



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**Tema: Proyecto “LA RURAL S.A.”**

**Autor/a: María Antonela Morelli**

**Director/a: Martin Chiani**

**Fecha 30/05/2025**

## **Resumen**

En el presente trabajo se pretende asesorar al cliente LA RURAL S.A., el cual ha recibido varias intimaciones desde la Administración tanto del fisco provincial como del fisco nacional. También sugerir al cliente en temas relevantes para su actividad como el reintegro a las exportaciones y otros beneficios fiscales.

En los primeros puntos del caso, se trata de una intimación de la Administración Provincial de Impuestos (API) en cuanto a diferencias en aplicaciones de alícuotas en el impuesto a los ingresos brutos según la actividad que desarrolla el contribuyente, la venta de soja. Se analizará su contenido, el encuadre del reclamo en las leyes tributarias, los derechos y garantías del contribuyente, jurisprudencia aplicable y recursos que podría interponer en defensa al reclamo del fisco. Además, se analizará colocaciones financieras como Fondos Comunes de Inversión que ha realizado el cliente, con los resultados positivos de su actividad principal.

En una segunda parte del caso, se pretende resolver una intimación del fisco nacional, una resolución determinativa producto de una determinación de oficio, de impuesto más intereses del Impuesto a las Ganancias. Se detallarán los distintos pasos del procedimiento, posibilidad de conformar la pretensión fiscal, así como los recursos que puede interponer el contribuyente en su defensa y análisis de la posibilidad de incluir las sumas reclamadas por la administración en la última ley nacional de medidas fiscales paliativas y relevantes.

**Palabras clave:** Intimaciones. Exención. Unidad de Explotación. Inconstitucionalidad. Recursos. Renta financiera. Actividad complementaria o conexas a la principal. Reintegro de Exportaciones. Determinación de oficio. Resolución. Beneficios Fiscales.

**Vinculación con seminarios:** Derecho Tributario, Seminario de Imposición sobre la Renta e Imposición sobre los Patrimonios, Seminario sobre Impuesto a los Consumos, Seminario sobre Procedimientos Tributarios

## **CASO B: “LA RURAL S.A.”**

La Rural es una sociedad anónima local que se dedica principalmente a la siembra y cosecha de soja. Cuenta con su planta principal y el predio donde desarrolla su actividad en la provincia de Buenos Aires. Vende los granos a diversos clientes, tanto nacionales, que se encuentran en diversas provincias, como extranjeros.

El Presidente de la empresa, Ricardo Suarez, se acerca a su estudio para consultarle por unas intimaciones fiscales que ha recibido en el domicilio fiscal de la empresa.

La primera de ellas corresponde a una cédula de API mediante la cual se le notifica una liquidación de diferencias por el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales 2022 (enero a diciembre), 2023 (enero a diciembre), 2024 (enero a diciembre).

El fundamento radica, principalmente en supuestas deudas por diferencias en las alícuotas aplicables. El Poder Legislativo incorpora por Ley 14186 – art. 9 – B.O. 13/12/2022 el inc. e) al art 213 del Código Fiscal, mediante la cual se establece que “La producción primaria en tanto la explotación se encuentre ubicada en la Provincia de Santa Fe”, se hallara exenta. En el presente caso, visto que el establecimiento está radicado en Buenos Aires, debería haber tributado el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota del 0.75%.

Cuestiones por analizar:

1. Analice las cuestiones constitucionales tributarias que surgen del caso.
2. El Presidente le informa que, por los ingresos atribuibles a Santa Fe relacionados con la venta de soja, los mismos fueron declarados como exentos y que por la base atribuible con relación a los ingresos positivos generados por la colocación en un FCI, por considerarlos accesorios del principal, también fueron declarados como exentos en las DDJJ respectivas. ¿Debe abonar la diferencia reclamada?
3. El Presidente tiene intenciones de impugnar de algún modo esta liquidación notificada. ¿A qué fuero podría acudir? ¿Qué tipo de acción utilizaría en cada caso? ¿Qué tipo de argumentos utilizaría en cada caso?
4. ¿Debe abonar la diferencia al acudir a la justicia?
5. Es de suma importancia para el Presidente que, mientras se encuentre en discusión esta deuda, no sufra ejecución fiscal alguna. ¿Puede ser posible ello?
6. Analice toda otra cuestión que considere relevante, entre ellos los ingresos por reintegro de exportación.

## **SEGUNDA PARTE**

Unos meses después, lo contacta nuevamente el presidente de la compañía y le informa que el Fisco Nacional mediante la Resolución N.º 214/21 le determinó el impuesto a las ganancias períodos fiscales 2022 a 2023, ascendiendo el reclamo en concepto de capital a la suma de \$ 10.128.369,45

con más los intereses correspondientes, reservándose el derecho de aplicar oportunamente la sanción en virtud de lo establecido en el Régimen Penal Tributario. En dicho marco, le plantea:

7. Que detalle los distintos pasos del procedimiento, posibilidad de conformar la pretensión fiscal, consecuencias. Normas aplicables y requisitos que deben cumplir.

8. Luego de recurrir la resolución determinativa, y en virtud de la reciente sanción de la Ley N° 27743 del Régimen de Regularización de Activos, le consulta respecto de la conveniencia y viabilidad de incluir las sumas determinadas en el régimen dispuesto en la misma, beneficios que ello acarrearía, si luego puede repetir las sumas abonadas, entre otras cuestiones que estime corresponder informarle a su cliente.

#### **DESGLOSE DEL CASO:**

- S.A. inscrita y registrada en Santa Fe (domicilio fiscal y legal)
- Actividad: siembra, cosecha y venta de soja (actividad agropecuaria)
- Predio donde se siembra y se cosecha en Buenos Aires
- Vende: en el país (varias provincias) y al extranjero

#### **Punto 1)**

##### **Análisis de la modificación al Código Fiscal de Santa Fe Ley 14186 en el Art. 213**

Para resolver este punto y poder entender cuál es el reclamo de la Administración Provincial API hacia el contribuyente, se analizarán las siguientes cuestiones:

- Los periodos fiscales de la cédula recibida: son tres años calendarios completos que van desde el 2022, 2023 y 2024
- El impuesto reclamado: Ingresos Brutos
- La base imponible: venta de soja
- Aspecto espacial: territorio tanto del domicilio fiscal como de la explotación de la actividad.
- Fundamento de la intimación según la API: diferencias en la aplicación de alícuotas en las liquidaciones de ingresos brutos.

Como se detalla en la descripción del caso, según la Ley 14.186 de Santa Fe, en su artículo 9 (BO 13/12/2022) modifica el Artículo 213 inc. e) del Código Fiscal de Santa Fe, establece una modificación con relación al tratamiento de los ingresos brutos generados por el sector agropecuario.

La modificación consiste en una exención para la actividad agropecuaria:

*ARTÍCULO 9.- Incorporase como inciso e') del artículo 213 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias) el siguiente: "e') La producción primaria en tanto la explotación se encuentre ubicada en la provincia de Santa Fe."*<sup>1</sup>

*ARTÍCULO 213 - Están **exentos** del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las*

---

<sup>1</sup> Ley 14.186 Sante Fe B.O. 13/12/2022

*actividades, hechos, actos u operaciones siguientes: e') La **producción primaria** en tanto la **explotación** se encuentre ubicada en la Provincia de Santa Fe.<sup>2</sup>*

En principio y analizando esta modificación, entendemos que la actividad primaria incluye la actividad agropecuaria, por lo tanto la venta de soja en la provincia de Santa Fe se encontraría exenta, pero esta modificación al código fiscal incorpora que la unidad de explotación se encuentre ubicada en la provincia de Santa Fe, y es aquí donde se produce el problema y centro de la intimación, ya que LA RURAL S.A. está inscripta y registrada en Santa Fe pero su unidad de explotación se encuentra radicada en Buenos Aires.

Dicha esta situación, se analizará si esta modificación hace a la discriminación en cuanto si la radicación se encuentra en un lugar u en otro y si esta norma entra en colisión con acuerdos y pactos anteriores realizados por las provincias, así como con los principios constitucionales en materia tributaria.

#### **Leyes anteriores y beneficio de estabilidad fiscal**

Vemos que la Ley 13.750<sup>3</sup> modifico el artículo 213 inc. ñ) del Código Fiscal, donde se establecía la exención a la actividad primaria, eliminando la expresión “producción primaria”. Sin embargo, la Ley 13.749<sup>4</sup> anterior, donde se pactan los beneficios por Estabilidad Fiscal, las empresas de producción primaria se encuentran exentas.<sup>5</sup> (es decir, aunque luego hubo una ley posterior derogando la exención, predominan los beneficios de estabilidad fiscal, y cabe mencionar, que estos beneficios fueron prorrogados en los sucesivos años y aun se aplican en la actualidad).

*ARTÍCULO 15<sup>6</sup>.-Adhiérase la provincia de Santa Fe al **Régimen de Estabilidad Fiscal** previsto en el artículo 16 de la ley nacional 27264 para las micro, pequeñas y medianas empresas. Las micro, pequeñas y medianas empresas gozarán de estabilidad fiscal y **no podrán ver incrementada su carga tributaria en el ámbito provincial**, con los alcances que, a tal efecto, se disponen en la presente ley.*

*ARTÍCULO 16<sup>7</sup>.-El beneficio que se establece en la presente ley resultará de aplicación desde su publicación y comprenderá los siguientes impuestos: a) **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**. b) **Impuesto de Sellos**.*

*ARTÍCULO 17<sup>8</sup>.-La **estabilidad fiscal debe entenderse aplicable en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto a las alícuotas generales o especiales establecidas en la Ley Impositiva Anual N° 3650 (t.o. 1997 y modificatorias) y demás normas tributarias vigentes al momento de la sanción de***

---

<sup>2</sup> C.F. Santa Fe T.O. Ley 3.456

<sup>3</sup> Ley 13.750 Santa Fe B.O 08/03/2018

<sup>4</sup> Ley 13.749 Santa Fe B.O 02/03/2018

<sup>5</sup> Di Paolo Horario “El impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe: análisis teórico y práctico” - Primera edición – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar 2021

<sup>6</sup> Artículo 15 Ley 13.749 Santa Fe B.O 02/03/2018

<sup>7</sup> Artículo 16 Ley 13.749 Santa Fe B.O 02/03/2018

<sup>8</sup> Artículo 17 Ley 13.749 Santa Fe B.O 02/03/2018

## la presente ley...

### **Consenso Fiscal**

La provincia de Santa Fe también adhirió al Consenso Fiscal del año 2017<sup>9</sup>, acuerdo por el cual la Nación junto con las Provincias y la CABA, proponen mejorar la coordinación fiscal en materia tributaria de impuestos como Ingresos Brutos y de Sellos, reducir impuestos distorsivos, y promover el crecimiento económico. De los acuerdos de la norma se extraen compromisos asumidos por las provincias y la CABA. Entre ellos: *Inciso a) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.*<sup>10</sup>

Podemos decir entonces que la modificación que se instaura en el artículo 9 de la Ley 14.186 al código fiscal, entra en colisión con estos acuerdos, no cumpliendo con los compromisos asumidos por la provincia y por lo tanto conlleva a que el encuadre de alícuotas sea injusto si la unidad de explotación está radicada en una provincia u otra.

### **Definición de Radicación/Domicilio**

Realizado este análisis de la exención en este sentido, analizaremos algunas definiciones:

**Domicilio o Radicación del contribuyente:** El dictamen 1310/2013 (Fiscalía de Estado, Provincia de Santa Fe) define la radicación de las empresas productoras que desarrollan actividades de producción primaria en la provincia para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La radicación se determina por la ubicación de la unidad de producción o explotación primaria, como un campo, establecimiento rural o estancia, donde se llevan a cabo las actividades agrícolas.<sup>11</sup>

**Unidad de Explotación:** *Explotación agropecuaria (EAP).*<sup>12</sup> *es la unidad de organización de la producción, con una superficie no menor a 500 m<sup>2</sup> dentro de los límites de una misma provincia que, independientemente del número de parcelas (terrenos no contiguos) que la integren, para ser considerada como tal, debe reunir los siguientes requisitos:*

- 1) *producir bienes agrícolas, pecuarios o forestales destinados al mercado;*
- 2) *tener una dirección que asuma la gestión y los riesgos de la actividad: el productor;*
- 3) *utilizar los mismos medios de producción de uso durable y parte de la misma mano de obra en todas las parcelas que la integran.*

**Domicilio de explotación:** *Es aquel que está compuesto por una o más partidas inmobiliarias, constituyendo el predio de dicho domicilio y que están ubicados en la misma provincia.*

---

<sup>9</sup> Aprobado por la Ley 13.748 Santa Fe B.O 29/02/2018

<sup>10</sup> CONSENSO FISCAL – APARTADO III Compromisos Asumidos por las Provincias y la CABA – Impuesto a los Ingresos Brutos- inc. a)

<sup>11</sup> Dictamen N°1310 Año 2013 EXPTE. N°13301-0196747-6

<sup>12</sup> ARCA Consultas Frecuentes 23935623 ¿Qué se entiende por explotación agropecuaria y domicilio de explotación? Fecha de publicación: 20/01/2025

### Análisis del caso Bayer S.A. C/ Provincia de Santa Fe.

En este sentido se puede abordar la problemática, como se expuso al dictarse la sentencia en el fallo “Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe”<sup>13</sup>: *“queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de ‘aduana interior’ vedada por la Constitución (Constitución Nacional, artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”*.

La empresa Bayer SA, conforme surge de la causa, sobre la base imponible determinada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos había aplicado las alícuotas del 1% y 2%, respectivamente, para liquidar el referido tributo devengado por el desarrollo de sus actividades, de conformidad con el artículo 7° de la ley 3650, y que la demandada había objetado esa conducta pues entendía que, al ser los productos elaborados en plantas industriales ubicadas en otra jurisdicción -Provincia de Buenos Aires-, no les correspondía ese tratamiento específico sino la alícuota del 3,5%, fijada por el artículo 6° de la ley citada aplicable a sujetos “no radicados”<sup>14</sup>

En este fallo jurisprudencial, la corte determinó entonces, la **inconstitucionalidad** de la provincia de Santa Fe al redactar la norma, haciendo un **tratamiento diferencial**, según la radicación, ya que se estaría en violación de principios constitucionales como el de igualdad, de razonabilidad y el libre comercio.

Las provincias deben respetar los principios de la Constitución Nacional en las leyes y decretos que se emitan, más allá que tengan las facultades para redactar normas para el bien y el desarrollo económico de la provincia. (El Artículo 31 de la Constitución Nacional establece que las leyes nacionales dictadas por el Congreso y los tratados internacionales son la ley suprema de la Nación. Las autoridades de cada provincia deben acatar estas leyes, incluso si las leyes provinciales contienen disposiciones contrarias. Esta disposición, conocida como **supremacía constitucional**, garantiza que la Constitución y los tratados internacionales prevalezcan sobre las leyes provinciales).<sup>15</sup> Es decir, este es el **límite al poder tributario provincial** para redactar sus normativas.

Para poder determinar entonces que esta modificación al código fiscal de Santa Fe es inconstitucional, es de importancia ampliar los principios constitucionales mencionados en el párrafo anterior que

---

<sup>13</sup> Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción declarativa de certeza SENTENCIA 31 de octubre de 2017 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION. CAPITAL FEDERAL, CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

<sup>14</sup> Di Paolo Horario “Producción primaria: la exención consagrada en el inciso e’) del Artículo N° 213 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe” 22.as Jornadas Nacionales Tributarias CPESFE año 2024

<sup>15</sup> CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA Ley 24.430 Artículo 31.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de Noviembre de 1859.

fueron violados al redactar la norma.

### **Principios Constitucionales. Enumeración. Análisis. Implicancias en el caso.**

**Principio de Igualdad:** Art. 16 Constitución Nacional “*La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*”

Así como la causa de Bayer, podemos señalar la causa “Harriet & Donnelly S.A. c/Chaco”<sup>16</sup> en el cual también se consideró que el trato de diferenciación de alícuotas resultaba violatorio de principios y reglas constitucionales. En esta causa provincia del Chaco estableció una alícuota del 1% la actividad de agricultura y ganadería siempre y cuando el contribuyente (inscripto en convenio multilateral) su sede central se encuentre en la provincia del Chaco, de lo contrario deberán tributar a la alícuota del 3,50%<sup>17</sup>

En el caso de Bayer detallado anteriormente y en este último caso descripto, el Tribunal considero la aplicación al caso de la regla sentada en el precedente “Bolsa de Cereales de Buenos Aires (Fallos: 337:1464)<sup>18</sup> según la cual “...*el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación del tributo...*”. (esta causa trata sobre el impuesto de sellos).

De esta manera, decidió que la discriminación generada por la legislación tributaria de ambos Estados provinciales en función del lugar de radicación del contribuyente, lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Ley Fundamental (arts. 9° a 12°), para perjudicar a los productos provenientes de otras provincias en beneficio de los manufacturados en sus territorios.<sup>19</sup>

El principio de igualdad implica que el ordenamiento jurídico tributario legisle en forma similar para todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones y circunstancias.

**Clausula Comercial:** como se detalló en el párrafo anterior, esta cláusula establecida en la Constitución Nacional la podemos tomar como principio fundamental. Art 75 inc13): *Corresponde al Congreso: ... 13) Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.*

Es decir, la potestad es exclusiva del congreso establecer reglamentaciones para regular el comercio entre las provincias y veda a estas, la posibilidad de sancionar leyes sobre comercio, navegación interior y exterior, y de establecer aduanas provinciales. Se puede decir que esto conlleva a medida proteccionistas de parte de las provincias que alteran el concepto de comercio de la Constitución

---

<sup>16</sup> Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION 21 DE OCTUBRE 2017

<sup>17</sup> Ley 2071 Chaco Ley Impositiva Anual y sus modificaciones y Ley 7149 Ley Tarifaria. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas. Modificación.

<sup>18</sup> CSJN FALLOS: 337:1464, “BOLSA DE CEREALES c/ Buenos Aires, provincia de, s/ acción declarativa” 16/12/2014.

<sup>19</sup> <https://www.cij.gov.ar/nota-28252-La-Corte-Suprema-declar--la-inconstitucionalidad-de-al-cuotas-diferenciales-en-materia-de-Ingresos-Brutos.html>

Nacional, beneficiando así a un estado provincial respecto de otros.

Retomando la causa Bayer, en los considerandos encontramos:

*Considerando 17) Que con este encuadre, y estrechamente vinculado al fundamento desarrollado en los considerandos precedentes para **descalificar la normativa provincial en crisis**, es dable señalar que en el sub lite la impugnación se basa también en el **quebrantamiento del principio** establecido en la Ley Fundamental según el cual el comercio entre los estados solo puede ser regulado por el Congreso (art. 75, inc. 13), en tanto desde esta óptica, la cuestión a resolver respecto al tratamiento impositivo diverso del producto según su origen local y que provenga de otra provincia, **afectan en orden a su comercialización, potestades del gobierno federal.***

*Considerando 18) Que, en efecto, sabido es que **no pueden los Estados provinciales** invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional (conf. Fallos: 320:1302, entre otros).*

Prohibición de establecer aduanas interiores: en cuanto a este punto la Constitución Nacional establece en sus Artículo 9 y 10: **Artículo 9°.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales**, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

**Artículo 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación** de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

Retomando la causa Bayer, en los considerandos encontramos:

*Considerando 20) Que, asimismo, el alcance de los arts. 9° y 10 de la Constitución que se invocan en la demanda ha sido claramente determinado por esta Corte haciendo notar que el primero contiene una **declaración absoluta** de principios: para la Constitución **no hay aduanas que no sean nacionales** agregándose que esto no bastaba a los fines de la organización nacional y era menester dejar expresamente consignado que lo que se suprimía no era solo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuera el carácter provincial o nacional que esta tuviera. El art. 10 vino a proveer esta necesidad y este propósito político y económico, prohibiendo que, en la circulación de las mercaderías dentro del territorio de la República, la autoridad nacional pudiese restablecer las aduanas interiores, que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas. Y que esa libertad de circulación territorial no es en manera alguna, la libertad de circulación que forma la base del comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos, con el objeto de adquirir y transmitir las cosas sujetas al comercio de los hombres (Fallos: 51:349).*

*Considerando 25) 25) Que una interpretación contraria que contemple la posibilidad de regulaciones locales “defensivas” en esta materia sería incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus arts. 8°, 9°, 10, 11 y 12, cuya **preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional**, con jurisdicción para **“reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”** (conf. art. 75, inc. 13, Constitución Nacional; Fallos: 335:1794, causa “Pescargen S.A.”, considerando 13). En su mérito, y en forma coincidente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal de fs. 223/230, lo cierto es que, en el caso concreto, la aplicación de la ley impositiva 3650 en este punto, **al gravar a la actora con la alícuota “residual” del 3,5% las actividades ya referidas, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.***

Este principio busca garantizar la libre circulación de mercancías entre las provincias, evitando que

estas puedan establecer barreras comerciales entre sí y de esta manera se promueve el desarrollo económico nacional al permitir que las mercancías circulen libremente dentro del país y que no estén sujetas a gravámenes diferenciales o restricciones por parte de las provincias (y municipios también).

Principio de razonabilidad: La razonabilidad no se encuentra en forma explícita en la Constitución Nacional, sino que se encuentra implícita mediante los artículos 28 y 33; 16, 17 y el Preámbulo. La interpretación armoniosa de dichos artículos permite deducir que, los derechos se ejercen según las leyes que reglamentan su ejercicio y esa reglamentación encuentra su límite en la razonabilidad, a los fines de evitar que se restrinja demasiado el derecho, desvirtuándolo o privándolo de contenido.<sup>20</sup>

*Artículo 28.- Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. Artículo 33.- Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.*

Retomando la causa Bayer, en los considerandos encontramos:

*Considerando 11) Que, en materia de igualdad, el **control de razonabilidad** exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría **se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas**; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen, y observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica (causa “Bolsa de Cereales” Fallos: 337:1464 ya citada, considerando 17).*

*Considerando 12) Que guarda concordancia con la orientación desarrollada la expuesta por el Tribunal, en el sentido de que la verdadera igualdad consiste en aplicar en las causas ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellas (Fallos: 16:118; 101:401; 123:106; 126:280; 153:67 y 130). La igualdad a la que nuestra Ley Fundamental se endereza es la que se detiene en las diferencias con el propósito de que las normas las recojan y, armonizándolas, provean al afianzamiento de la justicia y a la consecución del bien común dentro de una sociedad pluralista. **El inexcusable ajuste que las disposiciones legales han de guardar a la garantía de igualdad ante la ley, pide a quienes han de dictarlas que, en palabras de acendrado origen, unan lo que se debe unir y dividan lo que se debe dividir. El acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas, no son puntos sobre los que al Poder Judicial quepa pronunciarse. Solo casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario habilitan la intervención de los jueces (Fallos: 308:1361, voto del juez Petracchi).***

La razonabilidad en leyes tributarias se refiere a la necesidad de que las leyes fiscales sean justas, proporcionadas y no arbitrarias, garantizando la igualdad, esto implica que las leyes deben ser comprensibles, aplicables de manera equitativa y no deben imponer cargas desproporcionadas a los contribuyentes.

---

<sup>20</sup> "La razonabilidad del accionar estatal y los modelos de control de constitucionalidad". Sistema jurídico argentino y derecho comparado. por VERÓNICA PAOLA SORIANO ZOTHNER 24 de octubre de 2018  
www.saij.gob.ar SISTEMA ARGENTINO DE INFORMACIÓN JURÍDICA Id SAIJ: DACF180228

### **Ley de Coparticipación de Impuestos**

Además de las cuestiones constitucionales mencionada, toma relevancia también la Ley de coparticipación de Impuesto<sup>21</sup> ya que ha adquirido jerarquía constitucional producto de su incorporación al artículo 75, inc2 de la Constitución Nacional. *“Artículo 75.- Corresponde al Congreso: 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.*

El régimen es un instrumento de coordinación financiera que busca reducir o eliminar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna, consecuencia de la superposición de las potestades tributarias como resultado del ejercicio concurrente o simultaneo de los poderes tributarios de la Nación y las Provincias. Esta ley además tiene otros objetivos, como armonizar los gravámenes que son potestad de las provincias. Los gobiernos provinciales acordaron en el texto de la norma las características básicas a las que deben sujetarse el impuesto a los ingresos brutos, por ejemplo.<sup>22</sup>

En este sentido entonces la incorporación en la constitución nacional del régimen de coparticipación hace ajustar el texto normativo a lo constitucional, a una práctica de distribución fiscal con racionalidad y equidad en la distribución de los recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones estableciendo marco de participación igualitaria.

El Consenso Fiscal y el régimen de Coparticipación, forman parte del derecho tributario intrafederal, por lo tanto, las partes no pueden abandonar ni modificar en forma unilateral ninguna de sus premisas.

### **Conclusiones/Respuesta al cliente:**

El ordenamiento jurídico tributario en todos los niveles sea nacional, provincial o municipal a la hora de redactar las leyes tributarias deberán siempre respetar los principios constitucionales que he detallado, lo mismo para la administración tributaria en los tres niveles al momento de aplicarlas. Los principios constitucionales son fundamentales para garantizar la justicia y la seguridad jurídica en materia tributaria, y son la base para la interpretación y aplicación de las leyes tributarias.

Por lo tanto, lo analizado en el caso de la modificación al código fiscal de Santa Fe, resulta inconstitucional y en contra de lo que establece la estabilidad fiscal, entre otros. La respuesta al cliente por lo que pretende la API en la notificación sería realizar un descargo a la administración con toda la documentación necesaria y en todo caso interponer un recurso en defensa del reclamo para que la intimación mediante cedula de la administración no proceda, ya que haber declarado los ingresos por parte de LA RURAL S.A. como exentos, es correcto, y por lo tanto no hacer nada, ni rectificar

---

<sup>21</sup> Ley 23.548 COPARTICIPACION FEDERAL B.O. 26/01/1988

<sup>22</sup> Di Paolo Horario “El impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe: análisis teórico y práctico” - Primera edición – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar 2021

declaraciones juradas, ni pagar, basándonos siempre en la inconstitucionalidad de la reforma al código fiscal y la violación de los principios constitucionales.

Por parte de la provincia, deberá adaptar su legislación a los efectos de corregir esta modificación del artículo 213 del Código Fiscal y así los contribuyentes aplicar la exención como corresponde.

De esta forma se eliminarían privilegios y discriminaciones, garantizando el respeto a la constitución y protección de los derechos.

## **Punto 2)**

### **Renta Financiera complementaria de la actividad principal.**

#### **Análisis impuesto a los Ingresos Brutos**

En este punto del caso se plantea, además, que el cliente, ha realizado inversiones en Fondos Comunes de Inversión con los excedentes de sus ventas y los ha declarado exentos en la declaración jurada de ingresos brutos por considerarla una actividad accesorio a la principal, siguiendo la línea que el contribuyente considero al hecho imponible por la venta de soja como ingresos exentos y así se confeccionaron las declaraciones juradas de ambas bases, como exentas. Por lo tanto, analizaremos el enfoque de la actividad “renta financiera” en cuanto al encuadre y tratamiento en las leyes provinciales.

Los FCI no son sociedades ni personas jurídicas, sino patrimonios que se forman con los aportes que realizan los inversores suscribiendo cuotas partes y convirtiéndose, en consecuencia, en “cuotapartistas” del Fondo en el que se decida invertir, generando así resultados por la compra venta de las cuotas partes.<sup>23</sup> ( Es decir lo que se analiza es la gravabilidad al momento del rescate de las cuotas partes, que se da cuando se deja de participar en el fondo, solicitando el reembolso de la participación en el FCI).

Al analizar si el resultado de estas operaciones está alcanzado, gravado o exento en el impuesto a los ingresos brutos hay que tener en cuenta:

- Si esta actividad se considera individualizada o accesorio de la actividad principal que genero resultados positivos para poder invertir
- En caso de estar gravada, a que alícuota.
- Si la operación la realiza una persona física o una persona jurídica
- Establecer cuál es la base imponible
- A que jurisdicción se asignara el ingreso, en casos de contribuyentes en Convenio Multilateral

En este sentido podemos decir que, los ingresos derivados de las **actividades complementarias** tales como **la renta financiera** se encuentran en principio, alcanzado por el tributo y la renta que genera

---

<sup>23</sup> Art. 1 Ley 24.083 (Modificada por Ley 27.440 B.O. 11/05/2028) ARTICULO 1º- Se considera Fondo Común de Inversión al patrimonio de titularidad de diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotas partes, las que podrán emitirse de manera caratular o escritural. Estos fondos no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica.

la inversión de los excedentes tales como en los FCI no constituyen una actividad financiera individualizada, **sino más bien constituye una actividad que deriva de la principal.**

Es decir, se considera a la actividad financiera conexas/complementaria a la principal, donde sin la existencia de la actividad principal generadora de ingresos y resultados positivos, no se podría invertir en activos financieros, la cual no existiría si la principal no genera excedentes.

### **Postura de los fiscos provinciales**

Frente al impuesto a los ingresos brutos que estamos analizando, **salvo que el código fiscal o la ley impositiva establezca un alícuota particular para la actividad complementaria**, tributarán a la misma alícuota aplicable a la actividad principal y en la medida que no exista una exención expresa.

En resumen, las inversiones en FCI al ser una actividad complementaria u accesoria la principal, según algunos fiscos provinciales, debería tributar a la misma alícuota a la actividad principal, pero si el Código Fiscal expresamente lo dice en sus artículos que es una actividad independiente a la principal, se aplicara la alícuota y las disposiciones que establezca.

Esta es la postura de varios fiscos provinciales a la hora de encuadrar el tratamiento de las rentas financieras en los códigos fiscales de cada provincia, pero veamos que dice la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto 23.548 sobre cuando una actividad es complementaria a otra. (recordemos que esta ley ha adquirido jerarquía constitucional, producto de su incorporación al artículo 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, como explique en los últimos párrafos del punto1).

En su Artículo 9 La ley de Coparticipación establece: *“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. 1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: - **Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal - incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla”**<sup>24</sup>*

En una nota de Doctrina de Errepar, Richard Amaro Gómez dice: *“En este contexto, toda empresa que se dedica a una actividad agropecuaria, industrial, comercial o de prestaciones de servicios genera excedentes de esa actividad principal. Y los excedentes financieros deben ser resguardados frente a una economía inflacionaria teniendo en cuenta que dichos activos monetarios se desvalorizan frente a la inflación generando pérdidas. Por tales motivos, los referidos excedentes se invierten en activos financieros a fin de que generen rentas que permitan mantener el poder adquisitivo de la moneda, ya que el capital se irá incrementando por el devengamiento de los rendimientos.*

*Es lo que se conoce como actividad financiera derivada, la cual no está complementando la principal. Véase que el objeto social de la compañía en cuestión no es el financiero, sino que tiene un objeto*

---

<sup>24</sup> Ley 23.548 COPARTICIPACION FEDERAL B.O. 26/01/1988 2° PÁRRAFO, ACÁPITE I, INCISO B), ARTÍCULO 9°

agropecuario, industrial, comercial y/o de prestación de servicios, produciendo en su consecuencia ingresos accesorios. Incluso, la actividad financiera derivada no existiría si la actividad principal no generará excedentes por lo que esta última tiene su razón de ser en la primera.

De allí que el legislador pensó mediante la ley de coparticipación federal de impuestos este principio rector en cuanto a que las actividades complementarias deben tener el mismo tratamiento que la labor principal, principio que alguna jurisdicción ha intentado desvirtuar con lo cual no se está de acuerdo por un principio de legalidad y jerarquía normativa.

Asimismo, no existiría argumento alguno para pretender que en este caso los ingresos de la actividad complementaria representen un hecho imponible autónomo, ya que hay una clara conexión y accesoriadad con la actividad principal.<sup>25</sup>

### **Tratamiento y encuadre según cada provincia**

SANTA FE: Veamos entonces, en la provincia de Santa Fe hasta la promulgación de la Ley 14.244<sup>26</sup>, el Código Fiscal no establecía regulaciones expresas inherentes al tratamiento impositivo aplicable a los ingresos provenientes del rescate total o parcial de cuota partes de un FCI. Sin embargo, esta ley en su Artículo 21 procedió a modificar la dispensa tributaria consagrada en el inciso c) del artículo 213 del Código Fiscal, reglando un supuesto de exclusión a dicha exención, referido al rescate positivo de cuotas partes de FCI. Así, la aludida norma quedó redactada de la siguiente manera: Ley Artículo 213 inc. c): **ARTÍCULO 213 - *Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes: ... c) Toda operación directa sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, las Municipalidades o Comunas, como así también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes por corrección monetaria. La exención precedente se aplicará, además, a toda operación sobre obligaciones negociables -incluidas las rentas que produzcan emitidas de conformidad con el régimen instrumentado por la Ley Nacional 23.576, modificada por la Ley Nacional 23.962. No se encuentran alcanzados por la presente exención: - los ingresos brutos generados por cualquier operación de carácter indirecto con relación a los valores referidos en el presente inciso, incluido el rescate positivo de cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión, operaciones de pases y otras similares, en las situaciones contempladas en el último párrafo del artículo 175;***

Por lo tanto, con esta última modificación, los ingresos de los FCI actualmente están gravados en la Provincia de Santa Fe por el impuesto a los ingresos brutos. La alícuota aplicable será la básica establecida en la Ley Impositiva Anual 3.650(t.o. 1997 y modif.) en el Art. 6, Actualmente del 4.50%<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Por: Richard Amaro Gómez 15/05/2025 Errepar <https://documento.errepar.com/actualidad/la-renta-financiera-como-complementaria-de-una-actividad-exenta-en-ingresos-brutos-2025051515201...>

<sup>26</sup> Ley 14.244 Sante Fe B.O. 08/01/2024

<sup>27</sup> Ley 3.650 Sante Fe B.O. 29/01/1998

La provincia de Santa Fe en el Dictamen 78/2018<sup>28</sup> aclaro:

*Se trata de una actividad gravada conforme a lo previsto en el artículo 174 del Código Fiscal (t.o 2014 y modificatorias)*

- Es de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 175 del código Fiscal vigente, -por ser el contribuyente de marras una sociedad contemplada por la ley General de Sociedades.*
- A los fines de la determinación del gravamen, se debe tener presente lo establecido en el inciso b) del Art. 190 del Código Fiscal vigente el cual establece, en lo que aquí interesa, que los reintegros de capital provenientes de toda operación de tipo financiero no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos brutos; con lo cual la base imponible estará determinada por la diferencia entre el valor de la cuota parte al momento de la suscripción y el valor de la cuota parte a la fecha de rescate de la inversión.*
- La alícuota a aplicar será la básica establecida en el artículo 6 de la Ley Impositiva Anual.*

PROVINCIA DE BUENOS AIRES: Código Fiscal Art. 219 - *Cuando un contribuyente ejerza dos (2) o más actividades o rubros alcanzados con distinto tratamiento, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos. Cuando omitiera esta discriminación estará sujeto a la alícuota más elevada. **Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria-** estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la ley impositiva.*

CABA: Código Fiscal Art. 269 - *Los contribuyentes que ejercen dos (2) o más actividades o rubros alcanzados por distinto tratamiento fiscal, deben discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los Ingresos Brutos correspondientes a cada uno de ellos. Cuando omitan la discriminación, están sujetos a la alícuota más elevada de las que puedan corresponderles. **Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluido financiación y, cuando corresponde, ajuste por desvalorización monetaria -** están sujetos a la alícuota que para aquella contempla la Ley Tarifaria.*

SAN JUAN: Código Fiscal Art. 133 - *Cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades o rubros alcanzados con distinto tratamiento, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos. Cuando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, tributando un impuesto no menor a la suma de los mínimos establecidos en la ley impositiva anual para cada actividad o rubro. **Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluido financiación y ajuste por desvalorización monetaria-** estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la ley impositiva.*

CORDOBA: Código Fiscal Art. 238 - ***Los rubros complementarios -incluida financiación y ajuste por desvalorización monetaria-** estarán sujetos a la alícuota de la actividad principal, excepto los casos que tengan un tratamiento especial en este Código o leyes tributarias especiales.*

**Conclusiones/Respuesta al cliente:**

---

<sup>28</sup> API Santa Fe Dictamen n°78/2018- Dirección General Técnica y Jurídica 21/03/2018

En el caso de LA RURAL S.A. plantea que los FCI fueron constituidos en Santa Fe, y se consulta si debería abonar al fisco el impuesto a los ingresos brutos por estas colocaciones, que se declararon como exentas en las declaraciones juradas por considerarlas complementarias/conexas a la actividad principal.

El código Fiscal de Santa Fe grava estas inversiones como se ha desarrollado y las considera una actividad individualizada de la principal y estableciendo su alícuota, pero por lo establecido en la ley de coparticipación, que como he desarrollado posee jerarquía normativa, considero tomarlos como exentos.

Entonces, una conclusión razonable sería que los ingresos que producen las actividades derivadas como los FCI no queden individualizadas en el ámbito del impuesto sobre los ingresos brutos, sino teniendo el mismo tratamiento que la principal, en nuestro caso exenta, por la actividad agropecuaria de LA RURAL S.A.

Por tanto, el cliente no debería pagar ni rectificar las declaraciones juradas de ingresos brutos.

Si la administración reclama de forma similar a lo establecido en el punto1, se podrá interponer recurso en defensa y solicitando revisión por parte de la administración.

### **Punto 3 - 4**

#### **Impugnaciones ante la API. Recursos.**

Este punto plantea la posibilidad de impugnar la intimación de la administración provincial. Veamos que recursos establece el Código Fiscal de Santa Fe.

#### **Ámbito Administrativo**

##### **Normas aplicables en el ámbito Administrativo:**

- Código Fiscal de Santa Fe Ley 3.456 De las Acciones y Procedimientos Contenciosos y Penales Fiscales (Título Décimo) (Art. 119 a 126)
- Ley 13.260<sup>29</sup> modificatoria al Código Fiscal (muy importante esta ley, agrega al código fiscal el debido derecho a defensa, las garantías del debido proceso, así como también agrega la metodología a los procedimientos)
- Decreto Provincial 4174/15<sup>30</sup> (todo lo referido a trámites administrativos)
- Ley 12.071 (Notificación de decretos y resoluciones dictados por autoridad administrativa)

**Recurso de Reconsideración<sup>31</sup>(o revocatoria):** Artículo 119 del CF: *Contra las determinaciones de la Administración Provincial de Impuestos y las resoluciones que impongan multas por infracciones o defraudaciones, así como las derivadas de verificación que rectifiquen declaraciones juradas o*

---

<sup>29</sup> Ley 13260 CÓDIGO FISCAL DE SANTA FE LEY MODIFICATORIA Boletín Provincial del 24-mayo-2012

<sup>30</sup> Decreto N° 4174 SANTA FE 19/11/2015

<sup>31</sup> Art. 119 Condigo Fiscal Ley 3.456

*establezcan obligaciones impositivas y en general contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses de los contribuyentes o responsables, estos podrán interponer recursos de reconsideración o revocatoria, personalmente o por correo, mediante carta certificada o expreso con recibo de retorno, ante la Administración Provincial de Impuestos, dentro de los quince (15) días de su notificación. Con el recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la determinación o resolución impugnada y acompañarse u ofrecerse las pruebas que hagan su derecho, siempre que estén directamente vinculadas con la materia del recurso y la Administración Provincial de Impuestos las considere procedentes. Las pruebas ofrecidas estarán a cargo del recurrente, quien deberá producirlas dentro del término que fijará la Administración Provincial de Impuestos”.*

Este recurso tiene que ser presentado dentro de los 15 días ante la API (por eso es un recurso administrativo, nos dirigimos a la administración provincial). El contribuyente, podrá insistir con toda la argumentación que considera hacen a su defensa, además de proponer y producir toda la prueba que considere convincentes. En definitiva, se interpone este recurso en la lógica del organismo, es decir la parte interna de la administración. Tanto la resolución determinativa de tributos como la que aplica sanciones la emite el Juez Administrativo. Este recurso de reconsideración, si bien se interpone ante el mismo Juez que dictó la resolución, va a ser resuelta por el superior que es el Administrador Provincial de Impuestos. Quien representa para afuera al organismo es el Administrador Provincial en el ámbito judicial, por eso cuando se presenta una reconsideración es para que realmente “se reconsidere”, que se vuelva a rever la situación del contribuyente, lo cual hay posibilidades de que se le dé otro enfoque a la liquidación notificada.

El agotamiento de la instancia administrativa se logra, con el acto de la máxima autoridad con competencia para resolver la cuestión (al API) de manera que, el interesado tiene a su disposición el recurso ante la misma autoridad o la acción judicial ante la primera instancia del fuero (juez de primera instancia en lo civil y comercial de Santa Fe). En este sentido la acción judicial no debe ser precedida obligatoriamente luego de la interposición del recurso de reconsideración, sino que sólo prevé que el recurso de reconsideración tendrá **efectos suspensivos** sobre las intimaciones de pago y que, resuelto puede interponerse la vía judicial (es decir si el contribuyente decide iniciar vía judicial el reclamo, primero tiene que abonar lo reclamado por la administración).

**Recurso de Apelación:**<sup>32</sup> ARTÍCULO 120 del CF -*La resolución de la Administración Provincial de Impuestos recaída sobre el recurso de revocatoria o reconsideración, quedará firme a los quince (15) días de notificado el contribuyente o responsable, salvo que, dentro de este término, los mismos interpongan recurso de apelación para ante el Poder Ejecutivo. Juntamente con la interposición del recurso de apelación, el contribuyente o responsable deberá justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione. Cuando en la apelación interpuesta, la resolución definitiva confirme la determinación cuestionada, los intereses se computarán hasta la fecha del pago a que refiere el párrafo anterior.*

---

<sup>32</sup> Art. 120 Condigo Fiscal Ley 3.456

Contra resolución de la API recaída sobre el recurso de revocatoria(reconsideración), dentro de los 15 días de notificado el contribuyente o responsable;( es decir notificada la resolución con respecto al recurso de reconsideración o revocatoria, esta quedara firme si en el término de 15 días, contados a partir de la notificación, el contribuyente o responsable no interpusiese recurso de apelación).

Juntamente con la interposición del recurso de apelación **debe ingresarse el monto de los impuestos reclamados (principio de solve et repete, significa pagar y luego reclamar), es decir en el caso del cliente que estamos asesorando, realizar las declaraciones juradas rectificativas de ingresos brutos y abonar las diferencias reclamadas (solo el capital, no intereses ni multas)**. En cuanto a los intereses: Si en la apelación se conforma la determinación cuestionada, los intereses se computarán hasta la fecha del pago del capital. Vencido el plazo acordado para la interposición del recurso, sin que éste sea interpuesto o sin acreditar pago de la obligación impositiva dentro del mismo término se tiene por decaído el recurso.

Se presenta un escrito ante la misma delegación de la API, la que verificará su procedencia formal (es decir se le comunica al API que se presentara el recurso de apelación ante el ejecutivo, acompañado con el pago del tributo determinado). Debe prevalecer el derecho de defensa. Si no presento el recurso o no pago el capital reclamado queda expedita la vía ejecutiva. Luego el contribuyente debe estar atento a las notificaciones que reciba y a los plazos.

Se solicita que se analice el cumplimiento y que en base al mismo se conceda el recurso. Concedido el recurso se eleva al Ministerio de Economía para su sustanciación, contesta corriendo traslado para la presentación del recurso y expresa agravios (dentro de los 15 días). Aunque se presente con todas las fundamentaciones el Ministerio de Economía igual lo notifica, supuesto este en el que no se agregaría fundamentación alguna.<sup>33</sup>

**Recurso de repetición:**<sup>34</sup> *ARTÍCULO 123 del CF - Recurso de repetición. Trámite y procedencia. Los contribuyentes o responsables podrán repetir los impuestos, tasas y contribuciones y sus accesorios, pagados indebidamente, interponiendo la acción ante la Administración Provincial de Impuestos cuando el pago se hubiera producido por error, sin causa o en demasía, siempre que no correspondiere compensación. Los contribuyentes o responsables tendrán derecho a la actualización monetaria de su crédito fiscal, computado desde la fecha de interposición del pedido de devolución o compensación hasta la del reconocimiento de la procedencia de dicho crédito, y se efectuará mediante la aplicación del índice que determine la Administración Provincial de Impuestos según el procedimiento que establezca el Poder ejecutivo. Las gestiones de devolución superiores a pesos veintitrés millones (\$23.000.000), deberán ser resueltas por el Poder Ejecutivo previo dictamen de Fiscalía de Estado. Las resoluciones denegatorias de la Administración Provincial de Impuestos en estos casos serán susceptibles de recursos de apelación, conforme a lo previsto por el artículo 120 y siguientes. Autorízase al Poder Ejecutivo a incrementar el monto señalado en el párrafo anterior. El recurso de repetición no impedirá a la Administración Provincial de Impuestos verificar la declaración jurada o el cumplimiento de la obligación fiscal a la que aquella se refiera y, dado el caso, determinar y exigir el pago de la obligación que resultare adeudarse. No corresponderá la*

---

<sup>33</sup> Art. 122 Condigo Fiscal Ley 3.456

<sup>34</sup> Art. 123 Condigo Fiscal Ley 3.456

*acción de repetición por vía administrativa cuando la obligación fiscal hubiera sido determinada por la Administración Provincial de Impuestos, o el Poder Ejecutivo, con resolución o decisión firme.*

### **Ámbito Judicial**

*ARTÍCULO 124 -Contra la resolución denegatoria del Poder Ejecutivo, expresa o tácita, procederá el recurso contencioso administrativo ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo de acuerdo con el Código respectivo. Dentro de los cinco (5) días hábiles posteriores a la interposición del recurso contencioso administrativo, los contribuyentes **deberán comunicar dicha interposición a la Administración Provincial de Impuestos, acompañando copia del escrito pertinente**”<sup>35</sup>*

Este artículo entonces, prevé que agotada la vía administrativa procederá el recurso contencioso administrativo ante la Corte Suprema de Justicia de acuerdo con la ley respectiva. La ley 11.330.<sup>36</sup>

#### **Normas aplicables en el ámbito Judicial:**

- Ley 11.330. RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- Ley Orgánica Poder Judicial de Santa Fe modificada por Ley 13.600

**Recurso contencioso administrativo ante la Corte Suprema:** Recibida la notificación de agotada la vía administrativa<sup>37</sup> y no se está de acuerdo con la decisión administrativa, el contribuyente tiene 15 días para interponer recurso contencioso administrativo ante la Corte Suprema de la Provincia.<sup>38</sup> Los actos impugnables por parte del contribuyente van a ser **los actos de la administración pública lesivos**, de un modo directo y actual, de un **derecho subjetivo o de un interés legítimo**, ya sean dichos actos definitivos o de trámite, si éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto poniéndole término o impidiendo su continuación.<sup>39</sup>

En este recurso judicial también debe hacerse el pago de lo reclamado por la administración (solo capital)<sup>40</sup>

*“En síntesis, la ley 11.330 regula el modo básico de reacción ante los órganos jurisdiccionales*

---

<sup>35</sup> Art. 124 Código Fiscal Ley 3.456

<sup>36</sup> Ley 11.330 Recurso contencioso administrativo B.O. 29 de enero de 1996

<sup>37</sup> Art 7 Ley 11.330 Recurso contencioso administrativo B.O. 29 de enero de 1996 *Reclamación administrativa. No se puede ejercer el recurso sin previamente agotar la vía administrativa mediante los recursos reglamentados en sede administrativa; y sólo se podrán juzgar y resolver las pretensiones propuestas y resueltas expresa o presuntamente en la reclamación administrativa previa.*

<sup>38</sup> Art 2 Ley 11.330 Recurso contencioso administrativo B.O. 29 de enero de 1996

<sup>39</sup> Art 3 Ley 11.330 Recurso contencioso administrativo B.O. 29 de enero de 1996

<sup>40</sup> Art 8 Ley 11.330 Recurso contencioso administrativo B.O. 29 de enero de 1996. *Requisito impositivo. Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales, no puede promoverse aquél sin satisfacerlas previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesorias debidas por recargos, multas o intereses.*

*especiales (de lo contenciosos administrativo) por lesiones a un derecho subjetivo de carácter administrativo o de interés legítimo producidas por el ejercicio ilegítimo de una función administrativa.”<sup>41</sup>*

### **Conclusiones/Respuesta al cliente:**

Considerando y detalladas las vías recursivas que puede imponer nuestro cliente y analizando lo desarrollado en el punto 1 (la explicación al cliente que el envío de cedula por parte de API la declararíamos inconstitucional según la modificación del artículo 213 del código fiscal), el primer recurso a interponer sería el de reconsideración, para que la administración revea la situación del cliente LA RURAL S.A. explicando en el descargo los argumentos y ofreciendo pruebas de todo lo detallado en el punto 1. Además, en este recurso si estamos seguros de que es inconstitucional lo reclamado, no habría que abonar la deuda ya que consideramos al hecho imponible exento.

En caso de que no se resuelva y la administración continúe en su postura según cédula enviada al cliente, la cual debería declarar la actividad gravada y tributar al 0.75%, le comunicamos al cliente que el siguiente recurso a aplicar es de Apelación, pero para ello deberá rectificar las declaraciones juradas de los periodos reclamados, que ha declarado como exentas, tributar al porcentaje correcto, pagar y luego apelar.

En definitiva, lo que recomendaría al cliente LA RURAL S.A. es comenzar el reclamo por la vía administrativa, es más accesible, menos costosa y menor tiempo y en caso de no proceder y agotada esta vía, interponer recursos judiciales y de esta manera también evitar no confrontar con el estado de manera judicial, donde tal vez en la vía administrativa se soluciona el conflicto. (y recordar al cliente que también hay que abonar lo reclamado en instancia judicial).

Por lo tanto, si el recurso administrativo de reconsideración resulta favorable, la administración puede revocar o modificar, así como reverter la determinación inicial, lo que puede implicar una reducción en la obligación tributaria o la anulación del caso. Además, mientras se sustancia el recurso, la exigibilidad del pago de la deuda puede suspenderse, lo que permite al cliente evitar la aplicación de intereses y multas por mora mientras se resuelve la situación.

Si el recurso es rechazado, la determinación de la administración fiscal se consolida y el contribuyente debe cumplir con la obligación tributaria. Si la determinación es definitiva, la administración fiscal, además, puede iniciar acciones legales para el cobro de la deuda.

### **Punto 5)**

#### **Ejecución fiscal a nivel provincial**

*“El contribuyente dispone de los recursos previsto en el Código Fiscal, a los efectos de ejercer su derecho a defensa, si es que considera que el acto dictado por la administración no se ajusta al*

---

<sup>41</sup> Lisa, Federico - Weder, Rubén “EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN SANTA FE”

”- Editorial Juris 1998 página 123

*derecho. Y en tal sentido, es importante aclarar que las impugnaciones que contra la determinación interpongan los contribuyentes y/o responsables tiene efecto suspensivo, por tal motivo el Fisco no se encuentra facultado para iniciar el proceso de ejecución fiscal hasta tanto el acto administrativo no adquiera firmeza”<sup>42</sup>*

Por lo tanto, mientras haya un recurso interpuesto y no esté la resolución definitiva, la administración no puede interponer juicio de ejecución fiscal. La Administración no está habilitada para iniciar apremio mientras la determinación no este firme. Esa imposibilidad se mantiene durante la tramitación de todos los recursos que el contribuyente incoe, tanto administrativos como judiciales.

Además, tener en cuenta que el cobro judicial de gravámenes prescribe a los 5 años comenzando a correr, en caso de interposiciones recurso, **desde que las resoluciones y decisiones definitivas que decidan los recursos estén resueltas.**<sup>43</sup>

*ARTÍCULO 116 – “...El término de la prescripción de la acción para el cobro judicial de impuestos, tasas y contribuciones y accesorios y multas **comenzará a correr desde la fecha de la notificación de la determinación impositiva o aplicación de multas o de resoluciones y decisiones definitivas que decidan los recursos contra aquellas.**”<sup>44</sup>*

Podemos citar el caso de Nestlé Argentina S.A. de forma análoga, con el fallo contra la Municipalidad de Rosario: **SCJSF, 21/10/14, “MR c/ Nestlé Argentina SA s/ Apremio”** “... *El Estado no puede sino aguardar el tiempo previsto por la norma para que el administrado ejercite sus recursos contra el acto... Si el contribuyente efectivamente recurrió el acto, el Estado deberá tramitar y responder tales recursos, pero durante ese período no podrá aún pretender el cobro judicial de la acreencia que provenga de tal acto, sino que deberá aguardar a que el mismo adquiera firmeza, esto es, una vez agotados todos los recursos que la norma prevé para que administrado los impugne... recién allí nacerá la acción y, de consiguiente, comenzará a correr el plazo de prescripción para el apremio...*”<sup>45</sup>

### **Medidas cautelares**

Las medidas cautelares son mecanismos legales destinados a proteger los derechos del contribuyente durante un proceso sea administrativo o judicial, especialmente cuando existe riesgo de que la deuda tributaria sea cobrada antes de que se dicte una sentencia. Estas medidas buscan asegurar la eficacia de la justicia y evitar daños irreparables al patrimonio del contribuyente.

Consideraciones importantes:

- Las medidas cautelares deben ser solicitadas por el contribuyente y aprobadas por el juez.

---

<sup>42</sup> Di Paolo Horario “El impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe: análisis teórico y práctico”- Primera edición – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar 2021 página 249

<sup>43</sup> Art. 115 inc.) Condigo Fiscal Ley 3.456

<sup>44</sup> Art. 116 Condigo Fiscal Ley 3.456 último párrafo

<sup>45</sup> MUNICIPALIDAD DE ROSARIO c/ NESTLE ARGENTINA S.A. s/ RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD SENTENCIA 21 de octubre de 2014 Nro. Interno: AST259P276 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SANTA FE, SANTA FE Magistrados: SPULER - GUTIERREZ - NETRI - GASTALDI – ERBETTA Id SAIJ: FA14090251

- El juez debe evaluar la situación y determinar si las medidas cautelares son necesarias y proporcionadas.
- Las medidas cautelares no son una garantía de que el contribuyente va a ganar el caso, sino que son un mecanismo para proteger sus derechos mientras se resuelve su situación

Por lo tanto, el contribuyente podrá interponer medidas cautelares mientras que se encuentra en discusión la deuda reclamada por la API para frenar o suspender de alguna manera que la ejecución fiscal no se lleve a cabo.

Lo desarrollado anteriormente se desprende del principio procesal de *tutela judicial efectiva*, emanada de la Constitución Nacional en su artículo 18.<sup>46</sup> Uno de los institutos procesales que hace al ejercicio de la jurisdicción por parte de los jueces y que garantiza una tutela judicial efectiva, es la institución cautelar.

#### Clasificación según el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación<sup>47</sup>

El CPCCN regula las siguientes medidas cautelares:

- embargo preventivo (arts. 209 a 220);
- secuestro (art. 221);
- intervención judicial (arts. 222 a 227);
- inhibición general de bienes (art. 228);
- anotación de litis (art. 229);
- prohibición de innovar y de contratar (arts. 230 y 231)
- protección de personas (art. 234 a 237).

Asimismo, contempla las denominadas medidas cautelares genéricas o innominadas, aplicables en aquellos casos en los que no exista, entre las legisladas expresamente, una medida que se adecue a la necesidad de cautela que se pretenda en el caso particular (art. 232).

#### Suspensión de la ejecución

El artículo 12 de la Ley 19.549<sup>48</sup> segundo párrafo: “... *La Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, cuando la ejecución del acto traiga aparejados mayores perjuicios que su suspensión o cuando se alegare fundadamente una nulidad ostensible y absoluta.*”

<sup>46</sup> CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA Ley 24.430 Artículo 18.- *Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.*

<sup>47</sup> CODIGO PROCESAL CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION TEXTO ACTUALIZADO DE LA LEY N° 17.454 (t.o. 1981)

<sup>48</sup> LEY 19.549 LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO B.O. 27/4/1972

De esta forma los presupuestos que habilitan la suspensión del acto administrativo son tres:

- las razones de interés público;
- **para evitar perjuicios graves al interesado**
- cuando se alegue en forma fundada una nulidad absoluta.

### **Conclusiones/Respuesta al cliente:**

Entonces según lo desarrollado, en respuesta a la consulta del presidente de LA RURAL S.A. en cuanto a si pudiese sufrir ejecución fiscal alguna mientras se discuta lo reclamado por la API, la administración no procederá a ejecución fiscal mientras el cliente interponga recurso según lo desarrollado en el punto 3 y 4 del presente caso, hasta tanto no queden resueltos.

*“El contribuyente sancionado cuenta con oportunidades suficientes para hacer valer sus derechos, no solo dado que puede efectuar las presentaciones que estime pertinentes una vez configurado el supuesto de hecho y aun antes que se dicte la resolución que aplica la sanción, sino que incluso luego de esta, pero antes que la misma se vuelva ejecutoria, tiene a su disposición una serie de instancias donde puede hacer valer en sede administrativa e incluso judicial si derecho a defensa”<sup>49</sup>*

Agotada la vía administrativa, para frenar cualquier ejecución fiscal por parte de la administración, podría el contribuyente interponer alguna medida cautelar solicitando al juez suspenda la ejecución del acto administrativo.

### **Punto 6)**

#### **Ingresos por reintegros a la Exportación en la Actividad Agropecuaria**

En Argentina, los reintegros a la exportación son un sistema que devuelve a los exportadores parte o la totalidad de los impuestos internos pagados sobre la mercadería que se exporta. La soja y sus derivados generalmente no gozan de reintegros. Lo que sí es característico de esta actividad son los derechos de exportación DEX (las llamadas retenciones) que aplica el gobierno a la hora de exportar estos productos agrícolas. Sin embargo, el gobierno ha implementado medidas como la reducción temporal de retenciones y otros programas que se pueden considerar una forma de reintegro, generando así un efecto similar a la de los reintegros.

Los Derechos de Exportación son tributos aplicados en aduana que gravan la venta al exterior de los bienes, tomando como base imponible las cantidades declaradas al precio internacional vigente. Su importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor de la mercadería.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Dictamen Fiscalía de Estado Provincia de Santa Fe 199/2011, 30/06/2011 EXPTE N°13302-0061468-2 y agregados.

<sup>50</sup> <https://fund.ar/publicacion/discutir-los-derechos-de-exportacion-hacia-un-nuevo-marco-fiscal-para-el-agro/>

### **Derechos de Exportación DEX. Análisis.**

La regulación de estos tributos se encuentran legislados en la Ley 22.415 y sus modificaciones, el llamado Código Aduanero y los derechos de exportación están previstos y legislados en los Arts. 724 al 760, ubicados en la Sección IX "TRIBUTOS REGIDOS POR LA LEGISLACION ADUANERA", capítulo sexto "DERECHOS DE EXPORTACION".<sup>51</sup>

La finalidad de este tributo no es solo recaudatoria, así lo establece el código en su art 755:

**ARTICULO 755.** – 1. *En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido.*

2. *Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:*

*a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional;*

*b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;*

*c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;*

*d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;*

*e) atender las necesidades de las finanzas públicas.*

Actualmente, en cuanto a los DEX sobre la soja, que es el bien en cuestión de este caso, mediante el Decreto PEN 38/2025<sup>52</sup> el poder ejecutivo reduciría las alícuotas de Derechos de Exportación estableciendo una alícuota diferencial hasta el 30 de junio del corriente año para los productos detallados en el Anexo II, entre ellos: poroto de soja 26% (antes del 33%) , derivados de soja 24,5% (antes 31%) , trigo, cebada, maíz, sorgo 9,5% (antes 12%). Para acceder el beneficio será condición liquidar al menos el 95% de las divisas de las exportaciones en un plazo de 15 días hábiles después de hacer la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). Asimismo, será condición haber presentado la mencionada liquidación u oficializar el permiso de embarque, según corresponda, entre la entrada en vigencia de este decreto y el 30 de junio de 2025. Quienes no cumplan, deberán tributar el derecho de exportación correspondiente sin beneficio.

### **Análisis reintegros de exportaciones en la actividad agropecuaria**

Dicho y detallado todo lo anterior, analizamos porque las exportaciones de soja generalmente no poseen el beneficio de reintegros a la exportación.

<sup>51</sup> Ley 22.415 CODIGO ADUANERO B.O. 23/03/1981 y sus modificaciones.

<sup>52</sup> Decreto 38/2025 PODER EJECUTIVO NACIONAL (P.E.N.) B.O. 27/01/2025

Reintegros es un régimen que permite la restitución total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos internos por la mercadería de exportación para consumo a título oneroso o por los servicios que se hubieran prestado con relación a esa mercadería.<sup>53</sup>

Podemos decir entonces que el reintegro que existe es sobre el Impuesto al Valor Agregado, es decir, reintegros de IVA por operaciones de exportación, por lo tanto, es el IVA pagado en las etapas de producción del bien a exportar, solicitar una devolución (reintegro). Este procedimiento se encuentra regulado en la Ley de IVA 23.349 y sus modificaciones<sup>54</sup> en el art. 43 : *Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva **adeudaren** por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.*

En la exportación del bien en cuestión de este caso, la soja, generalmente las declaraciones juradas de IVA no arrojan un saldo a pagar al fisco. Esto es así porque la gravabilidad de la compra de insumos y gastos, están gravados a la tasa del 21% y la venta de soja está gravada con alícuota reducida del 10.50% (Art 28 párrafo 4, inciso a), punto 5 de la Ley de IVA)<sup>55</sup> lo que conlleva a producirse acumulaciones de saldos a favor en los casos en que tales insumos sean una porción significativa en los costos de producción de los bienes

### **Otro Beneficios. Créditos Aduanero a las Exportaciones:**

Otro aspecto que se puede analizar en concordancia con lo ya visto y con relación a la actividad de venta de soja son los **Créditos a la Exportaciones**, establecidos en la Resolución General 3962/2016. AFIP (actualmente denominada ARCA)<sup>56</sup> Artículo 1: Se incorpora al módulo “Cuenta Corriente Aduanera” la aplicación denominada “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros” a los fines que los exportadores puedan utilizar los créditos en concepto de beneficios a la exportación y/o los importes abonados en demasía por derechos de exportación de destinaciones de exportación anuladas o embarcadas con diferencias.

<sup>53</sup> <https://www.afip.gov.ar/beneficiosdeexportacion/reintegros/que-es.asp>

<sup>54</sup> Ley 23.349 y sus modificaciones B.O. 15/04/1997

<sup>55</sup> Ley 23.349 y sus modificaciones B.O. 15/04/1997 Art 28...*Estarán alcanzados por un alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo.... 5. Granos —cereales y oleaginosos, excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—. (Punto incorporado por art. 1º inc. b) de la Ley N.º 25.717 B.O. 10/01/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

<sup>56</sup> Resolución General 3962 Incorporación de la “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros” al módulo “Cuenta Corriente Aduanera”. Resoluciones Generales N° 1.639, N° 1.773 y N° 3.360 (Artículo 2° y Anexo I). Sus derogaciones. Buenos Aires, 20/12/2016 (BO. 22/12/2016)

En el ANEXO I de la citada resolución, se podrán encontrar detallado los casos que se deben generar para solicitar estos créditos/beneficios: *GENERALIDADES RESPECTO DE LA “SOLICITUD DISPOSICIÓN DE CRÉDITOS ADUANEROS”*

1. *Los exportadores que pretendan utilizar los créditos conforme a lo dispuesto en el Artículo 1° de la presente resolución general, deberán efectuarlo mediante la aplicación “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros” del módulo “Cuenta Corriente Aduanera”. Para la utilización del aplicativo “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros” los exportadores deberán: - Constituir “Domicilio Fiscal Electrónico”, de acuerdo con lo establecido por la Resolución General N° 2.109 y sus modificaciones, y - Cumplir con el procedimiento que se describe en el Anexo II de la presente*
2. *. 2. El universo de exportadores se segmentará en dos grupos: 2.1. Grupo 1: Operadores que hayan registrado exportaciones en el año anterior por un monto inferior a DÓLARES ESTADOUNIDENSES DOS MILLONES (US\$ 2.000.000), tomando como base de cálculo valores F.O.B. 2.2. Grupo 2: El resto de los exportadores. Los grupos se actualizarán anualmente en el mes de enero, en base a las operaciones registradas informáticamente al 31 de diciembre del año anterior.*
3. *3. Los exportadores podrán solicitar la afectación de los créditos aduaneros generados por:*
  - 3.1. *Beneficios a la exportación. 3.1.1. Grupo 1: Para la cancelación de deudas de los recursos de la seguridad social, impositivas y/o aduaneras, líquidas y exigibles y, una vez canceladas las mismas, de existir remanente, podrán optar por alguna de las siguientes alternativas: a) Registración de un crédito en la “Cuenta Única de Recaudación Aduanera a Afectar” del Sistema Informático MALVINA (SIM). b) Emisión de un bono electrónico que podrá aplicarse a la cancelación de obligaciones impositivas futuras. c) Devolución mediante transferencia en la cuenta del exportador que se corresponda con la Clave Bancaria Uniforme (CBU) declarada ante esta Administración Federal, conforme a lo dispuesto en el Anexo III de la Resolución General N° 1.921 y sus modificaciones y la Resolución General N° 2.675 y sus modificaciones. 3.1.2. Grupo 2: Para la cancelación de deudas de los recursos de la seguridad social, impositivas y/o aduaneras, que se encuentren líquidas y exigibles y, una vez canceladas las mismas, de existir remanente proceder a su devolución mediante transferencia en la cuenta del exportador que se corresponda con la Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) declarada ante esta Administración Federal, conforme a lo dispuesto en el Anexo III de la Resolución General N° 1.921 y sus modificaciones y la Resolución General N° 2.675 y sus modificaciones. 3.2. Importes abonados en demasía por derechos de exportación de destinaciones de exportación anuladas o embarcadas con diferencias. Ambos grupos de exportadores podrán registrar el crédito en la “Cuenta Única de Recaudación Aduanera a Afectar” del Sistema Informático MALVINA (SIM).*

### **Conclusiones/Respuesta al cliente:**

En este aspecto en cuanto a las exportaciones de soja, podemos asistir al cliente LA RURAL S.A. en el seguimiento y aplicación de los nuevos beneficios del gobierno nacional, en cuanto a la reducción de retenciones establecidos en el Decreto PEN 38/2025 mencionado y detallado anteriormente. Cumplir con los requisitos (presentando Declaración Jurada de Venta al Exterior u oficializando los

permisos de embarques en tiempo y forma como se establece antes del 30/06/2025, ya que no se puede no pagar estos derechos, sino aprovechar todo beneficio que el estado ofrezca).

También agregar al análisis, la operatoria del cliente, si se puede aplicar el beneficio de crédito a las exportaciones en los siguientes casos:

- **Beneficios a la exportación:** El sistema mostrará los beneficios de exportación en condiciones de ser aplicados a la cancelación de deuda impositiva, previsional o aduanera, debiéndose seleccionar aquellos que se deseen afectar.
- **Créditos en demasía:** Aquellos exportadores que posean créditos por importes abonados en demasía en concepto de derechos de exportación, podrán optar por enviarlos a la cuenta única de recaudación a afectar para la cancelación de deudas aduaneras futuras de importación y/o exportación. El sistema mostrará todos los créditos, aquellos que ya han sido imputados por el Exportador -con CUIT de despachante de aduanas-, como así también aquellos que aún no lo han sido.<sup>57</sup>

## SEGUNDA PARTE

### Punto7)

#### Determinación de Oficio. Resolución. Recursos.

##### Determinación de oficio:

Las resoluciones de la Administración son actos de alcance particular dirigido a los contribuyentes (administrados) y son de carácter obligatorio para ellos, suscriptos por un administrador general, directores generales y subgenerales de cada dependencia, los que actuarán como Jueces Administrativos.

*Art 9 Decreto 618/1997: Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente: 1) Serán atribuciones del Administrador Federal, además de las previstas en los artículos anteriores: ... b) Ejercer las funciones de Juez Administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas en los artículos 4º y 10 en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración.*<sup>58</sup>

El proceso de determinación de oficio es un procedimiento reglado<sup>59</sup> que tiende a salvaguardar la garantía de debido proceso (es decir la administración no puede sobrepasar las disposiciones de la ley o resolver el caso a favor el fisco, sino la búsqueda de la verdad material objetiva a los efectos de resolver el caso). Por lo tanto, el contribuyente en este proceso tiene derecho:

- a ser oído
- a ofrecer y producir prueba

---

<sup>57</sup> <https://arca.gob.ar/dispoCredAduanero/caracteristicas/uso.asp>

<sup>58</sup> Decreto 618/97 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS Bs. As., 10/07/1997

<sup>59</sup> La reglamentación para la determinación de oficio se encuentra en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones, especialmente en sus artículos 16, 23 y 24.

- a una resolución fundada
- de acceso al expediente
- a una defensa eficaz

Por su parte, la Administración posee facultades de fiscalización y verificación, es decir fiscalizar el control de los deberes formales del contribuyente (colaborar y cooperar con la Administración en el desempeño de sus funciones, sin dificultar o impedir el accionar fiscal en la verificación del hecho imponible y de las obligaciones tributarias). El poder de verificación se orienta a las obligaciones materiales de los contribuyentes, la existencia del hecho imponible (citar al contribuyente, exigir la presentación de comprobantes, inspeccionar libros, anotaciones, documentos).<sup>60</sup>

En la determinación de oficio se va a llevar a cabo la determinación de la materia imponible (o del quebranto en su caso) y liquidación del tributo correspondiente efectuado por parte del fisco, en las siguientes situaciones:

- cuando el contribuyente no presenta declaraciones juradas de impuestos
- cuando el contribuyente habiendo presentado las declaraciones juradas correspondientes, resulta impugnado por la administración por algún motivo.

Es decir, el fisco, deberá determinar “de oficio” la obligación tributaria del responsable.<sup>61</sup> (este acto conlleva siempre una operación interpretativa y de cálculo).

En el caso de LA RURAL S.A., el contribuyente ha recibido una resolución por parte del fisco nacional, resultado de una determinación de oficio, en cuanto al impuesto a las ganancias de dos periodos fiscales reclamando una suma de capital más intereses. Entonces según todo lo expuesto anteriormente, se analizará si el monto reclamado es correcto por parte del fisco o no, debiendo el contribuyente abonar o no las sumas reclamadas y que accionar podría el contribuyente tomar ante esta resolución.

La actividad agropecuaria, es objeto del impuesto en análisis (la podemos encuadrar en ganancias de tercera categoría en este caso), esta alcanzada por el impuesto a las ganancias y además este contribuyente posee ingresos nacionales y extranjeros por esta actividad (aplicamos las teorías de renta mundial y la teoría del balance).

El ingreso por la venta de la soja se calcula: ventas menos costo mercaderías vendida (CMV) y esto da como resultado la ganancia bruta. En la actual Ley de Impuesto a las Ganancias en el artículo 56 inc. e)<sup>62</sup>, hace expresa mención del cálculo del costo, que es donde se encuentra el punto clave de la

---

<sup>60</sup> Art. 35 Ley 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones

<sup>61</sup> Art. 16 Ley 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones *“Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”*

<sup>62</sup> Ley 20.628 Texto Ordenado por Decreto 824/2019 (B.O. 06/12/2019), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Art 56: *Para practicar el balance impositivo, la existencia de bienes de cambio —excepto*

actividad agropecuaria para determinar la ganancia.

Volviendo al tema de la determinación de oficio, cabe mencionar que el fisco puede haber determinado estos montos de dos formas<sup>63</sup>:

- en forma directa (base cierta, conocimiento de la materia imponible con información exacta proporcionada por terceros o el propio contribuyente).
- mediante estimación (base presunta, con los elementos conocidos por la administración que le permite presumir la materia imponible siempre de forma subsidiaria, excepcional y debidamente fundada.).

En el Art. s/n a continuación del Art 18 de la ley de procedimiento, se establecen los casos en forma enunciativa, cuando el juez administrativo procede la determinación sobre base presunta.<sup>64</sup>

**Pasos del procedimiento: (Art. 17 ley de procedimiento tributario)<sup>65</sup>**

VISTA DEL JUEZ ADMINISTRATIVO-----DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS  
Y DE LAS IMPUGNACIONES O CARGOS FUNDAMENTADOS



15 DÍAS (PRORROGABLES 15 DÍAS MÁS) ----- PRÓRROGA FACULTATIVA DE LA  
ADMINISTRACIÓN POR ÚNICA VEZ



PARA FORMULAR POR ESCRITO EL DESCARGO Y OFRECER PRUEBAS



*inmuebles— deberá computarse utilizando para su determinación los siguientes métodos: inc. e) Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales: 1. Con cotización conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio. 2. Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.*

<sup>63</sup> Art. 16 Ley 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones

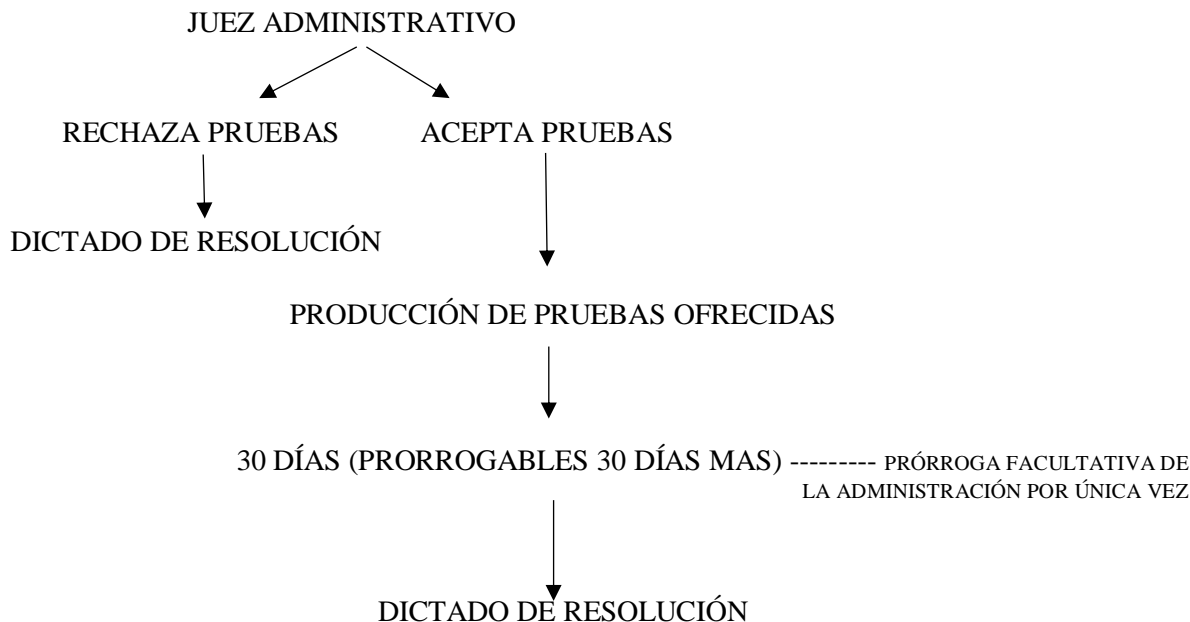
<sup>64</sup> Ley 11.683 a continuación Art 18“Artículo ...- Determinación sobre base presunta. El juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables: a) Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias. c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades...”

<sup>65</sup> Art. 17 Ley 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones

## PRESENTACIÓN DE PRUEBAS

## DICTADO DE RESOLUCIÓN



En términos generales las tres etapas más importantes son la **vista**, la **prueba** y la **resolución determinativa**.

### Vista:

Se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas, tiene que ser un acto fundado dictado por juez administrativo, tener fecha cierta, en la que debe constar, un detalle fundamentado de las actuaciones y de las impugnaciones o cargos que se formulen, es importante que se encuentren las imputaciones directas (que impuesto, ley o hechos fueron incumplidos) a los efectos de que el contribuyente pueda analizar su defensa, así como la indicación de las normas legales aplicables que le garanticen el derecho de defensa.

El organismo fiscal no puede intentar mediante medidas traer al proceso, durante el desarrollo del procedimiento, conceptos no incluidos en la vista.

Recibida la determinación el contribuyente tiene 15 días para contestar, plazo que podrá ser prorrogado por igual lapso, esto a pedido del contribuyente y por una única vez. Si bien para el fisco no es obligatorio el concederle, generalmente lo hace.

Entonces el contribuyente solicita la prórroga invocando las causales que la motivaron y el juez administrativo podrá o no otorgarla. Más allá de esto se aconseja que el pedido se realice con la debida anticipación previniendo la demora en su tramitación. En caso de denegatoria, el juez administrativo la comunicará por escrito.

### Prueba:

El contribuyente en su descargo tendrá que expresar todo lo que considere que debe decir, negando el hecho que se le está imputando. Para ello explicará el por qué no está de acuerdo con la imputación que el fisco le está formulando. También tendrá que presentar y ofrecer todas las pruebas que considere hagan a su defensa. Se debe tener en cuenta que aquellas que no se ofrezcan en esta instancia no podrá ser presentadas ante el TFN (si se desea luego recurrir). Se pueden acompañar u ofrecer todo tipo de pruebas, ya sea documental, informativa (informes que se le solicitan a un organismo o a un tercero), pericial, testimonial.

El juez administrativo podrá aceptar o rechazar las pruebas ofrecidas. Hecha la apertura de las actuaciones a prueba, deberá producirse en el término de 30 días prorrogables por 30 días más, el auto que admite la producción de la prueba. Si el interesado no presenta pruebas el juez administrativo dicta resolución.

#### Resolución:

Con ella culmina el procedimiento de determinación de oficio. Se trata de una actividad reglada y es declarativa de la obligación tributaria.

La resolución determinativa es el acto administrativo mediante el cual concluye el procedimiento de verificación de las obligaciones del responsable y la determinación de estas. Como todo acto administrativo goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria mientras no se demuestre que es infundada o injusta.<sup>66</sup>

Si la resolución no fuese impugnada (ser recurrida) revestirá el carácter de **firme**, poseerá eficacia decisoria y causará ejecutoriedad, es decir, habilitará al ente admirativo para iniciar juicio de ejecución fiscal.<sup>67</sup>

Según el Artículo 19<sup>68</sup> de la Ley, el único escenario en el que el Juez Administrativo podrá modificar la Resolución en contra del contribuyente será cuando:

- Se dejó expresa constancia del **carácter parcial** de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.
- Surjan **nuevos elementos** de juicio o se compruebe la existencia de **error, omisión o dolo** en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior.

Es decir, en la resolución se encuentra la **pretensión fiscal**, y en el caso analizado de LA RURAL S.A., es la suma del capital más intereses del impuesto a las ganancias de dos períodos fiscales.

Además de determinar el tributo, intereses, actualizaciones, multas e intimar de pago, los otros efectos trascendentales de la resolución determinativa son:

- El presupuesto de inicio de la responsabilidad solidaria (si corresponde) (art. 17 LPT),

---

<sup>66</sup> Art. 12 Ley 19.549 B.O. 27/04/1972 *El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios, a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial.*

<sup>67</sup> Procedimiento Fiscal, Explicado y Comentado 3ªra Edición - ERREPAR

<sup>68</sup> Art. 19 Ley 11.683 B.O. 12/01/1933 t.o. 1978 y sus modificaciones

- La suspensión del curso de la prescripción por un año (art. 65 LPT),
- la resolución hace presupuesto de la denuncia penal (si correspondiere, conforme el art. 18 de la ley 27.430) –
- habilita la interposición de los recursos del art. 76 de la ley N° 11.683.

### **Acciones del contribuyente ante una resolución por determinación de oficio:**

El contribuyente, según todo lo expresado anteriormente, puede:

- **Pagar lo reclamado (pago a requerimiento)** *ARTICULO 20 — La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS establecerá los vencimientos de los plazos generales tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas y toda otra documentación.*  
*En cuanto al pago de los tributos determinados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá ser efectuado **dentro de los QUINCE (15) días** de notificada la liquidación respectiva.*

El hecho de que no sea recurrida no implica que pase en autoridad de cosa juzgada, ya que luego de pagar el tributo y sus accesorios, siempre dentro de los plazos establecidos, se puede ejercer la **acción de repetición**.

- **Interponer Recursos:** Los recursos que puede acudir el contribuyente son: **recurso de reconsideración** ante el juez administrativo, o **recurso de apelación** ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

Recurso de Repetición: La acción de repetición se encuentra abordada en el artículo 81 de la LPT. Se refiere a los tributos y accesorios que los contribuyentes hubiesen abonado de más en las siguientes situaciones: pago espontáneo o pago a requerimiento.

El proceso se inicia con el reclamo administrativo incoado frente a la administración.

Esto a los efectos de que el organismo pueda revisar el pago efectuado, concretar el control de legitimidad y de acuerdo con lo sucedido salvar propios errores. Con esto se podría llegar a evitar la confrontación. Entonces no existe otro principio que el de la suma prudencia que puede evitar que el fisco sea llevado a juicio sin antes haya tenido la posibilidad de que tome conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su petición, y se encuentre en posibilidad previa de su evaluación. Esto en línea con la ley de procedimientos administrativos en el sentido de que el Estado o sus entidades autárquicas no podrán ser demandadas judicialmente sin previo reclamo administrativo.

Frente a la respuesta negativa del organismo, o la falta de respuesta dentro de los tres meses el contribuyente tendrá 15 días hábiles para interponer a su opción algunos de los siguientes recursos:

- Recurso de Reconsideración ante la administración.
- Recurso de Apelación por denegatoria de repetición ante el TFN.

Recurso de Reconsideración: constituye un “remedio” previsto por la ley para el ámbito administrativo, tendiente a que la administración efectúe una “revisión” del acto por medio de un funcionario con jerarquía superior a aquel del cual emana la resolución recurrida.

Este recurso lo encontramos en el artículo 76 LPT inc. a) *“se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno;”*

La ley de procedimiento dispone que si se interpuso este recurso no se puede interponer la apelación ante el TFN, ya que son excluyentes, por lo que una vez interpuesto y optado por un recurso no se puede elegir el otro.

Recurso de Apelación: es la vía recursiva que permite a los contribuyentes defenderse frente a las pretensiones de la Administración, garantizando la imparcialidad e independencia de sus miembros al asimilarlos a los magistrados del Poder Judicial, al otorgarles la garantía de inamovilidad, intangibilidad de su remuneración y designación mediante concursos abiertos.

Este organismo jurisdiccional asegura a los contribuyentes que la determinación del gravamen se ajuste a la ley tributaria, otorgando la posibilidad de discutir tributos, sus accesorios e imposición de multas, a través de un proceso de conocimiento por parte de un órgano independiente y especializado, sin necesidad del pago previo de las cargas tributarias.

Este Tribunal resulta competente en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare el fisco. Asimismo, tendrá la competencia en los que se dedujeren con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplicare la Dirección General de Aduanas, excepto en los que correspondan a las causas de contrabando.

El TFN no es competente:

- Anticipos y pagos a cuenta, sus intereses y actualizaciones
- La liquidación de actualizaciones e intereses cuando no se discuta la procedencia del gravamen
- Actos que declaren la caducidad de los planes de pago
- Actos que disponen la exclusión del monotributo
- Actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de IVA por reintegro de exportación.
- Intimaciones cursadas como consecuencia del cómputo en la DDJJ de conceptos improcedentes

### **Aceptación y pago de la pretensión fiscal. Extinción de la acción penal.**

El art. 16 de la ley 24.769 (Ley Penal Tributaria)<sup>69</sup> habilita la extinción de la acción penal cuando “el obligado acepta la liquidación o en su caso, la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto total de la misma en forma incondicional y total..” La pretensión fiscal, al solo fin de la extinción de la acción penal, debe ser aceptada sin posibilidad de discusión en sede

---

<sup>69</sup> Ley 24.769 y sus modificaciones B.O. 15/01/1997

penal.

*“Si bien el instituto puede seguir teniendo como naturaleza una renuncia del Estado a la persecución de los delitos por razones de política legislativa fiscal y criminal, se han confundido las razones fiscales con las criminales. Sin embargo, ahora, al poderse discutir administrativamente el monto de la pretensión fiscal en el proceso de determinación de oficio, poco margen de actuación le queda al proceso penal. Tan solo habrá que aceptar y pagar, por única vez, antes del requerimiento de elevación a juicio, con la ventaja de haber tenido un proceso previo de determinación de las obligaciones y con derecho de defensa. En esas circunstancias, los tipos penales sólo serán operativos cuando a un obligado imputado se lo someta a proceso por segunda vez, pues en la primera oportunidad habrá aceptado y pagado. El protagonismo no lo tiene más la reacción penal, sino la determinación administrativa, el sistema de la ley 11.683.”<sup>70</sup>*

### **Conclusiones/Respuesta al cliente:**

En cuanto a la determinación de oficio teniendo en cuenta que en nuestro sistema tributario la regla es la autoliquidación por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el fisco actuara de forma subsidiaria para determinar la obligación del responsable, es decir descartada la regla de autoliquidación, la autoridad de aplicación realizó de oficio el procedimiento de verificación para establecer la existencia y graduación de crédito/quebranto impositivo. En este caso concreto del cliente, determina una suma más sus intereses por impuesto a las ganancias que deberá abonar el contribuyente o bien recurrir, como se ha desarrollado.

Ante esta instancia, y habiendo una pretensión del fisco de aplicar el derecho penal, le sugerimos al cliente LA RURAL S.A., la posibilidad de pagar la deuda y sus intereses que reclama la administración por Resolución de la determinación de oficio efectuada, ya sea en un solo pago o por medio de planes de pagos o moratorias vigentes (además luego en el punto 8 siguiente aprovechar la última ley de beneficios fiscales ley 27743 para abonar deuda y evitar acciones penales) y de esta manera evitar procedimiento más lentos y costosos de acceder a la vía recursiva.

### **Punto 8)**

#### **Análisis de la Ley 27.743 MEDIDAS FISCALES PALIATIVAS Y RELEVANTES.**

#### **Aplicación al caso del TITULO II Régimen de Regularización de Activos**

Ante el hecho del cliente al haber recibido esta Resolución por parte de la Administración, podemos analizar la conveniencia de incluir estas sumas de impuesto a las ganancias reclamadas por el fisco por ventas omitidas, es decir, ingresos percibidos no declarados por el contribuyente.

El contribuyente deberá declarar (blanquear) activos (sean bienes o dinero) por un monto equivalente

---

<sup>70</sup> <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/40925-pretension-fiscal-acceptacion-pago-y-extincion-accion-penal> Por: Javier Augusto De Luca

al monto del reclamo, en el caso LA RURAL S.A. por un monto de \$10.128.369,45.

En este sentido, el Artículo 34 inc. c) de la ley establece: *Los sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: ... c) **Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieron origen en los bienes declarados en el presente régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes ...***

La normativa establece que los procesos de determinación de oficio, incrementos patrimoniales no justificados, ventas omitidas, ganancias netas no declaradas y todos aquellos procesos similares no pueden aplicarse sobre los activos adheridos al blanqueo. En esencia, esto significa que, una vez que un activo ha sido adherido al blanqueo, la autoridad fiscal no podrá cuestionar ni investigar su origen ni utilizarlo como base para calcular incrementos patrimoniales o ventas no declaradas. Este blindaje es parte del incentivo para que los contribuyentes regularicen su situación fiscal sin temor a sanciones o a la exposición de los activos previamente no declarados.<sup>71</sup>

#### Beneficios. Efectos.

Artículo 34 inc. b) “*Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieron origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias. Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550 (texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), y cargos equivalentes en cooperativas, mutuales, asociaciones civiles, fundaciones, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, representantes legales de sucursales de empresas extranjeras y profesionales certificantes de los balances respectivos. **La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.***

*d) Los sujetos que regularicen bienes que poseyeran a la Fecha de Regularización, sumados a los que declaren en las respectivas declaraciones **juradas de los ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 2023, inclusive, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31 de diciembre de 2023 y no lo hubieren***

---

<sup>71</sup> <https://blogdelcontador.com.ar/news-44563-regimen-de-regularizacion-de-activos-analisis-de-las-liberalidades-y-beneficios>

*declarado...” TAPÓN FISCAL. BIENES NO DECLARADOS QUE NO ESTEN EN EL PATRIMONIO AL 31/12/2023.*

#### Renuncia a las vías recursivas.

En el caso planteado el contribuyente interpuso un recurso a la resolución de determinación de oficio por parte de la Administración. En este contexto veamos la aplicación de la Ley 27.743.<sup>72</sup>

Analizando los dos primeros artículos de la ley, el contribuyente en nuestro caso en cuestión podría acogerse a este régimen ya que las deudas reclamadas son de periodos anteriores a marzo 2024.

*Artículo 3° Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior: a) Aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa (incluye las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación) o contencioso administrativa (incluye cualquier causa en trámite ante el Poder Judicial), en tanto el contribuyente se allane y/o desista, según corresponda, incondicionalmente por las obligaciones regularizadas; y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos. .... b) Aquellas obligaciones respecto de las cuales hubieran prescrito las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinarlas y exigirlas, y sobre las que se hubiera formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económico, contra los contribuyentes o responsables; ...*

Como plantea el caso en cuestión, el contribuyente ha recurrido la resolución administrativa mediante un recurso, por lo tanto, y en principio, podría acogerse a los beneficios de esta ley, aun interpuesto recurso (sea administrativo o judicial), pero el último párrafo de inc. a) establece que deberá renunciar a toda vía recursiva como así también deberá pagar los saldos de costas y gastos por interposición del recurso.

#### Conclusiones/Respuesta al cliente:

Aunque es una ley que no se encuentra vigente, pero fue hace muy poco, en la situación que se encuentra LA RURAL S.A. ante esta resolución administrativa del fisco nacional, haberse acogido a esta ley habría sido muy recomendable por sus múltiples beneficios tanto impositivos y legales, declarando activos equivalentes al monto del reclamo durante la inspección por los ingresos no declarados en esos años que solicita la administración, quedando liberado del pago de las sumas reclamadas. Además, cualquier incumplimiento formal en que pudiera incurrirse durante el trámite de adhesión, no hubiera sido causal de pérdida de los beneficios previstos por la norma.

Finalmente, en cuanto a cualquier recurso interpuesto, como se desarrolló anteriormente, el contribuyente tendría que haber renunciado, lo cual, como asesor, hubiera recomendado que no continúe con ningún recurso y aproveche el acogimiento a esta norma y sus beneficios, ya que los recursos conllevan más tiempo y costas en el proceso, y además no se sabe resolución inmediata del mismo. Así como también liberarse de toda carga penal tributaria que el fisco pretende, justamente

---

<sup>72</sup> Ley 27.743 MEDIDAS FISCALES PALIATIVAS Y RELEVANTES B.O. 08 de julio de 2024

en este caso, interponer por una supuesta evasión fiscal y defraudación al fisco, como se ha desarrollado en el punto 7 con relación al pago y la extinción de la acción penal.