

RESOLUCIÓN N° 26/2008 (C.P)

VISTO: el Expediente C.M. N° 626/2006 VICENTIN S.A.I.C. c/Provincia de Tucumán, por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución C.A. N° 3/2008; y

CONSIDERANDO:

Que se encuentran acreditados en autos los requisitos de tiempo y forma previstos por las normas vigentes, por lo que el recurso resulta procedente (artículo 25 del Convenio Multilateral).

Que en el recurso interpuesto, la firma reseña la figura de la mera compra. Al respecto, señala que del texto del art. 195 del Código Fiscal de la Provincia de Tucumán se desprende que el sólo hecho de la compra de productos que enumera, con la finalidad de industrializarlos o comercializarlos fuera de la jurisdicción, da pie al gravamen. Y se pregunta si se está en presencia de un hecho imponible diferente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que tiene autonomía como hecho imponible especial, y que permite gravar el egreso -compra-, con independencia de los ingresos posteriores del sujeto.

Que considera que sólo se está en presencia de una mera forma de atribuir masa impositiva a la jurisdicción generadora de los productos que constituyen su fuente natural de riqueza, en el marco de las previsiones incluidas en el Convenio Multilateral. En el art. 13 -tercer párrafo- del Convenio Multilateral se advierte más claramente la finalidad del instituto, cual no es otra que dar sustento a la participación de la jurisdicción productora en la distribución de los ingresos.

Que la Provincia de Tucumán ubica metodológicamente este instituto en las normas dedicadas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos; luego el Convenio Multilateral viene a complementar la figura, disponiendo que a las jurisdicciones en que se comercialice el producto comprado, le corresponderá la diferencia entre los ingresos brutos totales del adquirente y el importe mencionado -esto es, el monto de la compra-.

Que el instituto analizado se encuentra inmerso en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y es tan sólo una modalidad tendiente a proteger a la jurisdicción productora, evitando que pierda la posibilidad de apropiarse de materia tributaria, a partir de haber decidido no gravar al productor. La mera compra no es un hecho imponible diferente, es una modalidad que los Códigos Fiscales, enlazados con el Convenio Multilateral, han contemplado para que las

jurisdicciones puedan obtener una participación en el impuesto por la riqueza generada por tales actividades.

Que no es el valor de compra lo que se asigna a la jurisdicción productora, sino que el mismo constituye el parámetro que se considera para restar una porción de los ingresos totales del contribuyente y atribuirlos a ella. La propia metodología de cálculo del gravamen indica que la mera compra está comprendida en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que expresa que es necesario que exista “sustento territorial” en cabeza del comprador para que sea procedente alcanzarlo con la mera compra. Es menester que el contribuyente desarrolle la actividad de la “mera compra” en la jurisdicción para que ésta tenga posibilidad de imponerle obligaciones respecto del tributo, lo que implica la necesidad de que el comprador efectúe la compra en la Provincia de que se trate. Y por tal se debe entender no otra cosa que el desplazamiento del comprador a la jurisdicción productora. Sobre el particular cita las Resoluciones N° 32/2005 (C.A.) y N° 10/2007 (C.A.).

Que en referencia al caso planteado, indica que en la Resolución recurrida la Comisión Arbitral tuvo por cumplido el requisito de sustento territorial con el “desarrollo de actividades del contribuyente en la jurisdicción, en forma genérica respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ...”, cuando entiende que para que exista “compra” de un producto en una jurisdicción deben existir gastos realizados por el sujeto en el respectivo territorio que se vinculen con la adquisición de los productos de que se trata, y no basta con que el contribuyente desarrolle genéricamente actividades en una jurisdicción.

Que de lo contrario, sostiene, el necesario elemento espacial del hecho imponible quedaría desplazado por una concepción según la cual no importa que el sujeto realice la compra del producto en la jurisdicción productora, sino que lo que pasa a ser relevante es solamente el origen de los mismos, y la circunstancia de ser el sujeto contribuyente de la provincia por cualquier actividad.

Que en el presente caso, señala que los productos comprados a la Cooperativa fueron entregados en todos los casos en las plantas de propiedad de la firma ubicadas en la Provincia de Santa Fe, demostrativo ello de que el gasto del transporte se encontraba a cargo de la vendedora. Esto se desprende de los contratos de compra venta celebrados entre la Cooperativa, como vendedora, y la firma, como compradora, instrumentados en la Bolsa de Comercio de Rosario. Por tanto, concluye que la firma no ha realizado las compras dentro de la Provincia de Tucumán tal como lo exige el artículo 195 del Código Fiscal, por lo que el reclamo lesiona el principio según el cual el imperio de un determinado orden de gobierno debe recaer sobre las personas que han realizado la operación que pretende gravar, dentro de su territorio.

Que el requisito de que la compra debe haberse realizado a un productor se desprende por lógica inferencia de la finalidad de la figura en tratamiento, porque si de lo que se trata es de asignar una porción de base imponible a la jurisdicción productora que ha decidido no gravar la actividad primaria, entonces si la compra se realiza a un sujeto que no es el productor, el instituto deja de tener sentido, porque éste último ingresará a la jurisdicción el impuesto que le corresponde.

Que la circunstancia de que la Comisión Arbitral en la resolución impugnada haya contemplado la posibilidad de que no sólo la compra se efectúe en forma directa al productor sino también a un intermediario que actúe por cuenta y orden de aquél, es impracticable en el presente caso por no poder el comprador conocer la existencia del mandato ni el lugar de producción de los bienes, y de esa manera estar en condiciones de determinar si se han configurado los requisitos de la mera compra.

Que en parte alguna del contrato se menciona que la Cooperativa actúa por cuenta y orden de los productores. No hay elemento alguno en el contrato que permita establecer el carácter de intermediaria de la Cooperativa ni tampoco el lugar de origen de las semillas adquiridas, por los siguientes extremos:

- En el boleto se expresa que la Cooperativa vende por su cuenta y orden. Se advierte que los términos del contrato prevén la eventualidad de que se consigne por cuenta y orden de quien se efectúa la venta. Sin embargo, se ha incluido en todos los contratos que la venta se realiza por cuenta y orden de la propia Cooperativa.

- El hecho de que la Cooperativa manifestara en Acta de fecha 26-02-2007, que actuaba como intermediaria, conforme los formularios 1116 C, es inoponible a la firma porque no podía conocer la índole del pretendido vínculo anterior, desde que esos formularios son emitidos por el productor, por un lado, y el mandatario, por el otro. El comprador no tiene intervención en esa operación ni acceso a la referida documentación.

- El pago, según los contratos, se haría a la orden de la Cooperativa.

- En todos los contratos la Cooperativa declaró que la mercadería no era de su propia producción.

Que aún en el caso de que la Cooperativa vendedora estuviera actuando por mandato de un tercero, en la consignación el comprador no tiene posibilidad de conocer quien es el mandante pues el consignatario actúa frente al tercero como vendedor en su propio nombre.

Que agrega que la Resolución impugnada aparece como carente del debido sustento, en

cuanto para decidir sobre este punto ha tenido en cuenta las manifestaciones de un apoderado de la Cooperativa prescindiendo por completo del texto expreso de los contratos celebrados con la firma, y dando por sentado que la entidad desenvuelve su actividad mediante una sola y única operatoria, cuando de conformidad a las normas legales y reglamentarias puede hacerlo tanto por su propia cuenta como por cuenta ajena.

Que respecto del criterio de la Comisión Arbitral de que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma por cuanto la jurisdicción no prevé exención alguna para dicho instituto, indica que subyace la idea de que se está ante un hecho imponible distinto e independiente; de lo contrario no podría válidamente sostenerse que es procedente gravar los ingresos por exportaciones.

Que el Convenio Multilateral sólo distribuye ingresos, base imponible; no crea hechos imposables, por cuanto estos sólo pueden ser establecidos por las legislaturas de las distintas jurisdicciones, caso contrario se estaría violando el régimen de distribución de potestades fiscales previsto en la Constitución Nacional.

Que no puede hablarse de un hecho imponible autónomo, los ingresos que caen bajo la distribución calificada como “mera compra” son parte del total de ingresos que perfeccionan el hecho imponible sobre los ingresos brutos, por tanto, debe aplicarse sin más el artículo 197 del Código Fiscal de la Provincia de Tucumán conforme el cual no constituyen actividad gravada las exportaciones.

Que la Provincia de Tucumán, en los períodos en cuestión, gravaba la actividad con alícuota 0%, que desde el punto de vista práctico ello se asemeja a eximir, no gravar o no alcanzar con el impuesto, puesto que en todos los casos el impuesto no se debe pagar.

Que sin embargo, técnicamente hay diferencias entre esas modalidades y si el legislador adopta una de ellas y no otra, es porque pretende otorgar a la figura elegida una determinada consecuencia.

Que las palabras utilizadas por el legislador tienen un sentido y no son intercambiables, de allí que cabe interpretar que si la Provincia de Tucumán optó por gravar a alícuota 0% la actividad del productor está gravada y por tanto, no procede la aplicación de la mera compra por no reunir uno de los requisitos de procedencia.

Que ofrece prueba documental que consiste en las actuaciones administrativas N° 20013-376-D-2006 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, pericial contable e informativa.

Que en subsidio solicita que el criterio expuesto en la Resolución C.A. N° 3/2008 se aplique para el futuro, puesto que implica un cambio de criterio respecto del expuesto en las Resoluciones C.A. N° 27/2002 y N° 28/2002.

Que, asimismo, reitera la solicitud de aplicar el procedimiento establecido en el Protocolo Adicional en la oportunidad en que se reúnan los requisitos de procedencia allí establecidos.

Que en la respuesta al traslado corrido, la Provincia de Tucumán manifiesta que el alta como contribuyente de Convenio Multilateral en la Provincia implica la existencia de sustento territorial. Ello por cuanto no debe perderse de vista que un contribuyente que solicita el alta de una jurisdicción determinada, no lo hará si no ejerce actividades con sustento territorial en esa jurisdicción, ya que justamente para inscribirse se exige tal recaudo. En el caso concreto la empresa registra alta en la jurisdicción desde el 01/04/1982.

Que de esa manera el instituto de la mera compra resulta de plena aplicación puesto que el comprador realiza una real actividad que genera el sustento territorial efectivo dentro de esa jurisdicción productora, que tiene su origen al momento del alta. Cita las Resoluciones (C.P.) N° 07/2003 y N° 09/2003, por las cuales se entendió que “el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella”, lo cual desestima lo invocado por el contribuyente.

Que lo trascendente no es el régimen por el cual ha optado en su oportunidad el contribuyente, sino que ha reconocido actividad en la jurisdicción; ello se desprende de las propias declaraciones juradas presentadas oportunamente, como así también de sus propios dichos en la acción incoada ante la Comisión Arbitral.

Que la circunstancia de que el contribuyente niegue en esta instancia lo manifestado oportunamente viola abiertamente la teoría de los actos propios, conformada en reiterados pronunciamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Que por los fundamentos expuestos considera evidente la configuración del requisito del sustento territorial para la aplicación del instituto de la mera compra, entendiendo que corresponde desestimar los argumentos del apelante respecto del tópico.

Que el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral establece que la mera compra procederá cualquiera sea la forma en que se realice, por lo que resulta de aplicación no sólo en el supuesto de compra directa sino también la efectuada a través de intermediarios que actúan por cuenta y orden de los productores, condición ésta que detenta la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda., por las siguiente razones:

a) La Cooperativa se encuentra inscrita en la Dirección General de Rentas de esa Provincia, declarando como actividad económica, entre otras, la venta al por mayor y/o en comisión o consignación de productos agrícolas.

b) A través del informe técnico, glosado a fs. 863 del expte. administrativo, la inspección actuante informa que: "... si bien las compras se hacen a través de la Coop. Agr. 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 sea el caso procedería el ajuste".

c) La jurisdicción, con fecha 28/09/2006, emitió la Resolución (DGR) N° 97/06, la cual resulta de aplicación para comisionistas, consignatarios y demás intermediarios que efectúen venta de bienes o prestaciones de servicios a nombre propio por cuenta de terceros a sujetos que revistan el carácter de agentes de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme a lo establecido en la RG (DGR) 23/02 y sus modificatorias.

- Básicamente la RG (DGR) N° 97/06 tiene por objetivo que el monto retenido por cada operación sea asignado a cada uno de los comitentes, en forma proporcional a las ventas rendidas conforme a la cuenta de venta y líquido producto que corresponda emitir en su oportunidad.

- La mencionada Cooperativa procedió a solicitar su inscripción por dichas operaciones manifestando, mediante nota, que la empresa se dedica a la comercialización en consignación de cereales y oleaginosas por mandato de terceros, operaciones que son liquidadas mediante la emisión del 1116 "C", comercializando dicho cereal con los exportadores en general, entre ellos VICENTIN S.A.I.C.

- El Form. 1116 "C" 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 por la Cooperativa, funcionarios de la Dirección General de Rentas de esa Provincia se apersonaron en el domicilio de la misma, procediendo a indagar respecto de la operatoria comercial de la firma, ante lo cual el apoderado y asesor contable de la misma informa que el productor primario entrega la producción de granos a la cooperativa quién 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

VICENTIN S.A.I.C., 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.

Que con respecto al boleto de compra venta ofrecido como prueba por la recurrente, la jurisdicción manifiesta que dicho instrumento no altera lo ya resuelto por la Comisión Arbitral en el sentido de que las compras se han realizado a los productores, con la intermediación de la Cooperativa, extremo que quedó comprobado mediante Acta, donde el apoderado expresó que actuaba como intermediaria. El acta es un Instrumento Público, y para ser dejada sin efecto tendría, en todo caso, que haber sido redargüida de falsa, cosa que no ocurrió en autos.

Que también manifiesta que, en relación al Boleto de Compra Venta, sus cláusulas no son oponibles a esa jurisdicción, sobre todo en aquello relacionado con materia tributaria. Así lo establece el artículo 20 del Código Tributario Provincial, y tienen efectos sólo entre las partes contratantes.

Que sin perjuicio de lo anterior, resulta llamativo que el contribuyente, con más de 20 años de trayectoria en la jurisdicción, desconozca el carácter de intermediario que reviste la Cooperativa, máxime cuando en el propio instrumento que ofrece como prueba consta que la mercadería no es de propia producción de la Cooperativa y que la misma no detenta el carácter de productor primario.

Que deja sentado que la jurisdicción, bajo ningún punto de vista, está gravando las exportaciones que realiza la firma VICENTIN S.A.I.C., debiéndose tener presente que la mera compra constituye un hecho imponible especial perfectamente definido e independiente de la exportación. En este sentido, la ley que regula el gravamen es sumamente clara al disponer la gravabilidad de la mera compra, independientemente del destino de los ingresos provenientes de la venta posterior de los bienes y por tanto debe prescindirse de consideraciones que la excedan.

Que la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportados desde otra jurisdicción, habida cuenta que el Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conforme al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos.

Que la Provincia de Tucumán no ha transgredido las pautas nacionales contenidas en la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, porque no se han gravado, bajo ninguna circunstancia, las exportaciones a través de algún derecho o tasa, sino tan sólo -en ejercicio de sus facultades tributarias no delegadas a la Nación- pretende alcanzar con el gravamen a la actividad de “mera compra” desarrollada por la recurrente en su jurisdicción.

Que subsidiariamente a lo expresado, añade que el contribuyente nunca probó de manera

fehaciente que la producción adquirida en Tucumán haya sido efectivamente exportada, por lo que no se debería acceder a su pretensión, dado que no ha probado los hechos en los que pretende fundar y encuadrar su derecho.

Que el fundamento técnico del instituto, de neto corte proteccionista, está orientado a proteger a las economías 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 es industrializada o vendida fuera de la jurisdicción de origen.

Que para que proceda la mera compra, 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, por exención o por la aplicación del régimen de alícuota cero por ciento (0%).

Que la modalidad de la fijación de alícuota cero por ciento a las actividades primarias fue asumida dentro de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo por Ley N° 5636, situación que registra antecedentes similares en otras jurisdicciones provinciales. Por ello durante la vigencia de dicho régimen el productor primario no tributó el impuesto, por lo cual la actividad desarrollada por la firma de referencia se encuentra comprendida en los extremos previstos por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que en lo referente a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, entiende que corresponde denegar tal petición en razón de que la firma recurrente no ha probado fehacientemente las causales que lo tornan operativo, destacando que no fue inducida a error por parte de ningún fisco y que se ha detectado omisión de base imponible.

Que asimismo solicitan el rechazo de la prueba pericial contable ofrecida, por inconducentes a la obtención material de los hechos, puesto que el tratamiento de esta cuestión se encuentra ya a disposición de esta Comisión Plenaria, y con los mismos argumentos rechaza la prueba informativa ofrecida.

Que a todo evento ofrece copia certificada y/o su original del expediente administrativo.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria advierte que la controversia radica en establecer si la actividad del contribuyente encuadra en lo normado por el artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral.

Que el primero de los aspectos a considerar es aquel 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 Convenio, y con relación a ello la firma reconoce que se encuentra inscripta como contribuyente de la Provincia de Tucumán debido a que desarrolla actividades en la jurisdicción.

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, y así se ha considerado en las resoluciones que cita la jurisdicción.

Que es por ello, que dicho requisito se encuentra debidamente cumplido desde el momento en que existe desarrollo de actividades del contribuyente en la jurisdicción.

Que en relación al requisito de que la compra debe haberse realizado a los productores, se observa que el Fisco ha verificado el hecho generador de la obligación conforme al régimen del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral toda vez que el acopiador ha realizado las operaciones de venta por cuenta y orden de los productores.

Que en lo referente a que la jurisdicción estaría gravando los ingresos por exportaciones, es necesario destacar que la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 10/2007 (CA), ratificada por la resolución (CP) N° 10/2008, ha resuelto una situación similar a la planteada en las presentes actuaciones en el sentido de 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 del Chaco, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, 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”.

Que en lo que hace a la gravabilidad del productor durante los períodos que comprende la determinación tributaria, la circunstancia de que en la Provincia de Tucumán esté gravada la producción primaria, aunque luego no tribute el impuesto en función a que la misma tiene como tratamiento fiscal la alícuota cero por ciento (0%), en definitiva tiene el mismo efecto desde el punto de vista de que la actividad no tenga costo impositivo por este concepto.

Que es evidente que de la norma -artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral- se desprende en forma inequívoca que lo que se pretende es, para que proceda el instituto de la mera compra, que el productor primario no tribute el impuesto en su jurisdicción, ya sea por estar contemplado el tratamiento de su actividad a alícuota cero por ciento (0%) o por encontrarse expresamente exenta, si bien dichos conceptos no son iguales, con cualquiera de ellos esa condición se cumple acabadamente.

Que en lo referente a la solicitud de aplicación de las disposiciones del Protocolo Adicional, tal como lo manifestara la jurisdicción de Tucumán, el contribuyente no ha probado las causales que permitan su procedencia, en especial que fuera inducido a error por parte de ninguna jurisdicción.

Que igualmente se considera que las pruebas ofrecidas resultan inconducentes pues obra en las actuaciones toda la información y antecedentes necesarios para un correcto análisis de las situaciones planteadas.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Rechazar el recurso de apelación interpuesto por VICENTIN S.A.I.C. contra la Resolución N° 3/2008 dictada por la Comisión Arbitral en el Expte. C.M. N° 626/2006, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

MANUEL FRANCISCO VALIERO -PRESIDENTE