

Universidad Nacional de Mar del Plata
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
C.P.C.E.P.B.A.- Delegación Gral. Pueyrredón

CARRERA DE POSGRADO DE “ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN”

Un nuevo enfoque para el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas

Evolución, Situación Actual y Perspectivas

Autor: CPN José Pablo Sojo

Director: Dr. Cristóbal Cortés

Año 2010

INDICE

OBJETIVO DEL TRABAJO	4
BREVE RESEÑA HISTÓRICA: Nacimiento y evolución del Registro	5
OBJETIVOS DEL REGISTRO	8
SITUACIÓN ACTUAL (RG 2300) resumen de su contenido	9
CONSECUENCIAS DE LA NO INCLUSIÓN O EXCLUSIÓN DEL REGISTRO .	10
PROBLEMAS EN SU APLICACIÓN Y EFECTOS NO DESEADOS EN LOS CONTRIBUYENTES	11
1) Carácter sancionatorio de la exclusión	11
2) Falta de acusación formal y discrecionalidad	12
3) Desproporción de retenciones entre incluidos y excluidos.....	12
4) Discriminación de los excluidos	13
5) Dificulta la operatoria comercial	13
6) El marco infraccional excede las facultades reglamentarias de la administración .	14
7) Obligación permanente de verificar su situación fiscal	16
8) Imprecisión sobre “inconducta fiscal”	16
9) Ingreso obligatorio	16
10) Desigualdades	16
11) El principio de Igualdad Fiscal	17
ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EXISTENTE	19
06 de Marzo de 2001 - “Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. - Incidente med. c. A.F.I.P. D.G.I. - Res. 129/98 s. medida cautelar (autónoma)” - Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV.....	19

19 de Diciembre de 2006 - “Biagio Cereales S.A. c. Bolsa de cereales BA y otro” Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV.....	20
12 de Agosto de 2008 - “Agro Corredora S.R.L. c. AFIP-DGI” – Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	21
12 de Agosto de 2008 - “Cereales Acebal S.R.L. C/ AFIP s/ amparo” - Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	22
02 de diciembre de 2008 - “Delotte S.A. c. A.F.I.P.” - Tribunal: Juzgado Federal de 1ra. Instancia Nro.2 de Tucumán.	22
02 de Octubre de 2009 - “Actuaciones relativas a Inversora Agropecuaria S.R.L. c. A.F.I.P. - Dirección General Impositiva” Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Salta.....	24
25 de Noviembre de 2009 - ”Cerealera Santafesina S.R.L. C/ A.F.I.P. S/ amparo” - Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Rosario.....	25
10 de Marzo de 2010 - “Eduardo Stertz e Hijos S.R.L. C/ A.F.I.P. Por Contencioso Administrativo” Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Paraná.....	26
13 de Abril de 2010 - “Gonzalo, Héctor Abel c/ AFIP – DGI S/ordinario (Ex. N° 223/07) s/ Incidente de Apelación de Medida Cautelar” - Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca.....	27
CONCLUSIONES DE LA JURISPRUDENCIA ANALIZADA:.....	29
PROPUESTAS DE CAMBIOS:	31
CONCLUSIONES:	35
BIBLIOGRAFÍA:	36

OBJETIVO DEL TRABAJO

El objetivo de este trabajo es la exposición y enumeración de los efectos positivos y negativos que tiene la aplicación del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas sobre los operadores del sector y el impacto que tiene sobre toda la actividad.

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 Registro Fiscal y la posible desviación a los mencionados institutos constitucionales.

Se evaluará si se cumplen cabalmente los objetivos para los que fue creado y se propondrán posibles correcciones con el fin de perfeccionarlo.

EL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES EN LA COMPRAVENTA DE GRANOS Y LEGUMBRES SECAS

BREVE RESEÑA HISTÓRICA: Nacimiento y evolución del Registro

El objetivo de este título es mencionar brevemente las resoluciones técnicas sancionadas por AFIP que tuvieron por objeto crear y posteriormente modificar el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas”. Se considera que no es necesario ahondar en los pormenores de las reglamentaciones mencionadas en virtud que a la fecha del presente trabajo se encuentran derogadas, siendo el objetivo principal del mismo el análisis de las disposiciones que sobre el particular contiene la RG 2300 (vigente a la fecha) las que se desarrollan en particular en los títulos posteriores. Asimismo, se transcriben los considerandos en forma parcial al solo efecto de mencionar someramente los principales cambios instituidos por cada norma respecto de su antecesora. A tal fin, se exponen subrayados los cambios más importantes.

El registro de operadores de granos fue instituido por la RG 129/1998, sancionada el 23/04/1998, la cual menciona en su considerando:

“...Que consecuencia del análisis efectuado sobre la aplicación del referido régimen (RG 4217), del comportamiento respecto del mismo por parte de determinados sujetos, así como de la detección de operaciones irregulares, se ha considerado necesario establecer otros mecanismos especiales de control, que impidan la realización de esas operaciones.”

“...A los efectos previstos en el considerando anterior, 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.”

Posteriormente, se sanciona la RG 991/2001 el 18/04/2001, la cual introduce cambios, los cuales son expuestos en forma resumida en su considerando:

“...Que 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.”

Que para solicitar la incorporación al "Registro" e informar la Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) por parte de los sujetos involucrados, se hace necesario aprobar nuevos formularios de declaración jurada.

Que corresponde extender la posibilidad de solicitar su incorporación al mencionado "Registro", a otros sujetos que interviniendo en la operatoria del sector cumplan con los requisitos mínimos exigidos a tal efecto por esta Administración Federal.

Que, por otra parte, se entiende razonable disponer que aquellos operadores que no integren la correspondiente nómina oficial habiendo solicitado su inclusión en el "Registro" o los que resulten excluidos del mismo, puedan solicitar la reconsideración de su situación.”

El 12 de diciembre de 2002, la AFIP sanciona la RG 1394 instituyendo los siguientes cambios:

“...Que en orden a lo precedentemente expuesto, resulta aconsejable establecer nuevas alícuotas de retención y esencialmente un procedimiento especial de reintegro sistemático y parcial de las sumas retenidas, a los efectos de preservar la real y efectiva incidencia del régimen de retención en las operaciones primarias. ...Que el mencionado procedimiento de reintegro ha de operar únicamente siempre que se hubieran producido, necesaria y básicamente, tres situaciones esenciales que las operaciones se encuentren informadas por las bolsas de cereales; que las retenciones efectuadas por esas operaciones se encuentren informadas por el agente de retención, de acuerdo con los procedimientos dispuestos por esta Administración

Federal y que el productor primario hubiera presentado la declaración jurada del impuesto al valor agregado, consignando las retenciones sufridas por las indicadas operaciones.

Que, por otra parte cabe destacar que todas las operaciones primarias de compraventa de granos -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- deberán estar documentadas, a los fines del referido régimen, sólo mediante los formularios C.1116-"B" (nuevo modelo) y C.1116-"C" (nuevo modelo), comprobantes éstos que revisten el carácter de soporte documental de las referidas operaciones.

Continuando con esta evolución histórica, el 13 de Junio de 2007 se sanciona por parte de la AFIP la RG 2266. En virtud de que los considerandos de la misma no hacen mención específica de los principales cambios que incorpora en relación a la RG 1394, se proceden a mencionar los mismos como resultado de un análisis comparativo entre las dos normas citadas.

1. Para todos aquellos casos en los cuales al agente de retención no le fuera posible practicar total ó parcialmente la retención, por haber existido indisponibilidad financiera (*pago en especie, canje, permuta, dación en pago*) se establecen las obligaciones de: informar la operación en el SICORE, mediante una marca en el campo “*Imposibilidad de retención*” de la pantalla “*Detalle de retenciones*”; y consignar en los comprobantes respaldatorios de la operación la leyenda “operación encuadrada en el artículo 6 de la RG 2266”, así como los datos relativos al tipo, número y fecha del comprobante emitido por la otra parte, o por el adquirente o intermediario.(*artículo 6 RG 2266*).

2. *Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios – incluidos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas”- y los mercados de cereales a término, ya no podrán compensar las retenciones practicadas a sujetos no incluidos en el “Registro” (artículo 9 tercer párrafo RG 2266) con los saldos a favor de libre disponibilidad en el IVA.*

3. *La inclusión en el “Registro Fiscal” ahora se publicará en la página “Web” institucional de la AFIP (antes Boletín Oficial) (artículo 29 RG 2266) y producirá efecto a partir del quinto día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de dicha publicación.*

4. *Se obliga a los agentes de retención a consultar la “Web” institucional para verificar que su contraparte, se encuentra incluida en el “Registro” al momento de practicarle la retención y, en su caso, que no se encuentre suspendida.*
5. *Se introduce una nueva figura: la de los sujetos incluidos en el “Registro” pero “suspendidos transitoriamente” (artículo 38 RG 2266) .Los sujetos pasibles que se encuentren “suspendidos” sufrirán la retención de la totalidad del IVA contenido en la operación (10,50% ó 21% según el producto de que se trate) (artículo 39 RG 2266).*
6. *Con la nueva norma, la AFIP podrá disponer la EXCLUSION de operadores en el comercio de granos del “Registro Fiscal”, pero esto sólo si antes fueron transitoriamente suspendidos, y mediante acto administrativo fundado, el que será notificado conforme art. 100 Ley 11.683 (artículo 43 RG 2266).*
7. *En cuanto a los Anexos incorporados a la norma, se destaca la publicación del Anexo VI que tipifica aquellos casos de “inconducta fiscal” que son tenidos en consideración por la AFIP para disponer preventivamente la “suspensión transitoria”, y posteriormente -de no subsanarse por el contribuyente las causas que originaron la primera- la exclusión del “Registro Fiscal”.*

OBJETIVOS DEL REGISTRO

Como se expresara en los considerandos de la RG 129 y modificatorias, mencionadas en párrafos anteriores, se puede definir que el objetivo y la razón que justifica su existencia es enunciada por la AFIP de la siguiente manera:

“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”¹.

Lo mencionado en el párrafo anterior se complementa con la definición del Registro según el Art. 21 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.

SITUACIÓN ACTUAL (RG 2300) resumen de su contenido

La RG 2300 reemplaza a las anteriores RG 2266 y RG 1394, teniendo vigencia a partir del 1 de Octubre de 2007. Esta norma incluye en su contenido tres instrumentos tributarios:

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

Con esta norma, el Fisco sistematiza los procesos relativos al ingreso, suspensión, exclusión y reingreso al Registro Fiscal. Las causales de la suspensión y eventualmente, de la posterior exclusión del Registro se hallan enumeradas y se dividen entre aquellas que surgen de controles sistémicos, de controles practicados en verificaciones y del estado de procesos judiciales del contribuyente.

¹ Gacetilla de prensa de AFIP nro. 2434. 14/07/2009

La presente RG incorpora y define nuevas categorías dentro de las cuales los responsables pueden solicitar su inclusión en el Registro. Además de las categorías “tradicionales” de productor, acopiador y corredor, se introducen nuevas figuras como el arrendador comerciante de granos, el aplicador aéreo, el contratista rural, el profesional que cobra sus servicios en granos y el proveedor de insumos y/o bienes de capital.

La solicitud de inclusión se formaliza a través de la página Web de AFIP. El seguimiento del trámite se realiza vía Internet y la procedencia o la denegatoria serán resueltas por AFIP en un plazo de 90 días corridos.

La RG define que, a partir de su inclusión en el registro y para permanecer en el mismo, el sujeto pasible de la retención deberá exteriorizar la condición de habitualidad en el comercio de granos. A tal fin deberá efectuar y declarar ventas gravadas en el IVA vinculadas al comercio de granos. Establece las condiciones para cada tipo de responsable.

Quienes no 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 e inscripción vigente en Oncca (excepto productores).

CONSECUENCIAS DE LA NO INCLUSIÓN O EXCLUSIÓN DEL REGISTRO

La Resolución General 2300 dispone una retención del impuesto al valor agregado distinta según el afectado esté o no incluido en el registro. 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 incluidos, los suspendidos o los excluidos, en cambio, la retención será del 10,5% sin derecho al reintegro sistemático (Art. 4 inc. 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 incluidos

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 incluidos y en el inciso b) una retención del 15% para quienes no se encuentren incorporados en el Registro. Obsérvese que en este caso la alícuota a aplicar para el cálculo de la retención se incrementa en un 750%.

PROBLEMAS EN SU APLICACIÓN Y EFECTOS NO DESEADOS EN LOS CONTRIBUYENTES

A continuación se procede a enumerar los problemas más importantes de diversa índole que produce la existencia y aplicación del “Registro” según la doctrina existente a la fecha.

1) Carácter sancionatorio de la exclusión

La no inclusión o la exclusión del registro tienen carácter sancionatorio^{2 3}. El sistema diferencial de retenciones para incluidos y excluidos constituye una sanción. Nótese que la retención del total del débito fiscal correspondiente a una operación de venta de cereal practicada a un sujeto excluido del Registro, 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

2 Ilegalidad del Registro fiscal de Operadores de Granos. Autor: Gorosito, Alberto – Editorial La Ley.

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

las categorías de operadores.

El Dr. Gorosito⁴ opina que estas retenciones alejadas de la realidad vulneran el derecho de propiedad que garantiza el Art. 17 de la Constitución Nacional.

2) 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 inc. f) de la ley 19.549 (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.

El Dr. Turró⁵ en su trabajo menciona que la facilidad que tiene el fisco para excluir -y eventualmente- volver a incluir en el “Registro” 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 11.683 (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).

3) Desproporción de retenciones entre incluidos y excluidos

Desproporción entre las retenciones en el IVA y en ganancias de incluidos en el registro con respecto de no incluidos o excluidos. Las retenciones para los excluidos del registro se

4 Ilegalidad del Registro fiscal de Operadores de Granos. Autor: Gorosito, Alberto – Editorial La Ley.

5 Turró, Alberto. “Aspectos de la discriminación impositiva al sector agropecuario” - Editorial La Ley.

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 Registro 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 inconstitucionales⁶.

4) Discriminación de los excluidos

Los acopiadores que intervengan en operaciones de compra con productores no inscriptos en el registro 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 los cereales ofrecidos por los productores no inscriptos en el “registro”. 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 Registro⁷.

5) Dificulta la operatoria comercial

El excluido del Registro 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 nros. 2595-3253-6/2009 (BO: 17/04/2009).

Lo mencionado en el párrafo anterior será aplicable a los excluidos por las causales

6 Presentación en power point para clase de tributación denominada: “Retenciones IVA sobre granos”. Dr. Cristóbal Cortés.

7 . Analía Selva. Nuevo registro de operadores de granos. 29/02/2008. Fuente: Infocampo.com.ar

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.

6) 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 resolución general 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 618/97. El art. 7° del decreto 618/97 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 trabajo ⁸ 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 mas fondos vía exorbitantes retenciones que a los “no sospechados” incluidos en el Registro, 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 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 Legalidad⁹.

El efecto sancionatorio de la exclusión del registro 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 11.683.

Además, el exceso en sus facultades reglamentarias hace que el Fisco incumpla con el principio constitucional de razonabilidad¹⁰.

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

9 En 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.

10 La 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.

7) 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 Facturas Apócrifas e inscripción vigente en Oncca (excepto productores).

8) 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 registro”. Este indicio es señalado por la doctrina como impreciso, discrecional y arbitrario.

9) Ingreso obligatorio

Sostiene el Dr. Gorosito¹¹ que, dado que no existe otra manera de evitar las altísimas retenciones mas que ingresando en el régimen, la pretendida voluntariedad en la adhesión al Registro es una falacia.

10) 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

11 Registro de Operadores de Granos: Patente de curso fiscal. Autor: Gorosito, Alberto.

de actividad seguirán en crecimiento¹².

11) 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 aquél que asegura la igualdad entre iguales, es decir, mismos derechos y obligaciones a quienes se encuentran en similares circunstancias.

Manifiesta Gorosito ¹³ 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 artículo 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 Registro Fiscal de Operadores de Granos, el referido autor manifiesta que la violación al principio de igualdad en materia tributaria¹⁴ se produce por hacer recaer sobre el patrimonio del excluido un tributo excepcional, no autorizado por la ley, en función de la exclusión de un Registro creado por la administración fiscal.

Considerando además que el IVA a tributar por el excluido prescinde de uno de sus

12 IVA. Comercialización de Granos no destinados a la siembra. La RG 2266 (AFIP) y la persistencia de la inequidad. Autores: Lenardón, Fernando y Heinze, Valeria.

13 Ilegalidad del Registro fiscal de Operadores de Granos. Autor: Gorosito, Alberto – Editorial La Ley.

14 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. Pág.61.

componentes, cual es el crédito fiscal, el pago a cuenta vía retención a tributar resultará en una abstracción total de la realidad, por estar desvinculado del tributo al que accede. Si a ello se agrega que la alícuota por las ventas de cereales es del 10,5 % y por las adquisiciones del 21 %, el excluido se vería obligado a mantener una enorme cantidad de dinero en poder del fisco nacional, sin causa legal alguna, que además no será reintegrado porque así lo dispone la RG 2300, por haber sido excluido.

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 Registro fiscal establecida por el Título II de la RG 2300 por cuanto como se ha mencionado con anterioridad¹⁵, existe una notable diferencia entre los importes retenidos a un incluido en el Registro 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 Registro Fiscal se circunscribe únicamente a la actividad agrícola, no existiendo antecedentes de la existencia de un Registro de similares características en otras actividades económicas.

¹⁵ Ver página 10.

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA EXISTENTE

Son muchos los fallos originados en distintos tribunales que se dieron a partir de la entrada en vigencia del Registro de Operadores de Granos. No es el objetivo del trabajo ahondar en profundidad en cada uno de ellos, pero sí resaltar las conclusiones y 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:

06 de Marzo de 2001 - “Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. - Incidente med. c. A.F.I.P. D.G.I. - Res. 129/98 s. medida cautelar (autónoma)” - Tribunal: 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 Registro Fiscal. 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 Registro Fiscal 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 (“fomus 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.

19 de Diciembre de 2006 - “Biagio Cereales S.A. c. Bolsa de cereales BA y otro” Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV.

Esta causa consiste en una demanda por trato discrecional por parte de la Bolsa de Cereales de B.A. contra la demandante (cuya actividad es la compra-venta de granos) por no otorgarle el servicio de certificación de operaciones sin dar fundamentos de esta decisión, circunstancia que, a decir del demandante, le impedía operar en el segmento líder del mercado.

El juez de primera instancia rechazó la acción de amparo por considerar que no existía una obligación legal de prestar el servicio de certificación, con lo cual esa prestación se ejercía en el marco de la libertad.

Apelada la sentencia, la Cámara, por resolución de la mayoría de los miembros del Tribunal, revoca la sentencia apelada.

No obstante, en disidencia, el Dr. Luis César Otero al fundamentar su voto hace interesantes definiciones sobre el Registro Fiscal y específicamente sobre el art 33 de la Rg. 1394/02 (hoy 38 de la RG 2300).

Manifiesta el Dr. Otero que la posibilidad de certificar los contratos por parte de la Bolsa llamado “servicio de oblea” no implica en modo alguno inhabilitar al vendedor para operar ni le impide siquiera entrar en el régimen excepcional de la RG 1394/02. Esta negativa sólo significa que la Bolsa se niega a sustituir al comprador en la verificación de las condiciones que habilitan la aplicación de esa normativa, dejándole sobre su cabeza la responsabilidad de tal verificación.

Se transcribe a continuación la parte pertinente del Art. 38 de la RG 2300 (en vigencia) en el cual claramente se menciona a la certificación extendida por la Bolsa de Cereales como

opcional:

“Art. 38. -El agente de retención podrá sustituir los procedimientos previstos en los Artículos 36 y 37, -excepto las obligaciones establecidas en el inciso a) del Artículo 37-, mediante una certificación extendida por alguna de las Bolsas de Cereales autorizadas por el Poder Ejecutivo Nacional para actuar en el comercio de granos. En tal caso, el agente de retención solicitará dicha certificación por escrito cumpliendo las demás formalidades que aquellas establezcan.”

**12 de Agosto de 2008 - “Agro Corredora S.R.L. c. AFIP-DGI” – Tribunal:
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 demandada en sustento de su decisión.

Seguidamente, la Corte reafirma los argumentos sostenidos por la AFIP-DGI en cuanto el Registro Fiscal 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. 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.

**12 de Agosto de 2008 - “Cereales Acebal S.R.L. C/ AFIP s/ amparo” -
Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

La Corte Suprema afirma en este fallo que circunscribir la configuración de 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 Registro Fiscal) 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 contribuyentes¹⁶.

No obstante, sobre los motivos que determinen la exclusión de un contribuyente del Registro Fiscal, 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 (medida cautelar de no innovar) con costas.

02 de diciembre de 2008 - “Delotte S.A. c. A.F.I.P.” - Tribunal: Juzgado

¹⁶ ¿Es, por lo tanto, opinión de la Corte que la generalidad de los contribuyentes deben sufrir retenciones del impuesto al valor agregado del 10,5% sin derecho a reintegro, y en el impuesto a las ganancias del 15% ?. Se contradice con la opinión de la doctrina analizada en las páginas 11 a 16.

Federal de 1ra. Instancia Nro.2 de Tucumán.

El Tribunal interviniente manifiesta que la Afip actuó con manifiesta ilegalidad y arbitrariedad al disponer la exclusión del Registro Fiscal a la amparista, contradiciendo el Art. 21 de la Ley nº 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 Registro Fiscal de Operadores en la compraventa 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 la 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 de 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 Administración Federal de Ingresos

Públicos que incluya a la firma Delotte SA en el Registro Fiscal de operadores en la Compra Venta de Granos y Legumbres Secas.

02 de Octubre de 2009 - “Actuaciones relativas a Inversora Agropecuaria S.R.L. c. A.F.I.P. - Dirección General Impositiva” Tribunal: 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 “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas” 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 artículo 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 demandada 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 Registro Fiscal. Considera además como debidamente acreditado el peligro en la demora denunciado por la actora.

25 de Noviembre de 2009 - "Cerealera Santafesina S.R.L. C/ A.F.I.P. S/ amparo" - Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Rosario.

La actora apela la resolución del Juzgado Federal N° 1 de Rosario, el cual había rechazado la medida cautelar solicitada tendiente a que se deje sin efecto preventivamente el acto administrativo que dispuso la exclusión de Cerealera Santafesina S.R.L. del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.

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 los recaudos que lleven a suspender sus efectos y el acto de exclusión ha sido prima facie dictado regularmente por el órgano competente y 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 Registro Fiscal mediante acto administrativo fundado, el mismo resulta impugnabile en los términos del artículo 74 del decreto 1397/79 (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 sita los argumentos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 nro. 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 en recurso, con costas al apelante atento el resultado de la instancia.

10 de Marzo de 2010 - “Eduardo Stertz e Hijos S.R.L. C/ A.F.I.P. Por Contencioso Administrativo” Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones de Paraná.

La actora interpuso acción de Amparo, a fin de obtener su reincorporación al Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas (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 Registro, 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 19.549). 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 respondido por la AFIP, aludiendo que la mencionada resolución establece que el operador excluido 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 de 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.

13 de Abril de 2010 - “Gonzalo, Héctor Abel c/ AFIP – DGI S/ordinario (Ex. N° 223/07) s/ Incidente de Apelación de Medida Cautelar” - Tribunal: 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 Registro Fiscal de Operadores en la compraventa de Granos y Legumbres Secas, 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 del 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 a 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 Registro. La medida cautelar solicitada fue otorgada por el Juzgado Federal de Santa Rosa, ordenándose a la AFIP que levantara la suspensión dispuesta del Registro Fiscal de Operadores de Granos 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 Registro, 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 demora, 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.

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; estas señalarán los puntos a tener en cuenta para proponer correcciones y evitar las desviaciones de los objetivos para los cuales se creó el Registro Fiscal.

Sobre la violación del debido proceso adjetivo, previsto en la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos, los tribunales en los siguientes casos, confirmaron la falta del debido proceso: a) “Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. -CNACAF sala IV-” por falta de notificación formal al contribuyente de las razones que justificaron su exclusión del Registro b) “Delotte S.A. C/ AFIP -T.F. 1º instancia de Tucumán” porque la exclusión del registro requiere una declaración de voluntad expresa por parte de la Administración. 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 Registro Fiscal no produce una violación al debido proceso adjetivo: a) “Cerealera Santafesina SRL c/ AFIP s/amparo -C.F.A.de Rosario” por ser el acto administrativo impugnabile 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 Stertz e hijos SRL 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 concuerda con la AFIP en que el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas constituye un “régimen de excepción” de cuyos beneficios no gozan la generalidad de los contribuyentes.

PROPUESTAS DE CAMBIOS:

Seguidamente se detallan las propuestas de cambio en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. 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, los cuales fueron ya suficientemente analizados en el desarrollo de este trabajo.

1) En primer lugar, puede considerarse que la doctrina es unánime y contundente en interpretar que la creación del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas como parte integrante del Título II de la Resolución General 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, como se expuso anteriormente en este trabajo, nuestra Corte Suprema considera al Registro 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 mas 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, como se explicara oportunamente¹⁷.

Por lo tanto, como una primer 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 Resolución General y

¹⁷ Ver página 9.

sean discutidos como un proyecto de Ley por nuestros representantes legislativos.

Lo manifestando 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 registro 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.

2) Se propone seguidamente un cambio en el procedimiento de suspensión del contribuyente del Registro, de manera de garantizar el cumplimiento del artículo 1º 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 Registro Fiscal por error administrativo causa un 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 nº 11.683 y, en última instancia, practicar la determinación de oficio del impuesto evadido mas 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 Registro Fiscal 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 existencia de causales de suspensión o exclusión de un contribuyente del Registro Fiscal 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 en este trabajo.

3) Otro cambio a considerar es la reducción de las retenciones practicadas a los contribuyentes no incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, de manera que las mismas guarden relación con los impuestos que gravan la actividad del sujeto no incluido 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 debería superar el 10% sobre 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 excluido no recibe reintegro por retenciones sufridas.

Se pretende con este cambio respetar el principio de generalidad de la Ley¹⁸.

4) 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 incluido en el Registro Fiscal.

Esta restricción produce como resultado en la práctica que los sujetos indicados en el párrafo anterior no adquieran cereales a los sujetos no incluidos (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).

5) 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.

6) Es aconsejable además que exista una graduación en el tiempo de exclusión del contribuyente del registro de acuerdo a la gravedad de su inconducta 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 excluido que haya incumplido únicamente el punto 8 del inciso B) del Anexo VI (incumplimiento total o parcial de requerimientos) que el punto 7 del inciso B (omisión de ingresos de retenciones).

18 El 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.

CONCLUSIONES:

Como se expusiera al mencionar su objetivo, el Registro de Operadores de Granos 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 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 Registro Fiscal 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 Registro Fiscal 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 solo 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.

BIBLIOGRAFÍA:

Analía Selva. "Nuevo registro de operadores de granos" Fuente: Infocampo.com.ar

Buitrago, Ignacio, Guzmán, Laura y Sanchez Succar, María A.. "Procedimiento Fiscal". Ediciones Errepar

Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación.

Constitución de la Nación Argentina. Santa Fé - Paraná 1994

Cristobal Cortés. Presentación en power point para clase de tributación denominada: "Retenciones IVA sobre granos". UNMdP.

Estudio Angel R. Colombo & asociados. "Novedades en el régimen de retención del IVA aplicables a la comercialización de granos y legumbres secas".

Gacetilla n° 2434 "AFIP Prensa - Controles sistemáticos de la AFIP". A.F.I.P. 14/07/2009

Gadea, María de los Angeles. "Esquemas de Procedimiento Tributario y Previsional". Editorial Errepar.

Gianotti, Germán L. "Procedimiento de suspensión o exclusión del Registro Fiscal de Operadores de granos: ¿ Se ajusta a derecho el proceder de la AFIP-DGI?" -

Gomez, Teresa y Folco, Carlos M. "Ilícitos Formales, Genéricos y Materiales". Editorial Errepar.

Gorosito, Alberto “Ilegalidad del Registro Fiscal de Operadores de Granos” – Editorial La Ley.

Gorosito, Alberto. “Registro de Operadores de Granos: Patente de curso fiscal”

Lenardón, Fernando y Heinze, Valeria. “IVA. Comercialización de Granos no destinados a la siembra.
La RG 2266 (AFIP) y la persistencia de la inequidad”

Lobera Elizabeth R. "Procedimiento tributario ante TFN/Justicia". Editorial Errepar.

Parada, Ricardo y Errecaborde, José. Nociones y Principios Jurídicos en Materia Tributaria. Editorial
Errepar S.A. - Colección impuestos comentados – editorial Errepar

Turró, Alberto y Leicach, Jorge. Los productores rurales frente al “Registro Fiscal de Operadores de
Granos”: condiciones para su inclusión y consecuencias de su falta de inscripción.

Turró, Alberto. “Aspectos de la discriminación impositiva al sector agropecuario” - Editorial La Ley.
Trabajo presentado en las XXXIX Jornadas Tributarias - CGCE.