



Ref. Expte.

S/verificación
impositiva.

DICTAMEN N° 536/2017

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

En las presentes actuaciones, el señor Aldo Antonio Casenove, en su carácter de Presidente del Consejo Directivo de la interpone a fs. 353/354, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° 1364-8/2016 de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 330/333, que procediera al cierre del sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinara diferencias impositivas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (anticipos 3, 5 a 8, 10 y 12/2012; 3, 5 y 7 a 12/2013), con más los intereses y penalidades pertinentes.

Posteriormente, en fecha 16 de mayo de 2017, el señor por derecho propio, promueve a fs. 417/419, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° 308-1/2017 de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 397/400, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas.

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), por lo que resultan admisibles.

Como consecuencia de la inspección llevada a cabo, la Fiscalización actuante practicó ajustes impositivos por considerar alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos percibidos por la contribuyente como retribución a su intermediación entre la compañía y los asociados de la Mutual que representa.

Fiscalización manifiesta que esos ingresos se encuentran alcanzados por el impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 212 inciso e) apartado 1 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), interpretando que la contribuyente ejerce la actividad aseguradora.

En su escrito recursivo, la contribuyente rechaza el ajuste practicado por la inspección, por considerar que los ingresos percibidos de la compañía aseguradora son por la prestación de un mero servicio de gestión que se realiza con los asociados.

Manifiesta que tal ingreso no es por la actividad aseguradora, que dice no prestar en modo alguno, sino que solo se limita a realizar las gestiones de cobranzas y remisión y entrega de documentación a la compañía de seguros, considerando que es ésta empresa la que efectivamente desarrolla la actividad aseguradora.

Afirma, en definitiva, que no le corresponde tributar el impuesto en cuestión sobre los mencionados ingresos debido a que no ejerce la actividad aseguradora.

Por último, formula reserva de interponer recurso de inconstitucionalidad provincial y federal, por entender que se afectan garantías constitucionales.

A fs. 417/419, el señor [redacted] por derecho propio, en calidad de presidente del Consejo Directivo de la Mutual durante el período verificado, y por lo tanto de tercero responsable, reitera, en términos generales, todos los argumentos esgrimidos por la contribuyente en su escrito recursivo, y que más arriba se detallan.

También se queja de que no habiéndose resuelto el recurso de reconsideración interpuesto por la Mutual, resulta improcedente e infundado el requerimiento efectuado a su persona para que pague la determinación impositiva practicada por esta Administración a la Asociación Mutual Ferroviaria.

Por último formula las mismas reservas de interponer recursos judiciales que las planteadas por la Asociación que representa.

Analizadas las presentas actuaciones, esta Dirección General está en condiciones de realizar las siguientes consideraciones:

A fs. 86/87 obra contrato celebrado entre la Mutual y la [redacted], a través del cual se le otorga mandato suficiente a la mutual para que en carácter de agente institorio, la represente dentro del territorio de la provincia de Santa Fe, actuando en la concertación de operaciones de seguros.

A fs. 85 obra nota explicativa de la Mutual con respecto a su accionar como agente institorio.

Es dable destacar que esta figura se encuentra contemplada en la Ley 17.418 -Seguros- en su Sección 14



Ref. Expte.

/verificación
impositiva.

DICTAMEN N° 536/2017

("Intervención de auxiliares en la celebración del contrato") artículos 54 y 55, que textualmente expresan:

ARTICULO 54. "Cuando el asegurador designa un representante o agente con facultades para actuar en su nombre, se aplican las reglas del mandato. La facultad para celebrar seguros autoriza también para pactar modificaciones o prórrogas, para recibir notificaciones y formular declaraciones de rescisión salvo limitación expresa. Si el representante o agente de seguro es designado para un determinado distrito o zona, sus facultades se limitan a negocios o actos jurídicos que se refieran a contratos de seguro respecto de cosas que se hallen en el distrito o zona, o con las personas que tienen allí su residencia habitual".

ARTICULO 55. "En los casos del artículo anterior, el conocimiento del representante o agente equivale al del asegurador con referencia a los seguros que está autorizado a celebrar."

Cabe remarcar que tanto la Fiscalización actuante como la Mutual coinciden en las tareas desarrolladas por la recurrente, en su carácter de agente institorio, por lo que no existe discrepancia en los hechos.

Por lo tanto, la cuestión a dilucidar es si por la realización por parte de la Mutual de las gestiones llevadas a cabo con los asociados para la concertación de pólizas de seguros en representación de la compañía aseguradora ya mencionada, la cobranza de las primas correspondientes y demás tareas relacionadas y contempladas en el contrato obrante a fs. 86/87, se puede considerar que desarrolla una actividad aseguradora.

En caso afirmativo, los ingresos percibidos por la contribuyente por parte de la Compañía Aseguradora, como consecuencia de la intermediación realizada, estarían alcanzados por el impuesto en cuestión, de acuerdo a que no se beneficiaría con la dispensa establecida en el artículo 212 inciso e) apartado 1 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias).

El mencionado artículo, en su parte pertinente, establece que están exentas del pago las asociaciones mutuales, con excepción de, entre otros, los ingresos brutos generados por la *actividad aseguradora*.

Cabe destacar que al analizar la naturaleza de la actividad, si bien para otro impuesto (Aportes Sociales - Ley 5.110), ante un pedido de exención solicitado por una Mutual que actuaba como agente institorio, como en el caso bajo examen, esta Administración

Provincial lo denegó, por considerar que la Mutual ejercía la actividad aseguradora¹ (Informe N° 176/2001 emanado de esta Dirección General).

Por lo tanto, por los fundamentos expuestos, esta Dirección General entiende que a los ingresos percibidos por la Mutual en su condición de agente institorio, no les aprovecha la dispensa establecida en el artículo 212 inciso e) del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), por lo que se encuentran gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ratificando lo actuado por la Dirección de Fiscalización interviniente.

En lo concerniente a la reserva que hace la contribuyente de interponer a la pretensión del fisco recursos de inconstitucionalidad, en virtud de afectarse, según dice, garantías contempladas en la Carta Magna, son derechos que le asisten, no obstante que los recursos judiciales son discusiones a dar en otro ámbito dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa.

En lo referente a la responsabilidad solidaria endilgada al Presidente del Consejo Directivo de la Mutual, se puede decir 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 sino 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

¹ El artículo 32 inciso b) de la Ley 5.110, modificado por la Ley 11.123, con vigencia a partir del 01/01/1994, establecía que estaban exentas del aporte patronal las asociaciones mutuales legalmente constituidas, con excepción de las que operen en materia de seguro.



Ref. Evnta

S/verificación
impositiva.

DICTAMEN N° 536/2017

afirmaciones del recurrente que asimilaba 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 Rosario ha sido el correcto, 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 la , 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 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

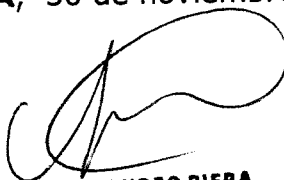
determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica -además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho."

Por lo tanto, y en función de todo lo anteriormente manifestado, debe rechazarse lo argumentado en ese sentido por el Presidente.

Por todo lo expuesto, corresponde no hacer lugar a los recursos incoados por la y por el Sr. , por derecho propio, en calidad de tercero responsable, debiendo dictarse el pertinente acto administrativo que así lo disponga.

A su consideración, se eleva.

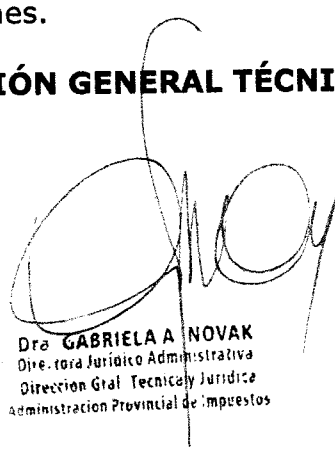
DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 30 de noviembre de 2017.
bgr/ip.

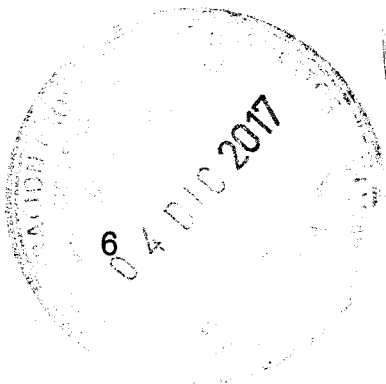

C.P.N. ALEJANDRO RIERA
Director - Asesoría Técnica - RI 26/16
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Provincial de Impuestos

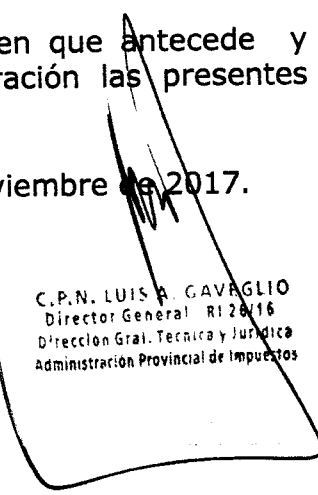
SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Con el dictamen que antecede y cuyos términos se comparten, se elevan a su consideración las presentes actuaciones.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 30 de noviembre de 2017.
bgr.


Dra. GABRIELA A. NOVAK
Directora Jurídico Administrativa
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Provincial de Impuestos




C.P.N. LUIS A. GAVAGLIO
Director General - RI 26/16
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Provincial de Impuestos