



**CENTRO DE
ACOPIADORES DE
CEREALES**

23 de Mayo de 2008

BOLETIN Nº 1.726

ARBA- EX DIRECCION DE RENTAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES IMPUESTO DE SELLOS - REGIMEN PREFERENCIAL

Asunto: Impuesto de Sellos- Reclamos del Fisco por aplicación de alícuota del régimen preferencial- Situación de los Acopiadores que registraron contratos con error de alícuota.

Vista la consulta efectuada por el Centro de Acopiadores de Cereales respecto a la cuestión de referencia, cumpla en Informar:

I- Situación de hecho

La Dirección de Rentas (hoy ARBA) ha iniciado una serie de actuaciones, fiscalizando el Impuesto de Sellos, en operaciones registradas dentro del régimen preferencial, en la Bolsa de Cereales, que oportunamente fue autorizada por la Dirección para actuar en dicho régimen.

Hasta el presente, del ente recaudador no había formulado ninguno de los reclamos que más abajo se detallan, pese a la larguísima extensión de la vigencia que tiene el régimen preferencial y la autorización de las entidades para registrar contratos en dicho régimen.

Todos esos reclamos tienen por virtualidad, invalidar la alícuota aplicada – prevista para el régimen preferencial- y ajustar las diferencias que surgirían de aplicar la establecida por la ley, en los casos que no se cumplen las condiciones para la procedencia de la tasa reducida (0, 5 y 0,9 % para 2008 y 0,5 y 0,75 % respectivamente para 2006)

La cuestión suscitada tiene varios aspectos, que procuramos sintetizar seguidamente.

1. I. Objeciones formuladas por Rentas

Las objeciones formuladas recientemente, son de distinto tipo, pero todas tienen las mismas consecuencias, esto es, ajustar diferencias por el supuesto error en la aplicación de la alícuota. Ellas son:

a) Inexistencia de «Delegación» en Provincia

Se correlaciona la exigencia de la Ley Impositiva (textos **anteriores a la reforma de 2007**) con el propósito del régimen (la registración de contratos), para sostener que la «delegación» exigida por la norma legal, no es de carácter institucional (realizar las actividades propias del objeto social), sino a los efectos de «registrar» las operaciones y retener el Impuesto.

Nunca la Dirección había dado ese sentido a la norma legal en cuestión, ya que de hacerlo ni siquiera debió autorizar a la Bolsa a sellar contratos.

No obstante ello, la Dirección consideró en todo momento que esas entidades cumplían los requisitos legales y reglamentarios y acordó autorización para actuar en dicho régimen.

Posteriormente se hicieron reinscripciones, se formularon múltiples declaraciones juradas y hasta fiscalizaciones y nunca el punto fue objetado. Es más, el «Aplicativo» aprobado por la Dirección en el 2005, excluía la posibilidad, en los casos de Entidades Registradoras, de liquidar el Impuesto con la alícuota recargada, por lo cual existió hasta el 2007 en que se reforma la Ley Impositiva, una imposibilidad operativa para ingresar el impuesto en la forma que ahora se reclama en las actuaciones de Fiscalización de la Dirección de Rentas.

De imponerse el nuevo criterio de Fiscalización, la totalidad de los contratos registrados estarían mal liquidados.

La Dirección no ha dado hasta el momento respuesta sobre la divergencia de criterios y la evidente colisión de dicho criterio con el sostenido hasta ahora por la máxima autoridad del ente recaudador.

b) Delegaciones múltiples en la Provincia de entidades regionales

Otra disputa en ciernes, está relacionada con los alcances de la reforma de 2007 (contratos posteriores al 1-1-07), particularmente respecto a la exigencia que incorporó dicha modificación, en el sentido que para aplicar la alícuota preferencial (0,5 %), es necesario que los bienes transferidos estén ubicados en el «lugar» de asiento de la Entidad Registradora. Por D. N. B. 5 /07, la Dirección interpretó que el «lugar» al que hacía referencia la Ley Impositiva, es el que corresponda al mismo Partido donde están radicados los bienes.

Las Entidades Regionales con «delegación» o entidades locales adheridas en varios Partidos, pidieron a Rentas que autorizara el sellado en los lugares (Partidos), que estaban ubicados esos locales.

El pedido fue rechazado por la Dirección, argumentando que el tema de la «delegación», estaba establecido para entidades de otra jurisdicción y que en ese caso, solo una oficina podía investir esa calificación, la que ejerciera la representación de la entidad en la Provincia.

No era en cambio aceptable a su juicio, que las delegaciones de las entidades con sede en la Provincia usaran de ese arbitrio para sellar contratos en las localidades donde estaban ubicadas. (Informe 112/ 07 y 117/07 D.T.T conformado por la Dir. Provincial el 6 y 11 de noviembre 2007 respectivamente)

Por lo tanto, a criterio de Rentas, todos los contratos sellados con la alícuota del 0,5 % en el Partido de las «delegaciones» de las referidas entidades, están mal repuestos. El criterio habilita la fiscalización y los ajustes impositivos con dichos alcances.

c) El concepto de ubicación de los bienes.

Finalmente la Dirección, mediante Informe 100 / 07 de la D. T. T. (conformado por Dir. Prov. el 26/9/07), llegó a la conclusión que en el caso de los productos agropecuarios debe considerarse «lugar de ubicación de los bienes», aquel donde se origina la producción.

Para determinar ese «origen», las fiscalizaciones que se están realizando, verifican el domicilio del vendedor (productor agropecuario), sin tener en cuenta que, al momento de instrumentarse el contrato de compraventa (formulario «B») o de «mandato/consignación» (formulario «C»), la mercadería, como es de práctica y se prueba con el formulario A, está en la planta del acopiador.

El art. 230 inc. d) del C. F. t. o. 2004, para determinar si existen «efectos» en la Provincia de los contratos en materia de productos agropecuarios, establece ese criterio, pero procede «no habiendo constancia de la ubicación de los mismos». A contrario sensu, hay que concluir que si existiese constancia del lugar de ubicación real de los productos, debe estarse a dicho lugar.

Ese es precisamente el caso de las operaciones con cereales y otros productos de similar comercialización, que, como se dijo, ordinariamente están depositados en la planta de acopio, con anterioridad al acto de venta.

Recordemos que en virtud de los arts. 228, 234 y 235 del C. F. t. o. 2004, el Impuesto de Sellos procede por la instrumentación jurídica del acto de transferencia de derechos (en el caso de dominio), y no sobre la operación económica en sí.

Por lo tanto es dirimente para dilucidar los elementos relevantes en la aplicación de este Impuesto, máxime por su carácter instantáneo, observar la situación de hecho al momento de formalizarse el documento gravado. Por ello, para determinar el lugar donde están radicados los bienes objetos de transferencia, no existe otra posibilidad que referirlo a las constancias instrumentales existentes al momento de producirse la instrumentación.

Como dice la norma legal referida, sólo si no existiese tal constancia podría utilizarse una presunción, como la que efectúa el art. 230 inc. d) del C. F.

Por lo tanto, estando probado (mediante el formulario «A») donde está localizada la mercadería, no puede recurrirse al «origen» de la mercadería, aún cuando este fuera de extraña jurisdicción.

El criterio del Informe 100/07, implica entonces, un claro y manifiesto apartamiento de los conceptos mismos de la Ley Impositiva y del Código Fiscal. Pero aunque a nuestro juicio contradice el espíritu y la letra de los textos legales, al estar aprobado por el máximo organismo de conducción del ente recaudador, tiene fuerza obligatoria para todas sus dependencias.

Consecuentemente, es previsible y de hecho así está ocurriendo, que se hagan fiscalizaciones ajustando diferencias de alícuotas, respecto a todas las operaciones cuyo vendedor esté en otro Partido de la Provincia que aquél donde se ha registrado.

Los Acopiadores se van a encontrar entonces, con una gran cantidad de ajustes por este motivo, siempre

dentro de la vigencia del actual sistema (Ley Impositiva 2007 y análoga del 2008).

Si bien creemos claro, que no le asiste razón a Rentas en esta postura, si se producen ajustes por este motivo, habrá que discutir el tema en el procedimiento contencioso administrativo, cuidando de **no dejar transcurrir el plazo fijado para los recursos**, sin interponer la acción correspondiente. Si esto sucediera, la deuda determinada quedará en condiciones de ser ejecutada por apremio y sólo queda pagar, para luego repetir los importes abonados sin causa.

2.- Responsabilidad de los actores

En los contratos que nos ocupan, hay diversos actores, con papeles distintos frente al Impuesto y por ende también con responsabilidades que difieren en sus alcances y naturaleza. Sintéticamente son las siguientes:

a) Contribuyentes

Son las personas que suscriben los contratos objetos de imposición. En el caso hay dos clases de contratos, los referidos a operaciones primarias y los que instrumentan operaciones secundarias.

Los primeros instrumentan una relación jurídica entre el Acopiador y los productores agropecuarios. Básicamente son de tres tipos: el contrato de depósito (formulario «A»), la compraventa de cereales (formulario «B») y el «mandato/consignación» (formulario «C»).

En todos ellos los contribuyentes son el Acopiador y los productores agropecuarios, cuya responsabilidad de ingresar el tributo, deviene en forma solidaria, de la realización conjunta del hecho imponible (instrumentación del acto gravado).

Al sellar el instrumento en la Entidad Registradora de su elección, ambos contribuyentes cumplen con las obligaciones fiscales a su cargo (el pago). A partir de ese hecho se extingue el derecho del Fisco a exigir la prestación.

Como las Entidades Registradoras están autorizadas por el Fisco a percibir el gravamen en su nombre, el pago hecho en tales condiciones libera a las partes de la operación (contribuyentes).

La situación parecería clara respecto a los contratos celebrados durante la vigencia de las Leyes Impositivas anteriores a 2007 (caso a) del punto anterior), toda vez que frente a los contribuyentes, hay una Entidad que obra «en lugar del Fisco», por su expresa autorización y esta no se podría haber dado si la misma no reunía las condiciones necesarias para actuar.

No obstante ello, si se impusiese el nuevo criterio de la Dirección, aún en ese caso habría una opción del contribuyente de recurrir a las Entidades que hacían el registro (material) de las operaciones en la Provincia (alícuota reducida) o efectuar el pago en Entidades con sede fuera de jurisdicción y que no registraban materialmente los contratos en ella (pagando la alícuota recargada).

La circunstancia que se daría en el último supuesto a criterio de la Dirección, es que el contribuyente recurrió a un medio por el que se debió pagar un mayor impuesto y sin embargo abonó el tributo con la alícuota reducida.

La situación no está prevista por el ordenamiento jurídico vigente, ni por el anterior a la reforma de 2007.

Sin embargo, respecto a este último, habría un elemento más «visible» para los contribuyentes, el hecho que conocen donde están ubicados los bienes objeto de negociación. Por otro lado no es admisible alegar la ignorancia de la ley.

Sin embargo, «Visible» o «no visible» el elemento que determina la improcedencia de la alícuota reducida, la Dirección seguramente responsabilizará solidariamente a todos los involucrados. Ello obligará a los sujetos involucrados, a ejercer sus derechos de defensa en tiempo oportuno, bajo la consecuencia de no poder hacerlo más adelante, por la naturaleza del procedimiento administrativo.

b) Entidades Registradoras

Con relación a estas Entidades, tampoco está muy definidas las responsabilidades, ya que la ley establece las obligaciones de los «agentes de recaudación» en forma genérica y cuando lo hace específicamente se refiere a «agentes de retención» y a «agentes de percepción», carácter estos últimos que no reúnen las Entidades Registradoras.

En el anterior régimen (hasta el 2006 inclusive), nos parece que la situación era clara, ya que si la registración y/ o la retención dentro del territorio provincial era una exigencia para actuar en el «régimen preferencial», la Dirección no debió conceder autorización a entidades que no cumplieran ese requisito y si lo hizo, no puede responsabilizarlas por haber actuado en la forma que estaban expresamente autorizadas a hacerlo.

Hay no obstante al respecto, una variante, si se considera que pertenece al «régimen preferencial» la alícuota recargada (0,9 %), toda vez que en ese caso habría una aplicación alternativa de alícuotas y la Entidad podría ser responsabilizada por los errores cometidos al respecto.

Recordamos que esa interpretación fue expresamente rechazada por la Dirección, mediante la aprobación del Aplicativo (2005), que no permitía el acceso de estos sujetos, de otra alícuota que la reducida (0, 5 %).

Con relación a las operaciones celebradas bajo la vigencia de la Ley Impositiva 2007, como también la del año corriente, si existe la obligación para la Entidad Registradora, de aplicar la alícuota reducida o bien la recargada, según la ubicación del bien. En consecuencia, parte de sus tareas es determinar la alícuota y un error al respecto le sería directamente atribuible.

Obviamente es muy discutible, que esa responsabilidad exista si surge de la interpretación que la Dirección le da al lugar de radicación del bien, ya que esa distinción no proviene de la Ley y hay pruebas contundentes que al momento de la operación los cereales se encuentran en el establecimiento del acopiador (constancias del Formulario «A»).

También Rentas podría responsabilizar solidariamente en esos casos a los contribuyentes (acopiador y / o productor agropecuario) del defecto de sellado, por la incorrecta aplicación de la alícuota, debido a la ubicación del bien objeto de negociación.

En tal supuesto, la Entidad autorizada y los contribuyentes, deben ejercer sus derechos de defensa y agotar la vía contencioso administrativa, para no convalidar el reclamo y eventualmente enfrentar un juicio de apremio.

3.- Eventuales derechos de repetición

Debemos analizar también, dentro de la compleja situación planteada, la posibilidad que tienen los obligados a ejercer derechos de repetición, cuando en virtud de la solidaridad, pagan por deuda ajena.

Obviamente ese derecho no le asiste al contribuyente ya que es el destinatario final del gravamen y por lo tanto quien debe soportar la carga fiscal.

Sin embargo, puede suceder que Rentas haya efectuado el reclamo legal solo al Acopiador, exigiendo la totalidad del pago. En ese supuesto, éste tendría derecho a repetir del productor agropecuario, la proporción que le corresponde en la operación común (en el caso la mitad del tributo pagado).

Eventualmente, las Entidades Registradoras, podrían ejercer un derecho similar, pero habría que ver las circunstancias del caso y como se atribuyen esas responsabilidades de acuerdo a la naturaleza de los conceptos involucrados (impuestos, intereses, multas), ya que paralelamente a la obligación principal, existen otras que se atribuyen subjetivamente (v.g. las multas). Ese es un tema de alta complejidad y que estará inevitablemente influenciado por la óptica del juzgador, no existiendo en la materia más reglas que las que proporciona el derecho común y la jurisprudencia de los tribunales.

4.- La actual situación procesal

Las fiscalizaciones por el tema que nos ocupa, son en todos los casos muy recientes, por lo cual el más avanzado estado procesal alcanzado, es el dictado de la determinación impositiva.

En varias de las actuaciones administrativas iniciadas a los contribuyentes (Acopiadores), se ha responsabilizado a la Entidad Registradora (hasta ahora a la Bolsa de Cereales, pero no hay que descartar que exista algún cargo a entidades de acopiadores regionales y/ o locales).

En cambio en la que se hizo en forma autónoma a la Bolsa de Cereales y por la cual se cursó comunicación a los acopiadores, no responsabilizó Rentas a los contribuyentes.

Aunque el ente recaudador podría extender la responsabilidad posteriormente, es difícil que así lo haga por razones prácticas. De cualquier manera, si eso sucede, recién se abriría la causa para los acopiadores desde el momento que el acto fuese notificado y a partir de allí podrían ejercer todas las acciones y derechos que les asisten.

En consecuencia, los contribuyentes directos no son todavía parte del reclamo fiscal del cual les anotició la Bolsa de Cereales.

Paralelamente, la Dirección está impulsando muchas fiscalizaciones del Impuesto de Sellos a empresas de Acopio, aplicando los referidos criterios. De allí que no resulta extraño que puedan duplicarse los reclamos por el mismo concepto (a la Entidad registradora y a los acopiadores en forma individual).

Sería interesante articular algún sistema de comunicación que ponga en evidencia la existencia de estas circunstancias, para pedir que se unifiquen las causas y así evitar que dos o más reclamos tengan cursos separados y puedan originar una multiplicidad de pretensiones fiscales.

5.- Alternativas de acciones administrativas y judiciales

Podemos dividir en dos, las situaciones que pueden plantearse respecto a las actuaciones en curso o las que se promuevan en el futuro.

a) Las iniciadas a Entidades Registradoras sin reclamo a los contribuyentes

En estos casos las Entidades deben ejercer su defensa, primero en sede administrativa y luego, en su caso, judicialmente.

Los contribuyentes tienen en este caso dos alternativas:

1.- Aguardar notificación formal de que se los involucra en la omisión.

Al no haberse efectuado un cargo directo al acopiador, no es parte en las actuaciones administrativas y por lo tanto no tiene necesidad de ejercer aún sus derechos, ya que la Administración no puede exigir el pago de las diferencias si no lo involucra en la determinación impositiva.

El inconveniente de esta decisión es que mantiene el estado de incertidumbre en el tiempo.

2.- Ejercer alguna acción de inmediato

A tal efecto tendría dos posibilidades:

- **Intervenir en el Expediente administrativo.** Aunque Rentas no lo haya responsabilizado personalmente, tendría derecho a intervenir como parte, porque eventualmente se le podría imputar la omisión.

- **Iniciar una acción judicial.** Como no hay a su respecto un acto administrativo y mucho menos con la vía agotada, no se podría ejercer una «pretensión anulatoria», pero si deducir una «acción declarativa de certeza» ante la situación de confusión jurídica existente y la posibilidad de que de ella se derive alguna consecuencia potencialmente dañosa.

El problema de estos cursos de acción, es que el Fisco, ante la presentación formal del contribuyente, extienda a su respecto la responsabilidad, haciendo así actual un hecho que en este momento es sólo potencial. Esa posibilidad es mayor si se opta por la vía administrativa, ya habría que hacer la cuestión, en el mismo expediente en que se tramita el proceso determinativo.

b) Iniciadas a los contribuyentes declarando responsable a la Entidad Registradora

En ese caso, ambos deberán ejercer sus derechos por separado, cuidando que las presentaciones sean realizadas en momento oportuno, ya que si alguna de las dos partes no lo hace, o interpone recursos fuera de los términos establecidos al efecto, quedará a su respecto firme la determinación impositiva, y le será exigible la obligación, con independencia del resultado del contencioso que recorra la otra parte.

La Plata, Abril 24 de 2008.-