



Ref. Fxnte.

s/Auditoría

**DICTAMEN N° 41/2018**

**SEÑOR DIRECTOR GENERAL:**

En estas actuaciones, el Sr. \_\_\_\_\_, interpone en carácter de apoderado de \_\_\_\_\_, tempestivamente, a fs. 449/467, recurso de reconsideración, contra los términos de la Resolución N° 261-7/16 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 435/440, que procediera al cierre del sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinara diferencias impositivas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (anticipos 12/2010; 01 a 12/2011; 01 a 12/2012; 01 a 12/2013 y 01 a 03/2014), con más los intereses y penalidades pertinentes.

Deja constancia que si bien la interposición del recurso posee efectos suspensivos, procedió al pago bajo protesto del capital reclamado por la suma de \$42.457.039,91 (Pesos cuarenta y dos millones cuatrocientos cincuenta y siete mil treinta y nueve con 91/100) para frenar la generación de intereses y habilitar la instancia recursiva, con la finalidad de llevar el reclamo ante la justicia.

Posteriormente, el Sr. \_\_\_\_\_ en carácter de apoderado del \_\_\_\_\_, promueve a fs. 513/520, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° 339-1/16 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 500/506, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas. En dicho escrito ratifica en todas sus partes, el recurso presentado por la firma y cuestiona la extensión de la responsabilidad.

Destaca que \_\_\_\_\_ tiene su planta industrial en la localidad de Zárate, Provincia de Buenos Aires, donde lleva adelante dos tipos de actividades:

- La producción de los repuestos y accesorios, los que son comercializados a comercios en distintos puntos del interior del país;
- La fabricación de unidades automotores, las que son vendidas a los distintos concesionarios, quienes las retiran del establecimiento industrial de \_\_\_\_\_, ubicado en Zárate, Provincia de Buenos Aires, haciéndose cargo de los costos relativos al transporte y seguros (por el traslado de la mercadería) hasta los distintos puntos del País en donde se domicilian los mismos.

Señala que \_\_\_\_\_ suscribió en Buenos Aires sendos contratos de concesión con sus Concesionarios. Dichos contratos -sigue- prevén la entrega de productos (vehículos) en la planta de

Zárate, previendo que *“los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los Productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, serán pagados por el CONCESIONARIO”* (Cfr. Artículo 8.3.1. del contrato), ya que una vez retirados los rodados de la Planta de Zárate son de propiedad del concesionario y es éste quien los introduce y comercializa en la Provincia de Santa Fe.

Sostiene que los concesionarios son terceros independientes de [redacted] y sólo se vinculan a través de los contratos de concesión que firman entre presentes y son quienes, por su propia cuenta y riesgo, comercializan las unidades en forma minorista en las distintas Provincias del País.

Remarca que la operatoria de [redacted] con sus concesionarios se da en el marco de un contrato celebrado en Buenos Aires por escrito con cada uno de ellos, y que en virtud de los mismos se efectúan las solicitudes, celebrándose -según dice- entre presentes, por lo que los ingresos por dichas ventas deben asignarse al lugar de entrega de los bienes, conforme -según entienden- han sostenido los Organismos del Convenio Multilateral, (Resolución N° 1/1995 CA; N° 1/2002 CA; Resolución N° 8/2002 CP; Resolución 4/2004 CA), entre muchas otras.

Afirma que no puede considerarse que vende sus productos en la Provincia de Santa Fe por medio de sus representantes, ni tampoco que las ventas que efectúa a los concesionarios sean atribuibles a esa jurisdicción, ya que las unidades son vendidas en la Provincia de Buenos Aires; suponer lo contrario -dice- carecería de todo sustento fáctico y legal.

Plantea la inexistencia de sustento territorial en la Provincia de Santa Fe respecto de la Fabricación y Venta de automotores.

Sostiene que el yerro cometido por la API radica en pretender aplicar el Convenio Multilateral a una actividad que se encuentra por fuera de su ámbito de aplicación. Dicho Convenio -continúa-, conforme surge de su propio texto, únicamente está llamado a regir aquellas actividades que se desarrollan en más de una jurisdicción, de manera tal que no sea posible distinguir qué porción de los ingresos corresponde a cada una de ellas. Tales extremos -afirma- no se verifican respecto de la actividad de fabricación y venta de automotores, la cual se desarrolla íntegramente dentro de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, siendo -ésta- la única con potestad tributaria sobre tal actividad.

Considera que lo hasta aquí expuesto permite concluir que la actividad de fabricación y venta de vehículos desarrollada no posee sustento territorial alguno en la Provincia de Santa Fe, por lo cual entiende que la API excedió ilegítimamente el ámbito territorial de sus



Ref.

s/Auditoría

## DICTAMEN N° 41/2018

potestades tributarias, pretendiendo alcanzar actividades desarrolladas íntegramente en extraña jurisdicción. Tal actividad -destaca- se encontraba sometida en forma exclusiva y excluyente a la potestad tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

Señala que, por el contrario, la actividad de venta de artículos de boutique desarrollada, tiene lugar en más de una jurisdicción, por lo que es atribuida a la Provincia de Santa Fe, en proporción a los ingresos y gastos que en la misma se efectúan, de conformidad con las pautas del Convenio Multilateral.

Sostiene la inaplicabilidad del criterio de atribución de ingresos "domicilio del adquirente".

Expresa que, bajo el régimen del Convenio Multilateral, los ingresos obtenidos por la venta mayorista de automotores deben ser atribuidos a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, ello por cuanto las solicitudes de vehículos efectuadas por los Concesionarios, no pueden ser consideradas individualmente, sino que las mismas deben entenderse como uno de los tantos efectos del Convenio Marco de Concesión que une a los concesionarios, correspondiendo atribuir tales ingresos al domicilio de la "entrega", esto es a la Provincia de Buenos Aires.

Plantea la violación de Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Manifiesta que en el ajuste practicado, no sólo se omitió considerar la realidad de la actividad por ella desarrollada -al determinar en forma errónea la existencia de ingresos atribuibles a la Provincia de Santa Fe- sino que, además, no se tuvieron en cuenta las disposiciones del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suscripto en fecha 12 de agosto de 1993, que implicó la vigencia de la exención para la actividad desarrollada por la firma, por lo que -siempre en opinión de los agraviados- la pretensión de gravarla deviene improcedente.

Alega que la pretensión provincial resulta inadmisiblesobre la base de las normas vigentes, en la medida que no realiza operaciones entre ausentes, sino operaciones entre presentes, por lo cual sostiene el criterio de atribución de sus ingresos al lugar de entrega de la mercadería (Prov. de Buenos Aires) es correcto y no puede ser objetado.

Esgrime la prescripción de los períodos 12/2010 a 04/2011 así como la inconstitucionalidad de los artículos 115, 116, 117 y 118 del Código Fiscal, por apartarse del Código Civil.

Solicita se deje sin efecto la multa aplicada por inexistencia de obligación tributaria exigible. Plantea el error excusable.

Por último formula reserva del Caso Federal.

A fs. 411/416, se acompaña informe de la Perito Contador, como consecuencia de la pericial contable ofrecida en oportunidad del descargo efectuado por la firma (fs. 307/328) y aceptada, a fs. 390, por la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe.

A fs. 573, en su Informe N° 024/2017, la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, aconseja rechazar los recursos interpuestos.

Antes de analizar la cuestión de fondo, cabe detallar los aspectos del Reglamento de Concesión de Toyota con un concesionario -en particular de esta jurisdicción (ver fs. 342/378)- que regula la operatoria de la rubrada:

1. El Concesionario compra y vende los productos y presta los servicios sobre dichos productos, sujetándose a los términos y condiciones del Contrato.
2. El Concesionario solicitará los productos por medio electrónico, a través de la herramienta informática desarrollada por el Concedente o por medio de telecomunicaciones previamente acordadas por las partes.
3. Los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los productos incluyendo los seguros correspondientes, serán pagados por el Concesionario.
4. El Concesionario promocionará activa y efectivamente, a través de sus propias actividades de publicidad y promoción de ventas, la compra de los productos por los clientes.
5. El Concedente provee asistencia para la capacitación del personal del Concesionario.
6. El Concedente se compromete a establecer y mantener programas generales de publicidad y promoción.
7. El Concedente evaluará periódicamente la performance comercial, de organización y de recursos humanos del Concesionario.
8. Servicios Post venta de los vehículos El Concesionario deberá proveer servicio de postventa, repuestos y accesorios a todos los automotores, independientemente del lugar de compra o de si se encuentran o no garantizados, a prestar servicios de pre-entrega y post venta, repuestos y accesorios a los vehículos comercializados



Ref. Expte.

s/Auditoría

**DICTAMEN Nº 41/2018**

- por el Concedente directamente a terceros, entre otros.
9. Servicio de Garantía que ejecuta el Concesionario, acordando el Concedente compensarlo por todos los trabajos en garantía, como mano de obra y repuestos y piezas o componentes afectados.
  10. Servicio de Pre-Entrega de Automotores Nuevos: El Concesionario acuerda que antes de entregar un automotor Toyota nuevo a cualquier comprador, se responsabiliza de verificar que el servicio se ajuste al Manual de Procedimientos y Política de Garantía.
  11. El Concesionario no será mandatario ni representante. Es una entidad comercial independiente.
  12. , por la garantía y atención de servicios a unidades nuevas vendidas en forma directa por la misma, reembolsará los servicios contra la recepción de las facturas pertinentes.
  13. Los ajustes por Garantía son aquellos que el propietario original de un vehículo tiene derecho a recibir del Concesionario y por los cuales éste último tiene derecho al reembolso de
  14. En los casos en que haya aprobado el reclamo de reembolso en concepto de cambio o reemplazos realizados, le acuerda al Concesionario requirente, el crédito correspondiente a favor en su cuenta corriente.
  15. Se reembolsará la mano de obra utilizada en las reparaciones.
  16. Se reembolsará el precio del Costo de Reposición del Concesionario de todos los repuestos que se empleen en los trabajos de garantía.

De los aspectos relevantes -que fueran subrayados- antes expuestos, surge que , cuando a través de los Concesionarios efectúa los servicios de post venta, efectivamente soporta gastos en la jurisdicción del Concesionario, por cuanto les reembolsa los gastos o erogaciones realizadas, en concepto de mano de obra, repuestos o ajustes por Garantía; ello evidencia -sin lugar a dudas- la acreditación del sustento territorial en la Provincia de Santa Fe.

Asimismo, resulta importante señalar que la firma contribuyente declara gastos que se exteriorizan en los respectivos "coeficientes de gastos" declarados a esta jurisdicción, conforme se desprende de sus propias declaraciones juradas -Formularios CM05- obrantes a fs. 193 Período 2010 (0,0006); fs. 197/198 Período 2011 (0,0007); fs. 203/204 Período 2012 (0,0006) con lo cual queda demostrado, además de lo expuesto en el párrafo precedente, la existencia del aludido sustento territorial, es decir, el ejercicio de actividad en esta jurisdicción, que trasciende a la jurisdicción donde se encuentra la planta industrial.

Igualmente cabe agregar que acreditada la

existencia del sustento territorial en la Provincia de Santa Fe, el mismo no debe verificarse por cada operatoria realizada.

Por otra parte, cabe traer a colación el párrafo final del artículo 1º del Convenio Multilateral el que 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.)"*.

Surge de dicha norma que la misma está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que se haya realizado algún gasto en la jurisdicción y que la operación que origina el ingreso sea formalizada por alguno de los medios (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.) aludidos por la citada disposición, debiendo agregarse las transacciones efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema similar, conforme lo dispone la Resolución General Nº 83/2002 que se encuentra incorporada como artículo 19 en el Anexo a la Resolución General Nº 02/2017.

A fs. 123/124, -

confirma que utiliza algunos de los medios allí citados al manifestar *"Informamos a esa Administración que en la jurisdicción de Santa Fe, se encuentran ubicados Concesionarios Oficiales Toyota, denominados Amiun, Autorosario, Ginza, Mendez Kyoudai y Milanese con quienes se llevan adelante las operaciones de venta de la manera que se detalla a continuación:*

*El Concesionario envía a la Terminal su Solicitud de Asignación de Productos Toyota por medio electrónico, a través de la herramienta informática desarrollada a tales fines:*

*Recibida la solicitud de Asignación por la Terminal, éste envía al Concesionario en un plazo razonable, la respuesta conteniendo la Asignación Efectiva de Productos, con las variaciones y ajustes que correspondan según las limitaciones de disponibilidad de Productos."*

Por otro lado, es dable señalar que el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral, especifica que los ingresos generados por las operaciones antes analizadas deben ser atribuidas al domicilio del adquirente -el concesionario-, porque de allí provienen los ingresos; criterio coincidente con los innumerables antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral.

En efecto y tal como puede inferirse de los presentes actuados el criterio seguido por nuestra Administración Provincial, es coincidente con el razonamiento aplicado en diversos casos -de



Ref. Expte.

s/Auditoría

**DICTAMEN N° 41/2018**

similar naturaleza al que ahora nos ocupa- resueltos por los Organismos del Convenio Multilateral (RESOLUCIÓN N° 52/2008 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 16/2009 ("HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/PROVINCIA DE CORDOBA"); RESOLUCION N° 46/2009 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 26/2010 ("HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/PROVINCIA DE MENDOZA"); RESOLUCIÓN N° 54/2011 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 34/2012 ("HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/Provincia de Santa Fe"); RESOLUCIÓN 8/2011 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 4/2012 ("ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S. A. I. C. c/Provincia del Chubut"); RESOLUCIÓN N° 15/2013 (CA) ("FORESTAL BOSQUES DEL PLATA S.A. c/Provincia de Misiones"); RESOLUCIÓN N° 16/2013 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 19/2014 ("ASAHI MOTORS S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires"); RESOLUCIÓN N° 30/2013 (CA) confirmada por la Resolución de la Comisión Plenaria 22/2014 ("Solvay Indupa S. A. I. C. c/Provincia de Misiones").

Cabe agregar que el apoderado de A., ratifica tanto los términos el Acta de Inspección (fs. 221) como los anexos que a renglón seguido se relacionan:

- Cuadro "A" y "A" (continuación), donde se detallan los importes de ingresos mensuales netos de IVA obtenidos en el País y discriminados por rubro por el período comprendido entre diciembre/2010 y marzo/2014, extractados de planillas auxiliares de los registros contables de la sociedad, obrantes a fs. 223 y 224/227;
- Cuadro "B", que plasma las ventas a concesionarias domiciliadas en territorio de la Provincia de Santa Fe, por los ejercicios económicos cerrados al 31 de marzo 2010; 2011 y 2012, discriminados mensualmente, obrante a fs. 228;
- gastos atribuidos a la jurisdicción de Santa Fe en la determinación de los coeficientes de gastos de Convenio Multilateral, aplicables a los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013;
- Cuadro "C", en que se detallan las retenciones y percepciones de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la jurisdicción de Santa Fe, que le fueron practicadas a la firma por el período comprendido entre diciembre 2010 y marzo 2014, obrante a fs. 229.

Así, al verificarse gastos estrechamente vinculados con la actividad de comercialización de automotores en nuestra jurisdicción queda evidenciado el sustento territorial, hecho que presupone, sin lugar a dudas, que ha ejercido actividad efectiva en nuestra jurisdicción, por lo que, los ingresos generados por dichas ventas a los concesionarios -sitios en el territorio santafesino- deben asignarse a nuestra provincia.

Se desprende así que la firma contribuyente desarrolla actividad en la Provincia de Santa Fe; lo ha reconocido en sus declaraciones juradas -Formulario CM05- al exteriorizar gastos a través de los pertinentes coeficientes de gastos.

Consecuentemente, el criterio seguido por el Organismo es coincidente con el razonamiento aplicado en los diversos casos - de similar naturaleza al que ahora nos ocupa- resueltos por los Organismos del Convenio Multilateral y que fueron citados en párrafos anteriores.

Además, la Comisión Arbitral ha resuelto en varios de sus últimos precedentes (Resolución N° 04/2017 (CA) "Extreme Gear S.A. c/Ciudad de Buenos Aires"; Resolución N° 19/2017 (CA) "Petit S. A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires"; Resolución N° 49/2017 (CA) "Válvulas Worcester de Argentina S. A. c/provincia del Chubut", *"que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas (el hecho de que la mercadería pueda haber sido "entregada" en el depósito del transportista, se haya hecho cargo o no del flete, o haya sido retirada por el cliente, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella) sino que toma importancia el lugar del destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción)."*

A su turno la Dirección de Fiscalización II de Santa Fe, a fs.260/262, informa que modificó todos los coeficientes de ingresos correspondientes a la jurisdicción de Santa Fe del período bajo inspección (exteriorizados por en sus declaraciones juradas) al incorporar los ingresos correspondientes a las ventas de vehículos y automotores efectuados a los concesionarios situados en esta jurisdicción.

Dicha información fue suministrada por el apoderado de la inspeccionada (Sr. Diego Monteleone) y volcada al Cuadro Anexo "B" (fs. 228), detallada en forma mensual por ejercicio económico.

En lo que hace al análisis efectuado sobre el coeficiente de gastos en los papeles de trabajo aportados para su determinación, la Fiscalizadora verificó que la firma consideró como Gastos Computables al concepto de regalías, las que son atribuidas totalmente a la jurisdicción de Buenos Aires, lo que no se corresponde con los antecedentes existentes en los Organismos del Convenio Multilateral. Al respecto la Comisión Plenaria se ha expedido sobre dicho tema a través de la Resolución N° 13/2013 considerando dichos gastos como no computables.





Ref. Expte. ' .

s/Auditoría

## DICTAMEN N° 41/2018

Con relación al informe pericial presentado, si bien evidencian el criterio que ha seguido la contribuyente, a los fines de la atribución de los ingresos correspondientes a la operatoria con los concesionarios radicados en esa jurisdicción y, consecuentemente, la determinación del coeficiente de gastos y de ingresos, debemos señalar que dicho argumento ha quedado desestimado en los presentes actuados, tanto por la auditoría fiscal llevada a cabo, como por el razonamiento sostenido por esta Dirección General, no solo en el presente reporte sino también en los interpretativos siguientes: Informe 526/2006 v Dictamen 174/2016, que involucraran a la misma empresa . y que fueran compartidos por la Administración Provincial.

Por lo tanto y sobre la base de lo manifestado precedentemente, corresponde desestimar lo argüido sobre el particular.

En cuanto al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento -suscripto en fecha 12 de agosto de 1993- invocado por la quejosa, cabe decir que esta jurisdicción, dando cumplimiento al compromiso asumido -cuya adhesión se formalizó mediante Ley 11094- efectuó las pertinentes modificaciones impositivas a través de la Ley 11123 y sus normas reglamentarias, eximiéndose a la actividad industrial, como la de la empresa recurrente, pero siempre y cuando se encontrase radicada en el ámbito geográfico de esta Provincia -inciso ñ) del artículo 213 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias) y Resolución General N° 02/94 -API- requisitos que la agraviada no cumple ni cumplió en los períodos auditados. Por lo que debe rechazarse lo argüido al respecto por ; los ingresos generados por las operaciones bajo examen, se encuentran alcanzados por el impuesto local.

Respecto al planteo de prescripción esgrimido, amerita en primer lugar traer a colación las fechas de notificación de las resoluciones involucradas, a saber:

- Resolución N° 363-8/2015 de Vista e Instrucción de Sumario, cuya copia luce a fs. 280/283, fue fehacientemente notificada el 22/09/2015, a la Sociedad -conforme a la constancia de fs. 283 vuelta.- y al Sr. Daniel Arnaldo Herrero, en fecha 22/09/2015, según consta a fs. 283 vta.
- Resolución N° 261-7/16 de cierre de sumario y determinativa, obrante a fs. 435/440, notificada el 20/05/2016 a la sociedad.
- Resolución N° 339-1/16 de cierre de sumario, determinativa de la responsabilidad solidaria y ajustes impositivos, notificada el 01/09/2016 al Sr. , según constancia de fs. 509.

Así, y en relación al año fiscal 2010, cabe destacar el último párrafo del artículo 118 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), el cual establece que *"Se suspenderá por ciento ochenta (180) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por el presente código, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratase del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción"*.

En tal sentido, puede constatarse que la Resolución Nº 363-8/2015 que confirió vista y dispuso la Instrucción del Sumario correspondiente, fue notificada en fecha 22/09/2015, por lo que la notificación se ha cumplido dentro del plazo de 180 días corridos inmediatos anteriores a que se hubiera producido la prescripción del Período Fiscal 2010 -la que para el caso analizado hubiese ocurrido el 01/01/2016-, en un todo de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo 118 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias).

Por otra parte, cabe advertir que la resolución ahora cuestionada fue notificada el 17 y 20/05/2016 (fs. 440 vuelta y 441), dentro del plazo de 180 día hábiles, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 118, último párrafo, del citado código, cuando las facultades del Organismo para determinar gravámenes, se encontraban vigentes.

Consecuentemente con lo expuesto en los párrafos que anteceden, no corresponde acoger el planteo de los recurrentes respecto a la prescripción de las facultades de esta Administración Provincial, para determinar las obligaciones impositivas, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los Anticipos 12/2010 a 04/2011, ambos inclusive.

En cuanto al agravio que refiere a que en materia de prescripción rigen las normas del Código Civil, debemos traer a colación los Dictámenes de Fiscalía de Estado Nº 1603/2012 del 18/07/2012 - Nº 1916/2012 del 04/09/2012 y Nº 0535/2013 del 14/05/2013, donde sostuvo que las cuestiones relativas a las causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción son regidas por el Código Fiscal de la Provincia, siendo éste la normativa aplicable a la materia, en tanto se trata de cuestiones específicas y que poseen un procedimiento propio, no contrario a las disposiciones del Código Civil.



Ref. Expte.

s/Auditoría

## DICTAMEN Nº 41/2018

Respecto de la extensión de la responsabilidad solidaria, en la persona del Sr. I \_\_\_\_\_), 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:*

*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".*

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. Daniel Arnaldo Herrero en su carácter de Presidente del Directorio de la firma \_\_\_\_\_ -Resolución 363-8/2015 de la Administración Regional Santa Fe (fs. 280/283)-.

Conforme surge de los actuados, el Sr. \_\_\_\_\_ 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; ergo, al procederse al cierre del sumario oportunamente instruido, tanto a la firma como al Sr. Herrero, a través de la Resolución Nº 339-1/2016 de la Administración Regional Santa Fe (fs. 500/506), se le exige el pago de las acreencias fiscales al Sr. \_\_\_\_\_, extendiendo la "responsabilidad solidaria" en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal a que aludiéramos más arriba.

Por lo tanto, el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional ha sido el correcto, toda vez que la norma exige

que el deudor principal, no haya dado cumplimiento a la intimación de pago efectuada, para recién luego endilgar responsabilidad solidaria a los Gerentes.

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 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."*

En función de todo lo anteriormente manifestado, debe rechazarse lo argumentado en tal sentido.



Ref. Expte.

s/Auditoría

**DICTAMEN Nº 41/2018**

En lo que refiere a las multas aplicadas, las mismas tienen sustento pleno en lo establecido en el artículo 87 (Multa por Omisión), conforme al procedimiento de calificación y graduación que, para el caso de incumplimiento fiscal se estableciera mediante Resolución General Nº 020/14 en su artículo 4.

Con referencia al planteo del error excusable, consideramos que debe desestimarse dado que no se verifican los supuestos a que refiere el artículo 88 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias).

En cuanto a las reservas que hacen los recurrentes para iniciar acciones, así como para acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si bien, es un derecho que les asiste, es una discusión a dar en otro ámbito, dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa recursiva, en la cual, están ejerciendo el derecho a la defensa consagrado en el Código Fiscal vigente.

Por ende y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General, aconseja no hacer lugar a los recursos incoados; por lo que deberá dictarse la pertinente resolución en tal sentido.

A su consideración se eleva.

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 01 de febrero de 2018.  
bgr/aa.

P. N. ALICIA G. ARCUCCI  
SFE DIVISION DE PLAZACION-RES. 021/13  
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA - API

**SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:**

cuyos términos se comparten, se elevan a su consideración las presentes actuaciones.

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 01 de febrero de 2018.  
bgr.

Dra. GABRIELA NOVAK  
Directora Jurídica y Administrativa  
Dirección General Técnica y Jurídica  
Administración Provincial de Impuestos

P. N. LUIS A. CAVIGLIO  
Director General  
Dirección Gen. Técnica y Jurídica  
Administración Provincial de Impuestos