



**SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:**

En las presentes actuaciones, el Sr. [REDACTED] DNI N° [REDACTED], presidente del directorio de [REDACTED] en representación de dicha firma, con patrocinio letrado de los Dres. [REDACTED] e [REDACTED] interpone a **fs. 711/737** recurso de reconsideración contra la **Resolución N° 26-8/2020** de la Administración Regional Santa Fe (**fs. 692/698**), por la cual se dispuso cerrar sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de terminara ajustes impositivos en concepto de **Impuesto de Sellos** con más los accesorios de Ley, por los períodos allí indicados.

Posteriormente, en fecha **02/08/2021**, el Sr. [REDACTED], DNI [REDACTED], por derecho propio, interpone a **fs. 761/788**, recurso de reconsideración contra los términos de la **Resolución N° 238-9/21** de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a **fs. 742/750**, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas.

Por su parte, a **fs. 804/825**, la Sra. [REDACTED], DNI [REDACTED] y el Sr. [REDACTED], DNI [REDACTED] representados por los Dres. [REDACTED] e [REDACTED] según poder especial obrante a **fs. 602/606**, interponen recurso de reconsideración contra la **Resolución N° [REDACTED]** pre citada, mediante la cual se les determinó la responsabilidad solidaria respectiva.

A **fs. 910/912** se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante **Informe N° [REDACTED]**, no haciendo lugar a los recursos de reconsideración planteados.

Analizadas que fueran las presentes actuaciones, se puede observar que el remedio procesal obrante **fs. 711/737** ha sido interpuesto por la firma en legal tiempo y forma, según lo estipula el artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificaciones) por lo que resulta admisible, atento a ello, a continuación se procederá a dar tratamiento a dicha impugnación.

La firma recurrente solicita se revoque por contrario imperio la **Resolución N° [REDACTED]**, dejando sin efecto las liquidaciones de deuda que se le reclaman.

En el desarrollo introductorio la recurrente, solicita vista y suspensión de plazos como medida previa a la deducción subsidiaria del recurso de reconsideración, haciendo expresa salvedad de que, ante la eventualidad de que esta primera vía impugnatoria en subsidio fuere desatendida, debe interpretarse que la misma contiene también los remedios recursivos previstos en el artículo 120 y siguientes, por los conductos allí previstos.

- En primer lugar, expone como **aclaraciones preliminares** lo siguiente:

Manifiesta que la determinación de oficio no solo resulta infundada e ilegítima sino que resulta contradictoria, habiéndose apoyado insuficientemente en los antecedentes del caso.

Considera que esta API se ha a partado de los precedentes doctrinarios y jurisprudenciales respecto a la interpretación de institutos como ser: - el alcance que ha de asignarse a la **prescripción** como mecanismo extintivo de las obligaciones fiscales, - cuál es la correcta acepción que ha de procurarse al elemento normativo del tipo fiscal, cuando refiere a los **mayores valores de contratación** o el cariz orgánico de la **instantaneidad** en Impuesto de Sellos.

Sostiene que el único instrumento sobre el cual se está indagando la base imponible del Impuesto de Sellos, data del año 2010, sin que se hubiere detectado ni inferido otros nuevos o distintos instrumentos de causa o fecha posterior a aquel momento.

Arguye que no existe ningún análisis a efectos de considerar viva la pretensión creditoria, expresando que la fiscalización se inició en el año 2018 habiendo transcurrido el término de prescripción quinquenal que estipula la ley fiscal.

Expresa que si por vía de hipótesis se concibiese la existencia de un incremento en el precio que hubiese legitimado la reclamación de una diferencia a favor del fisco, por un incremento en la base imponible a partir del año 2015, la causa fuente en materia obligacional para sostener el nacimiento de la obligación fiscal, ya habría dejado de existir, al haberse extinguido por prescripción liberatoria, el 01/01/2016.

Alega que la interpretación que le asigna el Organismo al artículo 238 del Código Fiscal t.o. 2014 y modif., en cuanto involucra para la liquidación del impuesto al valor de la concesión o de los mayores valores resultantes, es tan inesperada como arbitraria.

Considera que la **redeterminación de precios** no significan la ocurrencia de incrementos en los valores de las obras convenidas



**DICTAMEN N° 156/2022**

originalmente, respecto a ello, esgrime que al estar conformado el objeto contractual, por la ejecución de obras de reacondicionamiento de infraestructura (Obris) y las obras nuevas (Onus), además de las tareas de conservación y mantenimiento, no podrían contemplarse como mayores valores resultantes de la concesión aquellas redeterminaciones de precios que se hubieren verificado en las obras.

- Efectúa una revisión y esquematización de su defensa en la instancia sumarial, expresando que:

Esta API no refiere haber ponderado o considerado la existencia de otros instrumentos sino, sólo el que le diera origen al hecho imponible en el año 2010, atento a ello, expresa que si por vía de hipótesis las **redeterminaciones de precios** se considerasen un incremento del precio real con efectos relevantes en la base imponible, las mismas se habrían detectado a partir de una fiscalización iniciada en el **año 2018**, encontrándose prescrita la causa obligacional que se activara con el instrumento contractual del **año 2010**.

El recurrente entiende que el único documento sobre el cual debe focalizarse la fiscalización es el contrato auditado, esgrime que han transcurrido cinco años desde el pago originario del tributo y, de acuerdo a lo establecido en el **artículo 115 del Código Fiscal**, se encuentra prescrita toda pretensión por parte de esta API, destacando que la inspección comenzó en el segundo semestre del año 2018.

**Plantea:**

- **Violación del Principio de Congruencia:**

Aduce que existe una falta de correspondencia entre las alegaciones vertidas en el escrito de descargo y en la resolución determinativa.

Considera que no se ha explicado en dicho decisorio cómo quedaría sostenido el criterio del mayor valor de la contratación, siendo que habrían transcurrido más de 5 años desde la firma del contrato base del hecho imponible y el inicio de la fiscalización.

Arguye que tampoco se ha explicado nada acerca del mantenimiento de la pretensión recaudatoria, frente a la inexistencia de nuevos instrumentos que pudieran mantener la vocación fiscal frente a una obligación inicial que ya estaría prescrita.

Aduce que nada ha dicho esta API para repeler las interpretaciones que se han efectuado para demostrar acabadamente que las redeterminaciones de precios no son incrementos, expresando que el elemento normativo del tipo fiscal contempla solo mayores valores y no precios actualizados.

Alega que no se ha dado en el decisorio que impugna, ningún argumento que pueda resistir la posición que expuso la firma en su descargo respecto a la correcta interpretación de lo que ha de entenderse por "mayor valor de la contratación"; argumenta que las redeterminaciones de precios que hubiere pagado la Dirección Nacional de Validad durante los periodos auidados, no presupone un incremento en el precio originalmente convenido y sobre el cual ya se ha pagado el tributo, sino que resulta ser el mismo precio pero medido en unidades monetarias de poder adquisitivo homogéneo o constante.

- **Renuncia con sciente a la verdad adju rídica**  
**objetiva:**

Alega que en el decisorio existen contradicciones que atentan contra la verdad jurídica objetiva, en relación a ello , manifiesta que existe con sentido respecto de la fecha del instrumento generador del hecho imponible que data del año 2010, que no está controvertido que la fiscalización comenzó en el año 2018 y en cuanto a la aplicabilidad del término prescriptivo quedó claro que rige el plazo quinquenal, con lo cual, sostiene que la pretensión fiscal está extinguida por el transcurso del tiempo.

Manifiesta que si la fiscalización se inició una vez transcurrido el término de prescripción liberatoria, no existirían posibilidades legítimas para sostener que las redeterminaciones de precios fueran nuevas fuentes de impuestos, destacando que no hay nuevos instrumentos de lo que pudiere haberse convertido la obligación natural en civil, tornándose nuevamente exigible

- **Violación de principios lógicos y legales**

Alega que existe vulneración de los principios de debida fundamentación lógica y legal, que conlleva a la invalidez del pronunciamiento atacado, expresa que la resolución impugnada no cuenta con una debida y suficiente justificación y motivación fáctica lógica y legal por los motivos expuestos precedentemente.

El recurrente considera que se ha lesionado y afectado abiertamente el derecho constitucional de defensa.



- **Afirma que existen incorrecciones en la valoración de la prescripción.**

En este punto explica que se debe tener en cuenta que la única fuente -causa- tributaria, es el contrato de hace 11 años atrás, sobre el cual el contribuyente ya pagó, con efectos extintivos, las cargas fiscales de su responsabilidad.

Manifiesta que conforme lo previsto en el artículo 116 del Código Fiscal vigente, resulta como fecha de inicio del término prescriptivo el día 01/01/2011, sin que se hubiesen verificado en la especie circunstancias interruptivas ni suspensivas en el medio, que pudieran dar cuenta de un alargamiento de los plazos que consagra la ley de rito.

Destaca que no existieron nuevos instrumentos ni siquiera han sido invocados por parte de API para sostener su posición, aduce que los **pagos de redeterminación** suscribibles - en su particular de manera equivocada- dentro de los **mayores valores de la contratación**, no tendrían efectos interruptivos, suspensivos ni novatorios del esquema obligacional inicial.

Alega que los **mayores valores de la contratación** no tienen vida propia en términos obligacionales, y dependen para determinar su subsistencia y relevancia jurídica tributaria, de un instrumento principal al cual pudieran acceder, ello, a reguero, sin perjuicio de reiterar que no pueden considerarse mayores valores, por resultar simplemente una actualización del precio original mediante mecanismos indexatorios.

A modo de cierre, señala que, si se extinguió la fuente obligacional por prescripción, idéntica suerte habrán de correr las derivaciones de aquella causa.

- **Efectúa consideraciones sobre los "mayores valores de la contratación":**

Expresa que esta Administración Tributaria incurre en un grave error a la hora de mensurar los pagos que la Dirección Nacional de Vialidad ha efectuado a favor de [REDACTED] calificándolos como incrementos del precio originalmente convenido.

Alega que los importes que figuran en el listado de la Dirección Nacional de Vialidad representan **ajustes por inflación**, que se verificaron con el transcurso de tiempo sobre una contratación que no había registrado

variaciones en su alcance ni nuevos instrumentos que hubieren su puesto un nuevo incurrimento en el hecho imponible del tributo.

Destaca que se trata del mismo precio original ajustado según las variaciones que se habrían ido verificando en la economía como consecuencia principalmente de la constante inflación.

Alega que no existen modificaciones obligacionales, y que, por tanto no existiría ningún mayor valor de contratación su jetos a Impuesto de Sellos.

Reafirma su postura sosteniendo que las redeterminaciones de precios que hubiera pagado la Dirección Nacional de Vialidad, no presuponen un mayor valor del contrato de obra, sino el mismo valor medido en unidades monetarias de poder adquisitivo homogéneo o constante en base al cual, manifiesta, ya se tributó el Impuesto de Sellos en la instancia oportuna.

Fundamenta sus argumentos con cita en Jurisprudencia y Doctrina.

### **Alega doble imposición y que se han mantenido bases duplicadas y conceptos incorrectos**

Considera que en cada facturación que emite la empresa en concepto de redeterminación de precios se verá en la posición -sí prospera la postura del organismo- de tener que pagar por el mismo hecho, Impuesto a los Ingresos Brutos por el coeficiente que le pudiese corresponder a la provincia de Santa Fe y, a la vez, Impuesto de Sellos.

Asevera la existencia de duplicación de conceptos y estimación de pagos que se corresponde como anticipos financieros, entendiéndose que no integran la base de la tributación.

### **En subsidio impugna compensación.**

Reitera que nada debe al fisco en concepto de Impuesto de Sellos, aclarando que para el eventual y probable supuesto de que API insista en su reclamo, impugna la compensación que, a su entender, se ha efectuado con el importe que la empresa abonó oportunamente y las sumas cuyo pago infundadamente se le exige.

Expresa que la deficiencia o el vicio de la que adolece la compensación realizada por API consiste en la alícuota que aplica al importe pagado, de momento que aplica la alícuota del 18%, cuando la que debe aplicarse es la del 3%, de donde se deduce, esa alícuota ha sido la que se ha



**DICTAMEN N° 156/2022**

aplicado al momento del pago del tributo, en atención al ya mencionado pago a través de la Bolsa de Comercio de Santa Fe.

Ofrece prueba informativa y prueba pericial contable.

Efectúa planteo de inconstitucionalidad y reserva de Caso Federal.

Analizados los agravios expuestos, esta Dirección General efectúa las siguientes consideraciones:

Como previo pronunciamiento respecto a la solicitud de vista y suspensión de plazos y las vías recursivas contempladas por el Código Fiscal, se señala que si bien el recurso de apelación regulado en los arts. 120 y ss del Código Fiscal Provincial admite ser deducido en forma subsidiaria conjuntamente con el recurso de reconsideración, se requiere una manifestación expresa en tal sentido la cual no surge del escrito de la revocatoria instaurada ni de su petitorio, resultando habilitados los medios impugnatorios previstos en los arts. 122 in fine (apelación ante el Poder Ejecutivo) y 124 (Recurso Contencioso Administrativo), en la instancia y conforme las condiciones establecidas en las respectivas disposiciones del Código Fiscal que los regulan, resultando improcedente su planteo aun subsidiario, en esta instancia.

Cabe destacar, con relación al pedido de vista y su suspensión de plazos efectuados por la recurrente, que en el devenir del procedimiento administrativo seguido en estos autos se ha resguardado el derecho de defensa y la garantía del debido proceso.

En efecto, en esta etapa impugnatoria se procedió a conceder vista de las actuaciones conforme surge del acta glosada a fs. 830, de fecha 24/08/21, como así también se dispuso nuevamente abrir la causa a prueba habiéndose autorizado por medio de la Dirección de Asesoramiento Fiscal de esta Administración la prueba informativa, a fin de que la Dirección Nacional de Vialidad (DNV) informe sobre los puntos propuestos por [REDACTED] (fs. 903), no constando en autos la respuesta a la información requerida, tendiente a acreditar los extremos invocados por la proponente. Además, la recurrente acompañó en esta instancia informe pericial (fs. 834/904).

El primer aspecto a considerar traído a debate en las aclaraciones preliminares del memorial impugnatorio (luego objeto de ampliación en el desarrollo argumental del recurso) la firma refiere al **planteo**

**de la prescripción** de las acciones de fisco para determinar de oficio el gravamen de marras.

Adelantamos opinión en sentido que en el caso bajo estudio, a la fecha de inicio de la inspección, 23/08/2018, se encontraban prescriptas las facultades del fisco para determinar el Impuesto de Sellos correspondiente al **Contrato de Concesión de Obra Pública** celebrado en **fecha 15/04/2010** y aprobado por **Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 543** de fecha **21/04/2010**, que fuera re puesto por el importe y en las condiciones que surgen de las constancias de pago y documentación relevante que en copia simple obra a fs. 242/246 y 267.

Con vinculación a esta temática y a los agravios relativos a la supuesta **violación del principio de congruencia; renuncia a la verdad jurídica objetiva; violación de principios lógicos**, y otros reproches que el recurrente atribuye al accionar de la Administración, corresponde señalar que la base argumental sobre la cual sustenta su tesis impugna ante, evidencia la falta de apreciación integral de la actividad verificadora desplegada por el Fisco provincial, como así también que en sus fundamentos ha prescindido de considerar la totalidad de las constancias que informan la causa y la correcta aplicación de la normativa fiscal a la específica plataforma fáctica del caso bajo estudio.

En efecto, la auditoría integral, luego del relevamiento de los documentos puestos a disposición por la firma, en cumplimiento de los respectivos requerimientos, constató que el Contrato de Concesión del Corredor Vial N° 4 había sido prorrogado. Esta circunstancia sólo fue conocida por esta Administración en oportunidad de instarse el procedimiento verificador, ya que el documento en el que se instrumentó aquella no fue exteriorizado en tiempo oportuno.

Repárese en que los agentes fiscales a cargo de la auditoría detallan en el informe de inspección (**fs. 355/357**), bajo el acápite II ELEMENTOS ANALIZADOS, los documentos relevados que han sido puestos a disposición por la inspeccionada en el marco del proceso indagatorio, entre los cuales se enuncian tanto **el Contrato de Concesión de Obra Pública de los corredores viales nacionales (fs. 184/237)**, como el **Acta Acuerdo de la prórroga de la concesión (fs. 284/289)**.

Así las cosas, a res ultas de la auditoría fiscal se pudo verificar que el contrato de concesión se había prorrogado<sup>1</sup>...*hasta e l*

---

<sup>1</sup> Se advierte que al diligenciarse la prueba informativa ofrecida por la firma, la Dirección Nacional de Viabilidad – Gerencia Ejecutiva de Planeamiento y Concesiones (fs. 627) señaló que, **“ conforme los términos de la RESOL -2019- 2486-APN-DNV#MTR el Contacto de Concesión del Corredor Vial N° 4 finalizó con fecha 31 de mayo de 2020”**, debiendo tenerse presente a los fines pertinentes.





**DICTAMEN N° 156/2022**

último periodo de inspección" conforme lo informaran los agentes actuantes, adjuntando a fs. 284/289 copia del Acta Acuerdo en la cual se convalidara la prórroga del contrato y cuyas consideraciones previas referían además a las convenciones celebradas por las partes en oportunidad de suscribir adendas al contrato por modificación, documentos que también fueron aportados al proceso (fs.504/515), resultando manifiesta la consideración de los mismos para arribar a las conclusiones de la consulta y su sustentar la determinación fiscal ahora cuestionada.

Ahora bien, respecto a los agravios expresados en el memorial del recurso vinculados a la **prescripción liberatoria**, es dable efectuar las siguientes consideraciones en torno al criterio anticipado en párrafos precedentes

El contrato de concesión del Corredor Vial N° 4 fue suscripto en fecha **15 de abril de 2010** y ratificado por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° [REDACTED] de fecha **21 de abril de 2010**.

Conforme surge de lo informado por los inspectores actuantes y las constancias que en copia se agregan a fs. 242/245, 265/267 (también glosadas a fs. 517, 519 y 521) con motivo del referido contrato, [REDACTED] ingresó el Impuesto de Sellos a través de la Bolsa de Comercio de [REDACTED] (conforme lo previsto en el art. 19 inc. 8 -c de la LIA) en proporción a la exención que le asiste al fisco (art. 235 inc. 1 C. F.), por un importe de dos millones setecientos treinta y cinco mil trescientos cincuenta pesos con noventa y ocho centavos (\$2.735.305,98), como así también la suma de treinta y tres mil novecientos sesenta pesos con sesenta y siete centavos (\$ 33.960,67), mediante liquidación supletoria N° [REDACTED] emitida por esta Administración.

Atento a ello, esta Administración ha podido tener conocimiento del contrato objeto de la gabela, de otra manera no hubiese extendido la liquidación supletoria arriba mencionada. De allí que, como se ha sostenido en estos actuados, no resulta aplicable en la especie, el tercer párrafo del artículo 116 del Código Fiscal, norma que procede respecto de aquellos hechos imponibles que no han podido ser conocidos por el fisco por algún acto o hecho que los exteriorice en la provincia.

Ahora bien, sentado ello, cabe concluir que al inicio de la inspección en fecha **23/08/2018 (fs. 11)** con el objeto de verificar el Impuesto de Sellos por el período **01/2010 a 07/2018** a la firma [REDACTED] CUIT N° [REDACTED], CTA.

██████████, las facultades del Fisco para determinar ajustes del gravamen ingresado con motivo del Contrato de Concesión suscrito en el año 2010 por la firma y la Dirección Nacional de Vialidad, se encontraban prescritas.

Así, para que se configure la prescripción liberatoria en favor del deudor (contribuyente) se requiere la concurrencia de la inacción del acreedor (Fisco Provincial) y el paso del tiempo (establecido en el Código Fiscal), vale aclarar que la inacción de la Administración debe venir precedida del conocimiento del hecho imponible respecto del cual no ejerció las acciones de determinación y cobro del gravamen.

En el caso bajo estudio, se han constatado todos los elementos configurativos de la prescripción de las facultades de la Administración Provincial de Impuestos para determinar el gravamen en relación al referido contrato de concesión, por haber transcurrido el plazo máximo de cinco años desde el ingreso del tributo.

Ello a sí por cuanto el plazo quinquenal de prescripción previsto en el artículo 115 del Código Fiscal comenzó a correr el 1º de enero siguiente al pago de la liquidación supletoria en concepto de Impuesto de Sellos que emitiría esta Administración (09/06/10), es decir a partir del 01/01/2011, habiéndose cumplido íntegramente dicho plazo a la fecha de inicio de verificación impositiva (23/08/2018).

Al mismo entendimiento se llega si se considerara el criterio por entonces vigente de Fiscalía de Estado, vertido mediante diversos Dictámenes en los cuales se expidió sobre el instituto de la **prescripción** con anterioridad a la reforma del Código Civil y Comercial (Dictámenes N° 1299/11, 1916/12, 1603/12, 535/13, 1626/13, 561/15 entre otros), diciendo que si bien es cierto que al plazo de prescripción se aplican las disposiciones del Código Civil, por así haberlo dispuesto la Corte Suprema de Justicia de la Nación y tribunales locales, tanto el inicio del cómputo del plazo como las causas de suspensión e interrupción son las previstas en el Código Fiscal local, por tratarse de cuestiones específicas no contrarias a las disposiciones del Código Civil.

Posteriormente, de cara a la vigencia del Código Civil y Comercial, Fiscalía de Estado se expidió, a través del Dictamen N° ██████████, en el cual, haciendo expresa mención a lo dispuesto por el citado digesto, en el artículo 2532, que dispone: "...las disposiciones del capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", y a lo normado por el artículo 2560: "el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto u no difiere en la legislación local", concluyó que, la actuación del Congreso Nacional, ha venido a reconocer la competencia provincial en la materia y consecuentemente, la validez de las regulaciones establecidas en su ámbito.



**DICTAMEN N° 156/2022**

En efecto, aún si se considerara el plazo decenal previsto en el Código Civil con relación a la prescripción en curso, debe estarse a lo dispuesto en el Artículo 2537 del CC y C, por virtud del cual, *"Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior"*; vale decir que "el plazo de prescripción se entendería cumplido al operarse el plazo máximo previsto en la nueva ley", es decir a los cinco años.

Tampoco varía en esa inteligencia la solución al caso, encontrándose -también así- prescriptas las facultades del fisco con relación al instrumento en cuestión, antes del inicio de la inspección, careciendo ese hecho de la virtualidad suspensiva que ostentaba en el derogado art. 96 del Código Fiscal en su redacción anterior (Ley 3.456 t.o. 1997 y modif.), no habiéndose acreditado en autos que hayan ocurrido hechos suspensivos o interruptivos del plazo prescriptivo que permitan considerar vigente las acciones del Fisco Provincial al 28/12/2020 fecha en la cual se efectuó la determinación impositiva, notificándose el día hábil inmediato posterior.

Atento a ello, deviene abstracto el tratamiento de los agravios expresados en orden al aspecto de la prescripción liberatoria analizado, correspondiendo por consiguiente hacer lugar al planteo efectuado por [REDACTED] con relación a la determinación de ajustes en concepto del Impuesto de Sellos que se debió ingresar por el contrato de concesión celebrado en fecha 15/04/2010.

Sin perjuicio de lo expuesto, debemos señalar que la circunstancia de que el paso del tiempo impida a la Administración Fiscal determinar ajustes impositivos en concepto del impuesto de Sellos respecto del Contrato de Concesión, no importa considerar proyectado tal efecto respecto de aquellos instrumentos que no fueron conocidos por la Administración y respecto de los cuales no ha ejercido sus potestades de fiscalización, por haber desconocido la materialidad del hecho imponible. En otros términos, mientras la Administración no tenga conocimiento de la existencia material del instrumento no puede ejercerse las acciones tendientes al cobro del Impuesto de Sellos que lo grava.

Tal como surge de las constancias de autos, el Acta Acuerdo de fecha 21 de abril de 2017, en el cual las partes convienen la prórroga de

contrato de concesión del corredor vial N° 4 (cláusula primera), cuya exteriorización se realizó recién en oportunidad de sustanciarse el procedimiento verificadorio, **se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos** no siendo ello controvertido en el memorial del recurso.

Los argumentos de la impugnación en este sentido se dirigen a sostener la inexistencia de otro instrumento auditado, debiendo descartarse ese planteo por infundado, a tenor de la incontrovertible circunstancia del relevo efectuado por la inspección del instrumento en el que se conviene la prórroga de la concesión (Acta Acuerdo Corredor Vial N° [REDACTED] -fs 284/289), y la pertinente valoración en la determinación impositiva.

La circunstancia que inhabilita la determinación de ajustes con relación al Impuesto de Sellos abonado en ocasión del contrato originario, no obsta las potestades que la Administración Fiscal conserva para verificar y, en su caso, determinar el gravamen respecto de los hechos imponible que no fueron conocidos por aquélla debido a la falta de exteriorización oportuna de la instrumentación de los respectivos actos o contratos por parte de los obligados tributarios.

Tampoco es objeto de contradicción en el recurso analizado, que las prórrogas constituyen hechos imponible independientes del contrato al cual refiere, toda vez que a la luz de la ley fiscal, los documentos de prórroga de los actos, contratos u obligaciones se consideran como un nuevo acto, contrato u obligación a los fines del gravamen (artículo 227 del Código Fiscal).

Va de suyo que las potestades de esta Administración con relación al referido documento se encontraban plenamente vigentes al tiempo de la determinación fiscal, prescindiendo de la cláusula prevista en el tercer párrafo del artículo 116 del Digesto Fiscal, no aplicable en la especie.

Por otra parte, el planteo relativo a los **"mayores valores de la contratación"**, debe rechazarse, por cuanto aquellos no constituyen reajustes de precios por inflación como aduce el recurrente, ni se determinan en base a la adecuaciones por devaluación monetaria, no mencionando si quiera tales circunstancias en las actas efectuadas al contrato primigenio.

Tampoco ha resultado acreditado el extremo indicado por la recurrente mediante las pruebas por ella ofrecidas y aportadas a la causa.

Por el contrario, corresponde gravar con el tributo en cuestión los reconocimientos de mayores costos provenientes de un



**DICTAMEN N° 156/2022**

incremento real en la prestación de una de las partes, conforme se plasma en las consideraciones de las modificaciones convenidas por las partes al suscribir las adendas referidas.

En cuanto a la impugnación relativa al **principio instrumental**, es menester señalar que conforme surge del plexo normativo que rige el Impuesto de Sellos en la Provincia de Santa Fe, en cuanto a lo que aquí se debate (arts. 220, 221, 222, 227, 238 y cc del Código Fiscal), la obligación de pago del tributo nace en el momento en el que se instrumentan los actos, contratos u operaciones a que se refiere el citado art. 220 del digesto fiscal.

Por su parte el artículo 221 consagra el principio de instrumentalidad o existencia material cuyo acaecimiento genera el nacimiento de la obligación tributaria, con prescindencia de la validez o eficacia jurídica o la verificación de sus efectos.

La jurisprudencia ha convalidado este criterio al sostener que *"El impuesto de sellos no grava el contenido de los actos, contratos u operaciones, sino el instrumento o documento a través del cual se exteriorizan los respectivos negocios jurídicos"* (CNCAF, SALA II, 22/12/1979, [REDACTED], Rep. ED, 13, 438.); *"En materia de impuesto de sellos, los actos jurídicos son gravables en tanto y en cuanto resulta de su instrumentación por la virtualidad jurídica y económica que surge de los respectivos instrumentos, siempre que estos presenten los caracteres exteriores de un título jurídico alcanzado por el impuesto"* (CNCAF, SALA I, 6/9/1979, [REDACTED], Rep. ED, 14, 482; Idem, Sala I, [REDACTED], Rev. DGI, 391,59).

Precisamente, a partir del levantamiento del Acta Acuerdo referida, el Estado toma conocimiento de la prórroga y la concesión conservando el Fisco plenamente sus facultades de verificación y determinación del gravamen, las que hasta ese momento no había podido ejercer, por desconocer la existencia material del hecho imponible.

**En consecuencia, en base a las constancias obrantes en el expediente y los fundamentos expuestos en el presente dictamen, la determinación impositiva deberá limitarse al período correspondiente a la vigencia de la prórroga instrumentada mediante Acta Acuerdo de fecha 21 de abril de 2017, de conformidad con lo normado por el artículo 220, 221, 227 y 238 del Código Fiscal y 19 inciso 2 de la Ley Impositiva entonces vigente.**

Por todo lo expuesto precedentemente, esta Dirección General considera que corresponde hacer lugar parcialmente al reclamo de reconsideración interpuesto por [REDACTED]

Es importante resaltar que, por la naturaleza del Impuesto de Sellos, su cumplimiento respecto de los actos y contratos de carácter oneroso que se instrumenten queda al arbitrio del obligado al pago. En efecto, la puesta en conocimiento de la existencia de los respectivos instrumentos, como hechos imponible del tributo depende exclusivamente de aquél, y en tanto esa carga no se efectivice, el Fisco permanece en el desconocimiento de los hechos imponibles susceptibles de gravamen en tanto no los pueda conocer a través de la exteriorización de los respectivos documentos o bien alcance dicho conocimiento en el marco de una acción fiscalizadora u otra actuación como el caso que nos ocupa.

En esa inteligencia es relevante traer a colación lo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia al ponderar "*.. la necesidad de interpretar razonablemente las normas de Derecho público y aplicarla a los casos concretos evitando con sacrar injurias para los administrados, pero preservando las potestades públicas e establecidas como instrumento de realización del interés general. Y no parece que, dejar en el obligado al pago del tributo la posibilidad de hacer desaparecer la acción del estado para perseguir su cobro, sea una solución interpretativa que consagre equilibradamente la preservación del bien común y el interés de los particulares*"

De allí que se deberá tener presente que, con relación a los instrumentos que se hubiese otorgado durante la vigencia del Contrato de Concesión del Corredor Vial N° 4, esta Administración conserva las acciones no prescriptas de fiscalización y determinación del Impuesto de Sellos que le confiere el Código, en marco de las disposiciones que rigen el gravamen.

En lo concerniente a lo aducido por la recurrente en cuanto alegado imposición, debemos traer a colación lo que dicho término significa: "un mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible en el mismo período de tiempo y por dos o más sujetos con poder en el mismo período de tiempo y por dos o más sujetos con poder tributario", no dándose en el caso de autos la concurrencia de los elementos que hacen a la doble tributación.

También debe desestimarse el cuestionamiento referido respecto de la compensación, basado en que debería haberse tomado la tasa del 3 por mil, por haber sido esta la aplicada al momento del pago del tributo en la Bolsa de Comercio de Santa Fe. Cabe recordar que dicha tasa es aplicable únicamente en los supuestos previstos en el art. 19 inc 8 apartado c) de la Ley Impositiva, y siempre que se cumplan los recaudos allí establecidos



**DICTAMEN N° 156/2022**

con relación a los contratos registrados en la Bolsa de Comercio, debiendo tenerse presente que en el caso bajo estudio la recurrente tributó el cincuenta por ciento del gravamen correspondiente al contrato en cuestión, (tasa del 1,5 %) en atención a la divisibilidad del impuesto y la exención que alcanza al Estado Nacional (arts. 232 y 235 inc 1).

En cuanto a las reservas que hace el recurrente, si bien, es un derecho que le asiste, es una discusión a dar en otro ámbito, dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa recursiva.

**Responsabilidad Solidaria**

Como se expuso en acápites anteriores, mediante Resolución N° [REDACTED], esta Administración Provincial de Impuestos procedió a determinar de oficio la responsabilidad solidaria de los Sres. [REDACTED] (período enero 2014 a abril 2016); [REDACTED] (período mayo 2016 a abril 2017) y para la Sra. [REDACTED] (período mayo 2017 a abril 2019), en carácter de Presidente del Directorio de la firma [REDACTED]

A fojas 761/788 se presenta el Sr. [REDACTED] por derecho propio, e interpone Recurso de Reconsideración contra el decisorio precitado.

Cabe destacar, conforme se expuso precedentemente, el Sr. [REDACTED] ejerció su mandato como Presidente del Directorio, en el período 01/ 2014 a 04/2016; teniendo en cuenta el criterio sustentado en el presente interpretativo respecto de las acreencias que corresponde reclamar a la empresa de marras, el Sr. [REDACTED] no resulta responsable solidario, según los términos del artículo 26 y 28 del Código Fiscal vigente, con lo cual, deviene en abstracto el tratamiento del recurso de reconsideración por él incoado.

Ahora bien, respecto a los Sres. [REDACTED] y [REDACTED], quienes promovieron recurso de reconsideración a fs. 804/825 contra el decisorio N° [REDACTED], en idénticos términos que la impugnación incoada por la firma, y cuestionando la extensión de la responsabilidad solidaria que se le atribuye, debe rechazarse in limine, con fundamento en las consideraciones expuestas al tratar el recurso de reconsideración incoado por [REDACTED], a las cuales nos remitimos en mérito a la economía procesal.

El Sres. [REDACTED] y la [REDACTED], resultan responsables por los períodos de sus respectivos mandatos, desempeñándose como Presidente del Directorio de la Firma de marras; podemos afirmar que esta API aplicó estrictamente lo que prescribe el Código Fiscal en materia de responsabilidad

solidaria, la que se sustenta no rmativamente en las previsiones de los artículos 26 inciso d) y 28 inciso a) de dicho cuerpo normativo.

Conforme surge de los actuaciones, los Sres. Directores mencionados no han acompañado documental alguna que evidencie que, la sociedad que representan, los ha ya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones; ergo, al procederse al cierre del sumario oportunamente instruido, tanto a la firma como a sus personas, se les exige el pago de las acreencias fiscales, extendiendo la "responsabilidad solidaria" en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal a que aludimos más arriba.

El procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Santa Fe, ha sido el correspondiente, toda vez que el artículo 28 inciso a) del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias) exige, para que se proceda reclamar las acreencias a los responsables solidarios, que el deudor principal -en este caso [REDACTED] - no ha ya 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 "[REDACTED]" (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.*





**DICTAMEN N° 156/2022**

*8°) Que, e n síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, inc. a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que de termina 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 (conferencia 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 también rechazarse lo argumentado en ese sentido.

En base a lo aquí expuesto de compartirse el criterio sustentado en este dictamen, se aconseja hacer lugar parcialmente a los recursos de reconsideración interpuestos por [REDACTED], y deducido por el Sr. [REDACTED] y la Sra. [REDACTED]; y declarar abstracto el remedio procesal promovido por el Sr. [REDACTED] interpuesto contra la Resolución N° [REDACTED]

A su consideración, se eleva.

**DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA**, 3 de mayo de 2022.