarias especiales definan como hechos impositivos, 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 **cualesquiera 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, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, o cualquier otra información relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos impositivos". (el resaltado nos pertenece).

Conforme se desprende de los Informes de inspección obrantes a fs. 201/202 y a fs. 4517/4520, se efectuaron diversos controles, realizados sobre documentación aportada por la contribuyente, detectándose inconsistencias que posibilitan inferir que las bases impositivas declaradas no reflejan la realidad económica de la firma; por ende, se procedió

a realizar la determinación de oficio sobre base presunta, en un todo de conformidad a la disposición fiscal antes transcripta; en consecuencia, corresponde ratificar los ajustes impositivos efectuados.

Respecto al tema de la **multa por omisión** aplicada a la resolución recurrida, 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 en la Resolución General 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 tradiciones (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 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias); por ende debe desestimarse lo argüido en tal sentido.

Por otro lado, en lo concerniente a las **multas por infracción a los deberes formales**, por actuar en tal carácter, las mismas devienen por el incumplimiento a las obligaciones establecidas en el artículo 46 inciso b) del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias); así, resultan de aplicación las multas previstas en el artículo 77 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.), reglamentadas mediante las Resoluciones Generales N° 021/2014 y N° 005/2015.

Con respecto a los **intereses resarcitorios** liquidados, los mismos corresponden legalmente debido a la falta de pago en término de las deudas impositivas referidas a los anticipos impagos o ajustados por esta Administración, en un todo de acuerdo a lo establecido en el artículo 104 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias).

Con relación al recurso de reconsideración esgrimido por las Sras. [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], con patrocinio letrado



**DICTAMEN N° 385/2022**

e invocando el carácter de herederos del Sr. [REDACTED], (fs. 4489/4513), es menester efectuar las siguientes consideraciones.

La resolución n° [REDACTED] requirió a los recurrentes el ingreso de las obligaciones fiscales del Sr. [REDACTED] qui en se desempeñó como socio gerente de la sociedad inspeccionada durante los períodos auditados y falleció en fecha 24 de agosto de 2017 (según la partida de defunción que en copia certificada obra globalada a fs. 328); haciendo extensiva la responsabilidad que el Código Fiscal le atribuye a aquel (artículo 26 inciso d) y artículo 28 inciso a) del Código Fiscal), a sus presuntos herederos.

Al respecto, es dable señalar que en el Código Fiscal vigente, se encuentra expresamente prevista la extinción de las sanciones ante la muerte del infractor, aún cuando estén firmes, (artículo 98 del Código Fiscal), como así también la responsabilidad de los herederos a título universal (artículo 26 inciso c) del Código Fiscal), quienes responderán únicamente, por las obligaciones que le correspondan al causante a título personal cuando éste revista la calidad de "contribuyente" frente al fisco - situación que no se suscita en autos-; sin embargo, la posibilidad de que los sucesores de las personas físicas de signadas como responsables solidarios (artículo 26 inciso d) del Código Fiscal) asuman tal calidad, carece de previsión normativa.

A mayor abundamiento, es dable señalar que, en el subexamine, se encuentra acreditado que el deceso del Sr. [REDACTED] se produjo con la antección al inicio del procedimiento de determinación de oficio<sup>3</sup>, por lo cual la responsabilidad solidaria que le hubiese correspondido según las normas tributarias, no se encontraba firme al momento del acto cuestionado (artículo 70 último párrafo), deviniendo improcedente en la especie la proyección de la responsabilidad tributaria a los herederos del causante.

Por lo tanto, y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General aconseja **hacer lugar parcialmente** al recurso promovido por la firma [REDACTED] contra la Resolución [REDACTED], exclusivamente en lo referido a la prescripción de los períodos fiscales 2011 y 2012; deviniendo inoficioso el abordaje del fondo de remedio procesal incoado por [REDACTED] y [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], con patrocinio letrado contra la Resolución n° [REDACTED], atento a que el

<sup>3</sup> Resolución N° 1277/17 (fs. 250/253)

requerimiento de las acreencias fiscales efectuado en la misma, conforme lo expuesto precedentemente, resulta improcedente.

A su consideración se eleva.

**DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA**, 22 de septiembre de 2022.

Af/Mf.

**SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:**

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

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 22 de septiembre de 2022.