

PROYECTO RESOLUCION	
CV	29/2014

Córdoba, 04 de Julio 2014.-

REF.: Nota N°

VISTO: Los trámites de referencia por medio de los cuales se presenta XXXXXX en su carácter de presidente del Directorio de XXXXXX CUIT N° XXXXXXXX, con domicilio en XXXXXXXX; efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial (CTP), Ley N° 6006 T.O. 2012 y modificatorias,

Y CONSIDERANDO:

I) QUE, el Presidente de la firma presenta Formulario F-916 y nota adjunta en la que expone que XXXXXX es una empresa cuya actividad principal es la generación de electricidad y energía térmica a partir de la metanización de la biomasa. Explica que la fuente de energía primaria a partir de la cual se plantea este proyecto es la biomasa, puntualmente el silaje de maíz en combinación con residuos agroindustriales, como pueden ser los efluentes de tambos o de criaderos de cerdos. Indica que la biomasa es una fuente de energía renovable y su utilización evita la aceleración del calentamiento global. Asimismo impulsa la diversificación de la producción agropecuaria y la generación de nuevos puestos de trabajo.

En cuanto a la descripción del proceso, manifiesta que las materias primas utilizadas son el maíz planta entera picada y efluentes de tambos y cerdos, las mismas se dosifican de manera controlada en la proporción adecuada en un tanque especialmente diseñado que permite la homogenización de la mezcla. Dentro de dicho tanque las bacterias que allí se encuentran degradan la materia orgánica de las materias primas para producir dos subproductos: Biogás y Biofertilizante. El biogás está compuesto por metano, dióxido de carbono y algunas trazas de otros gases, y es utilizado posteriormente en la generación de electricidad. En el caso de los biofertilizantes, están compuestos por todos los nutrientes y minerales que la planta de maíz extrajo del suelo para su crecimiento, este biofertilizante se utiliza para abonar los campos que producirán el maíz el año próximo. Continúa explicando que el proceso de degradación de la materia orgánica, técnicamente fermentación anaeróbica, se lleva a cabo a temperatura y presión controlada para hacer este proceso eficiente y seguro, para esto se utilizan equipos de transferencia de calor, bombas especialmente diseñadas, dispositivos de medición y seguridad. Expone que el biogás, en este proceso un "subproducto", es convertido luego en energía en forma de calor y electricidad, de esta manera es más eficiente y económico el traslado de la energía, los electrones son más fácilmente transportados que un gas y por tal motivo su conversión. El biogás se quema en un equipo moto generador que lo transforma en energía térmica en forma de agua caliente y electricidad. El biogás debe ser tratado previamente para eliminar las impurezas y lograr mayor eficiencia en la transformación energética. La energía térmica se utiliza en una proporción para mantener controlada la temperatura de la fermentación anaeróbica y la restante para ser comercializada a alguna industria o ente que requiera de energía térmica para su proceso de calefacción. Finalmente la energía eléctrica se transforma a la potencia adecuada a la red y se inyecta a la misma, la cual

es transportada y utilizada inmediatamente por los hogares y establecimientos que la requieran.

Agrega que el concepto de industria es *“un conjunto de procesos y actividades que tienen como finalidad transformar las materias primas en productos elaborados y semielaborados”*. Expone que la norma a analizar es el artículo 251 inciso 32) del Código Fiscal que exime del impuesto de sellos a *“los actos, contratos y operaciones que realicen las instituciones financieras comprendidas en la Ley 21526 y las constituidas en el extranjero, instrumentadas o no, con el motivo del otorgamiento, renovación, cancelación y refinanciación de créditos y préstamos destinados al financiamiento de actividades empresarias inherentes a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, incluyendo las garantías que se constituyan”*

Por último expone que la empresa ha obtenido el otorgamiento de un préstamo de una institución financiera para aplicarlo a la construcción de la planta generadora de energía eléctrica, biotérmica y biofertilizante y la consulta radica en que si la generación de energía eléctrica y/o biotérmica forma parte del sector industrial al que hace referencia el artículo 252, inciso 3) del Código Fiscal a efectos de acceder a la exención en el Impuesto de Sellos. Agrega su postura exponiendo que teniendo en cuenta que se considera a un proceso industrial como el conjunto de procedimientos y actividades que tiene como finalidad transformar las materias primas en productos elaborados o semielaborados, y en este caso, el producto es la energía eléctrica, la energía biotérmica o el biofertilizante, se está frente a un proceso industrial y por lo tanto beneficiados con la exención en el Impuesto de Sellos.

A fs 16 obra requerimiento a la firma para que presente el instrumento por el cual se le otorga el préstamo para aplicarlo a la construcción de la planta generadora de energía eléctrica, biotérmica y biofertilizante por el cual se realiza la consulta.

El contribuyente adjunta contrato titulado “Apertura de Crédito– Inversión Productiva–Desembolsos Escalonados” entre la Sociedad XXXXX y el Banco XXXXXXX. En el mismo se le otorga al contribuyente una apertura de crédito o margen de crédito hasta la suma de \$4.000.000 (cuatro millones de pesos) bajo la línea crediticia denominada “Línea de Crédito para la inversión Productiva – Com A 5319/ A 5325/ A 5380 BCRA”. En la cláusula segunda se estipula que *“La DEUDORA O ACREDITADA manifiesta que para proyecto de generación de energía destinando los fondos a Preparación del suelo, alambrado perimetral, laguna para depósito de Biofertilizante, digestores, tanques de efluentes y aislante, edificaciones.”*

Asimismo adjunta a fs 10/22 del FU 17 escritura por la cual la firma AAAAAAAA constituye a favor del Banco XXXXXXX, en garantía por el crédito otorgado por este último a XXXXXX, derecho real de hipoteca sobre diferentes inmuebles y hasta la suma de 4.000.000 por capital con más los intereses compensatorios y punitivos pactados, comisiones; impuestos; gastos; costas y costos que se devenguen.

A fs 24/25 acompaña liquidación del escribano y comprobante de pago del Impuesto de Sellos por la escritura de constitución de garantía.

II) QUE habiendo dado cumplimiento al procedimiento de Consulta Vinculante, punto 2 P-ST-AT-002 del Sistema de Gestión de Calidad que requiere se verifique que el Contribuyente no se encuentre en proceso de fiscalización, o de deuda en trámite o con un Recurso interpuesto en Sede Administrativa,

Contencioso Administrativa o Judicial o planteos ante Organismos interjurisdiccionales de corresponder, como así también, que no se halle sometido a juicios de ejecución fiscal respecto del gravamen que consulta. Al no haberse dado estas causales de exclusión en el régimen de consulta vinculante, se declaró la admisibilidad de la misma.

III) El artículo 251 Código Tributario establece *“En los casos que se expresan a continuación quedarán exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos, contratos y operaciones”* y su inciso 32 dispone *“Los actos, contratos y operaciones que realicen las instituciones financieras comprendidas en la Ley N° 21.526 y las constituidas en el extranjero, instrumentados o no, con motivo del otorgamiento, renovación, cancelación y refinanciación de créditos y préstamos destinados al financiamiento de actividades empresarias inherentes a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, incluyendo las garantías que se constituyan”*

Antes de realizar el análisis del inciso en particular es necesario remarcar el principio instrumental del Impuesto de Sellos de acuerdo a los artículos 218 y 219 del Código Tributario y su relación fundamental no solo con la configuración del hecho imponible sino también con la exención del ingreso del tributo siendo necesario que en el instrumento se observen los elementos necesarios para su aplicación. En ese sentido se ha expedido el Tribunal Superior de Justicia *“Si tal como se ha puesto de manifiesto el principio instrumental es la base sobre la que se sustenta la configuración del hecho imponible en el impuesto de Sellos, también del instrumento o documento debe surgir el hecho o situación descrito hipotéticamente por la norma, que acaecido neutraliza la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, es decir, la exención impositiva cuya aplicación pretende el recurrente.”*¹

Respecto de ello se observa en el instrumento traído a consulta el destino de los fondos solicitados al Banco XXXXXX por parte de la firma XXXXX correspondiendo en consecuencia analizar si el mismo encuadra entre los beneficiados por la norma.

Volviendo al inciso 32 del artículo 251 del CT se observa que a fines de gozar del beneficio es necesario que se cumplan tres requisitos; el primero de ellos está relacionado al tipo de sujeto que realiza el acto, contrato u operación (institución financiera comprendida en la Ley 21526 o constituida en el extranjero); el segundo es el objeto, que deberá ser el otorgamiento, renovación, cancelación y refinanciación de créditos y préstamos y el tercero que está relacionado al destino del financiamiento estipulando que será a actividades empresarias inherentes a los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción.

¹ Tribunal Superior de Justicia 05/11/2013 “Lanza Castelli, Lucrecio c/ Provincia de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso de Apelación”

En el caso traído a consulta se presentan los dos primeros requisitos mencionados en el párrafo anterior; estamos ante el otorgamiento de un crédito por parte de una entidad financiera comprendida en la ley 21526, restando dilucidar si se cumple el tercero de los requisitos, es decir si el destino del financiamiento es una actividad empresarial inherente al sector industrial.

De la presentación del contribuyente y del instrumento de otorgamiento del crédito se observa que el destino de los fondos solicitados es la construcción de parte de la planta destinada al proceso de generación de biofertilizantes y biogás y mediante la utilización de este último la generación de energía térmica y eléctrica. Corresponde entonces analizar si la actividad realizada por la empresa se corresponde con una actividad inherente al sector industrial de acuerdo lo exige la norma a fin de gozar del beneficio de exención.

El inciso analizado tiene como origen el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12/08/1993 ratificado por Decreto Nacional 14/94, adhiriéndose la Provincia de Córdoba mediante la Ley 8551. Concretamente el punto uno del apartado primero del pacto dispone que las Jurisdicciones deberán realizar los actos de gobiernos tendientes a la derogación del Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción. El objetivo plasmado en el pacto era el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y los niveles de ocupación.

A fin de analizar la clasificación de la actividad económica realizada por la empresa observaremos el encuadramiento de la misma en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A fs 20 obra impresión de pantalla del sistema DGR Gestión WEB del cual se destaca que la firma se encuentra inscripta en el Régimen de Convenio Multilateral bajo el número XXXXX y ha declarado el alta de las actividades: 401110 “Generación de Energía Térmica convencional”, 401190 “Generación de energía n.c.p”, 731100 “Investigación y desarrollo experimental en el campo de la ingeniería y la tecnología” y 742109 “Otros servicios de arquitectura e ingeniería y servicios conexos de asesoramiento técnico n.c.p.”.

Nos centraremos en las dos primeras actividades que son las relacionadas al proyecto de inversión por el cual se obtiene el crédito, de acuerdo a lo expuesto por la firma en la presentación y en el instrumento de otorgamiento del mismo por parte del Banco.

En el Código Único de Actividades de Convenio Multilateral (CUACM) las actividades de generación de energía se encuentran dentro de la clasificación correspondiente al grupo de “Suministro de Electricidad, gas, vapor y aire acondicionado” al igual que lo hace el Clasificador Nacional de Actividades Económicas (CLANAE). En el anexo XVI de la Resolución Normativa 1/2011 de la Dirección General Rentas se encuentra el Código Único de Actividades de Convenio Multilateral (CUACM) y

las equivalencias del mismo con los Códigos de Actividad de la Jurisdicción Córdoba a los fines del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En el mismo se establece la equivalencia de las actividades de Generación de Energía del CUACM con la actividad de "otras industrias manufactureras" del Código de Actividades correspondientes a la jurisdicción Córdoba establecido en el anexo XV. Es decir que la actividad de Generación de Energía a los fines del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es considerada dentro de la industria manufacturera.

La Resolución Interpretativa 2/2003 de la Dirección General de Rentas procedió a definir lo que se entiende por actividad industrial a los fines de la aplicación del régimen de alícuota cero y posterior exención objetiva (actual inciso 23 artículo 208 del CT ley 6006 TO 2012); régimen cuyo origen también se remonta a los establecido en el "Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento". La misma estableció *"ENTENDER por actividad industrial, a toda aquella que aplicando procesos tecnológicos, técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, llevadas a cabo en un establecimiento industrial habilitado a tal efecto y registrado en el organismo oficial pertinente, transforme manual, mecánica o químicamente sustancias orgánicas o inorgánicas en bienes muebles nuevos de consistencia, aspecto o utilización distinta de los elementos constitutivos, o perfeccione su calidad de acuerdo al destino de los productos."*

En ese sentido el proceso realizado por la consultante encuadra en la definición de industria establecida por la Resolución Interpretativa 2/2003 de la Dirección General de Rentas tanto en la obtención de los subproductos (biogás y biofertilizante) como así también en los productos finales (energía eléctrica y energía térmica).

Asimismo, entendemos necesario introducir en el análisis la posición sentada por nuestro Máximo Tribunal de Justicia de la Nación al analizar las normas que establecen exenciones " las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse necesariamente con el sentido más restringido que su texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (...), pues su inteligencia debe determinarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (...)"²

En ese orden de ideas, al ser la actividad realizada por el contribuyente considerada industrial respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una interpretación hermenéutica de las normas del Código Tributario nos llevan a considerar que la actividad desplegada por el contribuyente se encontraría incluida en el sector industrial establecido en el

² C.S.J.N., "Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I) c / DGI", C. 3378. XLII., del 30/06/2009. (En el mismo Sentido Fallos 185:369; 315:257; 316:1115)

inciso 32 del artículo 251 del Código Tributario Provincial Ley 6006 TO 2012 y modif.

En conclusión, teniendo en cuenta el origen y fundamentos de la exención (Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento), los objetivos perseguidos por la misma, el análisis de la actividad realizada por el consultante al cual destina el crédito solicitado y los criterios expuestos a fines de analizar la norma es que entendemos que para el caso consultado corresponde encuadrar en la exención del Impuesto de Sellos establecida en el inciso 32 del artículo 251 del Código Tributario Provincial al instrumento obrante a fs 6/9 del FU 17 como así también a las garantías constituidas respecto del mismo.

**EL DIRECTOR GENERAL
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS
R E S U E L V E:**

ARTÍCULO 1°.- Establecer que de acuerdo al criterio expuesto en los considerandos de la presente el instrumento obrante a fs 6/9 del FU 17 denominado “Apertura de crédito – Inversión Productiva – Desembolsos escalonados” y las garantías constituidas respecto del mismo se encuentran alcanzadas por la exención del Impuesto de Sellos establecida en el inciso 32 del artículo 251 del Código Tributario Ley 6006 TO 2012 y modif.

ARTÍCULO 2°.- La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente a los Consultantes, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los que venzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la Consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 123° y siguientes del Código Tributario, Ley N° 6006 – T.O. 2012 y modificatorias.

ARTÍCULO 3°.- Protocolícese, notifíquese a los interesados con copia de la presente resolución. Cumplido, comuníquese a las Direcciones de Jurisdicción de la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal para la toma de razón. Archívese.

LGM
LO
SA
IGM

CR. LUCIANO G. MAJLIS
DIRECTOR GENERAL
DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS