

RESOLUCIÓN N° 43/2007 (C.A.)

Visto:

El Expediente C.M. N° 417/2003 por el cual Syngenta Agro S.A. promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Determinación Impositiva del 23/09/2003 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, y

Considerando:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por la norma citada.

Que dice la empresa que se dedica a la distribución de productos agroquímicos y que posee la administración y depósito en la Provincia de Buenos Aires. Que como actividad secundaria vende el cereal que recibe de sus clientes en pago de sus ventas de agroquímicos, mediante la intervención de un corredor a los propios acopios donde se encuentra depositado el cereal recibido, los que se encuentran situados en diversas localidades de Salta. Además, que distribuye la base imponible según el art. 2° del Convenio Multilateral y que tributa en Salta tanto por la venta de productos agroquímicos como por la de cereales.

Que señala a continuación las principales objeciones a la pretensión de Salta. Dice que las operaciones que pretende gravar como compras son en realidad pagos de los clientes por compras de agroquímicos; que no se verifican los extremos que permitan atribuirle el nacimiento del hecho imponible por falta de actividad y sustento territorial en la compra y además, falta la verificación del calificativo “mera”. Manifiesta que Salta no ha probado: que los clientes sean productores agropecuarios de esa Provincia; que los cereales hayan sido vendidos fuera de Salta, y que por el contrario, se ha acreditado que fueron vendidos dentro de la Provincia; que en cada período fiscalizado no se haya gravado la actividad. Por último, que la accionada ha considerado la mera compra como hecho aislado e individual generador del tributo.

Que Salta consideró configurado el nacimiento del presunto hecho imponible a la fecha de la liquidación del cereal recibido en pago y estableció como base imponible el 50% de dichas adquisiciones encuadrándolo en el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, luego aplicó la alícuota y determinó el tributo, independiente del ingreso que posteriormente se genera por la venta del cereal. Recuerda que tributa por sus ventas de cereal en todas las jurisdicciones en que está inscripta. Afirma que Salta ha aplicado incorrectamente la norma del tercer párrafo

del artículo 13 del Convenio Multilateral sin reunir los requisitos por él previsto, ha atribuido una base conforme a egresos en lugar de ingresos y cuyo momento de vinculación sería el de la adquisición en lugar de los ingresos.

Que la proporción asignable a la jurisdicción productora en función del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral tiene en cuenta los valores de adquisición de los productos pero sólo a los efectos de constituir una medida de atribución de los ingresos. Es decir que, aún de darse los supuestos de hecho contemplados en la norma, las disposiciones de dicho artículo se aplican para asignar ingresos originados en la venta de los productos.

Que para la accionante es improcedente la aplicación del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral por no verificarse los extremos previstos por la norma. Que la interpretación del art. 160 inc b) del Código Fiscal de Salta como un hecho imponible independiente y diferencial del que se genera con la posterior venta de los productos, no sería de aplicación para los sujetos que se encuentran en el Convenio Multilateral como el presente caso.

Que además la determinación expone como único fundamento que se debe pagar el impuesto a las actividades económicas según los arts. 159, 160 inc b) y 162 del Código de Salta y lo vincula con el art. 13 del Convenio Multilateral.

Que refiere luego a la doctrina elaborada sobre la mera compra para señalar que, en el caso, no existen compras. Dice que con motivo de la venta de agroquímicos la empresa recibe de sus clientes en concepto de dación en pago, cereales que luego comercializa. Es decir, que lo que el Fisco pretende gravar es una nueva operación de compra y no es más que un efecto del contrato de compraventa, es decir el pago. Expresa que la dación en pago es una forma peculiar del pago, lo que es reconocido por el propio Fisco al citar el art. 779 del Código Civil, también al art. 781 al asegurar que la sociedad ha efectuado compras, amén de otros del mismo Cuerpo. Que en consecuencia, la dación en pago constituye una especie de pago, un modo de extinguir obligaciones y de ninguna manera es un contrato de compraventa, y que la circunstancia de que sean aplicables las consecuencias de la compraventa respecto a la cosa entregada no implica que la dación en pago mute su naturaleza jurídica de medio de extinción de obligaciones por el de la compraventa. Reitera que yerra el Fisco al calificar como compras a las daciones en pago.

Que desarrolla luego cada uno de los temas tratados; acompaña prueba documental y pide se deje sin efecto la pretensión por no ser aplicable el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral.

Que a su turno, la Provincia de Salta dice que el caso es similar al ya tratado en el expediente 323/02 que le fue favorable según las Resoluciones (CA) N° 6/04 y (CP) N° 19/04.

Que describe la operatoria de la empresa y los elementos que fueron tenidos en cuenta para efectuar la determinación. Así, dice que la firma se dedica a la venta de agroquímicos y como actividad secundaria, a la venta de cereales que recibe de sus clientes en concepto de pago de los productos. Expresa que la venta de agroquímicos se paga con cereales perfeccionándose una dación en pago. Que por ello, la DGR entiende que existen dos operaciones distintas, una de venta de las semillas y otra de compra de cereales, encuadrable en el art. 160 inc. b) del Código Fiscal. Que las restantes ventas de sus productos deben declararse según el régimen general.

Que al tratarse en la Comisión Arbitral el caso citado se concluyó que la dación en pago se encuentra comprendida en el art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral, considerando que la figura de la mera compra se aplica cualquiera fuere la forma en que se realice e instrumente la operación sin interesar la forma de pago empleada para cancelar la adquisición de productos primarios en una jurisdicción productora.

Que comparte visto desde el derecho civil el análisis que efectúa el contribuyente sobre la dación en pago, pero disiente desde el enfoque del derecho tributario por cuanto si fuese esta operatoria una sola etapa y no hubiesen dos etapas distintas entre la compra y la venta, las jurisdicciones productoras se verían perjudicadas por la salida de sus productos primarios sin recibir tributo alguno, hecho que el art. 13 tercer párrafo pretende evitar. Analiza la dación en pago y afirma que Salta y los Organismos del Convenio han interpretado que el art. 13 tercer párrafo establece que las compras de productos primarios en jurisdicciones productoras para su posterior venta en extraña jurisdicción quedan alcanzadas por la norma y se debe ingresar el tributo con independencia de cual fuera la forma de instrumentación, comprendiendo la dación en pago.

Que tras analizar la documental aportada por la empresa, entiende que de ella surge el sustento territorial por el gasto de flete que es efectuado por un tercero y que el vendedor es un productor de Salta. Con respecto al calificativo “mera”, manifiesta que son compras, retiro de mercadería de la jurisdicción, lo que se puede evaluar al ver quien es el remitente; los productos vendidos provienen de la actividad de los productores en Salta, como se desprende de la documental; el que compra remite los productos primarios a otra jurisdicción para su venta en el mismo estado o luego de un proceso industrial.

Que la empresa realiza como actividad secundaria la venta de cereales obtenidos de productores que cancelan sus obligaciones mediante la entrega de sus productos, y que por dicha actividad el contribuyente recibe ingresos que se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Que la empresa por sus dos actividades, tributa ingresos brutos según el régimen general y la pretensión de Salta se basa en impugnar el criterio empleado por el contribuyente para liquidar el impuesto por la venta de cereales.

Que en referencia al expediente anterior, entiende que al momento de atribuir ingresos, el contribuyente debe asignar base para la jurisdicción productora, en el caso Salta, según el art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral.

Que la figura de la dación en pago es tratada por otros tributos y cita el art. 1325 Código Fiscal y su vinculación con el IVA e Impuesto a las Ganancias. Además, afirma que el art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral se refiere a la adquisición de productos primarios cualquiera fuera la forma de instrumentación y que toda interpretación debe hacerse respetando la esencia de la norma.

Que existe contradicción de la empresa, por cuanto si los cereales fueran dados en pago y no constituyeran compras, su posterior venta no se encontraría alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto se estaría gravando dos veces una misma operación, por un lado la venta de agroquímicos y por otro, la venta de cereales y el propio contribuyente ha aceptado que debe tributar por las ventas de cereales. Que no hay disenso en la gravabilidad de la actividad secundaria desarrollada por la empresa, pero que el ajuste es el erróneo tratamiento dado a las ventas. Que la empresa debió atribuir base a Salta por los ingresos obtenidos de la venta de producción primaria. Pide el rechazo de la acción

Que para esta Comisión Arbitral la cuestión central a resolver en esta causa es si la recepción y posterior venta de cereales recibidos en pago de agroquímicos que vende la empresa, debe encuadrarse en el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral por ser una “mera compra” como afirma Salta, o si por el contrario, se está en presencia de otra figura como lo sostiene la accionante.

Que el contribuyente ha efectuado un extenso análisis sobre, según dice, la pretensión del Fisco de gravar como compra lo que él afirma que es un pago. El enfoque civilista que brinda sobre la dación en pago no merece objeción alguna. Sin embargo, los principios emergentes de esa rama del derecho no resultan directa e inmediatamente aplicables en el caso.

Que en efecto, el art. 3° del Código Fiscal de Salta prevé que “para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen”. El contenido de este artículo lleva a afirmar que las normas del derecho civil como las citadas por el contribuyente, pueden ser apartadas para aplicar aquellas que atiendan a la naturaleza de los actos u operaciones efectivamente realizados por los contribuyentes.

Que compatible con dicha norma es el art. 161 del Código citado que establece que para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad

desarrollada, con prescindencia -en caso de discrepancia- de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de esta ley”.

Que reglas semejantes a las mencionadas están contenidas en la mayoría de los Códigos Fiscales provinciales, en la Ley N° 11383, y en el caso particular del Convenio Multilateral, en su art. 27.

Que no hay duda que para el art. 1325 del Código Civil la dación en pago se diferencia de la compraventa particularmente en la causa final, por cuanto mientras aquella es un medio de extinguir obligaciones que se rige por las normas referidas al pago, la compraventa es fuente de obligaciones, vinculándose ambas en cuanto a la evicción, vicios redhibitorios y cargas reales pero no a los restantes aspectos. A pesar de lo dicho, se debe resaltar que para los civilistas también existen semejanzas entre la dación y la compraventa, en algunas hipótesis particulares más que en otras, y precisamente es la causa lo que impide asimilarlas totalmente.

Que es sabido que hoy prevalece el criterio de que el derecho tributario cada vez más establece regulaciones propias que antes estaban sólo reservadas al derecho civil y ello obedece a que trata sobre una materia de especialidad reconocida y con principios e instituciones que le son peculiares.

Que además, es clara la posición de que al derecho tributario se lo ubica dentro del derecho público y no del privado. Es decir, es una rama que tiene la generalidad característica y específica similar a cualquier otra rama del derecho y que a través de su evolución ha desarrollado principios, fines e instituciones propias. Además, esta posibilidad de apartarse de los conceptos e instituciones del derecho civil, no implica que deba hacerlo siempre, sino simplemente, en aquellos casos en que ha instituido normas específicas para regular determinadas cuestiones, como en este caso, necesarias para el cumplimiento de los fines de su creación.

Que por tales razones, con independencia de la calificación que el derecho civil le otorga a la dación en pago, a los fines del régimen impositivo de Salta y de la aplicación del Convenio Multilateral, la entrega y recepción de cereales en pago de lo que se debe, debe considerársela como la adquisición de un bien. Adviértase que el art. 2 de la ley del IVA de manera expresa considera a la dación en pago como si fuera una venta, y en la hipótesis, si quien entrega los bienes se estima que es un vendedor, quien lo recibe, debe considerarse que es un adquirente o comprador.

Que en síntesis, a los fines del derecho tributario la compraventa y la dación en pago constituyen dos hechos económicos independientes. Si tal “compra” se efectúa en los modos que prevé el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, se estará en presencia de una “mera

compra”. Así lo han entendido las Resoluciones 6/2004 de la Comisión Arbitral y 19/2004 de la C. Plenaria al decir que la dación en pago es una forma de realizar operaciones, encuadrable en el tercer párrafo mencionado cuando expresa “cualquiera fueren las formas en que se realicen”.

Que con respecto al ejercicio de actividad y el sustento territorial, aunque en algún pasaje de su escrito la empresa lo niegue, es ella misma quien dice realizar una actividad primaria en la Provincia y también alude a compras de cereal en Salta, de lo que surge que se deben tener por acreditados ambos extremos. Recuértese además, que también afirma que tributa en Salta tanto por la venta de agroquímicos como por la venta de cereales, lo que presupone la existencia de aquellos requisitos.

Que no hay duda que la controvertida “mera compra” fue instituida con el fin de salvaguardar los intereses de los Fiscos productores asegurando para éstos una base imponible mínima que de otra manera sería difícil de proteger, tal vez pensando el legislador en adquisiciones ocasionales, pero sin descartar su aplicación en la hipótesis de su reiteración.

Que si bien históricamente este instituto se crea a nivel local con el ánimo de evitar que los contribuyentes compraran ocasionalmente y sacaran de la jurisdicción la producción agropecuaria, sin que los Fiscos tuvieran medios para cobrar el gravamen, la figura ha sobrevivido aunque hayan variado las circunstancias, y es una norma vigente cuya aplicación debe hacerse en el momento y contexto actual y no exclusivamente según su significación histórica.

Que la “mera compra” instaure un régimen de excepción, particularmente referido a que para su configuración no se requiere el requisito de la habitualidad exigido por el régimen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, debe destacar que la expresión “mera”, adjetivo que en su primera acepción significa “puro, simple y que no tiene mezcla de otra cosa”, no necesariamente implica que en todos los casos las compras deben ser ocasionales, accidentales o esporádicas, por cuanto si en estos casos un Fisco está facultado para aplicar el instituto, con más razón será cuando existe reiteración de operaciones que conduzcan a la habitualidad, siempre que se den los demás requisitos requeridos por la norma.

Que lo contrario de “habitual” es lo circunstancial, ocasional o esporádico. La actividad esporádica es aquella que se produce eventualmente, o dicho en otros términos, cuando un hecho no tiene relación directa con el hecho precedente ni con el consecuente. Cuando el Código Fiscal dice que en determinados casos no requerirá la habitualidad es precisamente para atrapar la operación esporádica, lo cual no quiere decir que el encuadramiento sea distinto cuando se realizan una serie de operaciones, menos aún por tratarse de un impuesto de ejercicio y no uno instantáneo.

Que por otra parte, sería absurdo que a la norma se la deba interpretar exclusivamente para las adquisiciones no habituales, aisladas o esporádicas, pues sería evidente su inutilidad al agotarse con la primera o con unas pocas compras aisladas, particularmente porque la norma no contempla ese modo. El tributo está concebido para el ejercicio habitual de una actividad pero en determinadas hipótesis también alcanza al ejercicio esporádico y el hecho de que se cumplan una serie de operaciones desconectadas unas de otras, no implica mutar la naturaleza del gravamen.

Que en suma, queda alcanzada por la figura no solo la compra esporádica sino también las que no revisten ese carácter, pues la norma no excluye su aplicación en cuanto al número de operaciones o a su frecuencia y si ella no distingue, no hay razón para que lo haga el intérprete. Se grava el ejercicio habitual de una actividad, y para algunas operaciones, también el esporádico.

Que además, aunque tenga sus particularidades, la “mera compra” no constituye un tributo distinto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como pareciera que el contribuyente pretende decir, por varias razones: el art. 160 del Código Fiscal de Salta, que es el segundo artículo que regula el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dice que “No será necesario el requisito de la habitualidad respecto de las actividades que sean realizadas dentro de la Provincia y que se enumeran a continuación:... b) La mera compra...”. Es decir que con excepción del requisito de la habitualidad, se está en presencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no de un tributo distinto. Otro elemento a considerar es que Salta ha contestado como si así lo fuera y además se ha sometido a la jurisdicción de la Comisión Arbitral, lo que no hubiera ocurrido si hubiera estimado que se trataba de un gravamen diferente y además, la resolución determinativa expresamente está referida a dicha imposición.

Que es evidente que Salta ha considerado que los productores son tales y además, son de la Provincia, y lo dice de manera concreta al referirse a la prueba aportada por el contribuyente. Además, que debe ser el accionante, que esgrime el argumento, quien debe probar el extremo invocado. Salta dice que los productores son de esa jurisdicción, el contribuyente debió probar que son de otra Provincia. Hay constancias en el expediente de que ciertos productores son de la Provincia y por otra parte implícitamente el accionante lo acepta al describir sus actividades primaria y secundaria.

Que el comercio de granos y oleaginosos en el país no se desarrolla siguiendo un método rígido y estático. En él intervienen diversos actores que cumplen a su vez roles disímiles según el tipo de producción y lugares de desarrollo de la actividad. De lo expuesto se desprende que a la Comisión Arbitral le resultará imposible determinar en este caso ni siquiera presumir, la operatoria concreta que los distintos sujetos desarrollan, si el interesado no lo describe con meridiana precisión y lo demuestra, lo que no ha hecho.

Que en el comercio de granos existen dos grandes etapas: la comercialización primaria y

la secundaria; aquella generalmente realizada entre el productor y el acopiador o cooperativa de productores, mientras que la secundaria se lleva a cabo entre alguno de estos sujetos con los industriales y exportadores. Pero nada impide que un sujeto que integra la etapa primaria, también intervenga en la secundaria y viceversa.

Que en la presente causa no obra prueba del contribuyente que demuestre con cierto grado de certeza que las operaciones con granos se realizan en la forma que él describe, o si se prefiere, que se efectúan de modo tal que resulte inaplicable el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral.

Que los comprobantes aportados a fs. 96 a 108 hacen referencia a compras y ventas de productos, pero no acreditan cuándo fueron comprados o vendidos ni donde se hallaban al momento de la operación. Es decir, de dicha documental no surge la fecha y el modo preciso de las compras y ventas, y tampoco, si las operaciones fueron realizadas dentro o fuera de la Provincia de Salta, que son los extremos que deben probarse en esta causa.

Que otras constancias acompañadas son de supuestos acopiadores, pero no se acredita que sean tales o simplemente lleven a cabo el “acopio” en el sentido de almacenaje, y lo más importante, no se demuestra que con tales sujetos se realicen operaciones encuadrables en otras normas tributarias, descartando la aplicabilidad del art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral.

Que además, no interesa la correlación entre los kilos recibidos como dación en pago y los kilos de venta como se pretende demostrar a fs. 113/114, sino si las operaciones se llevaron a cabo de modo tal que no encuadran en las previsiones del tercer párrafo del art. 13, pero sí en otras normas tributarias, en cuyo caso, como lógica consecuencia, aquél resultará inaplicable. El manual de procedimiento obrante a fs. 115/120 es una prueba manifiestamente improcedente pues no están en discusión los modos teóricos de administrar las operaciones sino los concretos de aquellas que fueron objeto de fiscalización.

Que a su turno, los contratos de compraventa de fs. 121/125 están inscriptos en la Bolsa de Cereales, pero ellos no precisan, como deberían, la fecha y el lugar de la venta y si los granos salían vendidos de Salta o la venta ocurría con posterioridad a dicha salida. Además, es sabido que tales boletos están destinados a formalizar una compraventa, generalmente -no excluyentemente-, en la sede de la Bolsa, pero la operación en realidad ya fue concertada e instrumentada mediante otra documentación que avala las operaciones de almacenaje, venta, etc., la que no ha sido agregada.

Que por todo lo expuesto el esfuerzo probatorio de la accionante no conmueve el encuadramiento legal efectuado en este caso por la Provincia de Salta.

Que con relación a la gravabilidad del productor durante los períodos fiscalizados, no corresponde que Salta produzca prueba alguna, por cuanto no es un hecho sino derecho, siendo sólo aquellos los que pueden ser objeto de prueba. No obstante, el art. 174 inc. x) del Código Fiscal salteño prevé la exención de la producción primaria. Debe resaltarse -cuestión no introducida expresamente por la empresa- que la circunstancia de que la actividad productora se halla gravada en la Provincia de Salta, aunque exceptuada de abonar el impuesto y que por ello no proceda la figura de la “mera compra”, no tiene asidero, toda vez que de la inteligencia de la norma se desprende inequívocamente la intención de que, para que proceda el instituto, el productor primario no debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su jurisdicción, resultando irrelevante entrar a considerar si esa condición se obtiene por desgravación de la actividad o por exención de la misma.

Que la empresa sostiene que la venta de los cereales que recibe se efectúa en Salta y atribuye el 100% de los ingresos a dicha Provincia, y no el 50% de los ingresos como ésta pretende. En autos no está acreditado que la firma atribuya los ingresos como ella lo afirma, aunque corresponde destacar, que si así fuera, ello no desmerece el accionar de la jurisdicción.

Que por otra parte, si la empresa vende los bienes dentro de Salta a terceros compradores -tema que no hace al central de esta causa- debe atribuir el 100% de los ingresos a esa jurisdicción. Al sólo fin ilustrativo se aclara que si este nuevo adquirente revendiera el producto a otros compradores, sean o no de dicha jurisdicción, quedará a su vez sujeto al impuesto, pues cada etapa de la comercialización queda alcanzada por la gabela, por el carácter plurifásico que ésta tiene.

Que por último, si el contribuyente hubiere asignado ingresos a Salta por las ventas de los cereales recibidos, según el art. 2º del Convenio Multilateral, cuando en realidad debió hacerlo por el tercer párrafo del art. 13, en oportunidad de confeccionarse la liquidación correspondiente, se deberá tomar como pago a cuenta de la misma el monto abonado conforme a la liquidación primitiva.

Que es correcto el obrar de Salta de calcular la base imponible al momento de la liquidación de los cereales, pues el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral dice, de manera categórica, que la Provincia se atribuirá en primer término el 50% del precio oficial -hoy inexistente- o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la adquisición y queda claro que tales requisitos se cumplen ordinariamente con la liquidación que es el primer momento en que se exterioriza o formaliza la operación. Adviértase que la norma prevé otras alternativas pero sólo para las hipótesis en que la citada atribución no pudiera hacerse.

Que se debe resaltar de manera expresa que Salta afirma en su contestación, contrariando al

accionante, que en el momento de la adquisición no requiere el pago del gravamen -aunque nada impediría exigir un pago a cuenta- sino cuando el ingreso se produce, en un momento posterior. De lo dicho se desprende que no se concuerda con el contribuyente cuando afirma que Salta ha conformado una base imponible conforme a egresos, tampoco que esté gravando una compra, pues allí sólo hay un derecho de la Provincia que se resuelve al obtener ingresos el obligado.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría;

Por ello:

## LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por la empresa Syngenta Agro S.A. contra la Determinación Impositiva del 23/09/2003 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.-

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás Jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CR. JUAN MANUEL BRANDAN -VICEPRESIDENTE**

-