



CR. NESTOR CACERES

RESOLUCIONES GENERALES AFIP Nº 2.266 Y 2.267

IMPOSICION SOBRE EL SECTOR AGRICOLA. MODIFICACION DE LOS REGIMENES DE RETENCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y AL VALOR AGREGADO

Introducción

Nuevamente, se introducen modificaciones en los regímenes de retención del impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado por las operaciones llevadas a cabo en el comercio de granos y legumbres secas. En razón de la extensión del articulado de la R.G. 2266, se adoptó la metodología de referenciar en forma sistemática los artículos de dicha norma, a los fines de facilitar su comprensión e interrelación.

Gran parte de las modificaciones introducidas son meramente formales, y las que constituyen cambios sustanciales, no corrigen los principales defectos de estos mecanismos retentivos, especialmente, en lo atinente al burocrático proceso de solicitud de inclusión en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbre Secas¹ y al arbitrario procedimiento de aplicación de la “sanción” de “suspensión transitoria” y “exclusión” del citado “Registro”.

Mediante los cambios introducidos, se lleva a un extremo el mecanismo de diferenciación del tratamiento aplicable a los sujetos intervinientes en las operaciones de comercialización de granos y legumbres secas, en base a su inclusión o no en el “Registro”.

Se incrementa la complejidad para los sujetos intervinientes en el sector de la producción y comercio de granos y legumbres secas, en torno a las circunstancias determinantes de su permanencia en el “Registro”.

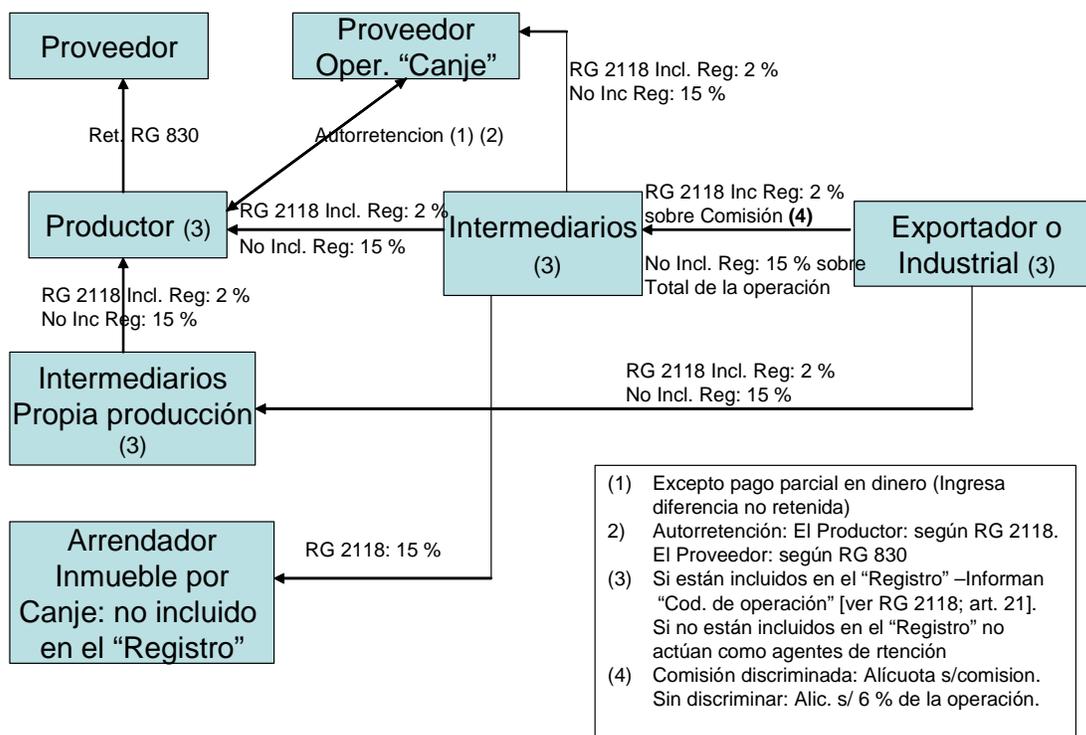
El exceso reglamentarista producido por la inclusión de un listado de tipos de conductas causantes de dicha exclusión, no aporta una mejora de los problemas derivados de la aplicación de los procedimientos de exclusión previstos en la derogada R.G. 1394.

¹ En adelante el “Registro”

I) COMERCIO DE GRANOS. MODIFICACIONES EN EL REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En forma previa al comentario de los cambios que introduce la R.G. 2267 a la R.G. 2118, se describe gráficamente la operatoria correspondiente al circuito de pagos de los sujetos incluidos en el “Registro”, con el objetivo de facilitar su interpretación.

Régimen de retención del impuesto a las Ganancias [RG (AFIP) 2118]



Mediante la R.G. 2267² se introducen las siguientes modificaciones:

I.1) Cambios formales

En lo que sólo implica una cuestión de técnica normativa, se incluye en el inciso a) del artículo 2 de la R.G. 2118 la enumeración en forma taxativa de los sujetos obligados a actuar como agentes de retención, en su calidad de operadores en el comercio de granos³, sin que se hayan agregado ni eliminado responsables a través de esta modificación reglamentaria.

I.2) Sujetos excluidos del “Registro”. Alícuota de retención

² B.O.: 15/06/2007. Vigencia a partir del 01/07/2007

³ El texto anterior de la R.G. 2118 remitía a determinados comerciantes enumerados en el art. 1º de la R.G. (AFIP) 1593 y Resol. (SAGPyA) 456/2003

La principal modificación efectuada a través de la R.G. 2267, es el incremento del 8% al 15% de la alícuota de retención aplicable a los contribuyentes inscriptos en el impuesto a las Ganancias, pero no incluidos en el “Registro”.

A partir del citado aumento de la alícuota de retención del impuesto a las Ganancias, el fisco captará una ganancia implícita del productor no incluido en el “Registro” del 42,86 %⁴.

En base a estimaciones para el corriente año 2007, en las que se prevé una rentabilidad variable del 38 % al 58 % según el tipo de cultivo y rendimiento, en una explotación propia, mediante las citadas retenciones se captaría casi la totalidad de la renta esperada (ver cuadro adjunto).

Fecha 24/05/2007		TRIGO		GIRASOL		MAIZ		SOJA	
Rendimiento	Qq/Ha	35	45	18	25	75	95	28	38
Precio futuro	U\$\$/QQ	13,7	13,7	22,7	22,7	11,7	11,7	19,8	19,8
Ingreso Bruto	U\$\$/Ha	480	617	409	568	878	1112	554	752
Gs.comercialización	%/IB	18	18	12	12	28	28	15	15
Ingreso Neto	U\$\$/Ha	393	506	360	499	632	800	471	640
Labranzas	U\$\$/Ha	31	31	32	32	27	27	43	43
Semilla	U\$\$/Ha	22	22	26	26	75	75	35	35
Urea; FDA	U\$\$/Ha	100	100	44	44	95	95	15	15
Agroquímicos	U\$\$/Ha	20	20	29	29	21	21	51	51
Cosecha	U\$\$/Ha	38	49	33	45	70	89	44	60
Costos directos	U\$\$/Ha	-211	-222	-164	-176	-288	-307	-188	-204
Margen Bruto	U\$\$/Ha	182	284	196	323	344	493	283	436
Porcentaje s/Ingreso		38,00%	45,99%	47,86%	56,99%	39,18%	44,38%	51,09%	57,89%

Nota: precios sin IVA; Flete corto 20 Km; Largo 200 Km.

Fuente: INTA EEA Pergamino; 2007

Lo expuesto precedentemente, implica un anticipo financiero en base a una renta que puede o no existir, a través de la aplicación de un régimen de retención que, para el caso de sujetos excluidos del “Registro”, no contempla ningún mecanismo de demostración de que la utilidad estimada del contribuyente será menor a la que resulte de la aplicación del 15 % de retención del impuesto a las Ganancias⁵ determinada sobre el total de la operación, ocasionando un perjuicio financiero que, además, se torna económico por la inmovilización de fondos sin retribución, sin considerar los costos de oportunidad implícitos.

En el caso de los intermediarios⁶ –excepto corredores- no incluidos en el “Registro”, la eventual aplicación de una retención del 15 % sobre el total de la operación se torna lisa y llanamente confiscatoria.

La rentabilidad de esta categoría de comerciantes en granos nunca supera el 5 %, con lo cual si el porcentaje de retención sobre el total de la operación ascendiera al 1,75 %⁷, se obtendría la retención de la totalidad del impuesto a las Ganancias de la respectiva operación.

⁴ Porcentaje de rentabilidad alcanzada: $15\% / 35\% = 42,86\%$

⁵ R.G. 2118; Art. 17

⁶ Acopiadores, Cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios, etc.

⁷ $5\% \times 35\%$

Mediante la determinación de la citada retención con la alícuota del 15 % se anticipan ingresos, implícitamente, en base a una tasa del impuesto a las Ganancias del 300 %, en lugar de la tasa máxima prevista en el artículo 69 de la ley del impuesto a las Ganancias del 35 %.

En el caso de los intermediarios, no podrían ejercer el derecho a comerciar, amparado por la Constitución de la Nación⁸, lo cual no deja otra opción a los sujetos excluidos que la de recurrir a la justicia para la interposición de los denominados “procesos urgentes” (Recursos de Amparo; Acción declarativa de certeza) juntamente con medidas cautelares tendientes a lograr la inclusión en el “Registro” y la respectiva publicidad en la página web de la AFIP-DGI.

I.3) Autorretenciones

Se modifica la redacción de los artículos 12 y 14 de la R.G. 2118, enfatizando que cuando el pago por la compra de los productos comprendidos en el régimen de retención, se efectúe en su totalidad mediante la entrega de insumos y/o bienes de capital y/o mediante prestaciones de servicios y/o locaciones y el agente de retención se encuentre imposibilitado de practicar la retención, el mismo deberá cumplir lo dispuesto en el artículo 13 de la R.G. 2118, es decir, informar dicha situación en el SI.CO.RE., efectuando una marca en el campo "Imposibilidad de retener" de la pantalla "Detalle de retenciones.

La redacción anterior de este artículo también implicaba la misma obligación de información, existieran o no pagos parciales. En su caso, el nuevo texto hace mención a la circunstancia de la “*imposibilidad de retener*” por parte del agente de retención, cuando antes se disponía que dicho sujeto no estaba “*obligado a practicar la retención*”. En forma similar, en el artículo se modifica la anterior expresión “*no pudo retener*” por la de “*no retuvo*”, quizás, con la intención de atribuir una mayor responsabilidad al agente de retención que no actuó como tal, a los fines sancionatorios.

Respecto de los citados pagos a cuenta (denominados autorretenciones), cabe recordar que se pueden cancelar mediante compensación con saldos a favor de libre disponibilidad, atento a que esta modalidad no se encuentra limitada por la R.G.(D.G.I.) 3384⁹.

Otro aspecto relativo a las autorretenciones que se debe tener presente, es la existencia de un precedente jurisprudencial respecto de la posibilidad de sancionar con multa por omisión –art. 45; ley 11.683- a la falta de ingreso de las referidas “autorretenciones”¹⁰.

I.4) Exclusión del “Registro”

⁸ C.N. Art. 14: Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita;de comerciar; ...”.

⁹ Para su ampliación, ver “Régimen de autorretención...”; Dalmasio, Adalberto; Doctr. Tribut. Errepar; T. XXVI; Enero/2005

¹⁰ Alfonso, Hugo A. - TFN - 14/7/1997

En materia sancionatoria, subsisten las prevenciones respecto de la aplicabilidad de las penalidades previstas en la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal y en la ley 24769, Penal Tributaria.

Asimismo, se elimina del artículo 25 de la R.G. 2118 la reglamentación de la “sanción” de exclusión del “Registro”, estableciéndose que los incumplimientos de la citada resolución general constituirán una incorrecta conducta fiscal en los términos previstos en la R.G. 1394, sustituida por la R.G. 2266, unificando en esta resolución general las normas atinentes al régimen de inclusión y exclusión del “Registro”.

I.5) Vigencia

Las modificaciones introducidas a la R.G. 2118 mediante la R.G. 2267, entrarán en vigencia a partir del día 1º de julio de 2007, inclusive.

II) COMERCIO DE GRANOS. MODIFICACIONES EN EL REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A través de la R.G. 2266¹¹, se sustituye íntegramente la R.G. 1394, introduciéndose modificaciones que no solucionan los aspectos más cuestionados en relación al “Registro”, tales como el agregado del Anexo VI con un listado de conductas “punibles”.

En gran parte del articulado de la nueva resolución, sólo se producen meros cambios de redacción, que contribuyen a dificultar la interpretación de esta norma reglamentaria, cuya entrada en vigencia se ha previsto a partir del próximo 2 de julio.

En los siguientes apartados se comentarán los principales aspectos modificados:

II.1) Operaciones “canje”

Se excluye a los corredores y proveedores de planes canje, incluidos en el “Registro”, de la posibilidad de que les resulte aplicable la alícuota reducida de retención del 8 % en las operaciones gravadas con la tasa del 10,50 %, o del 18 % en las operaciones alcanzadas al 21 %¹², lo cual, respecto de los planes canje, resulta operativo en la medida en que existan pagos parciales.

Al respecto, cabe mencionar la inconsistencia que se genera en el caso de los acopiadores que efectúan operaciones “canje”, siendo que el artículo 1º, pto. 1.1 de la R.G. 1593, al definirlos¹³, incluye a dichas operaciones dentro del marco de su actividad, razón por la cual debieran estar sujetos a la retención del 8 % o 18 %, según corresponda.

En los casos en que se realicen operaciones “canje” por bienes o servicios, en forma total o parcial, se establece que el agente de retención deberá informar tal situación

¹¹ B.O.: 15/06/2007.

¹² R.G. 2266; art. 4to; inc a) y b); art. 22 inc. c) y d)

¹³. R.G. 1593; art. 1º; pto. 1.1: Acopiadores-Consignatarios: Se entenderá por tales a las personas físicas o jurídicas, que comercialicen granos por su cuenta y/o en consignación, reciban, acondicionen, almacenen en instalaciones propias, y/o exploten instalaciones de terceros y realicen canjes de bienes y/o servicios por granos.

en el SI.CO.RE (R.G. 2233), efectuando una marca en el campo "Imposibilidad de retención" de la pantalla "Detalle de retenciones"¹⁴.

II.2) Ingreso de las retenciones practicadas. SI.CO.RE.

Si bien el ingreso de las retenciones practicadas se continuará efectuando a través del SI.CO.RE., los códigos de impuesto y régimen que se deben utilizar son los incluidos en el Anexo II de la R.G. 2266, en lugar de los incluidos en el Anexo III de la R.G. 2233¹⁵ (anteriormente Anexo II de la R.G. 738), como preveía la R.G. 1394.

Asimismo, se establece la inaplicabilidad de la opción prevista en el artículo 6^o de la R.G. 2233 (SI.CO.RE), en aquellos casos en los agentes de retención hubieran practicado retenciones en exceso, mediante la cual se podría devolver los importes retenidos incorrectamente al sujeto pasible y compensar dichos importes con retenciones pendientes de ingresar.

Anteriormente (R.G. 1394), esta opción resultaba aplicable, salvo para productores o acopiadores por venta de productos de propia producción sujetos al régimen de reintegro. Lo expuesto, implicará que el sujeto pasible de la retención deberá destinarla a la compensación de otras obligaciones, transferirla o solicitar su devolución.

II.3) Régimen de compensación para intermediarios

Respecto del régimen previsto para los sujetos que actúen como intermediarios¹⁶, en función del cual resulta posible compensar las sumas de las retenciones a ingresar con los saldos a favor de libre disponibilidad del I.V.A., se excluye a las retenciones practicadas a sujetos excluidos del "Registro"¹⁷, pero si se podrá aplicar este procedimiento respecto de las practicadas a sujetos "suspendidos transitoriamente"¹⁸.

Se incluye en el texto de la R.G. 2266, para las compensaciones citadas en el párrafo anterior, la obligación de utilizar el programa aplicativo "Compensaciones y volantes de pago" aprobado por la R.G. N° 1659¹⁹.

Se contempla, tal como en la R.G. 1394, que los responsables incluidos en el "Registro" como "acopiadores" u "otros operadores", podrán solicitar su incorporación al mismo en la categoría de proveedores de plan "canje" ante la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada²⁰, a los efectos de oponer la constancia de exclusión de retención del I.V.A., en el caso de que se la hubieran otorgado.

II.4) Régimen de incorporación en el "Registro"

¹⁴ R.G. 2266; Art. 6to; último párrafo

¹⁵ R.G. 2266; Art. 7mo

¹⁶ Acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios -incluidos en el "Registro" - y mercados de cereales a término

¹⁷ R.G. 2266; art. 9; 3er pfo.

¹⁸ R.G. 2266; art. 39; ult. Pfo.

¹⁹ R.G. 2266; art. 9; 4to pfo.

²⁰ R.G. 2266; art. 10mo; ult. pfo.

En el artículo 22 de la R.G. 2266, se modifica la redacción de la definición de los sujetos que pueden ser incluidos en el "Registro", siendo el cambio más relevante la del "acopiador", cuya descripción es mejorada a través de la siguiente definición: *"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"*²¹.

Se condiciona la posibilidad de resultar incluido en el "Registro" a que el solicitante, además de cumplir los requisitos formales, *"no se encuentre incluido en alguna de las situaciones de incorrecta conducta fiscal descritas en el Anexo VI"* de la R.G. 2266.

El artículo 29 de la R.G. 1394 condicionaba la inclusión de los sujetos en el "Registro" al *"comportamiento fiscal del solicitante respecto de sus obligaciones..."* ante la AFIP-DGI y mediante el artículo 39 se preveía como causal de exclusión de dicho "Registro" la "incorrecta conducta fiscal".

Mediante la nueva R.G. 2266²², sólo se introduce una mera modificación formal, enunciando en el Anexo VI de la misma veinte tipos de *"conductas fiscales incorrectas"*, carentes de relevancia, ya que la última de las mismas hace referencia a *"Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión"*.

Se mantiene el mecanismo formal de inclusión en el "Registro" previsto en la R.G. 1394 a través de la presentación del formulario N° 712 Nuevo Modelo y la documentación detallada en el Anexo V de la R.G. 2266.

De este modo, se ha desaprovechado la oportunidad de simplificar, estandarizar y fijar plazos a los funcionarios encargados de llevar adelante el proceso Kafkiano de incorporación en el "Registro", agravado por la falta de asignación de personal a las áreas encargadas de evaluación de las respectivas solicitudes de inclusión en el mismo.

II.5) Publicidad de la Inclusión en el "Registro"

Se sustituye la anterior modalidad de publicidad y de acreditación de la incorporación en el "Registro" a través del Boletín Oficial. A partir del 2 de julio de 2007, la publicación del operador se efectuará en la página "web" de la AFIP-DGI hasta el último día hábil administrativo del segundo mes calendario inmediato siguiente al que hubiera solicitado su inclusión en el "Registro".²³

De este modo, se mantiene el mismo procedimiento contemplado anteriormente en el 2^{do} párrafo del artículo 29 de la R.G. 1394, en lo relativo al plazo "límite" de

²¹ Antes 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.

²² Art. 29

²³ R.G. 2266; art. 29

publicación, en cuyo marco se han producido tortuosas demoras en el proceso de solicitar la incorporación en el “Registro”

En la misma página web, también se publicará la rectificación o sustitución de la Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) hasta el último día hábil administrativo del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación del formulario de declaración jurada N° 712/A²⁴.

Ahora, la incorporación de los responsables en el "Registro" producirá efecto a partir del quinto día “corrido” (antes, 5to día hábil administrativo) inmediato siguiente, inclusive, a aquel en el que se efectúe la descripta publicación en la página web de la AFIP-DGI²⁵.

Para la demostración de la incorporación en el “Registro”, se sustituye la obligación de acreditación mediante copia del Boletín Oficial por parte del sujeto pasible.

La R.G. 2266, dispone que la citada tarea de comprobación de inclusión en el “Registro” estará a cargo de los agentes de retención y, en su caso, el corredor interviniente, verificando en la citada página web que el sujeto pasible de retención no se encuentre suspendido, a los fines de la aplicación de la alícuota del 8 % o del 18 %, según corresponda²⁶.

Tal como lo contemplaba la R.G. 1394, el agente de retención podrá sustituir el procedimiento de acreditación de inclusión en el “Registro” del sujeto pasible de retención, mediante una certificación extendida por alguna de las Bolsas de Cereales autorizadas para actuar en el comercio de granos por cada operación registrada, pero la misma sólo tendrá una validez de diez días corridos a partir de la fecha de emisión²⁷. Al respecto, no resulta claro cómo se aplicará en la práctica el citado plazo de validez de la certificación.

²⁴ R.G. 2266; art. 29

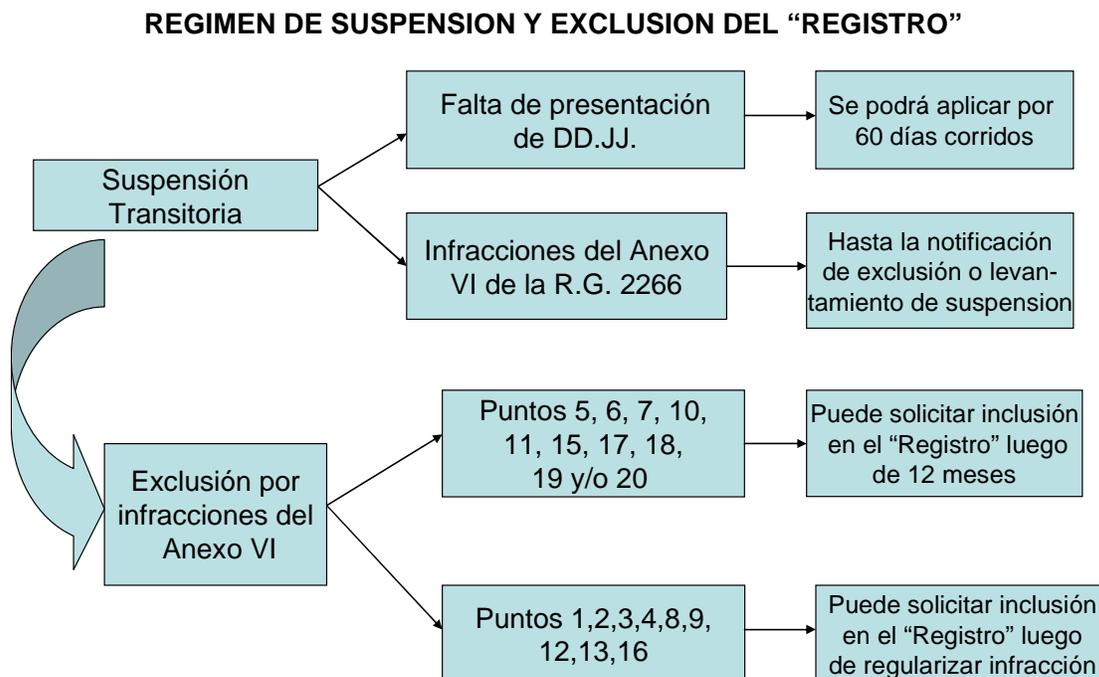
²⁵ R.G. 2266; art. 30

²⁶ R.G. 2266; art. 33

²⁷ R.G. 2266; art. 35; 2^{do} pfo.

II.6) Eliminación del “Registro”. Causales. Procedimiento

A través de la R.G. 2266, se establecen complicadas alternativas de suspensión o exclusión del “Registro”, las cuales, en forma previa a su comentario, se describen en forma resumida en el siguiente gráfico:



Se contemplan dos modalidades de eliminación de los sujetos incluidos en el “Registro”: **a)** suspensión transitoria y **b)** exclusión. En base a lo previsto en el artículo 43 de la R.G. 2266²⁸, se interpreta que la aplicación de uno u otro mecanismo de eliminación del “Registro” no sería optativo para el fisco, sino consecutivos; es decir, para excluir un sujeto del “Registro”, previamente debería haber sido suspendido transitoriamente.

II.6.1) Suspensión transitoria del “Registro”

La AFIP-DGI dispondrá la “suspensión transitoria” del responsable incluido en el “Registro” -excepto corredores- cuando se verifique:

- a) La falta de presentación de una o más declaraciones juradas vencidas correspondientes a obligaciones tributarias a cargo del citado Organismo.
- b) Alguna de las veinte situaciones previstas en el Anexo VI de la R.G. 2266.

En su caso, la “suspensión transitoria” se publicará en el Boletín Oficial y en la página “web” de la AFIP-DGI, con efecto a partir del día siguiente al de publicación,

²⁸ “Este Organismo podrá disponer la exclusión del “Registro”, de aquellos responsables cuya inscripción se encuentre transitoriamente suspendida por aplicación de las previsiones del Artículo 38”.

e indicando el motivo de dicha suspensión, a los fines de que los agentes de retención tomen conocimiento de la suspensión al momento de practicar las retenciones²⁹.

En forma idéntica a la modalidad dispuesta por la R.G. 1394, el sujeto pasible no incluido en el "Registro", estará sujeto a la retención del 100 % del I.V.A. (10,50 % ó 21 %, según el producto).

Aún cuando el sujeto pasible de retención se encuentre suspendido transitoriamente en el "Registro", se contempla en el artículo 39 de la R.G. 2266 que, en el caso de los exportadores e intermediarios, las retenciones practicadas por estos sujetos resultarán susceptibles de ser canceladas mediante compensación con saldos a favor de libre disponibilidad del I.V.A. 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 compensación³⁰ y, por otra parte, la situación del sujeto "suspendido transitoriamente", respecto de los cuales, tal como se mencionó, sí resulta aplicable el mecanismo de compensación³¹.

II.6.1.a) Suspensión transitoria por falta de presentación de DD.JJ.

La "suspensión transitoria" por falta de presentación de declaraciones juradas correspondientes a obligaciones tributarias³², se podrá extender 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.

El sujeto suspendido podrá, dentro del citado lapso, subsanar el incumplimiento que genera la suspensión, mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente y su comunicación a la AFIP-DGI, ante lo cual dicho Organismo procederá a publicar el levantamiento de la suspensión en su página "web".

En el caso de los sujetos³³ suspendidos transitoriamente, las retenciones sufridas durante el período de suspensión no estarán sujetas al reintegro sistemático³⁴.

Si el responsable no cumpliera con las presentaciones de declaraciones juradas dentro del citado plazo de sesenta días, será excluido del "Registro".

II.6.1.b) Suspensión transitoria por "incorrecta conducta fiscal" del Anexo VI de la R.G. 2266

La suspensión transitoria por algunas de las veinte conductas fiscales incorrectas previstas en el Anexo VI de la R.G. 2266, también procederá desde el día inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del

²⁹ R.G. 2266; art. 38

³⁰ R.G. 2266; art. 9; 3er pfo.; art. 39, ult. pfo.

³¹ Luego de levantada la suspensión

³² R.G. 2266; art. 41

³³ Productores y acopiadores por productos de propia producción

³⁴ R.G. 2266; art. 41; 2º pfo.

responsable suspendido y subsistirá hasta tanto la AFIP-DGI emita y notifique la resolución de exclusión del "Registro", de acuerdo con lo establecido en el Artículo 45 de la R.G. 2266 ó, en su caso, su reincorporación.

Como ya se mencionó anteriormente, 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 N° 20 de dicho anexo se incluye a *“Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión”*.

A diferencia de la suspensión transitoria por falta de presentación de declaraciones juradas y, aún cuando en el Anexo VI 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 suspensión³⁵, con la siguiente modalidad:

- a) En el caso de los productores o acopiadores que venden productos de propia producción, al reintegro sistemático general³⁶, o
- b) Para los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término, al reintegro parcial previsto en el artículo 59 de la R.G. 2266, que se comenta en el apartado II.8).

Si correspondiera el levantamiento de la suspensión en el "Registro", la misma se publicará en la página "web" de la AFIP-DGI

II.6.2) Exclusión del “Registro”

La exclusión de un operador del "Registro" que, como se dijo, sólo procedería respecto de aquellos responsables cuya inscripción se encuentre transitoriamente suspendida, se efectuará mediante acto administrativo 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.

El responsable excluido del "Registro", por haber incurrido en alguna de las situaciones previstas como “incorrecta conducta fiscal” contenidas en el Anexo VI, puntos 5, 6, 7, 10, 11, 15, 17, 18, 19 y/o 20, podrá solicitar su incorporación al mismo, luego de transcurridos **doce meses** contados a partir de la fecha de la notificación de su exclusión³⁷.

³⁵ R.G. 2266; art. 42 y 50

³⁶ R.G. 2226; art. 51

³⁷ Anexo VI; R.G. 2266 :

5. Carencia de registros de Compras o de Ventas, o incongruencia de éstos con comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.

6. Omisión total o parcial de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes retentivos vigentes para el impuesto al valor agregado y para el impuesto a las ganancias, o que habiéndolas efectuado, se omita total o parcialmente su ingreso.

7. Omisión de ingreso de retenciones practicadas, compensación improcedente de retenciones y/o todo otro acto que importe el incumplimiento total o parcial de las obligaciones emergentes de los regímenes de retención e información, establecidos por la R.G. 2266 y/o por la R.G. 2118.

10. Incumplimiento de la utilización de los medios de pago establecidos por la Ley N° 25.345 y la R.G. N° 1547.

Dicho plazo, no será de aplicación cuando la exclusión se originara en las restantes situaciones previstas en el Anexo VI ³⁸, ante lo cual cabe interpretar que, habiendo subsanado el incumplimiento, en cualquier momento, se podrá solicitar la reincorporación en el "Registro".

O sea que, ante alguna "incorrecta conducta fiscal", tal como la incluida en el punto 6 del Anexo VI de la R.G. 2266 (Omisión de retener) o en el punto 15 (Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente, técnico o de libre disponibilidad, en el I.V.A.) o en el ya citado N° 20 (Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión), el contribuyente será desterrado por 12 meses de su actividad de productor o comerciante de productos agrícolas.

Durante la vigencia de la R.G. 1394, la aplicación de la sanción encubierta de exclusión del "Registro", recaía como una cuestión de hecho en función de las demoras administrativas para la reincorporación de los sujetos excluidos.

Ahora, mediante la R.G. 2266, la AFIP-DGI, organismo dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, se instaura en forma expresa un procedimiento sancionatorio con penas levemente menores a las previstas en la Ley Penal Tributaria.

II.6.3) Suspensión transitoria o exclusión del "Registro". Reclamo administrativo

-
11. La detección de documentación o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados a efectos de tramitar las solicitudes de inclusión en el "Registro" previstas en el Artículo 24 de la R.G. 2266.
 15. Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente (técnico o de libre disponibilidad) en el impuesto al valor agregado.
 17. Utilización de interpósita persona.
 18. Cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con el comercio de granos.
 19. En el caso de corredores: incumplimiento a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 23 de la R.G. 2266.
 20. Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión.

³⁸ Anexo VI; R.G. 2266:

1. Imputación, con auto de procesamiento o prisión preventiva, por delitos previstos en las Leyes N° 22.415, N° 23.771 o N° 24.769, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras. En el caso de personas jurídicas, dicha condición se hace extensiva a sus integrantes responsables.
2. Auto de quiebra decretada del solicitante o de los integrantes responsables, en caso de personas jurídicas.
3. Incumplimiento a la obligación de denunciar su domicilio fiscal o éste sea inexistente o incorrecto. En el caso de personas jurídicas dicha obligación se hace extensivo a los integrantes, representantes, apoderados y autorizados.
4. Incumplimiento total o parcial de requerimientos.
8. Incumplimientos a las normas conjuntas R.G. N° 1593 (AFIP) y Res. N° 456 (SAGPyA), y R.G. N° 1880 (AFIP), Resol. Nros. 335 (SAGPyA) y 317 (ST).
9. Incumplimientos con el régimen informativo dispuesto por el Artículo 18 de la R.G. N° 2205.
12. La detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes.
13. Registre calificación "E" en la base del sistema informático denominado "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)", establecido por la R.G. N° 1974.
14. Ajustes de fiscalización relevantes.
16. Conductas encuadradas en el segundo párrafo del Artículo 49, del Dto. Reglamentario N° 1397/79 o del 2do párrafo del art. 39, punto 2, de la Ley N° 11.683.

En forma similar a lo previsto en la R.G. 1394, se establece que los sujetos que no se encuentren en las nóminas de las publicaciones en la página "web" como integrantes del "Registro", podrán solicitar ante la AFIP-DGI la revisión de su no incorporación. Se elimina el plazo límite de 30 días hábiles previsto en la citada resolución general para presentar esta solicitud ante el fisco.

No obstante, se deberá tener presente el plazo de 12 meses durante el cual no se podrá solicitar la reincorporación ante la AFIP-DGI, cuando dicho Organismo encuadrara la conducta del responsable en las infracciones previstas en el 2^{do} párrafo del artículo 46 de la R.G. 2266, el cual remite a determinadas conductas del Anexo VI de la R.G. 2266 ya descriptas en el apartado anterior.

Se mantienen las disposiciones de la la R.G. 1394, en función de las cuales la resolución de la procedencia o no de la inclusión en el "Registro", se comunicará hasta el último día hábil administrativo del mes inmediato siguiente al de la presentación de la solicitud de incorporación³⁹, o al del aporte de la demás documentación que requiera el fisco de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la R.G. 2266, según corresponda, y se publicará en la página web de la AFIP-DGI hasta el último día hábil administrativo del mes calendario inmediato siguiente a aquél en el cual el juez administrativo interviniente dicte la resolución que así lo disponga.

El acto administrativo que disponga la exclusión del "Registro" será recurrible en los términos del Artículo 74 del Decreto N° 1397/79 reglamentario de la ley 11683.

II.7) Régimen de reintegro sistemático de retenciones sufridas

En relación con el procedimiento de reintegro sistemático de las retenciones a los productores primarios y acopiadores por su propia producción, se sustituye la forma de su determinación, pero sin cambios sustanciales.

Se dispone la aplicación de un porcentaje sobre la retención, en lugar de aplicarse sobre el precio de venta. Por ejemplo, el anterior reintegro del 7 % sobre el precio, ahora se establece como el 87,50 % de la retención, el cual aplicado sobre el porcentaje de retención del 8 % resulta equivalente.

Se establece que el reintegro no procederá para los sujetos suspendidos transitoriamente en el "Registro"; en forma definitiva para el caso de falta de presentación de DD.JJ. de obligaciones tributarias, y hasta el levantamiento de la suspensión, para los sujetos que hayan incurrido en alguna de las veinte situaciones previstas en el Anexo VI de la R.G. 2266.

Ante el incumplimiento de la obligación de declarar los montos efectivamente reintegrados, la AFIP-DGI intimará al responsable para que dentro del plazo de diez días hábiles administrativos presente la declaración jurada rectificativa consignando dichos montos, bajo apercibimiento de la caducidad automática del reintegro efectuado, la suspensión y, en su caso, la exclusión del "Registro" y el cobro de los montos respectivos mediante ejecución fiscal⁴⁰.

³⁹ R.G. 2266; art. 49

⁴⁰ R.G. 2266; art. 57

De no presentarse la declaración jurada rectificativa en el plazo citado en el párrafo anterior, la AFIP-DGI constituirá en mora al responsable otorgándole un plazo suplementario improrrogable de cinco hábiles administrativos para regularizar su situación, vencido el cual se hará efectivo el referido apercibimiento.

II.8) Reintegro “parcial” para intermediarios

Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término que actúen como intermediarios, por las operaciones que no provengan de la propia producción, podrán solicitar el reintegro “parcial” del importe de las retenciones sufridas durante el período de suspensión del “Registro”, por aplicación de lo normado en el artículo 38, inciso b) de la R.G. 2266⁴¹.

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 % (3 %).

La mencionada solicitud de reintegro parcial, se deberá efectuar dentro de los treinta días corridos contados desde la publicación del levantamiento de la suspensión en la aludida página “web” de la AFIP-DGI.⁴²

Mediante este sistema de “reintegro parcial”, se ha pretendido contemplar el caso de los intermediarios de la cadena de comercialización que, al ser suspendidos transitoriamente del “Registro”, se les practican retenciones del diez con cincuenta por ciento (10,50%) -granos-, que tampoco serán devueltas.

Si bien el 2^{do} párrafo del artículo 9^o de la R.G. 2266 establece como condición para destinar los saldos a favor de libre disponibilidad del IVA a la compensación de las retenciones practicadas a productores, la de estar **incluido** en el “Registro”, en base a lo previsto en el último párrafo del artículo 39 de dicha resolución, el intermediario podrá utilizar las retenciones sufridas⁴³ –al 10,50 % en el caso de granos- para aplicarlas al ingreso de las retenciones practicadas a los productores.

Es decir que, en el caso de un intermediario suspendido transitoriamente en el “Registro”, sufrirá retenciones al 10,50 % y, si adquiere cereales a un productor incluido en el “Registro”, le practicará retenciones a la alícuota del 8 %, que podrán ser compensadas con saldos a favor de I.V.A. de libre disponibilidad.

Si bien en estos casos se genera un desfasaje del 2,50 %, el perjuicio está dado por la circunstancia de que las retenciones sufridas a la alícuota del 10,50 %, se inmovilizan como saldo a favor del contribuyente.

Lo expuesto, implica provocar el apartamiento del intermediario en la cadena de comercialización, como consecuencia de la inmovilización financiera (saldos a favor)

⁴¹ Conductas fiscales incorrectas del anexo VI de la R.G. 2266

⁴² R.G. 2266; art. 59,60

⁴³ U otro saldo a favor de I.V.A.

generada en una actividad que, si bien opera con montos elevados de fondos, sus márgenes de intermediación son reducidos y pueden resultar gravemente afectados por la acumulación de saldos a favor de I.V.A.

A través del reintegro parcial del 2,50 %, se interpreta, que se ha perseguido el objetivo de compensar el citado desfasaje. No obstante, subsisten los efectos temporales derivados de los diferentes momentos en que se sufren las retenciones y en que se produciría la citada devolución parcial.

II.9) Modalidad de pago del I.V.A. no retenido

En lo que respecta al régimen de pago de la diferencia entre el monto del I.V.A. y el de la retención practicada, mediante transferencia bancaria o depósito en la cuenta bancaria cuya Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) fuera denunciada por el vendedor, se sustituye el medio de consulta -Boletín oficial- por el de la página "web" de la AFIP-DGI.

En los casos en que la C.B.U. fuera incorrectamente denunciada y/o publicada, los adquirentes deberán aplicar las alícuotas⁴⁴ de retención del 10,50 % o del 21,00 %, según corresponda, la que quedará sujeta al reintegro sistemático. La R.G. 1394 excluía del reintegro sistemático a dichas retenciones⁴⁵.

II.10) Vigencia

Las disposiciones de la R.G. 2266 serán aplicables para las operaciones y sus respectivos pagos que se realicen a partir del 2 de julio de 2007, inclusive.

No obstante, se establece que las disposiciones que a continuación se indican, serán de aplicación a partir del día 1º de julio de 2007, inclusive:

a) Artículo 7^{mo}, último párrafo, que establece la inaplicabilidad de la opción prevista en el artículo 6^{to} de la R.G. 2233 (SI.CO.RE), para los casos en que los agentes de retención hubieran practicado retenciones en exceso, mediante la cual se podría devolver los importes retenidos incorrectamente al sujeto pasible y compensar dichos importes con retenciones pendientes de ingresar

b) Artículo 9^{no}, tercer párrafo, en función del cual no resulta aplicable para las retenciones practicadas a sujetos excluidos del "Registro", el régimen previsto para los intermediarios para compensar las sumas de las retenciones a ingresar con los saldos a favor de libre disponibilidad del I.V.A.

Los importes de las retenciones practicadas por operaciones realizadas hasta el día anterior al de la entrada en vigencia de la R.G. 2266, por aplicación de las disposiciones de la R.G.1394, deberán ser ingresadas de acuerdo con las formas, plazos y demás condiciones establecidos en esta norma.

Se establece que las nóminas de responsables incluidos en el "Registro", publicadas por aplicación de la R.G. N° 1394, continuarán vigentes.

⁴⁴ R.G. 2266; art. 70

⁴⁵ R.G. 1394; art. 56

III) Conclusiones

La “sanción” de exclusión del “Registro” por el término de 12 meses, en base al juzgamiento de los funcionarios del fisco de determinadas conductas incluidas en el anexo VI de la R.G. 2266, resulta evidentemente inaplicable por su ilegalidad.

Cuando el marco sancionatorio carece de razonabilidad y de sustento legal, se consigue el efecto opuesto al supuestamente perseguido, lo cual se traduce en el fomento de la marginalidad.

La enumeración de conductas fiscales incorrectas, asimilables a tipos penales, pero sin que exista el debido proceso adjetivo, agravan la característica de ley penal en blanco que tenía el anterior régimen de la R.G. 1394, lo que resulta evidente en la enumerada en el punto 20 del citado anexo VI: *“Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión”*.

Resulta evidente que la AFIP-DGI no ha receptado, o hace caso omiso, de la gran cantidad de recursos de amparo interpuestos con éxito por los contribuyentes.

En el marco de una política extremadamente intervencionista y regulatoria, el fisco emite disposiciones por las cuales se desentiende de la situación de los productores y comerciantes en granos que, para desarrollar su actividad, si bien deben detentar una correcta conducta fiscal, se los penaliza con sanciones desproporcionadas

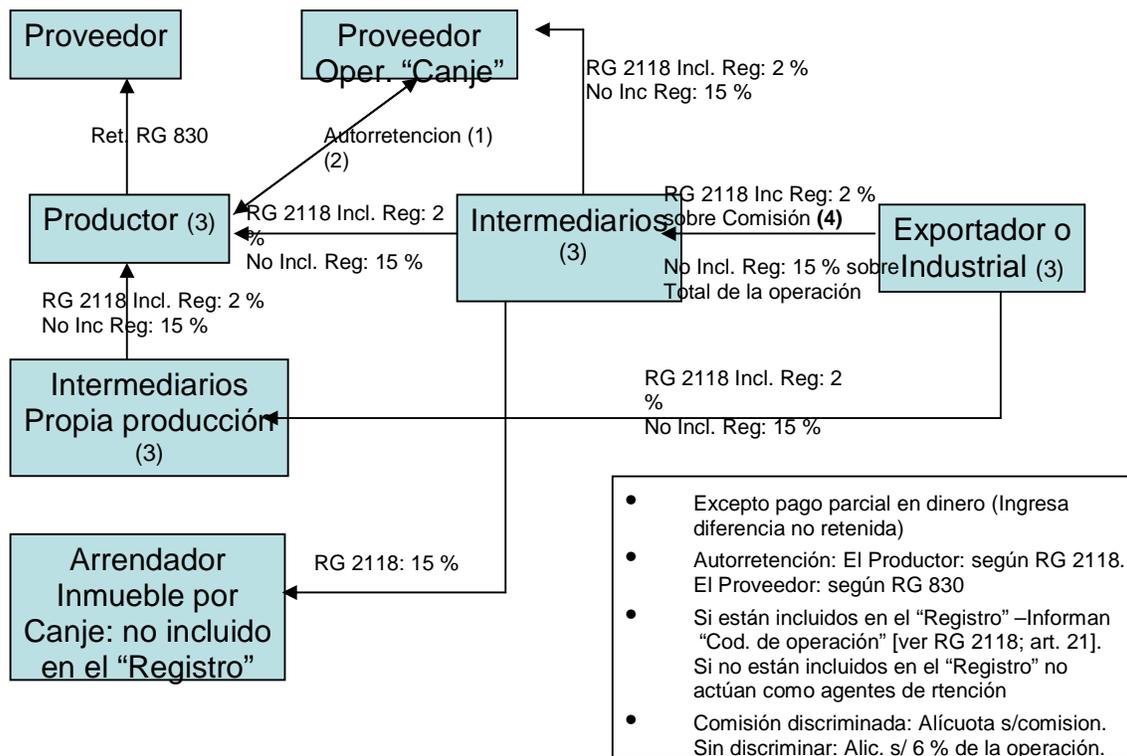
No se ha aprovechado la modificación integral del régimen de la R.G. 1394 para, al menos, haber previsto una mera intimación, formalmente notificada, de que el incumplimiento de alguna obligación acarreará la suspensión o eliminación del “Registro”⁴⁶.

Ante la decisión estratégica de continuar con el sistema del “Registro”, se debió haber flexibilizado la utilización de este instrumento, de modo tal que las “sanciones” derivadas de la exclusión de los operadores, sólo recayeran en sujetos de indudable y comprobada marginalidad.

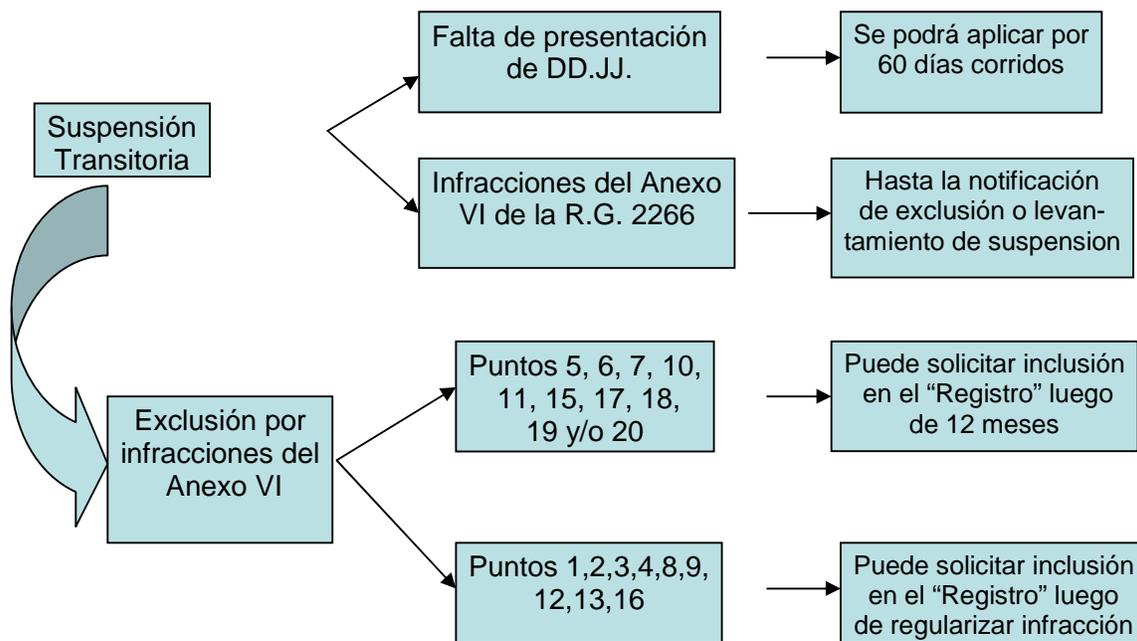
Néstor Cáceres y Asociados
Achaval Rodríguez Nº 70. Piso 2. Ofic.5
Córdoba
T.E. 0351-4283532
nestorcaceres@arnet.com.ar

⁴⁶ Estableciendo una intimación similar a la prevista en el artículo 57 de la R.G. 2266

Régimen de retención del impuesto a las Ganancias [RG (AFIP) 2118]



REGIMEN DE SUSPENSION Y EXCLUSION DEL "REGISTRO"



Fecha 24/05/2007		TRIGO		GIRASOL		MAIZ		SOJA	
Rendimiento	Qq/Ha	35	45	18	25	75	95	28	38
Precio futuro	U\$\$/QQ	13,7	13,7	22,7	22,7	11,7	11,7	19,8	19,8
Ingreso Bruto	U\$\$/Ha	480	617	409	568	878	1112	554	752
Gs.comercialización	%/IB	18	18	12	12	28	28	15	15
Ingreso Neto	U\$\$/Ha	393	506	360	499	632	800	471	640
Labranzas	U\$\$/Ha	31	31	32	32	27	27	43	43
Semilla	U\$\$/Ha	22	22	26	26	75	75	35	35
Urea; FDA	U\$\$/Ha	100	100	44	44	95	95	15	15
Agroquímicos	U\$\$/Ha	20	20	29	29	21	21	51	51
Cosecha	U\$\$/Ha	38	49	33	45	70	89	44	60
Costos directos	U\$\$/Ha	-211	-222	-164	-176	-288	-307	-188	-204
Margen Bruto	U\$\$/Ha	182	284	196	323	344	493	283	436
Porcentaje s/Ingreso		38,00%	45,99%	47,86%	56,99%	39,18%	44,38%	51,09%	57,89%

Nota: precios sin IVA; Flete corto 20 Km; Largo 200 Km.

Fuente: INTA EEA Pergamino; 2007