



INFORME N° 537

"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

**SEÑOR DIRECTOR GENERAL:**

En las presentes actuaciones, el señor [REDACTED], en su carácter de apoderado de la firma [REDACTED], constituyendo domicilio en [REDACTED], interpone recurso de reconsideración (fs. 363/376) contra la Resolución [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe (fs. 358/359), en la que se le determinan reajustes impositivos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por anticipos correspondientes a los períodos 2006, 2007 y 2008 con sus correspondientes accesorios.

En su escrito el recurrente expresa que la Resolución cuestionada carece de la motivación necesaria que debe sustentar todo pronunciamiento de la Administración.

Continúa argumentando que se omitió explicar cual es el criterio de asignación de ingresos y/o gastos de Convenio Multilateral propiciado, limitándose esta Administración, a exponer que la quejosa tendría que haber tenido en cuenta ciertos importes correspondientes a ventas efectuadas a clientes domiciliados en la provincia.

Separa las ventas de autos -en cuyo caso la venta se asigna a la jurisdicción del adquirente- de las de motocicletas y productos de fuerza que atribuyen al lugar de entrega -en el domicilio del depósito de la firma vendedora, siendo su concesionario responsable del costo del flete y riesgos de los productos a partir de que los mismos son retirados del depósito-.

Considera que las operaciones se realizan entre presentes, ya que la compra venta se lleva a cabo entre las partes en el Depósito de su representada, de donde se retiran las mercaderías

En orden a ello, considera que el criterio de atribución de ingresos utilizado por [REDACTED] todos los ingresos obtenidos por aquellas operaciones de venta de bienes -trailers, acoplados, semirremolques, tolvas, etc., incluidos sus repuestos, deben ser asignados a la Jurisdicción donde se conciertan las operaciones.

Por otra parte, solicitan que se notifique a los fiscos con comunidad de intereses (Ciudad de Buenos Aires y Provincia de buenos Aires), en las formas y con los alcances establecidos en el artículo 1º del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, sin perjuicio de la intervención que ha de solicitar en tiempo y forma ante la Comisión Arbitral.

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.

Además sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios, solicitando se le exonere de tales accesorios.

Argumenta en relación a la inexistencia de responsabilidad solidaria por parte del Sr. Presidente del Directorio Sr. Toshihiko Sato en forma personal.

Ofrece prueba documental e informativa.

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 art. 14 de la Ley 48.

Pide en el caso la oportuna aplicación del Protocolo Adicional, del convenio Multilateral.

A fs. 575/580, la Subdirección de Asesoramiento Fiscal Santa Fe, mediante Informe N° 066/10, aconseja no hacer lugar al recurso planteado por [REDACTED], y el Sr. Toshihiko Sato por derecho propio.

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

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.

Yendo a la cuestión de forma, cabe señalar que el Artículo 1° 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 3°, pero vinculados con las actividades que efectúe el



Así, cabe resaltar que si bien la compra-venta se puede llegar a perfeccionar con la entrega que se produce en el depósito de la firma recurrente al retirar el cliente la mercadería solicitada, no significa necesariamente que la operación no haya tenido su origen en alguno de los medios enunciados en el artículo 1º, último párrafo del Convenio Multilateral.

En efecto, si bien la entrega de las mercaderías se efectúa en los depósitos de la recurrente, no se concibe que allí se concierten las operaciones, pues sería poco razonable que los concesionarios envíen medios de transporte sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de las mercaderías que quiere comprar, y que la misma esté preparada y lista para transportar.

Consecuentemente, se sostiene que, previo al despacho, la operación estaba aceptada por la vendedora ante las órdenes de compra remitidas por sus clientes por alguno de los medios indicados en el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral (teléfono, fax, correo electrónico u otros).

Lo dicho precedentemente, tiene su correlato en la actuación de la Fiscalizadora, que circularizó entre los clientes locales de la Empresa [REDACTED]. Y cuyo resultado fue el siguiente:

Delfín Náutica - Náutica García Hnos. S.H.; ingresa mediante Internet a la página Web de la firma y hace el pedido de mercadería, el proveedor envía factura pro-forma, procediendo a efectuar el depósito del monto de la operación, recibiendo con posterioridad la mercadería conjuntamente con la factura y el remito (fs. 558).

Oscar Guerrero S.A.; efectúa los pedidos de mercadería desde su casa central (dispone de varias sucursales), remitiendo los valores por el anticipo de la compra (fs. 566).

Motos Santa Fe; efectúa la consulta de stock por vía telefónica y luego mediante correo electrónico confirma la mercadería requerida, recibiendo a posteriori la liquidación correspondiente (Acta de fs. 564).

Litoral Motos; expresa que la operación se realiza en el domicilio del depósito de [REDACTED], eludiendo informar sobre el inicio de la operación (de hecho lo que expresa en su nota es la forma en que concluye la operación) (fs. 570).

Recomovil S. A.; respondió a fs. 560 en los mismos términos que Litoral Motos, tal como se puede apreciar a fs. 572, donde el inspector actuante contrasta los textos de ambos concesionarios.

Cabe destacar que -tanto Recomendil como Litoral Motos- en las notas que explicitan la operatoria -del mismo tenor- aluden a que la relación comercial que mantienen con [REDACTED] es de acuerdo a los términos de la solicitud de adhesión a la red de distribuidores, en



INFORME N° 537

"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

la que se prevén las condiciones y requisitos a cumplir.

Al respecto, surge del Reglamento General para Concesionarios -fs. 515/530- que los pedidos que efectúan los Concesionarios se realizan mediante "órdenes de compra" emitidas que se consideraran **aceptadas** cuando [REDACTED] comunique la aceptación en forma escrita, debiendo remarcarse que toda orden de compra que no fuere aceptada dentro de los quince días corridos de su fecha de recepción por [REDACTED] se considerará automáticamente rechazada.

De lo antes expuesto, surge sin lugar a dudas que la operatoria de comercialización es igual para todos los Concesionarios, es decir mediante "órdenes de compra" remitidas por éstos mediante alguno de los medios -a que alude el mentado párrafo del artículo 1º del CM- y posteriormente aceptadas por aquella, con lo cual debe desestimarse el argumento de la concertación de la operación en depósito de [REDACTED].

También se ha agregado en autos que esporádicamente la firma envía un representante a fin de promocionar nuevos productos a lanzarse al mercado.

Respecto de la aplicación del Protocolo Adicional que pretende la Empresa, en el presente caso no se cumplen los requisitos exigidos para que dicho mecanismo sea aplicado, considerando que no se ha producido interpretación encontrada entre dos o más fiscos respecto de la distribución de base imponible entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla sus actividades.

En cuanto a la disparidad de criterios entre los fiscos, cabe traer a colación que el Protocolo Adicional, será de aplicación cuando por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad.

Si nos remitimos al caso que nos ocupa, las diferencias se originan en un equivocado criterio aplicado por la quejosa, hecho que no admite distintas interpretaciones, por cuanto fue la agravada quien se apartó de lo sustentado por la propia normativa, no existiendo posiciones divergentes, al respecto, con otros fiscos.

Además, la contribuyente no acompañó la



prueba documental a que alude el artículo 33 del Anexo a la Resolución General 02/2010 que demuestre que fue inducida a error por parte de los Fiscos.

Como refuerzo del temperamento adoptado, amerita traer a colación que la Comisión Plenaria resolvió que la aplicación del Protocolo Adicional reclama la existencia comprobada de una divergencia de criterios entre los Fiscos involucrados y no entre un Fisco y el contribuyente -Resolución CP 03/2009-.

En relación a lo que sostiene la quejosa que no hubo 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, debemos aclarar que se trata de una mera especulación, toda vez que de autos no se desprende que haya ingresado sus obligaciones fiscales correctamente en Santa Fe, por lo que el aserto resulta ser meramente subjetivo.

La tasa de interés tiene sustento en el art. 43 del Código Fiscal (t.o.1997 y sus modificatorias) que autoriza al Ministerio de Hacienda y Finanzas 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)".

La Multa por Omisión, está prevista por el art. 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)".

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.



**INFORME N° 537**

"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

En relación a la responsabilidad de los socios, se debe estar a lo preceptuado en el art. 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 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 (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".

Con respecto a las pruebas ofrecidas por la recurrente, cabe aclarar que no logran revertir la determinación efectuada.

La reserva del recurso de inconstitucionalidad que plantean, 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.

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

Habiendo planteado el caso ante la Comisión Arbitral, deberán reservarse los actuados en Subdirección de Secretaría General hasta tanto se pronuncie dicho Organismo.

A su consideración se eleva.

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 13 de octubre de 2010.  
bgr/jb.

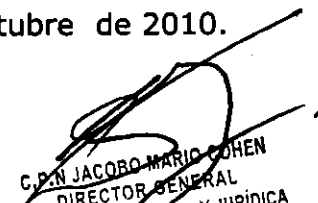
**C.P.N. CARLOS JUAN BERTONA**  
ASESOR

C.P.N. LUIS A. GAVEGLIO  
SUBDIRECCIÓN RESOLUCIÓN DE  
DIRECCIÓN TÉCNICA Y JURÍDICA  
ADMINISTRACIÓN PROV. DE IMPUESTOS

**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**, 13 de octubre de 2010.  
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



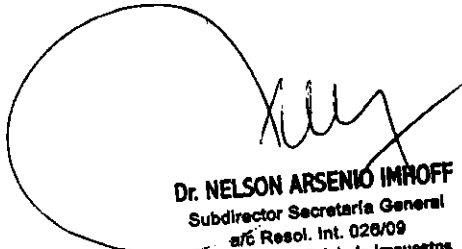
"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

REF.: EXPTE. N° [REDACTED]  
[REDACTED]  
s/inspección.-

ADMINISTRACION PROVINCIAL DE IMPUESTOS, 19 de Octubre de 2010.-

Compartiéndose los términos de Informe  
N° 537/10 de Dirección General Técnica y Jurídica, resérvense las presentes  
actuaciones en la Subdirección Secretaría General.

ni/mit

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

  
C.P.N. JOSE DANIEL RAFFIN  
ADMINISTRADOR PROVINCIAL  
Administración Pcial. de Impuestos