

"2012 - Año del Bicentenario de la Creación de la Bandera Nacional".

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

En las presentes actuaciones, el señor [redacted], por derecho propio, constituyendo domicilio especial en calle Vera Mujica 2980 de la ciudad de Rosario, interpone recurso de reconsideración (fs. 274/276) contra la Resolución N° [redacted] de la Administración Regional Rosario (fs. 268) determinativa de las diferencias impositivas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Aportes Sociales Ley 5110; con sus correspondientes accesorios y multas por omisión.

El recurrente basa su cuestionamiento en los siguientes argumentos:

- 1) Plantea la nulidad del procedimiento de determinación de deuda, por cuanto manifiesta que se llevó a cabo violando derechos y garantías constitucionales, sin la posibilidad previa de alegar la defensa, y del acto administrativo, por falta de motivación del mismo violando el debido proceso adjetivo.
- 2) Impugna el ajuste efectuado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto aduce que la actividad que desarrolla es la de "intermediario" y que el inspector aplica incorrectamente el Art. 142 del Código Fiscal, al establecer condiciones no previstas en el espíritu de la norma.
Asimismo, plantea que los elementos contables aportados demuestran la actividad de intermediación que realiza, los que a su vez son coincidentes con los exteriorizados ante AFIP.
- 3) Se agravia de la aplicación de intereses como de las tasas utilizadas.
- 4) Efectúa formal reserva de ocurrir ante las instancias judiciales superiores.

A los fines de determinar el encuadre impositivo de la actividad, el inspector actuante desarrolla a fs. 134/135 una descripción de la operatoria comercial, siendo la misma la siguiente:

- Un dador de carga determinado le encarga transporte al Sr. Jorge Omar Rodríguez.
- Este ubica distintos fleteros para que realicen el transporte en distintas provincias del país.
- Rodríguez factura al dador de carga en un comprobante con la leyenda "por cuenta y orden", detallando en el cuerpo de la factura, viaje, chofer, origen, carta de porte, etc.
- El transportista le factura a Rodríguez por el total de su carga.
- En comprobante interno de liquidación de carta de porte, [redacted] ajusta tarifa, siendo la diferencia su remuneración (comisión), la que factura al transportista.



- El sr. : tributa por la comisión, aplicando -a los fines de la distribución interjurisdiccional- el artículo 11 del Convenio Multilateral, deduciendo a su vez las retenciones que le efectúan los dadores de carga.

En base a lo expuesto, consulta si la actividad que realiza es la de intermediación o de transportista y bajo que régimen del Convenio Multilateral corresponde tributar.

Del acta de fs. 174 se desprende lo siguiente:

- Que la actividad desarrollada por la firma es la "Gestión logística para el transporte de carga" y a partir del mes de octubre de 2008 la firma posee transporte de cargas (camión propio), usando para el mismo facturas N° A 0003.
- Que registran sus ingresos en Libros de IVA Ventas utilizando facturas N° A 0002, a dadores de carga, y facturas N° A 0001 por las comisiones facturadas a los transportistas intervinientes.
- Que con respecto a la relación contractual con los fleteros, el contribuyente manifiesta que no se realizan contratos, consensuando los porcentajes de comisión que oscilan alrededor de un 7%.

A fs. 186 y 193, interviene la Subdirección de Asesoramiento Fiscal la cual informa que de los elementos aportados y de las actuaciones que conforman el expediente no surge que el contribuyente encuadre en las formalidades exigidas por el Código de Comercio para el mandato, comisión o consignación, ya que no hay instrumentación que avale la calidad de comisionista (contratos, mandatos, etc. debidamente repuestos) y que de la factura A obrante a fs. 62, por el total de la carga, si bien consta la leyenda "por cuenta y orden de terceros", no se especifica quien es ese tercero y la calidad del mismo (mandato, consignación, comisión, etc.)

Por lo expuesto, el área preopinante entiende que el contribuyente no se ajusta a las disposiciones del Art. 142° del Código Fiscal vigente, debiendo oblar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el total facturado y a la alícuota del 3,5%.

A fs. 200, mediante Informe N° 1019/09, esta Dirección se expidió, destacando el pronunciamiento vertido sobre la temática en cuestión a través del Informe N° 990/09, compartido por el Administrador Provincial, a cuyos términos nos remitimos en mérito a la brevedad; concluyendo que la firma no cumple con los requisitos exigidos para encuadrar la actividad en los términos del Art. 142° del Código Fiscal, ya que



"2012 - Año del Bicentenario de la Creación de la Bandera Nacional".

además de las registraciones contables, la facturación al dador de la carga efectuada por cuenta y orden de cada fletero o transportista, la rendición de cuentas o "Cuenta Líquido Producto", indefectiblemente debe acreditarse la existencia del instrumento que exteriorice un contrato de mandato o intermediación que vincule a las partes, documento que no consta ni fue aportado a las actuaciones.

Vistas las actuaciones de autos, es oportuno efectuar las siguientes precisiones:

1- Con relación a la supuesta violación del derecho de defensa, es dable notar que el mismo está plenamente asegurado con la interposición del recurso de reconsideración o revocatoria que nos ocupa.

Con relación al agravio referido a la falta de causa y motivación de la Resolución, el mismo deviene inadmisibile. En efecto, en el acto recurrido no se transgredió lo dispuesto en el artículo 36 -in fine- del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias), expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo.

Al respecto, la doctrina coincide en señalar que la "motivación tiene por objeto exponer los motivos del acto y su causa, es decir la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la Administración para llegar a la conclusión, la que se encuentra en la parte resolutive del acto". En autos, dichos extremos se han verificado.

2- Con referencia al planteo de la intermediación en el servicio de transporte, debemos señalar que esta Dirección General se expidió con relación a la temática que ahora nos ocupa a través de interpretativos, tales como los vertidos 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, sosteniéndose en los mismos, que, si no se daban los supuestos de intermediación consagrados en el artículo 142 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias), es decir, las formalidades exigidas para el mandato, la comisión o la consignación que requiere el Código de Comercio en su Título 2, artículos 221 y concordantes, la empresa debía tributar sobre el total de los ingresos obtenidos, debiendo actuar como agente de retención cuando abonaba los fletes a los transportistas que contrataba, quienes resultaban sujetos del gravamen por los transportes efectuados.

Es importante mencionar lo dispuesto por la Resolución N° 50/2010 de la Comisión Arbitral, s/ Expediente C.M. N°-767/2008 HUINCA CEREALES S.R.L. C/ Provincia de Santa Fe, que refuerza el temperamento adoptado, a saber:

"Que en su presentación, la recurrente... sostiene que de acuerdo al modus operandi, la actividad de HUIINCA CEREALES tipifica estrictamente en la figura prescripta en el artículo 11 del Convenio Multilateral, conforme a la constancia de inspección, que expresa que en el mayor de la cuenta Comisiones por venta de cereal se acredita el importe cobrado al productor por la intermediación en la compra y venta de cereal, agregando que se verificaron en forma selectiva los formularios 1116 "C".

Que en su respuesta al traslado corrido, el Fisco... sostiene que corresponde encuadrar en el régimen general del artículo 2° del Convenio a los ingresos de transporte efectuados a través de terceros, debiendo desestimarse la aplicación del artículo 11 del Convenio Multilateral toda vez que esta regulación se aplica únicamente cuando se trata de bienes.

Que en un nuevo análisis en su reunión del día 17/03/2010, la Comisión Arbitral tomó nota de lo informado por el Fisco en cuanto al primer punto y dispuso al mismo tiempo una nueva medida de mejor proveer, por la que volvió a requerir al Fisco de la Provincia de Santa Fe que "Precise y acredite, a los efectos de su adecuado encuadramiento en Convenio, en lo atinente a los ingresos por transporte, los importes correspondientes a las comisiones facturadas por la contribuyente, su asignación por jurisdicción, y/o cualquier otra documentación que demuestre su carácter de intermediario.

Que conforme a ello, entiende, que con los nuevos antecedentes y los dichos del propio recurrente, en esta instancia debe reverse lo que la jurisdicción consideraba como intermediación de fletes, en virtud de que no se dan los supuestos para ello, no habiéndose constatado la percepción de comisión alguna.

Que, en consecuencia, alega que los ingresos por la prestación de los aludidos servicios de fletes, mediante la contratación de terceros transportistas, deberán atribuirse de conformidad al Régimen General previsto en el artículo 2° del Convenio Multilateral, correspondiendo tales ingresos -facturados por HUIINCA CEREALES- al lugar de prestación efectiva del servicio.

Que la disconformidad planteada por HUIINCA CEREALES S.R.L. está centrada en el tratamiento que le asigna el Fisco de la Provincia de Santa Fe al considerar que todas sus actividades están comprendidas bajo las disposiciones del artículo 2° del Convenio Multilateral. Que la empresa sostiene que su actividad debe regirse por las disposiciones del artículo 11° del Convenio Multilateral, toda vez que sus ingresos provienen de comisiones obtenidas en su calidad de intermediaria entre los productores agropecuarios y los adquirentes de dichos productos -cereales y fertilizantes-.



"2012 - Año del Bicentenario de la Creación de la Bandera Nacional".

Que en cuanto a la actividad complementaria de servicios de fletes, el Fisco constató, como resultado de la revisión que surgiera de la última medida de mejor proveer, que la contribuyente posee dos camiones propios, con los cuales realiza el transporte de los cereales objeto de la intermediación; los ingresos obtenidos deberán atribuirse de conformidad al artículo 9 del Convenio Multilateral.

Que en lo concerniente a los ingresos provenientes de la actividad de servicio de administración de fletes mediante la contratación de terceros fleteros, complementaria también de la actividad principal de intermediación de cereales, deberán asignarse a las jurisdicciones involucradas de acuerdo al Régimen General del artículo 2° del precitado Convenio".

Por otra parte, amerita traer a colación la Resolución C.A. 11/2010 que aludió a la falta de probanza de la actividad de intermediación, a saber:

"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.".

Así y si nos remitimos al caso que nos ocupa, no surgen en las actuaciones que se haya acreditado la existencia de contratos de intermediación, entre el contribuyente y los transportistas.

Por lo tanto, al no verificarse una actividad de intermediación, estimamos que la actividad desarrollada por la firma consiste en Servicio de logística o gestión de fletes mediante la contratación de terceros transportistas, debiendo tributar según las normas del Convenio Multilateral

por el Régimen General del Artículo 2º, considerando el total de Ingresos facturados al dador de carga, correspondiendo tales ingresos al lugar de prestación efectiva del servicio y tributando a la alícuota del 3,5%.

No obstante, cabe mencionar que los Ingresos obtenidos mediante el Transporte propio que posee el contribuyente, constituirán una actividad de Transporte de Cargas que encuadraría en el Régimen Especial – Art. 9º del Convenio Multilateral, debiendo imputar dichos ingresos en función al lugar donde se origina la carga.

3- 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 a fijar dicha tasa, estableciendo al mismo tiempo el tope del que no tendrá que excederse.

4- Las reservas que hace el recurrente para iniciar acciones, así como para acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es un derecho que le asiste; no obstante es una discusión a dar en otro ámbito dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa recursiva, en la cual, el contribuyente está ejerciendo su derecho a la defensa y a ser escuchado.

Por ende y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General, aconseja no hacer lugar al recurso promovido, por lo que deberá dictarse la pertinente resolución en tal sentido de modo que la liquidación contemple fehacientemente el criterio expresado en el presente reporte.

A su consideración se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 29 de junio de 2012.
bgr/mng.

C.P.N Maria Natalia González
ASESORA

C.P.N. LUIS A. GAVEGLIO
DIRECTOR "A" - ASESORIA TÉCNICA
DIRECCIÓN GRAL. TÉCNICA Y JURÍDICA
ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS



**ADMINISTRACIÓN
PROVINCIAL DE
IMPUESTOS**
Provincia de Santa Fe



Ref. Expte. "

S/verificación impositiva.

INFORME N° 368

"2012 - Año del Bicentenario de la Creación de la Bandera Nacional".

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, 29 de junio de 2012.
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



“2012 año del Bicentenario de la Creación de la Bandera Nacional”

REF.: EXPTE. N°

(2 tomos)

s/verificación impositiva.

SUBDIRECCION SECRETARIA GENERAL, 16 de julio de 2012.

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° 030/12 – R.C.F.- SEH, copia de la Resolución Individual N°

A los fines dispuestos en la citada resolución, cúrsese a Administración Regional Rosario.

gm.

DR. NELSON A. IMHOFF
Director Secretaría General
Administración Pcial. de Impuestos