

## RESOLUCIÓN N° 45/2010 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 832/2009 VALERIO OLIVA S.A c/Provincia de Misiones, por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 827/2009 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones; y,

## CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que la accionante en su presentación, alega que la controversia radica en que el Fisco pretende que la firma debió haber tributado a Misiones el impuesto aplicando el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, sobre la base de considerar, erróneamente, que los productos que la firma despacha desde esa Provincia no son productos industriales sino forestales, y agregando veladamente que si los productos despachados han sido industrializados por el propio productor primario, igualmente aún así se aplica el art. 13 primer párrafo del Convenio Multilateral. En tanto, la firma sostiene que es aplicable el Régimen General.

Que hace alusión a las Resoluciones Generales DGR N° 70/2002 y N° 82/2002, subrayando que ya las Comisiones Arbitral y Plenaria han tenido oportunidad de invalidar la pretensión de la Provincia de Misiones de extender ilegítimamente los alcances del primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral conforme a dicha normativa, citando al respecto las Resoluciones CA N° 57/2005 y CP 9/2006.

Que Valerio Oliva S.A. tiene la administración en la Provincia de Mendoza (Carril Rodríguez Peña 2250 de la localidad de Godoy Cruz); cuenta con dos plantas industriales, una situada en Godoy Cruz, Mendoza, y la otra en la Provincia de Misiones (Ruta 12, km. 13, localidad de Garupá). Que desde esas dos plantas industriales vende los productos que fabrica, sea en esas mismas jurisdicciones o en otras (Ciudad de Buenos Aires y Provincias de Buenos Aires, San Luis y San Juan) en las que ejerce las actividades habituales de comercialización, con sustento territorial suficiente. Que también exporta desde las plantas de Mendoza y Misiones a Brasil, Estados Unidos, México, Israel, etc.

Que tiene plantaciones propias, de pinos en Misiones y de álamos en Mendoza; producción que industrializa en sus respectivos establecimientos, y éstas constituyen una ínfima parte de las cantidades de madera que se procesan en sus establecimientos industriales, adquiriendo el resto de la materia prima a terceros productores situados en dichas jurisdicciones.

Que manifiesta que la planta industrial situada en la Provincia de Misiones cuenta con un aserradero, secaderos y una planta de remanufactura.

Que en el aserradero, el rollo proveniente de las forestaciones, propias o principalmente de terceros, se transforma en tablas, tablones, tirantes, etc., y a consecuencia de esos procesos además se obtienen desperdicios y chips que son vendidos a papeleras radicadas en la propia Provincia de Misiones.

Que en los llamados secaderos, la madera ya aserrada y transformada del modo indicado pasa por hornos de secado en los que recibe ese proceso de transformación.

Que en la planta de remanufactura, la madera ya aserrada y secada como se ha dicho, es sometida a otro proceso de transformación, obteniéndose machimbres, molduras, piezas cepilladas y tableros, etc.

Que todos estos productos industriales fabricados en Misiones, en parte se comercializan en la propia jurisdicción, parte se exporta, y otra parte se envía a Mendoza para ser vendidos en el mismo estado o luego de ser sometidos a otros procesos industriales.

Que destaca que la actividad principal corresponde al código 202100-Fabricación de hojas de madera para enchapado, fabricación de tableros contrachapados, tableros laminados, tableros de partículas y tableros paneles NPC (incluye la fabricación de madera terciada y machimbre, conforme a la Resolución General CA 72/99

(CUACM). Que en el mismo orden, el concepto de industria aparece definido en el Decreto Nacional N° 2541/77, reglamentario de la Ley de Promoción Industrial N° 21608 y su anexo, donde en el grupo 3311 se enumeran como actividades industriales las que desarrolla Valerio Oliva S.A., por lo que entiende que todas estas características y elementos reseñados ubican a su actividad como industrial.

Que por otro lado, la propia legislación provincial establece que las actividades que cumple son industriales, mencionando al efecto el Decreto N° 185/94. Asimismo, se acompañaron a las actuaciones locales diversas pruebas (balances, fotografías de la planta industrial, facturas de luz que demuestran el consumo de energía, facturas de servicios de elaboración y facturas de compra de materia prima) que acreditan los extremos invocados, y que determinan la improcedencia de la pretensión fiscal, encontrándose además inscripta en el Registro Industrial de la Nación y en el Registro de la Industria Maderera Argentina.

Que entiende que en las ventas de productos industriales fuera de la jurisdicción de origen -que es lo único que se discute en la causa- no siendo en ningún caso productos forestales sino productos industriales, no se aplica el artículo 13 Convenio Multilateral sino el Régimen General.

Que sostiene que el art. 13, primer párrafo del Convenio Multilateral se aplica sólo a las industrias azucareras y vitivinícolas, a ninguna otra industria, y tampoco a la industria maderera. Sólo se aplica, entiende, si lo que se despacha fuera de la provincia, por el propio productor -no por quien lo haya comprado-, es el producto forestal, elaborado o semielaborado por él mismo, pero siempre como producto forestal, no como producto industrializado.

Que advierte que el artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral, cuando se trata de productos agropecuarios, forestales, mineros, se refiere al productor primario (productor no industrial) de los mismos, es decir el que los extrae de la tierra.

Que señala además, que tampoco se verifica aquí la exigencia de que los productos sean despachados sin facturar, es decir sin vender, y para su venta fuera de la jurisdicción productora, estando acreditado que, en algunos casos, al momento de despacho, los productos industrializados en Misiones ya se habían vendido, por lo que el envío a Mendoza se realiza con un remito dirigido directamente al cliente.

Que también destaca que desde Misiones se envía a Mendoza sin facturar, es decir sólo con remitos, madera industrializada -aserrada, terciada, etc.- que la firma ha importado desde Brasil o Paraguay (acompaña comprobantes).

Que ante el hipotético supuesto de que el presente caso concreto fuera resuelto de modo desfavorable, no habiendo omitido ingresos ni obrado de mala fe, solicita se aplique el Protocolo Adicional, en virtud de que considera se reúnen los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Resolución General CA N° 3/07 y el propio Protocolo.

Que en respuesta al traslado corrido, el representante de la jurisdicción de Misiones manifiesta que la materia del discordio se centra en el tratamiento que, a efectos de la asignación de la base imponible a la jurisdicción productora, corresponde asignar por las operaciones que realiza el contribuyente vinculadas a su actividad y consistente en los despachos sin facturar de productos forestales en bruto, elaborados o semielaborados en la Provincia de Misiones para su venta en otra distinta a ésta.

Que señala que resulta materia no controvertida y reconocida por el contribuyente:

- a) La existencia y volumen de los despachos o remisiones de productos elaborados o semielaborados por Valerio Oliva S.A. fuera de la jurisdicción productora.
- b) El hecho que la remisión se efectúa a nombre propio, sin facturar y con remitos internos.
- c) Que la venta de los productos remitidos desde Misiones a Mendoza se produce en jurisdicción distinta a la productora.
- d) Que los productos despachados son comercializados en el mismo estado o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, etc.

Que alega que de lo informado por el contribuyente y de las constataciones realizadas por el Fisco de Misiones, resulta que Valerio Oliva S.A. es productor primario que procesa materia prima propia y otras adquiridas a terceros, luego remite a nombre propio los productos forestales elaborados en la jurisdicción local (productora) con destino a Mendoza, donde posee la sede de su administración, y desde la cual vende a las Provincias de Buenos Aires, San Luis, San Juan y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que resalta que para sostener su criterio, el contribuyente arguye que los productos que obtiene son industrializados, sin llegar a desentrañar la verdadera naturaleza de los productos que elabora sino hasta el límite de su propia argumentación, por lo que sus fundamentos carecen de entidad suficiente para demostrar la calificación que realiza de su operatoria. Afirma que el tratamiento impositivo a otorgar a determinada actividad o hecho económico no surge sino de la propia ley y su reglamento, o de acuerdos o convenios para evitar la imposición múltiple como lo es el caso que nos ocupa, señalando en tal sentido el artículo 141 del Código Fiscal de Misiones.

Que agrega que la “transformación” que sostiene la firma no es tal y se produce en el aserradero, horno y planta de remanufactura, por cuanto el producto obtenido en su naturaleza físico-química sigue siendo la madera, en este caso acondicionada o preparada para otros procesos posteriores previos a la venta, o para su venta en el estado en que se encuentra.

Que afirma que no existe en el proceso mecánico y secanza que realiza el contribuyente la incorporación de otros elementos o productos químicos o físicos complejos que modifiquen la materia predominante del producto primario (madera); ésta permanece en su composición de estado natural en el producto obtenido y del proceso de corte, secado y canteado no puede afirmarse que surge un producto distinto.

Que pretende el contribuyente desvirtuar su calidad de productor primario cuando manifiesta que los productos forestales de sus plantaciones propias son una parte ínfima de las cantidades de madera que se procesan en sus establecimientos industriales -afirmación no probada-, adquiriendo el resto a terceros. Dicha argumentación se desvirtúa a la luz de la realidad de los hechos económicos, la actividad del recurrente, sus propias declaraciones y las constancias obrantes en el expediente administrativo.

Que sostiene por el contrario, que de las pruebas aportadas surge con claridad que el contribuyente despacha productos forestales (rollos y madera aserrada).

Que además, destaca que tales argumentos pierden entidad en el presente caso, en razón de la jurisprudencia que existe en la materia, en los autos BENVENUTO S.A.C. e I. (Resolución CA 1/84) y COMPAÑÍA ENVASADORA ARGENTINA S.A.I.C.

Que aclara que la expresión “propio productor” que utiliza el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, es común tanto para las industrias vitivinícolas y azucareras, cuanto más para los demás productos y frutos comprendidos en la norma.

Que alega que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, cuando expresa “así como en el caso de los restantes productos” indica claramente el tratamiento que se debe dar a dichos productos, y es exactamente el mismo que se da a la industria vitivinícola y azucarera. Así también al referirse al término “propio productor” es necesario concluir que alcanza a aquellos productores que procesan o elaboran materia prima proveniente de la jurisdicción de origen, propia o de terceros, y en el caso concreto el contribuyente reconoce que los productos que venden son de “propia producción”.

Que señala que la obtención de la madera resulta de un proceso consistente en el apeo, corte o tala, transporte, aserrado y secado. El aserrado y el secado, advierte, constituyen dos etapas para la obtención de ésta en que el producto “es la misma madera”, mediante ellos no se transforma su naturaleza, sino que son necesarios para su acondicionamiento y conservación evitando que sea atacada por microorganismos que pueden provocar la putrefacción o alteración de la misma, habiéndose expedido en este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Aserradero Comar Sociedad en Comandita por Acciones” que toma el informe realizado por la Secretaría de Estado de Agricultura y Ganadería.

Que por ello subraya que la madera aserrada en sus diversas formas es un producto forestal semielaborado, comprendido en consecuencia en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que indica que en el caso, el contribuyente no ha acreditado que el proceso al cual somete a la madera produzca cambios cualitativos que modifiquen sustancialmente su composición y materia, salvo el mero fraccionamiento, acondicionamiento y canteado especial, por lo que entiende se encuentran reunidos los requisitos para la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que en lo atinente al Protocolo Adicional, sostiene que el contribuyente no ha adjuntado documentación respecto a si su accionar lo ha sido por inducción a error por parte de algún fisco involucrado, requisito esencial para su procedencia, ni ha acreditado la existencia de los restantes extremos exigidos por las disposiciones legales vigentes.

Que adjunta prueba documental, hace reserva expresa de ampliar el presente y hace reserva del caso federal.

Que en fecha 18/09/2009 ingresa a la Comisión Arbitral una ampliación del contesta traslado, en virtud del cual se adjunta documentación que acredita la calidad de productor primario de Valerio Oliva S.A..

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión observa que la controversia planteada en el caso concreto, está centrada en establecer si procede la aplicación del artículo 13 primer párrafo- del Convenio Multilateral por los productos que la firma despacha desde la Provincia de Misiones.

Que el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral cuando hace mención al “propio productor”, se está refiriendo al productor original del bien, es decir, a quien lo produce primariamente, y luego lo remite fuera de la jurisdicción productora, sin facturar, para su venta fuera de ella, ya sea en bruto, elaborado y/o semielaborado. Esta tesis significa, que cuando la materia prima es adquirida a un tercero, la situación no encuadra en dicha norma.

Que en el caso que la producción de esos bienes sea vendida a un tercero, que la remite luego de una elaboración o semielaboración, fuera de la jurisdicción productora, esa base imponible para la jurisdicción estaría amparada por la venta del productor primario a ese tercero, razón por la cual estaría asegurada la protección a la jurisdicción que pretende la norma.

Que cuando la norma hace referencia a “...el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen,...”, está dirigida a que en el momento del despacho, por el propio productor y sin facturar, pueden encontrarse en bruto, elaborados o semielaborados, pero siempre por el propio productor primario, puesto que es el único que los puede despachar “en bruto” y encuadrarse en el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que si lo despachara “en bruto” un tercero no podría encuadrar en la norma, en razón de que no se trata de un “propio productor” puesto que él no produce el bien.

Que en conclusión, cuando el despacho de la jurisdicción sea efectuado por un sujeto que haya adquirido los productos a un tercero -que sí reviste el carácter de productor primario-, dicha situación no se encuentra comprendida dentro del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, correspondiendo consecuentemente, la aplicación del régimen general contenido en los artículos 2º a 5º del citado acuerdo.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la firma VALERIO OLIVA S.A en el Expediente C.M. N° 832/2009, contra Resolución N° 827/2009 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

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

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

**CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE**