



DICTAMEN N° 421/2022

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Vienen a consideración de esta Dirección General las actuaciones individualizadas en la referencia en las cuales, [REDACTED], abogada, en su carácter de apoderada¹ de la firma [REDACTED] - (CUIT [REDACTED]), constituyendo domicilio legal en calle [REDACTED] - [REDACTED] - [REDACTED] a fs. 526/534, interpone recurso de reconsideración, contra los términos de la **Resolución N° [REDACTED]** de esta Administración Provincial de Impuestos Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 511/ 523, que procediera al cierre del sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y determinara ajustes impositivos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (anticipos: Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre y Octubre de **2015**; Enero Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre de **2016**; y Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio y Agosto de **2017**); con más los intereses y penalidades pertinentes.

Posteriormente, en fecha 19/01/2022, [REDACTED], en carácter de apoderada de los Sres. [REDACTED] y [REDACTED] con patrocinio letrado de la Dra. [REDACTED], interpone a fs. 580/589, recurso de reconsideración contra los términos de la **Resolución N° [REDACTED]** de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 561/575, que les extendiera la responsabilidad solidaria por las acreencias reclamadas.

Los remedios fiscales han sido incoados en tiempo y forma, según lo establecido en el artículo 119 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), por lo que resultan admisibles.

Previo a dar trámite a los recursos de marras, se advierte que en autos los recurrentes han constituido domicilios legales en la ciudad de Santa Fe y en la ciudad de Rosario, atento a ello, esta Asesoría sugiere que a efectos evitar posibles nulidades e inconsistencias, debería tenerse por válido en todo lo atinente a las presentes actuaciones, el domicilio fijado en calle [REDACTED] de esta ciudad [REDACTED], por ser el domicilio fijado dentro del radio urbano de esta API Regional Santa Fe, en la cual se encuentran radicadas las presentes actuaciones administrativas, ello por aplicación supletoria de lo establecido en el artículo 37 del CPCyC de la

¹ según consta a fs. 545

Provincia de Santa Fe²; o bien requerir, a los efectos enunciados, la unificación de domicilios.

A continuación se expondrán los agravios planteados por la empresa, que serán expuestos a continuación siguiendo la enumeración en que fueron planteados:

A) CASO FEDERAL – INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO APLICADO A LAS COOPERATIVAS:

Con cita en fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Tucumán, ("Coop. Farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad" Expte. N° 5 14/13), plantea la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo que se reclama a la firma, destacando que la entidad a la que representa es una cooperativa de segundo grado constituida en el marco de la Ley Nacional N° 20.337. Destaca que al ser una cooperativa, no persigue fines de lucro.

Aduce que, conforme a lo dispuesto en la Ley de Coparticipación Federal (N° 23.548), a la que la Provincia de Santa Fe ha adherido por Ley provincial, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos deberá, entre otras características básicas, recaer sobre el ejercicio de las actividades empresarias con fines de lucro.

Manifiesta que la Provincia de Santa Fe en su artículo 174 del Código Fiscal, al definir el hecho imponible del impuesto, se aparta del límite dispuesto por la Ley de Coparticipación, estableciendo que dicho tributo recaerá sobre actividades empresarias "lucrativas o no".

Considera que existe un apartamiento de la Ley de Coparticipación Federal, lo que torna inconstitucional lo dispuesto por esta Provincia de Santa Fe en razón de la inobservancia del principio de supremacía que emana del artículo 31 de la Constitución Nacional.

Con fundamento en lo expuesto precedentemente sostiene que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos NO les es aplicable a su mandante por tratarse de una entidad (cooperativa) sin fin de lucro.

B) NO GRAVABILIDAD DEL RESULTADO DE OPERACIONES DE DOLAR FUTURO:

² Código de Procedimiento Civil y Comercial: ARTICULO 37. Todo el que comparezca ante la autoridad judicial deberá constar en el primer escrito su domicilio legal dentro del radio urbano de la ciudad o pueblo que sea asiento del tribunal o juzgado. Si no lo hiciere o el domicilio no existiere o no subsistiere, se considerará que ha constituido domicilio legal en la secretaría y se le tendrá por notificado de cualquier resolución o providencia en la forma y oportunidad establecida por el artículo 61.



INEXISTENCIA DE HABITUALIDAD:

Expresa que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (en adelante "LCF"), fija determinadas pautas que las jurisdicciones locales deben cumplir en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, explicando que entre ellas se establece que las provincias sólo podrán gravar con ISIB aquellas actividades que revistan el carácter de habitual. Señalando que ello refiere sólo a aquellas actividades comprendidas en el giro normal del negocio, quedando excluidas del ámbito de aplicación del impuesto los actos aislados y o impropios de la actividad del contribuyente.

En comparación con Nuestro Código Fiscal (art. 175), expresa que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos no establece excepción alguna al principio de habitualidad, ni faculta a las provincias para que así lo hagan. Por lo tanto, considera que el cuarto párrafo del artículo 175 del Código Fiscal vigente, en tanto establece excepciones al requisito de habitualidad no previstas en la "LCF", viola esta última norma y, consecuentemente, el principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 31 de la Constitución Nacional.

De conformidad con lo expuesto precedentemente, manifiesta que independientemente de lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 175 del Código Fiscal, la totalidad de las actividades realizadas por la Asociación debe necesariamente cumplir con el requisito de habitualidad para resultar alcanzada con el ISIB, puesto que así lo dispone la "LCF".

Explica que la actividad de la Asociación, a grandes rasgos, se encuentra vinculada a la comercialización de commodities agropecuarios, alegando que en modo alguno el giro normal de su negocio incluye la actividad financiera y menos aún la concertación de contratos de dólar futuro. Esgrime que estos últimos fueron efectuados por la Asociación atendiendo a la situación económica excepcional de escasez de divisas que atravesaba el país oportunamente.

Alega que resulta evidente que los contratos de dólar futuro celebrados por su mandante no pueden ser considerados habituales, sosteniendo con ello que no se configuró el hecho imponible del ISIB.

PRINCIPIO DE ACCESORIEDAD:

Aplicación del principio de accesoriad a las operaciones con instrumentos financieros derivados:

Arguye que los ingresos provenientes de dichas operaciones por aplicación del principio de accesoriidad no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Manifiesta que los Contratos de dólar futuro son una especie dentro del género contratos de rivados, es tos últimos son instrumentos financieros cuyo contenido económico depende de los valores de otras variables básicas subyacentes (conforme decreto 1130/97). Así, expresa, atento a la naturaleza económica de esta clase de contratos, en el sentido de que siempre se encuentran vinculadas a un activo subyacente, les resulta aplicable el principio de accesoriidad o complementariedad, según el cual debe otorgarse a la actividad accesoria, similar tratamiento en el ISIB que el dispensado a la actividad principal a la cual acceden.

Concluye respecto a este punto en que, por aplicación del principio de accesoriidad o complementariedad, los ingresos provenientes de las operaciones bajo análisis constituyen ingresos no gravados en el ISIB, atento a ello, considera que la intimación a rectificar las declaraciones juradas pertinentes y modificar la atribución jurisdiccional de gastos e ingresos según los coeficientes unificados determinados, resulta a todas luces improcedente.

Imposibilidad de establecer excepciones al principio de accesoriidad:

Expresa que la "LCF" en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establece entre otras cosas que 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 aquella (numeral 1 del inciso B del artículo 9 de la LCF), obligando a las provincias a que adecuen sus legislaciones locales al principio de accesoriidad o complementariedad.

En base a los argumentos expuestos, manifiesta que en caso de que esta Administración Tributaria pretenda gravar a las operaciones "dólar futuro" bajo análisis, como hechos imposables autónomos, no aplicándose el principio de accesoriidad, comportaría a su entender, una violación a la "LCF" y al principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Exención específica prevista en el Código Fiscal:

Esgrime que para el caso de que esta Administración Provincial no acordara con el argumento precedente referido a la no gravabilidad de las operaciones con dólar futuro, con motivo de no configurarse la habitualidad requerida por el hecho imponible definido por la "LCF", ni tampoco coincidiera con la justificación concerniente a la accesoriidad de la actividad exportadora;



el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe en su Artículo 159 inciso c) (t.o. 1997 y modificatorias)³, prevé una exención específica para los ingresos generados por este tipo de operaciones.

Conforme lo expuesto, expresa que dicho artículo establece que están exentas del pago de este gravamen, "...Las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos y valores y los mercados de valores, mercados a término y los ingresos generados por las operaciones de arbitraje de estas instituciones".

Con cita en doctrina expresa que, "existen argumentos para sostener que los ingresos brutos obtenidos por la celebración de contratos derivados liquidados por diferencias en el marco del ROFEX gozarían de la citada exención", afirma que "los ingresos brutos que provienen de las operaciones de arbitraje en el ámbito del mercado a término se encontrarían exentos".

C) NO SE ENCUENTRAN CONFIGURADAS LAS CONDICIONES LEGALES QUE HABILITAN EL COBRO DEL IMPUESTO SOBRE EL RECUPERO DE FLETE EN LOS CASOS DE ACOPIADORES/CONSIGNATARIOS QUE NO POSEEN CAMIONES PROPIOS:

Alegan que esta Administración pretenda gravar con el ISIB los movimientos registrados en las cuentas "81001002 - Fletes y Acarreos 1116C" y "70406001- Fletes y Acarreos".

Explica que, en tanto en la primera cuenta se registra el recupero del gasto del flete que la Asociación (Acopiador/ Mandatario) contrata por cuenta y orden de los productores, para trasladar la mercadería propiedad de dichos productores desde el campo o planta de acopio hasta los puertos; en la segunda cuenta se contabiliza el recupero del gasto del flete que la Asociación contrata por cuenta del titular de la mercadería para trasladarla desde su origen hasta la planta de acopio.

Manifiesta que en ambos casos descriptos precedentemente queda claro que los montos en cuestión no representan un ingreso alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cabeza de la empresa (acopiador/mandatario), señalando que no se verifica el hecho imponible del tributo, refiriéndose con ello al ejercicio habitual de una actividad gravada.

Sostiene que lo que se contabiliza en las cuentas contables precitadas, es el recupero del gasto del flete que la Asociación contrata por cuenta del

³ actual artículo 212 (t.o. 2014 y modif.)

titular de la mercadería (productor primario), para trasladarla desde el campo a la planta de acopio; o desde el campo o planta de acopio hasta el puerto.

Alega que el objeto social de la empresa no es el de prestar servicio de transporte, no siendo su actividad la de transporte. Tal es así, aduce, que ni siquiera posee camiones para prestar dicho servicio.

Arguye que los usos y costumbres de la vida económica fueron los que han determinado que sea la firma (a coprador/mandatario) quien, como un servicio más prestado a los productores que le entregan su producción, sea la que pague al transportista el servicio que éste le presta al productor y luego lo recupere de este último.

Con fundamento en lo expresado, considera que no se produce la habitualidad requerida por la ley para que se genere el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Trae a colación lo dispuesto en el artículo 195 del Código Fiscal vigente, expresando que el tratamiento dispensado por su mandante a los fletes contratados por cuenta de los productores agrícolas, en las operaciones que la Asociación actúa como mandataria de dichos productores, están amparados por lo previsto en el primer párrafo de dicha normativa.

Argumenta que en la precitada disposición legal se enumeran los conceptos que integran la base imponible de los intermediarios, sosteniendo que en dicho detalle específicamente se mencionan los fletes en camiones propios, concluyendo en que, ante ello, la propia legislación de Santa Fe deja bien en claro que los fletes en camiones de terceros no forman parte de la base imponible del intermediario.

Por otra parte, expresa que, si se pretendiera que su mandante tribute el impuesto por los fletes facturados en liquidaciones primarias de granos de consignación y en certificaciones electrónicas de granos, considerando que no es quien efectivamente presta el servicio, se estaría tributando el impuesto dos veces por el mismo hecho económico, es decir que tributaría el sujeto que efectivamente prestó el servicio fletado y además lo haría la Asociación.

Como sustento de su postura, cita la Resolución General N° 3/2017 de la Comisión Arbitral la cual establece en su artículo 1), inciso c), los requisitos que deben tener los Recuperos de Gastos para no computarse dentro de los ingresos brutos totales del contribuyente, para el armado de dicho coeficiente, exponiendo que cumple con cada uno de dichos recaudos.

Concluye este punto, manifestando que en autos consta un detalle pormenorizado de las actividades de la Asociación (fs. 343 y 344), alegando que opera en la etapa primaria del comercio de granos como intermedia,



conforme a ello, sostiene que debe tributar por el artículo 195 del Código Fiscal vigente, y por consiguiente, afirma que no corresponde adicionar el recupero de Fletes con camiones de terceros.

D) EL RESULTADO DE COLOCACIONES EN FONDO COMUNES DE INVERSIÓN NO CONSTITUYEN UNA ACTIVIDAD EN SI MISMA, RAZON POR LA CUAL NO SE GENERA EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO:

La recurrente considera que los resultados generados por estos Fondos Comunes de Inversión no deben tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los siguientes motivos:

- Resultados no alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Considera que no se verifica la habitualidad requerida por el tributo respecto de su mandante.

Expresa que es una entidad dedicada a actividades diversas que eventualmente decide invertir en Fondos Comunes de Inversión, no haciendo profesión de la actividad de intermediación de dichos instrumentos.

- Los resultados de Títulos Públicos están exentos del impuesto:

La impugnante manifiesta que durante el período fiscalizado se utilizaron con frecuencia 8 Fondos Comunes de Inversión, los cuales estaban conformados en su gran mayoría por LEBACS.

Expone que en todos los casos se trata de préstamos que los inversores otorgan al Estado con la expectativa de la devolución del capital entregado en los plazos previstos, y la obtención de una renta, con fundamento en ello, alegan que las LEBACS encuadran en la definición de Títulos Públicos, siendo de aplicación, a su entender, lo establecido en el artículo 213 inciso c) del Código Fiscal vigente.

F) IMPROCEDENCIA DE LA IMPUTACIÓN INFRACCIONAL:

Cuestiona la multa por omisión aplicada.

- Opone prescripción respecto de las multas impuestas:

Alega que el plazo de prescripción correspondiente a la materia infraccional se rige por el Código Penal, atento a ello considera que la Provincia de Santa Fe no puede discrecionalmente fijar plazos de prescripción distintos a

los establecidos en dicho cuerpo normativo, como así tampoco contemplar las formas en que estos deben computarse.

Sostiene que la posición sustentada en la doctrina como en la jurisprudencia es conteste en sostener la prevalencia de las disposiciones de la legislación de fondo.

Arguye que el plazo de prescripción de las facultades punitivas del organismo fiscal se rige por el plazo de 2 años contemplado en el Código Penal. En base a ello, la recurrente deja planteada la inconstitucionalidad de las disposiciones del Código Fiscal vigente, respecto a los plazos de prescripción que modifiquen o extiendan el plazo de prescripción dispuesto por la legislación de fondo.

Manifiesta que teniendo en cuenta el acaecimiento de los hechos ilícitos sancionados, los que se produjeron durante los períodos fiscales Enero 2015 a Noviembre 2016, ha transcurrido con creces el plazo de prescripción establecido en el Código Penal.

- No se configuró el elemento objetivo del tipo sancionatorio:

Aduce que no se ha concurrido el elemento objetivo del tipo infraccional del artículo 87 del Código Fiscal vigente, - incumplimiento culpable, conforme a ello, su poderdante no incumplió obligación tributaria alguna.

- Ausencia del elemento subjetivo del tipo sancionatorio:

La recurrente plantea que la mera constatación objetiva de una hipotética infracción no puede ser válido fundamento para la aplicación de la sanción de multa, sin el pertinente análisis minucioso del aspecto subjetivo de la conducta del contribuyente.

Sostiene que rigen, en materia de ilícitos tributarios, los principios generales contenidos en el Código Penal, cuya aplicación en materia tributaria descarta la posibilidad de sanciones fundadas en la imputación de responsabilidad objetiva.

Cita jurisprudencia que, a su entender, sustentaría los argumentos expuestos y, como conclusión, arguye que la conducta de la empresa no merece reproche alguno respecto de los conceptos que son objetos de impugnación en el presente escrito recursivo, atento a la ausencia de elemento subjetivo (dolo y culpa).

- Configuración del error excusable:

En este punto expresa que resulta plenamente aplicable al caso el instituto del error excusable, por tratarse el objeto de estas actuaciones de



DECRETAMEN N° 421/2022

cuestiones poco claras que carecen de lineamientos reglamentarios o jurisprudenciales definidos.

Por otro lado, arguye que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ha sido declarado e ingresado en todos los períodos fiscales conforme al leal saber y entender de la empresa, reflejando una cabal interpretación de las normas aplicables.

Como conclusión manifiesta que resulta improcedente la aplicación de la multa por omisión de impuesto por cuanto, no existe base imponible omitida, ni elemento subjetivo que permita verificar conducta culpable alguna en el accionar de la empresa. En su sentido de lo expuesto, y, a su entender, ante la evidente naturaleza controvertida de la discusión de autos, considera que es de aplicación las disposiciones sobre error excusable, rechazando la imposición de cualquier sanción sobre la empresa.

Ofrece prueba documental y plantea el caso Federal.

Como se mencionó en acápite anteriores, a fs. 580/589, los Sres. [REDACTED], en su calidad de terceros responsables, interponen recurso de reconsideración y reiteran, en términos generales, todos los argumentos esgrimidos por la empresa en su escrito recursivo, y que más arriba se detallan, incorporando el agravio referido al cuestionamiento de la responsabilidad atribuida; tildando de inconstitucional la normativa de nuestro Código Fiscal que rige en la materia y, en consecuencia, considerando improcedente la extensión de la responsabilidad solidaria.

A fs. 621/623, se expide la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe N° [REDACTED], mediante el cual aconseja no hacer lugar al recurso planteado.

A fs. 342/351, luego de la auditoría fiscal practicada, obra el pertinente informe final de la Dirección de Fiscalización Id de la Region al Santa Fe.

Analizadas las presentes actuaciones, esta Dirección General efectúa las siguientes consideraciones:

A) Con relación al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente, corresponde señalar, en primer término, que no resulta ésta la instancia propicia ni esta Administración la autoridad competente, según nuestro ordenamiento jurídico, para pronunciarse respecto de esa formulación, circunstancia que resulta evidenciada en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán que sustenta el agravio analizado.

En cuanto al agravio referido a la supuesta colisión con la **Ley de Coparticipación Federal Nº 23.548**, debemos aclarar que, de conformidad a lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 320: 619, del 18/4/1997) de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las Provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75).

En el marco de tales preceptos, se ha dispuesto la distribución del poder tributario, contenida en la Constitución Nacional, en lo sustancial en los artículos 121, 4º y 75, incisos 1) y 2), la cual se asienta en que las Provincias conservan el poder no delegado por la Constitución a la Nación.

En mérito a las autonomías del derecho tributario, las Provincias pueden establecer sus propias regulaciones en la materia, conservando la unidad sustantiva del derecho y resguardando las garantías constitucionales, ambas cuestiones receptadas en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe.

A mayor abundamiento, Fiscalía de Estado⁴ ha señalado que *"... las provincias tienen la facultad de crear tributos para el sostenimiento de su vida autónoma, para lo cual sus legislaturas poseen un libre criterio –el impuesto a los ingresos es uno de ellos– siempre que no violenten las garantías constitucionales.(...) En este sentido la Corte Nacional ha señalado que, con arreglo al art. 104 de la Constitución Nacional (actual art. 121), "incumbe a las provincias determinar sus rentas y la forma de su percepción, sin injerencias de las autoridades nacionales. El poder impositivo de las provincias y del gobierno nacional en sus respectivos ámbitos territoriales no puede ser absoluto y el poder de uno debe cesar donde comienza el del otro" (...).*

Amen de lo expuesto, la citada Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, refiere a cuales son los ingresos susceptibles de su gravabilidad, estableciendo que son los obtenidos por el ejercicio de actividades empresariales civiles o comerciales con fines de lucro, incluyendo los ingresos obtenidos por el ejercicio de toda otra actividad.

No es ocioso destacar que la rubrada determina el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, asignando ingresos de conformidad con las disposiciones del Convenio Multilateral, y de los ordenamientos fiscales locales pertinentes, exteriorizando su situación fiscal mediante la presentación de las respectivas declaraciones juradas, conforme resulta acreditado en las presentes actuaciones.

De allí que, la recurrente es sujeto pasivo del Impuesto sobre los Ingresos brutos, en el marco de lo dispuesto por los artículos 5, 24, y cc. del

⁴ Dictamen 1232/14



DICTAMEN N° 421/2022

Código Fiscal, resultando alcanzados por el gravamen los ingresos que genere su actividad en los términos y con el alcance previsto en los artículos 174, 175, 205 y cc del referido código –sin perjuicio del régimen tributario que corresponda atribuir según la actividad específica-, todo lo cual será objeto de tratamiento en los siguientes acápites de este dictamen en mérito a los agravios expuestos en la revocatoria bajo análisis.

B) En relación a la gravabilidad del resultado de operaciones de dólar futuro, cuestionada por el quejoso, se puede señalar que no resulta determinante la naturaleza de la operación que se pretende con el "Dólar Futuro", encontrándose gravado el ingreso, independientemente si la habitualidad con la que la Asociación efectúe estas operaciones, hagan o no a su giro o actividad principal, cualquiera sea la finalidad específica procurada o responda a una mera especulación o atendiendo a la escasez de divisas u otros fines tenidos en mira por la rubrada; ello de acuerdo a lo dispuesto por nuestro Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.):

*"ARTÍCULO 174 - **Por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-** cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.), **se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título**". (el resaltado nos pertenece).*

No soslaya la procedencia del gravamen la supuesta necesidad del ejercicio de una actividad habitual para la generación del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, argüida por la recurrente. Merece traer a colación las disposiciones normativas contenidas en el Código Fiscal que resultan aplicables al sublite.

"Determinación de la habitualidad.

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

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

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

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

"Actividad no especificada.

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

Los ingresos brutos generados por las actividades o rubros complementarios de una actividad principal ... estarán sujetos a la alícuota que para ésta contemple la Ley impositiva o la disposición de aquella o del presente Título que le fuera consecuencia."

Va de suyo que las operaciones en cuestión resultan independientes de otras efectuadas por la Asociación, no revistiendo la naturaleza de una actividad o rubro complementario de otra actividad, como pretende la quejosa, sin a portar elementos probatorios que permitan - en su caso- sustentar sus alegaciones.

Deviene igualmente erróneo el criterio sostenido por la quejosa con relación a la procedencia de la accesoriidad con resorte en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, por los argumentos ya expuestos con relación a dicha normativa; como así también la invocación de la exención específica prevista en el artículo 159 inciso c) del Código Fiscal (t.o. 1997), norma que fuera sustituida por el artículo 212 inciso c) del referido digesto, t.o. 2014.

Ello así por cuanto la dispensa fiscal aludida reviste carácter subjetivo, resultando alcanzados los sujetos incluidos en la norma exentiva, a saber: están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos, **"Artículo 212 inc. c) las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los mercados de valores, mercado a término y los ingresos brutos generados por las operaciones de arbitraje de estas instituciones."**



DICTAMEN N° 421/2022

Adviértase que en las exenciones subjetivas como la referida por la impugnante, dispensa un tratamiento diferencial con relación a los sujetos pasivos del gravamen, distinguiendo entre aquellos para los que puede nacer la obligación tributaria siempre que se realice el hecho imponible, y aquellos para los que la ley excluye el nacimiento de la obligación tributaria aunque se configure el hecho imponible. En otros términos, el Código Fiscal provincial prevé que si el presupuesto de hecho (hecho imponible) es realizado por determinados sujetos – que incluye en el ámbito de la exención- no nace la obligación tributaria.

La exención subjetiva – instrumento al servicio de la justicia tributaria por imperativo constitucional y legal-, no exime de pago a una persona como privilegio referido a sus circunstancias individuales, sino que lo hace tomando en consideración su idoneidad para soportar la carga tributaria de una figura impositiva concreta.⁵

Conforme a ello, para que tales operaciones o contratos de “Dólar Futuro” gocen de alguna exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal como pretende el peticionante, deberían estar contempladas en alguno de los incisos del artículo 213 que refiere a los ingresos brutos generados por determinadas actividades, hechos, actos u operaciones; es decir las denominadas “exenciones objetivas”; situación que no se encuentra prevista. Consecuentemente, en mérito a lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal (t.o. 2014) “*En ningún caso se establecerán impuestos, tasas, contribuciones, ni exenciones,...*, sino en virtud de este Código u otra Ley.”, no encuentra asidero en nuestro ordenamiento tributario el planteo efectuado por la recurrente, debiendo el mismo rechazarse.

Cabe destacar que, en igual sentido, se ha expedido esta Dirección General a través de los Dictámenes N° 174/2019, N° 336/2020 y 266/2021.

De acuerdo a lo señalado previamente, debe desestimarse lo planteado por la recurrente en este punto.

C) En relación al cuestionamiento referido a la actividad de “**Flete**”, y luego de haber analizado la documental aportada por la firma, consideramos oportuno traer a colación lo establecido en el artículo 186 del Código Fiscal (t.o. 2014):

“Determinación del gravamen”.

⁵ DISTINCION ENTRE EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS- PONT CLEMENTE, Joan F pág. 108/110.

ARTÍCULO 186 - Salvo expresa disposición en contrario, el impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos gravados devengados durante el período fiscal.

*Se considera **ingreso bruto el valor o monto total** -en valores monetarios, en especies o servicios- devengados en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios la retribución de la actividad ejercida, los intereses y/o actualizaciones obtenidas por préstamos de dinero, plazos de financiación, mora o punitivos, **los recuperos de gastos sin rendición de cuentas**, o en general, al de las operaciones realizadas. (El resultado nos pertenece)*

El valor o monto total referido en el párrafo anterior, será el que resulte de las facturas o documentos equivalentes extendidos por los contribuyentes o responsables obligados al ingreso del impuesto, neto de descuento y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza."

En el recurso en trámite, la empresa sostiene que lo que se contabiliza en las respectivas cuentas (81001002- Fletes y Acarreos 1116C y 70406001-Fletes y Acarreos), se trata de recupero de gastos de flete que la Asociación contrata por cuenta del titular de la mercadería (productor primario) para trasladarla desde el campo a la planta de acopio; o desde el campo o planta de acopio hasta el puerto.

No obstante la pretensión de la agravada, en el caso con creto bajo examen, debemos señalar que el transporte de los cereales a través de terceros fleteros, no encuadra en la intermediación en el servicio de transporte; esta Dirección General se expidió con relación a la temática que ahora nos ocupa a través de interpretativos, tales como los emitidos ante consultas efectuadas por la propia Asociación que nuclea a los transportistas de cargas, tales como el 107/04 y 990/09, así como -en oportunidad del tratamiento de recursos presentados- mediante los Dictámenes 19/2013, 608/2010, 365/2014 y 112/2019, entre otros.

En los aludidos dictámenes se sostuvo que, si no se daban los supuestos de intermediación consagrados en el artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014 y sus modificatorias), es decir, la existencia de contrato que vincule a las partes, registración contable que lo corrobore y facturación por cuenta y orden y/o cuenta de líquido producto), correspondía abonar el tributo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados; ergo, no realiza una actividad de intermediación en la que se rinda cuenta de los "gastos efectuados por cuenta de terceros" para que, de esta manera sean considerados como "ingresos brutos no computables" en los términos del inciso c) del artículo 190 del Código Fiscal vigente.

Es dable traer a colación lo dispuesto en el artículo 195 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias):



"Comisionistas, consignatarios, mandatarios, etc.

ARTÍCULO 195 - Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier tipo de intermediario que realice operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará constituida por los ingresos devengados en el período fiscal, comisiones, bonificaciones, participaciones, porcentajes o similares, así como todo otro ingreso que signifique una retribución por su actividad, las garantías de créditos, los fondos especiales, el pesaje y báscula, los intereses o actualizaciones, los fletes en camiones propios y cualquier recupero de gastos sin rendición de cuenta con comprobante.

Se considerará que las operaciones a que refiere el párrafo anterior son de intermediación cuando se encuentren debidamente probadas con los pertinentes contratos y/o instrumentos que vinculen a las partes intervinientes, estén documentadas con la facturación por cuenta y orden de los terceros -mandantes, comitentes y/o representados- y/o rendición de cuentas o cuenta de liquido producto, y hayan sido registradas contablemente.

Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el primer párrafo."

Por lo tanto, si nos remitimos al caso que nos ocupa, advertimos que la empresa no celebra contratos y/o instrumentos que vinculen a las partes (comisionista y comitente), ello, de acuerdo a lo manifestado por la recurrente cuando expresa "(...)los usos y costumbres de la vida económica fueron los que han determinado que sea la firma (a coprador/mandatario) quien, como un servicio más prestado a los productores que le entregan su producción, sea la que pague al transportista el servicio que éste le presta al productor y luego lo recupere de este".

En consecuencia, la empresa no cumple con la totalidad de los requisitos a que aludimos en los párrafos que anteceden, al no configurar una actividad de intermediación, con lo cual, debe desestimarse lo argüido a l respecto.

De acuerdo consta en autos, y tal como lo esgrime la recurrente, la firma no realiza eminentemente una actividad de transporte, sino que aquella es complementaria a su principal actividad, por lo que, a los fines de establecer a qué alícuota deben gravarse dichos ingresos, debemos observar lo dispuesto por el último párrafo de l artículo 205 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias):

"(...) Los ingresos brutos generados por las actividades o rubros complementarios de una actividad principal --incluido la financiación y ajustes por devaluación monetaria-- estarán sujetos a la alícuota que para ésta contemple la Ley Impositiva o la disposición de aquélla o de l presente Título que le fuera consecuencia".

Conforme surge de la inspección llevada a cabo en autos, en lo que concierne a la determinación de las bases imponibles atribuíble a nuestra jurisdicción, cabe destacar que los ingresos correspondientes al rubro "servicios de gestión y logística para el transporte de mercancías", fueron distribuidos aplicando el Régimen General prescripto en el artículo 2 de la Ley de Convenio Multilateral, criterio que coincide con lo resuelto oportunamente por la Comisión Arbitral, mediante Resolución 50/2010, siendo la situación planteada en autos similar a la allí tratada; contrata los transportes fletados a quien es paga y luego recupera lo erogado, contabilizando en cuentas de resultados positivas.

Por lo tanto, entendemos que corresponde ratificar el procedimiento seguido por la fiscalizadora y, en consecuencia, desestimar lo argumentado por la empresa.

D) Los agravios que expresa la recurrente en el apartado D) referidos a que los resultados de colocaciones en FCI no constituye una actividad en sí misma, y por tanto no se generaría el hecho imponible del Impuesto sobre los Brutos, no pueden prosperar.

La inspección actuante verificó que la firma consideró como ingresos no alcanzados por el gravamen a aquellos registrados en la cuenta 79003008 "Renta Fondo Común de Inversión" (FCI), marginándolos erróneamente de la base imponible del tributo.

Para así concluir la auditoría se basó en la documentación e información requeridas y aportadas al proceso por la inspeccionada, incorporando a la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos los ingresos provenientes del rescate de FCI y efectuando el ajuste respectivo.

Corresponde señalar que durante el procedimiento verificatorio y determinativo, la firma ha sostenido el mismo temperamento con relación a la no imposición de tales ingresos, sustentando su postura en base a la misma fundamentación argumentativa que integra los agravios analizados en esta instancia de revisión.

En primer lugar, creemos oportuno precisar que, los FCI⁶, si bien no constituyen sociedades y carecen de personalidad jurídica, sí gozan de personalidad fiscal y en el ámbito de esta jurisdicción, son contribuyentes de

⁶ Creados por Ley N° 24083 B.O. 04/04/1997.



DICTAMEN N° 421/2022

los impuestos provinciales en los términos del inciso f) del artículo 24 del Código Fiscal⁷.

El FCI, realiza actividades económicas y financieras que le son propias con el aporte que hacen los inversores –los que incrementan el patrimonio del fondo– y cuya utilización/administración de los mismos le permite al fondo realizar inversiones en activos –por lo general financieros– para obtener ingresos provenientes de diversas fuentes aprovechando la diversificación de cartera (empleo, depósitos a plazo fijo, títulos públicos, obligaciones negociables, acciones, cauciones, etc.), o bien llevar adelante el proyecto por el cual se constituye. El régimen tributario en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los ingresos que aquel obtenga, dependerá de la naturaleza de la actividad que desarrolle el Fondo.

Como puede inferirse del referido inciso f) del artículo 24 del Código Fiscal vigente, revistiendo los FCI la calidad de contribuyentes de los gravámenes provinciales, son sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida que desarrollen actividades, actos u operaciones comprendidas dentro del ámbito de imposición previsto en el artículo 174 y c.c., siempre que no resulten beneficiadas por alguna exención o beneficio fiscal que los exima del pago del impuesto.

El inversor en el FCI, persona humana o jurídica que toma la decisión de invertir en un fondo común de inversión, suscribe (adquiere) una cuota parte del mismo, pasando a ser titular de una unidad representativa de la participación en el mismo (cuota parte) y cuando deja de participar en aquel, ingresa una solicitud de rescate, pidiendo que se le reembolse el valor de su participación en el fondo.

7

“Contribuyentes.

ARTÍCULO 24 - Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria previsto en este Código, o en las Leyes Tributarias Especiales y no exista una norma exentiva que prevalezca, los siguientes:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho privado.*
- b) Las sucesiones indivisas.*
- c) Las personas jurídicas de carácter público y privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.*
- d) Las sociedades, asociaciones o entidades que, sin reunir las cualidades mencionadas en el inciso anterior, existen de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las constituyan.*
- e) Las Uniones Transitorias de Empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria regidas por la Ley N° 19.550 y sus modificatorias y demás consorcios y formas asociativas que no tienen personería jurídica, cuando son considerados por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.*
- f) Los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional N° 24.441 y los Fondos Comunes de inversión.*
- g) Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas”.*

Con relación al tratamiento impositivo que se dispensa a los ingresos provenientes del rescate total o parcial de cuotas partes de un FCI, es opinión de esta asesoría⁸ que no se encuentran contemplados dentro de las exenciones objetivas establecidas en el Código Fiscal en vigor.

Atento a ello, se ha considerado que se trata de una actividad gravada conforme a lo previsto en el artículo 174 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias), resultando de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 175 del Código Fiscal vigente, por ser la contribuyente un sujeto comprendido en tales previsiones normativas, como en el caso de marras.

A los fines de la determinación del gravamen, se deberá tener presente lo establecido en el inciso b) del artículo 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 cuotaparte al momento de la suscripción y el valor de cuotaparte a la fecha de rescate de la inversión.

Con relación al momento en el cual se configura el hecho imponible que da nacimiento a la obligación de pago del tributo, a falta de previsión específica, es de aplicación lo normado por el artículo 187 del Código Fiscal.

"ARTÍCULO 187 - Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan. Salvo las excepciones previstas en el presente Título, se entenderá que los ingresos se han devengado;

i) en los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación. (...)"

Cabe resaltar que, en este tipo de operaciones financieras, el derecho a la contraprestación se produce en el momento de efectuar el rescate total o parcial de las cuotaspertes⁹.

De acuerdo hemos mencionado anteriormente, la participación del inversor en el FCI, se encuentra definida por la cantidad de cuotaspertes que aquél haya adquirido.

Independientemente de los movimientos positivos y/o negativos, que se vayan devengando periódicamente sobre la valuación de la tenencia de dichas cuotaspertes, el ingreso va a efectivizarse para el inversor o cuotapartista sólo **al momento de producirse el rescate de toda o parte de**

⁸ Dictamen N° 078/2018

⁹ Las cuotas partes son valores negociables y representan el derecho de copropiedad indiviso de los cuotapartistas sobre el patrimonio del Fondo.



su tenencia¹⁰; ergo, allí se genera el derecho de contraprestación (percepción) y, por lo tanto, recién en ese momento, deberían imputarse los referidos ingresos.

Claro está que, en caso de obtener un resultado negativo como consecuencia del rescate de cuotas partes, no existiría ingreso imponible alguno, tal como lo ha considerado la auditoría actuante en el caso bajo análisis¹¹.

Ahora bien, la recurrente plantea que tales ingresos no podrían resultar gravados por cuanto la entidad no realiza habitualidad de esa actividad.

Al respecto es dable destacar que la imposición de tales ingresos se sustenta en lo normado por el artículo 175¹² último párrafo de l Código Fiscal, en virtud del cual la condición de habitualidad con relación a los sujetos enunciados en dicha norma, adquiere un matiz diferente al que contiene el artículo 174¹³ del referido compendio fiscal; y que se vincula con la calidad de

¹⁰ El cual estará definido por la diferencia entre el valor de compra de las cuotas partes y el valor de rescate.

¹¹ Véase Informe Final de Inspección fs. 342/352.

¹² **Determinación de la habitualidad.**
ARTÍCULO 175 -

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

Se entenderá por habitual el desarrollo durante el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones -con prescindencia de su cantidad o monto- por quienes hagan profesión de los mismos. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Los ingresos brutos obtenidos por sociedades o cualquier tipo de organización empresaria contemplada en la Ley General de Sociedades 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** (Texto del artículo - último párrafo, modificado según Ley 13875, art. 13 - B.O. 28/12/2018)

¹³ **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. DEL HECHO IMPONIBLE**
Actividades, actos u operaciones comprendidas.

A **ARTÍCULO 174** -Por el **ejercicio habitual** en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, **incluidas las sociedades cooperativas**, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de

los sujetos que realizan las actividades y no precisamente con la naturaleza, características o frecuencia de su realización; razón por la cual, estos sujetos "empresa" también son excluidos de las regulaciones del artículo 177 del Código Fiscal.

Por consiguiente, no obsta a la gravabilidad de los ingresos obtenidos por la Asociación, el carácter eventual de las inversiones en FCI, dado que no resulta un recaudo de imposición en los términos de la normativa aludida precedentemente.

De allí que los ingresos obtenidos por ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA derivados del rescate de colocaciones en fondos comunes de inversión, se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debiendo tributar el mismo, sin perjuicio de las exenciones que pudieren corresponder de conformidad con el Código Fiscal o leyes especiales.

Por lo tanto corresponde de estimar el agravio expresado por la recurrente con relación al aspecto analizado.

Sin perjuicio de lo expuestos, el criterio de gravabilidad de los ingresos derivados del rescate de cuotas partes de un FCI antes expuesto, no soslaya la necesaria consideración de la procedencia de exenciones que contemple la normativa fiscal y que pueda alcanzarlos.

En efecto, en el escrito recursivo, la agraviada expresa, que: **"los resultados de Títulos Públicos están exentos del Impuesto"** agregando que **"... durante el período fiscalizado se utilizaron con frecuencia 8 fondos Comunes de Inversión, los cuales estaban conformados en su gran mayoría por LEBACS que eran letras de corto plazo del Banco Central"**.

Luego de definir la expresión "Títulos Públicos" la impugnante concluye que las LEBACS en cuantía en dicho concepto e stando exentas del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en virtud de lo establecido por el artículo 213 inciso c) del Código Fiscal.

Como sabemos, los ingresos derivados por ese tipo de inversiones, se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo a lo previsto por el artículo 213 inciso c) y g) del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias):

transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título.



DICTAMEN N° 421/2022

Artículo 213: *"Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes:*

c) *toda operación 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.

Aclárase que los ingresos brutos generados por las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzados por la presente exención (...)"

g) *Los intereses y/o ajustes por corrección monetaria de depósitos en caja de ahorro y plazo fijo;..."*

Si bien no se encuentran expresamente contemplados en la disposición transcrita los ingresos provenientes del rescate total o parcial de cuotas partes de un FCI conformados por títulos públicos, no debe obviarse que la inconsistencia y la falta de previsión no pueden presumirse en el legislador, y por eso se reconoce como un principio inconcuso, que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles aquel sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando, como verdadero, el que las concilie y deje a todas con igual valor y efecto, en armonía con los principios que emanan de la Constitución¹⁴.

También ha de considerarse al interpretar las normas invocadas en el recurso bajo estudio, que se impone acordar a las palabras, en primer lugar, el sentido más obvio al entendimiento común, constituyendo una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común y que si la ley emplea determinados términos, la regla de interpretación más segura es a aquella que supone que esos términos han sido empleados con algún propósito, por cuanto en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador¹⁵

Indudablemente el legislador ha marginado expresamente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a toda operación referida a títulos públicos y demás instrumentos similares, como así también, a las rentas producidas por los mismos; sin establecer limitaciones respecto del sujeto que las realice, ni del medio a través del cual se realicen las referidas operaciones.

¹⁴ CSJN (Fallos: 181:343; 211:1637; 278:62)

¹⁵ CSJN (Fallos: 258:75; 304:195; 321:153; 314:458)

El reconocimiento de esa voluntad legislativa ha de conformarse con el principio de legalidad consagrado expresamente en el artículo 5 del Código Fiscal, según el cual, *"en ningún caso se establecerán impuestos, tasas, contribuciones, ni exenciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra Ley"* (Mutatis mutandis).

Ahora bien, en el caso decidendi, la recurrente se limita a expresar su participación en 8 FCI *"conformados en su mayoría por LEBACS"* sin efectuar mayores especificaciones al respecto.

De la confrontación de la resolución en crisis con los argumentos expuestos en el escrito recursivo solo surge la discrepancia de la recurrente con relación al ajuste efectuado por la Administración, sin definir adecuadamente el alcance de su reproche, efectuar explicaciones suficientes ni aportar al proceso elemento probatorio alguno que sustente tales afirmaciones.

Es menester señalar que en la oferta y reglamento de este tipo de instrumentos, se encuentra delimitada claramente la política de inversión¹⁶, como así también, la composición de su cartera; puede inferirse, pues, que el inversor, al momento de realizar la adquisición de determinada cantidad de cuotas partes de un FCI, **conoce con precisión el perfil y naturaleza de inversiones** que aquél podrá ir concretando¹⁷.

De esta manera, al momento de realizarse los rescates de las cuotas partes, también se cuenta con la información necesaria para discriminar, al menos de manera aproximada, qué proporción de la cartera de inversiones del FCI se encuentra colocada en instrumentos financieros exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y cuáles no.

En consecuencia, estará en cabeza del contribuyente o responsable la obligación de proporcionar –cuando esta Administración se lo requiera– la información necesaria a los efectos de realizar la debida discriminación; caso contrario, se consideran como alcanzados por el impuesto a la totalidad de los ingresos obtenidos por el inversor al efectuar el rescate.

Ningún elemento probatorio ofrece ni produce la verificada tendencia a acreditar la composición de su cartera financiera en las inversiones en fondos comunes que permita determinar la procedencia y el alcance de la exención que invoca.

¹⁶ De acuerdo a la CAFCI, es el conjunto de directrices que definen los valores e instrumentos financieros que deben componer la cartera de un Fondo Común de Inversión.

¹⁷ Para ello tendrá en cuenta, entre otras variables, el Horizonte de inversión que persiga, el nivel de riesgo que esté dispuesto a correr, el tiempo de acreditación del rescate, y la rentabilidad que espere obtener.



DICTAMEN N° 421/2022

No fue objeto de acreditación lo argumentado en tal sentido por la impugnante durante el procedimiento seguido en autos, ni al tiempo de contestar la vista conferida por Resolución N° 585-6/2020 (no integrando siquiera los puntos de la pericial contable ofrecida) como así tampoco se acompañó prueba documental ni o fiaría en tal sentido, en aquella instancia de la defensa ni aún en este estadio del debate.

Debe tenerse presente que la verdad jurídica material u objetiva supone un estado subjetivo del juez administrativo -en esta instancia- cuya certeza se ha ajustado a un procedimiento reglado y a pautas y guías lógicas y consecuentemente constituye una certeza suficiente sobre los hechos.

Ahora bien, en la reconsideración, etapa que supone la previa expresión de la voluntad de la Administración plasmada en el acto determinativo cuya revocación se pretende- el impugnante ha de "probar" los hechos que invoca y sobre los que sustenta el reproche de aquella decisión. Probar implica desplegar una serie de actos por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta al resolver, implica todo elemento de convicción del juez, como así también los medios que le permiten formarse esa convicción.

Por consiguiente, la mera argumentación con relación a una impugnación que se erige contra la determinación fiscal no puede prosperar, en atención al principio general sentado en el artículo 175 del Código Fiscal y a la presunción de legitimidad que alcanza a los actos administrativos.

En tal sentido, debemos recordar que en nuestro ordenamiento tributario la responsabilidad por la cuantificación y liquidación de la obligación tributaria recae en el propio contribuyente, quien debe exteriorizarla mediante la presentación de declaraciones juradas, siendo el obligado responsable por la exactitud de los datos que las mismas contengan. Asimismo, el contribuyente tiene el deber de declarar verazmente su obligación y además de reunir los elementos que permitan demostrar que los hechos imponible declarados son los que se han verificado en la vida real.

Las declaraciones juradas gozan de la presunción de veracidad en la medida que se respaldan por los comprobantes correspondientes. Consecuentemente la carga de la prueba de la certeza y exactitud de los datos volcados en la declaración jurada reposa en el propio presentante.

La Administración Tributaria reserva para sí las facultades de verificación y fiscalización conferidas por el Código Fiscal, tendientes a averiguar la certeza del declarado por el contribuyente. A tal efecto, en el marco de la fiscalización, la auditoría fiscal actuante requiere información al

responsable quien debe aportar los elementos justificativos de los datos volcados en su presentación, o en su caso, a aquellos que permita a la Administración verificar los hechos imponible a los efectos de la determinación de la materia sujeta al gravamen, ante la ausencia de declaraciones juradas que los exterioricen.

Si la Administración recabase elementos que le permitan conocer la existencia de materia imponible o omitida de tributar, ya sea porque las declaraciones juradas presentadas son inexactas o porque las mismas no fueron presentadas, el Fisco estará habilitado a iniciar el procedimiento determinativo de oficio, corriéndole al sujeto obligado vista de los cargos formulados.

Es el sujeto pasivo de la obligación tributaria quien debe demostrar, a través de su derecho de contradicción que la impugnación formulada carece de sustento (**inversión de la carga de la prueba**).

En esta etapa de revisión del acto, en virtud de la presunción de legitimidad del mismo, se desplaza la carga impugnatoria al particular, **siendo el contribuyente recurrente quien deberá probar los hechos, datos y valoraciones que hagan a su derecho.**

Sentado ello, las conclusiones arribadas por la inspección actuante en la compulsa, con relación a los ingresos provenientes del rescate de inversiones en FCI que permitieron fundar los ajustes efectuados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resultan sustentados en las disposiciones normativas aludidas en este acápite y en el complejo documental suministrado por la contribuyente como representativos de su realidad económica.

En suma, no existen en autos, por no haber sido puestos a disposición por la contribuyente durante la verificación, ni en el procedimiento determinativo, ni aún en esta instancia recursiva son ofrecidos ni acompañados, elementos de prueba fehacientes que acrediten los extremos que invoca la recurrente y que justifiquen su consideración en este estado del proceso y la eventual revisión de lo actuado por la inspección.

Por lo expuesto se rechazan los agravios expuestos por la impugnante habida cuenta que los argumentos en que se sustentan no constituyen elementos suficientes que permiten controvertir el criterio sustentado por el Fisco.

F) Respecto a lo planteado por la recurrente en el apartado F) del escrito recursivo, en cuanto a la **Multa por Omisión** aplicada, debe señalarse que se han seguido estrictamente los lineamientos que marca el Código Fiscal, dicha sanción tiene pleno sustento en lo establecido en el artículo 87 de l mencionado cuerpo normativo, como consecuencia del incumplimiento culpable, total o parcial de las obligaciones fiscales, mediante la falta de presentación de



DICTAMEN N° 421/2022

declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, cuya aplicación deviene de una instrucción de sumario previa, conforme lo dispone el artículo 94 del Código Fiscal vigente.

Con relación a la pretendida prescripción de la multa impuesta en autos, corresponde señalar que resultan de aplicación las disposiciones del Código Fiscal, que en lo pertinente disponen:

ARTÍCULO 115:

Prescriben por el transcurso de cinco (5) años: a) Las facultades de la Administración Provincial de Impuestos para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código. (...)

ARTÍCULO 116:

(...) El término de prescripción de la acción para aplicar las multas y clausura comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible. (...).

La culpabilidad que sustenta la sanción, quedó demostrada toda vez que la firma omitió el impuesto declarando una base imponible inferior a la arribada por la fiscalizadora; al examinar la documentación aportada por el contribuyente, la inspección demostró que las declaraciones juradas presentadas por la empresa son inexactas, y por lo tanto impugnables por todos los fundamentos que se expusieron, deviniendo procedente la sanción impuesta en el acto recurrido.

En efecto, la omisión de impuestos constituye una forma de evasión sustancial consistente en la sustracción total o parcial de la materia imponible, reprimida en nuestro ordenamiento fiscal con la imposición de multa, en proporción al impuesto evadido (art. 87 del Código Fiscal)

Tal como se evidencia en el caso de autos, la acción típica consiste en omitir el pago, total o parcial, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, presentando declaraciones juradas inexactas, siendo este el momento de la consumación de la infracción; presentado asimismo, como elemento subjetivo, la culpa, bastando al efecto la mera negligencia o impericia del sujeto activo.

El sujeto obligado omite el pago del gravamen que supone un deber material y la principal obligación que el Código Fiscal y las leyes fiscales

especiales establecen a su cargo (art. 1, 2, 5, 23, 24, ss y cc del Código Fiscal).

Es dable señalar que, ha dicho la doctrina nacional¹⁸ que si un contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente permitido, pero al realizar la conducta lesiona un bien jurídico, a consecuencia de haber infringido ese sujeto los deberes de cuidado que se le exigía respetar, estaremos en presencia de un hecho culposo cuya punibilidad puede ser justificada, porque aun cuando no existiera intención de lesionar ese bien jurídico, el sujeto actuó de tal forma que por negligencia o imprudencia ha ocasionado la lesión con creto al bien jurídico, no tomando los recaudos necesarios para evitar el menoscabo del mismo.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello – TFN 10582-I c/DGI" con relación a la multa por omisión prevista en la ley de procedimiento tributario nacional (Ley 11.683) expreso en el considerandos 8) y 9) (parte pertinente) lo siguiente:

*"...esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (...) Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que en cuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su imputación sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente... Toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción (...) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme – de la que resulta la omisión de pago de impuestos y la **inexactitud de las declaraciones juradas presentadas** por la actora – la exención de responsabilidad solo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas..."* (la negrita es nuestra).

No concurren en autos elementos cuya consideración hagan procedente el instituto del **error excusable** invocados por la quejosa a los fines de eximirse de culpabilidad y por ende excluir la sanción imposita.

En efecto, para que a aquel exista debe haber sobre el hecho pu esto en discusión normas positivas o sentencias contradictorias (criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios); además, el error -para ser excusable- debe ser esencial, decisivo e inculpable.

¹⁸ Horacio Díaz Sieiro, Rodolfo Veljanovich, Leonardo Bergroth: *Procedimiento Tributario. Ley Nro 11683*. - Macchi, Buenos Aires, 1994, pagina 365.



DICTAMEN N° 421/2022

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

Por consiguiente se rechazan los agravios expuestos por el impugnante, habida cuenta que los fundamentos en que se sustentan no constituyen elementos que permitan desvirtuar el criterio aplicado en la resolución cuestionada.

Punto 4- del escrito recursivo: - Con relación a la PR UEBA ofrecida y producida por la impugnante en esta instancia revisora, en sentido coincidente con el área pre opinante, tales elementos no revisten entidad suficiente para variar las conclusiones arribadas en la determinación fiscal.

Los hechos cuya probanza pretende la impugnante, han sido objeto de consideración en este interpretativo (puntos C) exponiéndose acabadamente la opinión de esta Dirección en tal sentido, con los debidos fundamentos de derecho en los cuales se sustenta, razón por la cual, a los fines de evitar innecesarias reiteraciones en mérito a la economía procesal, hacemos expresa remisión a aquellos.

Asimismo, conforme surge de las actuaciones de la causa, la pericial contable involucró cuestiones que fueron constatadas por la inspección al tiempo de llevar a cabo el procedimiento verificatorio, como así también aspectos cuya comprobación surge de las actuaciones obrante en autos, que han sido objeto de la correspondiente consideración por las áreas competentes cuya debida ponderación ha sustentado la determinación fiscal en estos autos; y su valoración posterior en esta instancia no ha merecido entidad suficiente para controvertir las conclusiones arribadas oportunamente.

En suma, la prueba documental y pericial contable producida no aportan elementos relevantes que permitan a la proponente acreditar suficientemente el cumplimiento de los recaudos establecidos en el artículo 195 del Código Fiscal para los comisionistas, consignatarios, mandatarios, etc, a los fines pretendidos por la recurrente, como así tampoco conmueven el criterio sustentado por esta Administración con relación al tratamiento fiscal de la contribuyente, debiendo ratificarse los ajustes determinados en autos.

Punto 5- del escrito recursivo: - Se tendrá presente el planteo del CASO FEDERAL., el cual deberá ser planteado en la instancia oportuna ante las autoridades competentes.

Respecto al recurso de reconsideración esgrimido contra la Resolución N° [REDACTED] de **extensión de la responsabilidad solidaria**, en la persona de los Sres. [REDACTED] y [REDACTED], amerita traer a colación lo que estipulan, tanto el artículo 26 como el 28 del Código Fiscal (t.o. 2014).

"ARTÍCULO 26:

Están obligados a pagar los tributos previstos en este Código o en Leyes Tributarias Especiales, con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que expresamente se establezca, y bajo pena de las sanciones establecidas en este Código o en Leyes Fiscales Especiales:

...d) Los directores, gerentes, administradores, fiduciarios y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el Artículo 24 de este Código."

"ARTICULO 28:

Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables, sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas:

Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo 26 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos, no abonaron oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo de quince (15) días. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Provincial de Impuestos que sus representantes, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación".

Así y si nos remitimos a la cuestión objeto de análisis, debemos remarcar que cuando se instruyó sumario a la firma por presuntas infracciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se incluyó además a los Sres. [REDACTED] en su carácter de Presidentes del Consejo de Administración al momento en que se generaron las obligaciones tributarias de la firma.

Conforme surge de los actuados, los Sres. Presidentes mencionados no han acompañado documental alguna que haya evidenciado que la sociedad que representan los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones; ergo, al procederse al cierre del sumario



DICTAMEN N° 421/2022

oportunamente instruido, tanto a la firma como a sus persona, a través de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe (fs. 941/945), se le exige el pago de las acreencias fiscales, extendiendo la "responsabilidad solidaria" en un todo de acuerdo al inciso a) del artículo 28 del Código Fiscal a que aludiéramos anteriormente.

Por lo tanto, el procedimiento llevado a cabo por la Administración Regional Santa Fe, en lo atinente a los Sres. [REDACTED], ha sido el correcto, toda vez que la norma exige que el deudor principal, no haya dado cumplimiento a la intimación de pago efectuada, para recién luego endilgar responsabilidad solidaria a los Presidentes del Consejo de Administración. No cabe, pues, el argumento esgrimido por aquellos al solicitar la nulidad de la Resolución, invocando violación al principio del debido proceso.

Como re fuerza del temperamento adoptado, a merita traer a colación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ D.G.I.", sostuvo:

"6°) Que en lo relativo al modo como debe interpretarse la mencionada disposición resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita), y que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excepcionan las circunstancias de l caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).

7°) Que a la luz de tales principios, se observa que la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena".(...)

8°) Que, en síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, in c. a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que determina el

impuesto del deudor principal- no contemplado en esa norma, máxime si se considera que en el ordenamiento de la ley 11.683 -en el que aquella disposición está incluida- se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica -además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie - permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho."

En función de todo lo anteriormente manifestado, debe rechazarse lo argumentado por los Sres. [REDACTED] en su carácter de responsables solidarios.

Por lo expuesto, no habiéndose aportado elementos que posibiliten variar lo actuado, entiende esta Dirección General -en coincidencia con la Asesoría preopinante- que corresponde no hacer lugar a los recursos incoados por [REDACTED] y por los Sres. [REDACTED] en su carácter de responsables solidarios.

Con lo informado a su consideración se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 11 de Octubre de 2022