

RESOLUCIÓN N° 14/2010 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 748/2008 SWIFT ARMOUR S.A. c/Provincia de Corrientes, por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución C.A. N° 41/2009; y,

CONSIDERANDO:

Que dicho recurso se ha efectuado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la accionante informa que se dedica a la matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne, a la venta al por menor de carnes rojas, a la venta al por mayor (en comisión o en consignación) de alimentos, para lo cual cuenta con plantas industriales en las localidades de San José (Provincia de Entre Ríos), Venado Tuerto y Gobernador Gálvez (Provincia de Santa Fe), Pontevedra y Zárate (Provincia de Buenos Aires) y Colonia Caroya (Provincia de Córdoba).

Que destaca que el ganado bovino procesado y comercializado es en su totalidad de calidad de exportación, y en su gran mayoría está destinado al mercado externo (aproximadamente el 70%), circunstancias que se encuentran expresamente reconocidas por el Organismo Fiscal.

Que concentra los argumentos en relación a las siguientes cuestiones tratadas en el decisorio atacado:

a) Ausencia de sustento territorial: Para que proceda la aplicación del instituto de la mera compra, sostiene, se requiere el debido sustento territorial, el que debe determinarse sobre la base de una verdadera actividad compradora en la jurisdicción productora -artículo 123 inc. b) del Código Fiscal- lo que de ninguna manera sucede en el caso concreto, por el hecho de que la empresa no se traslada al domicilio del vendedor ni realiza actos o hechos que indubitablemente lo puedan acreditar, por lo que no se verifica el hecho imponible.

Si bien la Comisión Arbitral da por sentado en la Resolución cuestionada que existen gastos atribuidos a la jurisdicción de Corrientes, tal circunstancia en nada empece la aplicación del principio de que para que los ingresos de una actividad estén gravados, los mismos se deban a una actividad materialmente desarrollada dentro de la jurisdicción. En efecto, puede haber gastos atribuidos y -al mismo tiempo- efectuarse compras de productos desde extraña jurisdicción, sin que ello implique la existencia de un supuesto de mera compra.

b) Error en la apreciación de la Comisión Arbitral respecto a la falta de configuración del supuesto de la mera compra pues los proveedores no son productores agropecuarios sino meros consignatarios de hacienda. En este aspecto, no coincide la quejosa con lo resuelto por la Comisión Arbitral, porque considera que la doctrina (Farina, Gustavo, Mera compra de productos agropecuarios -DTE, Tomo XXVI, pág.464, mayo 2006) ha dejado en claro que si la venta es realizada en la jurisdicción productora por un sujeto distinto del productor primario, como acopiadores, cooperativas u otros sujetos, que por regla general resultan ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no se configurarían los requisitos necesarios para la aplicación del instituto de la mera compra, lo cual se compadece con el objetivo de la norma puesto que el vendedor deberá atribuir dicha venta a la provincia productora, por lo que entiende que el porcentaje -mayoritario- de adquisiciones realizados a tales vendedores no cumple con los requisitos para la aplicación del instituto de la mera compra.

Entiende en este sentido, que para poder aplicar el instituto de la mera compra, se requiere que la compra se haya realizado directamente a un productor local exento del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

c) Error en la apreciación de la Resolución N° 41/09 (CA) respecto a que deviene ilegítimo aplicar la figura de la mera compra pues gran parte del producido de la hacienda adquirida en la Provincia de Corrientes es destinada a la exportación.

Manifiesta que dado que gran parte del producido de la hacienda proveniente de la Provincia de Corrientes es exportada por la empresa al exterior, gravar por la vía del instituto de la mera compra los ingresos obtenidos por dicha exportación implicaría contrariar el propio Código Fiscal Provincial, ya que los mismos se encuentran excluidos del objeto del gravamen sobre los Ingresos Brutos, la Ley de Coparticipación Federal y, en adición,

directa e indirectamente la Constitución Nacional.

Entiende la accionante que la gravabilidad de las exportaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos implica la imposición de un tributo análogo a los nacionales coparticipados, no siendo además, susceptible de traslación atento a encontrarse en la última cadena de comercialización. Menciona el caso de Aerolíneas Argentinas c/Provincia de Buenos Aires, destacando que la aplicación del tributo local importa que se configure la hipótesis de doble imposición, resaltando asimismo que la Nación reembolsa el IVA para no exportar impuestos.

Alega que el hecho de que el ganado sea sometido a un proceso para su exportación no empece a que, en definitiva, la pretensión del organismo fiscal implique gravar las exportaciones pues los ingresos obtenidos por dicha actividad quedan comprendidos en dicha base imponible de la mera compra.

d) La resolución recurrida, implica la violación de la prohibición de las jurisdicciones locales de establecer aduanas interiores. Sostiene en este tema, que la pretensión fiscal resultaría violatoria de las disposiciones de los artículos 9º, 10, 11 y 75, inc. 13 de la Constitución Nacional pues constituiría una verdadera aduana interior que interferiría en el comercio interjurisdiccional de mercaderías.

Que refiere a la necesidad de integrar y armonizar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado sobre la base del art. 2º del Convenio Multilateral con el importe determinado como consecuencia de aplicar la figura de la mera compra dispuesta en el tercer párrafo del artículo 13 de dicho Convenio. En este punto, entiende que la determinación deviene contradictoria por el hecho de que no podría reclamarse la aplicación de la mera compra y, simultáneamente, exigirse la atribución de mayores ingresos y gastos de acuerdo al artículo 2º del Convenio Multilateral, esto así como consecuencia de que Swift Armour S.A. Argentina es contribuyente del mencionado Convenio en la Provincia de Corrientes y, por ende, corresponde aplicar las disposiciones generales y no las especiales previstas para los casos de la mera compra. De este modo la pretensión fiscal equivale a exigirle dos veces el mismo impuesto sobre una única manifestación de capacidad de riqueza.

Que cita doctrina respecto a que la mera compra no constituye un hecho imponible autónomo o distinto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que por el contrario, es complementario a éste y debe integrarse a él en su aplicación, constituyendo una mecánica especial de distribución de base imponible. Al respecto, dice, que el Convenio no crea hechos imposables, dado que sólo es facultativo de cada órgano de gobierno fiscal (nacional, provincial o municipal).

Que solicita la comunicación a los fiscos involucrados de la resolución que adopte la Comisión Plenaria, en los términos del artículo 26 del Convenio Multilateral.

Que ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

Que en su contestación al traslado corrido, la Provincia de Corrientes en cuanto a la primera cuestión sostiene que en las actuaciones quedó probado que el contribuyente ha llevado adelante actividades con el objeto de realizar compra de hacienda en la jurisdicción de Corrientes, de las que resultan gastos por comisiones abonadas a los consignatarios de hacienda y los propios gastos fiscales referidos a los certificados de traslado y comercialización de hacienda.

Que en el caso concreto, entiende que analizando la realidad del negocio, el sujeto decidió y eligió adquirir hacienda ubicada en Corrientes, identificó a los sujetos con los cuales realizar dichas operaciones, pagó comisiones y gastos a dichos sujetos, de lo que se desprende que la firma realizó una actividad compradora en Corrientes, siendo irrelevante si algunas de dichas operaciones fueron concertadas con o sin desplazamiento físico para concretarlas.

Que asimismo, considera que la firma yerra al pretender escindir su condición de sujeto alcanzado por las normas del Convenio Multilateral, y querer imponer el criterio que por cada una de las actividades que realiza debe verificarse la existencia de gastos y sustento territorial, desconociendo la posición que los Organismos del Convenio Multilateral han adoptado desde hace tiempo, en donde es el propio sujeto y por todas sus actividades el que adquiere la condición de ser alcanzado por las normas del citado Convenio.

Que no está en discusión que previo a la fiscalización, el contribuyente se encontraba inscripto en la jurisdicción de Corrientes, por lo que pacíficamente ha reconocido la existencia de gastos que le otorgan sustento territorial y le permiten participar de la distribución de los ingresos totales del país.

Que en cuanto a la segunda cuestión, destaca que según lo establecido por el inciso o) del artículo 134 del Código Fiscal, la producción primaria no se encuentra gravada por el impuesto.

Que en cuanto a lo relacionado con la adquisición a sujetos distintos del productor primario que plantea la quejosa (acopiadores, consignatarios, cooperativas) entiende que de la simple lectura, tanto del artículo 123 del Código Fiscal de la Provincia de Corrientes como del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, queda claro que no se establecen condiciones ni requisitos que deba asumir el sujeto vendedor de los productos primarios para que sea aplicable la mera compra. El instituto requiere que el productor primario esté exento, lo cual es diferente a que además deba ser el propio productor primario quien realice la venta de dichos productos.

Que por otro lado, a la aseveración del contribuyente que los consignatarios ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos por las ventas que realizaron a Swift Armour S.A., no es correcta. Si bien es cierto que los mismos deben cumplir con sus obligaciones fiscales para con el Fisco de Corrientes por las operaciones en las que han participado, de ningún modo esto significa que esta jurisdicción haya cobrado impuesto por la venta de ganado a través de los consignatarios.

Que sobre los agravios planteados por la recurrente referidos a que la mera compra alcanza a las exportaciones, considera que de ninguna manera la aplicación de este instituto implica gravar los ingresos obtenidos por exportaciones y que es totalmente equivocado también argumentar que con dicho proceder se está contrariando el propio Código Fiscal de la Provincia de Corrientes.

Que entiende que los argumentos del contribuyente en este sentido soslayan que el Convenio Multilateral no estatuye hechos imposables, por lo que, por aplicación del instituto de la mera compra, no se está gravando ningún tipo de ingresos sino que se está distribuyendo la base imponible.

Que recuerda que a los fines de realizar la determinación del impuesto, el Organismo Fiscal distribuyó la base imponible total país declarada por Swift Armour S.A., la cual no incluye los ingresos obtenidos por sus exportaciones, por lo que los ingresos provenientes de tal actividad, de ninguna manera quedaron sujetos a imposición, por lo que no se ha afectado la ley de Coparticipación Federal ni cláusula constitucional de ningún tipo.

Que no obstante, destaca que Swift Armour S.A. adquiere productos primarios en la Provincia de Corrientes para luego someterlos a una posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra jurisdicción, donde se incorporan servicios necesarios para obtener el producto final distinto del ganado proveniente de Corrientes. Señala que avalando su posición la Comisión Arbitral se ha expedido en este sentido en más de una oportunidad, tanto en la Resolución N° 10/2007 -28/03/2007- actuación promovida por S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA.-, como así también mediante Resolución N° 33/2007 en la causa incoada por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Que en materia del establecimiento de aduanas interiores que plantea la recurrente, entiende que la Provincia circunscribió su accionar a la aplicación de las normas de Convenio Multilateral, distribuyendo la base imponible conforme a las disposiciones del Régimen General y Especial, por lo que dicho accionar nada tiene que ver con la fijación de aduanas locales.

Que sobre la necesidad de integrar y armonizar la aplicación de los artículos 2° y 13 tercer párrafo- del Convenio Multilateral, aclara que el propio artículo 13, en sus tres párrafos, prevé una aplicación subsidiaria de cual sería la utilización del coeficiente unificado sobre la diferencia entre el ingreso bruto total y la atribución directa, por lo que no se verifica un ajuste que implica una mayor distribución de ingresos y gastos por el artículo 2° del Convenio Multilateral. Por otro lado, los Organismos de Aplicación del Convenio no han excluido de la participación secundaria, a las jurisdicciones que les corresponde participar por la atribución directa.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria observa que la controversia, en lo que hace al Convenio Multilateral, radica en establecer si corresponde aplicar al caso concreto el instituto de la mera compra y, en consecuencia, si se verifican los tres aspectos básicos de la relación tributaria planteada: a) si está probado el sustento territorial para que la firma se convierta en sujeto pasivo de la jurisdicción; b) si la figura de la mera compra prevista en el artículo 13 del Convenio Multilateral resulta aplicable a aquellas compras efectuadas a consignatarios de hacienda o intermediarios y, c) si el régimen es aplicable aún cuando el destino de los productos

sea la exportación. Y además, la aplicación subsidiaria del artículo 2°.

Que analizados los antecedentes que obran en autos en relación a la existencia de sustento territorial, se observa que Swift Armour S.A. dio el alta de actividad en la Provincia de Corrientes con fecha 02/01/1978, según consta en Formulario CM01 presentado en fecha 05/06/1995.

Que la existencia de un gasto hace suponer que quien lo ha efectuado en la jurisdicción donde se realiza la compra es porque se ha desplazado por sí o por terceros hacia ella para realizar, concretar o efectuar alguna actividad con relación a la actividad que se pretende gravar.

Que los antecedentes y elementos de prueba aportados por el Fisco son suficientes para acreditar la extensión territorial de las actividades de la firma, habiéndose demostrado a través de información aportada por consignatarios que Swift Armour S.A. adquirió el ganado en la Provincia de Corrientes. Sobre este aspecto, obran en el expediente de fiscalización informes proporcionados por los consignatarios de hacienda y datos del libro de IVA-Compras aportados por la empresa que acreditan esta situación.

Que vale destacar que los Organismos del Convenio Multilateral tienen dicho que una vez adquirido el carácter de sujeto pasivo en la jurisdicción, lo es respecto de todos los rubros y/o las actividades que desarrolla, no estando previsto en sus disposiciones escisiones de ninguna naturaleza.

Que siguiendo con el tratamiento, el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral establece como requisito para que opere el instituto de la mera compra, que los productos primarios sean adquiridos en la jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.

Que en este caso en particular, el Fisco de Corrientes aplica la mera compra en los términos del artículo 123 inciso b) del Código Fiscal, de lo que surge que el hecho imponible se produce por la actividad que tiene la firma en jurisdicción de Corrientes, comprando hacienda, y en el contexto general de una explotación cuyo objetivo central es la de obtener ingresos mediante la comercialización de los bienes luego de ser procesados y/o industrializados, generándose la obligación tributaria para la Provincia origen del producto, lo cual es concordante con lo establecido en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que el artículo 13, tercer párrafo, no establece requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto de la mera compra tal como se encuentra legislado en el artículo 123 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Corrientes.

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 realiza 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 antes señalados.

Que asimismo, conforme al inciso o) del artículo 134 del Código Fiscal, el productor primario se encuentra exento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Corrientes.

Que en cuanto al tercer aspecto -parte del producto de la hacienda adquirida en la Provincia de Corrientes es destinada a exportación según lo afirmado por la recurrente-, resulta irrelevante el análisis respecto de si el producido de la hacienda adquirida fue comercializado en el mercado interno o externo, siendo de relevancia el hecho de que los productos primarios son adquiridos en la Provincia de Corrientes para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción, en las plantas propias de la empresa. Que por lo tanto, se cumple en forma íntegra lo establecido en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.

Que en el caso concreto, no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que la asignación de base imponible, y por ende el tributo resultante, se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción de Corrientes, la cual no prevé exención alguna para el sujeto comprador. Que en consecuencia, esto es así con independencia del destino final del producto.

Que sin perjuicio de ello, es oportuno destacar en este aspecto que el Organismo Fiscal distribuyó la base

imponible total país declarada por la contribuyente Swift Armour S.A., la cual no incluye los ingresos obtenidos por sus exportaciones.

Que sobre los planteos de inconstitucionalidad plantados por el apelante, éstos deben realizarse en el ámbito pertinente, no siendo ésta la instancia apropiada.

Que conforme a lo establecido por el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral, corresponde atribuir base imponible a la jurisdicción productora en forma directa, y de manera subsidiaria, se aplica el Régimen del artículo 2° sobre la diferencia entre el ingreso total y la atribución directa, por lo cual corresponde desestimar este argumento de la recurrente.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Swift Armour S.A. en el Expte. C. M. N° 748/2008 contra la Resolución C.A. N° 41/2009, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°) - 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

MANUEL FRANCISCO VALIERO -PRESIDENTE