

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

LA RIOJA, 1° de Junio de 2005

RESOLUCIÓN N° 32/2005 (C.A.).

VISTO el Expediente C.M. N° 423/2003, por el cual la firma ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS S.A. acciona contra la Resolución N° 2316/2003, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y

CONSIDERANDO:

Que en lo referente a los aspectos formales de la presentación se han cumplimentado los extremos exigidos por las normas y disposiciones de aplicación sobre la materia, en lo referido al tiempo y forma de la misma.

Que la actividad principal de la firma consiste en la producción y elaboración de té y yerba mate, con plantaciones propias localizadas en la Provincia de Corrientes, y asimismo adquiere materia prima (yerba mate canchada y té negro) a agentes económicos de la Provincia de Misiones en la que no tiene establecimiento industrial alguno.

Que como conclusión de una inspección por parte del fisco de la Provincia de Misiones se determinó una deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dictándose la Resolución que da origen al planteo de las presentes actuaciones.

Que la firma contribuyente expresa los agravios siguientes respecto de la resolución impugnada:

I – Precisión sobre el producto primario

- Lo que adquiere no es el producto primario del té o de la yerba mate, sino el respectivo producto primario luego de sometido, por el propio productor o generalmente por terceros, a un proceso industrial que lo transforma en lo que se conoce como té negro y yerba mate canchada. El producto primario es el “brote verde de té” y la “hoja verde de yerba mate” que es lo que siembra y cosecha el respectivo productor primario.

- El proceso que transforma el referido producto primario en el producto que adquiere la firma (yerba mate canchada y té negro respectivamente), consiste en el secado, zapeado y la trituración grosera (art. 1194 y cc. del Código Alimentario Nacional, Ley 18.284, Decreto 2126/71 y normas complementarias y modificatorias).

- La documental agregada demuestra acabadamente la diferencia que existe entre el producto agropecuario o fruto del país (hoja verde de yerba mate o brote verde de té), con el producto ya industrializado que adquiere la firma, producto a los que a su vez someterá al subsiguiente proceso industrial para obtener la yerba mate molida y fraccionada y el té en hebras o en saquitos, que son los bienes que se comercializan al público para consumo.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

- La yerba mate canchada y el té negro fueron productos primarios, agropecuarios, frutos del país, pero ya no “conservan su estado natural, aún en el caso de haberlos sometido a algún proceso o tratamiento –indispensable o no– para su conservación o transporte (lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.)”. La transformación que se ha operado en los productos no son “para su conservación o transporte”, como dice la norma, sino para su efectiva mutación organoléptica.

II – Los productos adquiridos son productos industriales y no productos primarios.

- El Decreto Nacional N° 2541/77, reglamentario de la Ley de Promoción Industrial N° 21.608, brinda una definición de actividad industrial en su artículo 7° que sin lugar a dudas incluye los procesos a que se ven sometidos las hojas verdes de yerba mate y los brotes verdes de té.

- Asimismo la doctrina ha caracterizado a la actividad industrial con una serie de elementos como ser: i) proceso de elaboración, transformación o procesamiento, ya sea físico, químico o intelectual; ii) obtención de un producto final distinto del que le dio origen; iii) utilización de materias primas o materiales, tangibles o intangibles; iv) utilización de bienes que sean de propiedad de quien desarrolle estas actividades, soportando los gastos que los mismos demanden; v) realización de la producción en instalaciones propias o de terceros; vi) asumir los riesgos de explotación.

- Todas estas características y elementos que la sucinta reseña que se acaba de efectuar exige de una actividad para ser considerada industrial, están presentes en la elaboración de la yerba mate canchada y del té negro, que es lo único que adquiere la firma y sobre lo que se ha practicado el ajuste fiscal que se resiste.

- Queda claro que la empresa no compra “productos primarios” ni “frutos del país”, tal como lo exige el art. 13 del Convenio Multilateral, sino productos industrializados, lo que excluye la aplicación de la citada norma.

III – La interpretación correcta del art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral y su aplicación al caso.

- El Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene como hecho imponible el ejercicio habitual y con propósito de lucro dentro de la jurisdicción, y como base imponible a los ingresos brutos que se devenguen como consecuencia, según las normas del Código Fiscal y art. 9° de la Ley 23.548 de Coparticipación de Impuestos.

- El Convenio Multilateral es un acuerdo entre jurisdicciones, ratificado por ley de cada una, para distribuir la base imponible que es común entre las jurisdicciones en las que el sujeto verifica el hecho imponible y acotar la potestad tributaria de cada una a la porción de base que le resulta asignada, porción que no acrece por lo que hagan o dejen de hacer las demás jurisdicciones.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

- El Convenio Multilateral no se aplica a nadie que no sea contribuyente por mérito de la normativa local.

- El Convenio Multilateral persigue sus objetivos mediante el régimen general y los regímenes especiales, que como tales, al ser excepciones a la regla deben interpretarse restrictivamente.

- El art. 13 está dedicado a la actividad de la producción primaria (productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país) y sólo a determinadas industrias (vino y azúcar en el primer párrafo y tabaco, quebracho y algodón en el segundo).

- Sin perjuicio de su aparente parentesco conceptual, los tres párrafos presentan marcadas diferencias, así:

El primer párrafo se refiere al productor primario que despacha el producto originario, sin vender, fuera de la jurisdicción de origen, para su venta, el segundo párrafo se refiere al industrial que adquiere directamente la materia prima al productor, mientras que el tercer párrafo se refiere a la mera compra en una jurisdicción para industrialización o venta en otra.

- El último párrafo que es la norma clave en este caso, presenta los siguientes caracteres salientes:

i) No importa quien sea el comprador (si industrial, acopiador, mero revendedor, etc.)
ii) No importa la forma en que se realice la compra (pero obviamente el comprador debe ser contribuyente de la provincia, pues de lo contrario no estaría alcanzado por obligación tributaria alguna).

iii) Debe tratarse de alguno de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros o frutos del país (es decir producto primario), o sea no de los alcanzados por el párrafo segundo (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta).

iv) Debe ser un producto primario producido en la jurisdicción.

v) El paso siguiente a la mera compra, se trate de industrialización o venta, debe hacerse fuera de la provincia de origen.

vi) La actividad del productor no debe estar gravada por la provincia en que se hace la mera compra.

- En el caso de estas actuaciones, el instituto de la mera compra no se aplica por la elemental razón de que lo que adquiere la firma a sujetos económicos de Misiones no son productos agropecuarios ni forestales ni mineros ni frutos del país, sino bienes que han sufrido un proceso de transformación que les ha quitado ese carácter. Desplazado así el referido régimen especial, Establecimiento Las Marías ha debido tributar conforme al régimen general, que es justamente lo que ha hecho.

IV – Prevalencia del Convenio Multilateral sobre el Código Fiscal.

- Para el supuesto de que se quisiera interpretar que la definición del instituto de la “mera compra”, especialmente por vía de la definición del concepto “frutos del país”, es más

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

amplia que la del art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral, y por ende alcanzara a la yerba mate canchada y al té negro, como productos primarios, agropecuarios, frutos del país, cabe destacar que éste prevalece por sobre las normas locales por su condición de parte del “derecho intrafederal”.

V – Propios actos de la Provincia

- Es sabido que los propios actos constituyen una regla ética y moral básica para medir la existencia o alcance de los derechos de cada uno en función de la conducta pasada del pretensor, así se tiene:

i) La Resolución General DGR/82/02, dictada en orden a clarificar el sentido del art. 126 inc.b) del Código Fiscal (y por ende el art. 13 párrafo tercero del Convenio Multilateral), en la que claramente interpretó que la yerba mate canchada y el té negro son bienes de origen agropecuario pero ya industrializados.

El art. 7° de la citada Resolución caracteriza a la yerba mate canchada como producto de la agricultura junto con la yerba mate elaborada, lo que demuestra que ubica a ambos como bienes industrializados, aunque sean ambos de origen agropecuario. Lo mismo ocurre con el té negro (art. 8°).

Es obvio que si para el mismo fisco provincial ambos son productos industrializados, tanto el art. 126 inc.b) citado como el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, resultan inaplicables.

ii) La Provincia de Misiones, en oportunidad de la elaboración del proyecto de reformas al Convenio Multilateral –Año 1988-, propuso que se incorpore a la yerba mate canchada y el té negro en el párrafo segundo del art. 13, lo cual demuestra que no estaban comprendidos entre los productos que esa norma menciona y en razón de no estar mencionados allí no estarían alcanzados entre los bienes aludidos en el tercer párrafo.

VI – Referencias subsidiarias

- Se incluyen compras no realizadas en Misiones.

Para el caso de compras de yerba mate canchada y té negro no elaborados en Misiones, aun cuando le fueran vendidos por sujetos con domicilio en ella, debe tenerse en cuenta que la norma del tercer párrafo del art. 13 exige que se trate de bienes producidos en la jurisdicción, por lo cual de ninguna manera podría considerarse aplicable a bienes no producidos en esa Provincia.

- El productor no está “no gravado” sino gravado, aunque a tasa cero.

En el caso, las compras se han efectuado a “secaderos” y no a productores primarios, por lo que el ajuste habría partido de extender el carácter de productor a dichos secaderos, lo que impide la aplicación del instituto de la mera compra por cuanto estos están claramente gravados conforme al Decreto N° 27/94, el cual categoriza a los secaderos como industria y

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

reduce la tasa a cero. Ello significa el reconocimiento de que se trata de una actividad industrial y la evidencia de que el productor está gravado – no exento – aunque a tasa cero.

- Respetto de los productores primarios

i) En el caso del productor primario, la exención, para que sea procedente, debe ser solicitada y tratarse de la primera venta, debiendo constar en la factura la leyenda de “venta de propia producción”.

ii) Evidentemente, las ventas que los secaderos hicieran a la firma no son primeras ventas, desde que responden a la venta ulterior de la hoja verde -transformada en yerba mate canchada y té negro- la que sucede a la primera venta que le hicieran al secadero los productores agrícolas.

- Acerca de la falta de sustento territorial.

i) La mera compra debe asentarse sobre una actividad habitualmente ejercida en la Provincia, criterio sentado por la Comisión Arbitral en el Expte. C.M. N° 304/02. También la norma local contiene la exigencia que la mera compra sea realizada dentro de la Provincia.

ii) La exigencia antes citada no aconteció en las operaciones que dieran origen al ajuste practicado, surgiendo de las actuaciones administrativas que ellas se concertaron, cumplieron y ejecutaron fuera de la Provincia de Misiones, y los bienes objeto de aquellas fueron entregados por cuenta, cargo y riesgo de sus vendedores, en las instalaciones de la firma situadas fuera de esa Provincia.

- Respetto de las operaciones de exportación.

Tampoco se ha tomado en cuenta que la pretensión fiscal viene a recaer sobre ingresos derivados de la exportación de los productos elaborados por la empresa con la yerba mate canchada y el té negro, ingresos que no pueden ser gravados directa ni indirectamente por la Provincia (art. 128 inc. del Código Fiscal, art. 9 inc.b punto 1 de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal).

VII – Protocolo Adicional o simple equidad solidaria.

En virtud de que la firma ha obrado razonablemente, con la prudencia del “buen hombre de negocios”, sin malicia, de buena fe, sin ánimo de beneficiarse ni de perjudicar, respecto de una cláusula del Convenio Multilateral que los propios fiscos adheridos debieron haber clarificado suficientemente -si hacia falta- sea mediante la pertinente reforma del Convenio, sea ejercitando la más sencilla atribución de dictar normas generales interpretativas, por ello es que solicita, en caso de desestimarse su planteo, se disponga la aplicación del Protocolo Adicional.

Que la Jurisdicción, ante la vista corrida oportunamente, expresa, lo siguiente:

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

- En lo que se refiere a la temática de propio productor, tiene criterio sustentado y fundamentado en diversas actuaciones, ratificadas por la Cámara Fiscal. Siempre se receptó el criterio de la Comisión Arbitral y Plenaria en los casos Compañía Envasadora Argentina y Benvenuto S.A.

- El criterio adoptado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones depende del encuadramiento del significado de la expresión “propio productor” contenida en la norma del art. 13 del Convenio Multilateral y en el art. 126 inc. b) del Código Fiscal Provincial.

- La postura que mantiene el Fisco emana de los razonamientos expuestos en el Acta N° 60 del 8 de agosto de 1984 de la Comisión Arbitral, Organismo competente para interpretar las cuestiones controvertidas del Convenio Multilateral. Asimismo el Fisco se ha expedido en idéntico sentido en varias causas administrativas.

- El carácter restrictivo que se pretende otorgarle al concepto de “propio productor” no condice con la finalidad protectora reconocida por la norma: el objetivo se ve logrado si efectivamente se torna operativa la norma de excepción con la amplitud necesaria como para hacer realidad la intención que sustenta, que es, al mismo tiempo, el motivo de la aceptación del Acuerdo por parte de las jurisdicciones protegidas.

- No existen en la norma ni en sus antecedentes, expresiones categóricas que permitan incluir o excluir a los productores que adquieran materias primas a terceros del concepto de propio productor.

- El hecho de que el productor agropecuario no se encuentre integrado industrialmente no debe alterar el tratamiento impositivo pretendido por el legislador: justamente lo que el art. 13 del Convenio pretende evitar es que por distorsiones en la comercialización de productos, las jurisdicciones donde se elaboran los mismos se vean privadas de una parte esencial de la base de imposición.

- El insumo principal o materia prima que la inspeccionada procesa y envasa es un producto agropecuario ya que el secado de la hoja verde de yerba mate o té efectuado por un tercero constituye un proceso de conservación y no de elaboración o transformación, por lo tanto el acopiador adquirente no puede ser considerado como un eslabón en el proceso productivo porque no transforma el producto en otro diferente al originario. Tampoco su intervención en la cadena de comercialización puede privar a las jurisdicciones de sustento para gravar el mayor valor que en ellas se generan.

- Cualquier otro criterio que intente excluir a la materia prima que la sociedad adquiere de los acopiadores y luego procesa y envasa significará, en los hechos privar a la jurisdicción productora de una parte sustancial del monto imponible que por atribución del art. 13 incuestionablemente le corresponde.

COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77

- Los regímenes especiales surgieron ante la necesidad de dar un tratamiento específico a determinadas actividades cuya inclusión en el régimen general resultaba inadecuada. La pretensión de apartar a la industrialización de materias primas del tratamiento fijado por el artículo 13, primer párrafo, se origina en una óptica totalmente limitada, consistente en considerar que la finalidad protectora de la norma está referida exclusivamente a la producción primaria en bruto, o con un mínimo proceso. No obstante la alusión que la misma hace a “...productos...en bruto, elaborados, y/o semielaborados...”, tiene indiscutible claridad y amplitud suficiente para desbaratar cualquier criterio tendiente a restringir su verdadero alcance.

- La actividad reseñada por la firma queda encuadrada en lo previsto por el art. 13 (tercer párrafo), cuando el contribuyente adquiere productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora, siempre que ésta no grave la actividad del productor. Esta es la única condición que establece el Convenio Multilateral para que el supuesto quede encuadrado en la norma.

- La Provincia de Misiones, por Ley N° 3084/94 con vigencia a partir del 01/01/1994, incorporó al Código Fiscal Provincial (art. 139 inc.k) la exención al productor primario, como así también se desgravó la actividad de Molinos y Secaderos de Yerba Mate y Té reduciendo a cero la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante Decreto N° 2794 con vigencia del 01/01/94 al 08/05/02.

- El producto yerba mate canchada obtenido por los secaderos, en su esencia, constituye un producto primario. La Resolución General N° 82/02 (DGR) la define como a la hoja verde de la yerba mate zapecada, secada y groseramente triturada -trituración gruesa-mezclada con fragmentos secos de ramas jóvenes, pecíolos o pedúnculos florales, y por consiguiente ese secadero de yerba mate reúne su condición de productor primario, toda vez que es el propio productor que obtiene el producto.

- Por su parte la Resolución General N° 37/02 (DGR) en su art. 3° expresa: “ Aclárase que las operaciones de venta de Yerba Mate Canchada y de Té Seco efectuada por contribuyentes dueños de secaderos que utilicen la hoja verde de yerba mate y té de su propia producción gozan del beneficio de exención prevista en el inc. k) del Artículo 139 del Código Fiscal”.

- A su vez, la Resolución General N° 70/02 en su art. 2° expresa: “Interprétase que la mera compra legislada en el art. 126 inc. b) del Código Fiscal y en el artículo 13 del Convenio Multilateral vigente, constituye un hecho imponible especial por lo cual, la sola adquisición de los productos de origen provincial hace nacer en forma instantánea la obligación fiscal atribuible a la jurisdicción Misiones”.

- Por ello, la mera compra de los productos primarios como la yerba mate canchada proveniente de secaderos en calidad de productores primarios en su condición de propio

COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77

productor, siempre que éstos no hayan tributado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirma lo que prevé el art. 126 inc. b) del Código Fiscal Provincial.

- Se señala que el Fisco de la Provincia de Misiones, en uso de facultades regladas en el ordenamiento tributario local, ha dictado las Resoluciones Generales N° 70/02, 73/02 y 82/02 razón por la cual, no puede considerarse que se viola dicho principio constitucional, cuando las facultades emanan o se sustentan en el Código Fiscal.

- En lo que hace a la violación del sustento territorial, calificada doctrina afirma que constituye un hecho imponible especial o subsidiario, que importa considerar objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la sola-mera-adquisición de productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país para enajenarlos fuera de la jurisdicción de origen.

- En la mera compra se considera como hipótesis de incidencia o presupuesto de la obligación tributaria sustancial, la sola adquisición de dichos productos; es decir, el instituto de la mera compra grava un “egreso”, sin importar la ulterior generación de ingresos brutos.

- Que la finalidad de este instituto es dar sustento y participación a las jurisdicciones productoras de la distribución de los ingresos brutos para evitar que las provincias sean perjudicadas por el cercenamiento de su capacidad de imponer gravámenes sobre bienes producidos en su territorio conculcando su poder tributario ya que tampoco pueden gravar a las actividades o etapas de industrialización y/o comercialización que, por definición, se realizan fuera de su territorio.

- En ninguna norma del Convenio Multilateral se consigna que la protección establecida en el último párrafo del art. 13 solamente opera en los casos que la mercadería adquirida sea entregada dentro del territorio de la Provincia productora.

- Una ajustada interpretación de las operaciones comprendidas en el art. 13, último párrafo, del Convenio, permite concluir que la “mera compra” constituye un hecho imponible especial, por lo cual la sola adquisición de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país originados en una Provincia genera, en forma instantánea, la obligación tributaria sustancial atribuible a cada jurisdicción adherida al Convenio Multilateral.

- El sustento territorial, para proteger a las provincias productoras, en el caso de la mera compra está dado por el origen del producto y no por el lugar de entrega de los bienes.

- A la empresa no le asiste razón al considerar que sus compras no están incluidas en el citado art. 13 por haber sido industrializadas en la jurisdicción originaria, pues como consta en el expediente, los procesos que se efectúan a los productos en su lugar de origen no modifican el criterio sostenido por la determinación por ser, en principio, procesos indispensables para su conservación o mantenimiento, ya que constituyen productos vegetales que, sin la conservación necesaria, tienden inexorablemente a su descomposición, y es el propio art. 13 el que textualmente dice: “en el estado en que se encuentren, en bruto, elaborados o semi-elaborados”.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

- Respecto a la determinación sobre mercaderías supuestamente exportadas, dicha aseveración carece de sustento probatorio por lo que, tratándose de una cuestión de hecho, tampoco deriva la aplicación del Convenio Multilateral.

Que la Provincia de Misiones ha efectuado una ampliación de su presentación en la que aporta información adicional como así también agrega documental de elementos que avalan su postura:

- En relación al sustento territorial, se menciona que a través del Puesto de Control en ruta denominado “Centinela”, y el denominado “Estación Apóstoles”, ambos ubicados en la Provincia de Misiones, se ha constatado que la firma Establecimiento Las Marías ha transportado, en vehículos propios, bienes adquiridos a productores ubicados en territorio de la antes citada jurisdicción. A tales fines se acompañan resúmenes de actas labradas por traslado de yerba mate canchada.

- Los sujetos económicos de la Provincia de Misiones a los que adquiere bienes son productores agrícolas dueños de plantaciones propias, y en muchos casos titulares de secaderos y molinos de Yerba Mate y Té, como:

i) Secaderos: acopiadores que adquieren la hoja verde a productores primarios, y realizan procesos de secado y canchado.

ii) Secadores: propietarios de secaderos que prestan servicios de secanza a colonos o intermediarios, percibiendo en especie la contraprestación de sus servicios.

iii) Cooperativas agrarias: realizan el mismo proceso sobre la yerba mate y té producidos por los asociados (productores) adheridos a la cooperativa.

iv) Molinos: dedicados a la elaboración de yerba mate y té.

- Con relación a los secaderos, en muchos casos sus propietarios son dueños de plantaciones de yerba mate y/o té y por lo tanto revisten el carácter de productor primario que cosecha su propia producción, y realizan el proceso de secanza, canchado y también -aunque no en todos los casos- el estacionamiento natural o en origen y la molienda, al igual que también existen cooperativas y que a su vez son productores primarios.

- En virtud de las disposiciones del artículo 139 inc. k) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones y del Decreto 27/94, los proveedores de materia prima de la firma, en el período comprendido en la Resolución cuestionada, no se encontraban gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en virtud, dado que, tanto los Molinos, como los Secaderos y las Cooperativas revestían el carácter de contribuyentes con actividad desgravada a fin de gozar de los beneficios previstos en el Decreto Nacional N° 2609/93.

- Surge claro e incuestionable que la finalidad de la protección a la jurisdicción Misiones, en tanto productora agropecuaria, al producirse la primera venta del productor primario, no se produce por aplicación del artículo 139 inc.k) del Código Fiscal, y tampoco en las etapas posteriores de comercialización por aplicación del Decreto N° 27/94.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

- La yerba mate canchada y té negro obtenidos por los secaderos, en su esencia, constituyen productos primarios. La Resolución N° 82/02 la define como a la hoja verde de yerba mate, zapecada, secada y groseramente triturada -trituración gruesa- mezclada o no con fragmentos secos de ramas jóvenes, pecíolos y pedúnculos florales y por consiguiente ese secadero de yerba mate reúne la condición de productor primario, toda vez que es el propio productor que obtiene el producto.

- Por ello se está en presencia de productos primarios: yerba mate canchada y té negro provenientes de productores agrícolas y secaderos en calidad de productores primarios en su condición de propio productor, y éstos no tributan el impuesto sobre los ingresos brutos por el período incluido en la liquidación.

- La firma lo que en realidad hace es adquirir productos primarios (yerba canchada y té negro) en la Provincia, y luego los productos agrícolas son trasladados con medios de transporte propio, en la generalidad de los casos, hasta su planta ubicada en la localidad de Virasoro, Provincia de Corrientes, para allí efectuar la molienda y envasado del producto final.

Que la Comisión Arbitral observa que la divergencia de criterios entre las posturas de las partes reside en que el contribuyente sostiene que para las operaciones de compra que realiza con sujetos económicos de la Provincia de Misiones no son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, mientras que la Jurisdicción sostiene todo lo contrario.

Que en el caso, la empresa considera que no existe sustento territorial porque no desarrolla actividad en la Provincia, mientras que el Fisco provincial, en la respuesta al traslado corrido, manifiesta que la mera compra constituye un hecho imponible especial o subsidiario en el sentido que la sola adquisición de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país originarios de una provincia genera en forma instantánea, la obligación tributaria substancial atribuible a cada jurisdicción adherida al Convenio Multilateral, para luego agregar antecedentes por los cuales se puede inferir el desarrollo de actividades de la empresa en territorio de la Provincia de Misiones.

Que esta Comisión Arbitral considera que la figura de la mera compra, por si misma, no es un hecho imponible especial o subsidiario, ni consecuentemente convierte al comprador en sujeto pasivo de la obligación tributaria, si no están cumplidos los requisitos apuntados básicamente el sustento territorial. Para ello es necesario que ese sujeto se convierta en contribuyente de la jurisdicción desarrollando en la misma una actividad que, de acuerdo a la legislación local, lo obligue al impuesto.

Que el objetivo del Convenio Multilateral no es establecer impuesto alguno, llámense éstos “especiales” o “subsidiarios”, puesto que ha sido concebido como una herramienta de distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente a los fines de evitar la doble o múltiple imposición. Sólo los fiscos locales tienen la potestad exclusiva de establecer, mediante la legislación local pertinente, todo lo relacionado al gravamen, hecho imponible, base imponible, alícuota, etc.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

Que cuando la norma especifica que, para el caso de la mera compra, se asigna una porción de los ingresos no se pretende significar que el valor de compra es lo inmediatamente atribuible sino que, ese valor es el parámetro que se toma para detraer de los ingresos totales una parte de éstos para, en su oportunidad, atribuirlos a la jurisdicción productora, mientras que el resto de ellos se asignarán en función del régimen previsto en la misma disposición.

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 evidencia la necesidad de la extensión territorial del comprador para que se produzca el hecho imponible.

Que se hace necesario que el contribuyente desarrolle actividad en la jurisdicción para que ésta tenga posibilidad de imponerle obligaciones respecto del tributo, mientras que la existencia de un gasto u otros elementos relevantes y demostrativos hace suponer que quien los ha efectuado en la jurisdicción de compra, se ha desplazado por sí o por terceros hacia ella para realizar, concretar o efectuar alguna actividad con relación al hecho o acto particular que se pretende gravar. Es que la potestad tributaria de un fisco sólo se ejerce respecto de sus propios contribuyentes y no de aquéllos que no revisten ese carácter.

Que conforme a los informes y elementos aportados, el hecho de que la recurrente, utilizando medios propios, transporte los productos adquiridos desde la jurisdicción del vendedor hasta su planta industrial ubicada en la Provincia de Corrientes, da el suficiente sustento territorial para considerarla como sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del Convenio Multilateral y las pertinentes normas locales sobre su actividad.

Que el aspecto de más trascendencia para establecer cuál sería la situación de la recurrente frente a las disposiciones del Convenio Multilateral y de las normas locales provinciales relacionadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en lo atinente a las operaciones de compra de yerba mate canchada y té negro, pasa por determinar si los mismos llegan a configurar un producto industrial al decir de la firma, o de lo contrario, mantienen su condición de “producto primario”, acondicionado para su conservación y transporte, tal como lo afirma la Jurisdicción.

Que en mérito a los estudios técnicos acompañados, antecedentes, elementos y opiniones vertidas en las actuaciones puede afirmarse que los procesos de transformación que sufre la yerba mate verde y té para llegar a configurar la yerba mate canchada y té negro, constituyen un acondicionamiento del producto, por lo cual el bien conserva su característica de “producto primario” a los fines de la aplicación de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que en el citado artículo si bien no se hace referencia a que las compras incluidas en él son las efectuadas al productor, va de suyo que así debe ser, pues una interpretación contraria implicaría sacar el tercer párrafo fuera del contexto de todo el artículo, a lo que debe agregarse que cuando el artículo 13 ha querido dar una solución distinta, lo ha hecho de manera expresa, como puede observarse en el segundo párrafo.

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

Que cuando la compra de los productos que se realiza a productores primarios, dueños de plantaciones, ya sea en estado natural o yerba mate canchada y té negro, procesados para su acondicionamiento en secaderos propios o de terceros por su cuenta y orden -es decir que los productores agrícolas no pierden la titularidad del bien-, son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en mérito a que se cumplen las exigencias contenidas en el mismo.

Que por el contrario, se encuentran excluidos de la citada norma aquellas situaciones en las que la compra se realiza a acopiadores, secaderos o cualquier otro sujeto que adquiere los productos al productor agrícola, para luego procesarlos para su acondicionamiento o venderlos en el mismo estado en que los adquirió.

Que los ingresos por exportación deben excluirse al momento de la atribución de los mismos en la medida que se encuentran exentos en la Jurisdicción.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL
(Convenio Multilateral 18-08-77)
RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - Establecer que se ha probado el sustento territorial imprescindible y necesario, para considerar a la firma ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS S.A. como sujeto alcanzado por las normas del Convenio Multilateral.

ARTICULO 2º) - Considerar alcanzados con las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral las compras realizadas por la recurrente efectuadas a productores primarios, titulares de las plantaciones, ya sea en forma directa o con la participación de intermediarios, de “yerba mate” o “té” en estado natural o de “yerba mate canchada” y/o “té negro”.

ARTICULO 3º)- Excluir de la atribución de ingresos bajo el concepto de “mera compra” a las operaciones efectuadas con acopiadores, molinos, secaderos, u otros sujetos que no sean productores primarios en los términos detallados en los considerandos de la presente, así como los ingresos por exportación cuando los mismos se encuentren excluidos de la imposición en la jurisdicción.

ARTICULO 4º- Notificar a las partes y hacerlo saber a las demás jurisdicciones.

**MARIO A. SALINARDI
SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JAUREGUI
PRESIDENTE**