

RESOLUCIÓN N° 44/2007 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 418/2003 originado en la acción promovida por la firma Syngenta Seeds S.A. contra la Determinación Impositiva de fecha 29/09/2003 que le practicara la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta; 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 contribuyente expone los siguientes agravios ante el ajuste practicado:

- Las operaciones consideradas en la liquidación no constituyen compras en virtud de que la firma ha recibido de sus clientes, en concepto de dación en pago, cereales que posteriormente comercializa a los propios acopiadores donde se encuentra depositado el producto recibido.
- Menciona la definición de dación en pago contenida en el Capítulo 7° del Código Civil –artículo 779-, trae referencias vinculadas con opiniones de autores –Guillermo A. Borda- en refuerzo de su posición y señala que el pago es el medio de extinción de las obligaciones, por lo que la dación en pago en este caso tiene esa finalidad y no la de adquisición de bienes porque no constituye un nuevo contrato de compraventa.
- Hace referencia a la falta de configuración de los restantes extremos del presunto hecho imponible “mera compra”, señalando que, en el caso, la empresa no realiza ninguna actividad compradora para obtener cereal en jurisdicción de Salta, por lo que tampoco se verifica el requisito de sustento territorial en esa jurisdicción con respecto a la operación en cuestión.
- Alega que según las Resoluciones N° 7/2003 y 9/2003 de la Comisión Plenaria, 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 los que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora siempre que se exterioricen adicionalmente hechos, actos u otros elementos probatorios, de los que surja la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora. En el caso de SYNGENTA SEEDS S.A. no se dan ninguno de estos supuestos.
- Resalta asimismo la falta de verificación del calificativo “mera”, considerando que la empresa es contribuyente de la jurisdicción de Salta por su actividad generadora de ingresos, por lo tanto no puede sostenerse que su actividad en la Provincia se limite a esa sola supuesta acción de compra.

-No ha sido probado por el Fisco que la Provincia de Salta sea la jurisdicción productora de los cereales incluidos en la determinación, tal es el caso de la dación en pago efectuada por OLMEDO AGROPECUARIA de la Provincia de Santiago del Estero donde queda acreditado el origen de los productos y que es producción propia del cliente.

-Tampoco se ha probado que los clientes sean productores agropecuarios en Salta, siendo que el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral exige para la procedencia del régimen especial, que se trate de una compra directa al productor.

-No se ha probado que los cereales en cuestión hayan sido vendidos fuera de la jurisdicción de Salta, siendo que en este caso la empresa realiza la venta a acopiadores situados en diversas localidades de Salta, donde se encontraban los productos acopiados, tales los casos de Bunge Argentina SA y a Aceitera General Deheza.

-No se ha probado que en cada uno de los períodos en cuestión, en función a la legislación local y a la particular situación impositiva del sujeto, no se hubiera gravado la actividad del mismo cliente.

-En ciertas operaciones ha intervenido un corredor de cereales, y siendo que la empresa no conoce la situación impositiva frente al gravamen de los clientes no puede determinar el extremo adicional que debe verificarse para el nacimiento del presunto hecho imponible “mera compra”, por lo que la determinación carece de sustento alguno tanto de hecho como de derecho.

-La mera compra, como un hecho imponible independiente y diferencial (tal como pretendería el Fisco Provincial) no es aplicable a sujetos comprendidos en el Convenio Multilateral.

-Trae como referencia opiniones de Pablo S. Varela y Alberto Pablo Marsicano relacionadas con el momento de atribuir la base imponible en el caso de la “mera compra”, esto es cuando se produzca la venta del bien, por lo que difiere del criterio aplicado por Salta, que sostiene que el hecho imponible nace en el momento de adquisición, por lo que se está vulnerando el principio de legalidad por no ajustarse al Convenio Multilateral. Menciona para esta situación el antecedente de la Resolución General N° 41/92 de la Comisión Arbitral.

-La aplicación del instituto de la mera compra como un hecho imponible independiente que nace con la recepción de los productos en cuestión y que resulta por otra parte adicional al hecho imponible que nace con la venta posterior de los mismos, conduce lisa y llanamente a la doble tributación sobre un mismo hecho económico.

-Informa que la empresa ha solicitado expresamente a la Dirección General de Rentas que se abstenga de dictar Resolución hasta tanto se expida la Comisión Arbitral y hace reserva de la eventual aplicación del Protocolo Adicional.

-Ofrece prueba documental obrante en el expediente N° 280567/2003 de la DGR de Salta, como así también la prueba ofrecida en sede local y la documentación de las operaciones mencionadas.

En respuesta al traslado corrido, la Provincia de Salta, deja sentado lo siguiente:

-El presente caso es similar en todos sus aspectos al ya tratado y resuelto por la Comisión Arbitral en oportunidad de abordar el Expte. 323/02 SYNGENTA AGRO S.A. c/Provincia de Salta, Resolución de C.A.N° 6/04 ratificada por Resolución N° 19/04 de la Comisión Plenaria.

-Entiende que la empresa realiza dos operaciones distintas, una de venta de semillas y otra de compra de cereales. Esta etapa de compra se considera encuadrada dentro del artículo 160 inciso b) del Código Fiscal y el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral. Las restantes ventas de sus productos debe declararse de acuerdo a lo indicado en el régimen general del art. 2° del Convenio Multilateral.

-Ratifica que la firma realiza su actividad de compra con productores salteños, según fotocopias de facturas que fueron presentadas por la empresa en el expediente N° 22-280567/03 tramitado ante la DGR; de ello surge también que el gasto de flete es efectuado por un tercero.

-Con respecto al calificativo de “mera” que señala el contribuyente, reitera que son compras efectuadas en Salta, lo que se puede apreciar por el remitente de las mismas. Además, el que compra remite los productos primarios a otra jurisdicción para su venta en el mismo estado o para formar parte de un proceso industrial, hecho que surge de los antecedentes obrantes en las actuaciones.

-El sustento teórico del ajuste es compartido, en su aspecto fiscal, por otros tributos nacionales en cuanto al análisis de la figura de la “dación en pago”. En efecto, el artículo 1325 del Código Civil establece que cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra-venta. En este sentido se ha expedido el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, en el precedente “Coragro S.R.L.” sentencia de fecha 11/06/2002, en donde se discutía la procedencia de un crédito fiscal que era tomado por el que recibe el bien pero la posterior venta de los productos, por la modalidad de la figura de la “dación en pago”, no se declaraba como débito fiscal; la causa se resolvió a favor del Fisco nacional.

-Asimismo, el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral se refiere a la adquisición de productos primarios cualquiera fuere la forma de su instrumentación. Toda interpretación que se haga de este artículo debe efectuarse respetando la esencia y finalidad que se tuvo al redactarlo, cual es la de proteger y defender a las jurisdicciones productoras que eximieron a la actividad primaria.

-Los agravios de la empresa son improcedentes y traslucen una evidente contradicción, por cuanto el contribuyente se empeña en marcar la diferencia entre los institutos de la dación en pago y la compra de productos cereales, siendo que el propio contribuyente ha aceptado que debe tributar por las ventas de cereales. Lo que motiva el ajuste es el erróneo tratamiento fiscal dado por el contribuyente a las ventas

de cereales obtenidos de la Provincia de Salta.

Que analizados los antecedentes y argumentos de las partes, surge que la cuestión de fondo a resolver en el presente caso, consiste en determinar si a los efectos del ajuste se configuran los recaudos de la mera compra previstos en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, en virtud de que los productos son recibidos como dación en pago por la venta de semillas y agroquímicos que constituye la actividad principal de la empresa.

Que de la documentación aportada en autos surge que, en todos los casos, el domicilio consignado en la factura por SYNGENTA SEEDS S.A. en carácter de adquirente, es Gobernador Valentín Vergara 407, Vicente López (1638), Buenos Aires, y asimismo, las firmas que adquieren los productos de SYNGENTA SEEDS S.A. poseen domicilio fuera de la jurisdicción de Salta.

Que está configurado el sustento territorial requerido en la especie por el Convenio Multilateral, puesto que el contribuyente realiza su actividad de venta de agroquímicos, semillas y fertilizantes en la Provincia de Salta, encontrándose inscripto en el Convenio Multilateral. Tributa, porque así lo manifiesta en sus declaraciones juradas, tanto por la venta de semillas como de cereales, en función del coeficiente de atribución resultante de aplicar el régimen general del art. 2º del Convenio Multilateral.

Que conforme a los antecedentes de las actuaciones, se desprende que el contribuyente a través de corredores o en forma directa, efectúa compras de cereal en la Provincia de Salta, consignándose en las facturas la leyenda “operación de canje encuadrada en el artículo 6º de la RG 1394” por lo que resulta procedente entender que la dación en pago para estas operaciones se encuentra comprendida en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, y a este respecto, debe advertirse que dicha norma establece que la figura de la “mera compra” se aplica cualquiera fuere la forma en que se realice, asimilándola a una compraventa.

Que surge evidente que SYNGENTA SEEDS S.A. se traslada a la Provincia de Salta para adquirir los productos primarios como parte de su operatoria normal, ya que los recibe como parte de pago en operaciones de canje previstas claramente en la legislación impositiva nacional como habituales en la actividad de la producción primaria, con lo que queda demostrada su intención o voluntad de desarrollar su actividad compradora.

Que no representa un argumento válido el agravio que expresa la firma en relación al calificativo “mera” que atribuye a la determinación con respaldo en su actividad generadora de ingresos, ya que las actividades son perfectamente separables, por cuanto en la documentación aportada consta que la empresa remite los productos primarios a otra jurisdicción para su venta en el mismo estado o para formar parte de un proceso industrial.

Que surge de la documental aportada, que los proveedores tienen domicilio en la Provincia de Salta, que el gasto de flete es efectuado por un tercero, que el vendedor es un productor de la jurisdicción de Salta, y que además, quien compra remite los productos primarios a otra jurisdicción para

su venta en el mismo estado o para formar parte de un proceso industrial.

Que la mera compra se considera encuadrada dentro del artículo 160 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Salta y en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, dado la modalidad de las operaciones objeto de la determinación que consisten en sacar de la jurisdicción productora los bienes para su posterior venta o industrialización fuera de ella, encontrándose exento en la legislación impositiva de la jurisdicción de Salta el productor primario.

. Que al no haber probado el contribuyente que la venta del cereal fue realizada dentro de la jurisdicción productora para encontrarse incluido en el artículo 2º del Convenio Multilateral, se consideran cumplidos los recaudos establecidos por el artículo 13, tercer párrafo, del Régimen Especial en lo que hace al instituto de la mera compra.

Que los Organismos del Convenio Multilateral ya se han expedido en la materia específica que trata la cuestión bajo análisis, por lo que corresponde aplicar al caso concreto el antecedente de la Resolución N° 6/2004 de la Comisión Arbitral y Resolución N° 19/2004 de la Comisión Plenaria.

Que en lo que se refiere a la aplicación del Protocolo Adicional que invoca la empresa, cabe concluir que en esta etapa no resulta procedente expedirse sobre el mismo por cuanto no se dan los recaudos para su consideración.

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 firma SYNGENTA SEEDS S.A. contra la Determinación Impositiva de fecha 29/09/2003 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, - Exp.C.M.Nº 418/2003 - por las razones expuestas 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**