

RESOLUCIÓN N° 3/2008 (C.A.)

VISTO: El Expediente C.M. N° 626/2006, iniciado por la firma VICENTIN S.A.I.C. contra la Provincia de Tucumán, por el que se interpone acción contra el Acta de Deuda N° A 1749-2006, que fuera notificada el 30 de octubre del año 2006; y

CONSIDERANDO:

Que se ha producido el caso concreto que prevé el artículo 24 inc b) del Convenio Multilateral y el mismo ha sido presentado conforme a las exigencias formales establecidas por las normas de aplicación vigentes, por lo que corresponde su tratamiento.

Que en el escrito de presentación la firma manifiesta:

- La determinación de oficio se basó en el concepto de gravación de la “mera compra” que contempla el art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral por el que se atribuye a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de adquisición, respecto de las compras realizadas a productores domiciliados en la Provincia de Tucumán al decir de la inspección, cuando en la realidad económica correspondieron a compras de productos primarios -semillas oleaginosas- realizadas al proveedor “Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Limitada, en su condición de “acopiador” de cereales y oleaginosas, como se demuestra a lo largo de la presentación.

El Acta antes mencionada distingue claramente que la expresión generalizante que se emplea en la determinación al indicar que se está en presencia de “compras de cereales a productores” domiciliados en Tucumán, resulta observable desde todo punto de vista por cuanto el máximo nivel de compras es a la Cooperativa citada, entidad que actúa en el mercado como acopiador en la provincia.

- Si bien la empresa se halla inscripta en el Convenio Multilateral y ha realizado ventas a clientes con domicilio en la jurisdicción de Tucumán, no pasa desapercibido que el coeficiente único para dicha Provincia es de escasa significación en el conjunto de sus actividades que son fundamentalmente exportaciones de aceites y subproductos oleaginosos, las cuales representan en su conjunto más del 90% de las ventas totales y no constituyen actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de conformidad con el art. 197 inc. d) del C.T.P.

El error incurrido consiste en confundir las expresiones “productores” y “proveedores” cuando se trata de conceptos perfectamente diferenciados. Además en la figura de la mera compra aparece nítida la distinción al referirse a los primeros, de allí que no puede aceptarse lo vertido en la citada resolución.

Recuerda que la norma que implementa esta figura dentro del Convenio Multilateral exige como

condición para la aplicación del Régimen Especial que la jurisdicción productora no grave la actividad del productor. Dicha condición está establecida en función al propósito de proteger a esa jurisdicción, que sin lugar a dudas pierde la base de imposición cuando la producción primaria no está alcanzada por el tributo y la misma es destinada a la industrialización o comercialización en otra jurisdicción.

Analiza las normas vigentes durante los períodos inspeccionados, observa que las actividades de los productores -actividad primaria- estuvo gravada hasta septiembre de 2002 con la alícuota cero (0%), vale decir, no reúne el requisito de “exención del productor” que se exige para que sea procedente la figura de la mera compra, y en consecuencia la determinación practicada es nula de nulidad absoluta por cuanto en manera alguna existió exención y menos aún se puede afirmar que la actividad no estaba gravada con el impuesto.

Expresa que no puede pasar desapercibido que cuando el productor primario vende en su propia jurisdicción el producto a un tercero (acopiador o comerciante intermediario) aparece en escena la segunda etapa económica y ésta ha de generar ingresos gravados, los que son atribuibles a esa misma jurisdicción y por lo tanto, no se produce el fenómeno que trata de proteger la norma que se está analizando.

Conforme a la empresa, la actuación parte de tres errores fundamentales:

- a) La empresa en todo su historial no ha efectuado compras de productos en los lugares de origen, sino que siempre las materias primas son adquiridas bajo la condición de “puestas en sus sedes productivas”, ubicadas en la Provincia de Santa Fe, de manera que la mera compra nunca tuvo lugar en estos actuados.
- b) La empresa sí ha adquirido materias primas, lo ha hecho y hace primordialmente a acopiadores que actúan en el agrupamiento de grandes lotes comprándoles a los distintos productores que pueden ser de varias jurisdicciones, las que pasan a integrar sus propios silos y/o depósitos, agrupándolas sólo por tipo de semilla, de manera tal que se produce la pérdida de identidad de origen del bien objeto de la transacción.
- c) Debe tenerse presente que dichas materias primas son procesadas en las plantas industriales localizadas en la Provincia de Santa Fe y exportadas a los mercados internacionales bajo la forma de aceites y/o pellets en más de un 90%, circunstancia que aleja toda duda de gravación.

Por otra parte la Comisión Arbitral tiene reconocido en su Resolución N° 27/02, y así lo han admitido varias jurisdicciones, que los productos primarios adquiridos para luego ser exportados deben ser tratados dentro del concepto de mera compra en forma proporcional para distribuir la base imponible distinguiendo la correspondiente a exportaciones de las ventas realizadas en el mercado interno.

Aclara asimismo que la actividad compradora debe tener sustento territorial dentro de la

jurisdicción productora, implicando ello que debe realizarse dentro de la misma, debiendo respetarse el principio de sustento territorial, por el que se requiere que exista algún nexo o conexión entre la jurisdicción local y las personas, bienes o actividades que aquélla pretende gravar para legitimar el poder tributario, aspectos que no se dan en estos actuados por no tener la empresa sucursal, agencia, local, etc. en la jurisdicción.

- Expresa que en la más estricta justicia tributaria sólo podría caber la imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la proporción de las ventas en el mercado interno exclusivamente, vale ello decir, que si el comprador que va a adquirir un producto primario directamente en la jurisdicción, con sustento territorial en la misma o comprándolo directamente al productor en su chacra y retirándole los productos primarios de su establecimiento por su cuenta y orden como comprador directo que lo es, sólo debiera ser sujeto tributario de la mera compra en la proporción que representa para el sujeto comprador-industrial, el porcentaje de las ventas en el mercado interno respecto a las ventas totales de esos productos.

Los Fiscos provinciales en que tiene vigencia la mera compra aplican un régimen que se aparta de los principios de la realidad tributaria, pretendiendo gravar las compras totales en la jurisdicción, sin discriminación alguna acerca de si se trata de compras para ser destinadas, procesadas o no, al mercado interno y/o al externo.

Si en la jurisdicción local de que se trate no está prevista la figura o instituto de la mera compra, el Convenio Multilateral de por sí, no crea ninguna nueva obligación tributaria.

Como surge de lo expuesto y teniendo a la vista los antecedentes y demás documentación que conforman estos actuados y de la documentación del vendedor -acopiador- recibida y liquidaciones confeccionadas por la empresa, que reflejan la operatoria objeto de la pretendida determinación dentro del instituto de la mera compra por parte de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, concluye en que corresponde impugnar el Acta de Deuda N° 1759/2006 -Expte. N° 20013-376 D-.

Manifiesta que las compras se efectúan solamente a la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda., entidad con capacidad jurídica propia y personería perfectamente definida y reconocida por los organismos específicos tributarios como un ente que actúa en el mercado como acopiador de cereales y oleaginosas en la Provincia de Tucumán, hallándose inscripta en los distintos organismos como tal. Señala que por su carácter de acopiador no confecciona ninguno de los formularios 1116 "A", "B" o "C", por cuanto no se está en presencia de productores sino de acopiadores, motivo por el cual la empresa compradora debe efectuar las liquidaciones parciales y finales al acopiador que es dicha Cooperativa.

Agrega que la mera compra no es un hecho imponible en sí, propiamente dicho, sino es un elemento para efectuar la atribución de una potestad tributaria jurisdiccional respecto de un hecho, en tanto se verifique el hecho imponible y éste, claro está, se verificará cuando ese mero comprador, producto de una actividad efectivamente ejercida en la jurisdicción, obtenga un ingreso gravado.

Hace referencia a las disposiciones de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548, entendiendo que conforme a sus disposiciones las jurisdicciones adheridas a la misma no podrán gravar las exportaciones como indirectamente pretende hacerlo la Provincia de Tucumán.

En resumen, la empresa peticiona que se tenga por presentada la prueba parcial y ofrecida la restante, ofrece pericial contable y que se establezca si correspondió gravar, como erróneamente lo hizo la Provincia de Tucumán, la mera compra de productos primarios efectuadas a un solo acopiador y las exportaciones de los productos elaborados con los mismos.

Que en su contestación al traslado corrido oportunamente, la jurisdicción de Tucumán manifiesta:

- El Convenio Multilateral consiste en distribuir base imponible entre todas las jurisdicciones en que un mismo sujeto desarrolla actividades, de acuerdo al volumen de actividad en cada una de ellas. Así el Convenio no crea hechos imponibles, sino que se limita a la distribución de materia imponible, por lo que cada jurisdicción resulta autónoma a los efectos de otorgar el tratamiento fiscal que estime conveniente a sus intereses y necesidades.

A través del artículo 195 inc. a) del Código Tributario Provincial, se incorpora a la mera compra como hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de esta manera constituye un hecho imponible especial, considerándose como hipótesis para su procedencia la simple adquisición de los productos mencionados para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción, independientemente de la concurrencia o no del requisito de la habitualidad, lo cual resulta coherente en virtud de la comercialización cíclica que se verifica en este tipo de productos.

El fundamento del Régimen Especial de distribución establecido por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral está orientado a proteger a la economía de las jurisdicciones productoras de determinados productos agropecuarios, evitando la erosión de materia imponible cuando las mismas no gravan la actividad del productor y la producción sea industrializada o vendida fuera de la jurisdicción de origen.

La firma recurrente adquiere semillas oleaginosas, por lo que se cumple el primer requisito para la procedencia de la aplicación del antes citado artículo, el segundo de ellos, en el sentido que procederá "...cualquiera sea la forma en que se realice...", vale decir que resulta de aplicación no sólo en el supuesto de compra directa sino también las efectuadas a través de intermediarios que actúan por cuenta y orden de los productores, condición ésta que detenta la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda., como se demuestra a continuación:

a) La Cooperativa mencionada se encuentra inscripta declarando como actividad -entre otras- la venta por mayor y/o en comisión o consignación de productos agrícolas, con el código único de actividades N° 511110.

b) A través del informe técnico, la inspección actuante manifiesta que "...si bien las compras se hacen a través de la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda. que presta servicios en la jurisdicción de Tucumán es conveniente aclarar que las cooperativas no pueden comprar el cereal a los productores sino que sólo pueden actuar a través de la figura del mandato consignación por lo que se deduce que las compras realizadas por el contribuyente de marras fueron hechas a productores de la Provincia de Tucumán o bien es la Cooperativa quien directamente llevó a cabo la producción del cereal, cualquiera fuera el caso, procedería el ajuste".

c) Se destaca que la jurisdicción emitió la RG (DGR) N° 97/06 la cual resulta de aplicación para comisionistas, consignatarios y demás intermediarios que efectúen ventas de bienes o prestaciones de servicios a nombre propio pero por cuenta de terceros a sujetos que revistan el carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme a lo establecido en la RG (DGR) N° 23/02 y sus modificaciones.

En virtud del dictado de la citada reglamentación la Cooperativa antes mencionada solicitó su inscripción por dichas operaciones manifestando que: "...se dedica a la comercialización en consignación de cereales y oleaginosas por mandato de terceros, operaciones que son liquidadas mediante la emisión de los formularios 1116 C..." y que "...las operaciones mencionadas se realizan tomando los mandatos de los productores primarios y comercializando dicho cereal con los exportadores en general (AGD, Bunge Argentina S.A., Cargill S.A., Vicentín SAIC, etc.) los que revisten en la mayoría de los casos el carácter de agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

Se recuerda que el formulario C-1116 denominado Mandato/Consignación es utilizado cuando los productores consignan sus mercaderías para la venta ante un consignatario, percibiendo este último una comisión por su gestión.

d) A efectos de corroborar lo manifestado oportunamente por la citada Cooperativa, funcionarios de la Dirección General de Rentas de la Provincia se apersonaron en el domicilio de la misma procediendo a indagar respecto a la operatoria comercial de la firma, ante lo cual se informa que: "...el productor primario entrega la producción de granos a la cooperativa quien interviene en la operación con el comprador de granos como intermediario y vendiendo por cuenta y orden de los productores a distintas firmas y en el caso específico de Vicentín SAIC, en algunas ocasiones (la menor de las veces) interviene un corredor entre la cooperativa y este último y en otros (la mayoría) en forma directa...", actas que acompaña como prueba.

Entiende que dichas pruebas resultan contundentes, desvirtuando de pleno las aseveraciones de la recurrente respecto de que las compras fueron efectuadas exclusivamente a un acopiador y no a productores agropecuarios a través de intermediarios.

Respecto a la tercera de las condiciones de la norma entiende que a efectos de abordar la expresión "...siempre que ésta no grave la actividad del productor..." debe contemplarse un mecanismo exegético que permita recrear la "mens legis" de las jurisdicciones agropecuarias signatarias del

Convenio Multilateral. Ello, por cuanto una interpretación literal de la misma conduciría a desnaturalizar la correcta aplicación del instituto de la mera compra.

El Código Tributario Provincial no contempla la exención de la actividad del productor, no obstante ello, a través del Decreto 257/3 se dispuso establecer el régimen de alícuota cero por ciento (0%) para la producción primaria, la industria, la construcción y el turismo, decisión tomada por el Poder Ejecutivo dentro de las facultades conferidas por el artículo 6° de la Ley N° 5636.

Por ello durante la vigencia de la alícuota cero por ciento (0%) la actividad del productor primario no tributó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo cual la actividad desarrollada por la firma de referencia se encuentra comprendida en los extremos previstos en el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Entiende que carece de todo asidero la comparación efectuada por el contribuyente respecto al carácter de exención o gravabilidad a tasa cero por ciento (0%) de las exportaciones frente al Impuesto al Valor Agregado, en razón de tratarse de un tributo con características diferentes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, incluyendo un régimen especial para los exportadores. La diferenciación entre exenta y gravada a tasa cero en el IVA se encuentra estrechamente ligada a un régimen especial que la jurisdicción, dentro de sus potestades tributarias, no contempla.

Respecto al tratamiento que debe darse a los sujetos que realizan la compra de productos en una jurisdicción para que luego los mismos sean exportados desde otra provincia -ya sea en el mismo estado o luego de un proceso de industrialización- la jurisdicción expresa que bajo ningún punto de vista está gravando las exportaciones que realiza la firma contribuyente, entendida como la venta de productos o servicios nacionales al extranjero. Resalta que debe tenerse en cuenta que la mera compra constituye un hecho imponible especial perfectamente definido e independiente de la exportación y en ese sentido la ley que regula el gravamen es sumamente clara al disponer la gravabilidad de la mera compra, independientemente del origen de los ingresos provenientes de la venta posterior de los bienes y por tanto debe prescindirse de consideraciones que la excedan.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que según surge de autos no se encuentra en discusión ningún aspecto conceptual de las normas del Convenio Multilateral, es decir, que ambas partes no difieren en cuales son las condiciones que hay que cumplir para encuadrarse en las disposiciones de lo normado por su artículo 13, tercer párrafo, sino en determinar si la actividad del contribuyente encuadra en los presupuestos en él contenidos.

Que el primero de los aspectos a considerar es aquél que refiere al sustento territorial necesario para que el adquirente de los productos primarios pueda ser incluido como sujeto pasivo del tributo conforme a las normas del antes citado Acuerdo, y con relación a ello se puede afirmar que la firma recurrente se encuentra inscripta como contribuyente de la Provincia de Tucumán debido a que desarrolla actividades en la jurisdicción.

Que la circunstancia de que la firma adquirente no tenga sucursal, agencia o local en la jurisdicción productora no altera el hecho de que exista sustento territorial, es decir, desarrolle actividades dentro de la misma y que no es necesario probar que por cada una de las compras se requiera el desplazamiento específico del comprador, máxime teniendo en consideración que se trata del mismo tributo por el cual el contribuyente se encuentra inscripto en la Provincia de Tucumán.

Que es por ello que este requisito se encuentra debidamente cumplido desde el momento en que existe desarrollo de actividades del contribuyente en la jurisdicción, en forma genérica respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo cual indica en forma indubitable que existe el necesario sustento territorial requerido para que se convierta en sujeto pasivo del tributo conforme a las normas sobre el particular.

Que con relación a la gravabilidad del productor durante los períodos que comprende la determinación tributaria, es evidente que el espíritu de la norma -artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral- cuando indica que la jurisdicción "...no grave la actividad del productor..", ha sido en forma inequívoca que para que proceda el instituto de la mera compra, el productor primario no debe tributar el impuesto en su jurisdicción, condición que se cumple ya sea por estar contemplado el tratamiento de su actividad a alícuota cero por ciento (0%), o por encontrarse expresamente exenta.

Que otro de los requisitos para que se posibilite la aplicación del instituto de la mera compra, es que los productos sean adquiridos para su venta o industrialización fuera de la jurisdicción productora, situación esa que no está en discusión, puesto que la propia empresa reconoce que la compra de los productos se realiza para luego ser procesados industrialmente en la Provincia de Santa Fe, donde dice, son entregados.

Que es correcta la interpretación dada por la Provincia de Tucumán en lo que se refiere a la lectura que ha hecho de las normas del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, respecto de los requisitos necesarios para la procedencia del instituto de la mera compra, es decir:

- a) que se requiere la existencia de sustento territorial en la jurisdicción.
- b) que se trate de la compra de productos primarios realizadas al productor.
- c) que éste se encuentre exento de tributar el gravamen y
- d) que los mismos sean remitidos para su venta o industrialización fuera de la jurisdicción productora.

Que en lo relacionado con los requisitos exigidos antes mencionados en los apartados a), c) y d) se ha probado fehacientemente que la operatoria realizada por el contribuyente, en lo que hace a las compras de semillas oleaginosas, respeta la normativa expresada.

Que respecto del restante apartado, las compras se han realizado a los productores, con la

intermediación de un acopiador, en este caso La Cooperativa Unión y Progreso Ltda., conforme a lo manifestado por la Provincia de Tucumán y la citada Cooperativa en el acta labrada al efecto, cuya copia corre agregada a las presentes actuaciones a fojas 132/133, y con la confección de los Formularios 1116 C, emitidos por la Cooperativa al productor primario, habiendo existido un mandato para la venta de los productos por lo que la misma se ha realizado por cuenta y orden del mandante -productor-, con lo cual la Cooperativa asume el rol de intermediario, percibiendo una comisión por su gestión.

Que en mérito a que la operación de venta se ha perfeccionado entre el productor y el tercero comprador -Vicentín SAIC -, por medio de un intermediario que actúa por cuenta y orden, es que se cumple con la exigencia prevista en la norma.

Que respecto al planteo de que la Provincia de Tucumán estaría gravando las exportaciones, cuadra recordar que el Convenio regula como requisito para que opere el instituto de la mera compra, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor no tribute el gravamen en dicha jurisdicción -para el caso, la actividad del productor se encuentra beneficiada con la alícuota del cero por ciento (0%)-; de todo lo cual se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción de Tucumán, la cual no prevé exención alguna para dicho instituto, y atendiendo a que el mismo adquiere relevancia por sí solo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía como aduce la firma.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º - No hacer lugar a la acción planteada por la firma VICENTIN S.A.C.I. contra el Acta de Deuda N° A 1749-2006 emanada de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º - Notifíquese a las partes interesadas y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE