

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 42

I. Objetivos del Informe:

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

Este mes se destaca por la “copiosa” cantidad de normas emitidas a nivel del Estado Nacional, entre la cual resaltamos la compleja R.G. (AFIP) 4268 (BO 02/07/2018), la cual se refiere al nuevo “Plan Permanente de Facilidades de Pago”, la cual hemos analizado en profundidad (ver “Comentario de la Norma”).

En materia provincial nos ha llamado la atención las leyes que sancionan regímenes de incentivos de inversiones, con impacto directo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (no hemos citado todas, sólo alguna de ejemplo).

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

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Avery Dennison de Argentina S.R.L. c/ Provincia de San Luis s/Acción Declarativa de Certeza (21/06/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Aplicación de Exenciones. Alícuotas Diferenciales. Competencia Originaria.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Central Puerto S.A. c/Provincia de Río Negro s/Acción Declarativa de Certeza - Incidente de Medida Cautelar (21/06/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Generación de Energía. Potestad Originaria.

Comisión Plenaria. Resolución 1/2018. “*ADT Security Services S.A. c/Provincia de Buenos Aires (8/03/2018)*”. Regalías por Uso de Marca. Coeficiente de Gastos.

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

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Convenio para Evitar la Doble Imposición con Brasil.** En el Boletín Oficial del día 05/07/2018, el “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto” dio a conocer que el día 29/7/2018 es la fecha de entrada en vigor del protocolo de enmienda al Convenio con la REPÚBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.

De acuerdo a lo que establece el citado protocolo de enmienda, sus efectos resultan de aplicación:

- a) Para los impuestos retenidos en la fuente, sobre los montos pagados a partir del 01/01/2019;
 - b) Con respecto a otros Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 01/01/2019.
- ✓ **Nación. Revalúo Impositivo. Decreto 613/2018 (BO 04/07/2018).** El Poder Ejecutivo establece que se sustitúyese en el primer párrafo, del artículo 12, del Decreto 353 (BO 23/04/2018), la expresión “sexto mes calendario”, por “décimo segundo mes calendario”.
 - Es decir, se prorroga por seis meses el plazo para ejercer la opción del Revalúo Impositivo dispuesto por la Ley 27.430 y reglamentado por el Decreto 353/2018.
- ✓ **Nación. Monotributo. Decreto 601/2018 (BO 29/06/2018).** Se adecua la reglamentación del monotributo, en consonancia con las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria (Ley 27430. Con respecto a la situación de los condominios de cosas muebles o inmuebles, se establece que cada condómino podrá adherir en forma individual al régimen siempre que todos los condóminos a los que resulten atribuibles los ingresos provenientes de las mencionadas actividades adhieran en forma individual por todas las locaciones del mismo condominio. Por último, se establece que la AFIP determinará el plazo dentro del cual se considerará cumplida la re-categorización semestral correspondiente al primer semestre del año 2018, pudiendo también disponer la confirmación obligatoria de los datos declarados por el monotributista.
- ✓ **AFIP. Feria Fiscal. R.G. (AFIP) 4272 (BO 05/07/2018).** Se fija entre los días 10 y 20 de julio de 2018, ambas fechas inclusive, el plazo correspondiente a la feria fiscal de invierno.
- ✓ **AFIP. Plan Permanente de Facilidades de Pago. R.G. (AFIP) 4268 (BO 02/07/2018).**

- **Descripción de la Norma:**

Se sustituye el régimen de facilidades de pago permanente regido por la R.G. (AFIP) 3827. Se establece que:

- a) se excluyen del régimen, entre otras obligaciones, el pago del IVA diferido para las micro, pequeñas y medianas empresas que se encuentren adheridas al beneficio de diferimiento (Ley 27.264); el impuesto originado por las prestaciones de servicios digitales; el impuesto correspondiente a las prestaciones de servicios realizadas en el país por sujetos radicados en el exterior; el impuesto específico sobre la realización de apuestas y las obligaciones correspondientes a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales cuyo

vencimiento hubiera operado en el mismo año calendario de la presentación del plan de facilidades;

b) las condiciones de los planes se determinarán principalmente en función del tipo de contribuyente y del perfil de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como también de la factibilidad del pago de las cuotas del plan;

c) se prevé una reducción de la tasa de interés de financiamiento cuando el contribuyente constituya alguna de las garantías vigentes en forma previa a la adhesión del plan, en forma electrónica, a favor de la AFIP (R.G. (AFIP) 3885);

d) las condiciones de los planes de facilidades de pago varían según el perfil de riesgo del contribuyente registrado en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”, y también si se está en presencia de micro y pequeñas empresas, según surja del “Registro de Empresas MiPyMES”, sujetos alcanzados por el estado de emergencia y/o desastre declarado en determinadas zonas del país, restantes sujetos que se encuentren en condiciones de adherir al presente régimen, el tipo de deuda a consolidar, los ingresos del contribuyente y si tienen constituida o no una garantía a favor del Fisco;

e) se extiende hasta 6 planes vigentes la limitación para aquellos casos en los que se establece un tope máximo de planes de facilidades de pago;

f) para que se admita la solicitud de adhesión al plan y con relación a los ingresos del contribuyente, se considerará como tope máximo de la cuota del plan un importe equivalente al 25% del promedio mensual de ingresos del contribuyente, para lo cual se controlarán los ingresos consignados en las declaraciones juradas del IVA presentadas en los últimos 12 períodos fiscales vencidos, contados desde el mes inmediato anterior al de adhesión al plan, del impuesto a las ganancias o la última categoría de revista del monotributo, según sea el caso;

g) con relación a la caducidad del plan de facilidades de pago, la misma operará en forma diferenciada, según la categorización en el SIPER.

▪ **Comentario de la Norma:**

La norma está en línea con los anuncios realizado por el nuevo Administrador a días de asumir su función. En la misma se establece en cuanto a las condiciones de financiamiento (artículo 10) que:

Las condiciones del plan de facilidades variarán en función de los siguientes aspectos, considerados al momento de la consolidación:

a) El perfil de cumplimiento del contribuyente:

Se establecerá en base a la conducta fiscal registrada en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER – RG 3985)”, a saber:

- Perfil de Cumplimiento I: Categorías A y B del “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.

- Perfil de Cumplimiento II: Categorías C y D del “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.

- Perfil de Cumplimiento III: Categorías E y sujetos no categorizados en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.

El perfil de cumplimiento determinará las condiciones del plan en cuanto a cantidad máxima de planes admisibles, cantidad máxima de cuotas y tasa de financiamiento

a la que podrá acceder, según el tipo de deuda a regularizar conforme el Anexo II y su condición según lo indicado en el inciso b) del presente artículo.

b) La caracterización del contribuyente en el “Sistema Registral”, de acuerdo con la siguiente distinción:

1. Micro y pequeñas empresas inscriptas en el “Registro de Empresas MiPyMES” creado por la resolución 38-E del 13 de febrero de 2017 de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Producción.
2. Sujetos alcanzados por el estado de emergencia y/o desastre declarado en determinadas zonas del país por leyes, decretos -ambos nacionales- y/o normas emitidas por esta Administración Federal, donde se otorguen plazos especiales de cumplimiento de obligaciones y/o facilidades de pago, siempre que cuenten con la caracterización correspondiente en el “Sistema Registral”, así como la condición indicada en el punto precedente.
3. Sujetos mencionados en el punto anterior que no se encuentren caracterizados con la condición de micro y pequeñas empresas indicada en el punto 1.
4. Restantes sujetos que no cumplan con las condiciones indicadas en los puntos anteriores.

El encuadre en alguna de las categorías precedentes, determina la cantidad máxima de planes y las tasas a las que el contribuyente puede acceder, de manera concurrente con el Perfil de Cumplimiento.

c) Tipo de deuda a consolidar.

d) Tasa de financiación. La tasa se calculará tomando de base la tasa efectiva mensual equivalente a la tasa nominal anual (TNA) canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos en el Banco de la Nación Argentina a ciento ochenta (180) días, vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al correspondiente a la consolidación del plan, con más los porcentajes nominales anuales que se indican en el Anexo II para cada caso, las que se publicarán periódicamente en el sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gov.ar>).

e) Evaluación de los ingresos del contribuyente, conforme a lo especificado en el artículo 12.

f) Respecto de los planes de facilidades de pago correspondientes al “Resto de Contribuyentes sin garantía” previstos en el Anexo II, se distinguirán en función al monto de la deuda consolidada que sea equivalente hasta cuarenta y un mil (41.000) Unidades de Valor Adquisitivo (UVA) o superior, considerándose a tal fin la valuación vigente de la misma para el día 20 del mes inmediato anterior al correspondiente a la consolidación del plan.

g) Las obligaciones de los sujetos mencionados en el inciso i) del artículo 2. Respecto de las mismas solo se podrán incluir las vencidas hasta el cese de la emergencia y/o desastre, siempre que esto último hubiera operado dentro de los doce (12) meses anteriores a la fecha de la adhesión al plan de facilidades.

Por su parte, el artículo 12 establece que “a los fines de la admisión de la solicitud de adhesión del plan de facilidades de pago, en el marco del régimen establecido por la presente, se considerará el veinticinco por ciento (25%) del promedio mensual de ingresos del contribuyente. A tal efecto, se tendrán en cuenta los consignados en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los últimos doce (12) períodos fiscales vencidos contados desde el mes inmediato anterior al de adhesión al plan”.

Esto provoca la siguiente segmentación, en el caso de las PYMEs:

- **“Perfil de Cumplimiento I”**, pueden acumular hasta 6 planes de 8 cuotas a una tasa (al día de la fecha) del 3,30% mensual.
- **“Perfil de Cumplimiento II”**, pueden acumular hasta 4 planes de 6 cuotas a una tasa (al día de la fecha) del 4,38% mensual.
- **“Perfil de Cumplimiento III”**, pueden acumular hasta 2 planes de 4 cuotas a una tasa (al día de la fecha) del 5,45% mensual.

Es decir, en el mejor de los supuestos se incrementan la cantidad de cuotas de “3 o 6” a “8”, pero se encarece la tasa de financiación (*por el adicional por sobre la Tasa Nominal Anual (TNA) canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos en el Banco de la Nación Argentina a ciento ochenta (180) días, vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al correspondiente a la consolidación del plan el cual en la RG AFIP 3827 era inferior, 6% anual – 0,50% mensual versus 12%, 24% o 36%*) y la cantidad de planes simultáneos de 2 o 4 a 6.

Como conclusión podemos aseverar que el nuevo plan está centrado, como principal llave, en el nivel de cumplimiento del contribuyente de acuerdo a la RG (AFIP) 3985 – SIPER, con lo cual se premia en forma relativa a los contribuyentes con scoring “A” y “B”, en detrimento del resto. Igualmente en todos los caso se encarece el costo financiero y esto no es compensado un el incremento de los plazos.

Para los sujetos PyMIs categorizados como “C” y “D” no sólo no hay beneficios en cantidad de cuotas y planes, sino un fuerte castigo financiero, el cual provoca un incremento significativo en el monto de la “cuota a pagar”, topeado por el artículo 12 de la propia Resolución General. Es decir, se limita el acceso al plan y, de acceder, se incrementa el riesgo de incumplimiento por parte del contribuyente.

Por último, los sujetos categorizados como “E” el mismo es inviable desde el punto de vista financiero, consagrando un verdadero círculo vicioso.

Advertimos que es positivo establecer un sistema de premio y castigos basado en la conducta fiscal y también la necesidad, por parte del Fisco, de incrementar el costo de financiamiento, ante el crecimiento del costo del dinero a los fines de desincentivar a los contribuyentes a que utilicen a la AFIP como un vehículo de financiamiento en lugar de proveedores y entidades financieras.

Ahora bien, dicho la anterior, el plan permanente de facilidades de pago, como se ha estructurado y ante la situación de coyuntura que atraviesa el sector PyMI, conlleva un incremento significativo del monto de la cuota a pagar, excluyendo de la posibilidad de su utilización a aquellos contribuyentes que atraviesan situaciones de stress financiero.

Es más, al utilizar el **scoring** como primera llave para determinar cuotas, planes simultáneos y costo del financiamiento, se castiga (en muchos casos) a los contribuyentes que más necesitan el financiamiento del Fisco para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Además, este tipo de contribuyentes (“C”, “D” o “E”) suelen tener un acceso muy limitado al sistema financiero y al apalancamiento por parte de proveedores. Estamos en presencia de un plan exclusivo y no inclusivo en cuento a solucionar la situación real del sector PyMI.

Ante esto es relevante rever la aplicación del sistema de scoring (por lo menos mientras dure la coyuntura actual), buscar como objetivo primario **reducir el monto de la cuota a pagar incrementando el número de las mismas y su simultaneidad** y aplicar, por sector, normas

equivalentes a las de las “emergencia agropecuarias”, previstas también en la propia Resolución General.

Reiteramos el contribuyente PyME (“C”, “D” o “E”) no tiene acceso al sistema financiero o si lo hace de pagar costo exorbitantes por el dinero, con lo cual no utiliza a la AFIP para apalancar su negocio.

- ✓ **AFIP. Ejecuciones Fiscales. Cancelación de Embargos. Levantamiento Electrónico. R.G. (AFIP) 4262 (BO 15/06/2018).** Tal cual adelantara el Administrador, se resuelve que los contribuyentes y/o responsables que se encuentren con medidas cautelares trabadas por orden judicial podrán cancelar las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, a través del “Sistema de Cuentas Tributarias” o con intervención de un representante del Fisco. La cancelación a través del “Sistema de Cuentas Tributarias” se podrá realizar cuando se trate de juicios de ejecución fiscal derivados de incumplimientos de obligaciones que se encuentren registradas en el “Sistema de Cuentas Tributarias”, y solo una vez por cada demanda. A tal efecto, se deberá ingresar con clave fiscal a dicho Sistema y seleccionar la **opción “Ofrecimiento de Pago con Embargos Bancarios”**, para seleccionar la demanda que posea fondos embargados y que se quiere cancelar. El Sistema efectuará una liquidación provisoria y la propuesta de afectación a las obligaciones adeudadas. Posteriormente se conformará la liquidación provisoria y el Sistema generará uno o varios VEP, en función de cada cuenta/banco y de las obligaciones a cancelar, y un reporte conteniendo el detalle de dichos volantes de pago. Las entidades bancarias realizarán la cancelación de dichos volantes dentro de los dos días hábiles de recibida la orden a través del Sistema. Una vez cancelados los volantes por parte de la entidad bancaria, se realizará el levantamiento de las medidas cautelares en forma automática, siempre que se haya cancelado una suma equivalente al total del oficio de embargo.

Por otra parte, el procedimiento con intervención del representante del Fisco se podrá realizar cuando los incumplimientos de las obligaciones fiscales no se encuentren registrados en el Sistema de Cuentas Tributarias, cuando ya se haya utilizado la cancelación a través del Sistema de Cuentas Tributarias para la misma demanda, o cuando no se preste conformidad a la liquidación efectuada por el Sistema. A tal fin, los contribuyentes deberán concurrir a la dependencia correspondiente y solicitar la pre-liquidación administrativa de la deuda, mediante una “multinota” en la que se deberá manifestar la voluntad de poner a disposición del Fisco el importe que resulte de la misma. El representante del Fisco deberá practicar la pre-liquidación en el plazo de un día hábil, y el contribuyente o su apoderado deberán concurrir a la dependencia en la cual se inició el trámite para conformar y retirar dicha liquidación. En caso de no prestarse conformidad, el ofrecimiento será declarado desistido y se podrá volver a formularlo con posterioridad. La generación de los VEP se realizará dentro del día de otorgada la conformidad y estará a cargo de la AFIP. Si el pago realizado con los fondos embargados cubre la totalidad del oficio de embargo, se procederá al levantamiento inmediato del mismo, independientemente de que exista un remanente de deuda en concepto de intereses o costas.

Las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 16/06/2018 y se deja sin efecto la norma que establecía solo el procedimiento presencial para realizar los procedimientos comentados precedentemente.

- ✓ **AFIP. Monotributo. R.G. (AFIP) 4273 (BO 06/07/2018).** Ante todo recordemos que como consecuencia de la Reforma Tributaria (Ley 27.430 – Artículo 152), la “re-categorización” periódica del “monotributo” pasó a tener una frecuencia semestral.

Como consecuencia de este cambio, la AFIP publicó oficialmente la Resolución de referencia, por medio de la cual se establece que el día 20/07/2018 será la fecha de vencimiento para la “re-categorización” en el monotributo correspondiente al semestre enero/junio de 2018.

La norma no obliga a efectuar la confirmación de la categoría para aquellos sujetos que no deban modificar la categoría de revista en el régimen.

- ✓ **AFIP. Monotributo. Exclusión de Pleno Derecho.** En el Boletín Oficial del 03/07/2018, se publicó él lista de los contribuyentes excluidos de pleno derecho según las previsiones de la R.G. (AFIP) 3640. Recordemos que si bien en forma primaria esto afecta a los sujetos incluidos en el listado, también tiene consecuencias directas en los compradores, prestatarios y/o locatarios de los mismos a nivel de regímenes de recaudación. Los mismo en aplica a sus proveedores.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Reglamento Procesal. R.G. (CP) 21/2018 (BO 22/06/2018).** Se establecen precisiones sobre el procedimiento aplicable al tratamiento de pruebas, presentaciones extemporáneas y medidas para mejor proveer que disponga la Comisión Arbitral, y el dictado de Resoluciones Generales de carácter interpretativo. Se resuelve, entre otras cuestiones, que: *“la acción ante la Comisión Arbitral debe promoverse dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento de cada jurisdicción, para la recurrencia de los actos administrativos contemplados en los incs. a) y c) del artículo 3º, computado según los términos del art. 27 del presente reglamento. Vencido dicho plazo, no podrá accionarse ante la Comisión Arbitral. A tal efecto, no se admitirá ampliación del plazo en razón de la distancia”.*

También se resuelve que **las resoluciones generales interpretativas serán obligatorias a los 30 días de publicadas en el Boletín Oficial, salvo que fueran apeladas, y que aquellas que contengan criterios disímiles a los establecidos en normas generales anteriores no serán de aplicación a hechos o situaciones anteriores a su dictado.**

- ✓ **PBA. Régimen de Facilidades de Pagos. R.N. (ARBA) 25/2018 (BO 18/06/2018).** De manera transitoria entre el 18/6/2018 y el 31/12/2018, ambas fechas inclusive, se resuelve que cuando se regularicen deudas por medio del régimen general de regularización respecto de las cuales se hubieran trabado medidas cautelares y otras medidas tendientes a asegurar el cobro del crédito fiscal, se procederá a su levantamiento cuando haya sido reconocida la totalidad de la pretensión fiscal y abonado, sin computar las sumas ingresadas en concepto de interés por pago fuera de término, un importe equivalente al 10% de la deuda regularizada. Por otra parte, se elimina la limitación de regularizar las citadas deudas en 3 o 6 cuotas.
- ✓ **Entre Ríos. Régimen de Incentivo a Inversiones. Ley 10.591 (18/06/2018).** Se legisla un régimen específico y transitorio de incentivos a la competitividad de las cadenas de valor de la Provincia de Entre Ríos. Características: **a)** será aplicable para el ejercicio fiscal 2018, quedando facultado el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas para prorrogarlo en iguales condiciones para el año 2019; **b)** serán beneficiarias aquellas empresas con establecimientos industriales existentes que no gocen de otros beneficios de promoción industrial y para actividades específicas que determinará el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas; **c)** el beneficio consiste en el otorgamiento de un bono de crédito fiscal a aplicar para el pago de impuestos provinciales, en el cual se reconocerá el importe de las inversiones realizadas en 2017, o a realizarse en 2018, hasta un valor que no podrá exceder el incremento de la carga tributaria que tuviera en el ejercicio 2018, respecto del ejercicio 2017; **f)** por otra

parte, se establecen modificaciones al texto del Código Fiscal; **g)** por último, se disponen modificaciones a la Ley Impositiva para ciertas actividades.

Es pertinente recordar que las Provincias tienen plena potestad para establecer “régimenes promocionales”, siempre que por medio de los mismos no se conculque la “cláusula del comercio” establecida en nuestra Constitución Nacional, transformando a los mismos en verdaderas aduanas interiores. Es decir, siendo asépticos, una Ley de este tipo no se contraponen con el “Consenso Fiscal” y, tampoco, con la copiosa jurisprudencia en materia de “alícuotas diferenciales en virtud del lugar de radicación del contribuyente”. Ahora bien, y como veremos en la Jurisprudencia Comentada del presente informe, sin lugar a dudas, que las leyes de este tipo pueden ser utilizadas como un instrumento idóneo para eludir los compromisos asumidos por las provincias en el Consenso Fiscal.

Por último, la Ley bajo análisis establece un régimen especial de regularización para aquellos contribuyentes que desarrollen la actividad de “Comercio mayorista y minorista” y que revistan la categoría de micro, pequeña y mediana empresa, quedando habilitados, quienes accedan al régimen, a hacer uso de las alícuotas reducidas en el impuesto sobre los ingresos brutos, sin considerar los antecedentes de ajustes por fiscalización que tengan al 5/6/2018.

- ✓ **Mendoza. Régimen de Incentivo a Inversiones. Ley 9074 (BO 21/06/2018).** Se establece que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que inicien inversiones productivas podrán acceder a un certificado de crédito fiscal por hasta el monto del 50% de las inversiones totales en activos reales. El otorgamiento del citado beneficio se realizará mediante concurso público de proyectos durante el ejercicio fiscal 2018. Asimismo, el beneficio operará bajo la condición de que el contribuyente no registre deuda exigible por impuestos, tasas, contribuciones o multas aplicadas por la Administración Tributaria Mendoza, o que la misma se encuentre regularizada en el plazo de 30 días posteriores al dictado de la resolución aprobatoria de adjudicación de los correspondientes créditos fiscales.
- ✓ **Santa Cruz. Ley Impositiva. Ley 3596 (BO 15/06/2018).** Entre otras modificaciones y en línea con los compromisos asumidos por la Provincia en el Consenso Fiscal, se elimina el incremento de alícuota aplicable a los contribuyentes extra-provinciales, unificando la alícuota aplicable tanto para los contribuyentes locales como para los sujetos a las normas del Convenio Multilateral.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Avery Dennison de Argentina S.R.L. c/ Provincia de San Luis s/Acción Declarativa de Certeza (21/06/2018)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Aplicación de Exenciones. Alícuotas Diferenciales. Competencia Originaria.

El análisis de la presente causa nos permite abordar, desde el punto de vista económico, la temática de las “alícuotas diferenciales” con un prisma diferente al utilizado en el año 2017. Esto es consecuencia de las situaciones de hecho que se plantean¹ y, además, de la estructura legal utilizada por la Provincia de San Luis para lograr una fiscalidad diferenciada según el lugar de

¹ Las cuestiones de hecho a las que nos referiremos surgen de la propia sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con lo cual son conducentes en función de la sentencia a la cual se pretende arribar. Por lo tanto, para una mejor comprensión de los hechos se debe recurrir a la lectura del propio expediente.

elaboración de los bienes. Además, es un antecedente valioso que coadyuva a vislumbrar el futuro de los contribuyentes con relación a una jurisdicción que no suscribió el “Consenso Fiscal”.

Por otra parte, refrenda el carácter restrictivo que tiene nuestro “Tribunal Címero” al momento de analizar la procedencia o no de su competencia originaria en materia tributaria, especialmente, cuando nos encontramos frente a una parte actora que no operada en un sector económico regulado por leyes nacionales (ej. Bancos, Energía, Transporte, etc.). Es decir, el más de centenar de resoluciones y sentencias en materia de alícuotas diferenciales a sujetos extrazona, no constituye un parámetro válido para ponderar el éxito a la hora de entablar una acción declarativa de certeza en instancia originaria, por más que el fondo de la cuestión tenga los mismos basamentos.

Yendo al caso “**Avery Dennison de Argentina S.R.L.**” promueve acción declarativa de certeza contra la Provincia de San Luis, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1 de la Ley VIII-501-2016, 3 del Decreto Provincial 639/2007, modificado por el Decreto 8528/2007, y 16 de las Leyes Impositivas vigentes durante los períodos fiscales 2009 hasta 2015, de la Resolución General 15-DPIP-2012 y de la **Resolución 105022-DPIP-2016**.

Mediante el último de los actos administrativos mencionados en el párrafo anterior, la demandada ajustó los saldos a favor de la empresa en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (*por los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2009 y abril de 2011*) y le exigió el pago de una deuda, por el mismo tributo, correspondiente a los períodos fiscales mayo de 2011 a junio de 2015, con sustento en las normas locales impugnadas.

La actora sostiene que ese proceder se traduce en una suerte de aduana interior y afecta el comercio inter-jurisdiccional y que es contrario a lo establecido en los artículos 1, 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 19 y 75, inciso 13, y 126 de la Constitución Nacional.

En cuanto a los hechos propiamente dichos se plantea que la Sociedad se dedica a:

- a)** la producción de materiales autoadhesivos, que luego vende a convertidores, empresas que imprimen, troquelan y rebobinan dicha mercadería, y
- b)** importar, fraccionar y comercializar productos elaborados fuera del país que sirven de insumo para el mercado de comunicación visual y que son utilizados también en seguridad y señalización visual, así como en la industria textil.

Realiza sus actividades en dos establecimientos, uno ubicado en la “Provincia de San Luis” (*en el cual lleva a cabo el proceso de industrialización de los bienes, fraccionamiento y distribución*) y el otro en la “Provincia de Buenos Aires” (*donde, en muchos casos, finaliza su actividad industrial iniciada en San Luis, puesto que allí fracciona, revende, distribuye y publicita sus productos y, además, aquellos que importan en forma directa para su re-venta*). **Es decir, el proceso de elaboración, suele llevarse a cabo en dos jurisdicciones y es inescindible.**

Ahora bien, el Fisco Provincial aplica, por un lado, la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en el artículo 1, de la Ley VIII-501-2006, para los ingresos provenientes de la venta de productos fabricados en la Provincia de San Luis y, por el otro, pretende gravar los ingresos que se derivan de la venta de la mercadería producida total o parcialmente en otra jurisdicción.

Es más, en los casos en que el producto es fabricado parcialmente en la Provincia de San Luis y es terminado en otra jurisdicción, se eximen solo los ingresos brutos atribuibles a la porción del costo de fabricación del producto en la Provincia de San Luis y se gravan los restantes.

A esta altura nos preguntamos, desde el punto de vista económico:

- *¿Cuál es la diferencia entre el tratamiento fiscal que la “Provincia de San Luis” le propina al contribuyente en relación al centenar de causas por alícuotas diferenciales a sujetos extrazona?*
- *¿Por qué el contribuyente tiene que tributar a alícuotas diferentes (exento o no exento) por una misma actividad de acuerdo a donde tenga radicado su establecimiento y donde realice su proceso productivo?*
- *¿El cambio en algunas cuestiones de hecho (ej. aplicación de una exención – desagregación del proceso productivo) desacredita la jurisprudencia de la “Causa Bayer c/Santa Fe” y todas sus relacionadas?*
- *¿Se puede desmembrar la actividad de elaboración en sus distintas etapas para buscar una fiscalidad diferencial?*
- *¿No es de aplicación en principio de “unicidad”?*

Es relevante recordar, más allá que muchas veces se pierde de vista, que la “actividad de elaboración” es una sola y no puede ser desagregada a los fines de su fiscalidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como veremos a continuación que pretende la Provincia de San Luis (y tantas otras en el pasado cercano y nueva norma exentivas).

La Base Imponible de la “actividad de elaboración” es única. No se puede desagregar (por mencionar sólo algunas etapas) en aquella proveniente de la producción de “bienes intermedios”, “bienes finales”, “fraccionamiento” y “comercialización y logística”. Los ingresos brutos devengados por elaborar un bien, retribuyente todas estas etapas (funciones) de la cadena de valor, más el *mark up* correspondiente que pretende ganar el agente económico.

Ante esto, “Avery Dennison de Argentina” impugna el criterio utilizado por la Provincia para liquidar el impuesto en la cuestionada resolución, ya que a la base imponible correspondiente a la producción en la provincia le aplicó la tasa del 0%, mientras que a la realizada fuera de la jurisdicción de San Luis le aplicó la alícuota correspondiente a la actividad industrial, para sujetos extrazona (sin establecimiento radicado en la provincia).

La Sociedad considera que la pretensión de la Provincia de San Luis de excluir de la exención a la parte de la producción que se realiza en la Provincia de Buenos Aires, resulta discriminatoria y tuerce las corrientes del comercio de modo tal de configurar verdaderas aduanas interiores. Es decir, además de cuestionar la alícuota diferencial se cuestiona la no aplicación de la “exención”.

Finalmente, solicita el dictado de una medida cautelar de no innovar, hasta que recaiga sentencia definitiva.

A su turno, nuestro **Máximo Tribunal** comienza analizando si corresponde o no la apertura de su competencia originaria. Antes esto nos recuerda que quedan excluidos de dicha instancia los procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local. **Sólo se debe discutir en la instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional** (ya no se habla de cuestión federal preponderante o conceptos similares).

En el caso bajo análisis, sostiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no se configura una cuestión federal de las características descritas precedentemente, porque la materia controvertida exige previamente desentrañar el sentido y alcance de la exención prevista en los artículo 1 de la Ley VIII-501-2006 y 16 de las leyes impositivas vigentes durante los períodos fiscales 2009 a 2015, y de los presupuestos a los cuales dichas normas y su reglamentación condicionan la operatividad de la franquicia, en la medida en que lo que cuestiona en concreto la actora es el criterio adoptado al respecto por la demandada en la Resolución 105022-DPIP-2016, de considerar a las actividades que realiza en su establecimiento de la Provincia de Buenos Aires como industriales, es decir, actividades que formarían parte del proceso de fabricación de los bienes, cuando (según sostiene) el “proceso de industrialización”, entendido como aquel que provoca cambios en la naturaleza primitiva de los bienes, se realiza íntegramente en el ubicado en la Provincia de San Luis.

Luego, dados los hechos planteados, nuestro Tribunal Címero, plantea que existen diferencias sustanciales con los fallos que dieron sustento a la jurisprudencia de alícuotas diferenciales, por lo tanto, sentencia, no procede la competencia originaria.

Consideramos que este decisorio, armónico con los últimos pronunciamientos de la CSJN (*post alícuotas diferenciales a sujetos extrazona*), provoca que se diluya el concepto de Justicia, puesto que somete al contribuyente a un proceso de años para dirimir la cuestión de fondos, otorgándole aire a la Provincia para seguir salteando una aplicación cabal del inciso 13, del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional.

Además, consideramos al fallo como un antecedente sumamente peligroso, puesto que da luz verde a la creatividad de los distintos Fiscos Provinciales, que por medio de sus Legislaturas, podrán sancionar leyes (como estamos presenciando actualmente) que otorguen exenciones que, llevadas a la realidad fáctica, tengan los mismos efectos que las mismas consecuencias económicas que las fulminadas alícuotas diferenciales a sujetos extrazona.

Por último, también es llamativo como nuestro Máximo Tribunal, para eludir su competencia originaria, convalida el desmembramiento de una actividad por parte de una contribuyente, permitiendo su segmentación en etapas, lo cual es contrario a la propia estructura legal del tributo.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Central Puerto S.A. c/Provincia de Río Negro s/Acción Declarativa de Certeza - Incidente de Medida Cautelar (21/06/2018)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Generación de Energía. Potestad Originaria.**

La resolución que a continuación analizaremos nos permite validar el “hecho” de que cuando la parte demandante es un agente económico que opera en un sector económico regulado bajo alguna Ley Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es más “amistosa” a la hora de evaluar su competencia originaria.

Esta discriminación entre contribuyentes que pueden acceder a la competencia originaria y aquellos que no, más allá de pretender sustentarse en algunas cuestiones técnicas (*ej. existencia de un marco federal para el ejercicio de la actividad*), debería rápidamente ser revisada por parte de nuestro “Tribunal Címero”, para no realizar tratamientos disímiles a contribuyentes que efectúan planteos de inconstitucionalidad idénticos.

En cuanto a la causa, “Central Puerto S.A.” promueve demanda en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Río Negro, a fin de que se declare inconstitucional e ilegítima la pretensión tributaria de dicho Estado provincial

de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos su actividad de generación de energía eléctrica en el Mercado Mayorista ("MEM"), por considerarla violatoria del artículo 75, incisos 13 y 18, de la Constitución Nacional, así como de las Leyes 15.336 y 24.065 que conforman el "Régimen Federal de la Energía Eléctrica", el Decreto 1398/92, y la Resolución de la ex Secretaría de Energía Eléctrica N° 61/92.

Manifiesta que es una empresa creada mediante el Decreto (Nacional) 122/92, cuya actividad principal consiste en la generación y comercialización de energía eléctrica en el Mercado Eléctrico Mayorista (MEM), y que durante el año 2014 inició un proceso de fusión en el cual actuó como sociedad absorbente de Hidroeléctrica Piedra del Águila S.A., entre otras compañías.

Explica que como consecuencia de dicha operatoria, se presentó ante la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro con el objeto de:

a) informarle que en la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período 07/2014, había consignado ingresos atribuibles a la actividad de generación de energía eléctrica bajo la categoría de "ingresos exentos";

b) solicitarle un certificado de exención en dicho tributo para presentarlo ante los agentes de retención y/o percepción designados.

La Provincia intimó a la Sociedad para que, en el plazo de 15 días, rectifique las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos mensuales de los períodos fiscales 04/2015 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e ingrese la suma de \$ 107.400,80 con más los intereses correspondientes, bajo apercibimiento de iniciar la ejecución fiscal.

Alega que el gravamen que se le reclama restringe o dificulta la libre producción y circulación de la energía, dado que la autoridad federal decidió de modo expreso no incluir dicho tributo dentro de los conceptos que forman parte de su precio; interfiere con la potestad tributaria de otras jurisdicciones locales que, al adherir al "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", reconocieron la potestad exclusiva de la Nación para eximir del tributo a su parte; y colisiona con la política económica nacional en materia de energía eléctrica definida en las normas federales que integran su sistema, el régimen de solidaridad fiscal y la cláusula del progreso (artículo 75, inciso 18 de la Ley Fundamental).

Como mencionamos al comienzo del análisis de la presente causa, la fortaleza que le otorga a la actora operar bajo un marco regulatorio federal, le permite inclusive, citar el Pacto Federal, sin que por ello se corra riesgo alguno en cuanto a obtener la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (si estamos en presencia de otro tipo de sujeto, la mera cita de "Pacto" sería condición excluyente para la obtención de la competencia originaria, por considerarse una norma de carácter local).

Por último, además, la Sociedad, solicita el dictado de una medida cautelar.

Por su parte, nuestro Tribunal Cintero, expresa que la presente demanda es de su competencia originaria, de acuerdo con lo decidido por el Tribunal en la causa *"Central Puerto S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, Provincia s/Medida Cautelar (28/11/2013)"* y de conformidad con los fundamentos y conclusión del dictamen de la señora Procuradora Fiscal.

Por lo tanto, resuelve declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de la Corte, correr traslado de la demanda a la Provincia de Río Negro por el plazo de sesenta días, la que tramitará por las normas del proceso ordinario y hacer lugar a la medida cautelar

pedida y, en consecuencia, ordenar a la demandada que se abstenga de ejecutar la pretensión fiscal, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.

✓ **Comisión Plenaria. Resolución 1/2018. “ADT Security Services S.A. c/Provincia de Buenos Aires (8/03/2018)”. Regalías por Uso de Marca. Coeficiente de Gastos.**

En lo que ha sido un tema absolutamente controvertido y con resoluciones de la “Comisión Arbitral” que colisionaron con la realidad económica, la Resolución (CP) 1/2018 nos provee de un manto de luz con relación a la temática de referencia.

Oportunamente la “Comisión Arbitral”, en su resolución, dispuso que las erogaciones que realiza ADT Security Services S.A. en concepto de regalías resultan gastos no computables para el armado del coeficiente respectivo, por entender que no son representativos de la actividad desplegada por la firma.

La Sociedad apela el decisorio planteando que conforme consta en el propio contrato, la licenciante le otorga el derecho para que utilice dentro del territorio las marcas cuya propiedad le pertenece. Como contraprestación, ADT le abonará en concepto de regalías el 1,25% de las ventas netas. **Es decir, se trata de regalías por el “uso de marcas” y no por “transferencia de tecnología” (esta discriminación es esencial).**

Además, se ha distribuido dicho gasto en función a las ventas, es decir, que en las jurisdicciones donde las mismas se han efectivizado (soportado), se ha considerado como “gasto computable” el importe abonado en concepto de regalías por el uso de las marcas. Afirma que de esa forma se mide el grado de actividad desplegada o desarrollada en cada una de las jurisdicciones, ya que a mayor nivel de ventas le corresponderá una mayor atribución cuantitativa del gasto por regalías.

La apelante agrega que “esta hipótesis se confirma en los casos donde se ha resuelto que corresponde considerar a las regalías hidrocarburíferas como gastos computables ya que el monto pagado resulta proporcional al volumen extraído y, consecuentemente, representa un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente”. Es decir, son gastos computables.

Por su parte, la Provincia de Buenos Aires, se limitó a citar los argumentos expuestos oportunamente ante la Comisión Arbitral.

A su turno la “Comisión Plenaria” plantea que la “computabilidad” de un gasto a los fines de la atribución de los ingresos brutos, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. En efecto, en el caso concreto, surge que ADT abona en concepto de regalías el 1.25% de las ventas netas, es decir que existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas y la actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos.

Por lo tanto, se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma ADT Security Services S.A.

Es decir, contrariando toda la jurisprudencia administrativa de la “Comisión Arbitral” de los últimos años (que llevó a modificar el criterio en cuanto a su tratamiento en el Convenio Multilateral a muchas compañías), se concluye que las regalías por el uso de marcas son computables a los fines de la determinación del “coeficiente de gastos”. Será importante estar

atentos a cuál será el criterio que adoptarán las distintas jurisdicciones con relación a los períodos no prescriptos. También adquiere una relevancia trascendental como están redactados los “Contratos de Regalías”, especialmente en cuanto a la desagregación de aquellas referidas sólo al uso de marca (*trade mark*), de las contraprestaciones por la transferencia de *know how*.

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.