

**POSADAS, 28 de Septiembre de 2020.-**

**CIRCULAR Nº 39**

**SEÑORES:  
DIRECTORES DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS  
DIRECTORES DE ADMINISTRACION  
DELEGADOS FISCALES Y AUDITORES**

Ref.: Dictamen sobre Impuestos a los Sellos  
en trámites de Reconocimientos de Gastos Art. 44.

Se remite para su conocimiento copia de Dictamen sobre el tratamiento de Impuesto a los Sellos en trámites de Reconocimientos de Gastos Art. 44 emitido por la Subdirección Jurídica y Técnica de Agencia Tributaria Misiones.

Ref: MES-2987-2020

Dirección del Serv. Administ. Desarrollo Social

**Sr. Subdirector de jurídica y Técnica:**

Vienen las presentes actuaciones para emitir dictamen respecto de la consulta efectuada por la Directora del Servicio Administrativo del Ministerio de Desarrollo Social, la Mujer y la Juventud de Misiones a fojas 02.

La consulta apunta a determinar el modo de proceder respecto del impuesto de sellos en torno a las facturas incluidas en los Expedientes de Reconocimiento de Gastos.

Respecto de los denominados “expedientes de reconocimiento de gastos”, se informa que el artículo 44 de la Ley VII Nº 11, explica que “El funcionario o agente de cualquier dependencia del Estado, en sus distintos poderes, que realizara compra o gastos en contravención con lo dispuesto en el Artículo anterior, o de las disposiciones de esta Ley, leyes especiales, decretos o reglamentaciones que fijan el trámite pertinente, responde personalmente del total autorizado o gastado en esas condiciones, siempre que el gasto no haya resultado en beneficio de la Provincia. En este caso la autoridad superior en los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, organismos de la Constitución y Descentralizados podrán optar por disponer del gasto, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias a que se hiciere acreedor. En la jurisdicción del Poder Ejecutivo, tal atribución será ejercida por el funcionario superior en jerarquía al autorizado para aprobar el gasto incurso en la irregularidad”.

Como puede leerse, el artículo en cuestión alude a las adquisiciones de bienes y servicios que realiza el Estado sin seguir los procedimientos normales específicos para la contratación pública que prevén las normativas reglamentarias. Estas compras o gastos, serán abonadas con posterioridad a la contratación y a la entrega de los bienes o provisión de los servicios; ello siempre que, a criterio del funcionario correspondiente, redunden en un beneficio para la Provincia.

En este caso, el pago se hará mediante un “reconocimiento de gastos”. Dicho procedimiento resulta, por supuesto, una excepción a la regla en materia de contrataciones del Estado; puesto que en la mayoría de los casos, no existe un contrato instrumentado por fuera del expediente administrativo, donde ambas partes manifiesten su voluntad de efectuar la contratación; sino que el acuerdo de voluntades se expresa con la administración requiriendo el bien o servicio y el contratista prestándolo y remitiendo la factura para su cobro.

Respecto del tratamiento del impuesto de sellos, ha de decirse que el hecho imponible del impuesto se regula en el artículo 167 del C.F, que dice:

“Por los actos jurídicos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia, formalizados entre presentes o ausentes, sea mediante correspondencia, correo electrónico, con firma electrónica o digital y/o cualquier otro medio, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados, se deberá pagar un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la ley respectiva...”.

De la lectura del mismo, se entiende que los requisitos que deben concurrir para dar nacimiento a un acto gravado por el impuesto de sellos, son los siguientes:

- a) existencia de actos jurídicos

- b) formalizados en instrumentos públicos o privados,
- c) otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella.
- d) De carácter oneroso.

No merece la pena, para la consulta planteada en el presente expediente, efectuar un análisis exhaustivo sobre la ocurrencia de los puntos a, c y d del apartado anterior; puesto que la presencia de los mismos en un reconocimiento de gastos resulta indiscutible. Ahora bien, algo más controvertido podría resultar el punto b, sobre el que se efectuará análisis en el presente.

Adelantando opinión, desde esta asesoría se entiende que las operaciones sometidas a análisis están sujetas al impuesto de sellos, por los argumentos que a continuación se detallan:

En primer lugar, ha de decirse que la contratación pública como género, no se halla exenta del impuesto; salvo caso de los contratos regidos por Ley X – N° 4 de Obras Públicas, por lo que, en términos objetivos, el contrato se encuentra sometido al tributo. Por otro lado, en materia de exenciones subjetivas, rige para el órgano contratante (en este caso el Ministerio de Desarrollo Social, la Mujer y la Juventud de Misiones) la exención del apartado 1 del inciso A del artículo 205 de la ley XXII N° 35, que alcanzará al 50% del tributo.

Ahora bien, si como se dijo, la contratación se lleva a cabo mediante el procedimiento del artículo 44 de la Ley VII N° 11, no existirá un documento contractual autónomo e independiente del expediente administrativo; puesto que éste último iniciará con la factura, que se emite una vez efectuada la contratación y prestado el servicio o entregado el bien. Debe comprenderse en este punto, que el hecho de

que no se haya efectuado un documento contractual autónomo, no implica en modo alguno que no exista contrato administrativo o acto jurídico formalizado en un instrumento público; toda vez que el acuerdo de voluntades se halla manifiesto y claramente detallado en el cuerpo del expediente; siendo el “instrumento público” al que referencia el artículo 167 del Código Fiscal, el propio expediente administrativo, considerado como un todo inescindible.

Es decir, a criterio de esta asesoría, debe entenderse al expediente administrativo como un instrumento público en el cual constan todos los puntos de la contratación pública, siendo la factura uno de ellos. En ese contexto, queda claro que todos los requisitos para la procedencia del impuesto según el 167 del C.F. a que se hiciera referencia ut supra, se encuentran reunidos en el instrumento en cuestión.

Ahora bien, como esta asesoría hubiere dicho en otras oportunidades, en el trámite del artículo 44 de la Ley VII N° 11 el Impuesto de Sellos se abona al momento de expedir la factura. Esta circunstancia no se ve afectada por la exención del apartado 13 del inciso C del artículo 205 de la ley XXII N° 35 (que declara exentas “las cuentas o facturas con o sin especificación de precios y conforme del deudor”), toda vez que lo que se está sometiendo al impuesto no es la factura propiamente dicha, sino el expediente administrativo in totum, como instrumento público al cual la factura se halla incorporada.

En conclusión, esta asesoría entiende que las contrataciones públicas que se realicen mediante el trámite del artículo 44 de la Ley VII N° 11, se hallan gravadas por el impuesto de sellos, no resultando aplicable la exención objetiva del apartado 13 del inciso C del artículo 205. Asimismo, se deberá tributar el 50% atento la exención subjetiva del apartado 1 del inciso A del artículo 205, que beneficia al organismo contratante.

En virtud lo afirmado, elevo las presentes actuaciones recomendando que, compartido que fuere el criterio por el Director Provincial, se notifique al organismo solicitante el contenido del presente dictamen.

Dictamen N° 540 /2020

DR. ESTEBAN E. MARDIANI  
ABOGADO  
Departamento de Asesoría Legal y Técnica  
Dirección de Ingresos de Ventas  
Provincia de Misiones

**Ref.: Nota MES-2987-2020.-**

**A LA SUBDIRECCION DE RECAUDACION:**

Se remite nota de la referencia con Dictamen  
N°540/2020 - compartido por la Dirección General - para conocimiento y prosecución del  
tramite correspondiente.-

**DIRECCION GENERAL: Posadas, 23 de Septiembre del 2020.-**

Msl  
RV



C.P. RODRIGO M. VIVAR  
DIRECTOR PROVINCIAL  
DIRECCION GENERAL DE RENTAS  
Provincia de Misiones



Cr. DANIEL RUBEN HASSAN  
CONTADOR GENERAL  
Provincia de Misiones