



SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

En las presentes actuaciones, el Sr. [REDACTED], apoderado de la firma [REDACTED] interpone, a fs.416/418, recurso de reconsideración o revocatoria, contra los términos de la **Resolución N° 239-8/2020** de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 410/413, que procediera a cerrar el sumario oportunamente instruido por presunta infracción en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, inherente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y aplicara los intereses y penalidades pertinentes por los Anticipos Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre, Diciembre/2014; Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre, Diciembre/ Año 2015; Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto/2016.

A fs. 424/428, obra copia de la **Resolución N°396-6/2020**, por la que se extiende la responsabilidad solidaria al Sr. [REDACTED] por haber desempeñado la función de Presidente del Directorio en los períodos fiscales bajo examen; se destaca que obra a fs. 431, recurso de reconsideración o revocatoria presentado por el apoderado del Sr. [REDACTED] reiterando los términos del recurso incoado por la firma.

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

La contribuyente expresa una serie de agravios, que serán expuestos a continuación:

Plantea la nulidad absoluta e insaneable por la falta de fundamentación de la Resolución N° 239-8/2020 de esta Administración y por la arbitraria inclusión de la "leche" en base imponible sobre los Ingresos Brutos e inversión ilegítima de la carga probatoria.

Alude que dicha Resolución le falta fundamentación fáctica y que carece de antecedentes de hecho con respecto a los productos no gravados.

Considera que las ventas del producto "leche" se encuentran exentas por aplicación del inciso i) del artículo 213 del Código Fiscal (t.o 2014).

Manifiesta que la fiscalización presume que dichos productos contienen aditivos, sin verificar ni constatar tal suposición, reiterados que esta Administración en ningún momento inspeccionó los locales de la firma donde se encontrarían los bienes que constituirían la materia imponible.

Plantea la falsedad del acta de Inspección ya que alude que no es cierto que no existe en el acta constancia de la existencia e individualización de los elementos exhibidos y la información relevada.

Hace reserva de sus derechos y de acudir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Así expuestos los agravios de la contribuyente debemos señalar lo siguiente:

En primer lugar cabe señalar que la firma se encuentra inscrita en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo la cuenta N° [REDACTED]; durante el periodo verificado ha declarado la actividad de "Venta por menor de Supermercado".

Con 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 que permitieron 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 recurrente.

En cuanto a la falsedad del acta de inspección cabe señalar lo establecido por el artículo 75 del Código Fiscal (t.o 2014): "En todos los casos, los funcionarios que ejercen las facultades de verificación y fiscalización, deberán extender constancias escritas de los resultados, de las manifestaciones verbales de los fiscalizados, así como de la existencia e individualización de los elementos exhibidos. Estas constancias escritas deberán ser firmadas también por los contribuyentes o responsables interesados.

En el caso que el contribuyente o responsables se negare a firmar, se deberá dejar constancia de la negativa en el acto respectivo.

Las constancias escritas, estén firmadas o no por el contribuyente o responsables, constituirán elementos de prueba en los procedimientos de determinación de oficio, en los recursos de reconsideración o de apelación, en los procedimientos por infracciones a las leyes fiscales y en los juicios respectivos."



Cabe señalar que el acta de inspección obrante a fs. 351/355, según lo expresado por el inspector, fue puesta a disposición del contribuyente y entregada al mismo con la leyenda "No firma, se hace entrega de la presente". Asimismo a fs. 365, obra la "Notificación de las Diferencias Detectadas" debidamente notificadas, donde se informa el resultado de la auditoría.

Por lo antes expuesto, el acta de inspección, cumple con lo normado, por lo que corresponde rechazar lo argumentado por el recurrente a su respecto.

En cuanto al procedimiento llevado a cabo por la inspectora actuante este, fue realizado por medio de la determinación de oficio sobre base presunta la misma tiene sustento en lo establecido en los artículos 66 y 68 del Código Fiscal (t.o. 2014), que textualmente rezan: "*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, 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 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 medien 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 conexión 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 de décadas 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, 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 impositivos". (el resaltado nos pertenece)

Conforme se desprende del Informe de inspección obrante a fs. 351/355, 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 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 y asimismo conforme a lo expresado se debe rechazar lo planteado en cuanto a la carga probatoria.

En relación al agravio efectuado por la inclusión por parte de la fiscalización de los importes por la comercialización de "leche" en la base del impuesto de marras para que dicho producto se encuentre incluido dentro de la cláusula exentiva en el inciso i) del artículo 213 del Código Fiscal (t.o 2014) debe cumplir con lo establecido en dicho artículo a saber: *"Las ventas que se realicen en comercio público consumidor de pan común y de leche fluida o en polvo, entera o descremada, sin aditivos definida en los artículos 558, 559, 562, 567, a 569 del Código Alimentario Nacional"*

Por lo que podemos observar que nuestra normativa con respecto a la "leche" considera en esta clasificación a aquella que no posee aditivos, concepto que se aplica en el artículo 554 del Código Alimentario Argentino y que según la inspección realizada en las góndolas de los supermercados estos productos no se encontraron.

Por lo que se aplicó el artículo 205 del Código Fiscal (t.o 2014), el cual habilita a esta Administración a gravar aquellos ingresos que la compulsa no pueda discriminar. Por vía de requerimiento se le solicitó a la firma que aporte como se compone la actividad en cuestión *"ingresos no gravados"*, manifestando no poder realizar dicha discriminación.

Asimismo los recurrentes, en sus descargos no ofrecen pruebas ni sustentan su planteo fundadamente adjuntando, por ejemplo información y/o documentación que permitan determinar la naturaleza o la calidad de los productos que consideran exentos.

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° 04/1998, 03/2008 y 20/2014.

En cuanto a la reserva de derechos que formula, para recurrir a la instancia judicial, son derechos que se inculgan a dudas – le asisten; no obstante las cuestiones de inconstitucionalidad de las normas y recursos judiciales son decisiones a dar en otro ámbito dado el carácter eminentemente administrativo de esta instancia procesal.

En cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada a la presidente del directorio, debe señalarse que resulta absolutamente fundada y procedente, toda vez que la solidaridad se sustenta normativamente en las previsiones de los artículos 26 inciso d) y 28 inciso a) del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), como así también en el criterio vertido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe a través, entre otros, del Dictamen N° 1383/2013.

Ya tiene dicho Fiscalía de Estado que: “En materia tributaria, no solo están obligados al pago de las obligaciones los deudores de las mismas, sino que la responsabilidad se extiende a quienes la legislación y la doctrina denominan como “responsables”. Al respecto, nos dice lo más reconocido de la doctrina que “... Con la expresión responsable designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.” (Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Derecho Financiero; De Palma; 1993; T. I; pág. 443). Estos sujetos no son deudores subsidiarios si no que tienen “una relación directa a título propio con el sujeto activo, de modo que actúan paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no en defecto de éste...” (Giuliani Fonrouge, op. cit). En este sentido se ha pronunciado también la jurisprudencia, sosteniendo que el responsable es un deudor directo del fisco y no un garante o un fiador de obligaciones ajenas (Fallo del 10/7/61, Salomone y Lima S.R.L., LL, 104-480), desvirtuando de esta manera las afirmaciones del recurrente que asimismo atribuía la responsabilidad del tercero obligado a una fianza civil.” (Dictamen N° 975/99 y cc).

Además, el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Santa Fe, ha sido el correspondiente, toda vez que el artículo 28 inciso a) del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias) exige, para que sea procedente reclamar las acreencias a los responsables solidarios, que el deudor principal -en este caso [REDACTED] - no haya dado cumplimiento a la intimación de pago efectuada oportunamente, hecho que ha quedado suficientemente acreditado en las presentes actuaciones.

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 transcrita 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 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."

A fs. 437, obra Dictamen N° 083/2021, de la Dirección de Asesoramiento Fiscal de Santa Fe, área que luego de analizar los argumentos esgrimidos por los recurrentes, concluye en no hacer lugar a las reconsideraciones interpuestas.



DICTAMEN N° 007/2022

Por lo tanto y con sustento en todo lo precedentemente expuesto y en coincidencia con la Asesoría preopinante, corresponde no hacer lugar a los recursos promovidos, tanto por la empresa [REDACTED] y por el responsable solidario el Sr. [REDACTED]

Con lo informado a su consideración se eleva.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 13 de Enero de 2022.
C.C.