

# V JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL



BUENOS AIRES, 10 y 11 DE MAYO DE 2018

LUGAR DE REALIZACIÓN  
Auditorio Asociación Argentina de Estudios Fiscales  
Av. Julio A. Roca 751, Entrepiso 8  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

FECHA TOPE DE PRESENTACIÓN DE TRABAJOS VIERNES 27 DE ABRIL DE 2018

## **“Petróleo, Gas y Energía: Impacto de la Tributación Local**

### **Directivas de la Relatora - Panel I**

**Cdra. y abog. Marisa N. Vazquez**

#### **I. Introducción**

El Panel I de las V Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, ha adoptado como desafío analizar el impacto y consecuencias que, sobre las actividades de explotación de hidrocarburos y sobre la de energía, generan los denominados “tributos locales”.

Cualquier decisión de inversión que se adopte intenta ser racional. Si bien el factor “emocional” en la toma de decisiones no se descarta – es más en algunos casos se lo considera predominante -, el “homo economicus” en general y los grandes inversores en particular, pretenden, intentan, persiguen, que sus decisiones sean “racionales”, para ello desarrollan herramientas de mayor o menor significación con el objeto de sistematizar el análisis de datos empíricos, a fin de obtener sino certeza, un grado importante de probabilidad a las proyecciones con el objeto de definir “dónde colocar el dinero”.

En este sentido, en un proyecto de inversión se ha de evaluar el valor en el tiempo de ese dinero, donde factores como el flujo de fondos asociados, riesgos a asumir y tasa de retorno no escapan del escenario, siendo no menos relevante sino quizás uno de los de mayor impacto en los flujos de fondos esperados, el de la carga tributaria. Al respecto, la tributación local no escapa a esta característica: no es la primera vez que la variación de un punto porcentual en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o la modificación o creación de una tasa municipal, tornan un nivel de rentabilidad aceptable en negativo.

Al respecto, el negocio de los hidrocarburos y el energético en general, no escapan a esta condición, por contrario, su nivel de sensibilidad es mayor dados los altos niveles de riesgo/precio – entre otros- que la actividad de hidrocarburos soporta (el petróleo, superó en algún momento los U\$S 100, algo que hoy parece utópico) y en el energético, la

regulación estatal, altamente influida por los avatares de la política, y no siempre predecible.

Asimismo, el surgimiento del desarrollo de nuevas “energías renovables” se nos presenta como un reto -desacostumbrarnos a lo que ya está establecido-, un cambio de mentalidad y una oportunidad para mejorar y crecer en un mundo sostenible y no autodestructivo. Estas actividades, sin duda, brindan la oportunidad de creación de empleo y riqueza. Es por ello que diversas jurisdicciones provinciales tratan de incentivar su implementación.

Vemos por lo tanto, que el objetivo principal de estas V Jornadas y en particular del Panel I, es poner de manifiesto las diversas cuestiones técnicas y jurídicas que entrañan la liquidación de tributos locales que afectan hoy en día aquellas actividades relacionadas con la exploración y producción de hidrocarburos como en el sector energético y que en forma, aunque más no sea mediata, terminan afectando el nivel de rentabilidad, es decir en definitiva la inversión, el empleo y el nivel de vida de los habitantes de nuestro país. También consideramos la imperiosa necesidad de crear o adaptar un marco jurídico tributario que contemple las nuevas fuentes de energía para no dificultar su desarrollo ni tampoco ponga en riesgo la recaudación. A fin de acotar el alcance de la propuesta, señalamos:

**Negocio de Petróleo y Gas:** Comprende tanto las actividades de exploración como de explotación, sea esta en el suelo de nuestro país u “off-shore”.

Si bien no es el propósito central del Panel, no se descarta – siempre en el marco de un trabajo de mayor amplitud- que se analicen las cuestiones particulares relativas a los servicios brindados por terceros (ej. prospección geológica) y que por su incidencia en los costos de operación terminan afectando las decisiones de inversión o los resultados de estas una vez efectuadas las inversiones.

Adicionalmente se persigue revisar las cuestiones particulares de las actividades de refinación y de comercialización de los productos.

**Energía:** En este caso el objeto de análisis se vincula con la generación de energía eléctrica – íntimamente vinculado con el de hidrocarburos si se piensa en la “térmica” -, el transporte y la distribución del fluido.

No escapan a este tópico, como se mencionara con anterioridad, la producción de energía por otros medios y, en particular, el de las fuentes de “energías renovables” (ej. solar o eólica) y las “no tradicionales” (ej. bagazo de la caña de azúcar).

## **II. Directivas**

Refiriéndonos al impacto en materia de tributación local, se enumeran al mero título orientativo – la “libertad académica” es regla en la AAEF – algunas cuestiones que podrían ser abordadas en cada una de las dos líneas temáticas elegidas para el Panel:

### **II. a. Actividades en los sectores de petróleo y gas**

### **II. b. Actividades en el sector de energía**

#### **II.a.1. Objeto de estudio**

En el negocio de hidrocarburos, existen varias cuestiones que resultan controvertidas en materia de tributación local, destacándose en primer término las relativas al **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**.

Al respecto, una cuestión central en la gabela es la “atribución de ingresos” que corresponde realizar conforme el Régimen de Convenio Multilateral.

La actividad de exploración, producción y comercialización de hidrocarburos puede ser desarrollada dentro de una sola jurisdicción, siendo por ende su encuadre y tratamiento impositivo, el que se establezca en cada uno de los códigos fiscales de cada jurisdicción donde se ejerza.

Sin embargo, al pretenderse un análisis de la actividad en aquellas situaciones en donde el sujeto se encuentra encuadrado dentro de las normas de Convenio Multilateral, si bien se impone examinar el Régimen Especial – art. 13 del CM – también obligará a detenerse en el Régimen General cuando así lo exija el punto en revisión.

El mentado art. 13 primer párrafo – que es el que nos atañe a la temática planteada – establece “ *-En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º.*”...

De este primer párrafo destacamos que en forma precisa la norma alcanza únicamente a los seis sujetos que allí menciona, esto es:

1. Industria vitivinícola (bodegas).
2. Industria azucarera (ingenios)
3. Productor agropecuario (agricultura y ganadería – RG (CA) s/n del 25/03/82):
4. Productor forestal.
5. Productor minero.
6. Productor de frutos del país: (pesca, cueros, plumas, astas, cebos y cerdas)

En segundo término, la norma exige que el propio productor sea quien despache los bienes fuera de la jurisdicción donde se obtienen, esto es que el productor debe ser el dueño de la mercadería que saca de la jurisdicción, siendo irrelevante si lo hace en transporte propio o de terceros.

Por ello, la norma aclara que el propio productor debe despachar la mercadería sin facturar, esto es, sin vender, para que ese acto de la venta se origine fuera de la jurisdicción productora. En la medida que la venta se produce antes de la salida de la mercadería de

la jurisdicción, este precepto no aplica (Res. (CA) 11/94 y fallo “Expofrut S.A.”, sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, 18/02/2015, en especial el voto de la Dra. Carné) y la operación quedará abarcada por el régimen general, si el productor es contribuyente de CM.

En tercer lugar, la ley permite que los productos sean despachados en bruto, elaborados y/o semielaborados, pero debe entenderse que esa elaboración es realizada por el propio productor a quien está destinado este precepto. Sin embargo, en una posición controvertida, la CA amplió este concepto, y sostuvo que este párrafo también se aplica a aquel sujeto que adquiere el producto a un tercero (esto es, no es “propio productor”) para elaborarlo y sacarlo fuera de la jurisdicción sin vender (Res (CA) 1/84 -Expte. CM 12/83 Benvenuto S.A.C.).

En cuanto a la distribución del monto imponible, se establece como regla que a la jurisdicción productora le corresponde el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Como excepción, cuando existan dificultades para establecerlo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido.

Por otra parte, las jurisdicciones en las cuales se comercialicen esas mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el monto imponible que corresponde a la jurisdicción productora. En el caso que exista más de una jurisdicción comercializadora, el monto imponible se distribuye entre ellas con arreglo al régimen general del CM.

Como se observa las actividades de extracción, industrialización y comercialización de petróleo y gas natural pueden encuadrar en este primer párrafo del art. 13 del CM, y luego de varias controversias, dado que es el art. 1° de la Res. (CA) 2/00 (Expte YPF C/Gob. de la Ciudad de Bs As), el que estableció que este primer párrafo se aplica cuando:

- El petróleo o gas natural se extrae en una jurisdicción y se remite fuera de la misma para su venta en el estado en que se encuentra (sin facturar o sin vender).
- El petróleo o gas que se extrae de una jurisdicción se remite fuera de esa jurisdicción sin vender, con el objeto de ser industrializado por el sujeto que lo extrajo.

Por el contrario, se aplica el Régimen General cuando:

- El petróleo o gas que se extrae en una jurisdicción es vendido antes de salir de la jurisdicción productora.
- El petróleo que se extrae es industrializado antes de salir de la jurisdicción productora, transformándose en aceites o combustibles que se remiten a otras provincias, sin vender. Esta última postura podría llevarnos a un criterio restrictivo en cuanto a que las mercaderías pueden ser despachadas por el propio productor tanto en bruto cuanto “elaboradas” y/o “semielaboradas” para que sea aplicable el primer párrafo del artículo 13 del CM, en tanto que ante un “producto industrializado” como menciona la referida resolución nos lleva a la aplicación del Régimen General. Sin embargo, esta postura podría estar puesta en jaque ante el criterio asumido en la R. (CP) 27/2011, “Valerio Oliva SA c/ Provincia de Misiones” pues estableció “que siempre y cuando que el que realice el despacho

sea el propio productor primario”, ya sea en bruto, elaborados o semielaborados, tácitamente incluiría a los “productos industrializados”.

En este sentido, tengamos presente que la finalidad del régimen bajo análisis, es “proteger a la jurisdicción productora, para que no pierda la imposición sobre sus recursos naturales”. De ahí la relevancia de la valorización del producto. Sin duda si la venta se concreta dentro de la jurisdicción, la jurisdicción local está en condiciones de gravar en ese momento el hecho imponible. Pero la cuestión que ha sido objeto de controversias es cuando el producto es trasladado antes de su venta, la riqueza se desplaza a otras jurisdicciones donde se industrializa y/o comercializa, siendo relevante la valorización del producto en ese momento dado que al no existir venta no hay un precio de venta o valor corriente de plaza u oficial. Si bien la Comisión Arbitral a través de la Resol. 1/2012 (CP) ha opinado como valor cierto lo es el valor boca de pozo – pudiendo considerar que el mismo es el precio corriente en plaza-, no obsta que el mismo sea representativo y definido conforme de manera unívoca, clara y precisa.

Una situación particular – pendiente de resolver ante la justicia - se plantea cuando el producido – crudo- sale sin facturar de la jurisdicción productora para ser industrializado y con posterioridad el combustible es exportado, asignando conforme a las pautas del art. 13 del CM ingresos a la jurisdicción productora. Dicha jurisdicción se apropia de la base imponible que se destinó a la exportación, generando un hecho imponible no previsto en la norma – “ YPF c/ Provincia de Chubut” -Res. CA 46/2011; y en cierto modo, la doctrina que subyace en “Bioart S.A. c/ Provincia de Corrientes”, Resol. CA 62/2017; Dictamen de la Procuración General de la Nación en “Arre Beef S.A. c/ Formosa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” del 28/11/2017-, siendo que el mismo es el ejercicio de la actividad y no la producción, generándose entonces, un hecho imponible independiente. En un proceso integrado – en una misma jurisdicción - la exportación del combustible no tributa Ingresos Brutos, ahora si el mismo sujeto desarrolla en más de una jurisdicción la actividad, por ende se encuentra en el ámbito del CM, esa exportación se grava, por la modalidad de asignar el ingreso a la jurisdicción productora ¿es razonable?

En la temática de las exportaciones también surge la pretensión de determinados fiscos de gravar en el impuesto sobre los Ingresos Brutos a los productos destinados a ranchos, otorgándole un tratamiento que se aparta del Código aduanero y estableciendo una discriminación infundada conforme el destino de los bienes.

Ahora bien, siendo que el artículo 13 del CM atribuye ingresos en las jurisdicciones comercializadoras conforme al régimen general, no pocas dudas se suscitan en cuanto al armado de ese coeficiente:

- a) Considerar los coeficientes unificados únicamente de las comercializadoras determinados conforme Régimen General o;
- b) determinar los coeficientes utilizando la metodología del artículo 2º, pero considerando los ingresos y gastos generados por el régimen general en relación a las jurisdicciones comercializadoras.

Si bien la Comisión arbitral en “Apache Energía Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires” (Resol. CP 16/2016); “Tecpetrol SA c/Prov. de Bs. As.” (Resol CP 3/2017) han expresado su decisión, no hay resolución general alguna emitida ni surge del texto del CM.

En relación con el armado del coeficiente no dejamos de mencionar las controversias que se han suscitado en cuanto a la incorporación de las regalías como un gasto computable, siendo de interés en el desarrollo del tema los antecedentes mencionados de la CA y CP así como también, entre los antecedentes jurisprudenciales, la sentencia recaída en autos “Neuquén, Provincia del c/ Capex S.A. s/cobro de regalías” (CSJN, del 11/12/2007), surgiendo discrepancias en cuanto a la naturaleza de los pagos por concepto de “regalías” ¿es sólo tributaria?, o ¿Puede ser analizada como una modalidad de “participar en el producido de una actividad”? Entonces nos preguntamos ¿es de aceptación pacífica el criterio conforme se desprende de las Resoluciones de CA y CP?

En cuanto al aspecto subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, nos referiremos a las figuras contractuales de tipo asociativo que contempla el nuevo Código Civil y Comercial (CCC) bajo el Capítulo 16 como “Contratos Asociativos”, regulando cuatro tipos, a saber: a) los negocios en participación; b) las agrupaciones de colaboración; c) las uniones transitorias y d) los consorcios de cooperación.

A estos contratos no se les aplican las normas sobre la sociedad, no son, ni por medio de ellos se constituyen, personas jurídicas, sociedades ni sujetos de derecho.

En la actividad petrolera es habitual que se opere a través de UTE's integradas por diversas empresas del sector que en forma conjunta se dedican a la exploración y extracción de hidrocarburos. Al respecto, en general, se advierte que dichas UTE's no realizan ventas del crudo y gas extraídos, sino que conforme el contrato asociativo que las vincula, el producto es asignado a cada una de las integrantes para que estas dispongan según sus necesidades (venta en el mercado local, refinación, exportación, etc...). Por ende, dichas UTE's no realizan ventas a terceros sólo limitándose a asignar producción y costos a sus partícipes. No obstante, distintas jurisdicciones plantean la pretensión de considerarla como sujetos pasivos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

No queremos soslayar el tema vinculado al sustento territorial, debate que se plantea en la situación de aquellas empresas que obtienen sus ingresos de una actividad que se desarrolla dentro de un proceso único, económicamente inseparable en provincias y en jurisdicción federal exclusiva. Resulta de interés analizar tal situaciones conforme a los fallos: “Total Austral S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa”, CSJN 8/9/2003; Helicópteros Marinos S.A c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”, CSJN, 29/4/2004 y “Enap Sipetrol S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de”, CSJN, 22/8/2017. En cierto modo, también el reciente fallo “Telecom S.A. Argentina c/ Corrientes, Pcia. S/ acción declarativa “ (CSJN 26/12/2017), que si bien responde a una plataforma fáctica algo disímil (actividad en una provincia y en el exterior), podría traer consecuencias en el futuro difíciles de prever.

En cuanto al **Impuesto de sellos** receptado en distintos Códigos Fiscales no se limita a gravar los acuerdos celebrados entre presentes sino que incluye también aquellos formalizados por correspondencia, debiéndose ajustar al principio instrumental que rige el tributo. Siendo el consentimiento un elemento esencial para el perfeccionamiento del acuerdo, se presentan dificultades propias cuando estos acuerdos se realizan “entre ausentes” donde medios como telégrafo, fax o correo electrónico son válidos pero no suficientes para demostrar el consentimiento. En el caso particular de la firma digital, se deben cumplir los requisitos que prevé la ley 25. 506

En las operaciones realizadas a través de Internet se plantea la necesidad de analizar las formas que éstas se plasman, debiendo ser encuadradas dentro del concepto de “instrumento” que prevé la normativa, más allá que la vía de transmisión resulta un problema de prueba en cuanto al contenido y su aceptación. Bajo toda esta nueva modalidad en que se implementan los acuerdos, distintas jurisdicciones plantean cuestionamientos y pretenden la gravabilidad de operaciones concertadas mediante acuerdos que no se “encuentran instrumentados” conforme lo establece la ley de coparticipación.

Finalmente presentamos como tema de análisis las **“tasas municipales”** refiriéndonos pero no limitándonos a las “Tasas de Inspección, Seguridad e Higiene”. Enmarcadas en un hecho imponible que deberían responder a una prestación *“efectiva, concreta e individualizada”* realizada en el ejido municipal. Sin embargo, se presentan diversas situaciones litigiosas en donde no existiendo en el ejido municipal oficina, local, depósito o instalaciones por medio del cual se produzca la atención o acceso al público, resultando por ende no pasible de los servicios de higiene, seguridad, etc. y en consecuencia no generando la obligación de pagar el tributo cual es la prestación efectiva de los servicios que la tasa tiene por finalidad retribuir, no obstante el municipio la pretende.

En otras circunstancias si existiese la prestación debería analizarse quién es el sujeto pasivo de la obligación: los titulares de las estaciones de servicios o la empresa que le vende o consigna el combustible. Así de la doctrina de los fallos de la CSJN “Compañía Química c/Municipalidad de Tucumán”, “Laboratorios Raffo c/ Municipalidad de Córdoba”, “Ivax c/ Municipalidad de Río Cuarto”, “Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución fiscal”, entre otros.

Así teniendo en cuenta las cuestiones e inquietudes que hemos sucintamente mencionado en los párrafos precedentes que se presentan en esta actividad, es que establecemos en estas Jornadas, cuestiones a desarrollar tales como:

## **II.a.2. Cuestiones a ser abordadas.**

- Art. 13: A efectos de la aplicación del art. 13 del CM, ¿existe realmente el “valor de plaza” al momento de la expedición?
- En tal caso, el “valor boca de pozo” para el pago de regalías, ¿es representativo del “valor de plaza”?
- Ante la diversidad de resoluciones de los órganos de la CA, ¿no sería necesario el dictado de una RG que definiera el alcance del valor de plaza? ¿Cuáles serían los elementos o componentes a considerar?
- Analizar si sería recomendable pasar, en una nueva redacción del CM, a un criterio “objetivo” (ej. 80%/20%, o 90%/10%) para asignar a la jurisdicción productora, en vez del actual que fue y es fuente de continuas controversias.
- Art 13: Dado que parecería claro que el “remanente” del valor de plaza o el 15%, solo puede ser atribuido a las jurisdicciones “comercializadoras”. Analizar los criterios de armado del coef. del art. 2°.
- Art. 13: Siendo que el coeficiente del art 2° al que alude el art. 13, sería en realidad un “coeficiente ad hoc”, i. ¿No sería más ajustado a los intereses de los fiscos e

incluso al principio de la seguridad jurídica, que se exteriorice en el CM05?; ii. En el caso de empresas productoras que también realicen actividades comprendidas en el Régimen General (ej. prestaciones de servicios, producción y venta de otros productos), ¿qué criterios tanto técnicos como de registración y documentación serán recomendable seguir para distinguir este “coeficiente del art. 2° del “coef ad hoc”?

- UTEs: cuando operan como sujetos que asignan la producción a sus componentes, ¿es razonable tal tesitura no existiendo venta de bienes por parte de la UTE? ¿Qué tratamiento corresponde asignarles a las transacciones entre la UTE y sus participantes vinculados a los gastos comunes que prorratea? Las ventas de bienes y servicios efectuadas por los integrantes a las UTE's, ¿no debería excluirse del tributo tal como lo han admitido algunos fiscos (CABA, PBA, San Juan)?
- Exportaciones: Tratamiento de los hidrocarburos destinados la exportación. Dado que algunas jurisdicciones productoras (se ve más en el caso de la “mera compra” pero ello no impide que ocurra en los supuestos del 1° párrafo) consideran que existe un hecho imponible independiente y que por lo tanto la salida del producto genera la obligación de pago del tributo: i. ¿consideran que ello es contrario a la recta inteligencia del art. 13?, ii. ¿vulnera la CN al crear “de facto” una aduana interior?, iii. ¿Cómo concilia con las exenciones o exclusiones generales de las exportaciones previstas en los códigos fiscales?
- Gravabilidad de los productos destinados a ranchos: tratamiento disímil al concepto de exportación que le atribuye el Código aduanero ¿Se apartan los fiscos de las atribuciones exclusivas del Congreso? ¿Se desconoce el principio de igualdad y se establece discriminación fundada en el destino de los bienes?
- Valorización del hidrocarburo en el caso de industrias integradas con la refinación. Criterio de asignación del hidrocarburo en stock a la producción y venta de combustibles y lubricantes.
- Estructura de comercialización de combustibles y lubricantes en estaciones de servicio. Problemática según las modalidades adoptadas; i. Estaciones “propias”, ii. Estaciones propias pero concesionadas a otras empresas que actúan como consignatarias, iii. Estaciones propias pero con venta de combustible a quien es el titular de la estación de servicio, iv. Estaciones de terceros.
- La transformación de gas “venteado” y que luego de un proceso de mejora (“endulzado”), se traslada desde una jurisdicción distinta sin facturar para su comercialización. ¿Aplica el art. 13, en tal caso, a qué jurisdicción se asigna el valor de plaza o el 85%? ¿Cómo se determina?
- Los “gastos computables”. El caso de las “regalías petroleras” y su aparente contradicción en el tratamiento dispensando por la CA a otro tipo de regalías.
- Sustento territorial en las actividades “off shore” a la luz de las doctrinas de los fallos: “Total Austral S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa”, CSJN 8/9/2003; “Helicópteros Marinos S.A c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”, CSJN, 29/4/2004; “Enap Sipetrol S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de”, CSJN, 22/8/2017, “Telecom S.A. Argentina c/ Corrientes, Pcia. s/ acción declarativa “CSJN.,26/12/2017.
- Situación de las compañías comercializadoras de gas (ej Res CA 53/14 “O&G Development Ltd. SA c. Provincia de Tucumán”): ¿Cabe aplicar el art. 11 del CM?, en tal caso, ¿es posible sostener que el “gas” está ubicado en la jurisdicción en la que se “entrega” el mismo a favor del comitente?

- Incidencia de la Ley Nro 23.966 en la imposición global en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (“Litoral Gas”, TFA PBA Sala II, 19/12/2013).
- Impuesto de sellos: Pretensión de algunas jurisdicciones de gravar los “contratos con aceptación tácita”.
- Impuesto de sellos: Pretensión de gravar los contratos aceptados por medios electrónicos cuando no se emplea “firma digital” sobre los documentos electrónicos.
- Impuesto de sellos: Contratos que afectan a dos o más jurisdicciones. ¿Existen modalidades adecuadas en los Códigos Fiscales de las diferentes jurisdicciones para evitar o mitigar la doble o múltiple imposición?
- Problemática de las tasas municipales. Seguridad de higiene, tributos especiales (ej. tasas de ocupación de espacios públicos, Fallos “Medanito S.A. C/ Municipalidad de Cutral Co s/ acción procesal administrativa” T.S.J. Neuquén, 15/08/2014; “Ysur Energía Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Cutral Co s/ acción procesal administrativa” T.S.J. Neuquén, 08/05/2017).
- Tasas municipales. Pretensión de gravar con Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene a las ventas de combustibles en los casos de consignación o de venta. La importancia de la propiedad del inmueble, o de los tanques. Trascendencia de la “habilitación” en la delimitación de la relación jurídico- tributaria.
- Tasas municipales. Existencia de actividad en la estación de servicio tanto por parte del titular como de la empresa que le vende o consigna el combustible. ¿Tienen potestad los municipios para gravar a ambos – en el caso en que la petrolera realice alguna actividad en el local - cuando el servicio es uno solo e indivisible (fallo “Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. si ejecución fiscal”,

## **II. b. Actividades en el sector de energía**

### **II.b.1. Objeto de estudio**

Es idea de este panel desarrollar al amparo del Régimen Federal de la Energía Eléctrica- leyes 15.336 y 24.065 que regulan las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transformación y transmisión, o a la distribución de la electricidad en cuanto las mismas correspondan a la jurisdicción nacional la potestad de las distintas jurisdicciones locales de establecer tributos. Ahora, si bien se encuentra esta atribución amparada en el art. 12 de la ley 15.336, presenta límites y es en la medida que el tributo local interfiere en esa generación o transporte. Por ende, nos preguntamos si así las cosas no estamos ante un tema de hecho y prueba. Se presenta la cuestión a partir de las normas emitida por la Secretaria de Energía y de distintos fallos – causas “Transener c/ Neuquén”, CSJN- “Centrales Térmicas Patagónicas S.A. c/ Chubut”, etc.-.

Otro tema que nos resulta de interés es la problemática en la generación de energía en el mercado spot donde el costo de producción más la función técnica de transporte (FFT) es el precio de la energía desde el lugar de producción hasta el nodo Ezeiza (Pcia. De Bs.As.), La ley establece una presunción sin admitir prueba en contrario, que toda la energía cargada en el país es trasladada a sus compradores hasta Ezeiza y de allí vendida a todo el país, nos preguntamos ¿es por ello que la Provincia de Buenos Aires considera que “ese es el lugar de entrega de la energía” y deben asignarse a “ese lugar” el ingreso a los fines de armado de coeficiente de CM? ¿Siendo una “ficción” que crea la ley, esto le

otorga facultad a la Provincia de Buenos Aires? ¿Qué se desprende de los antecedentes de la CA: R. 13/2015 (“Duke Energy Cerros Colorados S.A. c/Provincia de Buenos Aires”); Dictamen de la Procuración “Orazul Energy Cerros Colorados S.A C/ Pcia. de Bs.As. y Otro (Estado Nacional)” s/ acción declarativa de inconstitucionalidad del 07/09/2017.

En cuanto al transporte de energía nos preguntamos ¿es relevante que la autoridad nacional concedente haya dictado un acto administrativo que establezca que los tributos locales interfieren con la actividad de la operación de la línea de transporte? ¿Qué se desprende del fallo “Intesar S.A. C/ Chubut, Provincia del y Otro s/ acción declarativa de certeza”?

En cuanto a los municipios, ¿qué controles tienen a su alcance? ¿Las líneas, los transformadores, o sólo el local de comercial donde la empresa ejerce la actividad? Resulta de interés al respecto la causa “Municipalidad de Quilmes c/Edesur S.A.” CSJN, 07/05/2002.

Por su parte en materia de “distribución de energía”, es relevante la coexistencia de disposiciones legales provinciales, cuya coordinación con el Régimen Federal resulta esencial y por ende afecta la materia que nos ocupa.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar todo aquello que promuévalas “energías renovables” donde debe desandarse todo un nuevo camino y analizar el impacto de estas nuevas fuentes en las leyes

Por todos los temas que sucintamente hemos comentado y aquellos que se desprende de fallos y situaciones de hecho, mencionamos en estas Jornadas, estas cuestiones a saber:

### **II.b.2. Cuestiones a ser abordadas.**

- Generación de energía. ¿Es posible su imposición en IIBB? Posible violación de la ley 15.336 y demás disposiciones del Régimen Federal de la Energía Eléctrica
- Generación de energía. En mercado spot, atribución de la venta de energía a la jurisdicción en que se encuentra ubicado el generador o donde se “entrega” el fluido. ¿Existe realmente sustento territorial?
- Construcción de líneas de transporte. ¿Existe violación del Régimen Federal de la Energía Eléctrica cuando los pliegos y el contrato COM prevén la posibilidad de traslado de IIBB, y Sellos (fallo “Intesar S.A. C/ Chubut, Provincia del y Otro s/ acción declarativa de certeza”)?
- Aplicación del art. 12 de la ley 15.336 a las operaciones con los proveedores, sobre todo los esenciales (cables, constructoras, etc...) Análisis a la luz de la Resol. C.A. 3/2018, Expte. “San Antonio Internacional S.A. c/ provincia de Salta”.
- Potestad municipal de las localidades por donde pasan las líneas de alta tensión.
- Distribución de energía. Diferencias entre las que están sometidas básicamente a la legislación local específica (ej. Jujuy), de aquellas distribuidoras que operan en dos jurisdicciones (ej. CABA y PBA).
- Impacto de las leyes nacionales que promueven las “energías renovables”.

- Tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los subsidios (fallo “Camuzzi Gas del Sur SA c. Tierra del Fuego”, CSJN, 16/11/2004)
- Cuestiones relativas a la competencia federal y en particular acceso a la vía originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.