



**RÉGIMEN RETENCIÓN
IMPUESTO A LAS GANANCIAS
RESOLUCIÓN GENERAL Nº 2.073
OTRAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA**

Estimado Giraudo:

He escuchado quejas de los acopiadores por el tema de la retención de ganancias que crea la nueva RG 2.073, en el caso de pago con bienes a quienes no están en el Registro de operadores de granos.

Te mando esta colaboración, por si es de interés de la Sociedad difundirla entre los asociados.

Un cordial abrazo. Gorosito

Cr. Alberto Martín Gorosito
Bv. Chacabuco 1296 - Piso 12º
X5000IIZ Córdoba - Argentina
T.E. 0351 469 1212 (rot.)
Del exterior: 54 351 469 1212
Fax: 0351 468 0000
Del exterior: 54 351 468 0000
agorosito@estudiogorosito.com.ar

Las disposiciones de la RG 2.073

La reciente RG (AFIP) 2073 establece un régimen de retención del impuesto a las ganancias, aplicable pago de las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra, la que se practicará en el momento en que se efectúe el pago correspondiente.

El término pago deberá entenderse con el alcance asignado en el antepenúltimo párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, es decir, abono en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

El art. 12 de la resolución establece que el agente de retención no estará obligado a practicarla cuando el responsable incluido en el "*Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas*", entregue en pago por la venta de insumos y bienes de capital y/o por la prestación de locaciones y servicios, los productos comprendidos en el artículo 1º de la resolución, es decir, granos no destinados a la siembra, hasta su equivalente en dinero.

El art. 17 de la RG 2073 señala que el incumplimiento de sus disposiciones, además de las sanciones previstas en la ley 11683, dará lugar a la exclusión del citado Registro.

De esta manera elíptica, la RG 2073 parecería indicar que cuando un agente de retención pague adquiera granos a quien no esté incluido en el Registro, deberá efectuar la retención del impuesto aún cuando dicho pago lo efectúe en especie (agroquímicos, por ej.). Caso contrario, quedará expuesto –además de sanciones– a ser excluido del Registro por el fisco nacional.

2. Análisis

Es muy común en la actividad agropecuaria el canje o permuta de bienes (fertilizantes, semillas, etc. adelantados por el acopiador o que se cancelarán con parte de la cosecha, o maquinaria agrícola que se entrega a cambio de cosecha futura). Este pago es válido a los fines privados y tributarios, y no es en dinero, sino en especie; similares consideraciones revisten los pagos efectuados con títulos públicos (bonos provinciales o nacionales).

Los agentes de retención y percepción son responsables por deuda ajena, y deben contar con los fondos necesarios para que puedan actuar como tales.

Si un agente de retención y percepción no cuenta con los fondos, **no existe jurídicamente obligación de retener**. Tal es el caso de quien debe efectuar un pago sobre el que existe obligación de retener IVA, y cancela la factura en especies (entrega de agroquímicos en pago de cereales, por ej.); no cuenta con fondos sobre los cuales retener el impuesto, y la obligación no se genera. Sobre este particular, hay profusa jurisprudencia y dictámenes administrativos, que hacen doctrina pacífica, es decir, sin cuestionamientos.

Así lo expresan el dictamen 35/79 (1/9/979, BDGI 312-781, DATJ, 24/83) que dice:

"En los casos en que el agente de retención o de percepción, por cualquier causa, no cuente con fondos de propiedad del contribuyentes-por ejemplo, por no haberlos recibido o por las particularidades de la relación existente entre ambos- no nace su obligación de retener o percibir el impuesto correspondiente, con abstracción de que se verifique el presupuesto fáctico de gravabilidad. Consiguientemente, en tales supuestos tampoco serán responsables, ni patrimonial ni penalmente, por la falta de ingreso de ese gravamen en tiempo oportuno."

Este dictamen fue corroborado por el 24/83 (18/5/83, B. DGI 357, p.335), que en relación al párrafo anteriormente transcrito, dijo:

"Lo que significa, en definitiva, que la tenencia de fondos es requisito indispensable para actuar como agente de retención", frase ésta que no necesita comentario adicional".

A pesar de la antigüedad de estos dictámenes, su doctrina está vigente, como lo demuestra el propio fisco nacional, cuando recientemente¹ los citó.

En oportunidad de integrar el Tribunal Fiscal de la Nación, y al analizar el sistema instituido por la entonces RG 3125 (DGI), sostuvimos:

"Que el mero hecho de la adquisición de los bienes o servicios gravados no implica que el adquirente esté en posesión de los fondos sobre los cuales practicar la retención, ya que bien pudo haber obtenido un plazo para cancelar la deuda, devolver la compra, no pagarla -convocatoria o quiebra-, cancelarla con pagarés, extinguirla por compensación, efectuar una permuta, trueque, ordenar a un banco el pago, etc. circunstancias éstas que bien pueden configurar la imposibilidad de retener, y que no están previstas como causales de excusación del régimen de la resolución sub-examen."

"Que la retención requiere la disponibilidad de fondos con los cuales efectuar el pago, y la percepción que tales fondos se hayan recibido, habiendo la R.G. 2865 desvinculado tales momentos de la obligación de ingreso que instrumentan. En efecto, ésta procederá conforme la fecha de emisión de la factura del proveedor (arts. 6, 7, y 10 de la R. G. 2865), independientemente de la fecha de efectivo pago de dicha factura o de que dicho pago se realice."

En cuanto al pago con pagarés, el Tribunal Fiscal sostuvo:

"En los casos de pagos con pagarés de sueldos, premios y primas del personal en relación de dependencia no es pago, pues es promesa pura y simple de pagar una suma determinada. No hay rédito percibido, concepto que concuerda con la acepción común del comercio del 'pago', y habría que retener antes que el beneficiario de la renta la considere como tal."

Por estas razones, las disposiciones de la RG 2073, en cuanto ordenan la retención del impuesto a las ganancias, sólo son obligatorias cuando se dispone de dinero al momento de pagar. Si se abona en especies (mercaderías, productos, bonos, etc.), no corresponde la retención, porque ser imposible la retención. Ello, independientemente de que el sujeto pasible de la retención esté o no inscripto en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

Estas conclusiones son válidas para todos los casos de retenciones del impuesto a las ganancias, no sólo el analizado, y de cualquier otro impuesto, como IVA (RG 1394/02, etc.), y se extiende al supuesto de percepciones.

Ahora bien, para el supuesto que un alguien abone en productos, no practique la retención por tal motivo, y por ello sea excluido del "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas"², corresponde que interponga inmediatamente las acciones judiciales pertinentes, como el amparo, a los fines de su inmediata restitución a dicho registro.

Cr. Alberto M. Gorosito

¹ Dict. 74/2003, Dirección de Asesoría Técnica

² Si perjuicio de el hecho que el fisco nacional carece de competencia para crear dicho Registro, lo que será motivo de otra nota.