



Ref. Expte.

**S/verificación impositiva.**

**INFORME Nº 612**

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

**SEÑOR DIRECTOR GENERAL:**

En las presentes actuaciones, los abogados  e , en representación del Sr. , Presidente del Directorio de  S.A., interponen recurso de reconsideración (fs. 383/409) contra la Resolución Nº  de la Administración Regional Rosario (fs. 367) determinativa de las diferencias impositivas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos; con sus correspondientes accesorios y multas por omisión.

Cabe aclarar en primer lugar que, al no haber presentado Recurso la Sociedad, por cuanto los abogados representan solamente al Presidente del Directorio, según poder de fs. 410/412, la deuda ha quedado firme.

El recurrente basa su cuestionamiento en los siguientes argumentos:

- 1) Cuestiona la aplicación de multas por entender que éstas últimas tienen naturaleza penal y que no se ha instruido sumario previo. Asimismo, plantea la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar sanciones de multas anteriores a octubre de 2009, por cuanto considera que resultan aplicables los plazos de prescripción previstos en el Código Penal, el cual establece la prescripción a los dos años, cuando se trate de hechos reprimidos con multa;
- 2) Plantea la nulidad de la Resolución por violación del derecho de defensa y del debido proceso legal, violación del principio de legalidad, falta de fundamentos y de un dictamen jurídico previo.
- 3) Impugna el ajuste efectuado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto aduce que ha obrado conforme a derecho, liquidando y abonando el impuesto del modo previsto en la norma para el caso de la "venta de mercadería recibida en consignación", es decir, sobre la base de las comisiones percibidas; habiendo asignado esta Administración a dichas operaciones el tratamiento de una simple compraventa de mercaderías.

Aclara que el comitente fija un precio base, dando libertad al consignatario para que venda los productos al precio que considere conveniente según las particularidades del mercado, siendo la diferencia por tales ventas su comisión; lo cual se encuentra estipulado en las cartas de oferta y contratos celebrados con los comitentes.

Aduce que las mercaderías entregadas en consignación, son remitidas

con la documentación respaldatoria correspondiente, según remitos obrantes a fs. 205 y 216. Asimismo, se emite un documento no válido como factura de recepción de la mercadería, donde consta que la misma se recibe en consignación (fs. 206 y 207 de autos), obrando también en las actuaciones las "Cuentas de Ventas y Líquido Producto" emitidas por S.A., en las que se detallan las operaciones, consignando ambos precios, el "base" o de "compra" y el de venta, con el detalle de las sumas correspondientes a las comisiones.

Respecto al requisito formal que debe reunir la factura de venta, en cuento a la leyenda "venta por cuenta y orden de terceros", argumenta que la falta del mismo no hace que la venta sea hecha bajo otra modalidad, toda vez que la documentación restante y la realidad de los hechos indica que la venta ha sido en consignación.

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.

- 4) Se agravia de la aplicación de intereses.
- 5) Impugna la procedencia de la responsabilidad solidaria respecto del impuesto, intereses, como de las multas aplicadas.
- 6) Ofrece pruebas instrumental, documental, testimonial e informativa.
- 7) Efectúa formal reserva de ocurrir ante las instancias judiciales superiores.

Según lo informado por el inspector a fs. 300/301, la firma desarrolla las siguientes actividades: "Venta de Publicidad", "Fabricación de comestibles" y "Venta al por mayor y menor de productos comestibles de supermercado", realizando ésta última de diversas maneras; bajo la modalidad de venta de productos con marca propia, compraventa de mercadería y comercialización de mercaderías, que según el contribuyente serían recibidas en consignación.

A los fines de determinar el encuadre impositivo de la actividad de "venta de mercadería recibidas en consignación", el inspector actuante desarrolla una descripción de la operatoria comercial, siendo la misma la siguiente:

- S.A. suscribe contratos con las empresas proveedoras (fs. 207/213 y 218/221), en donde se establecen las condiciones de aprovisionamiento de las mercaderías, procedimiento de facturación, recepción, cobro y liquidación de los productos.
- En dichos contratos se establecen los términos de recepción de las mercaderías que son en "consignación" y la realización periódica por parte de S.A. de la rendición de cuentas de "liquido producto". Fijando siempre S.A. el precio de venta.
- Se recibe la mercadería con el remito que acompaña la misma, ●



Ref. Expte.

S/verificación impositiva.

## INFORME N° 612

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

registra bajo la cuenta "Mercaderías de reventa", por el precio de compra consignado en una nota de recepción de mercadería emitida por S.A.

- Periódicamente se emite el comprobante "Cuenta de venta y Líquido producto", en el que se detallan los remitos que se van a liquidar, consignando cantidades, precio de compra y de venta y la comisión percibida.
- La operación se registra bajo el asiento "Provisión Facturas a recibir" a "Proveedores de compra", siendo el importe consignado en el mismo el precio de compra incluido en la "Cuenta de venta y liquido producto". Dicho comprobante se registra en IVA Compras por el mismo importe (precio de compra).
- Al venderse la mercadería se emite la factura de venta que engloba varios productos. No se emiten facturas de venta por cuenta y orden de terceros. El importe total de la venta forma parte del rubro "Ventas" en el Estado de Resultados del Balance.
- Al momento de calcularse los coeficientes unificados para tributar el régimen de Convenio Multilateral, se toman las ventas totales.
- La firma tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por ingresos que denominan "comisiones", importe determinado por la diferencia entre el precio de compra y venta en la liquidación "Cuenta de venta y liquido producto". No se emiten facturas por esa comisión ni se registra contablemente este ingreso.
- Se observa, de acuerdo a la documentación aportada de la operatoria, que contablemente se registran de igual forma que la actividad de "compraventa de mercadería".

En base a la operatoria detallada el inspector entiende que la misma no se encuadraría como "venta de mercaderías recibidas en consignación" en función de:

- 1- La fijación del precio de venta por parte de S.A.
- 2- No se consignan las comisiones en el Estado de Resultados, sino el monto total de ventas.
- 3- Al momento de calcular los coeficientes unificados, se consideran las ventas totales y no las comisiones cobradas.
- 4- No se emite facturación "por cuenta y orden de terceros".

Cabe mencionar que, ante la consulta realizada por la Subdirección de Fiscalización I, a los fines de determinar el encuadre fiscal de la operatoria descrita, la Subdirección de Asesoramiento

Fiscal se expidió mediante los Informes N° 1653/10 y 698/11, obrantes a fs. 280 y 282 respectivamente, avalando el criterio expuesto por el inspector actuante.

A fs. 415 se expide nuevamente la Subdirección de Asesoramiento Fiscal, mediante Informe N° 307/12, aconsejando no hacer lugar al recurso interpuesto.

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

1- Las multas que se le aplicaran a la recurrente no requieren de la instrucción del sumario previo, ya que el mismo está previsto para los casos de defraudación, que no responde a la cuestión que estamos discutiendo en las presentes actuaciones.

La Multa por omisión está normada por el artículo 45 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), que establece textualmente que: *"Constituirá omisión y será reprimido con multas graduables desde un 10% a otro tanto del monto de la obligación fiscal omitida, salvo régimen especial, el incumplimiento culpable, total o parcial, de las obligaciones fiscales"*.

En virtud de lo dispuesto por dicha normativa y siendo esta Administración Provincial de Impuestos un Organismo de aplicación de leyes y normas tributarias a las que debe atenerse corresponde -habiéndose verificado en el presente caso importes adeudados- la aplicación de la multa por omisión establecida en el artículo 45 del Código Fiscal vigente, sin necesidad de verificación y/o ponderación de la conducta del contribuyente.

En este sentido Fiscalía de Estado, a través del Dictamen Nro. 0065/2002 ha fijado como criterio que: *"las multas por omisión tienen carácter objetivo y su aplicación se encuentra tasada en la ley ante la verificación del incumplimiento..."*. En consecuencia, configurado el incumplimiento, ningún obrar negligente y/u otra conducta, eximen de la sanción establecida expresamente en la norma.

En este punto, resulta de interés, tener presente, lo expresado por la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Santa Fe, Sala I, en la causa *"Administración Provincial de Impuestos c. Montes, Susana Guadalupe s/ejecución fiscal 24/11/2011"*, que sostuvo respecto de las multas que aplica la Administración Provincial de Impuestos *"...que las mismas no pertenecen a la esfera del Derecho Penal a pesar*



Ref. Expte.

S/verificación impositiva.

## INFORME N° 612

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

*del carácter sancionatorio que conllevan...*", por consiguiente, debe rechazarse el agravio del contribuyente por ser inadmisibile.

Por lo expuesto, no resultan aplicables a las multas la prescripción del Código Penal, sino que son de aplicación las normas de prescripción dispuestas por el Código Fiscal en sus Artículos 93º a 96º.

2- 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.

3- Respecto al ajuste efectuado, en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto a la actividad de "venta de mercaderías recibidas en consignación", los argumentos esgrimidos por el recurrente no son suficientes para encuadrar la actividad en la figura de la intermediación a que alude la normativa, por cuanto quienes pretendan encuadrarse en dicha figura, sea como mandatarios, comisionistas o consignatarios, deben acreditar, no solo con sus documentos respaldatorios, sino también con las registraciones contables y las restantes formalidades exigidas para el mandato, la comisión o la consignación que requiere el Código de Comercio en su Título 2, artículos 221 y concordantes.

Así y si nos remitimos al caso bajo examen, surge que los proveedores venden las mercaderías al contribuyente que nos ocupa, conforme a los aludidos acuerdos que formalizan mediante cartas de oferta, las cuales establecen que el consignatario deberá comercializar la mercadería por cuenta propia y por orden del comitente, según

consta en los contratos de fs. 207/211, 218/220, 316/; pero de los elementos aportados surge que los productos adquiridos a los comitentes, son comercializados por cuenta propia por el recurrente, pero no se observa en las facturas emitidas la leyenda "por cuenta y orden".

Asimismo, de la registración contable no se pueden identificar los productos propios de los ajenos, siendo una condición de la consignación que el título de propiedad de las mercancías no vendidas sigue perteneciendo al consignador o comitente.

Es importante mencionar lo dispuesto por la Resolución Nº 11/2010 de la Comisión Arbitral, s/ Expediente C.M. Nº-591/2006 TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. C/ Provincia de Buenos Aires, que aludió a la falta de probanza de la actividad de intermediación, a saber:

*"Que en su contestación al traslado corrido, la Provincia de Buenos Aires señala que en cabeza del contribuyente pesa la carga de desvirtuar fehacientemente las afirmaciones efectuadas en la resolución determinativa.*

*Que destaca que las diferencias ajustadas se originan en que no se encuentra debidamente acreditada y probada la figura del comisionista alegada por la firma pues, a pesar de los reiterados requerimientos no ha aportado la documentación necesaria a tal fin, entre ellas, las órdenes por las cuales los comitentes requieren a TGS S.A. que se realicen ventas bajo la modalidad de "por cuenta y orden", que sería el comienzo del circuito y tampoco acredita que las facturas, una vez producida la venta, se discriminen los productos vendidos por "cuenta y orden de", toda vez que no puede relacionarse la rendición con la operación que le dio origen, mezclándose así efectos propios y ajenos."*

*Que resalta que el contribuyente tampoco aclara cuales son los sistemas de información y medición que posee la empresa para la identificación de la propiedad del producto, no existiendo un circuito administrativo documental y contable claro y transparente que demuestre cabalmente la realización de operaciones de intermediación.*

*Que manifiesta que otros elementos que demuestran que el contribuyente no tiene razón son: a) las facturas no poseen la leyenda por cuenta y orden; b) en sus registraciones contables no se pueden identificar productos propios de ajenos; c) no se aporta documentación que pruebe el encargo de sus proveedores para que venda; y d) no se aporta documentación adecuada que pruebe la rendición de cuenta."*



Ref. Expte. .

S/verificación impositiva.

## INFORME N° 612

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

*"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."*

Por último, se destaca que la firma declara el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen General del Convenio Multilateral, incluyendo en la conformación de los coeficientes unificados el valor total de las ventas de mercaderías en consignación. Lo expuesto se contradice con el criterio adoptado por la firma de querer gravar las mismas por la comisión, ya que de esta manera debió liquidar el gravamen bajo el Artículo 11° del Régimen especial, referido a los intermediarios.

Por lo expuesto, se 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%.

4- 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 (hoy Ministerio de Economía), a fijar la misma, estableciendo, además, el tope del que no tendrá que excederse.

5- En lo atinente a la extensión de la responsabilidad en la persona del Presidente del Directorio, debemos señalar que la misma tiene pleno sustento en los artículos 19 y 20 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias) y en lo sostenido por la Fiscalía de Estado en el Dictamen 975/99.

6- Con respecto a la reserva legal que realiza, cabe aclarar que es un derecho que le asiste, no obstante se trata de 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**, 15 de octubre de 2012.  
bgr/mng.

C.P.N. Maria Natalia González  
ASESORA

C.P.N. LUIS AN GAVEGLIO  
DIRECTOR "A" - ASESORIA TÉCNICA  
DIRECCIÓN GRAL. TÉCNICA Y JURÍDICA  
ADMINISTRACIÓN PCIAL. 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**, 15 de octubre 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



REF.: EXPTE. N°

s/verificación impositiva.

SUBDIRECCION SECRETARIA GENERAL, 15 de enero de 2013.

A los fines dispuestos por Resolución Individual N° , cuyas copias se adjuntan y a los efectos de invitar a la firma de referencia a acogerse a la Ley N° 13.319 de Regularización Tributaria, cúrsese a Administración Regional Rosario.

Se deja constancia que este decisorio se comunicará a la Delegación Fiscal del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia, cuando finalice el período de feria de dicho Organismo.  
grm.



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