

## **RESOLUCIÓN N° 41/2005 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 401/2003 mediante el cual la firma PAPEL MISIONERO S.A.I.F. C. acciona contra la determinación impositiva efectuada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y

### **CONSIDERANDO:**

Que como consecuencia de la verificación impositiva, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones determinó diferencias a favor del Fisco por percepciones no realizadas por la firma en concepto de operaciones de “mera compra”.

Que la firma considera que no corresponde actuar como agente de percepción por los siguientes fundamentos:

-Mediante las Resoluciones Generales N° 70/02 y N° 73/02 la Dirección General de Rentas interpreta que la figura de la “mera compra” legislada en el artículo 126 inc. b) del Código Fiscal y en el artículo 13 del Convenio Multilateral, constituye un hecho imponible especial por el cual la adquisición de productos de origen provincial hace nacer, en forma instantánea, la obligación fiscal atribuible a la Provincia, mientras que la segunda establece un régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a las operaciones definidas como “mera compra” en la forma antes mencionada.

-Como cuestión previa aclara que la Dirección General de Rentas no es competente para interpretar el Convenio Multilateral, puesto que el artículo 24 le reserva dicha atribución a la Comisión Arbitral por lo que la Resolución es insanablemente nula. Si bien el artículo 16 inc. a) del Código Fiscal otorga al Director General la atribución de interpretar las normas que surgen del mencionado Código, pero no más allá de éste, ya que expresamente señala que debe efectuar esa interpretación dentro del principio de legalidad, requisito que no se cumple en el presente caso.

-Sin perjuicio de lo antes expresado, en lo que hace al análisis conceptual de la Resolución General N° 70/02 se pretende forzar una interpretación en el sentido de que el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral dice lo mismo que el primer párrafo, aspecto absolutamente controvertido con la letra y el espíritu de la norma. La doctrina especializada claramente señala que son hechos imponibles absolutamente diferentes, al punto que si algún producto estuviese regulado en uno de los párrafos del artículo 13, ya descalifica la posibilidad de encuadrar la operatoria en cualquiera de los otros.

-En cuanto al concepto de propio productor citado en la Resolución General N° 70/02 no toda la doctrina es conteste en compartir el criterio adoptado en el Expte. C.M. 12/83 Benvenuto S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, que importa una clara extensión de la etapa primaria. Adhiere asimismo, a

la interpretación que considera, en forma coincidente con el Fisco, a la mera compra como un hecho imponible autónomo.

-Del análisis de lo dispuesto por el art. 126 inc. b) citado, este hecho imponible especial de la mera compra, se refiere a productos primarios en su estado natural exclusivamente. Por ello es que claramente, habla de que estos frutos del país, para sacarlos de la jurisdicción, y una vez que estos bienes están fuera de la Provincia, serán vendidos o industrializados (pero no en Misiones, sino fuera de ella). La razón de ser de este hecho imponible especial se debe buscar en que de esta manera, se permite cierta gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que de lo contrario se sacarían productos de la Provincia sin ningún tipo de imposición en esa jurisdicción.

-Lo que está exenta es la primera venta de productos primarios, conforme lo establece el Código Fiscal de la Provincia, por lo cual una vez que el productor primario realiza esa primera venta el resto de las etapas de comercialización pasan a estar gravadas. Así, los acopiadores, intermediarios, secaderos, molinos, aserraderos, que adquieran bienes primarios tienen la actividad gravada, y por lo tanto, ya no se aplica el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

-Es sumamente importante determinar quienes están alcanzados por el impuesto, ya que de ello dependerá la obligación de un contribuyente de actuar o no como agente de percepción. Esto se ve reforzado por el hecho de que los artículos 1º y 2º de la R.G. 73/02 establecen justamente, que cuando se den los hechos contemplados en el artículo 126 inc. b) del Código Fiscal y el artículo 13 del Convenio Multilateral, tercer párrafo, en esos casos y solamente en éstos, estarán alcanzadas las operaciones con un régimen de percepción.

-En el caso específico de Papel Misionero S.A.I.F.C., los compradores liquidan y pagan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicando el régimen establecido en el artículo 2º del Convenio Multilateral; y para que estos sujetos puedan ser percutidos con el sistema de percepción, deben ser contribuyentes del impuesto de acuerdo con los términos del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

Por ello, la Dirección General de Rentas carece de competencia para aplicar una percepción sobre un sujeto que no sea contribuyente de la jurisdicción de Misiones, dado que sería un pago sin que exista la obligación legal de tributar.

-La actividad de la empresa es de carácter industrial y no es un contribuyente exento por lo que no se encuadra dentro de las previsiones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral. Tampoco encuadra en la figura de “propio productor”, ya que su actividad es industrial y así procede la Dirección General de Rentas en su determinación de oficio, puesto que sí lo fuera se encontraría exento por el artículo 139 inc. k) del Código Fiscal.

-Además, los compradores de Papel Misionero S.A.I.F.C. tampoco son contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el artículo 13 del Convenio Multilateral, sino que lo son por el

artículo 2º, por lo que cualquier intención de gravar con un impuesto estas operaciones está absolutamente fuera de contexto.

-Como se entiende que la interpretación de la R.G. 82/02 es equivocada, la empresa considera que no puede ser sujeto obligado a aplicar el régimen establecido por la R.G. 73/02.

-También se viola la Resolución N° 61/95 de la Comisión Arbitral, en cuanto a que el punto 2 del inciso a) del artículo 1º de la misma establece que solamente podrán resultar sujetos pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo. Por ello, entiende que sus compradores, con sede en otras Provincias, no pueden ser sujetos pasibles de este régimen, que es absolutamente ilegal y va contra las disposiciones del Convenio Multilateral, como asimismo de la Resolución N° 61/95 de la Comisión Arbitral.

-Los compradores no realizan operaciones en Misiones, no realizan gastos, ya que los productos vendidos son entregados en el domicilio de los clientes, con flete a cargo de la empresa, siendo ella quien vende.

-Por lo expuesto solicita se declare la nulidad de las Resoluciones Generales Nros. 70/02, 73/02 y 82/02 por violatorias de las normas legales antes mencionadas, como asimismo se solicita se declare nulo todo lo actuado por dicha Repartición.

Que la Provincia de Misiones, ante el traslado corrido oportunamente, manifiesta:

-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, cuyo objetivo se ve logrado si efectivamente se torna operativa la norma de excepción con la amplitud necesaria. El hecho de que el productor agropecuario no se encuentre integrado industrialmente en el caso, 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.

-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.

-Reseña disposiciones constitucionales y legales que avalan el accionar de la Dirección General de Rentas.

-Destaca que 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. Es decir, el instituto de la “mera compra” grava un “egreso”, sin importar la ulterior generación de ingresos brutos.

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

-Asimismo, informa que la Dirección General de Rentas, a la fecha de la contestación del traslado, no ha dictado la resolución determinativa de deuda en las actuaciones administrativas donde se tramita la verificación impositiva, lo que se debe tener presente en atención a lo normado en el artículo 13 de la Resolución General N° 17/83 de la Comisión Arbitral.

-Que esta Comisión Arbitral observa que el objeto de la presentación de la firma es que se determine la nulidad de las Resoluciones Generales Nros. 70/02, 73/02 y 82/02 dictadas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, como asimismo declare no ajustada a derecho y por lo tanto se declare la nulidad de todo lo actuado por la citada Dirección.

Que mediante la Resolución General N° 70/02 la jurisdicción interpreta, entre otras cosas, la figura de la mera compra legislada en el artículo 126 inc.b) del Código Fiscal y en el artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que tal como se ha expuesto por ambas partes, lo que se encuentra planteado en las presentes actuaciones es el cuestionamiento de una determinación tributaria efectuada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones que ha considerado que la firma no habría cumplido con las obligaciones emergentes de las Resoluciones Generales N° 73/02 y N° 82/02, mediante las cuales se estableció un régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a las operaciones de mera compra realizadas dentro de la jurisdicción, definidas por el inciso b) del artículo 126 del Código Fiscal.

Que no se halla en discusión temas relacionados con la atribución o distribución de los ingresos brutos del recurrente en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, puesto que la determinación obedece a la presunta falta de cumplimiento por parte del contribuyente de normas

dictadas por la jurisdicción, que lo convierte en responsable solidario por deuda ajena, del pago de una percepción no efectuada, en sustitución de quien, en definitiva, es el sujeto pasivo de la misma.

Que el hecho de que se efectúe un reclamo al agente de percepción, en caso de ser procedente y hacerse efectivo, lo habilita para repetir el monto no percibido contra el obligado al pago, puesto que es un impuesto que se debe acreditar a favor de quien debió sufrir la percepción.

Que las Resoluciones Generales Nros. 73/02 y 83/02 han establecido determinadas obligaciones a un sector de contribuyentes que reúnan las características enunciadas en las mismas, y esas obligaciones no tienen relación alguna a su condición de sujetos pasivos de la obligación tributaria que surja de su actividad sino que están dirigidas a sustituir al Fisco en la función de percepción del impuesto, imponiéndole esa obligación y convirtiéndolos en responsables solidarios si no dan cumplimiento a las mismas.

Que lo esbozado precedentemente significa que la problemática traída a la Comisión Arbitral por la firma no se refiere a disposiciones contenidas en el Convenio Multilateral, dado que no hay cuestionamiento relacionado con la atribución de ingresos, sino que surge por no haber cumplido con una obligación impuesta por disposiciones locales.

Que en general, si un agente de percepción no comparte las definiciones que realice la jurisdicción, es en ese ámbito que debería plantear sus discrepancias, sin perjuicio de entender que también los entes percutidos con la percepción pueden demostrar que no son sujetos obligados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la jurisdicción, conforme a las disposiciones del Convenio Multilateral, normas que la jurisdicción debe respetar producto de su adhesión.

Que lo peticionado por el contribuyente puede ser satisfecho en la medida de la competencia que tiene la Comisión Arbitral, que no puede exceder las disposiciones del Convenio Multilateral, por lo que no procedería el pedido de nulidad de las actuaciones administrativas obrantes en el presente expediente.

Que en relación al planteo que realiza la recurrente respecto a la Resolución General N° 61 de fecha 30 de noviembre de 1995, dictada por la Comisión Arbitral y modificada por la Resolución N° 4/96 C.P., por la cual se establecen determinadas pautas a seguir por las jurisdicciones cuando hayan establecido o establezcan regimenes de retención o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, es necesario destacar su plena vigencia por lo cual la Provincia de Misiones tiene la obligación de acatar sus disposiciones.

Que lo antes expuesto surge exclusivamente del análisis de los aspectos formales de aplicación al caso planteado, lo cual no significa que se hayan considerados los conceptos técnicos contenidos en las normas citadas y que se compartan las definiciones efectuadas con respecto a cuales son las operaciones que pueden ser incluidas dentro de la acepción frutos del país o productos primarios a los fines de la aplicación del instituto de la “mera compra”.

Que se ha producido el correspondiente informe de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - Considerar la falta de competencia de la Comisión Arbitral para declarar la nulidad de las actuaciones producidas en el expediente administrativo que diera origen a la presente acción interpuesta por PAPEL MISIONERO S.A.I.F.C.**

**ARTICULO 2º) - Establecer que la Provincia de Misiones debe acatar las disposiciones contenidas en el artículo 35 de la Resolución General 1/2005 (anteriormente R.G. Nº 61/95), adecuando las disposiciones locales que se opongan a los parámetros emergentes de la misma.**

**ARTICULO 3º)- Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.**

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

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**