

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

ESCUELA DE POSGRADO

**CARRERA DE ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO Y LEY
PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL**

**TITULO DEL TRABAJO: "REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE
GRANOS"**

AUTOR DEL TRABAJO: MARÍA BELÉN JOSÉ

TUTOR DEL TRABAJO: ARIEL ADELQUI DAVID LEMA

FECHA DE PRESENTACIÓN: BUENOS AIRES, 10/2015

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO I

Resolución General (AFIP DGI) 2300/07 y modificatorias..	5
Sujetos obligados a actuar como agentes de retención....	9
Sujetos pasibles de las retenciones.....	9
Solicitudes relativas al Registro.....	11
Suspensiones.....	18
Condición de habitualidad.....	27
Exclusión del Registro.....	28
Reinclusión en el Registro.....	32
Régimen de reintegros.....	32

CAPÍTULO II

VERIFICACIONES Y FISCALIZACIONES.....	38
---------------------------------------	----

CAPÍTULO III

CONTROVERSIAS Y CONFLICTOS.....	42
Derecho de defensa.....	42
Legalidad.....	51
El principio de igualdad fiscal.....	53
Razonabilidad.....	54
Discriminación de los excluidos.....	55
Carácter sancionatorio de la exclusión.....	55
Falta de acusación formal y discrecionalidad.....	56
Dificulta la operatoria comercial.....	57
Obligación permanente de verificar su situación fiscal...	58
Ingreso obligatorio.....	58
Desigualdades.....	58

CAPÍTULO III

Análisis de la Jurisprudencia existente.....59

Conclusiones de la Jurisprudencia analizada.....70

CAPÍTULO IV

Propuestas de cambio.....73

CONCLUSIONES.....78

INTRODUCCIÓN

El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas (RFOG) estará integrado por los responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra, los cuales podrán solicitar su inclusión en el mismo a los fines de obtener los siguientes beneficios:

- El agente de retención aplique la alícuota de retención del 8%, excepto arroz o del 18% para el caso de arroz, para el caso de los no inscriptos en el RFOG se les retendrá el 10,5% y el 21% respectivamente, del IVA.
- Reintegro sistemático del 7% para los granos, excepto el arroz y del 9% para el arroz, del IVA.
- En el Impuesto a las Ganancias una retención del 2% con un mínimo no imponible mensual de \$ 12.000 (RG 2118/2006), en caso de no estar inscripto la retención es del 15% sin mínimo no imponible.
- En las operaciones de canje la percepción será del 1% en vez del 10,5% para los no inscriptos.

La solicitud de inclusión en el RFOG es voluntaria, por lo cual también la aceptación del deber de cumplir las condiciones y demás exigencias, en particular las referidas a las causales de suspensión y de exclusión del RFOG.

Se podría decir que el objetivo principal y la razón que justifica su existencia es debido a que el RFOG se considera esencial para el control de la evasión de impuestos en el comercio de granos, posibilitando contar con un universo acotado y verificado de los integrantes de la cadena granaria, como se expresara en los considerandos de la RG 129 y modificatorias:

“...El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas resulta un pilar esencial para el control de la evasión, posibilitando contar con un universo acotado y verificado de los integrantes de la cadena granaria que intervienen en el IVA. Está diseñado para que los contribuyentes que estén incluidos sean realmente operadores del sector (y no sociedades o personas físicas creadas al solo efecto de blanquear operaciones) con una adecuada conducta fiscal”

Lo mencionado en el párrafo anterior se complementa con la definición del RFOG según el art. 20 de la RG 2300:

“...El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas estará integrado por responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen las operaciones de venta de granos no

destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-"

Se observa en estos enunciados un claro objetivo que justifica su creación, tal es el combate de la evasión de impuestos en el comercio de granos.

Se exponen brevemente las Resoluciones Generales (RG) sancionadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIP DGI) que tuvieron por objeto crear y posteriormente modificar el RFOG.

El RFOG fue instituido por la RG 129/1998, la cual menciona en su considerando:

*"...cabe crear el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, con el propósito de facilitar la identificación de los sujetos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores, lo que producirá un más adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres..."*¹

El 18/04/2001 se sanciona la RG AFIP DGI N° 991/2001, la cual básicamente indica la necesidad de disponer de una Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.).

*"...a los fines de optimizar la fiscalización del sector, resulta conveniente disponer la utilización de la Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.), previéndose en consecuencia una nueva publicación en el Boletín Oficial de la nómina de responsables incluidos en el "Registro Fiscal", conteniendo dicha clave, la que deberá ser informada a este organismo..."*²

¹ Considerandos RG 129/98

² Considerandos RG 991/01

El 12/12/2002 se sanciona la RG 1394/2002, (entra en vigencia el 1° de abril de 2003) la cual establece nuevas alícuotas de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) además de un procedimiento de reintegro sobre las retenciones.

“...resulta aconsejable establecer nuevas alícuotas de retención y esencialmente un procedimiento especial de reintegro sistemático y parcial de las sumas retenidas...”³

A su vez esta RG fue modificada por las siguientes:

- RG(AFIP) 1441/2003
- RG(AFIP) 1449/2003
- RG(AFIP) 1450/2003
- RG(AFIP) 1478/2003
- RG(AFIP) 1538/2003
- RG(AFIP) 1646/2004
- RG(AFIP) 1953/2005
- RG(AFIP) 2266/2007

La RG 2266/2007, que posteriormente fue reemplazada por la vigente RG 2300/2007, incorpora en relación a su antecesora los siguientes cambios:

- Para los casos en los cuales al agente de retención no le fuera posible practicar total o parcialmente la retención, por haber existido indisponibilidad financiera (canje, pago de especie, permuta) se establecen las obligaciones de informar la operación en el SICORE, y consignar en los comprobantes respaldatorios de la operación la leyenda de “operación encuadrada en el art. 6 de la RG 2266.”

³ Considerandos RG 1394/02

- Se introduce una nueva figura: la de los sujetos incluidos en el RFOG pero suspendidos, quienes sufrirán la retención de la totalidad del IVA.

El objetivo del presente trabajo es la exposición y enumeración de los efectos positivos y negativos que tiene la aplicación del RFOG sobre los operadores del sector y el impacto que tiene sobre toda la actividad. Como así también el régimen sancionador que involucra.

Se analizará la jurisprudencia reciente y los principios constitucionales que se aplican en el campo de la tributación, como así también la aplicación de las normas relativas al RFOG y la posible desviación de los mencionados institutos constitucionales.

CAPÍTULO I: Resolución General (AFIP DGI) 2300/07 y modificatorias

La RG AFIP DGI 2300/2007 reemplaza a las anteriores RG 2266 y RG 1394, fue publicada en el B.O. de fecha 06/09/2007 y puesta en vigencia a partir del 01/10/2007. En sus considerandos, se consigna que se entiende necesario disponer modificaciones operativas, de control y sistematizar algunos procedimientos relativos al trámite de inclusión en el RFOG.¹ Esta nueva reglamentación, en virtud de la naturaleza y el alcance de las adecuaciones que introduce, sustituye a la RG 2266/07 que había sido creada poco tiempo antes de la que nos ocupa.²

Esta norma incluye en su contenido tres instrumentos tributarios:

- Un régimen de retención.
- Un régimen de devolución parcial de dicha retención de la comercialización primaria y
- El Registro Fiscal de Operadores en la Compra Venta de Granos y Legumbres Secas.

Esta norma le permitió al Fisco sistematizar los procesos relativos al ingreso, suspensión, exclusión y reingreso al RFOG, reglamentando, de esta forma, el funcionamiento del RFOG.

La Resolución incorpora y define nuevas categorías dentro de las cuales los responsables pueden solicitar su inclusión en el RFOG. Además de las categorías “tradicionales” de productor, acopiador y corredor se introducen nuevas figuras como:

¹Considerandos RG 2300

²RG 2300, art. 83. Se deroga a partir del 1/10/2007 la RG 2266

- ▣ Arrendador comerciante de granos: sujeto que siendo titular de un inmueble rural lo arrienda, obteniendo granos como forma de pago, los cuales comercializa a nombre propio.

- ▣ Aplicador aéreo.

- ▣ Contratista rural.

- ▣ Profesional.

- ▣ Proveedor de insumos.

- ▣ Mercado de cereales a término: institución aprobada por autoridad competente, en la que se realicen arbitrajes, transacciones con futuros y opciones.

- ▣ Desmotador de algodón.

- ▣ Otros.

Contempla nuevas categorías, realizando mayor desagregación que la RG 2266, fundamentalmente para los sujetos que reciben granos en pago de sus arrendamientos, bienes o servicios, y posteriormente los venden a nombre propio.

Más allá de esta “categorización”, de acuerdo a lo previsto en el último inciso k) del art. 22 de la RG 2300 (otro), cualquier sujeto que obtiene granos o legumbres secas que posteriormente vende a nombre propio, puede solicitar su inclusión en el RFOG.

Respecto de los “acopiadores”, se amplía su definición, en cuanto a la comercialización de granos de propia producción, la cual se transcribe íntegramente: “...sujeto que comercializa granos por cuenta propia y/o en consignación; recibe, acondiciona y/o almacena granos, en instalaciones propias y/o explota instalaciones de terceros. Se encuentra comprendida la comercialización de granos de propia producción, cuando la actividad sea complementaria de las citadas precedentemente para ésta categoría”³

Los sujetos inscriptos en la categoría “Otros Operadores” en el RFOG, con anterioridad a la vigencia de la RG 2300, deberán optar por presentar:

a) Una solicitud de "cambio de categoría": en caso de encontrarse comprendido en alguna de las categorías definidas en los incisos a) a j) del Artículo 22, excepto categoría corredor.

La denegatoria de la solicitud presentada implicará la permanencia del sujeto en el RFOG en la categoría "Otros" hasta el día 30/11/2007, inclusive, quedando excluidos del RFOG a partir del día 01/12/2007, inclusive.

b) Una solicitud de "actualización de datos": en caso de no encontrarse comprendido en ninguna de las categorías definidas en los incisos a) a j) del Artículo 22.

Ante la denegatoria de la solicitud, la AFIP DGI podrá excluir del RFOG al responsable sin más trámite. Vencido el plazo indicado, el sujeto quedará excluido del RFOG.

³Antes s/RG 1394, art. 22 inc. b) Acopiador: sujeto que desarrolla la actividad de acopio, servicios de acondicionamiento y venta a nombre propio, por cuenta propia o de terceros, mediante la explotación de una planta de acopio de su titularidad o alquilada

Las operaciones que se encuentran comprendidas en el régimen son la compraventa de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas), la citada norma establece un régimen de retención, tal cual lo mencionado anteriormente, del impuesto al valor agregado para dichas operaciones.

La AFIP DGI hace una clasificación de los granos en cereales, oleaginosos y legumbres según el siguiente detalle:

CEREALES	Alpiste Avena Cebada Trigo Candeal Trigo Pan Sorgo Maíz Maíz Pisingallo Centeno Maní Mijo
OLEAGINOSOS	Soja Girasol Lino Cártamo Colza/Canola
LEGUMBRES SECAS	Poroto Arveja Lenteja Garbanzo

Fuente: **BALÁN, O y otros**. La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales.

Es importante tener en cuenta que el régimen se aplica a los productores por sus operaciones primarias. Según la Resolución conjunta 456/2003 (S.A.G.P. y A.) y RG (AFIP DGI) 1593/2003, se considera “producción primaria” cuando una de las partes es el productor de granos.

De tal forma, las operaciones secundarias son las que se refieren a la comercialización de mercadería que no sea de propia producción, efectuadas

por un comerciante o intermediario. Estas operaciones no se encuentran sujetas a reintegro. El intermediario puede compensar las retenciones sufridas con los saldos a favor de libre disponibilidad en el IVA.

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

1. Los adquirentes de los productos indicados anteriormente que revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA.
2. Los exportadores.
3. Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término.

Los agentes de retención deberán utilizar, a efectos de informar los montos de las retenciones practicadas, el programa aplicativo SICORE (Sistema de Control de Retenciones).

La información suministrada deberá ser correcta y completa en cuanto a la identificación del código de régimen de retención, datos del sujeto retenido, datos del comprobante respaldatorio de la operación, importe del comprobante y precio neto de la operación que sirve de base de cálculo a los efectos de la determinación de la retención pactada.

Sujetos pasibles de las retenciones

“Las retenciones se practicarán a las personas físicas, sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado -incluidos los sujetos aludidos en el segundo párrafo del art. 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones-, que revistan en el

Impuesto al Valor Agregado la calidad de responsables inscriptos.” (Art. 3° RG 2300/2007)

Para el caso de los sujetos inscriptos en el Monotributo, no debe aplicarse retención alguna al no revestir la calidad de responsables inscriptos en el IVA.

En cuanto a las alícuotas, *“El importe de la retención se determinará aplicando sobre el precio neto de venta -conforme a lo establecido en el art. 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones-, que resulte de la factura o documento equivalente.” (Art. 4° RG 2300/2007).*

Las alícuotas que rigen desde el 01/06/2003 y que se encuentran en vigencia son las siguientes:

Concepto	Inscriptos en el RFOG	No inscriptos en el RFOG y suspendidos
Ventas de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, excepto arroz	8,00%	10,50%
Venta de arroz	18,00%	21,00%

Fuente: **BALÁN, O y otros.** La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales.

La retención debe realizarse en el momento en que se efectúe el pago de los importes, incluidos aquellos que revistan carácter de señas o anticipos que congelen precios, atribuibles a la operación.

Cuando el pago se efectúe en su totalidad mediante la entrega de insumos, bienes de capital, prestaciones de servicios o locaciones y el agente de retención se encuentre imposibilitado de practicar la retención, deberá

informar de acuerdo con lo normado en la RG 2233/2007 y su modificación, Sistema de Control de Retenciones (SICORE), efectuando una marca en el campo “Imposibilidad de retención”.

Los agentes de retención quedan obligados a entregar al sujeto pasible de retención un comprobante de la misma, que para el caso de operaciones primarias basta con el formulario 1116B o 1116C.

Si las retenciones computadas originan un saldo a favor, el mismo tiene carácter de libre disponibilidad y podrá ser objeto de compensación, devolución o transferencia a terceros. Pero dado los porcentajes de retención, más allá de las devoluciones sistemáticas, en algunas situaciones surgirán saldos a favor del responsable.

Solicitudes relativas al Registro

A los fines de tramitar las solicitudes de inclusión, actualización de datos, cambio de categoría o reinclusión en el Registro, el art. 24, describe sobre la utilización del programa aplicativo denominado **“AFIP DGI - REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS - Versión 3.0”** que genera el formulario de declaración jurada N° 937.

La presentación de la información producida mediante dicho aplicativo se efectúa por transferencia electrónica de datos a través de la página “web” de la AFIP DGI. Como constancia de la transmisión, el sistema emitirá un acuse de recibo. Sólo se contempla, como excepción, que cuando el archivo a transferir tenga un tamaño superior a 2 Mb y, por tal motivo, los sujetos se encuentren imposibilitados de remitirlos electrónicamente, se podrá concurrir al Organismo a fin de realizar la transmisión del mismo.

Seguidamente el solicitante deberá ingresar en el servicio “Registro Fiscal de Operadores de Granos”, opción “Ingresar Solicitud” de dicha página para verificar el ingreso de la información enviada, el sistema requerirá el ingreso de:

- Número verificador
- Número de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario N° 937

El art. 29 de la RG 2300 “informa” que, mediante el citado procedimiento, el solicitante podrá efectuar el seguimiento “on line” de los procesos de control formal, en la opción “Consultar Estado Solicitud” del citado servicio. El resultado será puesto a disposición en un plazo de 2 días corridos contados a partir del inmediato siguiente, inclusive, al del ingreso de la solicitud.

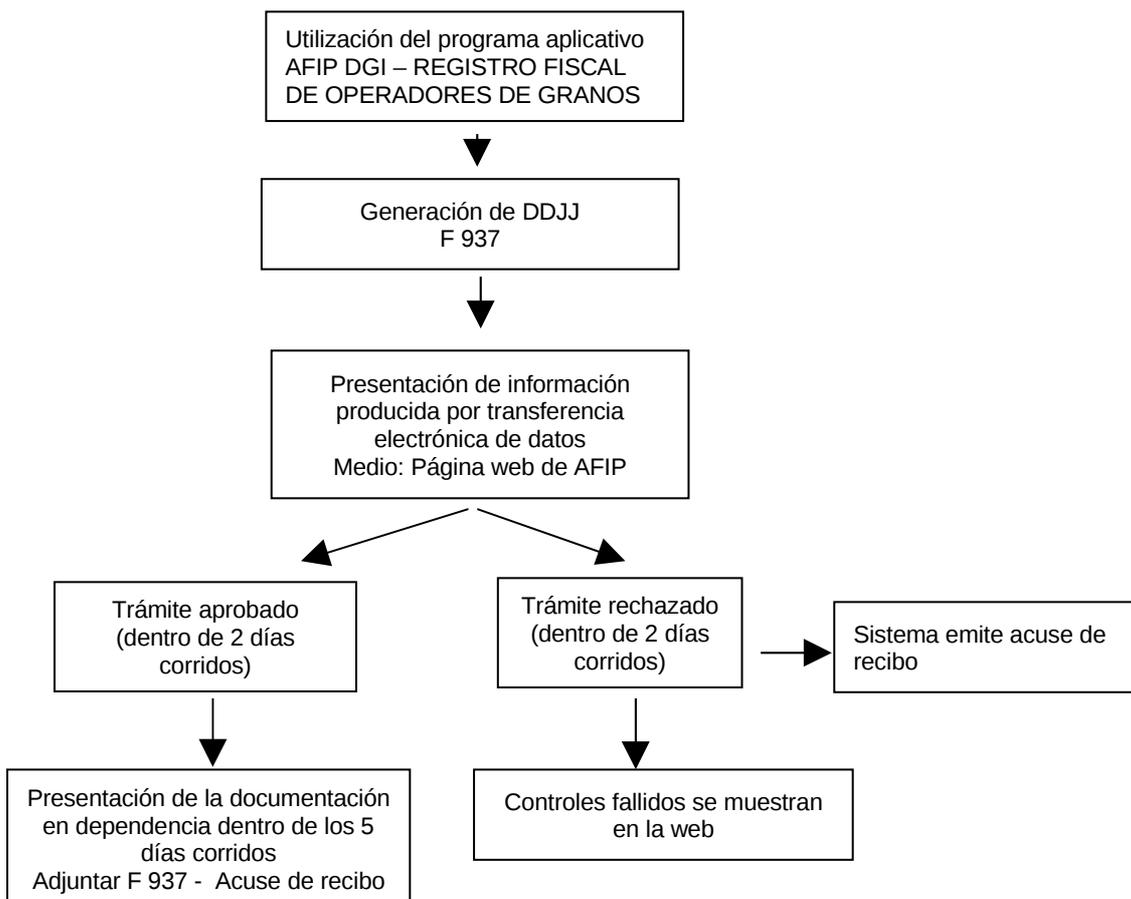
De no registrar inconsistencias el responsable deberá presentarse, en la dependencia en la cual se encuentre inscripto dentro de los cinco días corridos posteriores al vencimiento del plazo de dos días, antes mencionado, con la documentación que se detalla en el Anexo V de la RG 2300/2007. Cabe interpretar que, en caso contrario, el fisco deberá comunicar el tipo de “inconsistencia” a los fines de que el contribuyente la resuelva y/o aclare. En el caso de tratarse de un productor agropecuario, la documentación sería la siguiente:

- Fotocopia del documento de identidad.
- Fotocopia del título de propiedad del inmueble propio afectado a la explotación agropecuaria o fotocopia del contrato celebrado y vigente sobre el inmueble de terceros afectado a la explotación agropecuaria, firmado por las partes con fecha cierta.

- De haberse declarado maquinarias, se deberá presentar fotocopia de la documentación respaldatoria del dominio de las mismas.

Hay que tener en cuenta que se requiere acompañar toda la documentación con los respectivos originales.

Se deberá adjuntar al formulario de declaración jurada N° 937, el acuse de recibo de la presentación en la página de la AFIP DGI de dicho formulario. La falta de presentación dará lugar al archivo de la solicitud. Al igual que si la documentación presentada no reúne los requisitos previstos en la presente resolución general, se producirá el rechazo del trámite.



Las solicitudes pueden ser:

- Cambio de categoría.
- Actualización de datos.
- Reinclusión en el Registro.
- Exclusión del Registro.

La AFIP DGI resolverá la procedencia o la denegatoria de las solicitudes en un plazo de noventa días corridos, a partir del día de la presentación formal de la solicitud.

Cuando se requiera el aporte de documentación o datos adicionales, el cómputo del citado plazo queda suspendido desde el día de notificación del requerimiento hasta el día en que el responsable presente la totalidad de la documentación que le sea requerida.

El Organismo podrá solicitar y otorgar un plazo al responsable para que aporte documentación o datos adicionales vinculados al análisis y trámite de la solicitud presentada. Como se puede apreciar la interrupción de los plazos es un inconveniente, porque el contribuyente es sometido a un requerimiento, lo que hace demorar el resultado final de la solicitud por muchos meses.

Por su parte la actualización de la CBU, la solicitud de reintegro durante el período de suspensión para intermediarios y la exclusión solicitada por el propio contribuyente se hacen también con este procedimiento on line pero sin tener que recurrir al programa aplicativo.

La imposibilidad de notificación del requerimiento en el domicilio fiscal declarado o el incumplimiento total o parcial del mismo, serán causales suficientes para proceder al archivo de la solicitud sin más trámite.

El art. 29 de la RG 2266 dispuso que la procedencia de la inclusión en el RFOG es determinada por AFIP DGI, la que corrobora el cumplimiento de los requisitos previstos en la RG y que el solicitante no se encuentre incluido en alguna de las situaciones definidas como de incorrecta conducta fiscal que se describen en su Anexo VI.

Con la RG 2300 se establece que la procedencia o denegatoria de la solicitud, de corresponder, será determinada en función del cumplimiento de los requisitos previstos en la misma y de la conducta fiscal del solicitante.

La AFIP DGI resolverá la procedencia o denegatoria de las solicitudes en un plazo de 90 días corridos (excepto actualización de la CBU)⁴ contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, al de la aceptación formal de la solicitud interpuesta o, en su caso, desde la fecha en que el responsable presente la totalidad de la documentación que le sea requerida en el marco del RFOG.

De resultar procedente la solicitud, la AFIP DGI procederá a actualizar el RFOG en su página "web", indicando los datos del sujeto, el cual podrá imprimir las constancias resultantes de cada trámite, según los modelos incluidos en el Anexo X de la RG 2300.⁵

Como se mencionó precedentemente, el fisco se puede tomar 90 días corridos para resolver las solicitudes ante el RFOG. Luego, se dispone que la inclusión, reinclusión y cambio de categoría de los responsables en el citado RFOG, producirán efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, a aquel en el que se efectúe la publicación en la página web de la

⁴El trámite de actualización de CBU se resolverá cuando el responsable concurra a la dependencia que se encuentra inscripto con los elementos previstos en el Apartado B del Anexo V de la RG 2300

⁵RG 2300, art. 32

AFIP DGI. La “actualización de datos” producirá efectos una vez emitida la constancia de aceptación prevista en el Anexo X, Apartado D.

Se establece que la denegatoria de las solicitudes ante el RFOG, se efectuará mediante el dictado de un acto administrativo, el cual será notificado al responsable mediante alguno de los procedimientos previstos en el artículo 100 de la Ley N° 11683.

La denegatoria de la solicitud de cambio de categoría, implica la permanencia en el RFOG en la categoría vigente al momento de interponer dicho trámite.

En caso de actualización de datos, la denegatoria hará pasible al responsable de la suspensión en el RFOG, excepto a los sujetos incluidos en la categoría “Corredores”, a los cuales se le aplicará el procedimiento dispuesto en el art. 48 (evaluación de permanencia en el RFOG).⁶

Cuando se realicen operaciones de compraventa de granos y legumbres secas, a los agentes de retención y, en su caso, el corredor interviniente, deberán verificar: a) la inclusión en el RFOG del sujeto pasible de retención, y b) que no se encuentra suspendido, a los fines de la aplicación de la alícuota del 8%, para lo cual, deberán imprimir la consulta al RFOG en la referida página “web”.

El artículo 31 de la RG 2300 establece formalidades específicas para “administrar” la situación del sujeto con el RFOG, según se describe a continuación:

⁶RG 2300, art. 34

a) Cambio de categoría: cuando el responsable incluido en el RFOG desarrolle una actividad distinta a la declarada al momento de su inclusión, en cuyo caso se comunicará la misma hasta el último día del mes inmediato siguiente al citado cambio.

b) Actualización de datos: hasta el último día del mes inmediato siguiente al que se produzca alguna incorporación o modificación respecto de los datos declarados oportunamente mediante el aplicativo previsto en el art. 24, o a requerimiento de la AFIP DGI, que también podrá solicitarla a los responsables que hayan sido incluidos en el RFOG con anterioridad a la entrada en vigencia de la RG 2300.

c) Reinclusión en el RFOG: sólo para sujetos cuya inclusión haya sido tramitada a partir de la entrada en vigencia de la RG 2300, para la misma categoría, siempre que no hubieran sido excluidos por alguna de las causales comprendidas en el segundo párrafo del Artículo 50 y la solicitud se efectúe dentro de los NOVENTA (90) días corridos de la notificación de la resolución de exclusión, previa regularización de las causales que originaron la exclusión.

d) Exclusión del RFOG: ingresando al servicio "Registro Fiscal de Operadores de Granos" mediante clave fiscal, opción "Solicitar baja del Registro" - excepto que se encuentre suspendido de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 40-. Al confirmar la opción se producirá la exclusión del RFOG, constituyendo esta acción la aceptación tácita de todos los efectos que la misma produce.

La incorporación en el RFOG producirá efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, a aquel en que se efectúe la publicación.⁷

⁷RG 2300, art. 33, válido también para la reinclusión y cambio de categoría de los responsables

Suspensiones

El art. 40 de la RG 2300 AFIP DGI dispone la “suspensión transitoria” del responsable incluido en el RFOG (excepto corredores) cuando se verifique:

a) Algunas de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartado A de la RG 2300

b) Cualquiera de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartados B o C de la RG 2300

Cabe mencionar que el Anexo VI de la RG 2300, ahora está subdividido en tres apartados: A) Controles sistémicos formales, B) Controles practicados en verificaciones y fiscalizaciones y C) Estado del operador en procesos judiciales.

La suspensión es una instancia previa a la exclusión, esta se da por una incorrecta conducta fiscal, la cual será determinada por la AFIP DGI en base a :

Controles sistémicos formales:

1. Falta de presentación de una o más declaraciones juradas vencidas (DDJJ de IVA, Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, Bienes Personales, Seguridad Social, etc.).
2. No registre domicilio fiscal denunciado.
3. No acredite inscripción como agente de retención.
4. Incumplimientos a las obligaciones previstas en el art. 55 inciso c) y/o art. 66 (hace referencia a la utilización de los aplicativos vigentes y declarar en el IVA el monto de retenciones efectivamente reintegrado).

5. Incumplimiento con el régimen informativo dispuesto por el art. 18 de la RG N° 2205 (se refiere a la información diaria y semanal de las cartas de porte y formularios C1116 A, B, C y RT).
6. Inclusión en la base de contribuyentes no confiables que se encuentra publicada en la página web de la AFIP DGI.
7. Cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de los controles sistémicos.

El contribuyente podrá consultar cual fue el motivo de la suspensión accediendo mediante Clave Fiscal, en la página web o deberá tomar conocimiento en la dependencia del detalle de las causales que dieron origen a la suspensión.

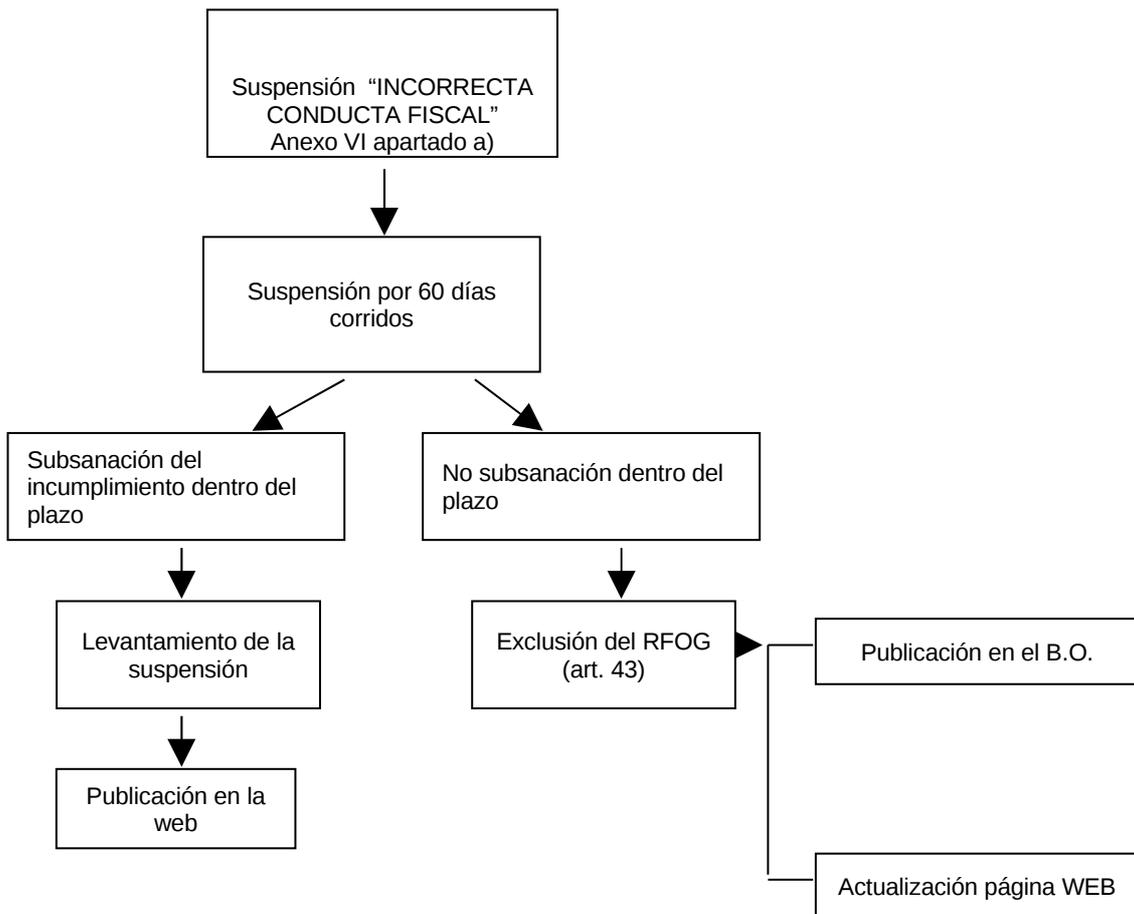
Para cualquiera de estas posibilidades la suspensión se extenderá por un plazo de sesenta días corridos contados desde el día inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido. Las retenciones sufridas durante el período de suspensión no estarán sujetas al reintegro sistemático.

El responsable deberá, dentro de los sesenta días, proceder a subsanar el incumplimiento que diera origen a la suspensión, en tal caso la AFIP DGI procederá en forma automática y sin que para ello se requiera presentación por parte del contribuyente, a publicar el levantamiento de la suspensión en la página Web.

Dicho levantamiento tendrá efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de su publicación, art. 23 RG 2300 modif. por RG 2353.

La AFIP DGI excluirá del RFOG al contribuyente que no subsane el incumplimiento que diera origen a la suspensión dentro del plazo de sesenta días corridos.

En tal caso, el responsable permanecerá suspendido hasta tanto tenga efecto la exclusión del RFOG.



Controles objetivos practicados en verificaciones y/o fiscalizaciones:

1. La detección de documentos o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados.
2. La detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes.

3. Cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con la cantidad de granos comercializados y/o con el comercio de granos.
4. Omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del IVA y/o impuesto a las ganancias.
5. Omisión parcial de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del IVA y/o impuesto a las ganancias.
6. Aplicación incorrecta de las alícuotas de retención en IVA y/o impuesto a las ganancias.
7. Omisión de ingreso de las retenciones practicadas y/o compensación improcedente de retenciones.
8. Incumplimiento total o parcial de requerimientos.
9. Carencia de registros de compra/venta o incongruencia de éstos con comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.
10. Incumplimiento de la utilización de los medios de pago establecidos por la Ley N° 25.345 y la RG N° 1547, sus modificatorias y complementarias (pago de facturas con la emisión de cheques para acreditación en cuenta, transferencia directa a la cuenta del proveedor o depósito en su cuenta bancaria).
11. Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente declarados en IVA.
12. Traslado de granos sin Cartas de Porte y/o Incumplimientos a las disposiciones de las normas conjuntas RG N°1593 (AFIP) y Res. N°456 (SAGPYA), y RG N° 2595 (AFIP), Res. N° 3253 (ONCCA) y Disposición N° 6/09 (SSTA), y sus respectivas modificatorias y complementarias.
13. Ajustes de fiscalización relevantes:
 - a) No conformados o
 - b) conformados no regularizados o no ingresados.

14. Conductas encuadradas en el segundo párrafo del Artículo 49, del Decreto Reglamentario N°1397/79 o del segundo párrafo del Artículo 39, punto 2, de la Ley N°11.683.⁸
15. En el caso de corredores: incumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 23 de la presente⁹
16. Todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del RFOG.
17. Falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica de la actividad desarrollada por el contribuyente, determinada mediante controles objetivos practicados con motivo de verificaciones y/o fiscalizaciones.

Si la suspensión se origina a partir de alguna de éstas causales, la misma se extenderá desde el segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial y hasta tanto tenga efecto la resolución de exclusión del RFOG, de acuerdo con lo establecido en el art. 49 de la RG 2300 o, en su caso, su reincorporación.

Tal como se comentó previamente, el contribuyente podrá consultar cual fue la causa de la suspensión accediendo mediante Clave Fiscal, en la página web.

⁸El art. 39 segundo, párrafo en su punto 2) dispone la sanción con multa a los contribuyentes o responsables que opongan resistencia pasiva a la fiscalización, consistente en **el incumplimiento reiterado a los requerimientos** de los funcionarios, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y las formas exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto en la LPA.

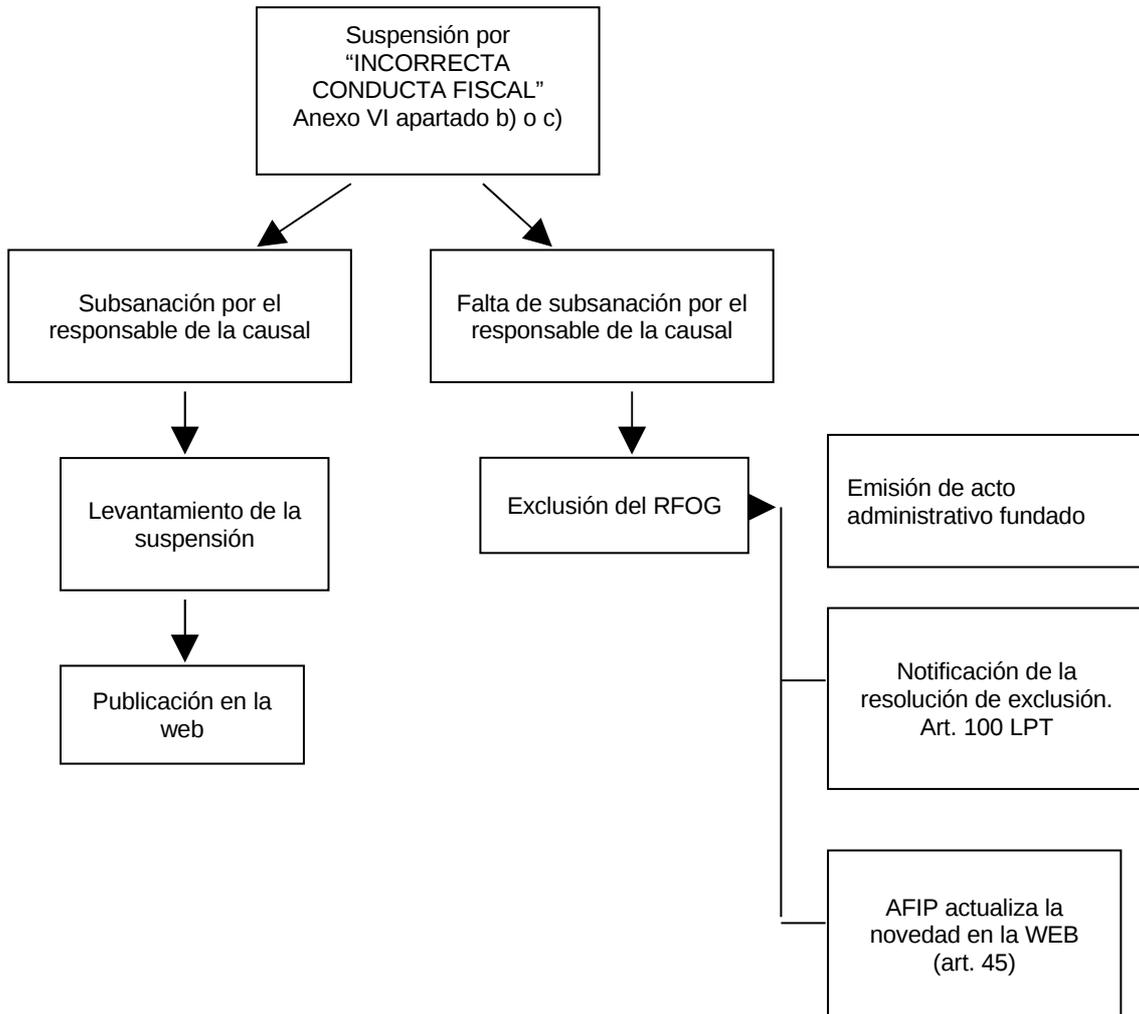
⁹Los corredores tienen obligatoriedad de asegurar la identidad de las personas y la veracidad de los negocios en que intervienen, exigiendo la documentación que demuestre la representación invocada. Cuando por culpa o dolo intervinieran en un contrato realizado por una persona ajena a la actividad o en un negocio simulado, serán excluidos del "Registro", sin perjuicio de las consecuencias que a su respecto correspondan por aplicación de la normativa vigente.

El corredor, que además realice operaciones de compraventa de granos a nombre propio, deberá acreditar su inclusión en el "Registro" en alguna de las restantes categorías del art. 22, a efectos de la aplicación de las alícuotas previstas en el Artículo 21

En el citado Anexo VI se incluye todo el universo de conductas fiscales incorrectas en que puede incurrir un contribuyente, atento a que en el punto 16 del Apartado B) de dicho anexo a: “Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del RFOG”.

El contribuyente puede subsanar la conducta que dio origen a la suspensión. En tal caso, el levantamiento de corresponder, se publicará en la página web institucional y tendrá efecto a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de su publicación, según lo establece el art. 44 de la RG 2300, modif. por RG 2353.

En caso de no subsanación se procederá a la exclusión del contribuyente del RFOG.



Estado del contribuyente en procesos judiciales:

1. Contribuyentes que hayan sido querellados o denunciados penalmente con fundamento en las Leyes N° 22.415 y sus modificaciones, N° 23.771 y N° 24.769, según corresponda, siempre que se les haya dictado la prisión preventiva o, en su caso, exista auto de procesamiento vigente. En el caso de personas jurídicas, agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo, dicha condición se hace extensiva a sus integrantes responsables.
2. Contribuyentes que hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las

obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros. La incorrecta conducta fiscal del querellante o denunciante resultará configurada en todos los casos en los cuales concurra la situación procesal indicada en el punto 1 precedente. En el caso de personas jurídicas, agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo, dicha condición se hace extensiva a sus integrantes responsables.

3. Contribuyentes que estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concurra la situación procesal indicada en el punto 1 anterior. En el caso de personas jurídicas, agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo, dicha condición se hace extensiva a sus integrantes responsables.
4. Auto de quiebra decretada sin continuidad de explotación, del solicitante o de los integrantes responsables, en caso de personas jurídicas.

En caso de efectivizarse la suspensión, la AFIP DGI publicará en el Boletín Oficial el apellido y nombres, razón social o denominación, C.U.I.T. del responsable suspendido y las causales que motivaron la suspensión.

Durante la vigencia de la suspensión, se aplicarán las alícuotas de la retención que para el caso del IVA es del 10,5% y/o 21%, según se especificó anteriormente. En cuanto a la retención de ganancias, continúa siendo del 2% tal como si el responsable se encontrara activo dentro del registro.

Como se puede observar, a pesar de las modificaciones introducidas por la RG 2300 y sus modif., no se prevé en el procedimiento de suspensión la emisión de acto administrativo fundado, situación de vital importancia.

Entre las modificaciones introducidas por la RG 2266, se estableció la posibilidad por parte de la AFIP DGI de suspender transitoriamente la

inscripción en el registro de los responsables y a tal efecto se establecieron alícuotas de retención diferenciales aplicables en dichos supuestos.

La RG 2300 no introdujo modificaciones en este sentido, agregando en su artículo 41, a las consecuencias mencionadas, que la suspensión transitoria de un sujeto incluido en el RFOG implicará el archivo de los trámites interpuestos respecto de éste.

En forma idéntica a la modalidad dispuesta por la RG 2266, el sujeto pasible suspendido en el RFOG, estará sujeto a la retención del 100% del IVA (es decir 10,5%).

Asimismo, quienes adquieran granos a sujetos suspendidos, no podrán compensar la retención practicada, debiendo depositar las mismas; lo cual obra como un fuerte disuasivo a adquirir a quien no está incluido.

A diferencia de la suspensión transitoria por conductas incluidas en el Apartado A del citado Anexo VI y, aún cuando en los Apartados B y C del mismo Anexo están incluidas infracciones de mayor entidad, se dispone que se procederá al reintegro porcentual de las retenciones sufridas, luego de que se haya producido el levantamiento de la respectiva suspensión, con la siguiente modalidad:

- en el caso de los productores o acopiadores que venden productos de propia producción, al reintegro sistemático general , o
- para los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término, al reintegro parcial previsto en el artículo 63 de la RG 2300.

Aún cuando el sujeto pasible de retención se encuentre suspendido transitoriamente en el RFOG se contempla en el art. 41 de la RG 2300 que, en

el caso de los exportadores e intermediarios, las retenciones practicadas por éstos sujetos resultarán susceptibles de ser canceladas mediante compensación con saldos a favor de libre disponibilidad del IVA de acuerdo a lo previsto en el artículo 9º de dicha resolución.

De este modo se procede a diferenciar, por una parte, la situación del operador excluído, respecto de los cuales no resulta procedente el citado régimen de compensación y, por otra parte, la situación del sujeto suspendido transitoriamente, respecto de los cuales, tal como se mencionó, si resulta aplicable el mecanismo de compensación.

Condición de habitualidad

A partir de su inclusión en el RFOG, el contribuyente deberá, a los efectos de su permanencia en el mismo, exteriorizar la condición de habitualidad en el comercio de granos.

A tal fin, deberá efectuar y declarar ventas de ganos en las siguientes condiciones:

- Productor: al menos una declaración jurada dentro de los últimos dieciocho períodos mensuales consecutivos.
- Restantes operadores, excepto corredores: al menos una declaración jurada dentro de los últimos doce períodos mensuales consecutivos.

Exclusión del Registro

Con la RG 2300 la exclusión de un operador del RFOG se efectuará mediante acto administrativo⁹ fundado, el cual, una vez notificado, se publicará en la página “web” de la AFIP DGI, produciendo efectos a partir del quinto día corrido inmediato posterior a aquel en que se efectúe la citada notificación, inclusive.

La exclusión de un responsable del RFOG se notificará mediante la publicación en el Boletín Oficial de los datos del mismo, excepto para los casos que lo solicite el responsable o para quienes no acrediten su inscripción en el IVA, en cuyo caso resultará notificado de la exclusión a partir de la aceptación del trámite.

Se ha previsto la exclusión del RFOG para los siguientes casos:

- a) De pleno derecho de acuerdo con lo previsto en el art. 43 de la RG 2300.
- b) Suspendidos transitoriamente por aplicación de las previsiones del artículo 40, inciso b). La exclusión se efectuará mediante acto administrativo fundado.
- c) Cuando no reúna la condición de habitualidad en el comercio de granos.
- d) No acredite la condición de responsable inscripto en IVA
- e) Cuando el contribuyente solicite la exclusión.
- f) No acredite su condición de inscripto como operador del comercio de granos ante la ONCCA, cuando se trate de las categorías definidas en el art. 22 inc. b), c), d), e), f), g), h), i), j) y k).

⁹El profesor Ramón Parada Vázquez define el acto administrativo como aquel dictado por una administración pública u otro poder público, en ejercicio de potestades administrativas y mediante el que impone su voluntad, sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados bajo el control de la jurisdicción contenciosa administrativa.

- g) Cuando el corredor no aporte las pruebas a que se refiere el art. 48 (cuando AFIP DGI detecte incumplimientos por parte de éste, se realizará un procedimiento de evaluación de permanencia en el RFOG), con dictamen jurídico previo.

Las exclusiones previstas en los incisos a), c), d) y f) operarán de pleno derecho.

La resolución administrativa de exclusión para los sujetos suspendidos transitoriamente estará disponible en la página “web” de la AFIP-DGI en el servicio “Registro Fiscal de Operadores de Granos” y en el expediente administrativo en la respectiva dependencia de dicho Organismo en la cual el responsable se encuentre inscripto.

Consecuencias de la no inclusión o exclusión del Registro

Las consecuencias que trae para un productor agropecuario la exclusión o encontrarse de antemano fuera del RFOG, son altamente nocivas para su economía.

Como bien se mencionaran anteriormente algunas de ellas, las consecuencias más importantes son:

- Diferencial en la retenciones de IVA y posteriores reintegros.
- Diferencial en las retenciones del Impuesto a las Ganancias.
- Dificultad en la obtención de Cartas de Porte.
- Recibir una suerte de “discriminación”, ya que los acopiadores que intervengan en las operaciones de compras con productores no inscriptos en el RFOG deberán depositar en efectivo las retenciones que les practiquen a estos últimos, ya que no está permitida la

compensación por parte de los acopiadores de éstas retenciones sufridas en el momento de comercializar estos bienes en la etapa siguiente. Como consecuencia de esto, los acopiadores no preferirán comercializar los productos ofrecidos por aquellos contribuyentes que no se encuentren dentro del RFOG, producto del impacto financiero que esto les genera a los acopiadores.

Respecto de las retenciones, para el caso de adquisiciones de granos, la retención del IVA será del 8% con un reintegro sistemático del 7%. De esta manera el efecto neto es una retención del 1%. Para los no incluídos, los suspendidos o los excluídos, en cambio, la retención será del 10,5% sin derecho al reintegro sistemático (art. 4 inciso c), RG 2300). Por lo tanto, la diferencia entre las retenciones del 1% sufridas por incluidos comparada con las del 10,5% sufridas por los no incluídos.

En el caso del Impuesto a las Ganancias, la RG 2118/06 establece en su artículo 10 inciso a) una retención del 2% sobre el valor de la operación para los incluídos y en el inciso b) una retención del 15% para quienes no se encuentren incorporados en el RFOG. Obsérvese que en este caso la alícuota a aplicar para el cálculo de la retención se incrementa en un 750%.

Estas situaciones que se presentan generan mucha desigualdad entre los productores, más aún, siendo muy llamativo que el ámbito de aplicación de este tipo de RFOG se circunscribe únicamente a la actividad agrícola, no conociéndose antecedentes de la existencia de un Registro de similares características en otras actividades económicas.

A diferencia de la suspensión transitoria por conductas incluidas en el apartado A del citado Anexo VI y, aún cuando en los apartados B y C del mismo Anexo están incluidas infracciones de mayor entidad, se dispone que se

procederá al reintegro porcentual de las retenciones sufridas, luego de que se haya producido el levantamiento de la respectiva suspensión¹⁰, con la siguiente modalidad:

- en el caso de los productores o acopiadores que venden productos de propia producción, al reintegro sistemático general¹¹, o
- para los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término, al reintegro parcial previsto en el artículo 63 de la RG 2300.

Aún cuando el sujeto pasible de retención se encuentre suspendido transitoriamente en el RFOG, se contempla en el art. 41 de la RG 2300 que, en el caso de los exportadores e intermediarios, las retenciones practicadas por éstos sujetos resultarán susceptibles de ser canceladas mediante compensación con saldos a favor de libre disponibilidad del IVA de acuerdo a lo previsto en el artículo 9º de dicha resolución.

De este modo se procede a diferenciar, por una parte, la situación del operador excluido, respecto de los cuales no resulta procedente el citado régimen de compensación¹² y, por otra parte, la situación del sujeto suspendido transitoriamente, respecto de los cuales, tal como se mencionó, si resulta aplicable el mecanismo de compensación.¹³

¹⁰RG 2300, art. 44 y 53

¹¹RG 2300, art. 54

¹²RG 2300; art. 9, 3er párrafo; art. 41 último párrafo

¹³Luego de levantada la suspensión

Reinclusión en el Registro

A la hora de solicitar la reinclusión en el RFOG, hay que tener en cuenta el motivo que llevó a la exclusión ya que de eso depende el tiempo que tiene que transcurrir para poder realizar el proceso.

Para situaciones previstas como incorrecta conducta fiscal, los puntos 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, 13 y/o 14; detallados anteriormente en “controles objetivos practicados en verificaciones y/o fiscalizaciones”, el contribuyente recién podrá solicitar su reinclusión al RFOG luego de doce meses contados a partir de la fecha de notificación de exclusión.

Para el resto de las situaciones de incorrecta conducta fiscal, la reinclusión en el RFOG puede ser solicitada en forma inmediata, una vez subsanado el incumplimiento.

Régimen de reintegros

Este régimen está contemplado en el Título III de la RG 2300/07 en los artículos 53 a 67 de la misma, para poder acceder al reintegro hay que estar incluido en el RFOG.

Este procedimiento consiste en la devolución por parte de la AFIP DGI de un porcentaje de las retenciones de IVA, sufridas por los productores incluidos en el RFOG, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos y condiciones.

En el caso de retenciones sufridas durante algún período de suspensión en el RFOG, el reintegro corresponderá siempre que se hubiera producido el levantamiento de la citada suspensión.

Diferente situación se da en los contribuyentes que no estén incluidos en el RFOG, en donde no sólo la retención es de la totalidad del IVA de la operación, sino que también no recibe ningún reintegro posterior.

El reintegro será acreditado por la AFIP DGI, si se cumplen en forma conjunta las siguientes condiciones:

- Todos los integrantes de la operación deben encontrarse inscriptos en el RFOG.
- El productor no debe encontrarse suspendido en el momento en que la AFIP DGI proceda a la acreditación del reintegro.
- Todas las operaciones primarias de compraventa deberán documentarse mediante los formularios C1116B o C1116C según corresponda.
- La operación deberá ser informada a la AFIP DGI por alguna Bolsa de Cereales autorizada por el Poder Ejecutivo Nacional para actuar en el comercio de granos.
- Deberá estar informado el código de operación.
- El importe de la retención practicada deberá estar informado por el agente de retención, utilizando los códigos que se indican.
- Los importes retenidos deberán encontrarse exteriorizados en la declaración jurada del impuesto al valor agregado del productor o del acopiador.
- El importe del débito fiscal declarado emergente de la Declaración Jurada de IVA, debe ser igual o superior al débito fiscal correspondiente a la suma de operaciones sujetas a devolución del período.

Para poder concretar la devolución sistémica no deberá efectuarse trámite previo o petición alguna por parte del productor.

Para establecer el monto a reintegrar, se aplicará sobre la suma de las retenciones sufridas en cada mes, siendo el reintegro del 87,5%, excepto para el arroz en cuyo caso el reintegro es del 50%.

Para clarificar lo dicho en el párrafo anterior, sobre el 10,5% (total de IVA) se tiene una retención del 8%, el reintegro sería el 7% original. Excepto en arroz en donde la cuenta sería, sobre el 21% (total de IVA) se tiene una retención del 18%, el reintegro sería el 9%.

El monto efectivamente reintegrado en concepto de retenciones sufridas por aplicación del régimen de retención, deberá ser informado por los productores.

Los montos cuyo reintegro se disponga, serán devueltos por la AFIP DGI en la cuenta bancaria cuya Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) fuera informada por el productor.

En cuanto a los plazos para la acreditación del reintegro, siempre que se hayan registrado las operaciones ante la AFIP DGI, el art. 58 de la RG 2300, es muy claro en los tiempos descriptos, estableciendo la devolución hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la declaración jurada del IVA correspondiente al período fiscal en el cual se practicaron las retenciones.

Los plazos mencionados en el párrafo anterior, rara vez se cumplen, es más, diría que el común denominador es que no se cumplan y que lo habitual sean no menos de 90 días para el reintegro, esta situación, si bien no es tan problemática como encontrarse fuera del RFOG, genera sin lugar a dudas, problemas financieros, aún para aquellos contribuyentes incluídos en el RFOG.

La AFIP DGI puso a disposición, en su página web, un servicio de consulta de las operaciones de retenciones de IVA que se encuentran efectivamente reintegradas, este servicio permite identificar e individualizar cada uno de los reintegros, para poder utilizar este servicio es necesario contar con una clave fiscal.

El productor puede efectuar la consulta mediante clave fiscal sobre los importes correspondientes al reintegro que, transcurrido el plazo establecido por la AFIP DGI, no se hayan efectuado, a través de este servicio, el productor obtendrá el detalle de las operaciones informadas en sus declaraciones juradas de IVA, que no han sido reintegradas, visualizando el motivo que originó la observación de dichas operaciones. El sistema emitirá una constancia, la cual incluirá el detalle de los reintegros observados a la fecha de consulta.

El productor podrá presentar ante la AFIP DGI una nota de disconformidad por los reintegros no acreditados, dentro del plazo de 12 meses, con los siguientes comprobantes:

- Formulario 206/I (multinota).
- Constancia de la consulta realizada mediante clave fiscal.
- Original y fotocopia de los formularios C1116B y C1116C, indicados en la multinota.

Una vez presentada la nota, la AFIP DGI informará la causal por la que no se acreditaron los respectivos importes, de modo que si el motivo es la incorrecta confección de la DDJJ, el responsable deberá rectificar la misma.

La AFIP efectuará conciliaciones y demás controles a fin de evaluar la procedencia del reintegro sistemático, transcurridos doce meses a partir de la fecha de la operación sin que hayan reunido los requisitos establecidos, dicha operación quedará de pleno derecho excluída del régimen de reintegro.

La AFIP tiene la facultad de realizar una verificación previa al reintegro, si se comprobaran inconsistencias vinculadas al comportamiento fiscal del vendedor y/o corredor incluidos en el RFOG.

Ante el incumplimiento de la obligación de declarar los montos efectivamente reintegrados, representa una causal para la suspensión en el RFOG, la AFIP intimará al responsable para que dentro del plazo de diez días corridos presente la DDJJ rectificativa consignando dichos montos, de no presentarse la DDJJ en el plazo citado, se constituirá en mora al responsable otorgándole un plazo suplementario improrrogable de cinco días corridos para la regularizar la situación, vencido este plazo se generará la caducidad automática del reintegro, como así la posible exclusión del RFOG.

Los Acopiadores, Cooperativas, Consignatarios, Acopiadores- Consignatarios y los Mercados de Cereales a Término que actúen como intermediarios, por las operaciones que no provengan de su propia producción, podrán solicitar el reintegro "parcial" del importe de las retenciones sufridas durante el período de suspensión del RFOG, por aplicación de lo normado en el artículo 40 inciso b) de la RG 2300.

El citado reintegro, será procedente, siempre que se hubiera producido el levantamiento de la suspensión, por los siguientes porcentajes: a) 23,81%: por la venta de los productos alcanzados a la alícuota del 10,50%, es decir un 2,50% y b) 14,29%: por la venta de los productos alcanzados a la alícuota del 21%, es decir un 3%.

La solicitud de Reintegro Parcial a Intermediarios se efectuará: mediante el servicio "Registro Fiscal de Operadores de Granos", "Régimen de Devolución de Retenciones", disponible vía Internet en el sitio web de la AFIP DGI, al que se accederá mediante la utilización de la clave fiscal, dentro de los

treinta (30) días corridos contados desde la publicación del levantamiento de la suspensión en la aludida Página Web.

Saldos a favor de libre disponibilidad

Ante la existencia de saldos a favor de libre disponibilidad, el contribuyente podrá utilizarlos, según el art. 24 de la Ley de IVA (20.631), para compensar otros impuestos, como por ejemplo el Impuesto a las Ganancias y/o Ganancia Mínima Presunta.

CAPÍTULO II: VERIFICACIONES Y FISCALIZACIONES

En este apartado se describirán los procedimientos que efectúa la AFIP DGI en las verificaciones y fiscalizaciones de los contribuyentes que se inscriben o se encuentran incluidos en el RFOG.

Las verificaciones y fiscalizaciones que realiza la AFIP DGI sobre los contribuyentes que se inscriben en el RFOG se pueden clasificar en dos grandes grupos:

a) las que se realizan cuando el contribuyente tramita su inclusión, reinclusión, actualización de datos, cambios de categoría o exclusión en el RFOG, y

b) las que se realizan sobre los contribuyentes incluidos en el RFOG durante el desarrollo de sus actividades.

Los objetivos más importantes que se persiguen en el primero de los grupos son los de:

- Dar celeridad al trámite de presentaciones efectuadas por los solicitantes para cumplir los plazos y realizar la publicación en la página “web” del Organismo y/o el Boletín Oficial, en los casos que resulte procedente la inclusión, reinclusión, cambio de categoría o exclusión, según corresponda, en el RFOG.
- Incorporar mayores validaciones y controles sistémicos en función a los datos obrantes en las bases de esta Administración Federal, a fin de optimizar la evaluación del comportamiento fiscal de los peticionantes.
- Exponer la metodología que contempla el sistema informático, el cual simplifica la operatoria para el contribuyente y los usuarios internos,

permitiendo el seguimiento vía web del estado de cualquier trámite iniciado por el contribuyente.

- Propiciar la utilización de un único sistema informático, simplificando la operatoria para el contribuyente y los usuarios internos.
- Todos los controles están normados en Instrucciones Generales de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la AFIP DGI.

En los indicados en el punto b) los principales objetivos son:

- Utilización de controles sistémicos que alerten una incorrecta conducta fiscal que conlleve a una posible suspensión y -en su caso- exclusión del mismo, unificando las pautas de fiscalización vinculadas a estos casos a fin de estandarizar procesos y agilizar los tiempos.
- Una vez realizada las verificaciones se procederá a determinar la procedencia de la permanencia o iniciar el procedimiento de suspensión del RFOG.

Se destaca, por lo mencionado precedentemente que, en éstos últimos años, la AFIP DGI ha incrementado la utilización de controles sistémicos para verificar la conducta fiscal de los sujetos incluídos en el RFOG. Ésto, gracias a los avances tecnológicos, los cuales en conjunto con estrategias de segmentación de contribuyentes, han permitido una mejora en la eficacia de generación de fiscalizaciones. Para ello la Administración realiza una explotación generalizada de la información, la cual es proveniente de distintos orígenes tales como: DDJJ presentadas por los contribuyentes, datos que surgen de los distintos agentes de información designados por la AFIP DGI y del procesamiento de la información de origen exógeno a que accede el Organismo.

La ventaja de éstos cruces realizados centralmente, los cuales permiten abastecer masivamente a las áreas de verificaciones y fiscalizaciones, sin la necesidad de una intervención personalizada por parte de las áreas de investigación, permitiendo destinar a éstas de una mayor cantidad de tiempo a la detección de asuntos de presunto interés fiscal relevante, los cuales serán derivados a una fiscalización más profunda.

Estas fiscalizaciones profundas son efectuadas a aquellos contribuyentes en los cuales se presume que realizan la maniobra de evasión más relevante en la actualidad, la cual consiste en liquidar operaciones de compra venta de granos a nombre de personas o sociedades ficticias, inexistentes o prestanombres, en ocasiones monotributistas, es decir sin capacidad operativa, y la generación de créditos fiscales apócrifos.

La maniobra tiene como objetivo ocultar el verdadero origen del cereal, ya sea adquirido a productores que venden de forma marginal o proveniente de la producción de campos propios y/o arrendados. El perjuicio fiscal radica en que la cadena de comercialización de granos termina en la exportación, y en función a la normativa vigente, el fisco procede a la devolución de un IVA contenido en el valor de los productos enviados al exterior que no es ingresado en la etapa de producción. Para la realización de esta maniobra de evasión, es indispensable que el “prestanombre/insolvente sin capacidad operativa” utilizado esté incluido en el RFOG, ésto debido a que si no lo está queda sujeto, como ya se desarrolló en el presente trabajo a mayores retenciones y no podrá acceder a la devolución establecida por el régimen del reintegro sistemático, con lo cual la maniobra carece de sentido.

Por lo mencionado y teniendo en consideración la experiencia de la autora del presente, para evitar la maniobra descrita precedentemente, se debería, entre otras medidas, profundizar los controles de los contribuyentes

antes de su inclusión en el RFOG, sobre todo relacionados con su capacidad operativa a través de la verificación in situ de inmuebles rurales informados para verificar su capacidad y aptitud para la producción, y de las plantas de acopio en caso de intermediarios, en interacción con otros organismos como el Ministerio de Agricultura (MINAGRI) para verificar su capacidad de almacenamiento.

Para la realización de las tareas de verificación y fiscalización desarrolladas precedentemente es indispensable que sea llevada a cabo por áreas o equipos de fiscalización específicos conformados por recursos humanos especializados en cada temática, como así también el trabajo conjunto entre las distintas áreas del Organismo, en interacción con otros organismos.

CAPÍTULO III: CONTROVERSIAS Y CONFLICTOS

En este apartado se desarrollarán las controversias y conflictos administrativos y judiciales que se plantean entre el Fisco y los contribuyentes a raíz de los procedimientos de inclusión, suspensión y/o exclusión reglamentados en el RFOG. Se efectuará una descripción de los argumentos esgrimidos por las partes involucradas (contribuyentes y AFIP DGI) y de la jurisprudencia judicial existente a la fecha del presente.

DERECHO DE DEFENSA

Con anterioridad al dictado de la RG 2300/2007, la RG 1394/2002 reglamentaba que los operadores que fueran excluidos del RFOG podían presentar como disconformidad ante ello, una “Nota” en la forma, plazos y condiciones establecidos en los artículo 36 y 37 de la misma y no se preveía la necesidad de un acto administrativo para justificar la exclusión.

Por lo mencionado precedentemente, numerosa cantidad de contribuyentes, casi todos con las características de insolventes y/o prestanombres acudieron a la Justicia Federal a través de la interposición del amparo previsto en el artículo 43, primer párrafo, de la Constitución Nacional; acompañado de una medida cautelar de prohibición de innovar, previsto en el artículo 230 del CPCCN, que disponga la suspensión de los efectos de la decisión de la Administración que ordena la exclusión del contribuyente del RFOG y ordene a la AFIP DGI que lo incluya nuevamente.

Los principales argumentos esgrimidos por los contribuyentes en sus presentaciones ante la justicia, muchos de ellos tomados de importante doctrina,¹ pueden resumirse en:

¹Gorosito, Alberto M.- Comercio de Granos. La ilegalidad de las retenciones del IVA y Ganancias. – Práctica Integral Córdoba - 03/2007

La ausencia de “recursos o remedios judiciales o administrativos” que permitan obtener la protección del derecho violentado o garantía constitucional, con la celeridad necesaria que evite un daño grave y el derecho de trabajar, es decir que se encuentren los requisitos fundamentales para la procedencia de la medida cautelar, que son la verosimilitud del derecho que se invoca y el peligro en la demora.

La inexistencia de un acto administrativo formal y escrito viola el principio constitucional de DERECHO DE DEFENSA o también denominado DEBIDO PROCESO ADJETIVO, ya que las Resoluciones Generales que reglamentaron al RFOG disponen que la exclusión del RFOG es dictada inaudita parte, sin que el interesado tenga la efectiva posibilidad de participación en el procedimiento en relación a los derechos de **“SER OÍDO”** que consiste en publicidad del conocimiento, el leal conocimiento de las actuaciones administrativas (vistas, traslados, etc.), la oportunidad de expresar sus razones antes y después del acto administrativo o decisión de la Administración, imponiendo recursos y el derecho a hacerse patrocinar y representar profesionalmente; **“OFRECER Y PRODUCIR PRUEBA”** que constituyen un aspecto esencial del debido proceso adjetivo, toda vez que permiten al particular demostrar que procede su pretensión con adecuado sustento fáctico, favoreciendo asimismo un mejor conocimiento de los hechos en pos de la verdad jurídica objetiva; **“OBTENER UNA DECISIÓN FUNDADA”** el debido proceso adjetivo importa en sí un criterio de eficacia administrativa y de eficacia política, la primera, en cuanto asegura un mejor conocimiento de los hechos y una más justa decisión de la Administración, la segunda, en vista del legítimo ejercicio del poder con la aprobación de los gobernados. Por ello, en el proceder administrativo se debe hacer consideración expresa de los argumentos gubernativos y de las cuestiones propuestas; **“IMPUGNAR LA DECISIÓN”**: el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa constitucionalmente resguardado exigen que no se cercene u obstaculice con

limitaciones extraconstitucionales y/o inconstitucionales la posibilidad real de impugnar las decisiones administrativas por vía administrativa recursiva a través del proceso administrativo.

Es decir que el administrado no tiene oportunidad de ser oído, ni de ofrecer y producir prueba, ni de obtener una decisión fundada, por lo que se viola el debido proceso adjetivo (inc. f) del art. 1° de la ley 19.549), que es garantía para el administrado y obligación para la Administración.

Por su parte la AFIP DGI en sus contestaciones a los amparos presentados por los fiscalizados argumenta:

Que el contribuyente cuenta con recursos o remedios administrativos, vías recursivas específicas, que puede utilizar con argumentos suficientes que corrijan su incorrecta conducta fiscal previstas en los artículos 36 y 37 de la RG 1394 para solucionar el conflicto. Ante ello se debe agotar la vía administrativa prevista para manifestar su disconformidad. Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación² que: "Para la admisión de la existencia en el orden nacional de las acciones directas de inconstitucionalidad como el AMPARO, la ACCIÓN DE MERA CERTEZA o el JUICIO SUMARIO EN MATERIA CONSTITUCIONAL, el actor debe carecer de otros medios legales aptos para obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate".

Las exclusiones son dictadas conforme a derecho, son motivadas, se fundan en los antecedentes de hecho y derecho que le sirven de causa, cumpliéndose con todos los procedimientos sustanciales y esenciales previstos y la no existencia de acto administrativo es por la necesidad de operar sin dilaciones.

En cuanto a la legalidad de las Resoluciones Generales, la CSJN³ ha

²CSJN, junio 19-1986-E.D. 120-596

³CSJN, Celulosa SA C/ DGI – 28/07/05

expresado que el concepto de leyes impositivas empleado por el art. 1º de la ley 11.683 (t.o. en 1.998 y sus modif.), no excluye a las disposiciones reglamentarias emanadas de los órganos competentes, pues ellas, en la medida que respeten su espíritu, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley. Respecto a este punto cabe señalar que las R.G. reglamentarias del RFOG, fueron dictadas en el marco de razonabilidad que establece el Art. 28º de la Constitución Nacional y conforme el marco de legalidad establecida el Art. 7º de la Ley Nº 11.683, el cual faculta al Administrador Federal para impartir normas generales obligatorias para responsables y terceros y a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.

Los Juzgados Nacionales Federales de las ciudades de Río Cuarto y Bell Ville han hecho lugar, a las acciones de amparo presentadas por los Contribuyentes, siendo luego confirmadas por la Cámara de Apelaciones de la ciudad de Córdoba.

Los principales fundamentos esgrimidos por la justicia a favor de los Contribuyentes son:

La inexistencia de un acto administrativo por parte de la Administración lo cual viola el derecho de defensa, también denominado violación al debido proceso adjetivo.

La acción de amparo es la vía más idónea para hacer cesar en forma inmediata la ejecutoriedad de la exclusión del Registro, ya que la existencia de otras vías legales (Nota de los art 37 y 38 RG 1394/2002) es insuficiente a los fines de declarar la inadmisibilidad formal de la acción. Adviértase, que a éstos efectos, el art. 2 inc. a) de la Ley Nº 16.986, exige que los procedimientos legales para tutelar un derecho constitucional sean idóneos o efectivos,

circunstancia ésta última que no acontece en este procedimiento toda vez que, el inmediato actuar de la AFIP, que sin más procede a la exclusión, requiere una respuesta inmediata para la defensa de los derechos que se dicen vulnerados, y que otras vías no atienden idóneamente la defensa de los derechos afectados, pudiéndose causar un perjuicio irreparable.⁴

Es de vital importancia destacar que en la totalidad de los fallos, la Justicia en ningún caso analiza el fondo de la cuestión, es decir las inconductas fiscales imputadas por la AFIP a los contribuyentes, sino solamente la manera en que la Administración exterioriza su decisión.

Con el dictado de las RG 2266 y RG 2300, la AFIP ha tratado de evitar los cuestionamientos judiciales, ya que, entre otras modificaciones:

- incluyó en su artículo 47 inc. b) de la RG 2300 la necesidad de la existencia de un acto administrativo fundado para excluir del RFOG a aquellos Responsables cuya inclusión hubiera sido transitoriamente suspendida por aplicación de las previsiones del artículo 40, inciso b).
- introdujo mediante la RG 2266, continuado por la actual RG 2300, la “suspensión transitoria” en el RFOG en caso de inconductas fiscales; las cuales, si son subsanadas por el Contribuyente, los beneficios que se suspendieron se reintegran retroactivamente.
- Asimismo, establece en su artículo 52 que los responsables podrán interponer, contra las denegatorias de inclusión o exclusiones del RFOG, el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto N° 1397/1979 (reglamentario de la Ley N° 11.683 t.o. en 1998 y sus modificaciones)

No obstante lo mencionado precedentemente, se observa que nuevamente, en esta reglamentación, no se requiere dictado de acto

⁴Cámara de Apelaciones Cba. - M Viglianco e H SC c/AFIP – Amparo Ley N° 16986, 27/02/08

administrativo fundado para el procedimiento de Suspensión del RFOG, sino que solamente se prevé la publicación de la suspensión en el Boletín Oficial y en la página “web”. Incluso, para los casos de exclusión, para los cuales se ha previsto el dictado de acto administrativo fundado, dicha expresión no ha sido más que un término vacío de contenido conceptual, puesto que, desde el punto de vista operativo, el acto que se emite, que se lo hace sistémicamente, y que figura en el servidor de la AFIP al cual el Contribuyente tiene acceso con su clave fiscal, no cumple con la totalidad de los requisitos propios de los actos administrativos.

Por lo mencionado precedentemente, los contribuyentes continúan acudiendo a la Justicia Federal a través de la interposición del amparo previsto en el artículo 43, primer párrafo, de la Constitución Nacional, acompañado de una medida cautelar de prohibición de innovar que disponga la suspensión de los efectos de la decisión de la Administración que ordena la ahora suspensión del contribuyente del RFOG y ordene a la AFIP que lo incluya nuevamente.

Los argumentos de los contribuyentes no varían a los expuestos en sus presentaciones con anterioridad a la vigencia de la RG 2300, agregando que la suspensión dispuesta por el Organismo Fiscal tiene los mismos efectos tributarios que una exclusión, implicando una sanción anticipada, toda vez que mientras la AFIP decida excluirlo o mantenerlo fuera del RFOG tributaría conforme a un contribuyente excluido, violando de esta forma el derecho de defensa y acarreándole perjuicios económicos irreparables.

Por su parte la AFIP en sus contestaciones a los amparos presentados por los fiscalizados argumenta:

La RG 2300/2007 es un régimen específico, particular cuya reglamentación prevé en forma clara y precisa, con especial detenimiento,

casos que conllevan por su gravedad la suspensión, y si éste no subsana las inconsistencias detectadas corresponde la posterior exclusión del sujeto beneficiario.

Que el contribuyente cuenta con tiempo suficiente, 60 días para subsanar las inconsistencias detectadas.

Se utiliza a la justicia para que ampare su actuar, no obstante tener a su alcance una vía mucho más rápida que la acción de amparo que es “la voluntad de corregir las inconductas detectadas” y así proceder al levantamiento de la suspensión. Por el contrario de no verificarse esa situación el procedimiento continúa hasta el dictado del acto administrativo de alcance individual que dispone de su exclusión del registro y ante el cual el contribuyente cuenta con los recursos que prevé la normativa a la que ha adherido a los efectos de ejercer su correspondiente derecho de defensa.

La figura de la suspensión del registro está prevista como una medida con carácter meramente preventiva, que no causa gravamen irrecuperable alguno al Contribuyente, puesto que, si se subsanan todas las inconsistencias detectadas se procede al levantamiento de tal medida y lo más importante, todas las operaciones que realizó durante el tiempo que estuvo suspendido se ven beneficiadas con la aplicación de las alícuotas reducidas dispuestas por la RG 2300/2007 y los correspondientes reintegros sistemáticos.

La Justicia Federal a través de los Juzgados de Río Cuarto y Bell Ville se ha expedido con sentencias a favor de los contribuyentes, ya que nuevamente considera:

La inexistencia de un acto administrativo fundado en el procedimiento de la “Suspensión” y que el accionar fiscal exhibe presunta vulneración del

derecho de defensa, que se agrava ante la inexistencia de acto administrativo que reúna los recaudos que el art. 7° de la Ley 19.549 impone. La verosimilitud del derecho se encuentra en consecuencia debidamente justificada como asimismo el peligro en la demora que podría acarrear en esta instancia durante la sustanciación del presente proceso. A lo dicho cabe agregar que la concesión de la medida no conspira en forma alguna en contra de los intereses fiscales, ni recaudatorios.⁵

Asimismo, recientemente la Cámara de Apelaciones de la ciudad de Córdoba se pronunció en el mismo sentido⁶, siendo sus considerandos más significativos, los siguientes:

“...Se debe tener en cuenta, respecto de la condición de “verosimilitud del derecho” no se ha demostrado -y he aquí el punto esencial- la existencia de acto administrativo por el cual se hace observar la incorrecta conducta fiscal en que pudo haber recaído el fiscalizado y con ello, la correspondiente sanción de suspensión del Registro Fiscal de Operadores. Esta sola circunstancia trae aparejada la imposibilidad de que el contribuyente pueda defenderse utilizando las vías impugnatorias previstas a tal fin. En tal sentido, resulta inadmisibles reconocer facultades discrecionales extremas del Organismo Recaudador, en perjuicio del debido proceso administrativo previo, aunque se invoquen las previsiones del artículo 40 de la RG 2300/07, situación ésta que permite enervar -prima facie- la presunción de legitimidad invocada por la AFIP -dada la inexistencia del acto- con la finalidad de impedir la suspensión de los efectos que da lugar la medida cautelar dispuesta. En cuanto a lo alegado por la AFIP respecto a que la suspensión al ser preventiva no requiere de acto administrativo como establece la RG mencionada, no es justificativo en cuanto a que los efectos de ésta limitan de igual modo el ejercicio de la actividad del amparista, por lo que debe ser también aplicada mediante acto administrativo,

⁵Juzgado Federal de Río Cuarto – De los Santos, Lucas M. c/AFIP – 8 – A 2008 – 23/12/2008

⁶Cámara de Apelaciones Córdoba - Aimocer SRL C/AFIP – Amparo – 18/06/2009

convirtiéndose de lo contrario en una vía de hecho. En definitiva, lo expuesto demuestra acabadamente la configuración del requisito de la verosimilitud en el derecho de modo suficiente como para confirmar la medida cautelar, ya que la sanción de suspensión del Registro Fiscal de Operadores impuesta por la actora, no ha contado con el dictado de un acto administrativo expreso, lo que ha originado la imposibilidad por parte de aquellos de ejercer el debido derecho de defensa, como así mismo el cumplimiento del debido proceso administrativo previo....”

Por todo lo mencionado precedentemente, la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP DGI ha comenzado a implementar, inclusive antes del fallo mencionado en el párrafo anterior, medidas alternativas en el ámbito administrativo, tendientes a subsanar las observaciones realizadas por la Justicia Federal y la Cámara de Apelaciones.

La misma consiste en la emisión de un acto administrativo de suspensión haciendo un análisis detallado de cada una de las irregularidades detectadas, como de su encuadre legal según el Anexo VI de la RG 2300/2007, bajo apercibimiento de exclusión.

Este accionar de la AFIP DGI Dirección Regional Río Cuarto es compartido por la autora del presente trabajo, ya que de este modo se evitarían los amparos presentados por contribuyentes de dudoso comportamiento fiscal por la no existencia de acto administrativo sin analizar el fondo, es decir las inconductas fiscales imputadas por la Administración, sino solamente la manera en que la Administración exterioriza tal decisión.

LEGALIDAD

El marco infraccional excede las facultades reglamentarias de la administración.

El artículo 99, inciso 3 de la Constitución Nacional dispone que:

“El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen en materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros”.

En la RG 2300, la AFIP se excede en sus facultades reglamentarias, asumiendo funciones que nuestra Constitución Nacional ni siquiera le permite al Presidente de la Nación: la de crear nuevas figuras infraccionales, distintas de las establecidas por el Honorable Congreso de la Nación.

Puntualmente, son excedidas las facultades de la administración tributaria en materia de reglamentaciones de normas previstas en los artículos 3° y 7° del Decreto 618/1997. El art. 7° del Decreto 618/1997 comienza diciendo:

“El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración”.

Sostiene asimismo el Dr. Turró en su trabajo⁷ que la RG 2300 ha creado un marco infraccional consistente en exacciones patrimoniales, violando la sujeción al elemental orden jurídico. No existe disposición legal que autorice al Fisco a establecer una categoría de contribuyentes caracterizados de “sospechosos fiscales” a quienes frente a una conducta fiscal no juzgada, extrae más fondos vía exorbitantes retenciones que a los “no sospechados” incluídos en el RFOG, imposibilitando además el reintegro sistemático del IVA. Según este autor, la Ley 11.683 es la que establece un detallado régimen punitivo para sancionar un comportamiento fiscal no adecuado a la ley, entre los que se encuentran: los intereses punitivos, las multas por infracciones formales, la multa y la clausura, la multa por omisión, la multa por defraudación fiscal, además de las sanciones dispuestas en las leyes penal tributaria y antievasión.

Si concordamos en que la RG 2300 establece un régimen punitivo, como lo manifiestan los autores antes mencionados, se está ante una lesión del principio constitucional de Legalidad⁸

El efecto sancionatorio de la exclusión del RFOG puede resultar violatorio del principio penal “non bis in idem” en el caso de aplicarse conjuntamente con el régimen sancionatorio del capítulo VI del Título I de la Ley N° 11.683.

Además el exceso en sus facultades reglamentarias hace que el Fisco incumpla con el principio constitucional de razonabilidad.⁹

⁷Aspectos de la discriminación impositiva al sector agropecuario. Autor: Alberto Turró

⁸En el campo del Derecho Penal, el principio de Legalidad establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional se resume en el aforismo “nullum crime nulla pena sine lege”, que significa que no hay delito ni pena (a aplicar) sin Ley emanada del Congreso Nacional que lo establezca. EMBÓN, Diego A. Principios Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Errepar S.A. Pág. 54

⁹La Constitución Nacional consagra el principio de razonabilidad, mediante sus artículos 28 y 33, según los cuales los principios, garantías y derechos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD FISCAL

Uno de los principios constitucionales más importantes de nuestro ordenamiento jurídico es, sin duda, el de la “igualdad ante la ley”. Se encuentra receptado en el art. 16 de nuestra Constitución Nacional en cuanto expresa que “Todos sus habitantes son iguales ante la ley”. El mismo artículo 16 contiene expresa y específicamente al principio de igualdad en materia tributaria, al enunciar: “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Esta es la formulación constitucional del principio de igualdad fiscal. El principio constitucional de igualdad, es entendido como aquel que asegura la igualdad entre iguales, es decir, mismos derechos y obligaciones a quienes se encuentren en similares circunstancias.

Manifiesta Gorosito¹⁰ que nuestro Máximo Tribunal ha sentenciado que “En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se le concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos.”

En lo que respecta al RFOG, el referido autor manifiesta que la violación al principio de igualdad en materia tributaria¹¹ se produce por hacer recaer sobre el patrimonio del excluído un tributo excepcional, no autorizado por la ley, en función de la exclusión de un Registro creado por la Administración Fiscal.

¹⁰ legalidad del Registro Fiscal de Operadores de Granos. Autor: GOROSITO, Alberto-Editorial La Ley

¹¹ Este enfoque de igualdad fiscal significa que las leyes que regulan las obligaciones tributarias de los responsables deben ser aplicadas por los órganos aplicadores de derecho en todos los supuestos que la ley contempla, de la manera también por ella determinada, es decir, de igual manera. EMBÓN, Diego A. Principios Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Errepar S.A.

Cuando de la suspensión y/o exclusión del Registro se percibe la suma que resultaría de la retención total del IVA débito fiscal, prescindiendo del crédito fiscal, y un porcentaje del total de la venta para el caso de ganancias, sin tener en cuenta la rentabilidad -que para el caso del acopio de cereales, es muy inferior al 8% del total de la operación-, el monto resultante es un impuesto que no responde a la ley, que constituiría una verdadera expropiación.

La igualdad horizontal indica que a igual renta, consumo o patrimonio, los contribuyentes deben aportar al Fisco en igual medida. Este principio no se encuentra contemplado por la normativa actual del RFOG establecida por el Título II de la RG 2300 por cuanto como se ha mencionado con anterioridad, existe una notable diferencia entre los importes retenidos a un no incluido en el RFOG con respecto a los no incluidos en el mismo.

Otro aspecto que genera desigualdad entre los distintos contribuyentes es que el ámbito de aplicación de este RFOG se circunscribe únicamente a la actividad agrícola, no existiendo antecedentes de la existencia de un Registro de similares características en otras actividades económicas.

RAZONABILIDAD

Es evidente la desproporción entre las retenciones en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias de incluidos en el RFOG con respecto de los no incluidos o excluidos. Las retenciones para los excluidos del RFOG se incrementan un 1050% en el caso del IVA y un 750% en el caso del Impuesto a las Ganancias (RG 2300 y RG 2118). Esa desproporción le da carácter sancionatorio.

La no inclusión en el RFOG produce como consecuencia la acumulación de saldos a favor permanentes que se constituyen en empréstitos forzosos que

no dimanen de la Ley en sentido lato por lo que devienen “prima facie” en inconstitucionales.

DISCRIMINACIÓN DE LOS EXCLUÍDOS

Los acopiadores que intervengan en operaciones de compra con productores no inscriptos en el RFOG deberán depositar en efectivo las retenciones que le practiquen a estos últimos, ya que en estos casos la RG 2300 prohíbe expresamente la compensación por parte del acopiador de éstas retenciones con las sufridas en el momento de comercializar estos bienes en la etapa siguiente. Como consecuencia de esto, los acopiadores no preferirán comercializar estos bienes en la etapa siguiente. Como consecuencia de esto, los acopiadores no preferirán comercializar estos bienes en la etapa siguiente. Como consecuencia de esto, los acopiadores no preferirán comercializar los cereales ofrecidos por los productores no inscriptos en el RFOG. El impacto financiero que esto acarrea es muchas veces la causal para no operar con “excluidos”. Tampoco le resulta indiferente en su situación fiscal a un operador “pertenecer” o no al RFOG¹² se vulnera éste principio a través de la confiscación a los excluidos de más dinero del que la ley autoriza, más aún cuando se trata de un régimen de retención, basándose en una supuesta inconducta fiscal carente de definición y autorización legal, y que queda librada al arbitrio del funcionario de turno.

CARÁCTER SANCIONATORIO DE LA EXCLUSIÓN

La no inclusión o la exclusión del RFOG tienen carácter sancionatorio¹³. El sistema diferencial de retenciones para incluídos y excluídos constituye una sanción. Nótese que la retención del total del débito fiscal correspondiente a

¹² Análía SELVA. Nuevo registro de operadores de granos, 29/02/2008. Fuente: Infocampo.com.ar

¹³ Ilegalidad en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. Autor: Gorosito, Alberto - Editorial La Ley

una operación de venta de cereal practicada a un sujeto excluído del RFOG, implica no reconocer que para el cálculo del impuesto la ley 23.349 dispone que se detraiga el crédito fiscal correspondiente, lo cual genera en la práctica el ingreso de un importe, vía retención, mayor al que corresponde tributar por el impuesto en cuestión con la consecuente acumulación de saldos técnicos a favor.

En el Impuesto a las Ganancias, la obligación tributaria surge por diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles. La retención, sin descontar un mínimo no imponible, no respeta la sustracción definida como base imponible. Por su parte, la retención del 15% equivale a anticipar el impuesto para una renta gravable del 42,57% sobre ventas. Este porcentaje de utilidad neta sujeta a impuesto no se verifica como renta normal en ninguna de las categorías de operadores.

El Dr. Gorosito¹⁴ opina que estas retenciones alejadas de la realidad vulneran el derecho de propiedad que garantiza el art. 17 de la Constitución Nacional.

FALTA DE ACUSACIÓN FORMAL Y DISCRECIONALIDAD

La falta de acusación formal previa y la automaticidad en el sistema de suspensión y baja inhibe la posibilidad al afectado de plantear las objeciones a que tuviera derecho, violando de esa forma el debido proceso adjetivo previsto en el inciso f) de la Ley N° 19549 (Procedimiento Administrativo) que resulta garantía para el administrado y obligación para la Administración, incumple además el principio de defensa en juicio consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional.

¹⁴Illegalidad en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. Autor: Gorosito, Alberto - Editorial La Ley

El Dr. Turró¹⁵ en su trabajo menciona que la facilidad que tiene el Fisco para excluir -y eventualmente- volver a incluir en el RFOG a un responsable posibilita manejos administrativos internos desconocidos por los contribuyentes.

El art. 52 de la RG 2300 permite la interposición del recurso previsto en el art. 74 del Decreto N° 1397, reglamentario de la Ley N° 11683 (apelación ante el Director General). Este recurso administrativo habilita al Director General a suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundamentalmente una nulidad absoluta (art. 12 Ley 19.549).

DIFICULTA LA OPERATORIA COMERCIAL

El excluído del RFOG no tiene la posibilidad de obtener la cantidad necesaria de “Cartas de Porte” requeridas por las normas legales correspondientes a los fines de transportar los granos, o del correspondiente “Código de Trazabilidad de Granos (CTG)”, necesario para poder efectivamente transportar los referidos productos primarios. (art. 32 inciso a), punto 3 R.C. AFIP-ONCCA-SsTA N° 2595-3253-6/2009 (BO: 17/04/2009).

Lo mencionado en el párrafo anterior será aplicable a los excluídos por las causales dispuestas en los puntos 1 (detección de documentación apócrifa) y 3 (no realiza una actividad relacionada con el comercio de granos) del apartado B y/o en el punto 4 (auto de quiebra detectada sin continuidad de explotación) del apartado C del Anexo VI.

¹⁵ Aspectos de la discriminación impositiva al sector agropecuario. Autor: Alberto Turró

OBLIGACIÓN PERMANENTE DE VERIFICAR SU SITUACIÓN FISCAL

Quienes se encuentren incluidos no deberían dejar de verificar periódicamente su situación fiscal: presentación de declaraciones juradas, constancias de inscripción y domicilio vigente, no inclusión en Base de Facturas Apócrifas.

IMPRECISIÓN SOBRE “INCONDUCTA FISCAL”

En el Anexo VI de la RG 2300 se establecen los indicios a seguir por el fisco para determinar si existe inconducta fiscal. En tal sentido, el punto 16 del apartado B) del mencionado Anexo establece como indicador de inconducta fiscal a “todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del RFOG”. Este indicio es señalado por la doctrina como impreciso, discrecional y arbitrario.

INGRESO OBLIGATORIO

Sostiene el Dr. Gorosito¹⁶ que, dado que no existe otra manera de evitar las altísimas retenciones más que ingresando en el régimen, la pretendida voluntariedad en la adhesión al RFOG es una falacia.

DESIGUALDADES

Las desigualdades existentes entre los incluidos y los no incluidos hacen suponer que la concentración de la riqueza y el proceso de eliminación de aquellos sujetos con escalas menores de actividad seguirán en crecimiento.¹⁷

¹⁶ Registro de Operadores de Granos: Patente de curso fiscal. Autor: GOROSITO, Alberto

¹⁷ IVA. Comercialización de Granos no destinados a la siembra. La RG 2266 (AFIP) y la persistencia de la inequidad. Autores: LENARDÓN, Fernando y otro.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EXISTENTE

Son muchos los fallos originados en distintos tribunales que se dieron a partir de la entrada en vigencia del RFOG. No es el objetivo del trabajo ahondar en profundidad en cada uno de ellos, pero sí resaltar las conclusiones de los distintos puntos de vista de los jueces que pudieran complementar o contradecir la doctrina que se mencionó someramente en el punto anterior.

A continuación se exponen los fallos ordenados por fecha, junto con un resumen de los mismos:

“Cerealera y Constructora del Norte S.R.L.” 06/03/2001, incidente medida cautelar c. A.F.I.P. D.G.I. - Res. 129/98 s. medida cautelar (autónoma) - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV.

En este fallo, el tribunal considera que están dadas las condiciones para determinar como procedente la medida cautelar de no innovar que había sido dictada por el juez federal en primera instancia y que provocó la suspensión de los efectos de la decisión de la Administración Federal de Ingresos Públicos de excluir a la actora del RFOG. Fundamenta esta decisión en la violación del debido proceso adjetivo que ocurre por no haberse notificado al contribuyente de las razones que justificaron su exclusión del RFOG por parte de la AFIP.

También es importante destacar que el Tribunal consideró en este fallo que se cumplen con las condiciones para aplicar la medida cautelar de no innovar, como son 1) la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quien lo solicita (“*formus boni iuris*”) y 2) el peligro en la demora, que implica que a raíz del transcurso del tiempo los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes.

“AGRO CORREDORA S.R.L. C/AFIP-DGI”, 12/08/2008 - Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En este fallo, la Corte se expide en primer término sobre la procedencia del recurso extraordinario, manifestando que el mismo es formalmente procedente, por encontrarse en juego la interpretación y alcance de las normas de naturaleza federal y ser la decisión recurrida, contraria al derecho que la recurrente sustenta en dichas normas.

Seguidamente, condena el fallo de Cámara de Apelaciones que admitió la acción de amparo deducida por la actora por circunscribir la configuración de “inconducta fiscal” al dictado de un pronunciamiento condenatorio en sede penal (que se encontraba en trámite al momento de la sentencia de la Cámara). Manifiesta la Corte que esta acción confiere a la norma una rigidez conceptual excesiva, incompatible con sus propios términos. También atribuye la restricción interpretativa de la Cámara en la falta de ponderación de elementos obrantes en la causa y de actuaciones administrativas, que componen el marco fáctico y jurídico invocado por la demanda en sustento de su decisión.

Seguidamente, la Corte reafirma los argumentos sostenidos por la AFIP-DGI en cuanto al RFOG se diserta en un régimen de excepción, que exige la satisfacción de determinados recaudos para acceder a él y para permanecer en el goce de sus ventajas, que no se confieren a la generalidad de los contribuyentes. Además sostiene que la Cámara de Apelaciones omitió la ponderación de elementos obrantes en la causa y de actuaciones administrativas que componen el marco fáctico y jurídico invocado por la demandada en sustento de su decisión.

Se revoca la sentencia recurrida (medida cautelar de no innovar) con costas.

“CEREALES ACEBAL S.R.L. C/ AFIP S/AMPARO”, 12/08/2008 - Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La Corte Suprema afirma en este fallo que circunscribir la configuración de la incorrecta conducta fiscal que contempla el art. 39 de la RG 1394/02 a las infracciones referentes al Impuesto al Valor Agregado, por ser este el tributo en que se refleja el beneficio, confirió a la norma una rigidez conceptual incompatible con sus propios términos.

Asimismo, considera la Corte que se debe ponderar que (el RFOG) se inserta en un régimen de excepción, que exige la satisfacción de determinados recaudos para acceder a él y para permanecer en el goce de sus ventajas, que no se confieren a la generalidad de los contribuyentes.

No obstante, sobre los motivos que determinen la exclusión de un contribuyente del RFOG, el máximo tribunal opina que la desviación (inconducta fiscal) que se sanciona con la pérdida del beneficio fiscal debe surgir de constancias objetivas y circunstancias comprobables y tener relevancia suficiente para justificar la exclusión, sin que corresponda circunscribir tal concepto a pautas cuya rigidez menoscaba la definición legal.

Al igual que la sentencia anterior, se revoca la sentencia recurrida (mediante cautelar de no innovar) con costas.

“DELOTTE S.A. C/AFIP”, 02/12/2008 - Juzgado Federal de Primera Instancia N° 2 de Tucumán

El Tribunal interviniente manifiesta que la AFIP actuó con manifiesta ilegalidad y arbitrariedad al disponer la exclusión del RFOG a la amparista, contradiciendo el art. 21 de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos. Esa arbitrariedad e ilegalidad justifican, a juicio de ese Tribunal, la acción de amparo deducida por la demandante.

Recordemos que el art. 21 de la Ley 19.549 dispone que la Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto.

Sobre el particular, la actora alega que la AFIP la habría excluido del RFOG en la compra venta de granos y legumbres sin comunicación y/o intimación y/o requerimiento de ninguna naturaleza relacionada a algún tipo de incumplimiento fiscal.

Seguidamente, el Tribunal considera que el recaudo de suficiente motivación debe adecuarse, en cuanto a la modalidad de su configuración, a la índole particular de cada acto administrativo, y en especie, tratándose de un beneficio excepcional de reintegro sistemático y parcial de sumas retenidas, su exclusión requiere cuanto menos la declaración de voluntad expresa de la administración, abriendo al trámite de revisión de la exclusión, y en su seno, declarar por acto administrativo el cargo deudor a devengar, recaudos estos que no se verifican cumplidos en el “sub examine”.

Atento a las consideraciones vertidas, el Tribunal interviniente determina que conforme la naturaleza del obrar cuestionado, y atento la inexistencia de acto administrativo de parte de la administración, deviene exigible, como recaudo de procedencia del proceso de amparo, la existencia de otras vías

judiciales idóneas que tengan por fin paliar la ausencia del acto administrativo y de sustento jurídico al obrar del Instituto.

Se resuelve finalmente, hacer lugar a la acción de amparo deducida por la actora en mérito de las consideraciones precedentes, y ordenar a la AFIP que incluya a la firma DELOTTE S.A. en el RFOG.

“Actuaciones relativas a INVERSORA AGROPECUARIA S.R.L. C/AFIP - DGI”, 02/10/2009 - Cámara Federal de Apelaciones de Salta

Se trata de una apelación a un fallo de primera instancia que otorgó una medida cautelar de no innovar al demandante, ordenando al Organismo Fiscal que suspenda la fuerza ejecutoria de la comunicación por la que se dispuso la suspensión del RFOG al FIDEICOMISO INVERSORA AGROPECUARIA S.R.L..

Es interesante el argumento que da la AFIP (en carácter de recurrente) en los considerandos del Fallo, donde manifiesta que la sentencia apelada resuelve en contra de lo establecido por el art. 195 del Código Procesal que prohíbe a los jueces decretar medidas cautelares que perjudiquen los recursos del Estado, sin que medie inconstitucionalidad de la norma. También argumenta que no quedó debidamente demostrada en la instancia anterior la verosimilitud del derecho ni el peligro en la demora.

Este argumento es respondido por la actora, manifestando que la C.S.J.N. se ha expedido sobre la admisibilidad de la prohibición de innovar en materia tributaria, y se refirió al peligro en la demora, asegurando que se advierte en forma objetiva si se consideran los diversos efectos que provoca la suspensión del Registro.

La Cámara resuelve rechazar el recurso de apelación planteado por la demanda y confirmar la sentencia del Tribunal anterior, entendiendo que la AFIP no garantizó el derecho de defensa previa a la contribuyente, adoptando una medida que podría ocasionarle un grave perjuicio económico, en tanto le impide a la actora el reintegro en forma sistemática de la retención dispuesta por el Organismo Fiscal en la venta de granos (Art. 53 y siguientes de la RG 2300/2007) como así también la aplicación del máximo porcentaje en el IVA. (Art. 4, inc. d) y concordantes de la referida Resolución) en lugar del 8% que le genera la suspensión del RFOG. Considera además como debidamente acreditado el peligro en la demora denunciado por la actora.

**“CEREALERA SANTAFESINA S.R.L. C/AFIP S/AMPARO”, 25/11/2009 -
Cámara Federal de Apelaciones de Rosario.**

La actora apela la resolución del Juzgado Federal N° 1 de Rosario, el cual habría rechazado la medida cautelar solicitada tendiente a que se deje sin efecto preventivamente el acto administrativo que dispuso la exclusión de CEREALERA SANTAFESINA del RFOG.

Argumenta que en la resolución de exclusión el Fisco violentó las garantías del debido proceso adjetivo, como el derecho a ser oído, a ofrecer prueba y a una resolución fundada.

La Cámara manifiesta que debe comprobarse la verosimilitud del derecho pretendido en grado tal que justifique el dictado de la medida cautelar. La litis se centra en la legitimidad y arbitrariedad del acto cuestionado y su determinación requiere el necesario debate y prueba a producirse en el desarrollo del proceso. Ello porque la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de la que gozan los actos de la administración requieren extremar recaudos que lleven a suspender sus efectos y el acto de exclusión ha sido prima facie

dictado regularmente por el Órgano competente en la esfera de sus atribuciones.

Continúa la Cámara señalando que en casos como este en que por incorrecta conducta fiscal la Administración se encuentra facultada para disponer la exclusión del contribuyente del RFOG mediante acto administrativo fundado, el mismo resulta impugnabile en los términos del art. 74 del Decreto 1394/79 (reglamentario de la Ley de Procedimiento) conforme se dispone expresamente en el art. 52 de la RG 2300 y consta en autos que el actor hizo uso de dicha posibilidad impugnativa; con lo que la medida que se pretende cuestionar aparece como razonable ejercicio de facultades expresamente conferidas a la Administración.

Seguidamente, la Cámara cita los argumentos de la C.S.J.N. en la causa “AGRO CORREDORA S.R.L. C/ AFIP-DGI S/AMPARO” los cuales ya fueron mencionados en este trabajo.

Termina la Cámara expresando que ha sido correcta la apreciación del juzgador (se refiere al Tribunal Federal N° 1 de Rosario) en cuanto a la ausencia de la verosimilitud del derecho en que el solicitante de la medida funda su petición, razón por la cual corresponde confirmar la resolución, con costas al apelante atento el resultado de la instancia.

“EDUARDO STERZ E HIJOS S.R.L. C/AFIP por Contencioso Administrativo”, 10/03/2010 - Cámara Federal de Apelaciones de Paraná.

La actora interpuso acción de amparo, a fin de obtener su incorporación al RFOG (RG 1394/2002, hoy derogada). La recurrente se dedica a la comercialización de cereales y se agravia porque la citada resolución, no establece un procedimiento administrativo previo para la exclusión del mentado RFOG, manifestando que los postulados del derecho administrativo argentino

obligan a un procedimiento previo para la emisión de cualquier acto administrativo (art. 1 y 7, Ley 19549). A su vez señala que en ninguna norma se aclara que se entiende por inconducta fiscal, lo que no implica que el organismo recaudador carezca de límites, definiendo el obrar de éste como incompleto y arbitrario. Entiende que la exclusión, sin proceso previo, resulta arbitraria e ilegal, y que restringe el derecho constitucional de defensa y del debido proceso.

Lo alegado por la recurrente fue alegado por la AFIP, aludiendo que la mencionada resolución establece que el operador excluído podía presentar una nota en la forma, plazos y condiciones establecidos, lo cual sería resuelto por el Juez Administrativo. No obstante, la Administración reconoce que tal instancia de revisión no se ajusta acabadamente a la idea del procedimiento administrativo, sin embargo, resulta hábil para permitir al contribuyente impugnar la decisión administrativa, garantizando de este modo sus derechos constitucionales.

También menciona la AFIP que, como lo dijo la CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE ROSARIO, se trata de un beneficio esencialmente revocable cuando se cumplen las causales de exclusión previstas en la norma (CÁMARA FEDERAL DE ROSARIO, “CEREALERA SANTAFESINA S.R.L. C/AFIP S/AMPARO”, 25/11/2009).

Con respecto al concepto “inconducta fiscal”, la AFIP reconoce que la norma no lo define, pero ha sido la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien lo ha delimitado en la causa “ Agro Corredora S.R.L. C/AFIP-DGI s/amparo” estableciendo que para definir el alcance de dicho precepto no puede omitirse la ponderación de que se inserta en un régimen de excepción, que exige la satisfacción de determinados recaudos para acceder a él y para permanecer en el goce de sus ventajas, que no se confieren a la generalidad de los contribuyentes. La desviación que se sanciona con la

pérdida del beneficio fiscal debe surgir de constancias objetivas y circunstancias comprobables, pero no requiere del dictado de una sentencia judicial que la declare ni la configuración de un accionar delictivo.

Concluye la Cámara que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución recurrida, con costas.

“GONZALO, HÉCTOR ABEL C/AFIP-DGI S/ORDINARIO (EX. N° 223/07) S/INCIDENTE DE APELACIÓN DE MEDIDA CAUTELAR”, 13/04/2010 - Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca.

El actor solicitó la declaración de inconstitucionalidad de la RG 2266/07 (AFIP) que reglamentaba el funcionamiento del RFOG, así como también creaba un régimen especial de reintegro sistemático de determinado porcentaje de las retenciones practicadas, norma modificada por la RG 2300/07. Sostuvo que mediante la última RG citada se homologó un régimen de retención de IVA para la compraventa de este tipo de granos, reduciendo la alícuota del impuesto. Esta RG prevé, en caso de incumplimiento, como sanción la suspensión transitoria del responsable, o su exclusión de dicho registro. Agregó que la suspensión aplicada lo colocó en una situación desventajosa respecto de sus competidores. Solicitó una medida cautelar de no innovar, a fin de levantar la suspensión hasta tanto se resolvieran las cuestiones de fondo y a su vez que el Organismo se abstuviera de la exclusión del referido RFOG. La medida cautelar solicitada fue otorgada por el Juzgado Federal de Santa Rosa, ordenándose a la AFIP que levantara la suspensión dispuesta del RFOG y que se abstuviera de disponer su exclusión, hasta tanto se dictase sentencia en los presentes autos.

Seguidamente, la CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE BAHÍA BLANCA consideró dejar sin efecto la medida de no innovar, con costas al actor. Señaló que la cuestión se debe analizar dentro del estricto marco en que

deben concederse medidas de esta naturaleza, cuando la finalidad buscada es la de suspender los efectos de un acto emanado de la autoridad pública, en virtud de su presunción de legitimidad y ejecutoriedad, máxime cuando lo que se encuentra en juego es la percepción de las rentas públicas en el modo y tiempo dispuesto por la Ley, lo que es condición indispensable para el funcionamiento de regular del Estado. Entendió que los requisitos para el otorgamiento de las medidas cautelares no se encontraban reunidos.

Manifestó que el actor se inscribió voluntariamente en el mencionado RFOG, con la finalidad de beneficiarse con la reducción de la alícuota del IVA, pero al mismo tiempo se obligó a cumplir los deberes como contribuyente establecidos por la RG 2266/07 AFIP y quedó sometido a las sanciones previstas para el caso de incumplimiento, por lo que no puede ampararse en su propia conducta antijurídica para impedir la aplicación de las sanciones administrativas cuya validez administrativa impugnó.

Advirtió que en cuanto al peligro en la mora, este no proviene de la suspensión aplicada, porque es una medida que puede ser dejada sin efecto por el Fisco si el contribuyente cumple el requerimiento efectuado, ya que no tiene el carácter de definitivo. En el caso el único responsable de la demora es el actor que no está en estado legal.

“BUNGE ARGENTINA C/AFIP por Acción de Amparo”, 23/08/2011 - Cámara Federal de Córdoba.

Se trata de una apelación presentada por AFIP DGI contra el fallo de primera instancia que ordenó acoger la acción de amparo deducida por BUNGE ARGENTINA S.A. y en consecuencia de ello, declarar inaplicable en el caso de autos el punto 13 del apartado B) del Anexo VI de la RG 2300 y dejar sin efecto las Resoluciones que suspenden y excluyen respectivamente, a la actora del RFOG. Ordenar a la AFIP DGI que incorpore a BUNGE ARGENTINA

S.A. en el RFOG previsto por la RG N° 2300, en condición de “activo” o “incluído”.

En relación a los fundamentos expresa la Cámara Federal de Córdoba que ya se ha expedido en una causa similar a la de autos donde, luego de realizar un análisis pormenorizado de la normativa aplicable, arribó a la conclusión de que la “...suspensión transitoria dispuesta antes de haber oído a la interesada, otorgando un plazo mucho menor que el que se fija para el descargo de defensa y pruebas en la determinación de oficio e incluso un plazo menor al de quince (15) días que otorga el art. 74 del Decreto 1397/79 que reglamenta la Ley N° 11.683 para interponer recurso de apelación en contra de las decisiones del Director General de la AFIP DGI, y desconociendo además el efecto suspensivo de los recursos judiciales de la apelación de las determinaciones de oficio, afecta con arbitrariedad e ilegalidad manifiestas el derecho de defensa en juicio, debido proceso y tutela judicial efectiva consagrados en el art. 18 de la Constitución Nacional y en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía. Además del derecho constitucional de acceso a la jurisdicción se desconocen mandas judiciales sobre la Administración demandada e incluso el derecho de peticionar a las autoridades y éstas resolver en sede administrativa con celeridad y eficacia a las solicitudes, reclamos, impugnaciones o recursos administrativos...”, y se señaló que “...una decisión administrativa sancionatoria -como es en este caso, la de suspender transitoriamente a la empresa del RFOG-, debe estar precedida del correspondiente debido proceso adjetivo donde se otorgue participación activa al interesado para que pueda ejercer su derecho de defensa en tiempo oportuno, sin que la ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado y con efectos suspensivos igual se materialice o ejecute en su perjuicio...”

En esta tesitura y remitiéndonos a los antecedentes y circunstancias fácticas ocurridos en la Resolución N° 193 de este mismo Tribunal, como a la detenida y minuciosa relación de causa realizada por el señor Cojuez de primera instancia, cabe señalar que ese mismo criterio resulta aplicable al caso bajo exámen donde frente a la observación de declaraciones juradas, la AFIP DGI por un lado inicia los correspondientes procedimientos de determinación de oficio respetando el plazo de quince (15) días establecido por el art. 17 de la Ley N° 11.683 para formular los descargos pertinentes, pero por otra parte, aún cuando no hay decisión definitiva, resuelve sin más trámite suspender transitoriamente y luego excluir a BUNGE ARGENTINA S.A. del RFOG, sin siquiera otorgar en forma previa el plazo de diez (10) días que estableció discrecionalmente para que la empresa subsane las inconsistencias observadas, lo que a todas luces demuestra una conducta -que si bien es autorizada por la normativa (RG 2300)- resulta ser cuanto menos contradictoria y violatoria en principio del derecho de defensa, presunción de inocencia, debido proceso y de la tutela administrativa efectiva, por afectación del debido proceso administrativo.

CONCLUSIONES DE LA JURISPRUDENCIA ANALIZADA

Analizada la jurisprudencia existente a la fecha, se exponen a continuación las conclusiones más importantes de las que se infiere el pensamiento que tiene sobre el particular el Poder Judicial; éstas señalarán los puntos a tener en cuenta para proponer correcciones y evitar las desviaciones de los objetivos para los cuales se creó el RFOG.

Sobre la violación del debido proceso adjetivo, previsto en la Ley 19549 de Procedimientos Administrativos, los tribunales en los siguientes casos, confirmaron la falta del debido proceso: a) "CEREALERA Y CONSTRUCTORA NORTE S.R.L. -CNACAF sala IV-" por falta de notificación formal al

contribuyente de las razones que justificaron su exclusión del RFOG, b) “DELOTTE S.A. C/AFIP - TF 1° instancia de Tucumán” porque la exclusión del registro requiere una declaración de voluntad expresa por parte de la Administración y c) “Act. relativas a INVERSORA AGROPECUARIA S.R.L. C/AFIP - DGI - C.A. de Salta” la AFIP no garantizó el derecho de defensa previa a la contribuyente, adoptando una medida que podría causarle un grave perjuicio económico.

Sin embargo, en los siguientes fallos los tribunales consideraron que la exclusión de un contribuyente del RFOG no produce una violación al debido proceso adjetivo: a) “CEREALERA SANTAFESINA S.R.L. C/AFIP S/AMPARO - C.F.A. DE ROSARIO” por ser el acto administrativo impugnado en los términos del art. 74 del decreto 1397/79 (reglamentario de la Ley de Procedimiento) conforme se dispone en el art. 52 de la RG 2300 y consta en autos que el actor hizo uso de dicha posibilidad impugnativa, b) “EDUARDO STERZ E HIJOS S.R.L. C/AFIP por Contencioso Administrativo - CFA de Paraná” por establecer la RG 1394/02 la posibilidad de presentar una nota en la forma, plazos y condiciones establecidos, lo cual sería resuelto por un juez administrativo.

Por último, es importante destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación define el alcance de lo que se debe considerar como “incorrecta conducta fiscal”, (concepto que según la RG 2300 comprende los apartados A, B y C del Anexo VI), en los fallos “CEREALES ACEBAL C/AFIP S/AMPARO” y “AGRO CORREDORA S.R.L. C/AFIP-DGI” de la siguiente manera:

“Que para definir el alcance de dicho precepto, no puede omitirse la ponderación de que se inserta en un régimen de excepción, que exige la satisfacción de determinados recaudos para acceder a él y para permanecer en el goce de sus ventajas, que no se confieren a la generalidad de los contribuyentes, por lo que la desviación que se sanciona con la pérdida del

beneficio fiscal debe surgir de constancias objetivas y circunstancias comprobables y tener relevancia suficiente para justificar la exclusión, sin que corresponda circunscribir tal concepto a pautas cuya rigidez menoscaba la definición legal”.

Es de hacer notar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación concuerda con la AFIP que el RFOG constituye un “régimen de excepción” de cuyos beneficio no gozan la generalidad de los contribuyentes.

CAPÍTULO IV: PROPUESTAS DE CAMBIO

Seguidamente se detallan las propuestas de cambio en el RFOG. Estas propuestas surgen como una derivación natural de la exposición de los problemas y efectos indeseados que produce en la práctica la aplicación de la RG 2300 como está redactada actualmente.

a) En primer lugar, debe tenerse presente que la doctrina interpreta que la creación del RFOG como parte integrante del Título II de la RG 2300 excede las atribuciones otorgadas al Poder Ejecutivo por el art. 99, inciso 3 de la Constitución Nacional, como así también las facultades otorgadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos por el Decreto 618/97.

No obstante esto, nuestra Corte Suprema considera al RFOG como un “régimen de excepción” que exige el cumplimiento de determinados recaudos para poder gozar de sus beneficios.

También es una realidad la existencia de una importante evasión tributaria en el comercio de granos, la cual debe ser combatida de la manera más eficiente posible por los organismos de control de manera de evitar la consecuente erosión de las rentas públicas, con lo cual no se puede desconocer la validez del objetivo de su creación.

Por lo tanto, como una primera propuesta de cambio se sugiere el tratamiento de los artículos comprendidos en el Título II de la RG 2300 por el Congreso de la Nación, de manera que el título mencionado deje de ser parte integrante de la mencionada RG y sean discutidos como un proyecto de Ley por nuestros representantes legislativos.

Lo manifestado se justifica en la enorme importancia que tiene para las rentas públicas la existencia de un control sobre el mercado de cereales,

manteniendo además el cumplimiento de las formas constitucionales que debe seguir nuestro Estado de Derecho.

También es importante cumplir con la mencionada etapa en razón de la existencia en el texto actual del RFOG de verdaderas sanciones que recaen sobre los excluidos, las cuales de acuerdo a nuestro ordenamiento constitucional, necesitan el tratamiento de nuestro órgano deliberativo para poder ser aplicadas por el Poder Ejecutivo.

b) Se propone seguidamente un cambio en el procedimiento de suspensión del contribuyente del RFOG, de manera de garantizar el cumplimiento del art. 1° inciso f) de la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos.

El cambio propuesto se basa en la existencia de la posibilidad de error por parte de la Administración al tipificar al contribuyente en alguna de las previsiones del inciso B) del Anexo VI de la RG 2300.

Se justifica además esta propuesta en que la suspensión del RFOG por error administrativo causa gravísimo perjuicio económico al contribuyente el que, de acuerdo a la normativa actual, es subsanado con el levantamiento de la suspensión pero no con el resarcimiento del daño causado, tanto económica como moralmente a un contribuyente cumplidor.

Por el contrario, si terminado el trámite del debido proceso surgen elementos que confirman la suspensión pretendida por el Organismo Fiscal, este podrá resarcirse de los daños causados a la renta pública mediante la aplicación de sus facultades de fiscalización delegadas por la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 y, en última instancia, practicar la

determinación de oficio del impuesto evadido más las sanciones que correspondan.

Asimismo y teniendo en cuenta lo dicho sobre la importancia de eliminar la posibilidad de error en el dictado de una suspensión, se considera de fundamental importancia que la disposición de la suspensión de un contribuyente del RFOG cumpla con los requisitos esenciales de acto administrativo descriptos en el Título III de la Ley 19.549.

Otra opción para la Administración es que en caso de tenerse indicios sobre la existencia de causales de suspensión o exclusión de un contribuyente del RFOG es que se comprueben las mismas mediante una fiscalización, la cual deberá ser breve en sus plazos y puntual en su extensión, orientada a establecer la real existencia de alguna de las causales indicadas en el Anexo VI punto B) de la RG 2300, luego de la cual de confirmarse los presupuestos de la Administración, se procederá a la suspensión y/o exclusión del contribuyente con las garantías que le otorga la Ley de Procedimiento Fiscal.

Si bien en la actualidad la Administración utiliza la fiscalización para los mencionados fines, lo hace luego de haber suspendido al contribuyente y la misma no es rápida, breve y puntual como se propone.

c) Otro cambio a considerar es la reducción de las retenciones practicadas a los contribuyentes no incluídos en el RFOG, de manera que las mismas guarden relación con los impuestos que gravan la actividad del sujeto no incluído y no lo excedan como sucede actualmente. Para esto se deben tener en cuenta los siguientes parámetros:

En el impuesto a las ganancias: se deberá calcular un nuevo porcentaje de retención, para cuyo cálculo se deberá tener en cuenta la rentabilidad

promedio de la actividad. Se estima que la misma no deberá superar el 10% de las ventas netas.

En el impuesto al valor agregado: deberá tenerse en cuenta el saldo técnico y no solo el débito fiscal (mas aún en aquellos casos en los cuales las liquidaciones de compra no fueron cuestionadas en su formalidad ni su realidad económica por la Administración), por lo cual el porcentaje de retención debe ser menor al actual, estimándose el mismo en el 50% de la alícuota correspondiente al débito fiscal. Recordemos que el sujeto excluído no recibe reintegro por las retenciones sufridas.

Se pretende con este cambio respetar el principio de generalidad de la Ley.¹

d) Se deberá eliminar además la imposibilidad que establece el art. 9 (3° párrafo) para que los sujetos allí mencionados (acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y mercados de cereales a término) puedan compensar las sumas de las retenciones a ingresar con sus saldos a favor de libre disponibilidad en el Impuesto al Valor Agregado cuando operan con un sujeto no incluído en el RFOG.

Esta restricción produce como resultado en la práctica que los sujetos indicados en el párrafo anterior no adquieran cereales a los sujetos no incluídos (por no convenirles financieramente), impidiéndoles a estos ejercer su derecho constitucional a comerciar libremente, mas aún considerando que se les retiene el total del débito fiscal resultante en la operación (art. 4 inc. c), RG 2300)

¹El principio de generalidad alude a que una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no solo a una parte de los contribuyentes que integran la misma categoría. PARADA, Ricardo y ERRECABORDE, José. Nociones y Principios Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial Errepar S.A. Pág. 68

e) Se deberá agilizar el trámite de análisis de las solicitudes de inscripción. Los tiempos excesivos perjudican a los contribuyentes, sobre todo a los más pequeños que son los que no tienen la capacidad económica para soportar los defasajes financieros que provoca la espera.

f) Es aconsejable además que exista una graduación en el tiempo de exclusión del contribuyente del RFOG de acuerdo a la gravedad de su conducta fiscal, y no aplicar a todos por igual los doce meses dispuesto por el art. 50.

Nótese, por ejemplo, que no produce el mismo daño a las rentas del Fisco el excluído que haya incumplido únicamente el punto 8 del inciso B) del Anexo VI (incumplimiento total o parcial de los requerimientos) que el punto 7 del inciso B (omisión de ingresos de retenciones).

CONCLUSIONES

Como se expusiera al mencionar su objetivo, el RFOG cumple con una función muy importante para disminuir la evasión fiscal en el sector agrícola de nuestro país. Se intenta en este trabajo llamar la atención del lector sobre los efectos indeseables que a veces trae su aplicación, como así también mostrar los derechos y garantías constitucionales que resultan lesionados por su aplicación en la actualidad.

Mediante el análisis de los problemas causados por el RFOG en la práctica expuestos por la doctrina de importantes y prestigiosos tributaristas y de los planteos presentados ante la justicia por los contribuyentes, se concluye con una serie de soluciones posibles con el objetivo de mejorar sus aspectos controvertidos. De esta manera, el RFOG será un instrumento eficaz de control de la evasión en el comercio de granos y su aplicación respetará los derechos constitucionales de los contribuyentes, lográndose que su existencia sea reconocida como útil y necesaria, no sólo por el Fisco sino también por los obligados al cumplimiento de su normativa, logrando de esta manera una suma de voluntades para transparentar el comercio de granos en nuestro país.

Registro Fiscal de Operadores de Granos

BIBLIOGRAFÍA

- ▣ BAVERA, María Josefina y FRANKEL, Gustavo Isaac. *Agricultura y Ganadería*. Colección Práctica Errepar.
- ▣ FRANKEL, Gustavo Isaac. *Registro Fiscal de Operadores Granos. Sustitución del cuerpo normativo. Cambios introducidos por la RG N° 2300*. Práctica Integral Córdoba. Errepar, Octubre 2007.
- ▣ CÁCERES, Néstor. *Retención IVA. Comercio de Granos. R G N° 2300* . AFIP.
- ▣ FRANKEL, Gustavo Isaac. *Operadores de Granos. Registro Fiscal de Operadores. Inclusión, suspensión y exclusión*. Práctica Integral Córdoba. Errepar, Septiembre 2007.
- ▣ GOROSITO, Alberto M. *Comercio de Granos. La ilegalidad de las retenciones del IVA y Ganancias*. Práctica Integral Córdoba. Errepar, Marzo 2007.
- ▣ GOROSITO, Alberto Martín. *Registro Fiscal de Operadores de Granos. Patente de Corso Fiscal*. Practica Profesional.
- ▣ TURRÓ, Alberto. *Aspectos de la discriminación impositiva al sector agropecuario*.
- ▣ PARADA, Ricardo y ERRECABORDE, José. *Nociones y Principios Jurídicos en Materia Tributaria*. Editorial Errepar S.A. Pág. 68.
- ▣ SELVA, Analía. *Nuevo Registro de Operadores de Granos*. FUENTE: Infocampo.com.ar.
- ▣ BUITRAGO, Ignacio; GUZMÁN, Laura y SÁNCHEZ SUCCAR, María A. *Procedimiento Fiscal*. Ediciones Errepar.
- ▣ LENARDÓN, Fernando y otro. *IVA. Comercialización de Granos no destinados a la siembra. La RG 2266 (AFIP) y la persistencia de la inequidad*.

- ▣ EMBÓN, Diego A. *Principios Jurídicos en Materia Tributaria*. Editorial Errepar S.A. Pág. 54

- ▣ ARGENTINA, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. *Resolución General 2300, antecesoras y modificatorias*. Boletín Oficial de la República Argentina del 3 de septiembre de 2007.

- ▣ JURISPRUDENCIA JUDICIAL EXISTENTE A LA FECHA.

- ▣ CÓDIGO PROCESAL, CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.

- ▣ CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA