

TÍTULO:	LA MERA COMPRA. EL SER Y EL DEBER SER. TRATAMIENTO EN LA PROVINCIA DE SANTA FE
AUTOR/ES:	Serra, Juan C.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Santa Fe (PSF)
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

JUAN C. SERRA⁽¹⁾

LA MERA COMPRA. EL SER Y EL DEBER SER. TRATAMIENTO EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

I - PRESENTACIÓN DEL TEMA

En el presente trabajo abordaré el tema de la mera compra, sobre el cual mucho se ha escrito y dicho, por lo que trataré de clarificar la diferenciación cada vez más pronunciada entre lo que debe ser y lo que realmente es, que no es otra cosa que la aplicación real de este instituto más allá del tratamiento que se le tendría que aplicar en forma unívoca.

II - LA MERA COMPRA

La figura de la mera compra se da cuando un contribuyente de otra jurisdicción compra en la provincia productora productos agropecuarios, mineros, forestales o frutos del país, los saca de la misma y los comercializa o industrializa en terceras jurisdicciones.

Se considera como requisito esencial para su procedencia que la jurisdicción la prevea en su Código Fiscal, caso contrario no se encontrará gravado.

Si bien este aspecto no es compartido en forma unánime por toda la doctrina, considero que resulta incuestionable, el hecho imponible no puede surgir por el solo hecho de que se encuentre mencionado en los párrafos segundo y tercero del artículo 13 del Convenio Multilateral, ya que este no crea impuesto alguno, solo distribuye los ingresos brutos del contribuyente entre las jurisdicciones intervinientes, aspecto este último que resultará decisivo en nuestro análisis.

Su incorporación, como hecho imponible gravado, encuentra su fundamento cuando se exige a la producción primaria, ya que frente a esta realidad la jurisdicción productora se encontraba en la imposibilidad de gravar múltiples operaciones, no solo porque no se daba una imposición directa, sino que también se vio que al no constituir la adquisición de la materia prima un gasto computable esta tampoco influía en la asignación de gastos en el coeficiente utilizado para distribuir el ingreso de acuerdo a las pautas del régimen general.

Mencioné como antecedente el hecho de que las jurisdicciones no gravasen al productor, pero este requisito se pide solo para el tercer párrafo y no para el segundo, por lo tanto se incluirán dentro de la mera compra operaciones en las que no cuenta si se exige o no la producción primaria. Se trata de hechos puntuales descriptos en el segundo párrafo del artículo 13, donde repito se deben dar una serie de requisitos. Estos son:

Producto	Vendedor	Adquirente
Industria tabacalera Materia prima	Productor	Industrial tabacalero
Quebracho Algodón	Productores Acopiadores intermediarios	Industriales Responsables del desmonte
Arroz Lana Frutas	Productores Acopiadores Intermediarios	Cualquier adquirente

Si bien cuando se menciona a la mera compra, generalmente, se enfoca el tema dentro del artículo 13, tercer párrafo, lo cierto es que se encuentran dos situaciones disímiles y a su vez relacionadas entre sí. Repito, la mera compra se da tanto cuando se cumplan los requisitos del segundo como del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

III - PAUTAS PARA SU APLICACIÓN

Para que se dé la aplicación de la mera compra se hace necesario:

- Que se encuentre inserta en los Códigos Fiscales como hecho imponible gravado.

Entiendo que es imprescindible que la mera compra se encuentre mencionada como hecho imponible gravado en forma expresa en el Código Fiscal que corresponda.

Tengamos en cuenta que el CM no crea hechos imponibles, solo distribuye los ingresos brutos del contribuyente entre las distintas jurisdicciones, entonces por el solo hecho de encontrarse incluida en el mismo no constituye un hecho imponible especial. No podríamos aplicarla sin su vinculación directa con su inclusión en el Código Fiscal.

En qué situación nos encontramos si el Código Fiscal no la prevé, situación esta que se dio durante un largo período en la Provincia de Santa Fe, que, desde ya, no se encontró gravada.

En la Provincia de Santa Fe se encuentra incluida en el inciso h) del artículo 177 del Código Fiscal. Entiendo que se ha cometido un error legislativo, ya que se la incluye en una norma de excepción que hace referencia al caso de las personas humanas, mientras que las demás legislaciones en forma acertada la incluyen a continuación de la descripción del impuesto como otro hecho imponible.

- Que se cumplan determinadas condiciones:

* En el caso del tercer párrafo:

- Que la jurisdicción no grave "al productor".

Debe quedar claro, solo se aplica en el tercer párrafo, ya que el segundo no lo exige. También se debe tener en cuenta que se refiere "al productor" por lo que no se exige una exención generalizada, sino que el productor, con el que se concreta la operación, cumpliendo los requisitos exigidos se encuentre exento. Por ejemplo, la Provincia de Entre Ríos exime hasta cierto nivel de ingresos.

También se considera dentro de la mera compra cuando la jurisdicción grava el producto a tasa 0 (cero), ya que se entiende que en definitiva no se paga el tributo.

No tengo duda alguna de los inconvenientes que se dan cuando las exenciones se encuentren condicionadas.

- Que el vendedor sea un productor primario.

Se está frente a todo un tema, ya que sobre el mismo en la doctrina no existe unanimidad de criterios, así como tampoco una línea clara en los organismos de aplicación del convenio.

En la doctrina, existen dos posturas, aquella que basándose en la norma la que establece como condición "*siempre que esta no grave la actividad del productor*", considera que es imprescindible que sea este quien tiene que concretar la venta.

Mientras tanto que la otra postura considera que esto no tiene relación alguna, entonces no se debe restringir la interpretación de la norma circunscribiéndola a las ventas realizadas por productores primarios.

En cuanto a los organismos de aplicación del convenio, la CA en su resolución 32/2005 del 1/6/2005 "Las Marías SA c/Provincia de Misiones" dijo que si bien en el tercer párrafo del artículo 13 no se hace referencia a que las compras incluidas en él son las efectuadas al productor, va de suyo que así debe ser, pues una interpretación contraria implicaría sacar a dicha norma fuera del contexto de todo el artículo. Agrega que, en el segundo párrafo, se ve claramente que cuando se ha querido dar una solución distinta esta quedó plasmada en la norma. Sobre la base de estas argumentaciones, en el artículo 3 de esta resolución, establece que se excluyen de la atribución del ingreso bajo el concepto de mera compra a las operaciones efectuadas con acopios, molinos, secaderos u otros sujetos que no sean productores primarios.

Esta resolución es apelada ante la CP, organismo que revoca este artículo 3, pero no da una definición clara sobre quién debe efectuar la venta.

El enfoque se encuentra en la resolución 10/2007, "Luis Dreyfus y Cía. c/Provincia del Chaco", ya que la CA no solo mira lo establecido en el Código Fiscal de la Provincia que no establecía requisito alguno, sino que también ratifica que el artículo 13, tercer párrafo, no establece requisito alguno en lo que hace al vendedor.

Esta postura y el enfoque hacia los códigos fiscales locales la encontramos en otros casos concretos.

Si bien la CA intenta poner fin a la discusión, mediante el dictado de una resolución general interpretativa ([RG 5/2005](#)), estableciendo que solo las compras efectuadas a través de productores primarios, por sí o a través de mandatarios, se encuentra comprendida en el artículo 13, tercer párrafo. Apelada que fuera la CP, entiende que la CA ha excedido sus facultades con el dictado de esta norma.

Resumiendo, los organismos le dan preeminencia a lo dispuesto en los códigos fiscales.

- Aun cuando la operación se concrete entre productores también se da la mera compra.

Es claro que como no se determina quién debe ser el comprador, en nada modifica la situación el hecho de que sea otro productor.

- Que se trate de los restantes productos agropecuario, mineros, forestales o frutos del país.

La norma menciona a *los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros o frutos del país*, dado que se encuentran fuera de este inciso los productos mencionados en el inciso segundo del artículo 13, a los que se les da otro tratamiento, pero también basado en la compra.

En realidad, comprende a todos los restantes productos agropecuarios, ya que si bien se planteó alguna controversia en lo relativo al alcance que se le debía dar a los frutos del país. En un primer momento, la CA pretendió asimilarlos a las plumas, desperdicio de animales basándose en el impuesto a las ventas, situación que no prosperó. Esto se dio en el caso "Frigorífico

Mellino" donde se discutía la inclusión de los productos de pesca. Evidentemente, no tenía el alcance que se pretendió en ese momento, ya que en la reforma de 1988 (la que nunca llegó a tener vigencia) se los incluye en forma expresa.

En este aspecto, los organismos de aplicación del Convenio también miran hacia los códigos fiscales, los que definen el alcance de que se entiende por frutos del país, con una amplitud tal, que nada queda fuera.

El [inciso h\) del artículo 177 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe](#), luego de insertar a la mera compra como hecho gravado, define qué se considera por frutos del país diciendo: "Se considerará 'fruto del país' a todos los bienes que sean el resultado de la producción nacional perteneciente a los reinos vegetal, animal o mineral obtenidos por la acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aun en el caso de haberlos sometido a algún proceso o tratamiento -indispensable o no- para su conservación o transporte (lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.)".

Como se puede observar una descripción totalmente abarcativa que nada deja fuera de la norma.

* En el caso del segundo párrafo:

- Que se den todas y cada una de las pautas establecidas en lo que hace al comprador y vendedor.

En el punto 2 se describe un cuadro con las condiciones que deben reunir tanto el comprador como el vendedor

- Que se trate de los productos descriptos en forma taxativa en la norma.

También se describe dentro de las condiciones los productos e industrias a las que se refiere la norma. Esto tiene una gran trascendencia, no solo para determinar si se aplica o no este párrafo, sino para saber que se encuentran excluidos del tercero.

Así tenemos que hace referencia a los productos originados en las industrias vitivinícola y azucarera, el quebracho, algodón, arroz, lana y frutas.

* Condiciones comunes a los dos incisos:

- Que el comprador adquiera el producto en la jurisdicción productora para comercializarlo o industrializarlo fuera de ella.

Debe quedar en claro que hago mención a la adquisición del producto, ya que no es condición que el comprador concurra a la jurisdicción productora para concretar la operación. Resumiendo se grava el hecho de comprar.

Claramente se observa que si la posterior venta o industrialización se da dentro de la misma jurisdicción productora, no se aplica este instituto, aun cuando se dé luego de una transformación del mismo.

- Que exista sustento territorial.

Este es el requisito esencial del CM, sin sustento no existe la posibilidad de que la jurisdicción capte ingreso alguno. No tiene por qué existir una relación directa entre el gasto y la operación que da lugar a la mera compra. Se puede tener sustento por otra actividad, por ejemplo, dentro del régimen general.

IV - LA MERA COMPRA Y LA HABITUALIDAD

El tema sobre el requisito de habitualidad queda totalmente aclarado en la [resolución \(CA\) 43/2007](#) del 26/9/2007, "Syngenta Agro SA c/Provincia de Salta". En la misma, el organismo sostiene que la mera compra instaura un régimen de excepción particularmente referido a que para su configuración no se requiere el requisito de habitualidad exigido por el régimen del IIBB. Cabe destacar que la expresión "mera" no implica que en todos los casos las compras deben ser ocasionales, accidentales o esporádicos, pues si en estos casos un Fisco está facultado para aplicar el instituto, con más razón lo estará cuando existe una reiteración de operaciones que conduzcan a la habitualidad.

Agrega que, por otra parte, sería absurdo que la norma se la deba interpretar exclusivamente para las adquisiciones no habituales, aisladas o esporádicas, pues sería evidente su inutilidad al agotarse con la primera o unas pocas compras aisladas, particularmente porque la norma no contempla ese modo. El tributo está concebido para el ejercicio habitual de una actividad, pero en determinadas hipótesis también alcanza al ejercicio esporádico.

Concluyendo se encuentran alcanzadas tanto las compras esporádicas como las que no revisten tal carácter.

Siguiendo una línea argumental coherente, sostengo que la CA, en este caso, también debe mirar hacia los códigos fiscales de cada jurisdicción y no tomar una postura, la que podría no coincidir con la de alguno de ellos, ya que no tiene facultades para así proceder. Cabe acotar que la planteada es una postura que solo trata de poner orden a las cosas, ya que difícilmente encontremos un caso divergente como el planteado.

Un párrafo aparte merece la postura plasmada en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, ya que ubica a la mera compra dentro de los hechos alcanzados que no exigen la habitualidad, pero -como vimos- lo hace en su artículo 177, norma que se refiere a las situaciones no contempladas en el último párrafo del artículo 175 (disposición que hace referencia a las sociedades, organizaciones empresarias, SAS, etc., ya que se considera que en el caso de estos sujetos siempre se da la habitualidad).

Acaso, ¿se pretendió extender la mera compra a las personas humanas?, entiendo que semejante desatino no se cruzó como idea. Solo cabe pensar en un error legislativo.

V - NATURALEZA

Sobre este tema, Hermandad Egúez y Julio E. Amayo Alberto⁽²⁾, en un trabajo digno de ser leído, exponen las distintas posturas doctrinarias que han recolectado, concluyendo en que se trata de un hecho imponible especial que podemos nominar como autónomo, pero a la vez complejo, porque se necesita la obtención del ingreso bruto por parte del mero comprador. Considero que la realidad lamentablemente muestra que el hecho complejo no se da (tema sobre el que volveré).

VI - BASE IMPONIBLE

En líneas generales, podemos decir que la base imponible se encuentra descrita en los párrafos segundo y tercero del artículo 13 del Convenio. Si bien las redacciones no son similares, a tal punto que toman distintas bases, la realidad ha llevado a que los organismos del convenio en definitiva tomasen la misma base, que no es otra que la compra.

El segundo párrafo menciona que le corresponde a la jurisdicción productora el valor de adquisición, mientras que el tercero si bien refiere al 50% del precio oficial en plaza, los organismos de aplicación del convenio han dejado sentado que se entiende por tal el importe de la compra. Si la jurisdicción considera que este no es representativo será la tiene que probar esta situación.

Resumiendo, en ambas normas se toma como referencia el precio de compra.

VII - MOMENTO DE LA IMPOSICIÓN

Entramos en este punto en el nudo gordiano del deber ser, en contraposición a lo que en realidad es, o en definitiva se aplica.

Habíamos visto que los autores, en el trabajo antes citado⁽³⁾, mencionaban su naturaleza como un hecho complejo, ya que se necesita la obtención del ingreso bruto por parte del mero comprador, esto es, no alcanza "la compra", porque en tal caso se estaría frente a un tributo que grava "el gasto" y no el ejercicio de la actividad que requiere como base imponible el ingreso bruto.

Coincido total y absolutamente con esta conclusión. Este es el deber ser.

Sin embargo, los organismos de aplicación del Convenio siguen mirando hacia los códigos fiscales locales, y aquí aparece el ser, es decir, la realidad que no coincide con el deber ser.

Digo esto, ya que los organismos de aplicación del Convenio en este tema también miran hacia los códigos fiscales, los que generalmente disponen que el solo hecho de efectuar la compra ya genera el hecho imponible y la obligación de liquidar.

No tengo ninguna duda de que esta postura atenta contra la letra del convenio y el deber ser, si se pierde lo comprado por lo que no llega a ser vendido, ¿por qué pagar mera compra? Pues bien, ¿porque el Código Fiscal así lo dice?

En lo que se refiere a la Provincia de Santa Fe, el Código Fiscal al finalizar la redacción del [inciso h\) de su artículo 177](#) dice:

Se considera ingreso bruto el importe total de la compra de los frutos del país, o de los productos agropecuarios, forestales o mineros.

En lo referente a la ley impositiva anual vigente, al momento de concretar este escrito, vemos que con relación a la mera compra establece:

Una alícuota del 0,75% aplicable a la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción.

Hasta aquí podemos deducir que se pretende la aplicación sobre el monto de la compra sin que se considere para nada su comercialización. Este tema lo seguiré en el punto siguiente.

VIII - IMPLEMENTACIÓN DE RÉGIMENES DE PERCEPCIÓN

Estamos frente a todo un tema. En primer lugar es necesario observar que las provincias han instaurado todo tipo de regímenes de recaudación, involucrando tanto a las retenciones, percepciones como también a las provenientes de las recaudaciones bancarias, esto a los efectos de asegurar o más bien adelantar una recaudación que se le tiene que dar a no más de un promedio de 15 días. Todo un disparate, el que ha provocado saldos a favor de los contribuyentes que llevan a una distorsión total del tributo, incluso en la aplicación del propio Convenio Multilateral.

Los regímenes de percepción sobre la mera compra no escapan al criterio expuesto, ya que solo reafirman la desnaturalización de esta figura, dado que, en realidad, se ponen en vigencia tomando a la compra como el hecho imponible generador de la obligación de ingresar el tributo.

Acaso, algunas de estas normas ¿contemplan la posibilidad de devolución en el supuesto de que no se venda el producto? No

En la Provincia de Santa Fe se establece una percepción que varía según la condición del contribuyente, ya que aplica la tasa correspondiente a la mera compra tomando como base imponible el 50% de la factura o documento equivalente si se encuentra inscripto en el CM y en Santa Fe, sobre el 100% de la factura si no se encuentra inscripto en Santa Fe, y la alícuota de la actividad incrementada en un 50% cuando el contribuyente no se encuentre inscripto en ninguna jurisdicción.

Se tomará como base el importe neto de la factura si el contribuyente se encuentra inscripto en el IVA o el total de la misma, si no cuenta con esta inscripción.

He aquí la distorsión de las distorsiones, se puede admitir que se aplique la alícuota sobre el total de la factura cuando el contribuyente no se encuentre inscripto en Santa Fe, pero ¿qué argumentación puede llegar a avalar que se aplique el 50% de incremento? ¿Qué diferencia existe para la Provincia de Santa Fe si el contribuyente se encuentra inscripto o no en terceras jurisdicciones, acaso no es la misma situación que se da cuando falta solo la inscripción en la provincia, por supuesto que sí, entonces?

Vemos que, en el caso de Santa Fe, al igual que otras jurisdicciones que tienen el sistema de percepción en la mera compra no solo desconoce que el hecho imponible se tiene que perfeccionar con la venta de lo comprado, sino que además agrega un incremento de percepción el que evidentemente solo tiene una intención recaudatoria por sobre cualquier consideración de justicia fiscal.

No muchas provincias han impuesto la percepción sobre la mera compra. Por ejemplo, la Provincia de Corrientes establece un régimen de percepción para el caso de la mera compra, circunscripto al caso del tercer párrafo del artículo 13.

IX - IMPACTO EN TERCERAS JURISDICCIONES

El sistema de liquidación establecido por el CM trata de describir una neutralidad que en muchos casos no existe, situación que se da con la mera compra. Se argumenta que si bien se toma en cuenta la simple adquisición, este monto imponible se resta de la base a distribuir en terceras jurisdicciones, hecho este que es cierto, pero que no siempre tiene la neutralidad pregonada. Veamos.

Supongamos que un frigorífico compra ganado en Santa Fe por \$ 1.000.000,00, tributará por la mera compra tomando en cuenta una base imponible del 50%, es decir, \$ 500.000,00. Supongamos que en dicho mes ha facturado \$ 10.000.000,00, importe a distribuir entre las jurisdicciones aplicando el régimen general. Pues bien, el monto se reduce en los \$ 500.000,00 que es la base imponible de la mera compra. Aquí vemos cierta neutralidad.

Sin embargo, en muchas ocasiones efectúan estas compras contribuyentes que a su vez tienen una explotación agropecuaria exenta.

Veamos un ejemplo:

Un contribuyente que explota un campo en Santa Fe, compra ganado en Córdoba, debe tributar por el 50% del valor de la adquisición. Este importe lo puede descontar de la restante liquidación, pero, en realidad, ¿restar de qué? Si la misma está exenta. ¿Entonces?

X - CONCLUSIONES

La mera compra instaurada en su momento para proteger a las jurisdicciones productoras que no gravaban la actividad, y por lo tanto quedaban sin gran parte del tributo con el tiempo ha logrado distorsionar el impuesto sobre los ingresos brutos, ya que los códigos fiscales aplican esta figura sobre el monto de la compra sin tener en cuenta la venta del producto, es decir el ingreso que debe ser la base del tributo en cuestión.

No cabe duda alguna de que, en muchas ocasiones, distorsiona la operatoria, no logra la tan mentada neutralidad y perjudica al productor agropecuario.

En ciertos casos, como el de la Provincia de Santa Fe, se implementaron bajo este concepto regímenes de percepción, los que analizados, muestran con palmaria claridad su única finalidad recaudatoria.

En la distorsión planteada, nada tiene que ver el CM, ya que tanto el segundo como el tercer párrafo de su artículo 13 establecen qué se atribuirá en primer término. Qué es lo que se distribuye, "el ingreso", es decir, a medida que se vende se distribuye la porción que le corresponde a la productora. Frente a esta realidad, las jurisdicciones distorsionaron la norma a su conveniencia, estableciendo en forma directa un tributo basado en la compra, situación que prosperó con la complicidad de los organismos de aplicación del convenio, los que en realidad son las mismas jurisdicciones, los que frente a este atropello solo se limitaron a enfocar su análisis en los Códigos Fiscales. Acaso, ¿nos encontraríamos frente a una similar conclusión de existir un organismo de contralor totalmente independiente?

Es de esperarse que se recapacite sobre el tema.

Nota:

(1) Contador público nacional (UNR). Exdocente de la cátedra de Impuesto I (extensión de posgrado Rosario, Universidad de Belgrano). Expresidente del Instituto en Materia Tributaria del CPCE Rosario. Expositor en cursos del CPCE Rosario. Expositor en cursos y jornadas sobre la especialidad. Expositor y directivo de "Tiempo Fiscal". Miembro de la AAEF. Titular del estudio J. N. Serra y asociados. Autor de distintos trabajos y libros sobre la especialidad tributaria

(2) Egüez, Hermosinda y Amayo Alberto, Julio E.: "[La mera compra. La reciente resolución 205 de Corrientes. Conceptualización y su recaudación por parte de los fiscos provinciales](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - Nº 45 - octubre/2020 - pág. 33 y ss. - Cita digital: EOLDC102464A

(3) Egüez, Hermosinda y Amayo Alberto, Julio E.: "[La mera compra. La reciente resolución 205 de Corrientes. Conceptualización y su recaudación por parte de los fiscos provinciales](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - Nº 45 - octubre/2020 - págs. 34/35 - Cita digital: EOLDC102464A