

RESOLUCIÓN N° 62/2008 (C.A.)

El Expediente C.M. N° 691/2007 por el cual La Cachuera SA promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución Interna (DGR) N° 993/07 dictada por la Provincia de Corrientes; y,

CONSIDERANDO:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que La Cachuera centra la cuestión exclusivamente en el criterio adoptado por Corrientes para la atribución directa de los ingresos de conformidad al art. 13 del Convenio Multilateral y por haber excluido a Misiones de la atribución directa que prevé la norma. Señala que esa exclusión importa que los ingresos que podrían ser apropiados en forma directa por Misiones, queden sometidos al régimen general de distribución previsto por el art. 2° del Convenio Multilateral.

Que la empresa se dedica al cultivo, procesamiento y comercialización de yerba mate y arroz en distintas jurisdicciones. Tiene su sede en la Provincia de Misiones, donde tiene campos que dedica al cultivo de yerba mate y arroz y además, la planta fraccionadora y empaquetadora de yerba. En Corrientes tiene campos propios dedicados a la producción de yerba mate y arroz y posee dos plantas secadoras de yerba mate que son utilizadas para el secado de producción propia y de tercero, para su posterior remisión a la planta fraccionadora situada en Misiones. El producto terminado se remite como yerba mate molida al mercado interno y externo.

Que en el caso del arroz el producto se envía desde Corrientes sin procesar, como arroz húmedo, para su secanza en Posadas. También adquiere en aquella Provincia arroz cáscara, ya seco, a acopiadores y establecimientos ubicados en la zona. En Misiones cuenta con una planta industrial de secado, molienda, fraccionado y empaquetado de arroz.

Que parte de los productos mencionados salen de Misiones con remito, sin venderse, hacia la Ciudad y Provincia de Buenos Aires, a depósitos, desde donde se concretan ventas al resto del país, o se entregan en consignación, y también se comercializan en Misiones.

Que el Fisco de Corrientes concretó la determinación impositiva de la siguiente manera:
a) por aplicación del primer párrafo del art. 13 se asigna las producciones de yerba mate y arroz

efectuadas por La Cachuera en Corrientes cuya comercialización se efectúa fuera de esa jurisdicción; b) se asigna por el segundo párrafo del mismo artículo las compras de arroz efectuadas por la empresa a productores de la Provincia, cuya comercialización se efectúa fuera de ella; c) se asigna las compras de yerba mate efectuadas por La Cachuera a productores de Corrientes, cuya comercialización se efectúa afuera; d) por el régimen general, asigna la diferencia entre los importes atribuidos por aplicación del art. 13 a todas las Provincias que denomina “productoras” y los respectivos ingresos gravados; excluye de esta distribución directa a la Provincia de Misiones a quien le asigna el nombre de “elaboradora”.

Que la empresa distribuye sus ingresos según el art. 2º y en menor medida, por compra o producción propia de productos primarios, aplica el art. 13 del Convenio Multilateral.

Que los ingresos por ventas realizadas fuera de Misiones, los atribuye a esa jurisdicción como productora, asignándole el 85 % del precio de venta de los productos, y el 15 % restante, según el art. 2º. Corrientes objetó la aplicación del art. 13 para Misiones y estableció que corresponde utilizar el art. 2º para todos los ingresos que correspondan a productos que salen de Misiones con remitos, sin vender.

Que según la empresa, Corrientes basa su postura en sostener que los productos han sido elaborados con materias primas que provienen de distintas jurisdicciones y no sólo de la Provincia de Misiones. Para la firma, la hipótesis encuadra por la totalidad de los productos elaborados en el primer párrafo del art. 13 ya que la norma menciona al propio productor, sosteniéndose en consecuencia, que ello se refiere no sólo al que obtiene los productos primarios sino también al que los elabora total o parcialmente, sin efectuar ninguna distinción en cuanto a que la materia prima empleada sea de propia producción o de terceros, con el único requisito de que los mismos provengan de la jurisdicción de origen.

Que expresa que en la postura de Corrientes, una vez aplicado el art. 13 ya no es razonable efectuar otra atribución directa a la Provincia elaboradora ya que la proliferación o superposición de regímenes de asignación directa, podría determinar que las jurisdicciones comercializadoras se queden sin base imponible; pero ese razonamiento no responde a la literalidad del art. 13, a la real actividad de la empresa en Misiones.

Que de ese modo Corrientes ha excluido del art. 13 a Misiones a pesar de que ha reconocido que la empresa posee plantaciones propias y efectúa compras de yerba y arroz en Misiones. Entiende que los ingresos por ventas de productos que salen de Misiones sin vender, con remitos, debe ser atribuida siguiendo las pautas del art. 13.

Que por lo tanto, se debe aplicar el art. 13 a más de una jurisdicción productora, a Corrientes por la producción y compra de yerba mate de campo y arroz y también a Misiones,

que es una jurisdicción productora de bienes que produce y adquiere en esa jurisdicción y comercializa fuera de ella.

Que concluye diciendo que Corrientes utiliza el régimen de atribución directa del art. 13 para las operaciones de producción primaria de yerba y arroz y las de mera compra realizadas dentro de Corrientes; y la aplicación del segundo y tercer párrafo del mismo artículo por compra de arroz y yerba en Formosa y Entre Ríos, pero no aplica dicho criterio para Misiones en la cual también existe producción propia de la empresa como asimismo la compra de productos a terceros.

Que la actora considera que Corrientes debe utilizar la metodología aplicada para su jurisdicción también para Misiones y por lo tanto, corresponde excluir del régimen general de atribución los ingresos obtenidos por la empresa por su actividad primaria llevada a cabo en Misiones, conforme a los tres párrafos del art. 13, y pide expresamente que la Comisión Arbitral así lo declare con respecto de las ventas concretadas fuera de Misiones de productos sin facturar. Requiere además la aplicación del Protocolo Adicional, acompaña y ofrece prueba.

Que en su contestación la Provincia de Corrientes comenta el modo de realizar la fiscalización, los antecedentes tenidos en cuenta y la errónea aplicación por la empresa del art. 13 con respecto a las actividades realizadas en esa jurisdicción. Coincide con la firma en que la controversia está centrada en la modalidad de aplicación del art. 13.

Que dice que la firma asignó a Misiones el 85 % de los ingresos por yerba mate y arroz sacados de esa jurisdicción para ser vendidos fuera de la misma, luego de los procesos de elaboración utilizando materia prima de su producción primaria de Misiones y Corrientes, así como productos acopiados en dichas jurisdicciones más los de Formosa y Entre Ríos, por aplicación del primer párrafo del art. 13, bajo la modalidad de “propio productor”. Ese criterio fue objetado por incorrecto.

Que el criterio de distribución de la resolución es: a las materias primas producidas en Corrientes -yerba mate y arroz- por tratarse de productos agropecuarios sacados de la jurisdicción de origen por el propio productor en bruto, sin facturar y para su venta afuera luego de la elaboración, se aplicó el primer párrafo, habiéndose determinado su base imponible conforme a dicha norma, precio mayorista o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Entiende que este procedimiento es aceptado sin observación por La Cachuera, quien reconoce la procedencia del criterio.

Que a la compra de arroz sin procesar realizada en Corrientes, llevado luego a Misiones donde se encuentra la planta industrial, le aplica el segundo párrafo del art. 13, asignando en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al 100% del valor de adquisición

directa a los productores, acopiadores o intermediarios. Expresa Corrientes que la firma reconoce la procedencia del criterio desde el momento en que sólo requiere que también lo aplique para Misiones.

Que a la compra de hoja verde de yerba mate -principal actividad de la empresa desarrollada en Corrientes- secada en Corrientes y llevada a Misiones, por tener la característica de producto primario, se le ha aplicado el tercer párrafo del art. 13, al no gravar Corrientes la actividad del productor, y se asigna el 50% del valor de compra, habiendo considerado precio de plaza el valor de compra al productor. Juzga que la empresa comparte este criterio desde el momento en que no realiza observación a los montos imposables.

Que como la empresa comercializa también en Corrientes los productos elaborados y envasados, además de hacerlo en el resto del país, a esa jurisdicción también le corresponde participar de la atribución secundaria, en razón del sustento territorial que tiene la empresa por la comercialización de tales productos. Piensa que la firma convalida dicho criterio, previa aplicación del régimen primario de distribución del art. 13.

Que sobre los montos imposables atribuibles a otras jurisdicciones por compras de arroz en estado natural, como ser Formosa y Entre Ríos, les hace una atribución directa por aplicación del segundo párrafo del art. 13, detrayéndose esos importes de los ingresos totales previo a la aplicación del régimen general.

Que con relación a las restantes jurisdicciones, distribuye por el régimen general la diferencia que queda luego de detraer la base imponible para las jurisdicciones productoras por aplicación de alguno de los tres párrafos del art. 13 según el tipo de producto y modalidad de la operación.

Que Interpreta que le asiste razón al contribuyente en cuanto pide que se aplique el art. 13 primer párrafo para Misiones, que produce sus propios bienes, los elabora y los saca para comercializarlos fuera de ella.

Que la Provincia de Misiones interviene a fs. 282/315 vta. Sintetiza su cuestionamiento diciendo que la resolución impugnada pretende aplicar el primer párrafo del art. 13 en lo referido a la yerba mate sólo a la Provincia de Corrientes y atribuir a Misiones únicamente por el régimen general del art. 2º, método que en su entender es inequitativo pues despoja a la jurisdicción productora de una legítima porción de riqueza generada en su territorio.

Que la resolución correntina no ha evaluado el verdadero sentido y alcance del primer párrafo del art. 13; que no admite ningún método analógico, inaplicable a la materia, siendo desacertado otorgar a los productos agropecuarios y al petróleo el mismo criterio, ya que nada

tienen en común.

Que reseña la modalidad operativa de La Cachuera, resaltando que sólo una pequeña parte del proceso productivo y de elaboración de la yerba y del arroz se desarrolla en más de una jurisdicción; que la mayoría de la materia prima y los proveedores son de Misiones, por lo que le corresponde el 85 % por el primer párrafo del art. 13.

Que en su entender, por la hoja verde y yerba mate canchada que proviene de Corrientes, corresponde atribuir a ésta en forma exclusiva el 85 %, por el primer párrafo del art. 13; mientras que por el arroz, correntino, entrerriano y formoseño, se debe atribuir la base del art. 13 a las jurisdicciones productoras sin perjuicio de destacar que al ser un proceso productivo único Misiones podría participar de dicha base. Explica cual es la correcta inteligencia de la norma, su finalidad, recta interpretación y aplicación; y además, los principios jurídicos que rigen la materia.

Que dice que procedió a reasignar los montos impositivos respetando las asignaciones efectuadas por Corrientes por aplicación del art. 13, pero previo a la aplicación del art. 2º ha determinado los montos atribuibles a Misiones según el primer párrafo del art. 13, por las ventas de yerba mate y arroz elaborados con materias primas con origen en Misiones, remitidos para su venta fuera de la jurisdicción.

Que afirma que el criterio es simple: tiene derecho a asignarse la base prevista en el art. 13 el Fisco del cual es originario el producto; como en el caso los productos tienen origen en distintas jurisdicciones, Corrientes y Misiones en el caso de yerba y Corrientes, Formosa, Entre Ríos y Misiones en el caso de arroz, lo que se hizo fue establecer de acuerdo a las compras y la producción primaria, el origen de los productos, para luego sobre dicha base proporcionar la participación que corresponde a Misiones.

Que del reconocimiento efectuado por Corrientes resulta que no existiría conflicto en la aplicación del art. 13 para los productos con origen en Misiones de su propia producción, elaborados y llevados de la jurisdicción productora, y quedaría pendiente la extensión con que corresponde aplicar el primer párrafo del art. 13.

Que se opone a la aplicación del Protocolo Adicional por no reunirse los requisitos y además porque el contribuyente no ha cumplido con la exigencia de los arts. 1 a 3 y 9 de la Resolución General N° 3/2007 y además, existe omisión de base imponible. Acompaña prueba y pide se haga lugar a su petición.

Que para esta Comisión Arbitral La Cachuera ocurre contra una resolución determinativa de impuesto efectuada por la Provincia de Corrientes, quien contesta fundando su accionar. Enterada la Provincia de Misiones, discrepa con algunos criterios emergentes de la resolución

mencionada.

Que según la empresa la cuestión está centrada exclusivamente en el criterio utilizado por Corrientes para hacer la atribución directa a la Provincia de Misiones, en los términos del art. 13, a la que excluye con relación a ciertos productos. Que tal exclusión importa que algunos ingresos que deberían ser atribuidos directamente a Misiones, Corrientes los distribuye según los parámetros establecidos por el régimen general del art. 2° del Convenio Multilateral. Adviértase que en su contestación Corrientes reconoce que le asiste razón a la empresa en el encuadramiento de aquellas operaciones.

Que a su turno, Misiones alude al conflicto en similares términos y en su entender, le corresponde el 85 % de los ingresos de los productos con origen en esa jurisdicción que salen sin vender para su venta fuera de ella.

Que ante el expreso reconocimiento de la Provincia de Corrientes sobre el tema central del conflicto, en el sentido de que le asiste razón al contribuyente en cuanto pide que se aplique el art. 13 primer párrafo para Misiones, que produce sus propios bienes, los elabora y los saca para comercializarlos fuera de ella, debería entenderse que la controversia se halla zanjada en el sentido pretendido por la empresa y por Misiones.

Que no obstante, sólo a título ilustrativo se comentarán las razones por las cuales se arribó a aquella opinión.

Que no hay duda, por lo dicho por las partes, que La Cachuera reviste el carácter de productor primario en varias jurisdicciones, como ser Misiones, Corrientes, Entre Ríos y Formosa, y también de adquirente de tal tipo de bienes. En el caso se trata de yerba mate y arroz.

Que el proceso de elaboración o industrial, tanto del arroz como de la yerba mate, se lleva a cabo íntegramente en la Provincia de Misiones, de lo que surge que en las restantes sólo puede ocurrir la producción de productos primarios, sin perjuicio de que en Corrientes somete a la yerba mate a un proceso de acondicionamiento.

Que veamos en primer término la salida o expedición de arroz. En el caso del arroz producido en Corrientes, Entre Ríos y Formosa, que la propia accionante productora saca de tales jurisdicciones sin vender para procesarlo o venderlo fuera de ellas, corresponde atribuirles directamente a tales jurisdicciones, según el primer párrafo del art. 13, el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la expedición, o en su defecto el 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se lleven a cabo los restantes procesos inclusive la comercialización -las mencionadas o las restantes-, podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°.

Dice Corrientes que este procedimiento es aceptado sin observación por La Cachuera.

Que en el caso de compras de arroz sin procesar efectuadas por La Cachuera a productores, acopiadores o intermediarios de Corrientes, Entre Ríos o Formosa, debe asignar a estas jurisdicciones productoras, en primer término, un importe igual al respectivo valor de adquisición de la materia prima, el 100% del valor de compra, según lo establece el segundo párrafo del art. 13. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe se distribuirá entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas.

Que la yerba mate que la propia empresa produce y luego saca de Corrientes, para procesarla o venderla fuera de ella, corresponde atribuirle directamente a dicha jurisdicción productora, según el primer párrafo del art. 13, el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la expedición, o en su defecto el 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se procese o comercialice la mercadería, cualquiera fuere, podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°. En la hipótesis es indiferente que de la Provincia de Corrientes salga hoja verde o yerba mate canchada, pues tiene dicho la Comisión Arbitral que el canchado es un simple acondicionamiento que no hace perder al producto su carácter de primario.

Que en el caso de compra de yerba mate efectuada por La Cachuera a productores de Corrientes, para ser industrializada o vendida en otra jurisdicción, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50 % del precio oficial corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición y en caso de que haya dificultades para determinarlo se considerará que ese precio es equivalente al 85 % del precio de venta obtenido. Es condición para la procedencia de tal mecanismo que Corrientes no grave al productor, como ocurre.

Que en cualquiera de las hipótesis comentadas, se trate de yerba mate o de arroz, la diferencia entre el ingreso bruto del contribuyente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en las que se lleven a cabo las restantes etapas, inclusive la elaboración y comercialización de los productos conforme al régimen del artículo 2°, tal como disponen los tres párrafos del art. 13.

Que en los ejemplos descriptos Corrientes obró conforme a esa metodología y en lo referente al tema central del conflicto -aplicación del art. 13 a la producción misionera- se allanó a la pretensión de la empresa y en armonía con Misiones.

Que de lo expuesto resulta que Misiones, tanto en el caso del arroz como el de la yerba mate, aunque en otras jurisdicciones se haya producido la obtención primaria de los bienes y aún el acondicionamiento de la yerba mate, tendrá derecho a participar en el reparto de las diferencias apuntadas en los párrafos anteriores, por la aplicación del régimen del artículo 2° del Convenio

Multilateral.

Que con relación al arroz y a la yerba mate producidos en Misiones, siguiendo los principios enunciados anteriormente, es indudable que los productos que salen de esa jurisdicción con remito, sin venderse, con destino a depósitos desde donde se concretan las ventas o entregas en consignación, la atribución debe hacerse de manera directa a aquella Provincia, en la cuantía que establece el primer párrafo del art. 13.

Que de lo dicho se desprende, tal como sostiene Corrientes, que no es correcto que la empresa haya asignado el 85 % de los ingresos obtenidos por comercialización de mercaderías remitidas desde Misiones y vendidas fuera de ella, por considerarse productora, y el 15% restante atribuirlos por el régimen general, en los casos en que el producto primario provenga de otras jurisdicciones como ser Corrientes, Entre Ríos o Formosa, pues de esa manera se privaría a estas últimas de la atribución directa. Tal proceder es aceptado por la Provincia de Misiones en su contestación. Expresado en otros términos, se ajusta a la normativa la objeción hecha a la empresa por Corrientes en el caso de mercaderías que salen de Misiones con remito para su venta, cuando los productos son originarios de Corrientes, o eventualmente de Entre Ríos o Formosa.

Que en concordancia con lo dicho debe entenderse que en casos como el presente no es posible en principio aplicar más de una vez la atribución directa contemplada por el régimen especial del art. 13 sobre los ingresos de un mismo producto ya que de esa manera se produciría un incremento de la base de imposición en desmedro de derechos de terceros.

Que la distribución por el régimen general de la diferencia entre los montos asignados directamente y el precio obtenido por la venta de los productos, debe hacerse entre todas las jurisdicciones en las que se desarrollan las restantes etapas hasta obtener productos en condiciones de ser comercializados, incluyendo a aquellas donde se obtuvo la materia prima si en ella se lleva a cabo alguna de las fases productivas mencionadas o la comercialización.

Que luce correcto el procedimiento sostenido por Misiones de que previo a la aplicación del art. 2º deben detraerse de los ingresos por ventas los que corresponda asignar por aplicación del primer párrafo del art. 13 a la jurisdicción de Misiones por las ventas de yerba mate y arroz originarios de su jurisdicción.

Que la yerba molida, llámese a la molienda industria o elaboración, participa de los criterios expuestos, correspondiendo darle a dicho producto el tratamiento de aquellos a los que alude el primer párrafo del art. 13, siempre que se remita el producto en las condiciones previstas por la norma.

Que en suma, las jurisdicciones citadas tienen derecho a la atribución directa prevista por el art. 13 con relación a los productos originarios de cada una de ellas; además, todas las jurisdicciones, inclusive las nombradas, también podrán participar de la diferencia que se distribuye conforme al régimen general, en la medida en que en ellas se despliegue parte de la actividad de la empresa.

Que en el caso no resulta aplicable el Protocolo Adicional, por la sencilla razón de que la empresa no ha acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos por el art. 2º de la Resolución General N° 3/2007.

Que de acuerdo a todo lo expuesto, corresponde hacer lugar a la acción promovida por La Cachuera SA en cuanto a la aplicación del artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral en los términos reconocidos por Corrientes, manteniéndose en lo demás, según los fundamentos dados.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría;

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar a la acción promovida por La Cachuera SA contra la Resolución Interna (DGR) N° 993/07 dictada por la Provincia de Corrientes en los términos aceptados por el Fisco determinante, manteniéndose en lo demás, según los fundamentos expuestos en los considerandos.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE