



**RETENCION IVA
COMERCIO DE GRANOS
RES. GRAL. Nº 2.300 – AFIP
TRABAJO CR. NESTOR CACERES**

COMERCIALIZACION DE GRANOS. REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS. R.G. 2300

Introducción

En el marco de la inestabilidad jurídica a través del cual se rigen las obligaciones impositivas de los contribuyentes de nuestro país, a menos de tres meses de publicada la R.G. 2266¹, por medio de la cual se sustituyó la anterior norma reglamentaria del régimen de retención del I.V.A. en el comercio de granos y legumbres secas (R.G. 1394), ahora se publica la R.G. 2300², que reemplaza íntegramente a la citada R.G. 2266.

No parece contribuir a la correcta interpretación y aplicación de las normas reglamentarias el procedimiento adoptado últimamente por la AFIP-DGI, en función del cual para introducir cambios parciales en la normativa vigente, procede a sustituir el texto íntegro de las mismas, lo cual obliga a comparar la totalidad de articulado y anexos a los fines de tomar conocimiento de las nuevas obligaciones.

Se insiste en el incremento de la diferenciación de los sujetos incluidos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres secas”³ tal como se comentara en un reciente trabajo⁴ con el previsible aumento de complejidad para la inclusión y permanencia en el mismo.

El principal cambio, relativo al procedimiento de inclusión en el “Registro”, a través de un aplicativo y el acceso a trámites vía Internet, no implica una genuina mejora en los trámites, atento a que de todos modos se debe concurrir a las oficinas del fisco para el aporte de una más voluminosa cantidad de documentación e información.

¹ B.O.: 15/06/2007.

² B.O.: 06/09/2007

³ En adelante el “Registro”

⁴ P.A.T.; Errepar; Nº 586; julio/2007

En razón de la extensión y complejidad de esta norma reglamentaria de 85 artículos (la ley del I.V.A.: 54), sólo se comentarán las modificaciones más importantes introducidas a la R.G. 2266.

I) Operaciones “canje”

Se vuelve a incorporar a los proveedores de planes canje incluidos en el “Registro”⁵, como sujetos a los que les resulta 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 %⁶, lo cual, respecto de los planes canje, resulta operativo en la medida en que existan pagos parciales.

Se elimina para las “operaciones canje” la obligación de consignar en los comprobantes respaldatorios la leyenda “operación encuadrada en el artículo 6 de la R.G. 2266 (ó 2300)” y los datos relativos al tipo, número y fecha del comprobante emitido por la otra parte o, en su caso, por el adquirente o intermediario⁷.

En sustitución de la obligación citada precedentemente, se incluye en la R.G. 2300 el Anexo XI, a través del cual se establecen obligaciones específicas de registración de las operaciones, cuando éstas se realicen mediante canje de por bienes o servicios. Al respecto, en los plazos previstos por la R.G. 1415⁸, se deberá registrar: **a)** CUIT e identificación de la contraparte, **b)** Fecha, tipo y N° del comprobante, **c)** Tipo y cantidad de grano o producto/locación/servicio, **d)** Importe Neto del I.V.A., de la retención/percepción y total, **e)** Número de contrato/canje, **f)** Tipo de canje (parcial o total), **g)** Tipo de operación (compra o venta), **h)** CUIT e identificación del corredor interviniente (de corresponder).

En forma similar a las previsiones contenidas en las normas anteriores (R.G. 1394; 2266), los proveedores de planes canje podrán oponer su constancia de exclusión del régimen de retención del I.V.A.⁹, pero ahora se limita tal posibilidad sólo para: **a)** acopiadores, **b)** mercados de cereales a término, **c)** arrendador comerciante de granos, **d)** contratista rural, **e)** aplicador aéreo, **f)** proveedor de insumos o bienes de capital.

En lo que respecta a los acopiadores que requieran actuar como proveedores de planes canje, se elimina la obligación de solicitar su incorporación mediante nota ante la AFIP.DGI¹⁰.

II) Bolsas de Cereales. Agentes de retención

En relación con la obligación de los agentes de retención, en función de la cual deben informar a las Bolsas de Cereales las operaciones que no cuenten con

⁵ La R.G. 2266 los había excluido

⁶ R.G. 2300; art. 4to; inc a) y b); art. 22 inc. i)

⁷ R.G. 2266; art. 6to; 3er pfo.

⁸ Art. 46 - Dentro de los primeros QUINCE (15) días corridos del mes inmediato siguiente a aquél en el cual se haya producido su emisión o recepción. Para sujetos inscriptos en el IVA se podrá efectuar hasta el día hábil inmediato anterior -del mes inmediato siguiente- a aquél en el cual corresponda presentar la DD.JJ. del IVA.

⁹ R.G. 2300; art. 10

¹⁰ R.G. 2266; art. 10; ult. Pfo.

la certificación extendida por dichas entidades, se modifica el plazo para suministrar tal información, que antes era de 10 días hábiles administrativos y ahora será de 15 días corridos¹¹.

III) Código de operación

Si bien sólo es una cuestión referida a la redacción de la nueva norma reglamentaria, la descripción del “código de operación” se establece mediante la nota aclaratoria N° 19.1¹².

IV) Régimen de inclusión en el “Registro”

En primer lugar, cabe mencionar que ahora la inclusión en el “Registro” deja de ser una obligación. Ahora es una opción para el contribuyente según surge de la sustitución del término “*deberán*”¹³ por el de “*podrán*” contenido en los artículos 20 y 21 de la R.G. 2300.

IV.1) Categorías

Nuevamente, se modifica la definición de los sujetos que pueden ser incluidos en el “Registro”, respecto de los cuales en lugar del término “denominación” ahora se los identifica con el de “categorías”¹⁴, las cuales se detallan a continuación: **a)** productor, **b)** acopiador, **c)** desmotador, **d)** corredor, **e)** mercados de cereales a término, **f)** arrendador comerciante de granos, **g)** contratista rural, **h)** aplicador aéreo, **i)** proveedor de insumos o bienes de capital, **j)** profesional y **k)** otro.

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

Respecto de los “acopiadores”, se amplía su definición, la cual se transcribe íntegramente, subrayando el agregado: “*sujeto que comercializa granos por cuenta propia y/o en consignación; recibe, acondiciona y/o almacena granos, en instalaciones propias y/o explota instalaciones de terceros. Se encuentra comprendida la comercialización de granos de propia producción, cuando la actividad sea complementaria de las citadas precedentemente para esta categoría*”¹⁵.

IV.2) Procedimiento de solicitud de inclusión en el “Registro”

¹¹ R.G. 2266; art. 17; utl pfo. – R.G. 2300; art. 18, ult. Pfo.

¹² R.G. 2266 y 2300; art.19

¹³ R.G. 2266; art. 21

¹⁴ R.G. 2266 y 2300; art. 22

¹⁵ 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.

Se sustituye el procedimiento manual de solicitud de inclusión en el “Registro”, mediante el cual se utilizaba el formulario N° 712 (nuevo modelo) con el aporte de la documentación prevista en el Anexo V de la R.G. 2266¹⁶.

IV.2.1) Aplicativo

A partir del 1º de octubre de 2007, la tramitación de las solicitudes de: **a)** inclusión, **b)** actualización de datos, **c)** cambio de categoría —excepto corredor—, o **d)** reinclusión en el “Registro”, se deberán efectuar mediante la utilización del programa aplicativo denominado “AFIP DGI - REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS Versión 2.0”, que genera el formulario de declaración jurada **N° 937**¹⁷.

Asimismo, se dispone que la “única” modalidad de presentación de la información, será mediante transferencia electrónica de datos a través de la página “web” de la AFIP-DGI. Sólo se contempla, como excepción, que cuando el archivo a transferir tenga un tamaño superior a 2 Mb y, por tal motivo, los sujetos se encuentren imposibilitados de remitirlo electrónicamente, se podrá concurrir al citado Organismo a fin de realizar la transmisión del mismo.

IV.2.2) Trámites con clave fiscal

Con posterioridad a la transmisión de las solicitudes generadas por el aplicativo citadas en el apartado anterior, se deberá ingresar en el servicio “Registro Fiscal de Operadores de Granos”, opción “Ingresar Solicitud” de la página “web” de la AFIP-DGI.

En primer lugar, para verificar el ingreso de la información generada mediante el programa aplicativo, se deberán ingresar los siguientes datos: **a)** Número verificador, y **b)** número de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario.

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

Si el “resultado” del trámite no arroja inconsistencias, se deberá aportar la documentación que se menciona en el apartado siguiente. Cabe interpretar que, en caso contrario, el fisco deberá comunicar el tipo de “inconsistencia” a los fines de que el contribuyente la resuelva y/o aclare.

IV.2.3) Aporte de documentación

¹⁶ La que de todos modos se deberá seguir aportando

¹⁷ El programa podrá ser transferido desde la página “web” de la AFIP-DGI (/www.afip.gov.ar).

Luego de la verificación del “Estado de la Solicitud”, según el procedimiento detallado precedentemente, si NO se registraran inconsistencias en los procesos de control formal, el “responsable” deberá presentarse, en la dependencia en la cual se encuentre inscripto, dentro de los 5 días corridos posteriores al vencimiento del plazo fijado mencionado en el apartado anterior¹⁸, con la documentación que se detalla en el Anexo V de la R.G. 2300 y el formulario N° 937 emitido por el aplicativo comentado en el apartado IV.2.1).

Se establece que la falta de presentación de los citados elementos en el plazo indicado, dará lugar al archivo de la solicitud efectuada y que, por otra parte, si la documentación presentada no reúne los requisitos previstos por la R.G. 2300, se producirá el rechazo del trámite.

Se dispone que se admitirá sólo una presentación por tipo de solicitud, hasta que la misma sea resuelta, quedando facultada la AFIP-DGI a seguir determinada prelación en los distintos trámites que se interpongan. Resulta intrascendente el sentido de esta “facultad” que se otorga a sí mismo el Organismo, para resolver los trámites sin ningún condicionamiento.

En lo que respecta a la documentación a presentar detallada en el Anexo V de la R.G. 2300, se amplía la cantidad respecto de la exigida por la anterior R.G. 2266.

Cabe mencionar, que se establece la exigencia de la presentación de la documentación por parte del contribuyente o, en su caso, por un sujeto autorizado de acuerdo a lo previsto en el sistema de “clave fiscal”, reglamentado por la R.G. 2239.

Se elimina el requisito de entregar una certificación extendida por una entidad representativa del sector, de primero, segundo o tercer grado, acreditando la condición de productor o acopiador y, por ende, la obligación de estas entidades de informar al fisco¹⁹.

En el caso de los acopiadores, ahora se exige fotocopia de la documentación otorgada por la ONCCA, acreditando el número de inscripción del operador, y el número de cada planta propia y/o de terceros.

Se agregan exigencias específicas para las siguientes actividades (categorías):

- ◆ Contratistas rurales y aplicadores aéreos: fotocopia de la documentación respaldatoria del dominio de la maquinaria/aeronave declarada o, en su caso, de leasing, alquiler, etc..
- ◆ Arrendadores: fotocopia del título de propiedad del inmueble propio afectado a la explotación agropecuaria.

¹⁸ R.G. 2300; art. 29; 3er pfo.

¹⁹ R.G. 2266; art. 37

Además de lo expuesto y, con carácter general, aunque con variantes según la categorías de cada operador, el artículo 32 de la R.G. 2300, establece la obligación de acreditar la condición de:

a) empleador, **b)** agente de retención en el I.V.A. **c)** agente de retención del impuesto a las ganancias, **d)** de inscripción como operador del comercio de granos ante la ONCCA.

IV.2.4) Solicitud: plazos y condiciones

Se establecen formalidades específicas para “administrar” la situación del sujeto en relación con el “Registro”, según se describe a continuación:

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

b) Actualización de datos: hasta el último día del mes inmediato siguiente al que se produzca alguna incorporación o modificación respecto de los datos declarados oportunamente mediante el aplicativo descripto en el apartado IV.2.1), o a requerimiento de la AFIP-DGI, que también podrá solicitarla a los responsables que hayan sido incluidos en el “Registro” con anterioridad a la entrada en vigencia de la R.G. 2300.

c) Reinclusión en el “Registro”: sólo para sujetos cuya inclusión haya sido tramitada a partir de la entrada en vigencia de la R.G. 2300²⁰, para la misma categoría, siempre que no hubiera sido excluido por alguna de las causales comprendidas en el segundo párrafo del artículo 50 de la citada Resolución General y la solicitud se efectúe dentro de los NOVENTA (90) días corridos de la notificación de la resolución de exclusión, previa regularización de las causales que originaron la exclusión.

d) Exclusión del “Registro”: ingresando al servicio “Registro Fiscal de Operadores de Granos” mediante clave fiscal, opción “Solicitar baja del Registro” —excepto que se encuentre suspendido de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 40 de la R.G. 2300—. Al confirmar la opción se producirá la exclusión del “Registro”, constituyendo esta acción la aceptación tácita de todos los efectos que la misma produce.

IV.2.5) Procedencia de la Solicitud

Se establece que la procedencia o denegatoria de la solicitud, de corresponder, será determinada en función del cumplimiento de los requisitos previstos en la R.G. 2300 y de la conducta fiscal del solicitante.

IV.2.6) Plazo para resolver la procedencia de la Solicitud

²⁰ 1º de octubre de 2007

La AFIP-DGI resolverá la procedencia o la denegatoria de las solicitudes en un plazo de 90 días corridos —excepto actualización de la CBU²¹— contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, al de la aceptación formal de la solicitud interpuesta o, en su caso, desde la fecha en que el responsable presente la totalidad de la documentación que le sea requerida en el marco del “Registro”.

De resultar procedente la solicitud, la AFIP-DGI procederá a actualizar el “Registro” en su página “web”, indicando los datos del sujeto, el cual podrá imprimir las constancias resultantes de cada trámite (inclusión, reinclusión, exclusión, cambio de categoría, actualización de datos ó de CBU, etc.), según los modelos incluidos en el Anexo X de la R.G. 2300²².

Como se mencionó precedentemente, el fisco se puede tomar un plazo de 90 días corridos para resolver las solicitudes ante el “Registro”. Luego²³, se dispone que la inclusión, reinclusión y cambio de categoría de los responsables en el citado “Registro”, producirán efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, a aquel en el que se efectúe la publicación en la página web de la AFIP-DGI. La “actualización de datos” producirá efectos una vez emitida la constancia de aceptación prevista en el Anexo X, Apartado D.

IV.2.7) Denegatoria de las solicitudes ante el “Registro”

Se establece que la denegatoria de la solicitud de: **a)** inclusión, **b)** reinclusión, **c)** cambio de categoría, o **d)** actualización de datos, en el “Registro”, se efectuará mediante el dictado de un acto administrativo, el cual será notificado al responsable mediante alguno de los procedimientos previstos en el artículo 100 de la ley 11683.

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

En caso de tratarse de actualización de datos, la denegatoria hará pasible al responsable de la suspensión en el “Registro”, excepto a los sujetos incluidos en la categoría “corredores”, a los que se le aplicará el procedimiento dispuesto en el artículo 48 (evaluación de permanencia en el “Registro”)²⁴.

V) Acreditación de la inclusión en el “Registro”

Cuando se realicen operaciones de compraventa de granos y legumbres secas, los agentes de retención y, en su caso, el corredor interviniente, deberán verificar: a) la inclusión en el “Registro” del sujeto pasible de retención, su inclusión en el “Registro” y b) que no se encuentre suspendido, a los fines de la aplicación de la alícuota del 8%, para lo cual, en forma similar a como preveía la R.G. 2266, deberán imprimir la consulta al “Registro” en la referida página

²¹ El trámite de actualización de la CBU se resolverá cuando el responsable concurra a la dependencia en que se encuentre inscripto con los elementos previstos en el Apartado B del Anexo V de la RG 2300.

²³ R.G. 2300; art. 33

²⁴ R.G. 2300; art. 34

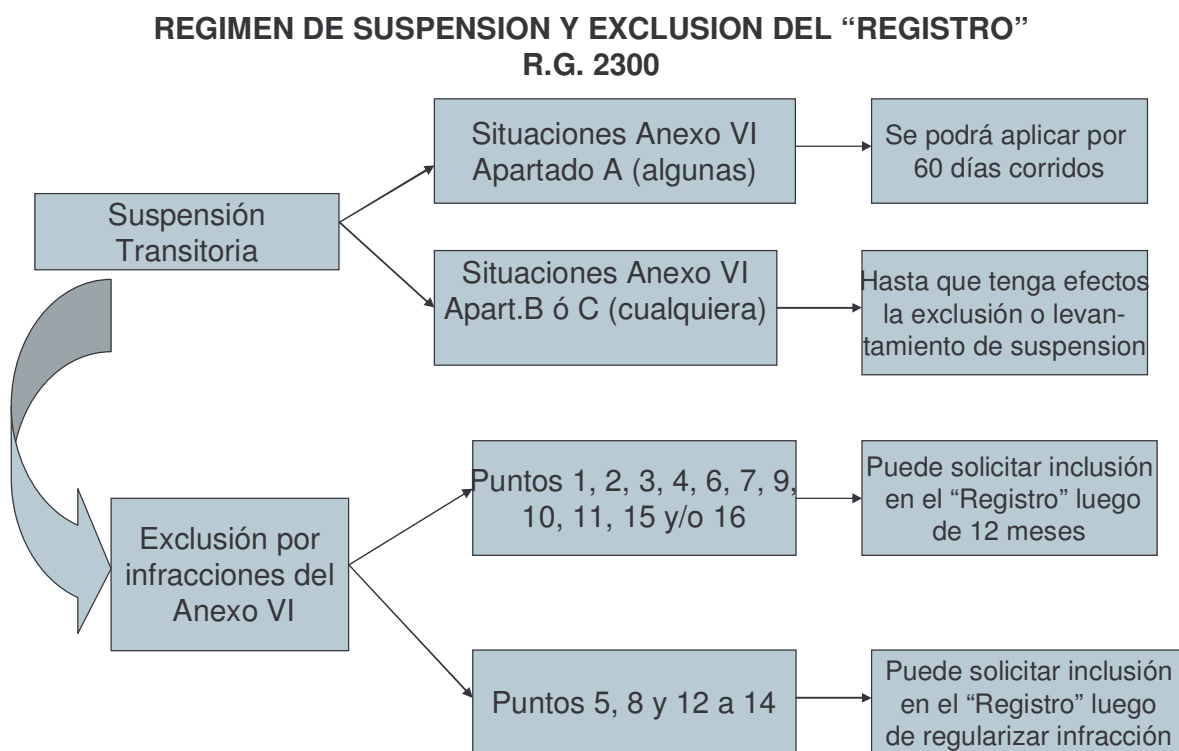
“web” y solicitar la misma documentación que exigía la citada resolución general²⁵.

Se mantiene el procedimiento de acreditación de los sujetos pasibles de retención a través de una certificación extendida por alguna de las **Bolsas de Cereales (sistema de obleas)** pero, aún así, el agente de retención estará obligado a efectuar e imprimir la consulta realizada a la página web de la AFIP-DGI²⁶.

Se elimina el requisito del plazo de validez de las citadas constancias que se preveía en el régimen anterior²⁷.

VI) Eliminación del “Registro”. Causales. Procedimiento

En forma similar al procedimiento implementado mediante 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 gráfico²⁸:



Se contemplan dos modalidades “disciplinarias” de los sujetos incluidos en el “Registro”: **a)** suspensión transitoria y **b)** exclusión. En base a lo previsto en el artículo 47 de la R.G. 2300, se interpreta, a diferencia de lo previsto en la R.G.

²⁵ R.G. 2300; art. 36,37

²⁶ R.G. 2300; arts. 36 inc. a) y 37, inc. a)

²⁷ R.G. 2266; art. 37; 2do Pfo.

²⁸ Atento a su importancia, se adoptó el criterio de actualizar este capítulo del trabajo citado en Ref. 4

2266²⁹, mediante la nueva norma reglamentaria el Fisco podrá aplicar uno u otro mecanismo de eliminación del "Registro" en forma discrecional; es decir, podrá excluir un sujeto del "Registro", sin que necesariamente haya sido previamente suspendido transitoriamente.

Asimismo, en el marco del procedimiento condicionante de la permanencia en el "Registro", se establece con carácter general un nuevo requisito: "Condición de habitualidad"³⁰.

Se dispone que, a los efectos de su permanencia en el "Registro", se tendrá que exteriorizar la condición de habitualidad en el comercio de granos. A tal fin el responsable deberá efectuar y declarar ventas gravadas en el I.V.A., vinculadas al comercio de granos desde su inclusión al "Registro", en las condiciones que para cada caso se establecen a continuación:

- a) Productor: en al menos una DD.JJ. dentro de los últimos 18 períodos mensuales consecutivos.
- b) Restantes operadores —excepto corredores—: en al menos una DD.JJ. dentro de los últimos 12 períodos mensuales consecutivos.

Adicionalmente, se establece la posibilidad de aplicar otros "parámetros objetivos de medición", para determinar el cumplimiento de las condiciones señaladas.

VI.1) Suspensión transitoria del "Registro"

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

- a) Alguna de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartado A de la R.G. 2300.
- b) Cualquiera de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartados B o C. de la R.G. 2300

Cabe mencionar que el Anexo VI de la R.G. 2300, ahora está subdividido en tres apartados: **a)** Controles sistémicos formales, **b)** Controles objetivos practicados en verificaciones y/o fiscalizaciones y **c)** Estado del contribuyente en procesos judiciales.

Según se le encuadre la conducta en "alguna" de las dispuestas en el apartado A, el plazo de suspensión será por 60 días corridos; en caso contrario, si resulta encuadrado en "cualquiera" de las de los apartados B ó C, la suspensión durará hasta que se levante la misma, o se lo excluya del "Registro".

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 segundo día corrido inmediato siguiente al de publicación, e indicando el motivo de dicha

²⁹ "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".

³⁰ R.G. 2300; art. 46

suspensión, a los fines de que los agentes de retención tomen conocimiento de la suspensión al momento de practicar las retenciones³¹.

En forma idéntica a la modalidad dispuesta por la R.G. 1394 y 2266, el sujeto pasible suspendido en el "Registro", estará sujeto a la retención del 100 % del I.V.A. (10,50 % ó 21 %, según el producto). Además, mediante la R.G. 2300, se establece que la suspensión implicará el archivo de los trámites que se hubieran interpuestos respecto del "Registro".

Aún cuando el sujeto pasible de retención se encuentre suspendido transitoriamente en el "Registro", se contempla en el artículo 41 de la R.G. 2300 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 compensación³² y, por otra parte, la situación del sujeto "*suspendido transitoriamente*", respecto de los cuales, tal como se mencionó, sí resulta aplicable el mecanismo de compensación³³.

VI.1.a) Suspensión transitoria por conductas previstas en el Anexo VI, apartado A de la R.G. 2300

La "suspensión transitoria" por encuadrarse la conducta del contribuyente dentro de las agrupadas como "controles sistémicos formales"³⁴, 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". También se prevé que la AFIP-DGI podrá levantar la suspensión si toma conocimiento de la regularización del incumplimiento.

En el caso de los sujetos³⁵ suspendidos transitoriamente, las retenciones sufridas durante el período de suspensión no estarán sujetas al reintegro sistemático³⁶.

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

³¹ R.G. 2300; art. 40; 42

³² R.G. 2300; art. 9; 3er pfo.; art. 41, ult. pfo.

³³ Luego de levantada la suspensión

³⁴ R.G. 2300; art. 43

³⁵ Productores y acopiadores por productos de propia producción

³⁶ R.G. 2300; art. 43; 2º pfo.

VI.1.b) Suspensión transitoria por conductas previstas en el Anexo VI, apartado B y C de la R.G. 2300

La suspensión transitoria por algunas de las veinte conductas fiscales incorrectas previstas en el Anexo VI de la R.G. 2300, ahora subdivididas en los apartados B y C, procederá desde el segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido y subsistirá hasta tanto “tenga efecto” la resolución de exclusión del “Registro”, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 49 de la R.G. 2300 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° 16 de del apartado B de dicho anexo se incluye a *“Todo otro incumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del Registro”*.

A diferencia de la suspensión transitoria por conductas incluidas en el apartado A del citado Anexo VI y, aún cuando en los apartados B y C del mismo Anexo están incluidas infracciones de mayor entidad, se dispone que se procederá al reintegro porcentual de las retenciones sufridas, luego de que se haya producido el levantamiento de la respectiva suspensión³⁷, con la siguiente modalidad:

- a) En el caso de los productores o acopiadores que venden productos de propia producción, al reintegro sistemático general³⁸, o
- b) Para los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término, al reintegro parcial previsto en el artículo 63 de la R.G. 2300, que se comenta en el apartado VIII).

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

VI.2) Exclusión del “Registro”

La exclusión de un operador del “Registro” 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 día³⁹ corrido inmediato posterior a aquel en que se efectúe la citada notificación, inclusive.

Se ha previsto la exclusión del “Registro” para los siguientes casos:

- a) De pleno derecho de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de la R.G. 2300.

³⁷ R.G. 2300; art. 44 y 53

³⁸ R.G. 2300; art. 54

³⁹ R.G. 2300; art. 50

- b) Suspendidos transitoriamente por aplicación de las previsiones del artículo 40, inciso b). La exclusión se efectuará mediante acto administrativo fundado.
- c) Cuando no reúna la condición de habitualidad en el comercio de granos de acuerdo a lo descripto más arriba en el apartado VI.
- d) No acredite la condición de responsable inscripto en el I.V.A.
- e) Cuando el contribuyente solicite la exclusión
- f) No acredite su condición de inscripto como operador del comercio de granos ante la ONCCA, cuando se trate de las categorías definidas en el artículo 22 incisos b), c), d), e), f) g), h), i), j) y k).

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

Las exclusiones del "Registro" se notificarán mediante la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable excluido, excepto para quienes no acrediten su inscripción en el I.V.A., en cuyo caso el contribuyente resultará notificado de la exclusión a partir de la aceptación del trámite.

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

El responsable excluido del "Registro", por haber incurrido en alguna de las situaciones previstas como "incorrecta conducta fiscal" contenidas en el Anexo VI, Apartado B, puntos 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, y/o 16, podrá solicitar su incorporación al mismo, luego de transcurridos **doce meses** contados a partir de la fecha de la notificación de su exclusión⁴⁰.

Dicho plazo, no será de aplicación cuando la exclusión se originara en las restantes situaciones previstas en el Anexo VI, ante lo cual cabe interpretar

⁴⁰ Anexo VI; Apart. B; R.G. 2300 :

1. La detección de documentación o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados a efectos de tramitar las solicitudes previstas en el artículo 24.
2. La detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes y/o utilización de interpósita persona.
3. Cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con el comercio de granos.
4. Omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias.
6. Aplicación incorrecta de las alícuotas previstas en el artículo 4 incisos a) o b) de la presente resolución general, y/o las alícuotas previstas en el artículo 10 incisos a) o f) de la resolución general 2118 y sus modificaciones, a sujetos pasibles de retención no incluidos en el "Registro" o en su caso suspendidos, por montos relevantes.
7. Omisión de ingreso de retenciones practicadas y/o compensación impropia de retenciones.
9. Carencia de registros de compras o de ventas, o incongruencia de éstos con comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.
10. Incumplimiento de la utilización de los medios de pago establecidos por la ley 25345 y la resolución general 1547, sus modificatorias y complementaria.
11. Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente (primer y/o segundo párrafo del artículo 24 de la ley 23349 y sus modificaciones) declarados en el impuesto al valor agregado.
15. En el caso de corredores: incumplimiento a lo dispuesto en el artículo 23 de la presente.
16. Todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del "Registro".

que, habiendo subsanado el incumplimiento, en cualquier momento, se podrá solicitar la reincorporación en el "Registro".

O sea que, ante alguna de las citadas "incorrectas conductas fiscales", 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.

Se insiste con el procedimiento creado mediante la R.G. 2266, en función del cual la AFIP-DGI, organismo administrativo dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, instaura en forma expresa un procedimiento sancionatorio con penas levemente menores a las previstas en la Ley Penal Tributaria.

VI.3) Suspensión transitoria, exclusión o rechazo de trámites vinculados con el "Registro". Reclamo administrativo

Se deja sin efecto el procedimiento específico de revisión de la no incorporación ó exclusión en el "Registro". El contribuyente sólo podrá interponer el Recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683.

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 50 de la R.G. 2300, el cual remite a determinadas conductas del Anexo VI, Apartado B ya descriptas en el apartado anterior.

VII) Régimen de reintegro sistemático de retenciones sufridas

Se establece que ante el incumplimiento de la obligación de declarar los montos efectivamente reintegrados, la AFIP-DGI "suspenderá transitoriamente" al responsable. Además, se lo intimará para que dentro del plazo de diez días hábiles administrativos presente la DD.JJ. 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 fiscal⁴¹.

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.

Ahora, se prevé que si transcurrió el plazo para que se acrediten los importes correspondientes al reintegro sistemático sin que se haya efectuado, el productor o el acopiador, en su caso, deberán efectuar la consulta mediante

⁴¹ R.G. 2300; art.60

clave fiscal al servicio “Registro Fiscal de Operadores de granos” “Régimen de devolución de retenciones”.

A través del citado servicio, el responsable obtendrá el detalle de las operaciones informadas en sus DD.JJ. del I.V.A., que no han sido reintegradas, visualizando el motivo que originó la observación de dichas operaciones. El sistema emitirá una constancia, la cual incluirá el detalle de los reintegros observados a la fecha de la consulta.

En su caso, el responsable podrá presentar una nota de disconformidad por los reintegros no acreditados, dentro del plazo de 12 meses⁴².

VIII) 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 40, inciso b) de la R.G. 2300⁴³.

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 efectuará mediante el servicio “Registro Fiscal de Operadores de granos” -“Régimen de devolución de retenciones”-, disponible vía “Internet”, dentro de los 30 días corridos contados desde la publicación del levantamiento de la suspensión en la aludida página “web”.

IX) Otros operadores

Los sujetos inscriptos en la categoría “Otros operadores” en el “Registro”, con anterioridad a la vigencia de la R.G. 2300, deberán optar por presentar, mediante el aplicativo mencionado en el apartado IV.2.1 hasta el día 30 de noviembre de 2007, inclusive:

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

La denegatoria de la solicitud presentada implicará la permanencia del sujeto en el “Registro” en la categoría “Otro” hasta el 30/11/2007, inclusive, quedando excluidos del “Registro” a partir del día 1º/12/2007, inclusive.

⁴² R.G. 2300; art. 62

⁴³ Conductas fiscales incorrectas del anexo VI; Apart. B ó C de la R.G. 2300

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

Ante la denegatoria de la solicitud, la AFIP-DGI podrá excluir del “Registro” al responsable sin más trámite. Vencido el plazo indicado en el presente artículo, el sujeto quedará excluido del “Registro”.

X) Proveedores plan canje - Acopiadores

A partir del 1º de octubre de 2007, quedan sin efecto las inscripciones en el “Registro” efectuadas bajo la denominación “Proveedores de Plan Canje” establecida en el artículo 22, inciso d), de la R.G. 2266, como así también las solicitudes de inscripción bajo dicha denominación y con la denominación “Otros operadores”, pendientes de resolución a la misma fecha.

XI) Solicitudes en trámite

Las solicitudes de inclusión en el “Registro” efectuadas por aplicación del art. 24 de la R.G. 2266 —excepto para “proveedores planes canje u otros— pendientes de resolución al 1º de octubre de 2007 continuarán su trámite conforme la citada R.G. 2266, excepto que el responsable efectúe una nueva solicitud, según las formas y condiciones establecidas por la R.G. 2300, quedando configurado el desistimiento tácito de la anterior presentación.

Las suspensiones vigentes por aplicación del artículo 38 de la R.G. 2266⁴⁴, se tramitarán conforme las disposiciones de la misma.

XII) Vigencia

Las disposiciones de la R.G. 2300 serán aplicables para las operaciones y sus respectivos pagos que se realicen a partir del 1º de octubre de 2007, inclusive.

XIII) Conclusiones

De una primera evaluación de esta nueva versión de la norma reglamentaria del régimen de retención del I.V.A. sobre las operaciones de comercialización de granos y legumbres secas, cabe efectuar los siguientes comentarios.

Desde el plano formal, se realiza un tenue avance en la sistematización del procedimiento de inclusión y administración de los sujetos que “opten” por estar incluidos en el Registro.

Sólo se ha sistematizado el inicio del trámite, que debe ser continuado mediante el aporte de voluminosa documentación en las dependencias de la AFIP-DGI, lo cual, según las malas experiencias cotidianas, ha ocasionado importantes demoras, atento a la falta de personal, inexistencia de plazos

⁴⁴ Suspensión transitoria por: a) Falta de presentación de una o más DD.JJ.; b) alguna de las situaciones previstas en el Anexo VI de la R.G. 2266

perentorios para resolver las solicitudes, instrucciones internas de trabajo de los funcionarios desconocidas por los contribuyentes, tales como la exigencia de haber desarrollado actividades durante 12 meses en casos en empresas que comienzan su actividad, todo lo cual, genera obstáculos y demoras imposibles de prever.

El procedimiento de inclusión en el “Registro” se debería efectuar en forma automática, de modo tal de no impedir el desarrollo de las actividades comerciales del sector primario, y complementar las exigencias burocráticas mediante tareas a cargo del personal fiscalizador del Organismo Recaudador.

En cambio, se persiste en el eterno defecto de trasladar la repercusión de las deficiencias de las funciones de fiscalización de la AFIP-DGI, a la exigencia de innumerables requisitos formales e impedimentos en el libre ejercicio de la actividad de los contribuyentes.

Desde el punto de vista sustancial de la norma, cabe reiterar los comentarios expuestos en un trabajo anterior recientemente publicado⁴⁵, en el cual se comentó el claro carácter sancionatorio del régimen de exclusión del “Registro”, en base a la enumeración de conductas fiscales incorrectas, asimilables a tipos penales sin que exista el debido proceso adjetivo

La utilización en forma extrema de esta especie de “corralito” que constituye el “Registro”, implica desnaturalizar la mecánica del impuesto al Valor Agregado, respecto del cual se ha previsto que contra los débitos fiscales se apliquen los respectivos créditos fiscales, lo cual se torna imposible en el caso de que el débito fiscal es retenido en su totalidad, a lo cual, cabe agregar los extensos plazos que se toma el fisco en el caso de que por estar excluido del “Registro” se solicite una transferencia o devolución del saldo a favor del I.V.A. acumulado.

No se ha aprovechado la modificación integral del régimen de la R.G. 1394 y de la R.G. 2266 para, al menos, haber previsto una mera intimación, formalmente notificada, de que el incumplimiento de alguna obligación acarreará la suspensión o eliminación del “Registro”.

Se reitera nuevamente que, 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 N° 70. Piso 2. Ofic.5
Córdoba
T.E. 0351-4283532
nestorcaceres@arnet.com.ar

⁴⁵ P.A.T.; Errepar; N° 586; julio/2007 (Ver Circular 536 -Az- CrNCaceres - Res 2266 y 2267 - 21-06-07)