

RESOLUCIÓN N° 11/2008 (C.P.)

VISTO: el Expediente C.M. N° 417/2003 SYNGENTA AGRO S.A. c/PROVINCIA DE SALTA mediante el que se promueve el recurso de apelación contemplado por el art. 25 del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 43/2007 de la Comisión Arbitral de fecha 26/09/07, la cual desestimó la acción que oportunamente interpuso contra una determinación dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, y

CONSIDERANDO:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por las normas vigentes.

Que la empresa se dedica a la distribución de productos agroquímicos y posee la administración y depósito en la Provincia de Buenos Aires. Que como actividad secundaria vende el cereal que recibe de sus clientes en pago por sus ventas de agroquímicos, mediante la intervención de un corredor, a los propios acopios donde se encuentra depositado el cereal recibido, situados en diversas localidades de Salta. Que distribuye la base imponible según el art. 2° del Convenio Multilateral y tributa en Salta tanto por la venta de productos agroquímicos como por la de cereales.

Que con carácter previo, plantea la nulidad de la resolución recurrida en virtud de la contradicción existente entre sus Considerandos y la parte resolutive.

Que destaca que las operaciones que Salta intenta gravar como compras son en realidad pagos de los clientes por compras de agroquímicos; que no se verifican los extremos que permitan atribuirle el nacimiento del hecho imponible por falta de actividad y sustento territorial en la compra y además, falta la verificación del calificativo “mera”. Manifiesta que Salta no ha probado: que los clientes sean productores agropecuarios de esa Provincia; que los cereales hayan sido vendidos fuera de Salta pues por el contrario, está acreditado que fueron vendidos dentro de la Provincia; que en cada período fiscalizado la Provincia no haya gravado la actividad. Por último, que la accionada ha considerado la mera compra como hecho aislado e individual generador del tributo.

Que se agravia de la resolución en cuanto refiere que la recepción de cereales por Syngenta, entregados por sus clientes en pago de operaciones de venta, constituye una operación de compra alcanzada por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral. Que la

dación en pago no configura mera compra; que los conceptos de dación en pago y compra resultan contradictorios, que se apartan de las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente vulnerando los principios de legalidad en materia tributaria. Que la Comisión pretende justificar sus conclusiones en los arts. 3° y 161 del Código Fiscal de la Provincia y 27 del Convenio. Dice que a la dación en pago y a la compraventa deben aplicarse las normas pertinentes del Código Civil, por cuanto la legislación local no ha establecido un tratamiento específico. Con cita de doctrina y de las normas legales que considera aplicables, afirma que la dación en pago no configura compra alguna sino que es una forma peculiar de pago. Critica que la Comisión se haya amparado en el Impuesto al Valor Agregado o en normas nacionales sobre la materia y que Salta no le ha dado un tratamiento especial a la dación en pago, como se ha hecho en el ámbito nacional, con lo que se vulnera el principio de legalidad.

Que se agravia por la falta de actividad y sustento territorial de la empresa en la supuesta compra. Dice que Syngenta nunca dijo que realiza una actividad primaria en Salta ni tampoco que efectúa compra de cereal, ya que su actividad principal consiste en la venta de agroquímicos y como consecuencia de ellos recibe cereales de sus clientes y luego los vende dentro de Salta. Afirma que a la mera compra le son aplicables todos los principios generales que rigen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre ellos, el de territorialidad. Así, la mera compra es aplicable en la medida en que como comprador realice una real actividad adquisitiva que genere sustento territorial, pero reitera que el cereal que recibe es en pago por los agroquímicos y que aún calificando las entregas como compras, no realiza ninguna actividad compradora, por lo que no se verifica el sustento territorial.

Que sobre el calificativo “mera” dice que la interpretación dada por la Comisión Arbitral es incorrecta, por cuanto entiende que el legislador lo que quiso decir es que la “mera compra” está dada por el desarrollo de una única actividad compradora, en virtud de lo cual solamente la operatoria que grava la jurisdicción sea esa compra. Y reitera que el cereal también es vendido en Salta, circunstancia que inhabilita la aplicación del instituto en cuestión.

Que sostiene que aunque se confirmara la resolución apelada, en el sentido de que la dación constituye una compra, no se encuentran acreditados los restantes extremos requeridos por la mera compra, que son: que los clientes sean productores de Salta y que los cereales hayan sido vendidos fuera de la Provincia. Además, la venta debe efectuarse por el productor agropecuario, en cuyo caso debe ser Salta quien acredite ese extremo, pues ello no surge del expediente ni tampoco que los productos tengan origen en Salta. Recuerda que oportunamente ofreció prueba informativa y que la Comisión no se pronunció al respecto.

Que los cereales fueron vendidos a los mismos acopiadores donde se encontraban depositados. Dice que la dación en pago y su posterior venta son llevadas a cabo simultáneamente por un mismo corredor y que debe tenerse en cuenta la correlación entre los kilogramos recibidos

y los vendidos a los acopios, que son iguales, pues con ello se demuestra que ningún cereal fue extraído de Salta. Que de la documental surge que Syngenta vende a Bunge Argentina S.A. cierta calidad de cereal, puesto sobre camión en Salta, es decir que la transmisión de la propiedad se produce en esa Provincia y que el contrato se perfeccionó en dicha jurisdicción.

Que en síntesis, dice que la resolución debe ser revocada por los siguientes motivos: la nulidad; por no darse los requisitos del tercer párrafo del art. 13 para la configuración de la mera compra; porque las operaciones no son compras sino dación en pago; porque no hay actividad de compra ni sustento territorial; porque no se verifica el requisito mera; porque no se han probado los restantes requisitos como ser que los productores sean de Salta, que los cereales se hayan vendido fuera de Salta y que sus clientes no hubieran ya gravado la entrega de dichos bienes.

Que acompaña prueba y reitera las ofrecidas en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral. Hace reserva del Protocolo Adicional y pide por último que se haga lugar al planteo de nulidad y oportunamente se revoque la resolución impugnada.

Que en su contestación al traslado, la Provincia dice que la empresa realiza una actividad que consiste en la venta de agroquímicos, semillas y fertilizantes a productores salteños que cobra en dinero y en ciertas ocasiones mediante la recepción de cereales en lo que denomina operaciones de canje. Expresa que de las fotocopias de las facturas presentadas por la empresa se desprende que hay sustento territorial reflejado por el gasto de flete que es efectuado por un tercero y que el vendedor es un productor de Salta.

Que con respecto al calificativo “mera” reitera que son mercaderías de la jurisdicción, lo que se puede apreciar observando quien es el remitente. Los productos vendidos corresponden a productores de la Provincia de Salta según los documentos citados, que fueron remitidos a otra jurisdicción a sabiendas de que Salta es productora de los mismos. El comprador los remite a otra jurisdicción para su venta en el mismo estado, para exportarlo o formar parte de un proceso industrial.

Que Syngenta desarrolla como actividad secundaria, la venta de cereales obtenidos de productores que cancelan sus obligaciones mediante la entrega de tales productos y que por dicha actividad recibe ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ambas actividades, la primaria y la secundaria, la recurrente tributa el impuesto a las Actividades Económicas bajo el régimen general del Convenio.

Que la pretensión de la Provincia en el presente caso es similar a la del Expte. CM N° 323/2002 en el que se resolvió la aplicabilidad del tercer párrafo del art. 13. Además, dice que el ajuste en lo que a dación en pago se refiere, es compartido por otros tributos nacionales, citando jurisprudencia que le adjudica efectos semejantes a la compraventa. Que la determinación tuvo en

cuenta el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral establecido en defensa y protección de las jurisdicciones productoras siempre que eximan de la gabela a la actividad primaria, agregando que al discutirse las resoluciones de la Comisión Arbitral N° 6/04 y N° 43/07, y del Plenario N° 19/04 se dieron razones suficientes sobre la autonomía del derecho tributario para calificar ciertas figuras y darles su verdadero sentido acorde a la realidad económica.

Que destaca que no hay diferencias sustanciales entre la dación en pago y la compraventa de cereal con pago en efectivo, afirmando que se asimilan.

Que los agravios incoados por la firma son contradictorios y aclara que si los cereales fueron dados en pago y no constituían compras, su posterior venta no se encontraría alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos pues se estaría gravando dos veces la misma operación, por un lado la de agroquímicos y por otro lado la venta de cereales. Que Syngenta ha aceptado que debe tributar por las ventas de cereales, lo que está acreditado, por lo que no entiende las razones por las que sostiene que la dación en pago no es similar a la compraventa.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión en primer término debe destacar que no es admisible la nulidad planteada en la presente apelación, por cuanto, además de tardía, no se observa que la resolución impugnada carezca de alguna de las condiciones de fondo o de forma que la vicien a punto tal de considerarla nula.

Que el apelante reprocha que la Comisión haya resuelto que sea correcta la pretensión del Fisco de gravar como compra lo que él afirma que es un pago, como asimismo el encuadramiento dado al punto.

Que en cuanto a ello, cabe señalar que la Comisión no reniega ni desecha las normas del derecho civil, pero sí las considera como supletorias al disponer la aplicación de aquellas que atiendan a la naturaleza de los actos u operaciones efectivamente realizados por los contribuyentes. Que la Comisión Arbitral también se amparó en lo dispuesto por el art. 161 del Código Fiscal de la Provincia de Salta que establece que para la determinación del hecho imponible se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, inclusive del posible encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de la ley. Y también en el art. 27 del Convenio Multilateral.

Que con relación a las referencias -enojosas para el apelante- al régimen nacional, de ninguna manera el decisorio apelado las considera directamente aplicables al caso, pero debe señalarse que constituyen un antecedente valioso, de los cuales surge que en otros ámbitos tributarios, sobre una misma materia, se han adoptado soluciones semejantes a la de Salta, con las que concuerda la Comisión Arbitral, al afirmar que a la dación en pago, en algunas hipótesis

parecidas a la presente causa, se la ha considerado “como si fuera” una compraventa.

Que la resolución apelada dio fundamentos suficientes para encuadrar la dación en pago como lo hizo, por lo que no hay elementos que justifiquen que la Comisión Plenaria deba variar lo decidido sobre la materia.

Que la compraventa y la dación en pago son calificadas de determinada manera por el derecho civil, pero el tributario considera que la compraventa cuyo precio se paga mediante la entrega de bienes, constituyen dos hechos económicos independientes. Si tal “compra” se efectúa en los modos que prevé el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, se estará en presencia de una “mera compra”. Así lo ha entendido la Comisión Arbitral en esta causa y también en las caudas recaídas en las Resoluciones (CA) N° 6/2004 y (CP) N° 19/2004 al decir que la dación en pago es una forma de realizar operaciones, encuadrable en el tercer párrafo mencionado cuando expresa “cualquiera fueren las formas en que se realicen”.

Que la actividad y el sustento territorial están fuera de la discusión. Que el sustento existe toda vez que los gastos de flete son soportados por la apelante y la empresa no ha demostrado lo contrario.

Que la resolución apelada decidió que la “mera compra” establece, en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o tributos semejantes como el de Salta, un régimen de excepción, referido a que para su configuración no se requiere el requisito de la habitualidad exigido genéricamente por el régimen del gravamen. Sin embargo, debe destacarse que la expresión “mera”, entendida como una “simple compra”, no necesariamente conlleva que en todos los casos las adquisiciones deben ser ocasionales, accidentales o esporádicas, por cuanto si en estos casos un Fisco está facultado para aplicar el instituto, con más razón lo está cuando existe reiteración de operaciones o cierta frecuencia en su realización que conduzcan a la habitualidad, siempre que se den los demás requisitos requeridos por la norma.

Que sería absurdo que a la norma se la deba interpretar exclusivamente para las adquisiciones no habituales, aisladas o no repetidas, pues sería evidente su inutilidad al agotarse con la primera o con unas pocas compras aisladas. El tributo está concebido para el ejercicio habitual de una actividad pero en determinadas hipótesis también alcanza al ejercicio esporádico y el hecho de que se cumplan una serie de operaciones desconectadas unas de otras, no implican mutar la naturaleza del instituto.

Que de lo expuesto se desprende que queda alcanzada por la figura no sólo la compra esporádica (aquella que no tiene un enlace ostensible con la anterior ni posterior), sino también las que no revisten ese carácter, pues la norma no excluye su aplicación por el número de operaciones o a su frecuencia y si ella no distingue, no hay razón para que lo haga el intérprete.

Se grava el ejercicio habitual de una actividad, y para algunas operaciones, también el esporádico.

Que no se comparte la idea expresada por la apelante de que la mera compra requiera de una intencionalidad o voluntad compradora exteriorizada ya que ello conduciría a que el Fisco deba indagar, además de la labor o acción física, una intencionalidad de la empresa, la cual obviamente sólo debe presuponerse pues debe conjeturarse que quien compra es porque tiene la intención de hacerlo, salvo vicios de la voluntad no esgrimidos en la causa.

Que la Provincia de Salta dice que los productores son de esa jurisdicción, y además, tácitamente, el recurrente ha aceptado esa circunstancia al describir sus actividades, razón por la cual no corresponde exigirle a Salta pruebas sobre un tema que en realidad no está en discusión. Si el apelante, aunque implícitamente lo haya aceptado, hoy piensa lo contrario, es él quien debe acercar las pruebas para demostrarlo.

Que con relación a la gravabilidad del productor durante los períodos fiscalizados, no corresponde que la Provincia de Salta produzca prueba alguna, por cuanto no es un hecho sino derecho, siendo sólo aquellos los que pueden ser objeto de prueba. A este respecto, por el art. 174 inc x) del Código Fiscal salteño se exime a la producción primaria.

Que está claramente explicado en la resolución que se apela que al caso de la mera compra le resultaban aplicables las normas del Convenio Multilateral y del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en lo pertinente. De la lectura de los considerandos se desprende con meridiana claridad que la pretensión del contribuyente de aplicar las normas citadas son coincidentes con el accionar de Salta, de lo que deriva que sobre ese punto no existe un contradictorio sobre el cual expedirse, pues se consideró que era suficiente aludir a la temática en la fundamentación del acto.

Que hay otros casos en los cuales se han dado soluciones similares al presente (Resoluciones (CA) N° 06/04 y (CP) N° 19/04).

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - Desestimar el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en el**

Expte. (CA) N° 417/2003 SYNGENTA AGRO SA c/PROVINCIA DE SALTA por lo señalado 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**

**CR. JAVIER DARIO FORNERO -PRESIDENTE**