



"2011 - Año del Bicentenario de la Gesta Artiguista".

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

En las presentes actuaciones, el [REDACTED], en su carácter de Presidente del directorio de la firma [REDACTED], con patrocinio letrado, interpone recurso de reconsideración (fs. 690/725) contra la [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe (fs. 676/678), en la que se le determinan reajustes impositivos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por anticipos correspondientes a los períodos 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y enero a junio de 2008 con sus correspondientes accesorios.

En su escrito el recurrente cuestiona los fundamentos del acto administrativo dictado.

Continúa expresando que desarrolla su actividad con apego a lo estipulado por la Ley Nacional N° 24.076, que regula la actividad de Transporte y Distribución de Gas natural.

Concretamente refiere que el artículo 14 de la citada norma define la actividad de los comercializadores de gas, como la compra y venta de gas natural por cuenta de terceros, asumiendo que no les es permitido actuar como un comerciante común, es decir comprando el gas por su propia cuenta y orden para luego revenderlo.

Realiza luego una pormenorizada descripción de las actividades de la Empresa en relación a la comercialización del gas natural con la finalidad de concluir en que, al momento de determinar la Base imponible para el cálculo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe tomarse la diferencia entre el precio de compra y el de venta.

Impugna el cálculo de los coeficientes unificados y de la base imponible atribuible a la provincia de Santa Fe, cuestionando los ingresos y gastos computables correspondientes a la misma.

Considera que las actividades de la empresa encuadran en las estipulaciones del artículo 11 del Convenio Multilateral, insistiendo que se trata de intermediación.

Opone la prescripción del período fiscal 2003, invocando el artículo 4027 del Código Civil, entendiendo que el Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), colisiona con lo estatuido con la ley de fondo.

Además, sostiene la improcedencia de

1.

los intereses resarcitorios, solicitando se le exonere de tales accesorios a los que considera inconstitucionales.

Sostiene que no hubo por parte de la recurrente intención de omitir y/o ingresar en defecto el pago del tributo, insistiendo que cumplió con el pago del impuesto en la jurisdicción que le correspondía, razón por la que niega la existencia de infracción, rechazando la multa por omisión en consecuencia.

Como consecuencia de lo dicho en el párrafo anterior, invocan el instituto del error excusable.

Argumenta la inexistencia de responsabilidad solidaria por parte del Sr. Presidente del Directorio Sr. [REDACTED] en forma personal.

Ofrece prueba documental informativa y pericial en apoyo de sus dichos.

Concluye haciendo reserva del caso federal para acudir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por la vía del recurso extraordinario que autoriza el artículo 14 de la Ley 48.

A fs. 937/943, se expide la Subdirección de Asesoramiento Fiscal Santa Fe, mediante Informe Nº 081/10, aconsejando no hacer lugar al recurso planteado por [REDACTED], y el Sr. [REDACTED] por derecho propio.

Al efecto de dar respuesta a los planteos efectuados por el recurrente, cabe aclarar que:

1. El acto administrativo dictado, posee el debido fundamento fáctico y jurídico que lo respalda, estableciendo de manera clara y concreta los antecedentes y motivaciones, cuyo debido respaldo se encuentra en el expediente, justificando ello la razón que da origen a los ajustes a que se arribaron, habida cuenta que la resolución, es el acto final de las actuaciones llevadas a cabo conforme a lo dispuesto en el artículo 36 -in fine- del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias). En consecuencia, se cuentan con todos los elementos para discernir una apropiada defensa, que de hecho, el contribuyente la está llevando a cabo con el recurso que se ha incoado en la presente etapa administrativa.
2. En relación a lo que indica el recurrente a lo estipulado por la Ley Nacional Nº 24.076, que regula la actividad de Transporte y Distribución de Gas natural, se hace necesario aclarar que la Provincia de Santa Fe no adhirió a dicha ley, aspecto este fundamental para que la misma surta efectos en el ámbito del territorio provincial. Ello es así, no por



"2011 - Año del Bicentenario de la Gesta Artiguista".

interpretación o actitud, sino que la misma Constitución Nacional, al prever como sistema de gobierno republicano, representativo y federal deja al arbitrio de las provincias el diseño de los impuestos que se recaudarán en ellas, los que de ninguna manera coinciden con los Impuestos nacionales. Sobre tal base, es posible apreciar que la provincia no adhirió a lo establecido en la Ley 24.076, porque dicha adhesión implicaría la colisión entre la misma y las previsiones del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), o dicho de otra manera, para adherir a los lineamientos de aquella norma debe modificarse el citado Cuerpo Legal, lo cual en la práctica no ha ocurrido por potestad propia. Tal situación no torna en ilegal la posición provincial, ni confronta con la Nación, simplemente establece sus propias bases imponibles para la liquidación de los impuestos provinciales.

3. Es dable destacar que en el artículo 14 de la Ley N° 24.076 se define la actividad de los comercializadores de gas, como la compra y venta de gas natural por cuenta de terceros. En relación a la controversia que se plantea en autos, cabe consignar la posición sustentada por la Comisión Arbitral a través de la Resolución N° 11/10 (C.A.) recaída en el Expediente C.M. N° 591/06 por la que Transportadora de Gas del Sur S.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° 204/06, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, cuyos considerandos pueden por su similitud aplicarse a las presentes: *"Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en establecer si es correcto el encuadre que le asigna el Fisco de la Provincia de Buenos Aires a la actividad que ejerce TGS S.A., en relación al procesamiento y comercialización de gas de propiedad de terceros, que la contribuyente trata como operaciones de intermediación, en tanto la fiscalización le atribuye el carácter de ventas directas por cuanto la empresa no acredita debidamente la figura del comisionista". "Que en coincidencia con la posición del Fisco que realiza el ajuste, esta Comisión Arbitral entiende que la actividad de intermediación en el procesamiento de gas de terceros no está debidamente probada en las presentes actuaciones, no habiendo aportado la firma la documentación relacionada con las órdenes de encargo de procesamiento ni los contratos a los que hace referencia, de donde puedan obtenerse elementos objetivos que justifiquen la actividad de comisionista declarada por TGS S.A". "Que conforme a ello, procede el ajuste en los términos del artículo 2º del Convenio Multilateral por la actividad de procesamiento y venta de gas".* La cursiva encerrada en comillas refiere a la misma fuente.
4. Por otra parte, cabe traer a colación los argumentos vertidos por la Asesoría actuante de la Comisión Arbitral en su informe relativo al Expediente citado en el punto anterior y vinculado al Informe de la pericia: *"...Sin embargo, no surge de dicho informe que se acompañen como prueba los contratos u ofertas celebrados entre TGS y los*

productores o cargadores de productos, los cuales constituyen los elementos centrales para determinar la calidad de intermediaria que pretende acreditar la contribuyente. Consecuente con ello, lo expuesto por la Comisión Arbitral en el decisoria atacado, referido a que: "..., no habiendo aportado la firma la documentación relacionada con las órdenes de encargo de procesamiento ni los contratos a los que hace referencia, de donde puedan obtenerse elementos objetivos que justifiquen la actividad de comisionista declarada por TGS S.A.", no se halla desvirtuado por el informe pericial mencionado. Al respecto debemos decir que si bien no se ha producido el acto pericial; de la documental aportada puede reiterarse la opinión.

Continúa expresando el informe del Sr. Asesor: "Los Anexos I -Cantidad entregada por los productores-, II -Ventas de Etano en cantidades físicas y monto de operaciones-, III -Devengamiento y facturación de comisiones a los productores- y IV -Cancelación de comisiones por parte de los productores- obrantes a fs. 207/224, como así también las facturas y Notas de Crédito emitidas por TGS, presentados por la pericia, si bien pretenden justificar la actividad de intermediación desarrollada por TGS, no constituyen elementos probatorios suficientes en si mismos sin el respaldo de origen representado por los contratos u órdenes por las cuales los comitentes requieren a TGS que realicen ventas bajo la modalidad de por cuenta y orden".

"Oportunamente se destacó ante la Comisión Arbitral, que la relación comercial que vincula al comitente con el intermediario se plasma en un contrato de comisión o consignación, y allí, en las cláusulas generales y particulares del negocio se establece la frecuencia o lapsos en que se rinde la consignación y se fija la retribución del comisionista, conforme a los términos del Código Civil y del Código de Comercio en la materia." La negrilla es nuestra.

"Corresponde por lo tanto desestimar el planteo de la recurrente respecto de su actividad de intermediación, debiendo seguirse lo resuelto por la Comisión Arbitral en la Resolución N° 11/10 en este aspecto", es decir que debe encuadrar en los términos del Régimen de distribución de ingresos previsto en el artículo 2º del Convenio Multilateral.

5. En relación a la Base Imponible, que el quejoso estima debe tomarse como la diferencia entre el precio de compra y el de venta, cabe aclarar que la determinación se efectuó tomando como base lo establecido en el artículo 126 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias) el que reza: "Entiéndase por expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, la venta de dichos productos, incluidos las efectuadas por las empresas que los elaboren, en tanto ésta no tenga por destino una nueva comercialización en su mismo estado". Como puede apreciarse el Código es claro al definir la venta del Gas natural al público consumidor como es el caso bajo examen. En cambio el artículo 139 al definir lo que



"2011 - Año del Bicentenario de la Gesta Artiguista".

es la diferencia entre precios de compraventa, prevé tal base imponible únicamente para el caso de la comercialización mayorista de los **combustibles líquidos**, es decir, que no prevé la compra venta de combustibles que no sean líquidos y que no se vendan en el mismo estado en que se adquirió. Por otra parte y para el caso de los comisionistas, consignatarios, mandatarios, etc; el artículo 142 prevé: *"Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier tipo de intermediario que realice operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará constituida por los ingresos devengados en el período fiscal, comisiones, bonificaciones, participaciones, porcentajes o similares, así como todo otro ingreso que signifique una retribución por su actividad, las garantías de créditos, los fondos especiales, el pesaje y báscula, los intereses o actualizaciones, los fletes en camiones propios y cualquier recupero de gastos sin rendición de cuenta con comprobante".*

"Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compra venta que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales". De los artículos que se transcribieron, surge con claridad que no puede incluirse el caso bajo examen en ninguno de los supuestos en ellos previstos sin forzar la interpretación. Ergo, la base imponible es el precio de venta y debe tributar por las alícuotas previstas para tal fin.

6. En otro orden, resulta pertinente traer a colación el Dictamen N° 100/10 del Sr. Asesor de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, cuyas opiniones reiteran los considerandos vertidos en el Expediente C.M. N° 591/06 - Transportadora de Gas del Sur S.A. c/Provincia de Buenos Aires; al dar tratamiento al recurso de apelación contra la Resolución N° 11/10 (C.A.), aclarando que dicha situación se produce en estos actuados, por lo que efectuamos la reproducción literal: *"Aclaran que en oportunidad de contestar el traslado ante la Comisión Arbitral, afirmaron que la contribuyente había omitido acompañar, entre otras: las órdenes por las cuales los "comitentes" requieren a TGS que realicen ventas bajo la modalidad de "por cuenta y orden" que sería el comienzo del circuito probatorio y documental que avale dicha figura. Tampoco ha acompañado (comprobantes correspondientes a) los "líquidos productos" que respaldarían las rendiciones a los comitentes. Asimismo, manifestó la firma ante requerimientos de la inspección que las ofertas, órdenes, contratos no se encontraban en su poder".*

"Afirmar que tampoco ha acreditado que en las facturas, una vez producida la venta, 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".

"Consideran que sin esos elementos contables e impositivos, un contador

no puede afirmar que la actividad desarrollada por la firma encuadra en una venta "por cuenta y orden de terceros", además, utilizar las notas de crédito como respaldo de las supuestas rendiciones a sus comitentes es un mecanismo que distorsiona la realidad".

"Resalta además, que las facturas no poseen la leyenda "por cuenta y orden", en las registraciones no se pueden identificar productos propios de los ajenos, no se aporta documentación que pruebe "el encargo de sus proveedores" para que venda y no se aporta documentación adecuada que pruebe la rendición de cuentas".

7. En relación a los coeficientes cabe aclarar que el Inspector actuante, efectúa una ampliación de su Informe a fs. 934, en el cual indica en relación a los ingresos que, a fs. 914, se exponen los ingresos computables correspondientes a la Provincia de Santa Fe, excluyéndose para la elaboración de coeficientes, los ingresos provenientes de la producción agropecuaria y de Contrucción; haciendo especial incapie que los ingresos computables se tomaron libres de gravámenes; aclara finalmente que las planillas de determinación sólo se han computado las ventas efectuadas a los establecimientos radicados en la Provincia de Santa Fe. En relación a los gastos hace referencia el Inspector a la comercialización por medios electrónicos, además ha considerado también los gastos ocasionados para el mantenimiento de un gasoducto privado en inmediaciones de la localidad de Timbúes.
8. El artículo 1º del Convenio Multilateral del 18.08.77 establece: *"Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).* De la lectura de dicha norma se desprende con claridad que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, correo electrónico, fax, etc. Además, mediante el artículo 16 de la Resolución General Nº 2/2010 se incluyen dentro de dicha norma a las transacciones efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema similar. En las presentes actuaciones, el Inspector actuante verifica la realización de gastos en esta jurisdicción, entre otros de propaganda que no fue tenida en cuenta como "computables", pero que, sin lugar a dudas, dan sustento territorial.
9. En el caso bajo examen, estamos en presencia de una actividad como es el caso de la comercialización de gas natural, debiendo la misma gravarse con la alícuota prevista al efecto, esto es el 3,25%.

"2011 - Año del Bicentenario de la Gesta Artiguista".

10. En lo referente a la prescripción de períodos fiscales opuesta, deberá estarse a lo dispuesto por la normativa prevista por el artículo 93 cc. y ss. del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias). De acuerdo a ello, el período 2003 no se encontraba prescripto habida cuenta que la prescripción del mismo operaba el 31.12.2008 y la Resolución determinativa fue comunicada con anticipación a tal fecha (el 29.12.2008); dándose en autos la excepción prevista por el artículo N° 94 del citado cuerpo legal.
- En relación a este tema, no puede soslayarse que la ley nacional en materia de prescripción, regula el inicio del término de la prescripción de la misma manera que el Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias). "En tal sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tiene dicho que el hecho de que las normas provinciales que legislan la prescripción de las obligaciones tributarias se aparten de lo previsto por el Código Civil no resulta suficiente para declararlas inconstitucionales. Ello es así, porque si la legislación nacional especial en la materia también se apartó de lo dispuesto por el código de fondo, y la ley local no reguló el instituto de un modo más gravoso que la norma nacional, no se advierte de qué manera la provincia ha violentado con ese modo de proceder el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, ver "Filcrosa S.A. (Fallos 326:3899)".
11. La tasa de interés tiene sustento en el artículo 43 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias) que autoriza al Ministerio de Hacienda y Finanzas (hoy Economía) a fijar dicha tasa, estableciendo al mismo tiempo el tope del que no tendrá que excederse. Respecto de este tópico, no parece que en autos se hubiera vulnerado la normativa aplicable al caso, siendo por otra parte ése el criterio judicial seguido por la Sala Civil Segunda de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la ciudad de Santa Fe in re "A.P.I. c/ Jockey Club Santa Fe s. Ejecución Fiscal" (expte. N° 266/97)".
12. La Multa por Omisión, está prevista por el artículo 45 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias) que prevé la aplicación de la misma por parte de la A.P.I., estableciendo el tope del que el Organismo no podrá extralimitarse. Cabe destacar que las multas por omisión tienen carácter objetivo y su aplicación se encuentra tasada en la ley ante la verificación del incumplimiento. En cuanto a la supuesta violación del derecho de defensa, el mismo está asegurado con el ejercicio del recurso de revocatoria. Respecto del carácter excesivo de la multa, su irrazonabilidad debe ser demostrada -lo cual no ocurre en el caso- tal como lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe en los autos "Turcato, Sergio" (A. y S.T. 141 p. 485) y "Covacevich" (sentencia del 23 de junio de 1999)".
13. No se advierte que el incumplimiento resulte como consecuencia de errores concretos en la aplicación de las normas del Código Fiscal, leyes

especiales o por error material en los términos del último párrafo del artículo 45 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), en consecuencia deberá desecharse el argumento vertido por el peticionante.

14. En relación a la responsabilidad de los socios, se debe estar a lo preceptuado en el artículo 19 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), cuyo inciso 4º, considera terceros responsables, y por ende sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, entre otros, a los gerentes de las sociedades. Así, la ley no es caprichosa o arbitraria al designar a los responsables, sino que contempla la vinculación jurídica o económica, accidental o permanente, que se da entre responsable y deudor. Sobre dicha vinculación, cabe traer a colación el Dictamen Nº 975/99, de Fiscalía de Estado emitido ante un planteo de similares características, el cual expresa respecto de los sujetos pasivos directos que: "Estos sujetos no son deudores subsidiarios sino que tienen"... "una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no en defecto de este..." (Giuliani Fonrouge, op. Cit). "En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, sosteniendo que el responsable es un deudor directo del fisco y no un garante o un fiador de obligaciones ajenas (fallo del 10.07.61, "Salomone y Lima S.R.L.", desvirtuando de esta manera las afirmaciones del recurrente que asimilaba la responsabilidad del tercero obligado a una fianza civil".
15. Con respecto a las pruebas ofrecidas por la recurrente, cabe aclarar que no logran revertir la determinación efectuada.
16. La reserva del recurso de inconstitucionalidad que plantea, es un derecho que le asiste al contribuyente, no obstante no es una discusión a dar en la presente instancia dado el carácter eminentemente administrativo de la misma.
17. Finalmente, ante la requisitoria de esta Dirección General, la Fiscalizadora Nº III con sede en Divisional Buenos Aires, informa a fs. 1285 respecto del aporte de facturas de compra y venta de fluido, afirmando que no se ha verificado la existencia de cuentas, ni comprobantes de rendiciones de ventas por cuenta de terceros, confirmando lo indicado en sus informes de fs. 636/8 y 934 bis en relación a la determinación de los coeficientes unificados.

Por ende y sobre la base de todo lo expuesto, corresponde no hacer lugar al recurso incoado.

A su consideración se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 27 de mayo de 2011.

bgr/jb.


C.P.N. CARLOS JUAN BERTONA
ASESOR

8.

C.P.N. LUIS A. GAVEGLIO
SUB-DIRECTOR NES. 073 06
DIR. GRAL. TÉCNICA Y JURÍDICA
ADMINISTRACIÓN PROV. DE IMPUESTOS



REPORTE
[REDACTED]

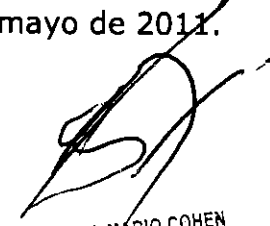
INFORME N° 296

"2011 - Año del Bicentenario de la Gesta Artiguista".

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Con el informe que antecede, cuyos términos se comparten, se remiten las presentes actuaciones a sus efectos.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 27 de mayo de 2011.
bgr.


C.P.N JACOBO MARIO COHEN
DIRECTOR GENERAL
DIREC. GRAL. TÉCNICA Y JURÍDICA
Administración Pcial. de Impuestos





ADMINISTRACIÓN
PROVINCIAL DE
IMPUESTOS
Provincia de Santa Fe



"2011 año del Bicentenario de la Gesta Artiguista"

[REDACTED]

SUBDIRECCION SECRETARIA GENERAL, 16 de junio de 2011.

Conforme Resolución N° 007/06 del Tribunal de Cuentas de la Provincia, se remitió a la Contadora Fiscal Delegada en A.P.I., mediante Nota N° 033/11 - R.C.F. - SEH, copia de la Resolución Individual N° [REDACTED]

A los fines dispuestos en la misma, cúrsese a Administración Regional Santa Fe.
gm.

Dr. NELSON ARSENIO IMHOFF
Subdirector Secretaría General
a/c Resol. Int. 026/09
Administración Pcial. de Impuestos