

## RESOLUCIÓN N° 10/2006 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 485/2004 originado en la acción promovida por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA contra la Resolución N° 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones; y

### CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la Cooperativa expone los siguientes agravios ante el ajuste practicado:

- La realidad del acto cooperativo entre la Cooperativa Agrícola de la Colonia Liebig Limitada y sus asociados, no encuadra en los términos del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones, en virtud de que no se traslada la entidad a la Provincia de Misiones a comprar a productores primarios, sujetos cuya actividad se encuentra exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme a la exención dispuesta por el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal señalado.
- Que le corresponde tributar a la Cooperativa por el artículo 2° del Convenio Multilateral, por el desarrollo de actividades de ventas de sus productos que realiza en dicha Jurisdicción, siendo ésta la realidad del acto cooperativo.
- La Resolución N° 70/2002 pretende forzar una interpretación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el sentido que dice lo mismo que el primer párrafo del mismo artículo, aspecto absolutamente controvertido en la letra y en el espíritu de la norma.
- En cuanto al concepto de propio productor, si bien la jurisprudencia existente en el marco del Convenio Multilateral adopta el criterio establecido en el Expte. C.M. N° 12/1983 “Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, resuelto por la Comisión Arbitral en el año 1984, que cita la Resolución General N° 70/2002, aclara que no toda la doctrina es conteste con adoptar este criterio. Cita en tal sentido, doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi, en su obra Convenio Multilateral, Editorial Depalma, página 132.
- Lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente. Queda asimismo claro que en el primer párrafo del artículo 126 están gravadas las operaciones realizadas dentro de la Provincia.
- Solamente está exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la primera venta de estos

productos primarios realizada por los propios productores, conforme la extensión de la exención establecida en el artículo 139 del Código Fiscal, realizada dentro de la Provincia de Misiones.

- Los acopiadores, intermediarios, secaderos, molinos y aserraderos, que adquieran bienes primarios, ya tienen la actividad gravada y, por lo tanto, ya no se aplica el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.
- Respalda su posición la Resolución C.A. N° 28/2002, recaída en el Expte. C.M. N° 306/02 “Pecom Agra S.A c/Provincia de Salta”.
- Entiende que el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal debe aplicarse conjuntamente con el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, debiendo cumplirse el principio de territorialidad, correspondiendo tributar en la medida que el contribuyente realice actividades dentro de la Jurisdicción de Misiones. Si no realiza actividades específicas para realizar las mencionadas compras, no es contribuyente. Trae como referencia en este punto doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi.
- La Cooperativa no realizó dentro de la Provincia de Misiones, las operaciones de compra sobre las cuales la Dirección realizó la determinación de oficio. Esto es así por cuanto dentro del concepto de acto cooperativo, definido por la Ley de Cooperativas entre el asociado y su cooperativa, los asociados con domicilio en la Provincia de Misiones entregan en forma personal la hoja verde de yerba mate a los secaderos de su cooperativa establecidos en la Provincia de Corrientes. Asimismo, todas las actividades vinculadas con dicho acto se realizan dentro de la Provincia de Corrientes.
- Detalla el proceso de la yerba mate, que se cosecha en forma manual y se lleva a los secaderos para extraerle el agua contenida en las hojas, proceso que debe realizarse dentro de las 24 horas de cosechado. Esto se denomina secanza, y de allí surge la yerba “canchada”.
- La Cooperativa Liebig no posee en Misiones: compradores o gestores de compra, personal que visite las chacras de los asociados, personal que realice la cosecha de los productores asociados ni transportes que levanten la cosecha en chacra y entreguen la misma a los secaderos.
- Hace saber, asimismo, que en el recurso interpuesto en la Provincia de Misiones solicitó la excepción del instituto de la prescripción, dado que por Ley 4038 de la Provincia de Misiones se ha establecido la misma en 5 (cinco) años, y la Dirección de Rentas de la Provincia de Misiones, desoyendo lo establecido en las normas de fondo, determina impuesto por períodos prescriptos, que son los referidos a los períodos 1995 a 1999.
- Solicita asimismo, se aplique subsidiariamente el Protocolo Adicional, comunicándose a la Provincia de Corrientes.

Que obra en autos la respuesta del Fisco Provincial al traslado conferido, expresándose que:

- Vinculado con la Resolución General N° 70/2002, su artículo 1° contiene disposiciones aclaratorias del artículo 13, primer párrafo del Convenio, que en realidad es una reproducción literal de la definición dada por Resolución C.A. N° 1, del 8/08/1984, ratificada por la Comisión Plenaria mediante Resolución de fecha 14/12/1984, Expte. C.M. N° 12/1983 “Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires”. También en relación al sentido y alcance del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de Misiones, señalando en su artículo 2° que la mera compra constituye un hecho imponible especial por el cual la sola adquisición de los productos de origen provincial hace nacer, en forma instantánea, la obligación fiscal atribuible a la Jurisdicción de Misiones. Esta interpretación ha sido confirmada por la Comisión Plenaria en Resolución N° 7/2003, Expediente CM N° 304/2002, S.A.C.E.I.F. DREYFUS LTDA. c/Provincia de Salta.
- En virtud de lo establecido por la Resolución General N° 70/2002, es indiferente el lugar geográfico donde se desarrolla la “mera compra” de dichos productos.
- En el caso, ha quedado demostrada la compra de hoja verde de yerba mate a productores domiciliados en la Provincia de Misiones, siendo que la Cooperativa a requerimiento de la Dirección General de Rentas, ha informado en carácter de declaración jurada el monto de las adquisiciones efectuadas a dieciocho proveedores bajo el título: “compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones expresados en kilogramos en los años: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003”, ratificando además el ejercicio de la actividad en la Jurisdicción de Misiones, donde comercializa el producto final obtenido.
- Así lo ha entendido la Comisión Plenaria en las Resoluciones Nros. 7 y 9, ambas del 2003, en los autos: “Pecom Agra S.A. y S.A.C.E.I.F Louis Dreyfus Ltda., c/ Provincia de Salta”, en tanto ha expresado: “Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la Jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la Jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la Jurisdicción productora”.
- Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la Jurisdicción, ya 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, en la medida que se encuentren configurados los extremos señalados.
- La decisión adoptada por el máximo Organismo de aplicación del Convenio derriba la Resolución de la Comisión Arbitral citada por la contribuyente en apoyo de su postura y busca terminar con las prácticas de intentar eludir el impuesto en las provincias productoras, utilizando la figura del productor como vendedor fuera de su territorio.

- Sobre la naturaleza del hecho imponible, de acuerdo al artículo 9° del Código Fiscal, la indagación de la certeza, es decir, la búsqueda de la clara, segura y firme convicción de la realidad fáctica o verdad material, con el objeto de determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, debe hacerse atendiendo a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. En el mismo sentido, el artículo 27 del Convenio Multilateral prevé que en la atribución de los gastos e ingresos se debe atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones efectivamente realizados.

- De los instrumentos públicos –actas labradas por funcionarios del área de fiscalización a los colonos domiciliados en el Departamento Apóstoles- surge que: 1. los productores venden hoja verde de yerba mate de propia producción a la Cooperativa; 2. la producción –hoja verde cosechada en el día- es llevada o enviada a la Cooperativa sin ninguna documentación que avale la carga transportada, vale decir, sin factura, sin remito o documento equivalente; 3. las plantaciones están ubicadas en el Departamento Apóstoles, Provincia de Misiones; 4. la cosecha se entrega a la Cooperativa con medios de transporte propio de los colonos y sin pedidos previos; 5. el precio de la hoja verde se cobra en efectivo u otra modalidad; 6. la Cooperativa para captar, atraer, capturar y cautivar la producción primaria de la zona rural de Misiones emite publicidad radial y además televisiva, a través de medios de comunicación instalados en Apóstoles, es decir, efectúa gastos en la Jurisdicción productora para adquirir las hojas verdes de yerba mate. Acompaña prueba documental sobre programa “Fortín Apóstoles”.

- Asimismo, efectúa gastos de publicidad rotativa según constancia que obra en las presentes actuaciones para el programa radial “La Cooperativa saluda a sus colonos”. Las adquisiciones de hoja verde las realiza tanto a asociados como a no asociados.
- Actualmente existen contribuyentes que proveen a la Cooperativa de materia prima (yerba mate canchada), según surge de actas labradas en el Puesto de Control en Rutas “Estación Apóstoles”, ubicado en territorio de Misiones.
- En cuanto a la pretensión de aplicación del Protocolo Adicional, entiende que en el caso no se encuentran reunidos los requisitos para su aplicación, ello toda vez que no existe resolución determinativa firme, entendiéndose por tal a aquella que agota la instancia en sede administrativa.

- Menciona que la Resolución N° 2622/04, por la cual se determina de oficio y con carácter parcial la obligación tributaria del contribuyente, se sustenta en fuentes del Derecho Tributario sustantivo, el principio de legalidad y el derecho positivo que rigió durante el período 6/1995 a 8/2002, destacando el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal y las normas reglamentarias (Decreto N° 1445/1990), que establece que “la secanza del producto no altera su condición primaria” y la Resolución General N° 143/1882).

- Por las normas complementarias -Decreto N° 27/1994- se desgravó la actividad de Molinos y Secaderos de Yerba Mate y Té.
- Se hace referencia además al Código Alimentario Argentino -Ley 18284-, que define y caracteriza a la yerba mate. Agrega además, antecedentes jurisprudenciales que conceptúan a la yerba mate canchada y otras etapas en el proceso productivo.
- Debe tenerse en cuenta que por el período 6/1995 a 8/2002, la Cooperativa no prueba que sus proveedores hayan ingresado el impuesto correspondiente a la Provincia de Misiones, a fin de acreditar los extremos que invoca.
- La realidad de los hechos económicos acaecidos en el ejercicio de la actividad de elaboración de yerba mate desarrollada por la contribuyente con los productos agropecuarios adquiridos en Misiones, así como el peso y la contundencia de la posición expresada precedentemente, son suficientes para relevar al Fisco de la consideración de cualquier circunstancia que pretenda hacerse valer para impedir la aplicación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el período comprendido en la determinación.
- Siendo que la Provincia de Misiones, en tanto Jurisdicción productora de hoja verde de yerba mate y de yerba mate canchada, no grava la actividad del productor, no procede efectuar atribución de base imponible con arreglo al Régimen General previsto en el artículo 2° del Convenio, y con mayor razón si se considera que en el período comprendido en la determinación de oficio tampoco se grava la actividad desarrollada por secaderos, cooperativas y molinos.
- El presente caso encuadra en el instituto de la “mera compra” en virtud de que la Cooperativa adquiere –compra- a productores primarios y además a secaderos, acopiadores, cooperativas y a terceros ubicados en Jurisdicción de Misiones los productos hoja verde y yerba mate canchada o elaborada, siendo irrelevante discutir si lo hace en forma habitual o esporádica, porque ambas situaciones quedan subsumidas en la norma. Adquiere asimismo, productos primarios a productores no asociados.
- Son claras y contundentes las disposiciones del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal al referirse a los productos comprendidos en la norma, no restringe su alcance a los productos primarios en estado natural, por lo que se descarta el argumento de la Cooperativa en el sentido de que la “mera compra” se refiere a los productos primarios en estado natural, exclusivamente.
- El planteo de la firma vinculado a la falta de sustento territorial queda sin efecto por cuanto con las pruebas que se acompañan, se acredita que la Cooperativa ejerce actividad en esta Jurisdicción, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, así como posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bausud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.
- Concluye que en el período comprendido en la determinación de oficio de carácter parcial, debe estarse al tratamiento especial consagrado por el tercer párrafo del artículo 13 del

## Convenio Multilateral.

- Niega que la yerba mate canchada sea producto industrial, como así también que la actividad de secanza de la hoja verde de yerba mate, constituya un proceso industrial integral, en el sentido de que implique la transformación física y química de la materia prima en productos nuevos, en razón de que el proceso genera como producto agropecuario yerba mate canchada que, en esencia, es un producto primario que es insumo en las siguientes etapas de elaboración.
- Sostiene que las operaciones realizadas encuadran en el concepto de “actos mercantiles” porque son los propios colonos quienes en carácter de declaración jurada afirman efectuar ventas de sus cosechas a la Cooperativa.
- Niega que la Cooperativa no realice actividad en su Jurisdicción desde el momento que ha quedado probado que la misma realiza actos y efectúa visitas a través de corredores para concretar operaciones de compra en territorio de Misiones.
- El acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compra y venta de productos o mercaderías, sino la realización de un servicio social de conformidad a los principios tipificados en la ley.

Que entrando al análisis por esta Comisión Arbitral, se observa en el expediente la existencia de planillas de detalle de compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones, por parte de la Cooperativa Liebig Ltda. expresados en kilogramos y además el precio pagado por kilogramo de hoja verde que rigió en cada año comprendido en la fiscalización aportados por la contribuyente, como así también tickets de recepción donde consta el producto yerba mate hoja verde.

Que las liquidaciones que dieran origen a la Resolución N° 2622/2004 fueron realizadas sobre la base de considerar el producto hoja verde de yerba mate que se detalla en las planillas mencionadas. Por lo tanto, al entrar al punto de la controversia, debe destacarse este aspecto que resulta de fundamental importancia, toda vez que el contribuyente coincide en que “lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente”.

Que en cuanto a la existencia del debido sustento territorial respecto de las compras que realiza la Cooperativa Liebig a productores asociados de la Provincia e Misiones, el Fisco determinante aporta elementos de prueba que acreditan que la Cooperativa ejerce actividad en la Provincia de Misiones, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bansud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.

Que así también, queda probado que la Cooperativa efectúa visitas a través de corredores

para concretar los actos u operaciones de compra en territorio de Misiones.

Que respecto del concepto del acto cooperativo que realiza la accionante, se coincide con el criterio expresado por el Fisco al contestar el traslado cuando se refiere a que los mismos se tratan de actos mercantiles, considerando que al asociarse se comprometen a entregar una determinada cantidad del producto hoja verde de yerba mate, por lo que este argumento no resulta de relevancia a los fines de dilucidar la cuestión de fondo planteada.

Que la propia legislación de la Provincia de Misiones, en el artículo 126 del Código Fiscal, al incluir a la mera compra como actividad alcanzada por el tributo, especifica que las mismas deben ser realizadas “dentro de la provincia”, con lo cual se evidencia la necesidad de la extensión territorial del comprador para que se produzca el hecho imponible.

Que el hecho de que la recurrente haya efectuado gastos de la naturaleza de los antes descriptos, exterioriza el sustento territorial para considerarla sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que se acreditan en autos que las compras de la Cooperativa Colonia Liebig Ltda. son al propio productor de la Provincia de Misiones, sujetos cuya actividad se halla exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos según el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal. Siendo así, son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que con relación a la mención sobre la prescripción liberatoria que efectúa la empresa, esta Comisión Arbitral toma conocimiento del planteo y reafirma que no es competente para tratar el tema.

Que obra en autos 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 interpuesta por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA – Exp. C.M. N° 485/2004 - contra la Resolución N° 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

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

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

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**