



SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

En las presente s a ctuaciones, los Sre s. [REDACTED] y [REDACTED], en su carácter de apoderados de la firma [REDACTED]¹, interponen, a fs. 760/801, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 748/757, que procediera al cierre de su 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 (período verificado: enero/2015 a agosto/2017), con más los intereses y penalidades pertinentes.

Posteriormente, en fecha 17/01/2022, el Sr. [REDACTED] en su carácter de apoderado del Sr. [REDACTED]², promueve, a fs. 945/991, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 931/941, que le extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas.

Los remedios fiscales han sido interpuestos en el gal tiempo y forma, según lo estipula el artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), con lo que resultan admisibles.

Asimismo, es dable señalar que, de acuerdo consta a fs. 1086, la firma recurrente ha constituido domicilio electrónico en la siguiente dirección: [REDACTED]³.

Los representantes de la contribuyente expresan los siguientes agravios:

En primer lugar, plantean la nulidad absoluta de la resolución citada; arguyen que el **acto administrativo carece de causa y motivación suficiente**.

Consideran – a su vez- que esa situación implica un perjuicio al **derecho de defensa** de su representada.

Por otra parte, opone la **prescripción** de los poderes y facultades del fisco para determinar y exigir el pago de los anticipos enero de 2015 a agosto de 2017.

¹ Acreditado mediante copia de Poder General, obrante a fs. 802/804.

² Acreditado mediante copia de Poder Judicial y Administrativo, obrante a fs. 993/995.

³ En un todo de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución General API N° 042/2021.

Aducen que la prescripción es un instituto general del derecho y no un instituto propio del derecho público local; sostienen –por lo tanto- que la prescripción en materia de tributos locales es una facultad exclusiva del Congreso de la Nación.

Añaden que el Código Civil y actualmente el Código Civil y Comercial es la legislación de fondo sancionada por el Congreso Nacional para regular la prescripción de las obligaciones.

Traen a colación fallos del máximo tribunal que sustentarían lo esgrimido anteriormente.

Sostienen que, en materia de prescripción, resultan únicamente aplicables las disposiciones del Código Civil y el Código Civil y Comercial de la Nación; tanto para determinar el plazo, como la fecha a partir de la cual debe computarse el plazo, y sus causas de suspensión e interrupción.

En relación a este tema, plantea la inconstitucionalidad de los artículos 2532 y 2560 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, y de los artículos 115 a 118 del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe (t.o. 2014 y modif.).

En cuanto a la determinación efectuada, **tildan de improcedente el ajuste** pretendido por esta Administración.

Cuestionan, por un lado, la interpretación dada por el fisco al artículo 175 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.); esgrimen que **la "teoría del balance" resulta inaplicable para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, y que sólo deben considerarse alcanzados por dicho tributo los ingresos generados por el ejercicio de una actividad gravada, en la medida que encuadren dentro de las definiciones de base imponible establecidas por el artículo 186 del referido texto legal.

Cita un fallo de la CSJN que avalaría su postura⁴.

Añade que la aplicación de la referida teoría desnaturalizaría la esencia del tributo, y que carecería de sentido –siempre a su criterio- que el hecho imponible se encuentre descrito en el artículo 175 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.).

Consideran – además- que dicha interpretación resultaría sesgada, y estaría prescindiendo del resto de la

⁴ [REDACTED] c/ GCBA –AGIP – DGR – R [REDACTED] (D. 905/2002) s/ proceso de conocimiento"



DECRETAMEN N° 339/2022

normativa y de la estructura del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en función de ello, entienden que **su aplicación sería inconstitucional**⁵.

Por otra parte, consideran desacertada la interpretación basada en que se encuentran alcanzados todos aquellos ingresos que no sean no computables, en los términos del artículo 190 del Código Fiscal.

Entienden que solamente puede estar gravado un ingreso en la medida que constituya un ingreso bruto, es decir, una retribución por el ejercicio de una actividad con determinadas características conforme a la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La concreción de futuros de dólar y de "forwards" de dólar con fines de cobertura no puede considerarse "ejercicio de actividad", porque –según dicen– no reúne por sí los requisitos de constituir una serie de actos vinculados con un objeto económico común para que pueda ser considerado una actividad económica en sí misma.

Arguyen que dichas operaciones no son concertadas con finalidad especulativa de obtener un rendimiento económico, o de generar una línea de negocio o fuente de ingreso; según dicen, se realizan exclusivamente para mitigar un riesgo, relacionado a los pasivos expuestos a las fluctuaciones cambiarias.

Manifiestan que se aportaron y produjeron pruebas destinadas a acreditar que las operaciones consideradas por esta Administración constituyen derivados de cobertura⁶; asimismo, sostienen que aquellas permiten demostrar la relación entre los derivados y los pasivos en moneda extranjera, a los fines de la cobertura del riesgo de la variación del tipo de cambio.

Insisten que, a través de estas operaciones, la empresa busca la **cobertura del tipo de cambio respecto de pasivos**; según exponen, no se tratan de contratos de cobertura destinados a asegurar cierto ingreso por el ejercicio de una actividad económica eventualmente gravada⁷, sino –más bien– de asegurarse y cubrirse frente a los perjuicios que podría generar la contingencia de eventuales incrementos de costos por variables ajenas a la compañía.

Consideran, además, que la concertación de contratos de derivados de cobertura no se diferencia económicamente de la

⁵ Según sus dichos, si los artículos 175 y/o 186 del Código Fiscal receptan la teoría del balance, estaríamos ante una norma in válida, por resultar opuesta al art. 9 inc b) de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Ingresos Públicos y, consecuentemente, a los art. 31 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional.

⁶ Según dicen, de la Prueba pericial contable y los Estados Contables aportados.

⁷ Como podría ser, por ejemplo, el precio de venta futuro de un determinado bien.

contratación de seguros; en ambos casos –según dicen- se realiza un contrato destinado a cubrir un riesgo o derivado de una contingencia y, ante su ocurrencia, quien pretende cubrir se percibe un monto destinado a resarcir el costo o perjuicio que dicha contingencia genera.

Por otra parte, entiende que para que una actividad pueda considerarse gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta imprescindible que tenga fin de lucro; siendo ello ajeno –siempre a su criterio- a toda operación de cobertura.

Insisten que, conforme al artículo 9 de la Ley N° 23.548⁸, el fin de lucro es un elemento esencial del hecho imponible del tributo de marras; consideran, pues, que el artículo 174 del Código Fiscal resulta inválido.

Entienden, además, que la operación con derivados de cobertura y sus resultados están íntimamente vinculados con la operación cuyo riesgo busca cubrir, es accesorio de esta y debe analizarse en forma conjunta y no independiente; en función de ello, concluyen que el resultado positivo de un derivado de cobertura, dirigido a mitigar el riesgo de las variaciones cambiarias sobre dicho pasivo, no debería considerarse gravado.

Según sus dichos, en el caso, no existe ninguna retribución por el ejercicio de actividad; no habría ingreso bruto y por lo tanto resultaría inaplicable el impuesto.

Por otra parte, realizan una particular interpretación acerca de las exenciones impositivas establecidas en el Código Fiscal; asimilan las operaciones en [REDACTED] a las operaciones de arbitraje, considerándolas en cuadradas en el artículo 212 inciso c) del citado cuerpo legal.

Por otro lado, esgrimen que aún si se entendiera que los resultados de las operaciones consideradas se encuentran gravados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ellos **no deberían ser atribuidos a la Provincia de Santa Fe**, a los fines del Convenio Multilateral.

Expresan que, siguiendo su postura de que los resultados derivados de futuros y “forwards” de dólar no constituyen ingresos brutos en el contexto del impuesto, no pueden considerarse integrantes de los “ingresos brutos totales del contribuyente”.

Traen a colación el artículo 81 de la Resolución General (CA) N° [REDACTED] que establece lo siguiente:

⁸ Que establece la obligación de las provincias adherentes a ajustar tributos provinciales a las pautas allí definidas.

Aseguran que los resultados que emerjan de contratos con instrumentos derivados de cobertura, no reflejan la existencia y medida de la actividad desplegada por el contribuyente en ninguna jurisdicción.

Arguyen que en ambos casos – operaciones de cobertura y diferencias de cambio-, la existencia del resultado y su magnitud depende de variables económicas que no dependen de la actividad del sujeto.

Reconocen, sin embargo, que los resultados tienen su origen en que el contribuyente suscriba un contrato de futuros o “forwards” de dólar.

Consideran, además, que el criterio de esta Administración resulta contrario al resultado por la Comisión Arbitral; citan como antecedente, la Resolución C.A. N° [REDACTED] Ex pte. [REDACTED] c/Provincia de Buenos Aires”; según su interpretación, no deben computarse las diferencias positivas y negativas resultantes de estos contratos.

Por otro lado, sostienen que aún si se entendiera que los resultados positivos en cuestión tienen el carácter de ingresos brutos computables, **no correspondería su atribución a Santa Fe.**

Argumentan que ni las normas del Convenio Multilateral ni su reglamentación brindan alguna pauta a los fines de la atribución de ingresos derivados de este tipo de contratos; entienden que **ninguno de los elementos relevantes tiene lugar en nuestra jurisdicción.**

Esgrimen una serie de razones que se justificarían lo expuesto:

- El riesgo cubierto está radicado en C.A.B.A.; aducen que los pasivos con los que se vincula el riesgo que busca mitigarse han sido tomados en esa jurisdicción;
- Debería considerarse –según sus dichos- que el riesgo se ubica en el lugar en que reside el sujeto que percibe los resultados (en el caso, [REDACTED] reside en C.A.B.A.)
- La empresa posee su domicilio legal y fiscal en C.A.B.A. y es allí donde se encuentra la sede de su administración;
- No es posible conocer, como principio, la “contraparte” de la operación de derivados de dólar futuro concertados en mercados¹⁰. Aducen que e n

¹⁰ Ello, debido al Secreto Bursátil establecido por el artículo 53 de la Ley 27.440.

Por otro lado, interpretan que no se configuran ni el aspecto objetivo ni el subjetivo de la figura de omisión de impuestos, y manifiestan que la doctrina y la jurisprudencia en varias ocasiones han admitido que resulta de aplicación la figura del error excusable como eximente de responsabilidad ante situaciones jurídicas confusas.

Aportan y ofrecen pruebas documentales e informativas.

A fs. 709/715, acompaña la pericial contable que fuera ofrecida en oportunidad del descargo efectuado por la firma (fs. 393/424), en contestación a la resolución de vista previa notificada y aceptada, a fs. 647, por la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe.

Asimismo, aceptó la prueba informativa por lo que dispuso se libren oficios a [REDACTED] y [REDACTED].

A fs. 679/708, obran las contestaciones efectuadas por [REDACTED].

Es dable destacar que, de acuerdo consta a fs. 895 y vlta., y a fs. 992 y vlta., los recurrentes y el tercero responsable, respectivamente, accionaron ante la Comisión Arbitral, en los términos de artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Como se mencionó en acápite [REDACTED] anteriores, a fs. 945/991, el Sr. [REDACTED] en carácter de apoderado del Sr. [REDACTED], en su calidad de tercero responsable, reitera, en términos generales, todos los argumentos esgrimidos por la contribuyente en su escrito recursivo, y que más arriba se detallan, incorporando solamente el agravio referido a la supuesta **ausencia de responsabilidad solidaria** en los términos de la Ley de Sociedades Comerciales.

A fs. 1098/1106, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe Nº [REDACTED].

A fs. 325/329, la Dirección de Fiscalización I – Santa Fe, realiza el informe de su competencia, a raíz de la inspección llevada a cabo a la empresa.

Manifiesta que la naturaleza jurídica de la inspeccionada es la de Sociedad Anónima, inscrita en el Impuesto sobre los



DICTAMEN N° 339/2022

Ingresos Brutos bajo la cuenta N° [REDACTED] con domicilio fiscal en [REDACTED] de la Ciudad [REDACTED].

La auditoría fiscal verificó que la empresa ejerce como actividad principal la de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados", habiéndose auditado el período 01/2015 a 08/2017.

Analizadas las presentes actuaciones es, esta Dirección General procede a realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, debe señalarse que en los decisivos cuestionados se han expuesto adecuadamente cuáles fueron las razones de hecho y de derecho que llevaron a la determinación impositiva practicada, todo lo cual se encuentra debidamente fundado.

Al respecto, la doctrina coincide en señalar que la motivación tiene por objeto detallar los fundamentos 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, estando dichos extremos verificados en autos.

Al respecto, se ha constatado que la Administración ha observado todos los requisitos esenciales inherentes a los actos administrativos tributarios recurridos (resoluciones determinativas y cierre de sumarios), por lo que los mismos gozan de legalidad, en un todo de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias).

Específicamente, con respecto al requisito de motivación o fundamentos del acto (inciso e) del mencionado artículo 13-, se puede mencionar que en los considerandos de la resolución recurrida, así como también en la resolución que dispone con ceder vista a las actuaciones y la apertura del sumario, se detallan todos los argumentos que sirvieron de base para determinar de oficio sobre base cierta las obligaciones fiscales del contribuyente.

Además, la empresa procedió a tomar vista de las actuaciones obrantes en el presente expediente¹¹, por lo que no puede aducir que el procedimiento o el acto recurrido es nulo, ya que pudo ejercer todos los derechos de defensa acordados por el Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias) para las determinaciones de oficio y sumariales.

Finalmente, se puede agregar que en el Expediente se encuentran todas las pruebas que avalan la percepción fiscal,

¹¹ Como puede observarse, por ejemplo, a fs. 655.

concluyendo, en con traposición con las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente, que las mismas son inexactas.

Con relación al agravio por **falta de causa y motivación del acto**, debemos señalar que todas las constancias obrantes en autos constituyen los elementos que sustentan el procedimiento de determinación, habiéndose expuesto, concreta y razonadamente, los motivos que permitieron llegar a la conclusión que se encuentra en la parte resolutive del mismo, por lo que, y en coincidencia con lo señalado por la doctrina al respecto, debe desestimarse lo argumentado por la recurrente.

En lo que respecta al planteo referido a que se vio lesionado el **derecho de defensa** en los presentes autos, debe señalarse que no puede prosperar; las penalidades aplicadas devienen de un sumario administrativo previo, habiéndose resguardado el principio del debido proceso, que contempla, entre otros, el derecho a ser oído y a ofrecer y producir pruebas. Además, cabe agregar que, con la interposición del recurso que nos ocupa, los recurrentes están ejercitando el derecho de defensa, debiendo en consecuencia, desestimarse lo argüido en ese sentido.

Refiriéndonos al cuestionamiento de que las facultades de esta Administración se encuentran prescriptas para reclamar los anticipos **enero 2015 a agosto 2017**, se procederá a su análisis.

En primer lugar, es dable mencionar que Fiscalía de Estado se expidió en varias oportunidades sobre el instituto de la **prescripción** con anterioridad a la reforma del Código Civil y Comercial (Dictámenes N° [REDACTED] 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 de l cómputo de l plazo como las causales 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.

Como antecedente jurisprudencial se puede agregar que, en autos " [REDACTED] c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción" (Expte: CSJ [REDACTED]) se consideró constitucional e estipulado en los Códigos Tributarios Municipales, respecto a que, los términos de prescripción, comienzan a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.

Asimismo, en autos " [REDACTED] R. c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo" 2/11/2010, si bien se sustentó en base al fallo "Filcrosa" la aplicación de la prescripción



DECRETAMEN Nº 339/2022

conforme al Código Civil, se dejó a salvo la potestad local de establecer el inicio del cómputo del plazo según el Código Fiscal provincial.

Posteriormente, de cara a la vigencia del Código Civil y Comercial, Fiscalía de Estado se expidió, a través del Dictamen Nº [REDACTED], 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.

En dicho interpretativo la Fiscalía puso de resalto que la normativa citada, ha merecido tratamiento jurisprudencial -refiriéndose al fallo del Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- en la causa "[REDACTED] s/otras demandas contra autoridad administrativa s/ recurso de Inconstitucionalidad concedido", en la que sostuvo que el "Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido de derecho común ha venido a validar la tesis que este tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de jurisdicción...".

Merece una consideración especial el fallo referido por la Fiscalía, que sustentó el proveído citado, en el aspecto pertinente.

En el precedente, "Fornaguera" el Superior Tribunal de CABA entendió ratificado, a través de la interpretación que hace el Congreso de la Nación en el nuevo Código Civil y Comercial respecto de la prescripción de los tributos locales, el criterio sentado por dicho Tribunal al decidir en la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (Resol. 1181/ DGR/00 S/recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 11 4CFCBA- 2003), habiéndose expedido con posterioridad en diversos pronunciamientos con la misma tesitura en favor de la autonomía del derecho tributario y del régimen que establece el art. 129 de la Constitución Nacional.

Es relevante destacar la mención que efectuara el Dr. Casas respecto de la opinión de la Dra. Carmen M. Argibay a propiciar su dictamen en la causa "Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. (concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía" de fecha 26-03-2009 (Fallos: 332:616), en el cual, la magistrada sostuvo: "...que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso "Filcrosa"

no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas". Esta inteligencia, fue reiterada por la jueza en otros pronunciamientos (ver su voto en Fallos: 332:2108, y en "Bruno Juan Carlos c/ Provincia de Buenos Aires", sent. 06-10-2009), y permitió vislumbrar un a interpretación diferente de la doctrina "Filcrosa", proponiendo que fuere el Congreso quien aportara una solución superadora a partir de una modificación legislativa.

Y así sucedió finalmente con lo legislado en los artículos 2.532 y 2.560 del nuevo Código Civil y Comercial, en cuanto se delegó en los gobiernos locales las facultades para regular la prescripción de sus propios tributos.

En efecto, el propiciado cometido del Congreso nacional, luego del precedente "Foraguera" tuvo asidero con la sanción de la Ley Nº 26.994, que aprobó el nuevo Código Civil y Comercial, en el cual se reguló expresamente lo atinente a la prescripción -en cuanto no se ocupa aquí en debate-, en los términos de los arts. 2532 y 2562. Y sustenta esta postura lo señalado por Casás, al referirse al Congreso Nacional en los siguientes términos: *"es éste el Poder del Estado con posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en Filcrosa, si la consideraba errónea"*.

Así también lo ha entendido y expresado la Fiscalía provincial en el ya mencionado Dictamen 0177/2016; ratificando que la actuación del Congreso Nacional ha venido a reconocer la competencia provincial con relación al instituto en cuestión y, por consiguiente, la plena validez de las disposiciones locales que regulan la materia.

A mayor abundamiento, resulta oportuno traer a colación un fallo reciente -y a la vez relevante- de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recaído en la causa **[REDACTED]** **[REDACTED]** c/Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/demanda contenciosa administrativa", de fecha 05/11/2019, mediante el cual se ha dictaminado nuevamente en materia de prescripción de tributos locales.

El Alto Tribunal, solo con la disidencia del Ministro Rosatti, denegó admitir el recurso de queja por extraordinario denegado y, en consecuencia, falló a favor del contribuyente declarando la

Cabe recordar que el plazo de prescripción de las facultades de esta Administración para determinar las obligaciones tributarias y aplicar sanciones por infracciones cometidas previstas en el Código Fiscal es de cinco (5) años (artículo 115 del Código Fiscal t.o. 2014).

Es dable aclarar que el término de prescripción comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales o las infracciones correspondientes (artículo 116 del Código Fiscal (t.o. 2014).

Por lo tanto, a la fecha de la notificación fehaciente de la resolución por la cual se determinaron de oficio impuestos y se aplicaron multas por omisión (15/09/2021), la facultad de esta Administración para exigir el pago y aplicar sanciones en relación a los anticipos 01 a 12/2015, en principio, hubiera prescrito el 01/01/2021, ya que habían transcurrido cinco (5) años. No obstante, debe tenerse en cuenta la causal de suspensión de la prescripción establecida en el artículo 118 in fine del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias).

En efecto, el inicio del término de suspensión de la prescripción comenzó a correr a partir del 02/09/2020, fecha en la que se le notificó fehacientemente al contribuyente, a través de la Resolución N° [REDACTED], que esta Administración le iniciaba un procedimiento de determinación de oficio y le instruía el sumario correspondiente por presuntas infracciones cometidas, referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, abarcando el período enero de 2015 a agosto de 2017 (fs. 373/377).

Esta causal de suspensión del curso de la prescripción, reiteramos, contemplada legalmente en el artículo 118 in fine del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), textualmente reza: *"...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 tratare 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."* (el resaltado me pertenece).

Caber aclarar que el artículo 9 del citado texto legal establece en su inciso b), que los plazos establecidos por día se entienden referidos a días hábiles, salvo disposición en contrario. En consecuencia, la suspensión del término de la prescripción de 180 días, más arriba mencionada, se debe entender referida a días hábiles.

Por lo tanto, computando la suspensión de 180 días hábiles, y a mencionada, el plazo de prescripción feneció el 08/06/2021; por lo que, habiéndose notificado la resolución determinativa de



DICTAMEN N° 339/2022

impuestos, intereses y multas el día 15/09/2021, las facultades de esta Administración, respecto al **período fiscal 2015** se hallaban prescriptas; ergo, le asiste parcialmente razón al contribuyente en relación a ese único período fiscal.

Respecto al pedido de prescripción del período fiscal 2016 y 2017, no debe hacerse lugar.

Ello obedece a que el período fiscal 2016 habría prescrito el 01/01/2022, habiéndose notificado la resolución determinativa por la que se le reclaman impuestos, intereses y multas, en fecha 15/09/2021 (fs.748/757), es decir, dentro del plazo legal de cinco (5) años.

Antes de abocarnos al tratamiento de la cuestión planteada respecto a la gravabilidad de los contratos de "dólar futuro" y "forwards", consideramos pertinente realizar una breve introducción acerca de su naturaleza y operatoria.

Cuando se hace alusión al "**dólar futuro**", se está referenciando a un instrumento financiero derivado, consistente en un contrato que permite adquirir determinados bienes a un precio diferido en el tiempo.

Específicamente, es un contrato por el cual el comprador (vendedor) se compromete a recibir (entregar) determinada cantidad de dólares a un precio fijo en una determinada fecha.

En la operatoria de dólar futuro nunca se integra el activo (dólar), sino que solo se compensan las ganancias o pérdidas en pesos contra el tipo de cambio de oficial.

Sin embargo, dichos instrumentos no solo se refieren a los contratos mencionados supra, sino que abarcan adicionalmente los contratos de forwards, opciones, swaps, entre otros.

Un **contrato de forward** es un acuerdo para comprar o vender un determinado activo con fecha y precios futuros establecidos al momento de contratación. Este tipo de contrato no es negociado en los mercados y surge de la libre negociación privada entre partes.

En definitiva, los instrumentos financieros derivados son contratos a plazo que otorgan derechos y/u obligaciones a los contratantes para poder comprar o vender activos de diversa índole en una fecha futura, a los que se les designa con el nombre de activo subyacente.

Al respecto, cabe recordar que el Código Civil y Comercial de la Nación dispone en el artículo 971 : "Los contratos se

concluyen con la recepción de la aceptación de una oferta o por una conducta de las partes que sea suficiente para demostrar la existencia de un acuerdo". El artículo 980 del CCyCo establece que: "La aceptación perfecciona el contrato: a) entre presentes, cuando es manifestada; b) entre ausentes, si es recibida por el proponente durante el plazo de vigencia de la oferta".

Las operaciones de compra y venta de contratos de futuros sobre subyacente moneda extranjera generan resultados como diferencia entre el precio convenido y el precio al momento del vencimiento del contrato o de la cancelación anticipada si la hubiera; dichos ingresos, son los que la firma consideraba que deberían quedar fuera del alcance del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Yendo entonces ahora a si corresponde o no la **gravabilidad de las operaciones de dólar futuro y de "forwards de dólar"**, se puede señalar que no interesa la naturaleza de la operación que se pretende con aquellas, por lo que, de acuerdo a los fundamentos que señalaremos en los párrafos siguientes, el ingreso se encuentra gravado, independientemente si la finalidad es de cobertura –como con sideran los agraviados- o meramente especulativa.

Una operación de cobertura es considerada como tal cuando lo que intenta proteger es un riesgo futuro, real o potencial.

En efecto, puede decirse que por medio de los contratos de futuros de cobertura se persigue acotar los riesgos de las variaciones de los precios de los bienes subyacentes (en el caso, "dólar") a través de sucesivas operaciones en sentidos opuestos¹⁴.

Por el contrario, se está en presencia de una operación especulativa cuando la inversión en instrumentos financieros derivados responde a la expectativa futura de variación de precios que permita obtener determinadas ganancias.

Los recurrentes pretenden que se de un tratamiento disímil a unas respecto de otras, pretendiendo dejar fuera del objeto del impuesto a las de cobertura por sobre las de especulación.

Debemos decir, pues, que resulta estéril tal diferenciación; entendemos que para que un sujeto pueda adquirir un contrato de derivados para establecer una estrategia de cobertura, tiene que haber otro sujeto dispuesto a venderlo. Este segundo sujeto no necesariamente debe tener un objetivo de cobertura, sino simplemente de vender el contrato; en ambos casos, por tanto, quedan incluidas en el hecho imponible

¹⁴ MORENO GURREA, José A. "Los Contratos de futuro de productos agrícolas y el impuesto sobre los ingresos brutos". Doctrina Tributaria Errepar, Julio 2013.

Además, las "comisiones" percibidas por el [REDACTED] o por los Agentes intermediarios, constituyen -para los contribuyentes involucrados, **en el caso [REDACTED]**- los gastos vinculados a la actividad extra jurisdiccional de estos sujetos que **evidencian -sin lugar a dudas- el sustento territorial**; tienen relación directa con la actividad en nuestra jurisdicción por lo que sustentan la presunción de que se ha ejercido actividad efectiva en Santa Fe y, lógicamente, representan **gastos computables - Artículo 3º del C.M.-**

Respecto al cuestionamiento efectuado con relación a la necesidad del ejercicio de una **actividad habitual** para que se genere el hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a merita traer a colación normas del Código Fiscal que tienen relación con la temática que ahora nos ocupa.

"Determinación de la habitualidad.

ARTÍCULO 175 - A los efectos de determinar la habitualidad se tendrá en cuenta especialmente la índole y naturaleza específica de las actividades que generan el hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá por habitual el desarrollo durante el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones -con prescindencia de su cantidad o monto- por quienes hagan profesión de los mismos.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Los ingresos brutos obtenidos por sociedades o cualquier tipo de organización empresaria contemplada en la Ley General de Sociedades Nº 19.550 T.O. 1984 y sus modificaciones o cualquier otra norma que en el futuro la reemplace, sociedades por acciones simplificada (SAS), sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas, **se considerarán alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere.**" (el resaltado nos pertenece).

"Actividad no especificada.

ARTÍCULO 205 - No dejará de gravarse el ingreso bruto producido por un ramo o actividad por el hecho de que no haya sido previsto en forma expresa en este Código, en la Ley Impositiva o en las disposiciones que en consecuencia se dicten. En tal supuesto se aplicará la alícuota básica..."

Vemos, pues, que en cuanto a la supuesta ausencia de habitualidad en este tipo de operaciones, se observa que el propio Código Fiscal establece que la habitualidad está determinada por la

ARTÍCULO 212 - Están exentas del pago de este gravamen:

(...) c) las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los mercados de valores, mercados a término y los ingresos brutos generados por las operaciones de arbitraje de estas instituciones(...)."

Tal como se observa, alcanza a las entidades e instituciones mencionadas por la propia disposición y a los ingresos por las operaciones de "arbitraje" de esas instituciones; es decir, ceñida exclusivamente a las entidades aludidas.

Para que tales operaciones o contratos de dólar futuro gocen de alguna exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal como pretenden los agraviados, deberían estar contempladas en alguno de los incisos del artículo 213 que refiere a los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones; es decir las denominadas "exenciones objetivas"; situación que no encuentra prevista, por lo que en honor al artículo 5 del Código Fiscal (t.o. 2014) de ninguna manera puede prosperar. *"En ningún caso se establecerán impuestos, tasas, contribuciones, ni exenciones,..., sino en virtud de este Código u otra Ley."*

En cuanto a lo argüido respecto a que los ingresos generados por las operaciones en cuestión, deberían considerarse como **no computables** a los fines del cálculo del coeficiente de ingresos de Convenio Multilateral, corresponde traer a colación la Resolución General C.A. N° [REDACTED]¹⁶ (artículo 5 de la Resolución General C.A. N° [REDACTED] :

*"Art. 1 - Interpretar que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la legislación de cada jurisdicción respecto a su gravabilidad, **no se computarán dentro de los ingresos brutos totales del contribuyente**, para el armado del respectivo coeficiente:*

a) Los correspondientes a alguno(s) de los regímenes especiales establecidos en los artículos 6 al 13 del Convenio Multilateral.

b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso.

c) Los correspondientes a recuperos de gastos, que cumplan con los siguientes requisitos:

i. Que sean gastos efectivamente incurridos por cuenta y orden de terceros;

ii. Que el contribuyente no desarrolle la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos;

iii. Que se encuentren correctamente individualizados, siendo coincidentes con los conceptos e importes de las erogaciones;

iv. Que el circuito administrativo, documental y contable del contribuyente permita demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.

d) Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, provincial o municipal.

e) Los correspondientes al recupero de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital.

¹⁶ B.O. 16/03/2017.

En el caso de autos, **la situación de los resultados analizados es distinta**. Se originan por la diferencia positiva que surge -a una fecha convenida en el contrato de futuro- entre el valor del dólar fijado de antemano pactado al momento de formalizar el contrato y el tipo de cambio oficial o precio "spot" a ese momento futuro; **es decir que son consecuencia de operaciones o actividades que resultan de un contrato de futuro** y no de una mera valuación de activos y pasivos en moneda extranjera, como ocurre con las diferencias de cambio o cotización que obviamente no son objeto de debate en las presentes actuaciones.

En relación al cuestionamiento referido a la **atribución de los ingresos** a la jurisdicción de Santa Fe, procederemos a su tratamiento.

En primer lugar, es dable señalar que, en el presente caso, no estamos en presencia de operaciones de venta de bienes o de mercaderías, sino que estamos analizando cuál sería la correcta atribución de los resultados que provienen de la celebración de operaciones o actos como consecuencia de la celebración de contratos de "dólar futuro" o de "forwards" de dólar.

Como ya hemos mencionado, en la operatoria en cuestión, nunca se integra el activo (dólar) sino que solo se compensan las ganancias o pérdidas en pesos contra el tipo de cambio oficial; en efecto, bien podría seguirse el criterio de atribución de los servicios; es decir a la jurisdicción donde se realiza la **efectiva prestación del servicio**.

De acuerdo a expresado en el párrafo precedente, consideramos oportuno traer a colación alguna de las resoluciones de los Organismos del Convenio Multilateral, que ya han fijado el criterio respecto a la asignación jurisdiccional de los ingresos derivados de la prestación de servicios.

Resolución N° [REDACTED] (C.A.)¹⁷ Expediente C.M. N° 786/2008 ' [REDACTED] acciona contra la Resolución N° 317-9/2008 dictada por el Fisco de la Provincia de Santa Fe";

"(...) Que los Organismos del Convenio Multilateral se han expresado en reiteradas oportunidades en el sentido de que los ingresos por prestación de servicios deben ser asignados a la jurisdicción donde efectivamente se prestan, y en este caso ello ocurre en la Provincia de Santa Fe (...).

Resolución N° [REDACTED] (C.A.) Expediente C.M. N° [REDACTED] ' [REDACTED] c/ Ciudad de Buenos Aires"

¹⁷ Ratificada por Resolución N° 31/2010 de la Comisión Plenaria.

existe margen de cuestionamiento respecto a cuál es el criterio válido para la asignación de los ingresos provenientes de la prestación de servicios como los que aquí nos ocupan –contratación de instrumentos financieros derivados o en otras palabras, “la prestación de servicios financieros”- siendo el lugar de su prestación efectiva adonde deben ser atribuidos.

Ya hemos dicho que los Organismos de Convenio Multilateral han establecido que dichos ingresos deben distribuirse al lugar de su prestación efectiva, por lo que la cuestión ahora radica en determinar cuál sería ese lugar de prestación efectiva.

Pareciera lógico y razonable, entonces, que los ingresos por **las operaciones con instrumentos y/o con tratos derivados deban atribuirse a la/s jurisdicción/es donde se transan o negocian los referidos instrumentos financieros derivados;** es decir **donde efectivamente se prestan tales servicios financieros**, sea directamente a los sujetos involucrados – [REDACTED] - o a quienes actúan por cuenta y orden de aquella (intermediarios de las operaciones que las realizaron por cuenta y orden de [REDACTED] [REDACTED] - actuales Agentes de Liquidación y Compensación-)

En tal sentido, en el caso de los **contratos de dólar futuro**, debe tenerse presente que aquellos se operan a través del mercado Rofex¹⁸, el cual se encuentra ubicado geográficamente en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe¹⁹. Resulta indubitable, pues, que los ingresos correspondientes a dichas operaciones deben asignarse a aquella jurisdicción, ya que allí se produce la efectiva prestación del servicio.

Por todo lo expuesto, en relación a la asignación de los ingresos derivados de los contratos de dólar futuro, deb e rechazarse lo argüido por los recurrentes.

En el caso de los **“forwards de dólar”**, tal como hemos comentado anteriormente, se trata de contratos donde **no hay negociación en los mercados**, sino que se negocian o transan privadamente entre las partes; en razón de ello, a los fines de determinar la correcta atribución interjurisdiccional de los ingresos, debemos observar, para cada una de las operaciones celebradas, dónde se negociaron las referidas transacciones y/o instrumentos.

A fs. 560 y 562, 561, 563, 564 y 567/571, constan declaraciones juradas relativas al régimen de inscripción -

¹⁸ Actualmente, [REDACTED]

¹⁹ Específicamente, en calle [REDACTED], Santa Fe.



DECRETAMEN N° 339/2022

Registro de Operaciones con Instrumentos y/o Contratos Derivados Resolución General N° 3421 Anexo VII- presentadas por la firma ante la AFIP; a través de aquellas, [REDACTED] declaró operaciones de forward que tuvieron como contraparte al [REDACTED] y al [REDACTED] y [REDACTED] respectivamente.

A fs. 6 69/673, obra contención de oficio por parte del [REDACTED] y [REDACTED]; informa que durante el periodo solicitado registró contratos Forward con la verificada²⁰.

De la referida documentación, y del informe pericial con table (fs. 70 9/715), se advierte que, durante el periodo verificado, [REDACTED] celebró operaciones de compra de forwards exclusivamente con [REDACTED] y [REDACTED] e [REDACTED]; ergo, al estar domiciliadas dichas entidades financieras en la [REDACTED], y siendo que en aquellas no interviene el [REDACTED] no corresponde atribución alguna a la jurisdicción de Santa Fe, por lo que le asiste razón a los quejosos.

Con respecto a los **intereses resarcitorios** liquidados, los mismos corresponden legalmente debido a la falta de pago en término de las deudas impositivas referidas a los anticipos impagos o ajustados por esta Administración, en un todo de acuerdo a lo establecido en el artículo 104 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias).

Cabe destacar que, de acuerdo se desprende del citado artículo, para la aplicación de los mismos, no interesa si existió o no culpa o mora imputable al contribuyente.

Respecto al tema de la **multa por omisión** aplicada a la resolución recurrida, se puede decir que la fiscalización actuante demostró que las declaraciones juradas presentadas por la empresa son inexactas, y por lo tanto impugnables por todos los fundamentos que se expusieron.

La aplicación de la multa por omisión tiene pleno sustento en lo establecido en el artículo 87 primer párrafo del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificaciones), como consecuencia del incumplimiento culpable, total o parcial, de las obligaciones fiscales, habiéndose guardado su cuantía de acuerdo a los lineamientos establecidos por la Resolución General (API) 20/2014.

En cuanto a la pretensión de que se aplique la figura del **error excusable**, como eximente de responsabilidad, debe decirse que para que aquel exista debe haber sobre el hecho puesto en

²⁰ Adjunta -además- detalle de las transacciones.

discusión normas poco claras o sentencias contradictorias (criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios); además, el error debe ser esencial, decisivo e inculpable.

En consecuencia, no se advierte en autos la existencia de ninguna circunstancia que justifique la liberación de penalidades a que refiere el artículo 88 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias); por ende debe desestimarse lo argüido en tal sentido.

En relación a lo argüido respecto a la prescripción de las multas, en honor a la brevedad, nos remitimos a lo expresado en acápites anteriores.

Respecto de la **extensión de la responsabilidad solidaria**, en la persona del Sr. [REDACTED] 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 – Responder 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 e numerados en los cinco primeros incisos del artículo 26 cuando, por incumplimiento de cualquiera 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 demuestran debidamente a la Administración Provincial de Impuestos que sus representantes, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correctamente y oportunamente con su obligación".

Así y si nos remitimos a la cuestión objeto de análisis, debemos remarcar que cuando se instruyó su materia a la firma por presuntas infracciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se incluyó además al **Sr. [REDACTED]** en carácter de Presidente del Directorio a [REDACTED] momento en que se generaron las obligaciones tributarias de la firma [REDACTED] -Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe (fs. 373/377)-.

Conforme surge de los actuados, el Sr. Directivo mencionado no ha acompañado documental alguna que haya evidenciado que la sociedad que representa lo haya colocado en la



DICTAMEN N° 339/2022

imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones; ergo, al procederse al cierre del su mario oportunamente instruido, tanto a la firma como al S r. [REDACTED], a través de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Santa Fe (fs. 931/941), se le exige el pago de las acreencias fiscales al mismo, extendiendo la "responsabilidad solidaria" en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal a que aludíáramos más arriba.

Por lo tanto, el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Santa Fe 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 emitir la responsabilidad solidaria al/los Directores.

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 transcrita 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".(...)

8°) Que, en síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, inciso 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 definitiva, por todos los fundamentos expuestos, esta Dirección General aconseja hacer lugar parcialmente a los recursos promovidos, **exclusivamente en lo referente a la prescripción del período fiscal 2015, y a la asignación de los ingresos a la provincia de**

Santa Fe derivados de los contratos de forwards celebrados, de biendo dictarse el pertinente acto administrativo que así lo disponga.

Por último y habiendo la firma instado la acción prevista en el inciso b) del artículo 24 del Convenio Multilateral, se sugiere reservar los actuados en la Dirección de Secretaría General, hasta tanto se pronuncien los Organismos del Convenio Multilateral.

A su consideración se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 24 de mayo de 2022.

Mf.