



**SEÑOR DIRECTOR GENERAL:**

En las presentes actuaciones, el Sr. [redacted] por derecho propio y en nombre y representación de [redacted] interpone a fs. 251/256, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución 397-5/15 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 244/246, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas mediante la Resolución 227-3/15, cuya copia se anexa a fs. 238/239.

Cabe señalar que por la Resolución 227-3/15 de la Administración Regional Santa Fe, que procediera al cierre del sumario oportunamente instruido a la firma [redacted], por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y le determinara diferencias impositivas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Anticipos Enero a Diciembre 2009 y Enero a Diciembre de 2010-, con más los intereses y penalidades pertinentes, no se ha presentado recurso de reconsideración o revocatoria alguno, por lo que la determinación impositiva ha quedado firme.

Alega que el objeto social de la sociedad es representaciones y consignaciones de transporte, conforme puede inferirse —según dice— del objeto social del pertinente contrato; sostiene, por ende, que no puede atribuirse la realización de algún hecho imponible diferente a la intermediación entre la oferta y la demanda del servicio de transporte, la que es contraprestada con una comisión.

Agrega como refuerzo de su postura que la contribuyente no prestó el servicio de transporte, sino que percibió solo una comisión por el relacionamiento entre el cargador y el transportista; expresa que no posee ni es titular de ningún vehículo, situación que, según dice, es reconocida en los considerandos de la impugnada resolución.

Aduce que la "comisión" como base imponible, debe oblar la alícuota del 4.50% conforme lo estipula el inciso f) del artículo 7º de la Ley Impositiva Anual y no la alícuota básica o general del 3.50% sobre el total de la facturación como pretende esta Administración Provincial.

Argumenta que la fiscalización efectivamente conocía que la firma no posee vehículos propios para desarrollar la actividad de transporte de cargas por lo que —según la agraviada— nunca podría encuadrar en el inciso c) del artículo 7º de la Ley Impositiva; sin embargo, tampoco se explica las razones para que se aplique la alícuota prevista en el artículo 6º de la aludida disposición, cuando la realidad indica —siempre en los términos de la

quejosa- que la misma realiza una actividad retribuida a comisión, alcanzada con la alícuota prevista en el inciso f) del mencionado Artículo 7º, es decir el 4.50%.

Plantea que la falta de fundamentación de la resolución de marras afecta sus derechos y garantías de raigambre constitucional.

Cuestiona que se le haya extendido la responsabilidad solidaria como socio gerente; expresa al respecto que la conducta como socio gerente no encuadra en el supuesto típico y restrictivo de extensión de responsabilidad, dado que la sociedad contribuyente lo ha puesto, en carácter de responsable por deuda ajena en los términos del artículo 26 inciso d) del Código Fiscal (t.o. 2014), en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con la obligación, de modo que por aplicación del inciso a) del artículo 28 de la precitada disposición fiscal, no existe para el recurrente tal responsabilidad personal y solidaria.

A tales efectos, deja ofrecida prueba informativa, testimonial, documental y pericial contable, la que según el encartado tendrían directa vinculación con la materia del recurso.

Así expuestos los agravios, amerita en primer lugar traer a colación el Contrato Social que en copias se agrega a fs. 173/180, el que en su cláusula tercera "Objeto Social" estipula que la sociedad tendrá como objeto principal el transporte de mercaderías y/o cargas en general a corta, mediana o larga distancia.

Asimismo, puede observarse en las copias de los Estados de Resultados (fs. 125 y fs. 150) que se alude a "Venta de Servicios de Transporte" y "Costos de Servicios Prestados".

Por otra parte, el alta de la actividad ante esta Administración se condice con el objeto social antes aludido, es decir "Servicios de transporte de mercadería a granel, incluido el transporte por camión cisterna", codificada en el nomenclador de actividades correspondiente, bajo el Nº 6021200 (fs. 7).

Como puede apreciarse, la auditoría fiscal inició el procedimiento de determinación de oficio bajo esas premisas; luego los elementos que devienen del mismo evidenciaron la verdadera realidad económica de la actividad realizada por lo que debe desestimarse el argumento utilizado referido a que la inspección habría efectuado un análisis equivocado.



Ref. Expte. 7

s/inspección.

**DICTAMEN Nº 555/2017**

En efecto, la rubrada plantea en el escrito recursivo una suerte de intermediación entre el cargador y el transportista por la que percibe una comisión, retribución ésta que, en la interpretación del quejoso, conformaría la base de imposición del tributo local.

Al respecto debemos señalar que esta Dirección General se expidió con relación a la temática que ahora nos ocupa a través de interpretativos, tales como los emitidos ante consultas efectuadas por la propia Asociación que nuclea a los transportistas de cargas, tales como el 107/04 y 990/09 así como -en oportunidad del tratamiento de recursos presentados- mediante los Informes 557/05, 264/06 y 208/09 y en forma más reciente, a través del Dictamen 365/2014.

En los aludidos pronunciamientos se sostuvo que, si no se daban los supuestos de intermediación consagrados en el artículo 142 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) —actual artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014 y sus modificatorias)—, es decir, las formalidades exigidas para el mandato, la comisión o la consignación que requería el Código de Comercio en su Título 2, artículos 221 y concordantes (esto es, la existencia de contrato que vincule a las partes, registración contable que lo corrobore y facturación por cuenta y orden y/o cuenta de líquido producto), correspondía abonar el tributo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados.

El artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014) que fuera sustituido por el artículo 65 de la Ley 13463, recepta —sin lugar a dudas— el razonamiento que invariablemente ha sostenido el Organismo para abordar la temática objeto de examen en esta instancia.

***"Comisionistas, consignatarios, mandatarios, etc.***

ARTÍCULO 195 - 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.

Se considerará que las operaciones a que refiere el párrafo anterior son de intermediación cuando se encuentren debidamente probadas con los pertinentes contratos y/o instrumentos que vinculen a las partes intervinientes, estén documentadas con la facturación por cuenta y orden de los terceros -mandantes, comitentes y/o representados- y/o rendición de cuentas o cuenta de líquido producto, y hayan sido registradas contablemente.

Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el primer párrafo."

Por lo tanto, si nos remitimos al caso que nos ocupa, advertimos que el recurrente no cumple con los requisitos a que aludimos en los párrafos que anteceden, por lo que, durante los períodos auditados debió tributar sobre el total de los ingresos obtenidos.

Consecuentemente, el servicio prestado a través de los terceros fleteros subcontratados, tal como lo demuestran los rubros de los Estados de Resultados más arriba mencionados, si bien encuadran la actividad de Transporte de Cargas —por configurar el agraviado una empresa de fletes, tal como surge indubitablemente de la cláusula tercera del contrato social— al no cumplir con las condiciones para encuadrar en tratamiento específico alguno, son pasibles de la pertinente alícuota básica consagrada en el artículo 6º de la Ley Impositiva Anual.

Cabe destacar que la alícuota del 1,5% conforme al inciso c) de la Ley Impositiva Anual bajo el rubro "*Transporte de cargas y pasajeros cuando para el ejercicio de la actividad se afecten vehículos radicados en Jurisdicción de la Provincia de Santa Fe...*" vigente a partir de la Ley 13065, concierne a la prestación del servicio de transporte de cargas con vehículos propios radicados en Santa Fe, condición que el agraviado no cumplimenta; la misma fue citada en los considerandos de la resolución atacada para desestimar cualquier pretensión que al efecto hiciera el recurrente por su carácter de empresa de transporte que evidencian tanto el objeto social como los rubros de los estados contables.

En relación al agravio por falta de causa y motivación del acto, debemos señalar que todas las constancias obrantes en autos constituyen los elementos que sustentan el procedimiento de determinación, habiéndose expuesto, concreta y razonadamente, los motivos para llegar a la conclusión que se encuentra en la parte resolutive del mismo, por lo que, y en coincidencia con lo señalado por la doctrina al respecto, debe desestimarse lo argumentado por la quejosa.

Además, cabe destacar que se garantizó el derecho de defensa de la recurrente, toda vez que la totalidad del procedimiento determinativo se desarrolló en el marco de los parámetros legales consagrados en los artículos 66 y c.c. del Código Fiscal (t.o. 2014 y sus modificatorias), donde se le acordó la debida intervención a la recurrente, tal como lo demuestra el hecho de que ha planteado el recurso que ahora nos ocupa, en los términos del artículo 119 de la normativa legal vigente.



**DICTAMEN N° 555/2017**

En cuanto a la extensión de la responsabilidad solidaria, en la persona del Sr. \_\_\_\_\_, amerita traer a colación lo que estipulan, tanto el artículo 26 como el 28 del Código Fiscal (t.o. 2014).

*"ARTÍCULO 26 - Están obligados a pagar los tributos previstos en este Código o en Leyes Tributarias Especiales, con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que expresamente se establezca, y bajo pena de las sanciones establecidas en este Código o en Leyes Fiscales Especiales:*

*...d) Los directores, gerentes, administradores, fiduciarios y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el Artículo 24 de este Código."*

*"ARTICULO 28 - Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables, sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas:*

*a) Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo 26 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo de quince (15) días. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Provincial de Impuestos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación..."*

La ley al designar a los responsables, 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 N° 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..."

Así y si nos remitimos a la cuestión objeto de análisis, debemos remarcar que cuando se instruyó sumario a la firma por presuntas infracciones en el cumplimiento de sus obligaciones

fiscales, se incluyó además al Sr. [redacted] en su carácter de Socio Gerente de la sociedad -Resolución 279-6/14 (fs. 225/228).

Consecuentemente con lo antes expuesto, la Administración Regional Santa Fe, al no tener constancia del pago de la pretensión fiscal en el plazo de quince días posteriores a la notificación de la determinación, dictó la correspondiente Resolución (contra la que se promovió el remedio procedimental que ahora nos ocupa) extendiendo la "responsabilidad solidaria", en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal al que aludíáramos más arriba.

Como puede verse la normativa citada no exige, como recaudo previo a extender la responsabilidad al deudor solidario, que la determinación haya adquirido firmeza.

Como refuerzo del temperamento adoptado, amerita traer a colación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ D.G.I.", sostuvo:

*6°) Que en lo relativo al modo como debe interpretarse la mencionada disposición resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita), y que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).*

*7°) Que a la luz de tales principios, se observa que la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena". En el caso en examen, el referido recaudo se encuentra cumplido, pues los actos administrativos por los que se determinó la obligación tributaria de Carnes Santa María fueron dictados el 28 de diciembre de 2006 y notificados a aquélla el 8 de febrero de 2007, en tanto que la resolución referente a Raúl José Bozzano se dictó el 28 de noviembre de 2008.*

*8°) Que, en síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, inc. a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que determina el impuesto del deudor principal- no contemplado en esa norma, máxime si se considera que en el*



Ref. Expte. 1

s/inspección.

**DICTAMEN Nº 555/2017**

*ordenamiento de la ley 11.683 -en el que aquella disposición está incluida- se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica -además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho".*

Por otra parte, cabe señalar, que los artículos 26 y 28 del Código Fiscal (t.o. 2014) no establecen como requisito para exigir a los deudores solidarios la deuda determinada, que éstos hayan obrado con dolo o culpa.

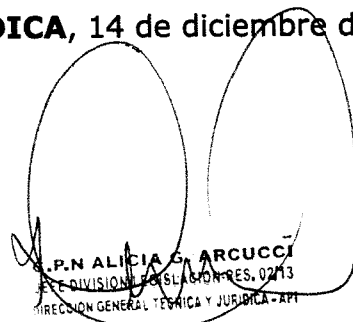
Además y conforme surge de los actuados, el Sr. [redacted] no ha acompañado documental alguna que haya evidenciado que la sociedad que representa lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación, a pesar de la apertura de la causa a prueba que luce a fs. 259 y que fuera fehacientemente notificada al agraviado, según constancias de fs. 259 vuelta.

Por lo tanto y en coincidencia con las conclusiones vertidas por la Dirección de Asesoramiento Fiscal, a fs. 260/263, corresponde no hacer lugar al recurso promovido por el Sr. [redacted], en su carácter de socio gerente de "

En cuanto a la sociedad, tal como lo expresáramos más arriba, al no interponerse recurso de reconsideración o revocatoria alguno, ha quedado firme la determinación efectuada y en condiciones de ser ejecutada.

Con lo informado a su consideración se eleva.

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 14 de diciembre de 2017.  
bgr/aa

  
S.P.N ALICIA GARCÍA ARCUCCI  
DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA - API