



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Proyecto: "La Rural S.A."

Autor: Mauricio Damián Aceval

Tutor: Martín Chiani

Fecha de entrega: 14 de mayo de 2025

Cursado 2021-2023

Resumen:

Para dar respuesta al caso propuesto “La Rural S.A.” se analizarán las distintas problemáticas planteadas en materia tributaria y constitucionalidad, encontrando el sustento para cada argumentación dentro del derecho tributario y la normativa aplicable en cada caso particular. Se sugerirán al potencial cliente las acciones, vías recursivas, necesarias para abordar en materia procedimental Provincial y Nacional a fin de poder neutralizar las consecuencias penales y minimizar la carga fiscal de la empresa.

**Palabras clave: actividad agropecuaria – exenciones - fondos comunes de inversión
ingresos brutos - procedimiento provincial - determinación de oficio**

Vinculación con seminarios: Derecho Tributario – Seminario de Imposición a los Consumos – Seminario sobre Procedimientos Tributarios – Economía del Sector Público.

Índice

Comentarios previos del caso -----	4
Enunciación del caso “La Rural S.A. -----	5
Cuestiones constitucionales -----	7
La Rural S.A.: La exención de la actividad primaria y las rentas de FCI -----	10
Tratamiento a aplicar -----	12
Procedimiento Tributario aplicado a la Provincia de Santa Fe -----	13
Corrida de vista, instancia probatoria y resolución -----	13
Vías recursivas -----	14
Medidas Cautelares -----	18
Sobre los reintegros por exportación y su tratamiento en el ISIB -----	19
Sobre el procedimiento de Determinación de Oficio -----	19
Corrida de vista -----	19
Instancia probatoria -----	20
Posibilidad de conformación -----	21
Requisitos de la resolución -----	21
Consideraciones sobre el Régimen de Regularización de Activos en el caso particular -----	23
Recomendaciones sobre el caso -----	25
Bibliografía -----	26

Comentarios previos del caso

El presente trabajo tendrá por objeto analizar las distintas problemáticas planteadas a La Rural S.A. en materia tributaria sustentando las soluciones desde el derecho tributario y encontrando respuestas dentro de la distinta normativa existente sobre cada caso, así como en la copiosa doctrina y jurisprudencia.

Teniendo en cuenta la actividad principal que desarrolla la empresa propuesta trataremos de fundamentar la viabilidad de los criterios aplicados por ella en materia de exenciones como así también la necesidad de encarar posibles reclamos y las vías recursivas en cada caso.

También analizaremos la sintonía de la legislación provincial con las distintas normas, así como las Constituciones Nacional y Provincial.

Previo al desarrollo será conveniente indicar al lector que para dar solución al caso será necesario establecer, a modo de supuestos, distintas condiciones que resultarán pertinentes a fin de tener un punto de partida para el análisis.

En cuanto al procedimiento provincial sin mayores indicios realizaremos el análisis teniendo en cuenta el proceso de determinación de oficio desde su inicio, para que resulte necesario transitar por las instancias probatorias y vías recursivas aplicables en cada caso.

Con respecto al Régimen de Regularización de Activos, sin la posibilidad de contar con información más que la determinación del Impuesto a las Ganancias de dos períodos, configuraremos como supuesto el de ventas omitidas por parte de la sociedad y existencia de dinero en efectivo, a fin de poder analizar la factibilidad de la adhesión a dicho régimen.

CASO A: “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 Nº 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.

Cuestiones Constitucionales

Con motivo de la notificación recibida por La Rural S.A., la cual funda su argumento en el artículo 213 inciso e' del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe incorporado el 13/12/2022, analizaremos el impacto de su tratamiento, su relación e implicancias con cuestiones constitucionales en el caso particular de nuestro cliente.

Se tratará de interpretar si este tratamiento, lejos de ser una mera política tributaria sectorial, involucra situaciones discriminatorias, las cuales intentaremos dilucidar.

Podemos interpretar que quizás la intención del Legislador con la incorporación del artículo fue la de proteger a los establecimientos agropecuarios radicados en la jurisdicción y darles ventajas de competitividad. Pero incluso pensándolo en esos términos, no es posible correr la mirada y notar que esto puede resultar discordante con garantías plasmadas en la Constitución Nacional, como así también lo pactado por la Provincia cuando adhirió al Consenso Fiscal con el compromiso de eliminar tratamientos diferenciales que se basen en el lugar de radicación, ubicación del establecimiento o lugar de producción del bien¹.

Comenzando con el relato de los hechos nuestro cliente recibe una cédula en la que se le notifica una liquidación por diferencias fundada en el art 213 inc.e' en el cual indica la exención de Ingresos Brutos para contribuyentes agropecuarios cuyo establecimiento se radique en la provincia de Santa Fe, habida cuenta que la radicación de los establecimientos del contribuyente intimado es en Provincia de Buenos Aires.

Sobre las exenciones, la autora Catalina García Vizcaíno nos dice que “consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no se genera la obligación tributaria.”². Lo anterior es correcto y claramente aplicable al artículo 213 inciso e'; pero ¿Qué sucede con el acto en cuestión y el fundamento que el fisco encuentra dentro del Código Fiscal?. De esto surgen algunas cuestiones a analizar.

Primero establecer la distinción con sustento en cuestiones de radicación, a priori, resulta sumamente discriminatorio para sujetos enmarcados dentro de una misma actividad, lo cual en nuestro caso comenzará a trazar el surco donde aflorarán aspectos en materia de cláusulas y principios constitucionales, dejando de ser la notificación recibida una mera cuestión determinativa de impuestos.

El Acto que emana de la Administración Provincial contra La Rural S.A. resulta violatorio de principios constitucionales como el de igualdad, razonabilidad, la denominada Cláusula Comercial y la imposibilidad de las Provincias de establecer aduanas interiores.

¹ Ley de Consenso Fiscal, Ley 27.687/2021

² Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, 2019. Pág. 339

Se funda claramente en un tratamiento diferencial entre aquellos sujetos, en este caso productores agropecuarios, cuyo establecimiento se encuentra en el territorio de la Provincia de Santa Fe y aquellos que no cumplen dicha condición de radicación, tal como es el caso de nuestro cliente cuyas estructuras de explotación se encuentran en la Provincia de Buenos Aires. Proponer, aquí, un tratamiento diferencial de esta índole colisiona de forma manifiesta con el principio de Igualdad explicitado en el artículo 16 de nuestra Constitución Nacional, artículo que indica que “la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas”. Sobre ello Catalina García Vizcaíno, en su obra “Manual de Derecho Tributario” comenta que el principio de isonomía, o igualdad frente a las leyes, plasmado en el artículo antes comentado, de nuestra Constitución Nacional, nos habla sobre igualdad contributiva, lo cual indica una valoración política de la capacidad contributiva del individuo, excluyendo cualquier distinción realizada en forma arbitraria³.

Creemos que el Legislador no debió correr su atención a este principio al proponer categorías, clasificaciones o situaciones que hagan foco en características que generen visiones distintas ante una misma situación dentro del gravamen. Se entiende tal como se indicó el pronunciamiento de la Corte del Fallo Bayer S.A. c/ Santa Fe donde se discute también el presente artículo que el principio de igualdad, entre otros se encuentra vulnerado.

Como se plasma en el considerando n° 14 “el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligatoria al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste característica determinante para establecer que por este solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes”⁴.

Otro antecedente jurisprudencial, además del caso mencionado, es el del Fallo Harriet & Donnely c/ Provincia de Chaco, que versa sobre la inconstitucionalidad de aplicación de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sujetos radicados en la provincia de Chaco en comparación con sujetos que no se radicaban en dicha jurisdicción. Los argumentos en el caso de la demandante también fueron la vulneración de principios contenidos dentro de la Constitución Nacional como el de igualdad del artículo 16.

Además del principio de igualdad resulta necesario comentarle a nuestro cliente que con este acto de la administración se lesionó el principio de razonabilidad, también cuestionado en el fallo mencionado precedentemente, principio fundamental que indica que los lineamientos seguidos por toda normativa deben mantener suma coherencia con los delineados por la Constitución Nacional, principio consagrado en su artículo 28.

En el mencionado fallo Bayer S.A. c/ Santa Fe, la corte señaló que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse que los preceptos mantengan coherencia con

³ Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, 2019. Pág. 314

⁴ Fallo Bayer S.A. c/ Santa Fe, CSJN, 31/10/2017. Considerando n° 14

las reglas constitucionales, esto entra en plena concordancia con el artículo 28 de la Constitución Nacional.

Para continuar con el análisis es dable señalar que la Constitución Nacional atribuye al Congreso la facultad de reglar sobre cuestiones comerciales como lo explicita en el artículo 75 inc. 13 que nos dice que es atribución del Congreso Nacional “Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”⁵, por lo que no es atribución de las provincias reglar sobre ello. El código Fiscal de Santa Fe con la incorporación del artículo bajo análisis lamentablemente lo hace al marcar diferencias fundándolas en cuestiones de radicación, esto en cierto modo dispone sobre libre circulación, obstaculizando el comercio y vulnerando la denominada “Cláusula Comercial”. Con ello se genera un tratamiento distinto según el origen local o extra jurisdiccional que afecta la comercialización y las potestades del gobierno federal.

Sobre esto hay más antecedentes jurisprudenciales como el fallo Pescargen S.A. c/ Provincia de Chubut, en cual en su considerando n° 12 la Corte expresa con total claridad que los Estados Provinciales no pueden invocar la titularidad territorial para con ello poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional⁶.

Estrechamente relacionado con lo anterior aparece el severo problema que plantea la Provincia de Santa Fe al crear, un tratamiento diferencial a sujetos de idéntica actividad y distinta radicación generado para ellos una suerte derecho aduanero y por consiguiente la virtual figura de Aduana interior, siendo un hecho prohibido por la Constitución Nacional, así como la obstaculización de la libre circulación dentro del territorio, dos cuestiones que dicha carta consagra en sus artículos 9 y 10 respectivamente.

Por todo lo que se ha expuesto al Sr. Suárez precedentemente es bastante claro que el fisco provincial tomó algunas “licencias” al momento agregar el artículo por el cual funda su reclamo. Es de suma importancia que tanto el local como el resto de los fiscos estén en plena concordancia y alineados con las leyes de jerarquía, para garantizar la sustentabilidad del sistema Federal.

Este surco que traza la legislación Provincial, para La Rural S.A., será la simiente argumental de la defensa en el proceso que decida emprender.

⁵ Constitución de La Nación Argentina. Artículo 75 inciso 13

⁶ Fallo Pescargen S.A. c/ Provincia de Chubut, CSJN, 24/10/2012. Considerando 12

La Rural S.A.: La exención a la Actividad Primaria y las Rentas de Fondos Comunes de Inversión

Continuando con la consulta del Presidente de La Rural S.A. es necesario, previo a emitir un juicio sobre los criterios utilizados por la sociedad, realizar algunas consideraciones sobre el tratamiento de las diversas rentas frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El artículo 213 inc. e' del Código Fiscal de Santa Fe, sobre el que la Administración basa su reclamo se incorporó a dicho Código el 13 de diciembre del 2022. Desde esa fecha podemos argumentar y defender la postura de nuestro cliente fundándonos en los principios constitucionales expuestos previamente, argumentos a los que podríamos sumarles el incumplimiento de la Provincia de Santa Fe con el Consenso Fiscal al cual adhirió plenamente.

Previo a ello y aun dentro del período intimado (enero a diciembre 2022) tenemos un lapso de tiempo en el Legislador omitió exceptuar la actividad Agropecuaria dentro del Código Fiscal; pero aun así es posible sostener la postura de exceptuar a la actividad del gravamen basándonos en el Régimen Estabilidad Fiscal de la ley 13.749 al que Santa Fe también adhirió, por lo cual la actividad desarrollada aún estaría exenta.

Un tema distinto es el de los Fondos Comunes de Inversión, sobre ello resulta oportuno realizarle al Sr. Suárez algunas aclaraciones ya que la postura de la sociedad sobre entender a la renta positiva de los Fondos Comunes de Inversión accesorias de la actividad principal, la agropecuaria, resulta ser un poco controvertida.

En primera medida las rentas en cuestión son aquellas producto de la diferencia entre la colocación y el rescate de las cuotas partes de fondo de inversión suscriptas oportunamente por la empresa, las cuales fueron consideradas por esta como exentas.

Sobre ello es necesario analizar la postura de la empresa, postura a la que adherimos, y que podrá encontrar sustento de considerar a estas rentas, producto de la colocación de dinero en Fondos Comunes de Inversión como una “Actividad complementaria”, de la principal, en este caso la Agrícola “Venta de Soja”.

Entendiendo a las actividades complementarias como aquellas actividades que no podrían ejercerse sin la existencia de la primera o principal, hallando su razón de ser en éstas, es que podemos entender que la actividad de inversión, aquí cuestionada, es sumamente necesaria para la actividad Agropecuaria, la cual requiere generar cobertura para los momentos de inactividad o para sustentar las inversiones en el proceso de siembra, y que además no tendría otra razón de ser más que los excedentes generados, aquí, por la venta de soja en los diversos mercados. Algunos colegas en sus escritos en publicaciones especializadas como Ricardo M. Chicolino para Errepar 10/04/2025 sostienen el mismo criterio sobre el tratamiento de las rentas positivas del rescate de Fondos Comunes de Inversión y la posibilidad de ser tratadas como actividades

complementarias de la principal, considerándolas sumamente necesarias para el giro de la actividad y producto de los excedentes generados por la venta de las legumbres.

De ser así su tratamiento no deberá diferir del de la actividad principal, es decir, su gravabilidad quedará atada a ella, en cuanto a su alícuota y a tratamientos de exención en caso de tenerlo. Tal como estipula la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos Ley 23458 en su artículo 9, a la cual Santa Fe como el resto de las jurisdicciones adhirió sin limitaciones ni reservas. “Las actividades o rubros complementarios de la actividad principal – incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria – estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquél”⁷.

Sobre este tipo de actividades el Código Fiscal de la Provincia enuncia.

Art. 205 “Los ingresos brutos generados por las actividades o rubros complementarios de una actividad principal – incluido la financiación y ajustes por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que para éstos contemple la Ley Impositiva o la disposición de aquella o del presente Título que le fuera consecuencia.”

Sin embargo, más allá de esta postura que sostenemos apropiada, no es posible contar con evidencia, ni pronunciamientos del fisco local apoyando tal postura y aún más, resulta deducible de la interpretación del artículo 205 transcrito algunas líneas atrás que el espíritu del mismo cuando resalta “incluida la financiación” refiere a los componentes financieros que acompañaran el diferimiento, financiación o condición de pago de aquello producto de la actividad principal. A la luz de ello, resulta claro que no será posible plantear una defensa a la postura más que recomendar a la sociedad que pueda allanarse a las pretensiones fiscales oportunamente y con ello poder reducir cualquier tipo de sanción que le sea impuesta.

Tampoco es posible encontrar antecedentes jurisprudenciales que respalden la postura de la sociedad o que por lo menos nos den un poco de luz para armar una defensa sólida sobre la exención de estas rentas. Muy por el contrario surgen los dictámenes de la Administración Provincial, el 78/2018 en el que oportunamente el fisco se pronunció indicando que los ingresos provenientes del rescate total o parcial de cuotapartes de un Fondo Común de Inversión no se encuentran contempladas dentro de las exenciones del Código Fiscal⁸; pero esto no es historia pasada dentro del Código, ya que en el presente tampoco se estipula tal exención para este tipo de instrumentos. Tal como lo manifiesta en el artículo 213 donde indica claramente que no procederá tal exención para las rentas de este tipo de instrumentos.

“ART. 213 -Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes:

No se encuentran alcanzados por la presente exención:

⁷ Ley de Coparticipación Federal 23.548/1988, artículo 9

⁸ Dictamen Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe 78/2018

- 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”.

Sumado al anterior tenemos un dictamen algunos años posterior, el 421/2022 en el que también la administración se pronunció sobre la gravabilidad de este tipo de rentas.

Tratamiento a aplicar

Será conveniente indicarle que nos encontramos frente a una renta gravada, en principio por La Rural S.A. encuadra dentro de los tipos de personas a los que sus actividades, el código fiscal la marca de habituales, cumpliendo así uno de los principios objetivos del tributo. El Artículo 175 del Código Fiscal trata sobre ello;

ART. 175 – (...)”Los ingresos brutos obtenidos por sociedades o cualquier tipo de organización empresaria contemplada en la Ley General de Sociedades N° 19.550 T.O. 1984 y sus modificaciones o cualquier otra norma que en el futuro la reemplace, sociedades por acciones simplificada (SAS), sociedades civiles, cooperativas, fundaciones, sociedades de economía mixta, entes empresarios estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), asociaciones y empresas o explotaciones unipersonales o pertenecientes a sucesiones indivisas, se considerarán alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere.”

Continuando con el análisis no será un tema menor detectar la existencia y el perfeccionamiento del hecho imponible, el cual, se entiende deberá suceder con motivo del rescate de las cuotas partes oportunamente suscriptas.

En cuanto a la base imponible de este tipo de instrumentos financieros, la misma se formará por la diferencia entre el importe de compra y el importe de venta o como se denomina en este tipo de instrumentos el valor de suscripción y el valor de rescate de las cuotas partes.

Con respecto a lo anterior, el artículo 191 del Código Fiscal de Santa Fe lo detalla claramente; “d) las operaciones de compra-venta de divisas y las operaciones de tipo indirectas sobre valores mobiliarios, 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.”

En cuanto a las alícuotas posibles de aplicar para la diferencia positiva generada por la colocación y rescate, a este tipo de rentas les corresponde la alícuota general que es la de 4,5% según artículo 6 de la ley Impositiva Anual de Santa Fe.

De todos modos bajo en análisis de complementariedad desarrollado varios párrafos atrás deberíamos hablar que estas rentas requieren tributar la misma alícuota que la actividad principal, la agropecuaria, en este caso el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe prevé en su artículo 7 a bis del 0,75%, entendiendo que se trata de sujetos con establecimientos fuera de la provincia de Santa Fe. Pero aún bajo esta línea y aferrados a la fuerza de los argumentos de inconstitucionalidad por aplicar diferencia de alícuotas a sujetos sin radicación en Santa Fe es que entendemos que en ese caso correspondería que estas rentas no sean alcanzadas por el impuesto.

Procedimiento Tributario aplicado en Provincia de Santa Fe

Como inicio del análisis resulta sumamente importante entender en que parte del proceso provincial nos encontramos. Podemos deducir que La Rural S.A. fue informada oportunamente y tomó vista de las actuaciones y lo notificado en la resolución determinativa.

Dicho esto, recibida la cédula es de aplicación aquí el artículo 70 del Código Fiscal de Santa Fe y en virtud de ello en el procedimiento se producirán algunos hitos.

Corrida de Vista, instancia probatoria y resolución

El primero en este proceso es la corrida de vista, que será llevada a cabo por un funcionario del organismo que no podrá tener un cargo inferior al de subdirector, él correrá vista a la sociedad, para que en el término de 15 días formule por escrito el descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Podemos entender por lo que manifiesta el caso que esto ya sucedió y que la sociedad no conformó en primera instancia presentando las declaraciones juradas respectivas y logrando el beneficio de reducir la multa a 1/3 del mínimo legal.

Una vez vencido los plazos probatorios o que se hayan cumplidas las medidas de mejor proveer, la Administración Provincial deberá dictar la resolución, dentro de los noventa días siguientes, determinando el tributo e intimando al contribuyente a que en el plazo de 15 días realice el pago de la pretensión. En esta instancia es en la que nos convoca el Sr. Suárez. Estamos aún en instancias del fuero administrativo.

Todo lo anterior resulta de inexorable producción, ya que es necesario para asegurar el debido proceso legal adjetivo que consta vigente en materia tributaria y aún también en sede administrativa.

La resolución determinativa ya dictada quedará firme a los quince días de haber sido notificada, excepto que dentro de dicho plazo La Rural S.A. interponga alguno de los recursos previstos dentro del Código Fiscal.

Dado que es sumamente importante respetar todas las instancias y agotar el procedimiento local es que como recomendación y también a efectos didácticos del caso, indicamos a nuestro cliente interponer los recursos necesarios iniciando en sede administrativa antes de realizar algún cuestionamiento judicial sobre el acto determinativo.

Recordando que el anclaje de la notificación recibida en la que se intiman diferencias por el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales 2022, 2023, 2024, es el artículo 213 inc. e' del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe; como se vio en el primer punto sobre cuestiones constitucionales sobre el artículo en particular, artículo que colisiona con principios constitucionales como la igualdad, razonabilidad, cláusula comercial y prohibición de aduanas interiores. Todo ello será el argumento de principio a fin en todas las instancias en las que La Rural S.A. tenga que enfrentarse al fisco provincial. Es sumamente importante que estos argumentos de lesiones de principios constitucionales nos acompañen en todos los procesos para que guardemos coherencia con los agravios a presentar en cada instancia.

En casos de renombre como lo es el Fallo Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe, la Procuradora indicó que la demandante debió agotar las vías administrativas dentro del procedimiento local, previo a invocar la inconstitucionalidad ante la Corte, esto no es arbitrario, sino un principio general del sistema judicial.

Vías recursivas

Con el afán de agotar las vías recursivas en cada instancia, la primera acción que emprenderíamos es presentar un recurso de reconsideración o revocatoria ante la Administración tal como lo indica el artículo 119 del Código Fiscal local. Entendiendo que fuimos informados con total celeridad por parte de nuestro cliente y nos encontramos dentro de los 15 días hábiles administrativos para interponer dicho recurso, luego de haber sido notificados del acto. Éste será el momento de interponer los argumentos ya comentados al comienzo del presente trabajo resaltando cuanto vulnera las garantías constitucionales la pretensión fiscal y de ofrecer las pruebas que hagan su derecho.

Retomando lo anterior se extracta el artículo 119 del Código Fiscal.

“Art 119 -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 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.”

Es importante indicarle que la interposición de este recurso tendrá para La Rural S.A. efecto suspensivo. En esta instancia no nos encontramos en la necesidad de abonar lo requerido por el fisco para que el proceso siga las vías ordinarias.

Luego de interpuesto el recurso a la Administración Provincial debemos esperar a que se expida al respecto, en el término de 15 días, aun así y al aguardo de ello resultará prudente informarle al Sr. Suarez que las probabilidades de rechazo del recurso interpuesto son altas puesto que pretender que el fisco retracte su posición en una primera instancia sería, de nuestra parte, un acto de inocencia práctica, debemos esperar resolución en contrario al recurso de revocatoria presentado.

Ya en esta instancia resultará prudente preparar nuestra estrategia procedimental y munidos de los argumentos originarios presentados, los cuales seguirán fundando los agravios en esta instancia. De suceder la denegación del recurso previo nos encontramos con la necesidad de presentar un recurso de Apelación, en esa instancia nos encontraremos dentro del fuero Contencioso Administrativo.

Este recurso, tal como indica el artículo 120 del Código Fiscal, debemos presentarlo dentro de los 15 días de que hayamos sido notificados de la revocatoria del recurso de reconsideración.

“ART.120 -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.”

Presentaremos la Apelación ante la Administración Provincial, recurso que deberá realizarse por escrito, quién verificará la procedencia formal del mismo, debiendo dictar resolución en el término de 5 días concediendo o denegando el recurso.

En caso de que le sea favorable a La Rural S.A. y se conceda el recurso las actuaciones se elevarán al Ministerio de Economía para su sustanciación, tal como se indica en el artículo 122 del Código Fiscal. Aquí tendremos 15 días para expresar los agravios y comenzará el período de apertura de prueba, en caso de que sean nuevas, es decir, que no las hayamos presentado en el recurso anterior.

“ART. 122 -El recurso de apelación se registrará por el procedimiento siguiente: Se presentará por escrito en la Administración Provincial de Impuestos, la que verificará su procedencia formal y dictará resolución, concediéndolo o denegándolo, en el término de cinco (5) días.

Concedido el recurso, se elevarán las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Finanzas para su sustanciación. Recibidos los autos se correrá traslado al apelante por el término de quince (15) días para expresar agravios. Antes del vencimiento, y si el recurrente lo solicitare invocando razones atendibles, dicho plazo podrá ser prorrogado por quince (15) días más. A pedido del recurrente o apoderado podrán entregarse copias de las respectivas actuaciones.”

Aquí debemos esperar la resolución del Poder Ejecutivo Provincial y con ella se nos agotará la vía administrativa. Esta resolución se dictará en el término de treinta días y se le notificará a La Rural S.A. personalmente o por cédula.

Debemos informar a nuestro cliente que de comenzar este camino de la apelación, La Rural S.A. tendrá que ingresar el tributo requerido por la administración al comienzo del debate más accesorios que se cuestionen, aquí aparece el principio del Derecho Tributario del Solve Et Repete.

Es importante destacar que el incumplimiento de esta regla del previo pago del tributo y accesorios en discusión es el mayor causante de la declaración de inadmisibilidad del recurso y de la posibilidad de interponer recursos en otras instancias⁹.

En caso de que no nos haya sido favorable el recurso de apelación, tenemos otra instancia que es la apelación directa ante el Poder Ejecutivo que consta en el artículo 122 último párrafo y nos indica que de haber sido denegado el recurso de apelación por improcedencia formal.

ART. 122:“(…)En el caso de que la Administración Provincial de Impuestos denegara el recurso por improcedencia formal, igualmente podrá deducirse apelación para ante el Poder Ejecutivo en el término de quince (15) días. En tal caso la Administración Provincial de Impuestos deberá remitir de inmediato las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Finanzas, por cuyo conducto se substanciará sin más trámite que el informe de Asesoría Letrada del citado Ministerio y, eventualmente, de Fiscalía de Estado, quedando agotada así la vía administrativa.”

Este Recurso y ya en estas instancia la procedencia del efecto suspensivo es una rara avis dentro del proceso, por lo que no será posible contar con él para suspender la ejecutoriedad del acto, surge aquí un efecto devolutivo; tengamos presente que nos encontramos frente a un acto con presunción de legitimidad, estabilidad y no retroactividad.

⁹ Rodolfo R. Spisso y colaboradores, Acciones y Recursos en Materia Tributaria, Tomo 2, pág. 296

En caso de denegatoria del mismo, nuevamente, nos encontraremos camino ante la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe competente en la materia, según lo indica el artículo 124 del Código Fiscal en pos de interponer un recurso contencioso administrativo procedente ya que hemos agotado totalmente la vía administrativa.

“ART. 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.”

El recurso está reglamentado en la Ley 11.330 y emana del Artículo 93 inc. 2 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe, podremos interponerlo dentro de los treinta días contados desde la notificación o publicación oficial de la resolución denegatoria, tal como indica el artículo 9 de la ley 11.330.

Éste deberá contener tal como expresa la ley “una relación, ordenada y sintética, de los hechos y del derecho en que se funda”, se deberá acreditar personería del recurrente y acompañar “testimonio del acto impugnado y todos los documentos que se vinculan directamente con la cuestión que se plantea”¹⁰.

Debemos informar que esta instancia también tiene prevista, según el artículo 8° de la ley 11330 el pago de las obligaciones tributarias, solve et repete nuevamente.

Luego de presentado el recurso el Presidente de la Corte Suprema de Justicia o de la Cámara indicará si declara admisible el recurso presentado por La Rural S.A.¹¹, en caso de que lo sea se correrá traslado a la demanda, se producirán las pruebas y presentarán los correspondientes alegatos. Posterior a ello se llamará a autos para la sentencia y se pasará el asunto a estudio de los miembros del tribunal por el término de diez días, luego de ello se hará el pronunciamiento sobre la admisibilidad del recurso presentado. En caso de que así lo sea La Rural S.A. habrá vencido contra el fisco provincial tal como sucedió con el citado fallo Bayer S.A. C/ Santa Fe, y será orden de la corte restablecer la situación jurídica vulnerada a la sociedad.

Con respecto a la segunda cuestión a tratar, la de los Fondos Comunes de Inversión, entendiendo que no prosperará reclamo ante el fisco lo más recomendable para nuestro cliente sería allanarse a la pretensión fiscal.

¹⁰ Ley 11330/ 1995. Recurso Contencioso Administrativo, artículo 10

¹¹ Ley 11330/ 1995. Recurso Contencioso Administrativo, artículo 12

Medidas cautelares

Para dar un cierre al tema en cuestión y aun atendiendo la petición de nuestro cliente sobre que en el proceso de discusión de la deuda no sufra ejecución fiscal alguna, podemos ofrecerle tranquilidad al respecto, primero porque en el inicio del proceso, en su primer instancia administrativa y en tiempo del recurso de revocatoria, el mismo se encuentra munido por el efecto suspensivo.

Ya en esta última etapa que se termina de comentar existen medidas cautelares que contempla la ley 11330, dentro del contencioso administrativo en su artículo 14 expresa que “Podrá incluso dirigir mandamientos a la autoridad administrativa, para, entre otros fines, conservar o restablecer una situación tendiente a prevenir un daño inminente o para hacer cesar un trastorno manifiestamente ilegal...”

En cuanto a su aplicación, la cual consta en el artículo 15 de la mencionada ley, en esta instancia del proceso el Tribunal resolverá la solicitud de la medida en el término de cinco días, previa vista por igual plazo a la recurrida. En oportunidad de disposición de la medida el Tribunal podrá exigir se preste caución para responder por los daños y perjuicios que pudiesen resultar en los intereses público o de terceros¹².

Recomendaríamos a nuestro cliente interponer como medida un amparo, el cual es admisible frente a los actos u omisiones de la autoridad pública que restrinja, altere o amenace los derechos o garantías implícitamente garantizados, esto tiene sustento dentro del artículo 43 de nuestra Constitución Nacional, esta acción también la tutela nuestra Constitución Provincial en su artículo 17. La interposición de esta medida no agota la vía administrativa por lo que su pertinencia transita posible durante todo el proceso en dicha vía, más allá de eso le recomendamos a nuestro cliente interponer el amparo en primera instancia junto con la reconsideración.

De todos modos será conveniente indicarle que el amparo es una acción de excepción donde debe existir un daño concreto y que la ilegalidad o la arbitrariedad de los actos sea manifiesta, ya que si bien los fundamentos de la defensa y los que sostuvimos durante todo el proceso son contundentes, una vez solicitado el juez de primera instancia decidirá si los cargos expuestos al efecto tienen sustento o no.

¹² Ley 11330/ 1995. Recurso Contencioso Administrativo, artículo 15

Sobre los reintegros por exportación y su tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Respecto al tema de reintegros por exportaciones, bajo el supuesto de que se decidió no incluirlos en la base del Impuesto sobre los ingresos Brutos, tal como en las cuestiones anteriores, en este caso el criterio de La Rural S.A. sería el correcto no pudiendo admitir cuestionamientos del fisco provincial al respecto.

El artículo 179 en su inciso f del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, contempla la no gravabilidad de este concepto el cual indica que “las sumas percibida por los exportadores de bienes y servicios en concepto de reintegros o reembolsos acordados por la legislación nacional.”¹³. Quien acuerda ello en normativa nacional es la Ley 22.415 artículo 825 y subsiguientes.

Sobre el proceso de Determinación de Oficio

Continuando con el caso que nos ocupa, el de La Rural S.A., resulta conveniente aclararle al Sr. Suarez que la empresa se encuentra frente a un proceso de Determinación de Oficio en el marco de la Ley 11683.

Por lo que podemos ver, el organismo le determinó Impuesto a las Ganancias sobre alguna de las bases que establece la ley de rito; cierta o sobre alguna de las presunciones del artículo 18 de la mencionada ley.

Corrida de Vista

El procedimiento se le inició a La Rural S.A. con una vista, según lo expresa el art. 17 de las actuaciones administrativas del caso, con sus fundamentos. A la sociedad se le otorgaron los 15 días (pudiéndose prorrogados por 15 días más y por única vez) para que realicen por escrito el descargo correspondiente y presente las pruebas del caso, pruebas de las que el juez administrativo resolverá sobre su admisibilidad. Junto con la vista, a La Rural S.A., a los efectos de las responsabilidades infraccionales que pudiesen corresponder para la aplicación de sanciones, se produjo la instrucción de sumario, la cual tramitará juntamente con la determinación.

Luego de evacuada la vista y pasado el tiempo que indica la ley el Juez Administrativo será quien dicte la resolución en la que se determinó el tributo y con la

¹³ Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, artículo 179

que se intimó el pago a La Rural S. A., el plazo para ello deben ser 15 días hábiles administrativos. Lo anterior tiene aplicación en el caso de que no se hayan ofrecido pruebas o se le hayan rechazado al contribuyente por inconducentes, superfluas o meramente dilatorias.

En caso de que transcurrieran 90 días luego de evacuada la vista o del vencimiento del plazo establecido no se dicte resolución alguna La Rural S.A. podrá requerir pronto despacho, si pasados 30 días de ello no se dictase resolución, el proceso caducará. Aquí el fisco tiene una posibilidad de iniciar nuevamente el proceso de Determinación de Oficio, con autorización del titular de la agencia de Recaudación. Este plazo de 30 días puede ser prorrogable por única vez por 30 días más. El cómputo de los noventa días se realizará a partir de la finalización del término de quince días para la presentación del descargo y de ofrecidas todas las pruebas o desde que se produjera la evacuación de la vista, en caso de ser anterior.

Instancia probatoria

Ya en la etapa probatoria La Rural S.A. deberá formular por escrito el descargo y ofrecer o acompañar las pruebas que hagan a su derecho, aquí la sociedad no podrá ofrecer pruebas que no hubiesen sido en oportunidad de contestar la vista, salvo que las mismas traten sobre hechos nuevos. En esta instancia probatoria serán válidos todos los medios de prueba que se establecen en el Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo 1759/1972 en su Título VI, los cuales podrán ser informes, pericias, prueba documental, testigos, confesión, etc.

El Juez administrativo luego resolverá sobre la admisibilidad de las pruebas presentadas o el rechazo de las mismas. En caso de que sean admisibles deberá otorgarle a La Rural 30 días para su producción, aquí, apoyada en el derecho de defensa que consagra la Constitución de la Nación Argentina en su artículo 18, tendrá la posibilidad de contar con un amplio abanico en cuanto a la producción probatoria, pudiendo tratarse de pruebas documentales, informativas o testimoniales, dependiendo de la necesidad de lo que la sociedad desee demostrar.

En cuanto a la instancia probatoria en el proceso el Juez Administrativo podrá “disponer la verificación, controles y demás pruebas que, como medidas de mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos”¹⁴.

Como instancia previa a la resolución el artículo a continuación del N° 16 de la ley 11683 indica que el fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario cuando “resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que discuten su cuantificación, o cuando se trate de

¹⁴ Ley de Procedimiento Tributario 11683, artículo 35

situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de la solución conciliatoria.”

En caso de que la sociedad rechace la resolución conciliatoria de esta instancia el fisco continuará con el proceso de determinación de oficio.

De lograrse y fuese aprobado el acuerdo conclusivo se considerará íntegramente aceptado por las partes y constituirá título ejecutivo en caso de que surgiera crédito fiscal, posibilitando así el procedimiento de ejecución fiscal que obra en el artículo 92 de la presente ley.

Posibilidad de conformación

Con respecto a la conformación por parte de La Rural, a la que la doctrina denomina conformación expresa y que consta dentro del artículo 17 de la ley 11683, el cual dispone que en caso de que el responsable antes de que se dicte la resolución administrativa presta conformidad con las impugnaciones o cargos, esta conformidad para La Rural S.A. hará las veces de la declaración jurada y para la administración será una determinación de oficio.

El momento en el que el contribuyente preste conformidad tendrá gran incidencia en los montos de las sanciones, conforme a la figura de arrepentimiento activo que indica el artículo 49 de la ley 11683.

De no haber sucedido lo anterior, es decir no conformar en instancia de corrimiento de vista, nos encontramos en el momento de presentar el descargo y las pruebas al Juez Administrativo quien tendrá dos alternativas: rechazarlas y dictar resolución o aceptarlas otorgándole a La Rural S.A. 30 días para su producción. Aquí nuevamente la sociedad se apoyará en el derecho de defensa que consagra la Constitución de la Nación Argentina en su artículo 18.

Requisitos de la Resolución

Jarach sostiene que el acto de determinación contiene el pronunciamiento de la Administración Fiscal acerca de la existencia de una obligación impositiva, indicando la persona obligada y el grado de su responsabilidad, la cuantificación del hecho imponible y el monto de la obligación¹⁵.

En cuanto a los requisitos a cumplir, sin mayores indicios en la enunciación del caso, estos van a ser los esenciales del acto administrativo los cuales constan en el artículo 7 y 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La Competencia que consta en el artículo 7 inc. a, es el elemento subjetivo del acto. Nos indicará que el acto debe ser dictado por autoridad competente y cuya voluntad no debe estar viciada por error, dolo o violencia. La doctrina entiende a la

¹⁵ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed Cangallo, 1993, pág. 445

competencia como el conjunto de atribuciones, facultades y obligaciones, asignados por ley a los órganos y entes del Estado¹⁶.

Luego, la Ley de Procedimiento Administrativo nos trae el requisito de la Causa en su inc. b, este requisito nos indica el porqué del acto administrativo, los pilares que sustentan el acto, hechos y antecedentes y en el derecho aplicable. No existirá causa si no se constatará la existencia del hecho y este no pudiese ser atribuido al sujeto en cuestión.

El inciso c del artículo 7 nos trae el Objeto. Este requisito debe cumplir ciertas condiciones, como ser cierto, lo que indica que debe ser determinado o determinable y no dar lugar a inseguridades. Debe ser físicamente posible, no debe proyectar efectos sobre personas o cosas en los que no pueda aplicarse. Jurídicamente posible, debe aplicarse el derecho que se deduce del acto. El objeto es lo que el acto decide.

Luego del Objeto, el mencionado artículo en su inciso d que indica que antes de la emisión del acto se debe cumplir una serie de procedimientos esenciales y sustanciales previstos en la diversa normativa, los cuales deben cumplirse para darle validez al acto.

La Motivación del acto es otro requisito y está previsto en el inciso e, refleja la explicación de la causa y declara cuáles serán las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron al dictado del acto. Este requisito se vincula con la razonabilidad del acto en cuestión.

En el inciso f del artículo 7 se enuncia la Finalidad del acto. Este requisito expresa la voluntad de la administración. El acto debe cumplir con la finalidad que resulte de la norma por la que se le dio competencia al órgano emisor.

Por último el requisito de la Forma, indicado en el artículo 8, nos dice que el acto debe manifestarse expresamente y por escrito. Debe indicar el lugar y fecha en los que se dicta y estar suscripto por quien lo emite, un sujeto competente para tal caso.

¹⁶ Rubén A. Marchevsky, Ley de procedimiento administrativo aplicada al derecho tributario, Editorial Errepar, 2010, pág.135

Consideraciones sobre el Régimen de Regularización de Activos en el caso particular

Atendiendo a la consulta del Sr. Suarez con respecto a la factibilidad de incluir las sumas determinadas por ARCA en marco del proceso del art 16 de la 11683 en el Régimen de Regularización de Activos es conveniente realizar algunas consideraciones previas.

Según se pudo corroborar en la notificación recibida al inicio del proceso de determinación y por el propio testimonio del Sr. Suárez el ajuste en el Impuesto a las Ganancias de \$10.128.369,45 corresponde a una determinación de diferencias por ventas omitidas por parte de La Rural S.A. Tal como se comentó previamente, el presidente de la sociedad asevera que lo pretendido por el fisco sobre el particular es correcto y que además al cierre de ambos años calendarios se contaba con los fondos acreditados en las cuentas bancarias, pudiendo además demostrarlo, según los extractos bancarios que se deberán acompañar según indica el artículo 6 del Decreto Reglamentario.

Como se nos indicó es intención de la sociedad ingresar al régimen de Regularización de Activos; pero sobre ello, será oportuno realizar algunas consideraciones sobre el tema.

En primera medida La Rural S.A. es un sujeto alcanzado por el régimen según consta en su artículo 18 de la ley 27743 “(...) y sujetos comprendidos en el artículo 53 de la Ley del Impuesto a las Ganancias...”

En cuanto al tipo de Activos a incluir, en este caso el dinero en efectivo producto de las ventas omitidas, es un activo considerado en la norma para tal fin.

Habiendo corroborado que La Rural S.A. cumple con el aspecto subjetivo y que los activos a incluir se comprenden dentro de la norma es conveniente corroborar si los cortes temporales o etapas que plantean las normas permiten encuadrar la situación que tenemos en frente.

El Decreto 977/2024 prorroga la fecha límite para la adhesión al Régimen de Regularización de Activos para cada etapa. Por el tipo de Activos a incluir la etapa que los comprende es la etapa 1, la cual se encontraba prorrogada hasta el 08 de noviembre de 2024. Debido a ello y considerando que el análisis de la situación es a fecha actual, es que debemos informarle al Sr. Suárez que ya no es posible adherirse al régimen para los activos en cuestión.

De todos modos y lamentando no aportar noticias favorables, creemos oportuno indicar que hubiese sucedido en caso de que La Rural S.A. aún estuviese dentro de los plazos indicados para generar su adhesión al Régimen de la Ley 27743 Título II.

En principio la sociedad hubiera quedado liberada de toda acción y delitos tributarios e infracciones administrativas producto del incumplimiento de las obligaciones vinculadas con los bienes objeto de adhesión al régimen¹⁷.

Esto no funciona de forma automática, según el DR art. 21 esta liberación procederá a pedido de La Rural S.A. mediante presentación ante el juzgado interviniente de toda la documentación que acredite el acogimiento al régimen. Lo cual hubiese sido muy conveniente ya que la suma determinada enmarca la situación como evasión agravada según art 2 del Régimen Penal Tributario “Si el monto evadido supere la suma de un millón de pesos”¹⁸.

También quedarán liberados del pago del impuesto a las ganancias omitido de ingresar, que obviamente se relacione con el activo (dinero) a adherir.

En la situación actual de La Rural S.A. hubiese sido sumamente beneficioso adherirse al Régimen en cuestión, la sociedad se encuentra bajo un proceso de Determinación de Oficio, con importes determinados de cuantía considerables y con la certeza de que los hechos que impulsan el proceso están munidos de realidad, por lo que realizar las adhesiones oportunamente le hubiesen dado la posibilidad de liberarse del proceso, de las sumas pretendidas y blindado de inconvenientes en materia penal, con un costo relativamente bajo para la sociedad frente a los inconvenientes a los que deberá atender.

¹⁷ Ley de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes 27743/24, artículo 34

¹⁸ Régimen Penal Tributario, ley 24769, artículo 2

Recomendaciones sobre el caso

Hasta aquí se han analizado todas las situaciones presentadas a La Rural S.A. sobre diversas problemáticas en materia tributaria. A modo de recomendación se tratarán algunos temas de los abordados sugiriendo a La Rural S.A. determinadas acciones.

Partiendo desde el análisis del artículo de Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, especialmente el 213 inciso e', en el que se evidenció en forma más que clara la discordancia con principios constitucionales, lo cual a nuestro criterio implica graves inconvenientes en cuanto a la sustentabilidad del sistema tributario local. Resulta de suma importancia que los fiscos Provinciales obren en plena sintonía con las constituciones Provinciales y Nacional, así como con todas las leyes y pactos suscriptos.

Afortunadamente sobre ello contamos con sobrada jurisprudencia, que permiten sustentar a los particulares los reclamos que sean llevados a cabo frente a circunstancias de esta naturaleza. Será de suma necesidad poder actuar con celeridad ante situaciones como la presentada, para evitar el vencimiento de plazos y poder aplicar en forma oportuna y eficaz el remedio recursivo indicado para el caso, así como las medidas cautelares para poder proteger la integridad económica y legal de la empresa, como así también de sus directores.

En paralelo, se ha abordado el tratamiento de ingresos provenientes de Fondos Comunes de Inversión, donde adherimos a la postura adoptada por la empresa de considerarlos exentos por ser complementarios a la actividad agropecuaria, aún más teniendo en cuenta lo estrechamente ligados que se encuentran estos fondos con los excedentes de la actividad. Resultará una tarea sumamente difícil poder discutir esto en oportunidad de cuestionamiento del fisco. Si bien a la fecha no se cuenta con los antecedentes necesarios para sustentar tal batalla, será necesario generar todo respaldo documental a fin de sostenerla y quizás, poder generar el antecedente necesario. Por lo pronto la única recomendación posible para la sociedad será allanarse a la pretensión fiscal en la primera instancia para con ello reducir a los mínimos legales todas las sanciones posibles de ser aplicadas.

Se recomienda también a La Rural S.A. establecer mecanismos internos de control fiscal proactivo y herramientas de compliance sumamente trabajadas, que permitan monitorear oportunamente la apertura de regímenes de regularización, generar toda la documental que pueda respaldar las operaciones, a fin de no perder futuras oportunidades de adhesión, lo cual no solo podrá implicar reducir la carga fiscal de la empresa, sino minimizar inconvenientes relacionados con el régimen penal tributario.

A la luz de lo anterior se entiende que no solo es necesario para el profesional estar munido de los conocimientos técnicos para afrontar las situaciones, sino generar los espacios de actualización en la materia que nos ocupa; pero también se plantea como prioritario que contemos con la suficiente claridad para poder actuar con celeridad ante las situaciones presentadas ya que la pérdida de tiempos o el agotamiento de los plazos podrá genera perjuicios sumamente importantes.

Mauricio Damián Aceval

BIBLIOGRAFÍA

- Rodolfo R. Spisso y colaboradores, Acciones y Recursos en Materia Tributaria, Tomo 1, Editorial Abeledo-Perrot, 2020.
- Rodolfo R. Spisso y colaboradores, Acciones y Recursos en Materia Tributaria, Tomo 2, Editorial Abeledo-Perrot, 2020.
- Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, 2019.
- Rubén A. Marchevsky, Ley de procedimiento administrativo aplicada al derecho tributario, Editorial Errepar, 2010.
- Ricardo Parada Compilador, Procedimiento Fiscal explicado y comentado, Editorial Errepar, 2018.
- Jarrah, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo, 1993
- Ricardo M. Chicolino, Publicación Errepar, 10/04/2025
- Constitución Nacional de la República Argentina, La Ley 24.430
- Constitución de la Provincia de Santa Fe, Ley 3.456
- Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe
- Ley 11330/ 1995. Recurso Contencioso Administrativo
- Ley de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes, Ley 27743/24
- Ley de Coparticipación Federal, Ley 23.548/1988
- Ley de Consenso Fiscal, Ley 27.687/2021
- Ley de Procedimiento Tributario, Ley 11.683
- Ley de Procedimiento Administrativo, Ley 19.549
- Régimen Penal Tributario, Ley 24769
- Ley de Estabilidad Fiscal, Ley 13749
- Decreto Reglamentario Ley de Procedimiento Tributario, 1397/79
- Decreto Reglamentario Ley de Procedimiento Administrativo, 1759/72
- Decreto Reglamentario Ley de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes, 608/2024
- Dictamen Administración Provincial de Ingresos Públicos de Santa Fe N° 78/2018
- Dictamen Administración Provincial de Ingresos Públicos de Santa Fe N° 421/2022
- Fallo Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe, CSJN, 31/10/2017
- Fallo Harriet & Donnely S.A. c/ Provincia de Chaco, 31/10/2017
- Fallo Pescargen S.A. c/ Provincia de Chubut, CSJN, 24/10/2012