

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 40

I. Objetivos del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.**

A nivel nacional, para quienes operen en los sectores económicos beneficiados recomendamos la lectura del **Decreto 229/2018**, por medio del cual no sólo se extendió el régimen de incentivos de “Bienes de Capital”, “Informática” y “Telecomunicaciones”, sino que se eliminaron varios requisitos relevantes del mínimo.

En cuanto a las novedades provinciales es particularmente importante la lectura detenida de la “compleja” **Ley 13.750**, de la Provincia de Santa Fe, reglamentada por la R.G. (API) 8/2018, por medio de la cual se modifica el Código Fiscal y la Ley Impositiva, en virtud de los compromisos asumidos por la Provincia al suscribir el “Consenso Fiscal”.

- b) **Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.**

Ingresos Brutos.
Operaciones de Rancho y Subsidios.
"Cláusula del Progreso".

•Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Axion Energy Argentina S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción Declarativa de Certeza (13/03/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional.

Ingresos Brutos.
Mera Compra.
Exportaciones

•Comisión Arbitral. Resolución 62/2017. “*Bioart S.A. c/ Provincia de Corrientes (11/10/2017)*”. Convenio Multilateral. Mera Compra. Exportaciones.

- c) **Temas a Seguir. Incluimos en esta sección con temas operativos, provenientes de períodos anteriores, que ameritan un seguimiento en la actualidad.**

Volvemos a destacar, al igual que el mes pasado, como podremos ver con ejemplos de dos jurisdicciones, la complejidad de la determinación de las alícuotas, para cada tipo de actividad, de acuerdo a las leyes impositivas vigentes del **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, la cual se exacerbó sustancialmente luego de la suscripción del “Consenso Fiscal”.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Régimen de Incentivos de Bienes de Capital, Informática y Telecomunicaciones. Decreto 229/2018 (BO 19/03/2018).** Se prorroga el régimen dispuesto por el Decreto 379/2001 al 31/12/2018 con efecto a partir del 1/1/2018, el régimen de incentivo fiscal para bienes de capital, informática y telecomunicaciones. Un tema muy relevante es que **se elimina la obligatoriedad de presentar la declaración jurada mediante la cual se asumía por escrito el compromiso de no reducir la plantilla de personal.** Solo deberá acreditarse que no se registran incumplimientos a las actividades de contralor y verificación dispuestas por el decreto 379/2001. Además, se deja sin efecto el Registro de Empresas Fabricantes de Bienes.
- ✓ **AFIP. IVA. Comercialización de Leche Fluida. R.G. (AFIP) 4216 (BO 21/03/2016).** Se establece de forma definitiva, con efecto a partir del 1/1/2018, la alícuota del 1% para retener el IVA en las operaciones de comercialización de leche fluida sin procesar de ganado bovino, para operaciones realizadas con responsables inscriptos en el IVA que no presenten incumplimientos y/o irregularidades como resultado de la consulta que se realice al "Archivo de Información sobre Proveedores". En los casos en que se haya aplicado la alícuota del 6% para los pagos realizados a partir del 1/1/2018, se deberán reintegrar las sumas retenidas en exceso con motivo de las presentes disposiciones.
- ✓ **AFIP. Régimen de Información. Instrumentos Financieros Derivados. R.G. (AFIP) 4220 (BO 26/03/2018).** Se modifica el régimen de información y registración de operaciones con instrumentos y/o contratos derivados. A partir del 1/05/2018, **se encuentran obligados a cumplir con el presente régimen de registración e información respecto de las operaciones realizadas con instrumentos y/o contratos derivados, los sujetos que, para cada caso, se indican a continuación:** **1)** Cuando las operaciones no sean concertadas y registradas en el ámbito de mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores: las personas humanas o jurídicas, contribuyentes del impuesto a las ganancias, que realicen tales operaciones; **2)** Cuando las operaciones sean concertadas y registradas en el ámbito de los mercados indicados en el punto 1: dichos mercados. En el caso de operaciones cursadas en el Mercado Abierto Electrónico (MAE) también estarán obligados a cumplir con el citado régimen, los agentes que operan en el mismo. Asimismo, **los contribuyentes del Impuesto a las Ganancias que actúen como comitentes en las operaciones declaradas por los mercados mencionados en este punto, deberán informar aquellas que impliquen una operación de cobertura, en los términos del Título II.**

Por otra parte, el Informe Especial de Contador Público deberá ser presentado en los casos en que se haya obtenido quebranto por las operaciones con instrumentos y/o contratos derivados, cuando los contribuyentes superen los parámetros de ingresos en el impuesto a las ganancias establecidos para la categoría de empresas "Mediana tramo 2" (que fueran adecuados por la R. 103/2017).

- ✓ **AFIP. Régimen de Información para Grupos de Entidades Multinacionales. R.G. (AFIP) 4218 (BO 26/03/2018).** Se prorroga hasta el 02/5/2018 el plazo para que los sujetos que integran un grupo de entidades multinacionales cumplan con el informe anual "**Régimen de información país por país**", cuando la última entidad controlante del grupo hubiera cerrado su ejercicio en el mes de diciembre de 2017. El plazo previsto originalmente era hasta el último día hábil del tercer mes inmediato posterior a la fecha de cierre de ejercicio fiscal de la última entidad controlante del grupo, y que el citado régimen de información resulta de aplicación para los ejercicios fiscales de cada última entidad controlante de los grupos de entidades multinacionales iniciados a partir del 1/1/2017.

- ✓ **AFIP. Exclusión de Pleno Derecho de Monotributista (BO 05/03/2018).** Como todos los meses, se publicó el listado de los contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, según lo dispuesto por la R.G. (AFIP) 3640.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **CABA. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Riesgo Fiscal. R. (AGIP) 52/2018 (BO 22/03/2018).** Siguiendo con la ampliación del sistema de “sanciones oblicuas”, por medio de las cuales los distintos fiscos, en busca de recaudación, violan sistemáticamente el “debido proceso adjetivo”¹ se reemplaza el régimen de riesgo fiscal por una matriz de perfiles de riesgo fiscal, mediante la cual se categorizará a los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cinco niveles, siendo el nivel 0 “muy bajo” y el nivel 4 “muy alto”. La calificación de la conducta tributaria de los contribuyentes y/o responsables del impuesto estará determinada en función de parámetros prestablecidos, evaluando un plazo de 24 meses, o desde la fecha de inicio, en caso de que esta fuese menor, los que se computarán hasta los vencimientos operados en los 2 meses inmediatos anteriores a la calificación. Al respecto, se establecen las siguientes alícuotas agravadas en los regímenes de retención, percepción y/o recaudación del impuesto: **a)** a los sujetos encuadrados dentro del nivel 2 “medio” se les aplicará una alícuota agravada de retención del 4% y de percepción del 5%; **b)** a los sujetos encuadrados dentro de los niveles 3 “alto” y 4 “muy alto” se les aplicará una alícuota agravada de retención del 4,5% y de percepción del 6%; **c)** a los contribuyentes y/o responsables encuadrados dentro del nivel 3 “alto” se les aplicará una alícuota agravada del 4% en el SIRCREB. Asimismo, quienes sean calificados en el nivel 4 serán incorporados al sistema con la alícuota más alta vigente.

La Resolución regirá a partir del 1/4/2018 y será de aplicación a partir del segundo trimestre de 2018.

- ✓ **Santa Fe. Régimen de Estabilidad Fiscal. Adhesión Ley de Fomento PyME (27.264). Ley 13.749 (BO 02/03/2018) y R.G. (API) 7/2018 (26/03/2018).** Se crea el “Programa de Financiamiento a la Pre-inversión de PyMES” mediante el cual el Poder Ejecutivo podrá otorgar asistencia financiera reembolsable a micro, pequeñas y medianas empresas con destino a gastos de pre-inversión.

Específicamente, en materia tributaria, el Capítulo III, de la Ley, establece que se adhiere la Provincia de Santa Fe al “*régimen de estabilidad fiscal*” previsto en el artículo 16, de la Ley 27.264, para las micro, pequeñas y medianas empresas. Las micro, pequeñas y medianas empresas gozarán de estabilidad fiscal y no podrán ver incrementada su carga tributaria en el ámbito provincial. El beneficio que se establece en la presente ley resultará de aplicación desde su publicación y comprenderá los siguientes impuestos: **a)** Impuesto sobre los Ingresos Brutos, **b)** Impuesto de Sellos.

La estabilidad fiscal debe entenderse aplicable en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto a las alícuotas generales o especiales establecidas en la Ley Impositiva Anual 3.650 (t.o. 1997 y modif.) y demás normas tributarias vigentes al momento de la sanción de la presente ley (lo cual es anterior a la modificación de la Ley Impositiva en virtud del Consenso Fiscal, si nos allanamos a la literalidad de la norma).

¹ Garantía Constitucional que abarca el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión fundada.

Además, se invita a las Municipalidades y Comunas de la Provincia de Santa Fe a dictar las normas legales pertinentes a efectos de otorgar beneficios de estabilidad fiscal a las micro, pequeñas y medianas empresas.

Por su parte, la R.G. (API) 7/2018 establece que, a los fines de acogerse al beneficio de la estabilidad fiscal, las micro, pequeñas y medianas empresas deberán tener en cuenta las características para ser consideradas como tales y los requisitos a cumplir para efectuar la solicitud correspondiente, contemplados en los artículos 1 a 10, de la Resolución 340/2017, de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Producción de la Nación (ex SePyME). El encuadre como micro, pequeña o mediana empresa deberá realizarse cada año fiscal o ejercicio comercial, según corresponda. No obstante, cuando un contribuyente dejara de cumplir con los requisitos establecidos para ser considerado como tal, cesarán los beneficios de estabilidad fiscal a partir del año fiscal o ejercicio comercial siguiente al que se produzca el incumplimiento.

- ✓ **Santa Fe. Ley Impositiva y Código Fiscal. Consenso Fiscal. Ley 13.750 (BO 08/03/2018) y R.G. (API) 8/2018 (BO 26/03/2018).** Se disminuye de \$ 150.000.000 a \$ 64.000.000 el monto hasta el cual se encuentran exentas las actividades industriales, y se elimina la condición de radicación en jurisdicción provincial de la empresa productora, cumplimentando en este punto el compromiso asumido por la Provincia en el Consenso Fiscal. Asimismo, se fija el mismo monto de ingresos brutos anuales máximos para las actividades industriales derivadas de la transformación de cereales y oleaginosas, eliminando, adicionalmente, la citada condición de radicación en la Provincia.

Desde el punto de vista procedimental, en materias de repeticiones, se exhuma la “teoría del empobrecimiento”, al establecerse que *“solo se podrá repetir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando los contribuyentes acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien, cuando haya sido trasladado, acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la API”*.

En cuanto a la Ley Impositiva, se fija en 4,5% la alícuota básica del IIBB. Asimismo, se incrementará al 5% cuando los ingresos brutos anuales devengados por los contribuyentes y/o responsables en el período fiscal inmediato anterior superen los montos máximos de ventas establecidos para micro, pequeñas o medianas empresas (regidos los valores por la ex SePyME). A su vez, se fija en **2%** la alícuota del impuesto aplicable, entre otras, a las siguientes actividades: **a)** Actividades industriales en general de empresas que hayan obtenido durante el ejercicio anterior ingresos brutos superiores a \$ 64.000.000, excepto los ingresos que provengan del expendio de productos de propia elaboración, que resultarán gravados a la alícuota básica; **b)** Actividad industrial de transformación de cereales y oleaginosas que hayan superado el mencionado monto y/o procesado en dicho período más de 360.000 toneladas de granos; **c)** Actividad industrial bajo la modalidad de fason, desarrollada para terceros por los sujetos denominados fasoniers o confeccionistas. Se establece una alícuota diferencial del 3% para los servicios conexos a la construcción.

En cuanto a la vigencia, la Ley resulta de aplicación a partir del 1/3/2018, no estableciéndose ninguna retroactividad con relación a la aplicación del límite del 2% de alícuota a la actividad industrial. Entendemos que esto violenta el Consenso Fiscal, puesto que la reducción de alícuota a este tipo de actividad debía de haber sido inmediata.

Por último, no podemos dejar de mencionar la singularidad del artículo 25, de la Ley, el cual sorprende por su creatividad. El mismo reza que: *“establécese que, en el caso de contribuyentes que vean incrementada su carga tributaria del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a nivel consolidado del total de las jurisdicciones donde tribute y siempre que dicho incremento*

obedezca a aumentos de alícuotas establecidos en los acápites III), IV) y V) del artículo 14 de la presente ley respecto a las establecidas en la ley impositiva anual 3650 (t.o. 1997 y modif.), las alícuotas de los acápites señalados serán reducidas para cada contribuyente hasta el valor que permita no incrementar su respectiva carga tributaria. A los fines del cálculo de dicha reducción, no serán computados los incrementos de alícuotas que puedan haber establecido para el año 2018 las restantes jurisdicciones. En ningún caso la alícuota resultante podrá ser inferior a la vigente en diciembre de 2017 para la actividad respectiva. A los fines del presente artículo se entenderá como carga tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos a nivel consolidado del total de las jurisdicciones a la suma de los impuestos determinados que hubieran resultado para todo el año 2017, considerando a los efectos de dicho cálculo las alícuotas que aplicara cada jurisdicción durante el citado año para los contribuyentes locales en la respectiva actividad. **Dicha reducción de alícuotas será solicitada ante la Administración Provincial de Impuestos por el contribuyente comprendido en la situación indicada en el párrafo anterior, junto a los antecedentes que acrediten la misma.** Una vez presentada dicha solicitud con todos los antecedentes mencionados, la Administración Provincial de Impuestos deberá resolver en un término que no podrá exceder los 30 días. Si luego de dicho plazo la Administración Provincial de Impuestos no se expidiera, el contribuyente podrá comenzar a realizar sus liquidaciones tomando la alícuota que resulte de los cálculos que haya presentado ante dicho Organismo hasta tanto el mismo se expida. En el caso que la Administración Provincial de Impuestos determinara, con posterioridad a dicho plazo, una alícuota superior a la que haya aplicado el contribuyente, el mismo deberá ingresar las diferencias de impuesto determinado pero quedará exceptuado de la aplicación de intereses, multas y accesorios, todo ello sin perjuicio de las vías recursivas a que tenga derecho el contribuyente”.

Es decir, la norma **beneficia**, si tratamos de llevar su elevado nivel de abstracción a la realidad fáctica, a contribuyentes con establecimiento radicado en la Provincia, que son quienes tienen un mayor coeficiente de gastos atribuible a la Provincia, los cuales, eventualmente, se perjudicaron por las alícuotas establecidas en los acápites III), IV) y V), del artículo 14), de la Ley, en desmedro de los contribuyentes extra jurisdiccionales. Por supuesto, deben demostrar el perjuicio en relación a nivel de fiscalidad consolidada total de las jurisdicciones en donde se opera (por eso decimos que sólo aplica a aquellos sujetos de derecho del impuesto con mayor coeficiente en la jurisdicción). En el extremo, esta norma permite, si cumple con el parámetro de incremento de la fiscalidad, determinar una alícuota por contribuyente. Este artículo ha sido reglamentado por la R.G. (API) 8/2018.

- ✓ **Tucumán. Régimen de Retención de IIBB. R.G. (DGR) 24/2018 (BO 02/03/2018).** La norma resuelve que la reducción de alícuota del 50% del régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando se trate de sujetos pasibles comprendidos en el Convenio Multilateral, no resulta de aplicación para los sujetos comprendidos en los regímenes especiales del citado Convenio.
- ✓ **Tucumán. Régimen General de Retención y Percepción. IIBB. R.G. (DGR) 32/2018 (BO 20/03/2018).** En cuanto a la Resolución de referencia, es relevante, antes de analizar la norma en sí misma, revisar sus “Considerandos”, los cuales dicen: “Que mediante la R.G. (DGR) N° 22/2018 se introdujeron modificaciones en los regímenes de percepción y retención establecidos por las normas citadas en el Visto; **Que como cuestión primordial se dispuso la publicación de los porcentajes que corresponde aplicar a cada sujeto pasible en el padrón de contribuyentes, en la nómina “Coeficientes RG 116/10” y sus respectivos archivos;** Que para determinar los citados porcentajes, la norma prevé la aplicación de un mecanismo que reglamentará esta Autoridad de Aplicación, motivo por el cual corresponde proceder a establecer el mismo mediante el dictado del acto administrativo respectivo.....”. Recordemos que la vigencia de la **R.G. (DGR) 22/2018** opera desde el 1/04/2018.

Ahora bien, volviendo a la R.G. (DGR) 32/2018, en su artículo 2 establece que la determinación de los porcentajes de percepción y retención, será efectuada por esta DGR durante el mes calendario inmediato anterior a cada trimestre del año calendario y registrá hasta el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre o 31 de diciembre (respectivamente) de cada año. A los fines de lo dispuesto en el artículo 2, se tomará en consideración, entre otros parámetros, la información que surja de las declaraciones juradas que se hubieren presentado con relación a los últimos cuatro (4) anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos vencidos al penúltimo mes calendario inmediato anterior a aquel en el cual se efectúa el cálculo de los porcentajes de percepción y retención. A su vez, para la determinación de los porcentajes se tendrá en cuenta la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos, vigente para el trimestre calendario de que se trate, de las actividades desarrolladas por el sujeto alcanzado por la percepción o retención que surgen de lo dispuesto en el artículo anterior.

Ahora bien, el artículo 6 resuelve que **“Los porcentajes consignados en la nómina “Coeficientes RG 116/10” son los que surgen conforme el mecanismo establecido por la presente resolución general, operando la reducción prevista en el sexto párrafo del artículo 3 de la resolución general (DGR) 86/2000 y en el tercer párrafo del inciso b) del artículo 3 de la resolución general (DGR) 23/2002, según corresponda”**. Es decir, a nuestro entender, concatenado con la R.G. (DGR) 22/2018, se hace referencia a la reducción del 50% para los contribuyentes de CM.

Por último, es llamativo que se establezcan modificaciones tan significativas en el régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, estableciendo una entrada en vigencia en un plazo tan exiguo.

- ✓ **Chubut. Adhesión al Consenso Fiscal. Ley XXIV-79 (BO 09/03/2018).** La Provincia del Chubut aprueba el Consenso Fiscal. Se establece que los compromisos asumidos en el mencionado Acuerdo se harán operativos mediante leyes específicas cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo Provincial para tal fin.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Axion Energy Argentina S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción Declarativa de Certeza (13/03/2018)”**. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Operaciones de Rancho y Subsidios del Estado Nacional. Cláusula del Progreso de la Constitución Nacional.

Introducción

Si bien existen otros antecedentes, es a partir del emblemático fallo *“Papel Misionero SAICF c/Provincia de Misiones²”*, cuya doctrina ha sido ratificada recientemente por medio de la sentencia *“Inversora Norte c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/02/2018)³”*, también de nuestro Máximo Tribunal, que se ha condenado a los contribuyentes que sufren de los abusos que sistemáticamente realizan los fiscos subnacionales a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos⁴, especialmente en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos, a errar⁵ entre los distintos principios y cláusulas de la

² Corte Suprema de Justicia de la Nación (5/5/2009).

³ Ver el **“Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 39”**, en nuestro sitio web www.cfrconsultores.com, haciendo *click* en “Novedades”.

⁴ Ley 23.548.

⁵ Utilizando como acepción de esta palabra, según el Diccionario de la Real Academia Española, *“Andar vagando de una parte a otra”*.

Constitución Nacional, absteniéndose de realizar cualquier mención, al momento de fundamentar una “demanda”, de la propia Ley Convenio⁶, que en la mayoría de los casos debería ser el corazón de la misma. Todo esto en *post* de lograr la ansiada instancia originaria en la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”.

Vale recordar que nada impide que un contribuyente pueda entablar una acción judicial basando los argumentos de la misma en la conculcación de las directrices establecidas en la propia Ley 23.548 por parte de las provincias⁷. Pero, bajo la jurisprudencia actual, esto implica un camino procesal tan largo e incierto que pulveriza la noción de justicia, con lo cual en la realidad fáctica no constituye una opción.

El caso bajo estudio nos permite visualizar lo expuesto en los párrafos anteriores de forma prístina, con éxito para el contribuyente, por lo menos en relación a sus dos objetivos primarios: “competencia originaria” y “medidas cautelares”. Además, es llamativa la utilización de la “**Cláusula del Progreso**”⁸, prevista en el inciso 18, del artículo 75, de la Constitución Nacional, tema sobre el cual nos detendremos en profundidad.

En cuanto al tratamiento de las “**operaciones de rancho**”⁹ en materia de Impuesto sobre los Ingresos Bruto (el primero de los temas de fondos sobre los cuales versa la demanda), si bien desde la teoría no presenta mayores dificultades técnicas, dada la disímil metodología con la cual se excluye a las exportaciones de la fiscalidad del tributo, la confusa redacción de los Códigos Fiscales¹⁰ y la oscilante interpretación que al término “exportación” le otorgan las provincias, todo planteo ante la justicia sobre este tema se convierte en un antecedente valioso en la materia a tener en cuenta al momento de asesorar o gestionar.

Por último, si bien desde ya adelantamos que la Corte no se expide sobre el fondo del planteo realizado por la petrolera, el otorgamiento, en esta instancia judicial, de medidas cautelares *per se*, con los requisitos que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación se impone para que prosperen, permite delinear con un grado elevado de probabilidad (por lo menos en la mayoría de las causas), cuál será la postura de nuestro Máximo Tribunal al momento de emitir su sentencia, lo cual no es menor en relación a los dos temas objeto de la demanda.

Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Sociedad promueve una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a:

⁶ Hoy con rango constitucional según lo previsto en el inciso 2, del artículo 75, de nuestra Carta Magna.

⁷ Los cuales constituyen compromisos asumidos por las mismas.

⁸ En relación al tema de los “subsidios” otorgado por el Estado Nacional.

⁹ Primero de los dos temas de fondos planteados.

¹⁰ Temas que deberán solucionarse en el corto plazo en virtud de los compromisos asumidos en el “**Consenso Fiscal**”. Anexo a la Ley 27.429. Capítulo III, incisos b) y c): “*Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarbúrficas y sus servicios complementarios.....Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país*”.

- a) La venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga o pasajeros, operación amparada por el denominado "permiso de rancho"¹¹ expedido por autoridad aduanera y,
- b) Los subsidios otorgados por el Estado Nacional como consecuencia de la venta de gasoil y gas licuado de petróleo (LPG).

La conocida petrolera se dedica a realizar las siguientes “**actividades**”: producción, refinación, importación, exportación, transporte, compra y venta, dentro y fuera de la República Argentina, de hidrocarburos, nafta, gas natural comprimido y demás productos del petróleo y sustancias similares y, en general, todas las operaciones industriales o comerciales que tiendan a fomentar y facilitar el consumo del petróleo crudo.

A los fines de acreditar el “**caso**”, que habilite la utilización de la “Acción Declarativa de Certeza” como instrumento procesal idóneo, indica que por medio de la **Resolución 466-8/16**¹² de la Administración Provincial de Impuestos (API) se le confirió vista acerca de ciertas diferencias detectadas en la determinación del impuesto, en razón de haber omitido incluir en la base imponible del gravamen los ingresos correspondientes a las "operaciones de rancho" y los subsidios por la venta de gasoil y LPG¹³.

Con relación al primer tema objeto de planteo, Axión sostiene que:

- a) El “Código Fiscal¹⁴” de la Provincia contiene un concepto de exportación que se aparta de la noción prevista en el “Código Aduanero”, invadiendo, de tal modo, una atribución exclusiva del Congreso Nacional reconocida en los incisos 1, 12 y 13 del artículo 75 de nuestra Carta Magna;

Como hemos mencionado en la “Introducción” podemos apreciar que la Sociedad se abstiene de argumentar que el mismo también violenta lo establecido en el inciso b), del artículo 9, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (argumento relevante en esta temática), sólo para lograr la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

- b) Al no otorgar a los ingresos provenientes de dichas operaciones con "permiso de rancho" idéntico tratamiento que el reconocido a las exportaciones, se desconoce el principio de

¹¹ Código Aduanero: Sección VI, Capítulo Quinto, Artículos 506 a 516. Bajo ciertos requisitos establecidos por la propia Administración Nacional de Aduanas, a las operaciones de rancho se les provee un tratamiento similar al de las exportaciones.

¹² Luego la actora denuncia que mediante la Resolución 121-6/2017 de la API, la demandada cerró el sumario instruido por la Resolución 466-8/2016 y determinó ajustes impositivos en su contra por los períodos 4 a 7 y 9 a 12/2011, 1 a 12/2012, 1 a 12/2013, 1, 2 Y 4 a 12/2014 y 1 Y 2/2015, aplicando la multa por omisión respectiva, en cuya contra interpuso un Recurso de Reconsideración. También informa en el expediente que por medio del dictado de la Resolución 186-3/2017 se determinó responsabilidad solidaria de los Directores de la Sociedad.

¹³ Ley 26.020. “Acuerdo de Estabilidad del Precio del Gas Licuado de Petróleo (LPG) Envasado en Garrafas de 10, 12 y 15 kg. de capacidad”.

¹⁴ El inciso c), del artículo 179, del Código Fiscal, establece que estarán exentas “las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas....Esta disposición no alcanza a los ingresos brutos generados por las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza....”. Este texto no ha sido modificado por la Ley 13.750, publicada el 8/03/2018.

igualdad, estableciendo una discriminación irrazonable y arbitraria fundada en el destino de los bienes;

- c) Los ingresos provenientes de las referidas operaciones deben reconocerse como excluidos de la órbita de imposición, con el propósito de resguardar el debido cumplimiento del principio de derecho internacional que ubica la tributación en el país de destino, y
- d) La aplicación del Código Fiscal por parte de la API, **resulta contraria a los compromisos internacionales asumidos por el Estado Nacional** en diversos acuerdos bilaterales y en el “Tratado de Chicago”, colisionando además con los principios rectores establecidos por la “Organización Internacional de Aviación Civil”, organización de la que la República Argentina es miembro.

Al argumentar sobre tratados internacionales se refuerza el acceso a la competencia originaria. Esto es posible sólo en virtud del tipo de negocio que desarrolla la accionante.

Por todo lo expuesto, según la Sociedad, el proceder de la Provincia de Santa Fe es violatorio del inciso 18, del artículo 75, de la Constitución Nacional¹⁵.

En cuanto a segundo tema en controversia, la empresa invoca que **la gravabilidad de los subsidios otorgados por el Estado Nacional es violatoria de la citada "cláusula de progreso"**, de la cual deriva la facultad del Poder Ejecutivo de otorgar mencionados beneficios (básicamente bonos de crédito fiscal otorgados por el Estado Nacional para la cancelación de obligaciones impositivas propias a modo de compensación por determinados acuerdos suscriptos por la empresas del sector).

Sustenta su posición expresando que para el cálculo de la “compensación” otorgada por el Estado, se detraerán todos los impuestos que graven el gasoil, entre los que se incluye el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo tanto, la pretensión provincial interfiere expresamente en una política del gobierno federal.

Específicamente, en lo atinente al subsidio por la comercialización de Garrafas (LPG), expone que, como empresa productora, forma parte del “*Acuerdo de Estabilidad del Precio del Gas Licuado de Petróleo (LPG) Envasado en Garrafas*”. Aduce que el citado convenio, en sus sucesivas versiones, establece el precio al que las empresas productoras venderán el LPG a las fraccionadoras, así como también la compensación que les corresponde recibir de parte del fondo fiduciario creado por la Ley 26.020.

En consecuencia, sostiene la actora, incluir en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los “subsidios” obstaculiza la aplicación de instrumentos del Gobierno Federal, por lo que la pretensión fiscal impugnada se encuentra en colisión, como se ha mencionado, con diversos preceptos de la Constitución Nacional, en especial, como se mencionó, el inciso 18, del artículo 75.

¹⁵ **Cláusula del Progreso:** “Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

Se puede apreciar que la “cláusula constitucional del progreso” es utilizada a su favor por la demandante al argumentar la inconstitucionalidad de incluir en la base imponible del tributo a las “operaciones de rancho” y a los “subsidios”.

Por último, *Axion* solicita el dictado de medidas cautelares tendientes a impedir el avance del fisco de la Provincia de Santa Fe sobre su patrimonio.

A su turno, nuestro Máximo Tribunal, haciendo suyo en este punto el “Dictamen de la Procuración”, plantea que la causa corresponde a su competencia originaria, según lo previsto en los artículos 116¹⁶ y 117¹⁷ de la Constitución Nacional.

Analizando la procedencia de la medida cautelar, la Corte, en primer lugar, nos vuelve a ilustrar sobre que la presunción de validez que ostentan los actos administrativos o legislativos sólo cede cuando se los impugna sobre bases *prima facie* “verosímiles”. Yendo a los antecedentes concretos del caso (sin mayor análisis) llega a la conclusión de que surge suficientemente acreditada la “**verosimilitud del derecho invocado por la actora**”.

En cuanto al otro requisito para la procedencia de las medidas cautelares, relacionado con el “**peligro en el demora**”, nuestro Tribunal Címero, considera que “*se debe poner de resalto que esta Corte no puede soslayar la particular situación descripta referente al cuántum e incidencia del impuesto reclamado y los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejada su ejecución, circunstancias contempladas expresamente por el Tribunal frente a situaciones similares. La suma pretendida adquiere entidad más que suficiente para considerar, en el limitado marco de conocimiento que ofrece una medida cautelar, que su ejecución puede generar consecuencias que, hasta tanto se dicte sentencia o se modifiquen las circunstancias tenidas en cuenta para proveer favorablemente el pedido, deben ser evitadas*”.

Este considerando de la CSJN, nos vuelve a poner de relieve lo relevante que es, antes de analizar la factibilidad de la procedencia de una medida cautelar, analizar el impacto del reclamo concreto en el patrimonio de la Sociedad demandante.

Por todo lo expuesto, resuelve a favor de su competencia, otorga la medida cautelar solicitada por la actora y corre traslado a la Provincia.

Dictamen de la Procuración

Aproximadamente 10 meses antes, más precisamente el 4 de mayo de 2017, la Dra. Laura Monti, sostuvo que “*uno de los supuestos que suscita la competencia originaria del Tribunal se configura cuando es parte una provincia y la causa reviste manifiesto contenido federal, es decir, en el caso en que la demanda entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa.....A mi modo de ver, esta hipótesis es la que se presenta en el sub lite, toda vez que, de los términos de la*

¹⁶ Artículo 116. “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero”.

¹⁷ Artículo 117. “En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente”.

demanda a cuya exposición de los hechos se debe atender de modo principal para determinar la competencia, se desprende que la actora cuestiona la legitimidad de la pretensión fiscal.....por entender que la misma.....resulta violatoria de derechos y garantías consagrados en el artículo 75 incisos 1, 2, 12, 13 y 18 de la Carta Magna y porque, además, en relación a los subsidios obtenidos a raíz de la comercialización de Gasoil y LPG, según afirma, la demandada desconoce actos federales consistentes en acuerdos suscriptos por el Estado Nacional y diversas empresas, entre las que se encuentra la actora”.

Agrega que “advierdo que tal pretensión exige esencial e ineludiblemente dilucidar si la actividad proveniente de la autoridad local interfiere en el ámbito que le es propio a la Nación con respecto de la regulación del comercio interjurisdiccional y si colisiona con lo establecido en la denominada cláusula del progreso.....En tales condiciones, cabe asignar manifiesto contenido federal a la materia del pleito, ya que lo medular del planteamiento que se efectúa remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de las denominadas cláusulas comercial y del progreso.....”.

Podemos apreciar, en este punto, que la Procuradora desagrega los fundamentos constitucionales de la demanda (más allá que no surja tan taxativamente del texto de la Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación) básicamente en dos: a) “Operaciones de Rancho” – “Regulación del Comercio Interjurisdiccional (inciso 13, artículo 75, Constitución Nacional)” y b) “Subsidios del Estado Nacional” – “Cláusula del Progreso (inciso 18, artículo 75, Constitución Nacional)”.

Es decir, la procuradora también se manifestó (casi de forma indubitable) en favor de la competencia originaria.

Cláusula del Progreso

Sin lugar a dudas, una de las novedades de este fallo en relación a lo que habitualmente analizamos mes a mes, es la incorporación de esta cláusula constitucional como uno de los argumentos centrales de la demanda interpuesta por *Axion*.

La **Cláusula del Progreso**¹⁸ le impone al Congreso el deber de proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, promover las industrias, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, etc., por **“leyes protectoras para esos fines”** y por **“concesiones temporales de privilegios”** y **“recompensas de estímulo”**¹⁹. En cumplimiento de esta norma, el Congreso concedió exenciones tributarias tanto nacionales como provinciales y municipales.

La extensión a los tres niveles del estado de las medidas de fomento, que no surge de la lectura literal del actual inciso 18, fue convalidada desde antiguo por Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁰, quien expresó que *“si el Congreso para los fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio intraprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no impondrá sino el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquier disposición en contrario, que pudieran contener las Constituciones o leyes de provincia. Resolver lo contrario, sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional.....las provincias haciendo uso de las facultades de imponer, podrían llegar a hacer*

¹⁸ Inciso 18, artículo 75, Constitución Nacional.

¹⁹ Rodolfo R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Cuarta Edición (2009). Editorial Abeledor Perrot.

²⁰ Causa: “Ferrocarril Central Vs Provincia de Santa Fe (3/07/1897)”.

imposible la realización de las concesiones y el goce de los privilegios que el Congreso acordara”.

Esta doctrina fue ratificada, también por nuestro Tribunal Címero, entre otros fallos, en la causa “*Cía Entrerriana de Teléfonos Vs Provincia de Entre Ríos (23/04/1941)*”. Estamos frente a una jurisprudencia que otorga una supremacía de la Nación (ceñida a esta materia), aún con relación a facultades no delegadas, limitando el ejercicio de las potestades tributarias de las Provincias, siempre que la propia ley nacional que otorga la dispensa expresamente contemple la situación de los tributos sub-nacionales.

Como era de esperar, con el correr de los años, es la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación²¹ quien fue haciendo más restrictivo el alcance de estas medidas “promocionales” por parte del Estado Nacional, en relación a su impacto sobre los fiscos provinciales y municipales, más allá que no ha sido dejada de lado la doctrina histórica.

En el fallo “*Griet Hnos Vs Provincia de Tucumán*”²², se aclara que es el contribuyente quien debe probar en el caso concreto (y no por meras consideraciones teóricas) que la ley local vulnera de manera efectiva el régimen establecido por la ley nacional. Es más, materia de tasas municipales, la jurisprudencia ha sido aún más flexible en favor de los fiscos locales²³.

Por último, no podemos dejar de mencionar el delicado equilibrio (muchas veces conculcado) que debe existir entre los principios de “igualdad” y “capacidad contributiva” y la “cláusula del progreso”, tantas veces vapuleado a lo largo de nuestra historia.

Volviendo a la causa ***Axion***, quedamos expectantes sobre cómo la Corte resolverá en cuanto a la aplicación de esta cláusula constitucional, invocada por la demandante y tenida en cuenta para acreditar la verosimilitud del derecho²⁴, entendemos, en el caso concreto de los “**Subsidios del Estado Nacional**”.

Por otra parte, teniendo en cuenta la Jurisprudencia sobre el tema, desconocemos, por no haber accedido al expediente, si la Sociedad, más allá de mencionar el impacto teórico de incluir el importe de los Subsidios en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ha presentado pruebas documentales o solicitado la producción de pruebas periciales, para demostrar cuál es el efecto económico de la pretensión del fisco de la Provincia de Santa Fe en esta materia.

✓ **Comisión Arbitral. Resolución 62/2017. “*Bioart S.A. c/ Provincia de Corrientes (11/10/2017)*”. Convenio Multilateral. Mera Compra. Exportaciones.**

La accionante se agravia de la determinación practicada por cuanto dice que la Provincia de Corrientes pretende la aplicación del artículo 13, segundo párrafo, del Convenio Multilateral cuando **la Sociedad solamente realizó compras de arroz en la Provincia, para luego proceder en forma directa a la exportación de esos productos**. Sostiene que la mera compra se integra con el hecho imponible general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que de esa combinación surge una forma distinta de atribuir los ingresos generados por la actividad, pero nunca una obligación autónoma ni separada de aquél, como pretende el fisco provincial.

²¹ Causas: “*Banco de la Nación Argentina (11/03/1968)*” y “*Banco Hipotecario Nacional Vs Municipalidad de San Luis (2/12/1980)*”.

²² Corte Suprema de Justicia de la Nación (3/11/1922).

²³ CSJN. “*Telefónica de Argentina Vs. Municipalidad de Chascomús (18/04/1997)*”.

²⁴ Al momento de otorgar las medidas cautelares solicitadas por la Sociedad.

A su vez la Sociedad cita a su favor el propio texto del Código Tributario Provincial, en cuyo artículo 125, establece que “No constituyen ingresos gravados por este impuesto los correspondientes..... d) Las exportaciones, entendiéndose por tal la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuada al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas”.

Por su parte, la representación de la Provincia de Corrientes señala que Bioart S.A. omitió asignar base imponible a la provincia de Corrientes por las compras de arroz efectuadas en ella, por considerar que no se encuentran gravadas en virtud del posterior destino de exportación. Agrega que “el artículo 123, inciso b), del Código Fiscal provincial prevé como hipótesis de incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la simple adquisición de los productos primarios, para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción, independientemente de la concurrencia o no del requisito de la habitualidad y de su ulterior venta. En consecuencia, el nacimiento del hecho imponible se configura cuando se efectiviza la compra, cuestión que se haya más que probada en las actuaciones: el arroz comprado en la Provincia de Corrientes cumple la condición requerida de producto primario, debido a que el único proceso que posee es el de secado, que permite la conservación en su mismo estado”.

Agrega que “no es posible negar la aplicación del instituto de la mera compra cuando el comprador de los productos primarios es un exportador, **ya que la mera compra procede con independencia de los ingresos provenientes de la ulterior venta de los bienes, ya sea en el mercado local o internacional.** No se está gravando a los ingresos derivados de la exportación, porque el tributo se aplica, en estos casos, por la actividad de compra dentro de la provincia productora, de productos que luego son comercializados fuera de dicha jurisdicción”.

Por último la Comisión Arbitral convalida el criterio de la Provincia de Corrientes y sosteniendo, entre otras cuestiones que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado que **la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos.**

Ante resoluciones como la analizada precedentemente nos preguntamos cuanto habrá que trabajar para hacer “realidad” los compromisos asumidos por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el Consenso Fiscal. En este caso, en materia de fiscalidad de exportaciones.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Plazo de “Consulta Obligatoria de las Constancia de Inscripción” y “Monto de Operaciones Sujetas a Consulta”. R.G. (AFIP) 4162 (BO 27/11/2017).** Se modificó la R.G. (AFIP) 1817, cuyo cumplimiento en la práctica ha sido extremadamente complejo para los contribuyentes, en especial con respecto a la obligación de consultar la totalidad de las constancias de inscripción de clientes y proveedores cada 180 días. Invitamos a leer nuestro Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 37, en el cual hemos analizado en detalle la norma dado el impacto que la misma tienen en la práctica.
- ✓ **AFIP. Certificado Fiscal Para Contratar. R.G. (AFIP) 4164 (BO 1/12/2017).** Se **sustituye** el cuerpo normativo que instrumenta el procedimiento para solicitar el “*certificado fiscal para contratar*”, para los sujetos que sean proveedores del Estado. Se establece que: **a)** los Organismos estatales que contraten a sus proveedores deberán consultar la situación del contribuyente potencial proveedor del Estado y, a los fines de obtener información respecto de

incumplimientos tributarios y/o previsionales, podrán realizar la consulta por medio de intercambio de información mediante el servicio denominado “*Web service - Proveedores del Estado*” o por el servicio “*Consulta - Proveedores del Estado*”, accediendo con clave fiscal; **b)** para que el Estado otorgue el certificado que habilita al contribuyente a ser contratado, **se evaluará que no tenga deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social por un importe igual o superior a \$ 1.500 y que haya cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas;** **c)** en caso de detectarse deuda, el contribuyente podrá consultar la misma ingresando al sistema de Cuentas Tributarias en la opción “**Detalle de Deuda Consolidada**” y, dentro de esta opción, el trámite “**Consulta de deuda de proveedores del Estado**”. La vigencia es desde el 1/12/2017.

- ✓ **Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Aplicables por Actividad.** Luego de la suscripción del Consenso Fiscal asistimos a una complejización del esquema de alícuotas del tributo de referencia con un fuerte impacto en el sector PyME. Lo podemos definir como el “*laberintos de las alícuotas*”.

Como ejemplo sólo detallaremos el esquema legislado en las jurisdicciones de “CABA” y “Neuquén”, para que se entienda el grado de complejidad con que tiene que lidiar una Sociedad para cumplir cabalmente con sus obligaciones tributarias en la materia.

CABA

- **Fabricación:** 0% si el total de ingresos del ejercicio anterior es menor a \$75M. Sino 2%.
- **Servicio de Reparación:** Ingresos Brutos anuales < 10 M 3%; > 10M y < 55M 3,5%; > 55M 5%.
- **Venta al por Mayor:** Ingresos Brutos anuales < 10 M 3%; > 10M y < 55M 3,5%; > 55M 5%.
- **Servicios Empresariales:** Ingresos Brutos anuales < 55 M 3%, > 55M 5%.
- **Resultados Financieros (plazo fijo):** 7%.

Neuquén:

- **Fabricación:** 2%.
- **Servicio de Reparación:** 2% < 3,6M; 3,5% < 12,5M; < 72M 5%; < 144M 5,25%; < 432M 5,50%; < 720M 6%. En este caso los Ingresos Brutos Anuales se deben computar con IVA.
- **Venta al por Mayor:** 5%; > 72M 5,25%; > 144M 5,50%; > 432M 6%; > 720M 6,50%. En este caso los Ingresos Brutos Anuales se deben computar con IVA.
- **Servicios Empresariales:** 2% < 3,6M; 3,5% < 12,5M; < 72M 5%; < 144M 5,25%; < 432M 5,50%; < 720M 6%. En este caso los Ingresos Brutos Anuales se deben computar con IVA.
- **Resultados Financieros (plazo fijo):** 7%; > 72M 7,25%; > 144M 7,50%; > 432M 8%; > 720M 8,50%. En este caso los Ingresos Brutos Anuales se deben computar con IVA.