



**Universidad Nacional de Córdoba**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Escuela de Graduados**

**Posgrado de Especialización en Tributación**

Proyecto de trabajo final de la carrera Especialización en Tributación

**REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS:**  
**ANÁLISIS, CONFLICTOS Y PROPUESTAS**

Autor: Cr. Tejerina, Diego Rubén

Tutor: Cr. German Crespi

Córdoba, Febrero de 2018



Registro fiscal de operadores de granos: Análisis, conflictos y propuestas by Tejerina, Diego Rubén is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## INDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
<b>2. JUSTIFICACIÓN</b> .....	<b>6</b>
<b>3. ESTADO DE LA CUESTIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>4. OBJETIVOS</b> .....	<b>10</b>
4.1 OBJETIVO GENERAL .....	10
4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	11
<b>5. METODOLOGÍA</b> .....	<b>11</b>
<b>6. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>11</b>
<b>7. DESARROLLO DEL TRABAJO</b> .....	<b>12</b>
ANTECEDENTES DEL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS .....	12
LA INCOMPETENCIA DE AFIP EN LA CREACIÓN DE REGISTROS FISCALES.....	16
FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	17
EL RÉGIMEN ACTUAL: RG 2300/2007 .....	19
REGISTRO FISCAL DE OPERADORES EN LA COMPRAVENTA DE GRANOS Y LEGUMBRES SECAS .....	20
<i>Beneficios Impositivos para los inscriptos en el RFOG</i> .....	20
<i>¿Adhesión obligatoria o voluntaria al RFOG?</i> .....	21
<i>Las Cartas de Porte</i> .....	25
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS .....	28
<i>Requisitos esenciales de los Actos Administrativos</i> .....	31
<i>Competencia</i> .....	31
<i>Voluntad</i> .....	32
<i>Objeto</i> .....	32
<i>Forma</i> .....	32
PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN AL RFOG.....	33
DOCUMENTACIÓN A PRESENTAR ANTE LA AFIP .....	35
<i>a) De tratarse de un productor agropecuario:</i> .....	35
<i>b) De tratarse de un acopiador:</i> .....	35
CONFLICTOS A LA HORA DE PRESENTAR LA DOCUMENTACIÓN REQUERIDA.....	36
PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN AL RFOG .....	41
<i>Causales de Suspensión</i> .....	41
PROCEDIMIENTO DE EXCLUSIÓN .....	42
<i>Violación del principio de legalidad</i> .....	50
<i>Violación del principio de igualdad</i> .....	51
<i>La ausencia de definición de conducta fiscal</i> .....	55
<i>Violación del Principio de Razonabilidad</i> .....	56
<i>Violación del Derecho de Defensa</i> .....	58
<i>Violación del Derecho de Trabajar y ejercer Industria Lícita</i> .....	59
NATURALEZA SANCIONATORIA DEL RFOG.....	59
IRREGULARIDADES EN EL ACCIONAR DE AFIP .....	61
<b>8. VÍAS PROCESALES PARA DEFENDERSE FRENTE A UNA EXCLUSIÓN EN EL RFOG Y A LA DENEGATORIA DE INCLUSIÓN AL MISMO</b> .....	<b>63</b>

<b>9. PROPUESTAS PARA MEJORAR EL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS</b> .....	<b>67</b>
<b>10. CONCLUSIONES</b> .....	<b>74</b>
<b>11. ANEXOS</b> .....	<b>78</b>
JURISPRUDENCIA RELATIVA AL RFOG.....	78
FALLO “PRO DE MAN S.A. C/ AFIP - ACCIÓN DE AMPARO LEY 16986 Y SU ACUMULADO - CFED. DE CÓRDOBA - SALA A - 27/2/2011” .....	78
FALLO “MOREL VULLIEZ, CARLOS ALBERTO C/ AFIP S/ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD - CAM. FED. CÓRDOBA - SALA A - 23/12/2015.” .....	82
REGISTRO FISCAL DE TIERRAS RURALES EXPLOTADAS (TIRE) .....	87
<b>12. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>90</b>

## **1. INTRODUCCIÓN**

A casi un año de la salida del cepo cambiario, la eliminación de las retenciones para todos los cultivos a excepción de la soja y la liberación de las restricciones a las exportaciones, el mercado granario tomó un papel preponderante en la economía de nuestro país. Argentina siempre fue considerado, desde hace décadas, como el granero del mundo. Si bien hoy en día esta frase no es más que un recuerdo de nuestra historia, la actividad y el comercio de granos es importante para nuestra economía.

Según el último informe elaborado por el Banco Mundial denominado: “Renta agrícola y macroeconomía, tecnología, precios externos y política comercial externa”, publicado el pasado año 2016, en los últimos 25 años el sector agrícola argentino tuvo un crecimiento destacado en la economía del país. Esto se puede ver reflejado a través de la producción de los principales 10 granos, que ha pasado en ese lapso de 33,3 millones de toneladas a 119,1 millones, esto es, un 258% más a una tasa anual del 5,22%. Sostener el crecimiento de un dato físico de producción (toneladas) a una tasa tan alta durante 25 años es realmente un hecho a destacar. Este acontecimiento ha estado asociado a cambios tecnológicos fuertes y extensivamente aplicados en todo el sector. El factor decisivo en el aumento excepcional de la productividad del agro argentino ha sido el cambio tecnológico, ante todo de la biotecnología (semillas transgénicas) y de los métodos de labranza (siembra directa). Además, hay que sumarle los avances en las telecomunicaciones (telefonía celular, Internet) y en la tecnología del espacio (imágenes satelitales).

Ante el inminente crecimiento e importancia de la actividad agropecuaria en la productividad del país es que AFIP toma en consideración a este sector productivo y decide intensificar el control impositivo. Por ello crea un registro fiscal para tener un control estricto e individualizado del comercio de granos denominado Registro Fiscal de Operadores en la

Compraventa de Granos y Legumbres (RFOG), instituido por la Resolución General (R.G.) N° 129/1998, sancionada el 23/04/1998. Actualmente, el RFOG se encuentra regulado por la RG N° 2300/2007.

El objetivo principal y la razón que justifica su existencia es el control de la evasión de impuestos en el comercio de granos, posibilitando contar con un universo acotado y verificado de los integrantes de la cadena granaria. Como la actividad agrícola experimentó un gran crecimiento, ello conlleva también a grandes incrementos monetarios de parte de los principales integrantes del comercio agrícola. Por este motivo, la Administración Tributaria no puede estar al margen, ya que se le escaparía una considerable cantidad de recaudación al no ejercer un control adecuado sobre la actividad.

En la práctica laboral del día a día, quienes posean granos para vender deben inscribirse en el Registro, dado los importantes beneficios fiscales, y sumado que el hecho de no estar inscriptos genera impedimentos comerciales, como por ejemplo la no obtención de Cartas de Porte, documento indispensable para poder transportar los granos producidos por el productor agropecuario. Todo aquel contribuyente que no esté incluido en el Registro prácticamente no puede operar, quedando en los hechos excluido del circuito formal de comercialización de granos.

El presente trabajo centra su atención principalmente en un análisis integral y completo del Registro Fiscal de Operadores de Granos, con especial atención en los procedimientos de actuación de la AFIP teniendo en cuenta la inscripción, suspensión y exclusión de los contribuyentes en el citado Registro. Se plasmarán los derechos y garantías que poseen los administrados que surgen de nuestra Constitución Nacional y de las distintas leyes, y se expondrán las diversas herramientas de defensa frente a las irregularidades que se puedan verificar por parte de la AFIP.

Por último, se realizará una conclusión de posibles medidas y soluciones para que el accionar de AFIP se encuentre dentro del marco de legalidad dispuesto por las diferentes normas y leyes, y por la mismísima Constitución Nacional.

## **2. JUSTIFICACIÓN**

Según el último informe de la Fundación Agropecuaria para el Desarrollo de Argentina (FADA), en 2016 las cadenas agroalimentarias produjeron un total de 110 millones de toneladas de granos, entre los que se destaca la producción de soja con 53 millones de toneladas, maíz con 33 millones y trigo con 9 millones de toneladas producidas. Esto significa un 12,6% del total del PIB, dividiéndose casi equitativamente entre el sector agropecuario y el de la industria alimenticia, siendo 6,5% el aporte del primero y 6,1% el del segundo. Esta participación que alcanza el 12,6%, refleja que 1 de cada 8 pesos del Producto Bruto Interno es generado por las cadenas agroalimentarias.

A partir de estos datos se demuestra la importancia económica del sector en cuestión, y es por ello que AFIP establece un régimen de retenciones del impuesto al valor agregado en las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosas) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas). Todo ello se instrumenta a través del mencionado Registro Fiscal de Operadores de Granos. El sistema normativo instaurado por la R.G. 2.300 condiciona la rentabilidad de los operadores involucrados en el sector de tal manera que, la viabilidad o no del negocio depende en gran medida de la incorporación o no a aquel. Este trámite se obtiene después de cumplir una serie de innumerables requisitos y del cumplimiento del procedimiento establecido a tal fin.

También se establece, como contrapartida, la posibilidad de suspender y/o excluir a los contribuyentes que lograron estar en el mismo, pero a diferencia del procedimiento de inclusión, casi todo queda supeditado a la discrecionalidad de los funcionarios de turno, no

obstante estar reguladas las causas que así lo justifiquen en el artículo 40, que por cierto simplemente contiene una enunciación sin definición de las mismas o una derivación a normas contenidas en un Anexo de la resolución que solamente enumera inconductas fiscales sin definir las.

Por otra parte, el procedimiento de suspensión no establece la obligación al funcionario de instruir un sumario ni brinda posibilidad para que el contribuyente efectúe descargo alguno y controvierta las causas que sirven de justificación para imponer la sanción. En definitiva, la tutela judicial efectiva y la garantía a un debido proceso se ven avasalladas de manera fulminante, no quedando más remedio que acudir al auxilio de la justicia vía acción de amparo u acción declarativa de certeza. Además de que la utilización de vías de hechos administrativas violenta la ley 19.549 de procedimientos administrativos nacionales, de aplicación supletoria en materia tributaria según lo dispuesto por el artículo 116 de la ley 11.683.

En los actos administrativos que determinan la suspensión y/o exclusión de los contribuyentes del Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG), así como en la doctrina jurisprudencial, en especial de las Cámaras Federales, se advierte la tendencia a justificar el accionar del Organismo Recaudador en la adhesión supuestamente "voluntaria" al régimen de la R.G. (AFIP) 2.300 por parte del contribuyente.

La finalidad del presente trabajo es demostrar lo errado del accionar de la AFIP frente al RFOG, atento a los procedimientos que aplican día a día sobre sus contribuyentes, estableciendo en la resolución general (AFIP) 2.300 la obligatoriedad de su inscripción, siendo inviable la empresa que ellos desarrollan si quedan fuera del mismo, razón por la cual debe considerarse como sanción la suspensión y/o exclusión. Es menester que AFIP asegure el debido proceso y la tutela judicial efectiva al contribuyente, lo que se materializaría en

primer término con la abstención por parte del Fisco de aplicar sanciones sin antes permitir el ejercicio efectivo de estas garantías constitucionales.

### **3. ESTADO DE LA CUESTIÓN**

Una de las primeras cuestiones a tener en cuenta para entender el presente trabajo es la supremacía constitucional. Desde el Preámbulo se coloca al texto constitucional por encima de las leyes ordinarias, las constituciones y leyes locales y se establecen los principios del ordenamiento jurídico del Estado. El estado de derecho, según Bidart Campos, es aquel que posee una Constitución como primer fundamento del orden jurídico, constituye el basamento de todo el orden positivo del Estado y gobierna el sistema político de la sociedad, es el límite al poder del gobernante en defensa de la igualdad, la libertad y la dignidad del hombre, es decir, la justicia en su más alta expresión.

Así ocurre en nuestro sistema, donde los jueces en la tarea diaria ejercen un control constante de legalidad, pues cumplen una misión que les ha sido encomendada especialmente. Cuando se dicta una ley, los jueces, pilares del sistema republicano de gobierno, ejercen un control constante de legalidad de la norma y si ésta vulnera la Constitución, supone que el Poder Legislativo ordinario (poder constituido), cuyo límite radica en la organización tripartita del poder político, deviene inválido, pues actuó en exceso del marco impuesto por el pueblo en ejercicio del poder constituyente originario.

En conclusión, la Constitución es una norma superior, es la primera de las normas y constituye la base del ordenamiento jurídico del Estado moderno y, como expresa Linares Quintana, es el más eficiente instrumento técnico para la garantía de la libertad, pues impone a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la Ley Fundamental, pues si los actos emanados de dichos poderes tuvieran la misma jerarquía jurídica que las normas constitucionales, la Constitución podría ser en cualquier momento

dejada sin efecto por los órganos institucionales, a los cuales precisamente aquélla pretende limitar en su funcionamiento.

La supremacía constitucional, tal como sostiene Bidart Campos, ejerce una función de ordenación, establece un orden jerárquico, supone una graduación jerárquica y de subordinación del orden jurídico derivado dando una relación de coherencia. En la Constitución Nacional, este orden jurídico está regulado en los artículos 5, donde se prevé que las constituciones provinciales deben dictarse en concordancia con la CN; art. 31 en el que se regula la supremacía de la C.N. frente a las demás leyes; art. 75 inc. 22 y 24, que enuncia que los tratados internacionales son superiores a las leyes; y, por último, el art. 99 inc 2º, en donde se expresa que las distintas leyes son superiores a los decretos, entre otros. Por esta razón, se forma una pirámide de legalidad, formándose de la siguiente manera:

1. Constitución Nacional y Tratados Internacionales sobre los Derechos Humanos.
2. Leyes Convenio entre Estado Nacional y otros Estados Nacionales.
3. Leyes Específicas sobre determinadas actividades.
4. Leyes Generales de cada impuesto.
5. Decretos Reglamentarios
6. Resoluciones de la Administración Tributaria.

Las leyes no pueden contrariar las normas constitucionales ni tampoco los principios generales del derecho porque ello significa la violación del ordenamiento jurídico en su totalidad, y resulta lesivo a la Constitución Nacional<sup>1</sup>. Aquello se vincula con la esencia de la libertad como el derecho del individuo a reclamar la protección de las leyes cuando ha sido objeto de un daño y con el deber del Estado de implementar la protección adecuada y razonable.

---

<sup>1</sup> Artículo 17 y 19 de la CN

Por esta razón existe el principio de legalidad y el principio de razonabilidad<sup>2</sup>, elementos esenciales que someten al Estado moderno a todo el ordenamiento jurídico cuya fuente de legitimidad es la Constitución Nacional.

Es una obligación legal que la Administración Tributaria respete el principio de legalidad y supremacía constitucional, esto quiere decir que, las resoluciones generales no pueden legislar más allá de las leyes, y por supuesto, de la Constitución Nacional, velando los derechos consagrados en ella misma.

Con este trabajo se plasmará la actuación ilegal e ilegítima de la AFIP frente al Registro de Granos para con sus administrados, violando los derechos que la propia CN consagra.

Si bien existen numerosos artículos acerca del accionar de AFIP en el RFOG, cada uno de ellos solo se limita a una temática en particular del mencionado registro, sin ampliarse y sin hacer un estudio completo y abarcativo del mismo. Por lo que este trabajo, además de realizar un análisis de todo el registro en su conjunto, se centralizará en los conflictos que tiene para aportar y proponer cambios y mejoras con el objetivo de garantizar los derechos de los contribuyentes y un buen accionar de la AFIP. También el propósito del trabajo es aportar una mirada crítica y actual del Registro de Granos. Considerando este aspecto, el trabajo constituirá un escrito actualizado, y además se contribuirá con posibles soluciones y cambios para que el accionar de AFIP se encuentre dentro del marco de legalidad.

## **4. OBJETIVOS**

### **4.1 Objetivo General**

Realizar un análisis crítico de la RG 2.300 y demostrar todos los problemas con los que se enfrenta el contribuyente en el RFOG como consecuencia del accionar ilegítimo y

---

<sup>2</sup> Artículo 28 de la CN.

violatorio del marco de legalidad de la Administración Tributaria.

#### **4.2 Objetivos Específicos**

A) Describir el Régimen de Retención del IVA de la RG 2.300.

B) Analizar la incorrecta interpretación efectuada por la AFIP para con sus administrados.

C) Explicar que el RFOG es un régimen obligatorio y su exclusión es una sanción de parte de la Administración Tributaria.

D) Proponer modificaciones y posibles soluciones en el accionar de la AFIP frente al RFOG.

### **5. METODOLOGÍA**

El logro de los objetivos aquí expuestos, se llevará a cabo a través de un estudio descriptivo, mediante la recolección de información, doctrina y jurisprudencia, junto con la realización de un análisis crítico del marco legal del Derecho Tributario y su incidencia en el accionar de la Administración Tributaria.

### **6. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

La principal importancia del trabajo de investigación es demostrar el alcance y la envergadura que tiene el RFOG en el comercio de granos. El impacto de formar parte del mencionado registro es tal que define la viabilidad económica de un negocio. Es importante que todos los interesados conozcan los límites de la Administración Tributaria y poder detectar cualquier violación a las normas vigentes. En consecuencia, los contribuyentes deberán actuar de inmediato ante violaciones palmarias del marco legal, y recurrir a la Justicia de ser necesario, ya que es la única manera en que AFIP modifique su accionar y se abstenga a cumplir con lo que la ley ordena.

## **7. DESARROLLO DEL TRABAJO**

### **ANTECEDENTES DEL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS**

La creación del Registro se remonta a un par de décadas atrás, más precisamente en el año 1998, con la Resolución General de AFIP N° 129, que regulaba el sistema de retenciones sobre el IVA para el sector agrícola. Es importante destacar lo mencionado en sus considerandos, donde se expresa que esta resolución se dicta como consecuencia del análisis efectuado sobre la aplicación del régimen de retención, del comportamiento de los sujetos intervinientes y así como de la detección de operaciones irregulares. Para impedir estas irregularidades es necesario establecer otros mecanismos especiales de control como el mencionado Registro.

También se menciona el objetivo del RFOG, el cual es 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.

Queda claro que el registro es una herramienta de la Administración para mejorar el control de sus administrados e impedir acciones tendientes a la evasión impositiva, que agilizará sus verificaciones y fiscalizaciones.

En su articulado, aquella resolución preveía la creación del registro y el tratamiento diferenciado en el régimen de retenciones del IVA, según el tipo de operación y de operador que la concertara, como así también sobre productores que estuvieran o no inscriptos en él. Así, los no inscriptos en el registro y los que no fueran productores aunque estuvieran en el registro y realizaran operaciones por montos menores a \$10.000, eran retenidos con una alícuota del 21% mientras que los incluidos, solo del 12%. Los montos retenidos no

dependían de manera exclusiva de la incorporación o no al registro, sino de varias características que contemplaban, además, el tipo de sujeto y el monto involucrado.

Más adelante, en el año 2001, se dicta la Resolución General N° 991. Entre las modificaciones más importantes, se destaca la incorporación del CBU, la cual debe ser informada a AFIP por todos los sujetos involucrados. Es decir, el pago del IVA, ahora se debía realizar mediante depósito bancario por parte del comprador, a la CBU informada por el vendedor. Por consiguiente, quedan obligados a cancelar la diferencia resultante entre el monto del impuesto al valor agregado liquidado en la factura o documento equivalente correspondiente a la respectiva operación y el importe de la retención practicada.

También, modificó las alícuotas de retención, que pasaron a ser del 2,5% para los contribuyentes que se encuentren incluidos en el registro y del 10,5% para aquellos que no lo estuvieran. Con esta resolución, ahora, las alícuotas de retención solo se definen atendiendo únicamente a la pertenencia o no del productor en el registro y dejando de lado cualquier otra característica como preveía su antecesora.

Más tarde, la resolución 991/2001 fue reemplazada por la resolución general 1394/2002, la cual en sus considerandos decía: *“Que en función de las evaluaciones realizadas respecto de la aplicación del referido régimen de retención y de las consideraciones e inquietudes expuestas por entidades representativas de los sectores económicos involucrados en dicho régimen, se entiende necesario y conveniente disponer sustanciales modificaciones operativas y de control que coadyuven a una efectiva y equitativa aplicación del mismo, así como a neutralizar la incidencia de factores distorsivos que afectan, económica y tributariamente, el normal desarrollo del comercio de granos”*.

Esta resolución también cambió las alícuotas, pasando al 8% y 10,5% para los inscriptos y no inscriptos en el registro respectivamente. En este caso nos referimos siempre a

los principales productos, es decir, los del inciso a) del artículo 1 de la mencionada RG 1.394/2.002.

Otra cuestión importante fue la modificación del sistema de pago del IVA. Se creó un sistema de reintegro del monto retenido directamente a la cuenta del productor. Para ello se deben cumplir una serie de requisitos: 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 y que el productor primario hubiera presentado la declaración jurada del impuesto al valor agregado consignando las retenciones sufridas por las indicadas operaciones. Aquí tenemos la primera aproximación al sistema vigente, en donde es la Administración quien reintegra a los incluidos en el registro casi la totalidad de las retenciones sufridas. Debe decirse que aquella resolución preveía plazos que implicaban, según la fecha en que se concretara la operación, de entre 30 y 60 días para la efectiva acreditación de los fondos -siempre que la operación tuviera certificación de alguna bolsa de cereales- y de entre 30 y 120 días en caso de no tener dicha certificación. Esto viene dicho porque no debe olvidarse de que la retención sufrida en el impuesto al valor agregado por el procedimiento ordinario está disponible en el mes inmediato siguiente para ser compensada contra cualquier impuesto, lo que implicaba que al productor que ingresaba regularmente sus impuestos y anticipos de ganancias, por ejemplo, no le convenía estar en el registro, pues disponía de fondos para compensar impuestos antes que el dinero en su cuenta. Pero, ya desde entonces, comenzaban a aparecer problemas y limitaciones en la operatoria de granos que no se relacionaban con el régimen de retenciones y que obligaban a los productores a ingresar al mismo con la consecuente pérdida financiera.

Pero la resolución 1394, aunque tuvo más vida que las anteriores, no reinó para siempre y fue reemplazada por la resolución 2266/2007. Los cambios más importantes que

trajo esta resolución fueron en la forma del cálculo de las retenciones a reintegrar a la CBU del productor. Para establecer el importe a reintegrar se aplicará sobre la suma de las retenciones sufridas en cada mes calendario, el 87,50% por la venta de los productos comprendidos en el Artículo 1º, inciso a), efectuadas por sujetos que no se encuentren beneficiados por regímenes de exclusión total o parcial.

Con respecto a los plazos, se mantienen los mismos que la resolución predecesora. Sin embargo, el cambio más importante fue la incorporación al artículo 28 de la RG 2.266/2.007 de indefinidas potestades para requerimientos, e incluso de fijación de plazos para su cumplimiento. Se enuncia bajo el título de “trámite de las solicitudes”, otorgando amplias facultades a los jueces administrativos, ya que dice: *“La dependencia podrá solicitar y otorgar un plazo al responsable para que aporte documentación o datos adicionales vinculados al análisis y trámite de la solicitud presentada”*<sup>3</sup>. Lo enunciado se aplica cuando un contribuyente desee incorporarse al registro. Por lo tanto, ya vemos desde aquí las amplias facultades discrecionales de los funcionarios que otorga la misma resolución, facultades sin límites, dejando al contribuyente que quiere adherirse al registro en estado de indefensión y simplemente acatando todo lo que ordene el funcionario de turno.

Es aquí donde comienzan los mayores padecimientos del sector, debido a que, a la ya complicada situación administrativa y financiera que plantea el esquema, se le agrega el cargo burocrático del agente público -ya sea por exceso de celo en el control, presiones institucionales o vaya a saber qué otras cuestiones que nunca serán aclaradas-, quien solicitará, además de lo taxativamente enunciado en los Anexos, todo aquello que se le ocurra, pues una vez más una resolución general “se lo permite”.

Finalmente, llegamos a la resolución que está vigente hoy en día, que es la RG

---

<sup>3</sup> Art 28 de la RG (AFIP) 2.266/2.007

2.300/2.007. En ella, entre otras cosas, se ha regulado el funcionamiento de altas, bajas, actualizaciones de datos, reinclusiones, suspensiones y demás trámites, mediante la utilización conjunta del aplicativo “Registro Fiscal de Operadores de Granos” y el servicio web de igual denominación, lo cual ha pretendido indicar un avance informático en los trámites y sus controles, aspecto que, no fue satisfecho en su totalidad a la fecha de elaboración de este trabajo.

### **LA INCOMPETENCIA DE AFIP EN LA CREACIÓN DE REGISTROS FISCALES**

Para comenzar este trabajo, es importante establecer la facultad por parte de la AFIP para crear registros fiscales. En este caso nos referimos especialmente al Registro Fiscal de Operadores de Granos.

No existe ninguna ley ni decreto que regule la competencia por parte de AFIP para la creación de un registro de operadores de granos que regule la comercialización de éstos. La facultad y competencia para el control del comercio de granos hoy en día, está en órbita del RUCA (Registro Único de la Cadena Agroalimentaria).

Si se realizara una línea del tiempo, se puede tomar como punto de partida el decreto ley N° 6.698 del Poder Ejecutivo Nacional de agosto de 1963, en donde se definió el funcionamiento de la Junta Nacional de Granos. Allí se expresa que toda persona física o jurídica debe inscribirse en un registro que debía llevar el organismo para actuar en el comercio de granos. A partir de allí y hasta la actualidad se sucedieron numerosos registros y padrones.

Posteriormente, se creó la Oficina Nacional de Control de Comercio Agropecuario (ONCCA) mediante el decreto PEN 1.343/1996, y conforme el decreto PEN 1.067/2005, se le da la competencia sobre el control de la operatoria de las personas físicas y jurídicas que intervengan en el comercio y la industrialización del ganado, la carne, sus productos, así

como los granos, legumbres, oleaginosas, sus productos y subproductos. De acuerdo al art. 10 del dto. 1.067, la ONCCA es el organismo oficialmente competente para:

*“12. Fiscalizar las distintas operatorias de las personas físicas y jurídicas que intervengan en el... mercado de granos, oleaginosas, sus productos y subproductos...”*

*13. Llevar un registro de los respectivos operadores, estableciendo las condiciones y alcances de la inscripción y su mantenimiento y las causales de suspensión o cancelación de la misma...*

*...19. Efectuar los requerimientos necesarios que permitan evaluar el grado de cumplimiento de las normas de comercialización, obligaciones previsionales y fiscales.”*

Ya en 2008, se publica la resolución de la ONCCA N° 7.953, mediante la cual se da origen al RUCA, quedando comprendidos en el mismo los operadores del mercado de granos.

En mayo de 2012, mediante la resolución del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Producción N° 302, se deroga la resolución de la ONCCA N° 7.953, entrando en vigencia el Registro Único de Operadores de la Cadena Comercial Agropecuaria Alimentaria en el ámbito del MAGyP.

Actualmente, la resolución N° 21 del 2017 del Ministerio de Agroindustria derogó la resolución N° 302, e instituyó un nuevo Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA).

## **FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

En el año 1997, mediante el decreto de necesidad y urgencia N° 618 del Poder Ejecutivo Nacional, se crea la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), como resultado de la fusión de la Dirección General Impositiva y de la Administración Nacional de Aduanas.

En este decreto se regulan las competencias, facultades, derechos, recursos financieros

y obligaciones del organismo encargado de la administración impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.

En su artículo 3, se enuncia que la AFIP será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes. Entre sus funciones principales se encuentran las del inciso a): la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de:

1. *“Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional.”*

En este punto se determina una labor investigativa encaminada a prevenir daños y peligros que puede ocasionar a la colectividad la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio. Lo que se busca es averiguar la existencia de hechos imposables realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los correspondientes sujetos pasivos tributarios. La labor investigatoria es una facultad estatal emanada directamente de la potestad tributaria. La investigación fiscal es independiente tanto de obligaciones tributarias constituidas como de sujetos pasivos identificados. No requieren necesariamente la existencia previa de tales obligaciones, porque su objetivo es precisamente descubrirlas. Es por ello, que a partir de las investigaciones realizadas por AFIP y de la relevancia en la economía, el control se enfocó en el sector agrícola.

Por todo lo mencionado anteriormente, se concluye que la creación del registro fiscal a los fines previstos en las resoluciones bajo estudio **está fuera de la competencia del Fisco Nacional.**

Es importante destacar que la competencia es cuestión de orden público<sup>4</sup>, es expresa y no se presume. Mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla, y por lo tanto se presume en tanto una norma expresa no venga a negarla, en derecho público la competencia de los órganos no se presume y debe estar otorgada en forma expresa y razonable implícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente.

### **EL RÉGIMEN ACTUAL: RG 2300/2007**

La Resolución General N° 2300/2007 establece un régimen de retención del IVA aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas), y arroz.

Los sujetos obligados a actuar como agentes de retención son:

- i) Los adquirentes de los productos mencionados anteriormente, que revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado.
- ii) Los exportadores.
- iii) Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término que actúen como intermediarios.

Con respecto a las alícuotas aplicables al momento de la retención, se dividen en 4 grupos bien diferenciados:

- a) 8%: En las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas realizadas por quienes se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".
- b) 18%: En las operaciones de venta de arroz efectuadas por quienes se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

---

<sup>4</sup> Fallos - T.200 - pag. 180; T.306 - Págs. 1223 y 1615, entre muchos otros.

- c) 10,50%: En las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas realizadas por quienes no se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".
- d) 21%: En las operaciones de venta de arroz efectuadas por sujetos no incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

### **REGISTRO FISCAL DE OPERADORES EN LA COMPRAVENTA DE GRANOS Y LEGUMBRES SECAS**

Como vimos anteriormente, para gozar de ciertos beneficios impositivos en las operaciones de comercialización de granos, entre ellos, una alícuota menor en la retención del IVA, es necesario que los contribuyentes se adhieran al RFOG creado por AFIP.

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—. Los responsables podrán solicitar su inclusión al "Registro" a los fines de acceder a los beneficios que se enuncian en la RG 2300.

#### **Beneficios Impositivos para los inscriptos en el RFOG**

- a) Gozar de una alícuota de retención del 8% para operaciones de venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas o del 18% para operaciones de venta de arroz.
- b) Los productores o acopiadores que realicen operaciones de venta de los productos indicados anteriormente de su propia producción, resultan comprendidos en el Régimen Especial de Reintegro Sistemático.
- c) El agente de retención aplique la alícuota de retención del impuesto a las ganancias que dispone la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, en su Artículo 10, incisos a) o f), según corresponda.

### **¿Adhesión obligatoria o voluntaria al RFOG?**

Es de suma importancia destacar el artículo 21 de la RG 2.300, el cual enuncia: *“La solicitud de inclusión en el registro, así como las demás solicitudes que al respecto se formulen, importan la adhesión voluntaria del responsable al presente régimen y, por tanto, su aceptación del deber de cumplir las condiciones y demás exigencias de este último, en particular las referidas a las causales de suspensión y de exclusión del registro y al procedimiento establecido para efectivizar tales medidas como para dejarlas sin efecto”*. Este párrafo fue incluido por la RG 2.353/2007 con vigencia a partir del 17 de diciembre de 2007.

No se presentan dudas en la interpretación de este artículo, es clara la adhesión voluntaria al Registro por parte del contribuyente para poder gozar de beneficios impositivos en la operatoria comercial de granos. Al ser voluntaria significa que, si un contribuyente no desea solicitar la incorporación al mismo, podría seguir operando de manera regular en el comercio de granos, pero ya sin obtener beneficios impositivos de la RG 2300. Sin embargo, en la práctica, esto es totalmente imposible. Actualmente, el contribuyente que no está con una inscripción activa en el RFOG, no puede comercializar sus granos y por lo tanto se queda totalmente al margen del circuito formal de granos.

Cualquier contador que posea clientes que operen normalmente en el comercio de granos puede dar fe que es imposible poder ejercer la industria y el comercio debido a que la AFIP se lo imposibilita de una y otra manera por no estar inscripto en el Registro Fiscal de Granos.

Para entender este agravio por parte de la Administración Tributaria, debemos tener presentes los límites a la potestad tributaria. El principio de legalidad es el más importante, constituye un límite en cuanto al contenido de la norma tributaria, es el límite formal respecto al sistema de producción de las normas.

Este principio es fundamental en el derecho tributario, sintetizado en el aforismo de

“no hay tributo sin ley que lo establezca”. Esto requiere que todo tributo sea sancionado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes.

Este principio fundamental halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae a favor del estado, algo del patrimonio de los particulares. En la CN el principio de legalidad deriva del art. 17 y el 19.

Corresponde hacer algunas precisiones sobre el alcance del principio:

- 1) Rige para todos los tributos por igual.
- 2) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Por supuesto, tampoco puede hacerlo el órgano fiscal (AFIP, direcciones generales de rentas o de recursos, provinciales y municipales) mediante resoluciones generales o interpretativas.
- 3) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni el órgano fiscal mediante resoluciones generales o interpretativas, pueden delinear aspectos estructurales del tributo, aún cuando haya delegación legal. Esto se debe a que la Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía de delegación.

Y por otra parte se debe dejar en claro qué es la supremacía constitucional. La Ley Fundamental del derecho positivo argentino es la Constitución nacional, pues en ella se fundan o se basan el resto de las leyes que lo integran. La Constitución nacional es la Ley Suprema de todo Estado porque está por encima de las demás normas jurídicas o leyes. Esta supremacía respecto de las demás leyes se sostiene en dos principios generales:

a.-Las demás leyes no pueden establecer ninguna medida que se oponga a los principios constitucionales.

b.-Las normas jurídicas deben ser sancionadas siguiendo el procedimiento impuesto por la propia Constitución.

El principio de la supremacía constitucional garantiza que el derecho positivo del Estado (las demás leyes) no contradiga a la Constitución y sea coherente con su espíritu.

Es el artículo 31 de la Constitución Nacional el que dispone su carácter supremo, al decir: *"Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859."*

Entonces, el artículo 21 de la RG 2.300 no es más que una violación a este principio máximo de la Constitución, ya que, como también lo enuncia la ley suprema en su artículo 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..."*. En consecuencia, el accionar de la AFIP no dejando operar a los contribuyentes que se encuentren fuera del RFOG, produce una clara violación al artículo 14 de la CN, porque al estar fuera del RFOG, el contribuyente queda totalmente imposibilitado de ejercer la industria, y, en muchos casos, se dirigen a la informalidad y a la evasión, aspectos totalmente negativos para nuestro país.

Es una clara violación a la CN, debiendo declararse inconstitucional este artículo 21 de RG 2300, porque afecta el principio de jerarquía constitucional, y además está legislando y

reglamentando un registro obligatorio, que atenta contra el derecho de ejercer industria lícita. El RFOG adquiere una relevancia tal en el mercado de granos que todo aquel que no esté incluido en el mismo prácticamente no puede operar, quedando en los hechos excluido del circuito formal de comercialización de dichos productos. Esto evidencia la necesaria conformidad e inclusión a dicho Registro por parte de todo aquel que pretenda operar dentro del mercado, cuestión que elimina cualquier arista de “voluntariedad” respecto de la adhesión al régimen.

El no estar incluidos en el RFOG lleva a una realidad jurídica que hace imposible comercializar granos.

Asimismo, es menester mencionar las principales consecuencias de estar suspendidos o excluidos del registro, las cuales que implican:

- 1.** Imposibilidad de obtener la cantidad necesaria de cartas de porte requeridas por las normas legales correspondientes, a los fines de transportar los referidos productos primarios. La carta de porte es el único documento válido para el transporte automotor y ferroviario de granos con cualquier destino dentro del territorio nacional. Se trata del título legal que instrumenta y prueba el contrato de transporte interjurisdiccional, que al ser de carácter obligatorio, contribuye al control de la trazabilidad de la cadena comercial de granos en todas sus etapas, permitiendo la fiscalización del transporte de los productos que la integran.
- 2.** Imposibilidad práctica de operar en el mercado de granos, dado que los otros operadores de dicho mercado prefieren no operar con sujetos “suspendidos” o “excluidos”, dada la cierta consecuencia de que la AFIP impugne las operaciones realizadas con estos últimos, extremo que se ve agravado en el caso de los sujetos excluidos, por cuanto las retenciones practicadas a estos sujetos no pueden ser objeto de compensación para su ingreso posterior por parte del agente de retención.

3. Imposibilidad de utilizar el procedimiento de compensación regulado en el artículo 9, segundo párrafo de la RG 2.300. Este artículo menciona que los exportadores, pueden usar un procedimiento a efectos de compensar los importes de las retenciones practicadas con el monto del impuesto facturado por el cual se formule la solicitud de acreditación, devolución o transferencia.
4. Retención incrementada en el impuesto a las ganancias del 15% por las ventas de granos que efectúen los sujetos excluidos del RFOG, según la RG 2.118.
5. Sufrir retenciones equivalentes al 100% del IVA contenido en las ventas de granos que realicen, con el consiguiente perjuicio financiero derivado de la indisponibilidad de dichas sumas.
6. No aplicación del reintegro sistemático regulado en el Título III de la RG 2.300.
7. El palpable daño moral que sufrirá el contribuyente, al ver manchado su buen nombre ante semejante medida.

### **Las Cartas de Porte**

La incidencia económica financiera de las operaciones de compra-venta de granos no destinados a la siembra para un responsable suspendido o excluido del RFOG es tal que, para determinados sujetos, por ejemplo, un productor o acopiador se torna inviable su actividad, siendo contados los días para su subsistencia, dependiendo además de otras variables ajenas al negocio.

Se debe destacar la importancia de la obtención de cartas de porte en este tipo de actividad, cuestión no menor al momento del traslado y posterior venta de los granos. Nos referimos específicamente al no otorgamiento de Cartas de Porte a quienes no están en el registro.

Recordemos que ésta RG, la 2.300, creó un registro con la finalidad de controlar al

sector agropecuario y que, para lograr su cometido, ofrece un beneficio al productor que ingrese al mismo respecto del régimen de retenciones que ha creado. También se debe tener en cuenta el carácter optativo sobre el ingreso al registro. Está claro en todo su articulado y en los considerandos que existen en la norma alícuotas de retención y procesos de recupero diferenciados entre quienes están y quienes no están incluidos en el registro, de lo que se deduce que no debería haber impedimentos para producir y comercializar cereales por no estar en él. Esto último, es una de las cuestiones más controvertidas en la práctica del día a día con los contribuyentes y el procedimiento, porque la Administración genera impedimentos de hecho sobre la posibilidad de venta, liquidación, traslado de mercadería, compra de insumos, etc. En definitiva, traba toda posibilidad de operaciones por parte del productor que no esté incluido en el registro.

Al mencionar la no otorgabilidad de cartas de porte por parte de AFIP hacia los contribuyentes no adheridos al RFOG, se intenta buscar, analizar y poner el centro de atención en la normativa referida a la emisión de Cartas de Porte, ya que, respetando el principio de legalidad, debería haber alguna normativa que limite su otorgamiento.

La resolución General que reglamenta todo lo referido a Cartas de Portes es la RG N° 2.595 de AFIP, la resolución N° 3.253 (ONCCA), la Disposición N° 6 (SSTA) del 14 de abril de 2009 y el Decreto N° 34 del 26 de enero de 2009, y no se encuentra conexión alguna con incumplimientos referidos al Registro de Operadores de Granos, pues obviamente no podría existir tal hecho toda vez que el hecho de estar en el registro es una opción y no una obligación.

También se recurrió a la normativa que publica AFIP desde su página web para el otorgamiento de Cartas de Porte a un contribuyente del régimen general, y allí se enuncian los requisitos para la autorización de la solicitud de la misma, que se detalla a continuación:

- Poseer Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) asignada.
- Haber presentado la totalidad de las declaraciones juradas del IVA y, de corresponder, de los recursos de la seguridad social, de los últimos 12 períodos fiscales o del lapso transcurrido desde el inicio de actividades o de cambio de carácter frente al gravamen, si éste fuera menor, vencidos a la fecha de presentación de la solicitud, así como la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al último período fiscal vencido a la fecha de presentación de la solicitud.
- Tener actualizado el domicilio fiscal declarado.
- No presentar incumplimientos o irregularidades como resultado de la evaluación de su comportamiento fiscal.
- Haber informado los comprobantes que hubieran sido adquiridos -conforme a la presente norma conjunta o al régimen establecido por la resolución general 2.205, sus modificatorias y sus complementarias, de la AFIP- de acuerdo con el procedimiento establecido por la norma conjunta resolución 4.956 y resolución general 2.324 del 12/10/2007, de la ONCCA y de la AFIP, respectivamente, o aquella que en el futuro la sustituya.
- De tratarse de operadores del comercio de granos que están obligados a registrarse en los registros que administra la ONCCA contar con la inscripción vigente.
- No poseer deudas exigibles con la ONCCA.
- No adeudar presentaciones de información de movimiento y comercio de granos.
- En el caso de los remitentes operar con sujetos del comercio de granos que se encuentren debidamente inscriptos ante los registros de la ONCCA o productores inscriptos en la AFIP.

Como se puede apreciar, se encuentran varias cuestiones detalladas entre estos

requisitos, como ser tener todas las declaraciones juradas al día, el domicilio actualizado y no presentar incumplimientos o irregularidades fiscales. Este último punto es muy importante porque cabe la tentación de pensar que no estar en el registro es un incumplimiento, pero esto no puede ser ya que vimos que estar en el mismo es una opción y no una obligación del productor. Sobre esta cuestión también debemos decir que es una muestra más del origen de los padecimientos, pues que una norma diga “cualquier otro incumplimiento” no hace más que otorgar un ámbito de discrecionalidad al funcionario que excede lo deseado y que en muchos casos tendrá efectos cercanos a la arbitrariedad.

Pero, volviendo al foco del análisis, claramente vemos que no existe un vínculo entre el otorgamiento de Cartas de Porte y el Registro de Operadores Granos y Legumbres Secas, por lo que queda aún más claro el accionar totalmente ilegítimo y discrecional por parte de AFIP.

## **LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

Reitero que estos impedimentos o sanciones de hecho que habitualmente aplica la Administración -tal como el no otorgamiento de la Carta de Porte- constituyen un obrar ilegítimo y no se encuentran amparados por la normativa. Esto configura lo que jurídicamente se denomina “vías de hecho”, y que por supuesto pueden ser cuestionados por el administrado -productor-, tanto en sede administrativa como judicial, en resguardo de sus derechos afectados.

La AFIP es un órgano de administración pública, por lo tanto la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos Nacional es de aplicación supletoria a todo lo que no regule la ley 11.683. Que sea de aplicación supletoria significa que se aplica la LPT (11.683) y lo que no esté regido en esa ley se rige por la 19.549 y particularmente por el decreto reglamentario, lo que nos da herramientas muy importantes para actuar ante la administración

pública, para desenvolvemos ante la administración y poder corregir los desvíos que tiene la misma.

Hoy entramos en una vorágine tal que estamos preocupados en los aplicativos, en los distintos regímenes de facilidades de pago, fiscalizaciones electrónicas y demás cuestiones operativas, que hemos perdido de vista muchas veces todos los errores en que incurre el fisco, todas las disposiciones arbitrarias en que incurre la administración tributaria. Las normas son las que establecen la actuación de la administración, no el funcionario de turno o el de mesa de entrada.

La LPA es una ley creada por el Estado para proteger al administrado del propio Estado. La ley es creada por el Poder Legislativo y aplicada por el Poder Ejecutivo, pero es el mismo Estado el que se está auto restringiendo, con lo cual es una herramienta muy importante que tenemos y hay que utilizarla. Es el fisco el que tiene que cumplir con la función de aplicar la ley, con las facultades que la ley le otorga, porque la administración es un mandatario del Estado, alguien a quien se le otorga un poder para que haga algo, pero solo puede hacer lo que la ley faculta, está obligado a hacer lo que la ley le manda a hacer, y esto es muy importante para poder corregir lo que no se está haciendo de acuerdo a lo que dice la ley, que se lleva a cabo mediante un exceso de la administración y de sus facultades.

La administración cumple su función a través del dictado de actos administrativos. Para emitir un concepto de los actos administrativos, primeramente debemos definir qué es la función administrativa. Tal función comprende toda la actividad de los órganos administrativos (centralizados o descentralizados), y también la actividad de los órganos legislativos y judiciales en la medida en que no se refiere a sus funciones específicas. Diremos que los actos son las decisiones, declaraciones o manifestaciones de voluntad o de juicio, y los hechos son las actuaciones materiales, las operaciones técnicas realizadas en ejercicio de la

función administrativa. Si bien generalmente los hechos son ejecución de actos (en cuanto dan cumplimiento o ejecución material a la decisión que el acto implica), ello no siempre es así, y pueden presentarse actos que no son ejecutados, o hechos realizados sin una decisión previa formal. La distinción no es fácil, por cuanto el hecho también es en alguna medida expresión de voluntad administrativa. Pero en líneas generales puede afirmarse que el acto se caracteriza porque se manifiesta a través de declaraciones provenientes de la voluntad administrativa. El hecho, en cambio, carece de ese sentido mental, y constituye nada más que una actuación física o material. Sólo se llamará acto a aquella decisión que se exterioriza formalmente como tal, y no a través de su directa ejecución. Cuando la exteriorización de la decisión se hace recién a través de la ejecución misma, o sea, de los datos reales, no estamos ante un acto sino ante un hecho administrativo.

Por todo lo expuesto, el acto administrativo se puede decir que es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos directos.

Ordenar la suspensión de un contribuyente en el FROG, es un acto; aprobar la expulsión de una persona del Registro, hecha por un agente fiscal, es un acto; decidir por sí mismo y comunicar al interesado que se lo va a excluir, es un acto; pero la expulsión en sí misma es siempre un hecho; y cuando se efectúa la expulsión sin haber previamente dado a conocer al interesado por un proceso formal la voluntad de realizarla es un hecho realizado sin la existencia de un acto administrativo.

La no otorgabilidad de cartas de porte porque el contribuyente no se encuentra adherido al Registro Fiscal de Granos es un claro ejemplo de una vía de hecho administrativa, ya que no hay ninguna norma que regule este accionar por parte de la administración. Claramente no es un acto administrativo.

El estudio de los requisitos de los actos administrativos nos va a permitir en cualquier caso poder objetarlos y controlar su cumplimiento. Hay que analizar que todos los requisitos se cumplan para considerar que el acto sea válido. Todos estos requisitos la ley los ha establecido para que la actuación de la administración sea lo más transparente, clara y veraz que exige la actuación de un poder estatal.

### **Requisitos esenciales de los Actos Administrativos**

Para Gordillo<sup>5</sup>, se pueden señalar cuatro elementos esenciales del acto administrativo: competencia, voluntad, objeto y forma.

#### **Competencia**

La competencia es el conjunto de facultades que un órgano puede legítimamente realizar. La competencia puede referirse al grado, la materia, y el territorio.

*La competencia en razón del grado* se refiere a la posición que ocupa un órgano dentro de la ordenación jerárquica de la administración y, puesto que la competencia es improrrogable<sup>5</sup>, no puede el órgano inferior tomar la decisión que corresponde al superior y viceversa. Por ejemplo: los inspectores de AFIP pueden fiscalizar, pero no pueden realizar las determinaciones de oficio.

*La competencia en razón de la materia* se refiere a las actividades o tareas que debe desempeñar el órgano, es decir, al objeto de los actos y a las situaciones de hecho ante las que puede dictarlas. Por ejemplo: en AFIP la división jurídica generalmente aplica sanciones y la división de revisión y recurso es la que dicta las determinaciones de oficio, hay una división por materia.

*La competencia en razón del territorio* comprende el ámbito espacial en el cual es legítimo el ejercicio de la función. Por ejemplo: el juez administrativo de Río Cuarto no puede

---

<sup>5</sup> Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 9. 1ª edición. Fundación del derecho administrativo. 2014.

decidir cuestiones atinentes a un contribuyente de Córdoba Capital.

Con lo cual hay que analizar si el funcionario que actúa y dicta el acto administrativo es competente de hacerlo en función a estas distintas ramas.

### **Voluntad**

Es el proceso objetivo a través del cual uno o varios individuos humanos producen o aportan las partes intelectivas de una declaración realizada en ejercicio de la función administrativa. La “voluntad” administrativa es pues el concurso de elementos subjetivos (los individuos que actúan) y objetivos (el proceso en que actúan, y las partes intelectuales que aportan a la declaración). Los vicios de la voluntad, por lo tanto, pueden aparecer tanto en la declaración misma, objetivamente considerada, como en el proceso de producción de dicha declaración, como, por ejemplo, en la voluntad psíquica del funcionario que produjo la declaración.

### **Objeto**

El objeto o contenido del acto es aquello que el acto decide, certifica u opina. Puede estar viciado en las siguientes situaciones:

- 1º) por ser prohibido por la ley,
- 2º) por no ser el objeto determinado por la ley para el caso concreto, o ser un objeto determinado por la ley para otros casos que aquel en que ha sido dictado,
- 3º) por ser impreciso u oscuro,
- 4º) por ser absurdo,
- 5º) por ser imposible de hecho.

### **Forma**

La forma es el modo en que se documenta y da a conocer la voluntad administrativa. Por lo tanto, una vez ya mencionados los elementos del acto administrativo, todos se deben

cumplir para que la decisión de la administración se ajuste a derecho.

### **PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN AL RFOG**

Para poder gozar de los beneficios que otorga el RFOG y, más bien, poder comercializar y desarrollar la actividad del comercio de granos y todo lo que ella implica, el contribuyente se debe adherir al mencionado Registro. Para ello, la norma ha clasificado a los responsables que quieren adherirse en categorías. Tal como lo enuncia el art. 22 de la RG 2.300, las categorías son las siguientes:

a) Productor: sujeto que desarrolla la actividad agrícola consistente en la obtención de granos, mediante la explotación de un inmueble rural, ya sea de su titularidad o de terceros, bajo alguna de las formas establecidas por la Ley N° 13.246 y sus modificaciones, de arrendamientos y aparcerías rurales, u otras modalidades.

b) Acopiador: 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.

c) Desmotador de algodón.

d) Corredor.

e) Mercado de cereales a término.

f) Arrendador comerciante de granos.

g) Contratista rural.

h) Aplicador aéreo.

i) Proveedor de insumos y/o bienes de capital.

j) Profesional.

k) Otro: cualquier sujeto que por el desarrollo de una actividad cuya inclusión no

corresponda en alguna de las categorías precedentes, obtiene los productos indicados en el Artículo 1º, que posteriormente vende a nombre propio.

Para efectuar las solicitudes de inclusión, como así también las de actualización de datos, cambio de categoría y reinclusión en el "Registro", los responsables deberán utilizar el programa aplicativo denominado "AFIP DGI – REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS - Versión 3.0", que genera el formulario de declaración jurada N° 937.

En este aplicativo, los contribuyentes deberán informar, entre otras cuestiones, la totalidad de los inmuebles afectados a la actividad de producción o de comercialización de los productos a la fecha de presentación de la solicitud. También se debe declarar la C.B.U. a través del servicio “Declaración de CBU” mediante clave fiscal en la web de AFIP.

Una vez efectuada la presentación del F. 937 vía transmisión electrónica de datos, el solicitante deberá ingresar en el servicio "Registro Fiscal de Operadores de Granos", opción "Ingresar Solicitud" y completar con los datos del número verificador y número de transacción generado al presentar el F. 937. La aceptación de la solicitud será puesta a disposición en un plazo de 2 días corridos contados a partir del inmediato siguiente al del ingreso de la solicitud.

De no registrar inconsistencias en los procesos de control formal a los que se refiere el párrafo anterior, 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 en el párrafo anterior, con la documentación que se detalla en el Anexo V de la RG 2.300. La procedencia o denegatoria de la solicitud se realiza mediante controles sistémicos y verificaciones, junto con la conducta fiscal. También, de acuerdo a la categoría a inscribirse, se evalúan, según cada caso en particular, que acrediten la condición de empleador, agente de retención en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, la inscripción en el ONCCA, entre otras cuestiones. La

falta de presentación de los citados elementos en el plazo indicado dará lugar al archivo de la solicitud efectuada. Si la documentación presentada no reúne los requisitos previstos en la presente resolución general se producirá el rechazo del trámite.

### **Documentación a presentar ante la AFIP**

#### **a) De tratarse de un productor agropecuario:**

1. Fotocopia del documento de identidad del presentante.
2. Fotocopia de la inscripción en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), de corresponder.
3. Fotocopia del título de propiedad del inmueble propio afectado a la explotación agropecuaria, o fotocopia del contrato celebrado y vigente sobre el inmueble de terceros afectado a la explotación agropecuaria, acreditado mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta.
4. De haberse declarado maquinarias se deberá presentar fotocopia de la documentación respaldatoria del dominio de las mismas y/o fotocopia del contrato por el cual se explota la maquinaria de terceros ("leasing", alquiler, etc.) acreditado mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta.

#### **b) De tratarse de un acopiador:**

1. Fotocopia del documento de identidad del presentante.
2. Fotocopia de la inscripción en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), de corresponder.
3. Fotocopia del título de propiedad del inmueble propio afectado a la actividad, o fotocopia del contrato celebrado y vigente sobre el inmueble de terceros afectado a la actividad, acreditado mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta.

4. Fotocopia de la documentación otorgada por la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) acreditando el número de inscripción del operador, y el número de cada planta propia y/o de terceros. En caso de informar que es adquirente final de granos: fotocopia de la documentación otorgada por la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) acreditando la inscripción del operador en una categoría acorde al tipo de operaciones que realiza como adquirente final de granos, según lo informado en el aplicativo.

5. En caso de informar que comercializa granos de su propia producción: fotocopia del título de propiedad del inmueble propio afectado a la explotación agropecuaria, fotocopia del contrato celebrado y vigente sobre el inmueble de terceros afectado a la explotación agropecuaria, acreditado mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta.

### **Conflictos a la hora de presentar la Documentación Requerida**

Esta documentación es la que según la RG 2.300 se debe presentar para solicitar la inclusión, cambio de categoría o actualización de datos. Pero en la práctica no suele ser así. Al momento de iniciar el trámite en las dependencias de AFIP, el agente fiscal de turno siempre solicita algo más de lo que enuncia la resolución. Pueden ir desde comprobantes de las campañas agrícolas en cuestión, ordenadas de acuerdo a una planilla que la propia AFIP otorga -sin aceptar cualquier otra-, constancias de retención del IVA y de Ganancias sufridas y practicadas, títulos de propiedad de los inmuebles, informes de dominio, y cualquier otra documentación que se le ocurra en ese momento al funcionario de AFIP. Es decir que siempre falta alguna documentación que no está presente en la RG 2.300 por la cual no ingresa el trámite y por consiguiente se debe volver a generar la solicitud de adhesión o actualización, y a todo esto se le debe sumar los tiempos incurridos de volver a presentar una y otra vez el

inicio del trámite para que puedan aceptarlo y dar curso a la inscripción.

Se debe tener en cuenta que los inmuebles en cuestión, en la mayoría de los casos son inmuebles rurales muy antiguos, que fueron cedidos de generación en generación y conseguir títulos de propiedad e informes de dominio es una tarea bastante complicada, y el funcionario de turno siempre pide ambas documentaciones, título de propiedad e informe de dominio, dilatando aún más el trámite de ingreso al RFOG.

No se puede dejar pasar el aplicativo en cuestión para comenzar cualquier trámite en el RFOG. Está totalmente desactualizado lo cual hace que nuestra tarea de asesores impositivos se dificulte al momento de presentar cualquier F. 937. Un ejemplo claro de ello es la fecha de inicio de los contratos. Para AFIP, increíblemente, la fecha de inicio de los contratos es cuando las partes certifican las firmas, y no cuando el contrato entra en vigencia según las fechas enunciadas allí mismo. Con lo cual, a la hora de ir al aplicativo y colocar las fechas incorrectas según AFIP, el trámite será rechazado y se debe volver a generar y presentar el Formulario. Otro punto a destacar de este aplicativo es las pocas opciones que tiene para las distintas modalidades de contratación que en la práctica hay en el mercado rural. Es común que se celebren contratos de aparecería, lo cual el aplicativo no contempla. Este caso es muy común, se debe consultar al funcionario de turno de AFIP como quiere que generemos el aplicativo, para luego poder presentarlo y posteriormente volver a cambiar y presentar nuevamente ya que, como todo lo demás, no está regulado en ninguna resolución y se debe hacer a conveniencia del funcionario de AFIP.

A la hora de presentar los comprobantes, cuestión que no está regulada en ninguna resolución general, debemos tener en cuenta quienes son nuestros proveedores de servicios, insumos y productos. Si alguno de ellos posee alguna irregularidad con AFIP, es de esperar que el funcionario de turno nos rechace el trámite alegando que debemos contratar con otros

sujetos o hacer que regularice su situación, no basta solo con practicarle una retención agravada, por ejemplo, por no estar inscripto en el impuesto a las ganancias. Las tareas de AFIP ahora pasan a ser tareas de los contribuyentes, con lo cual se incrementa la carga administrativa de los comercializadores de granos con cuestiones ajenas a su negocio.

Otra cuestión que debemos destacar es la fijación por parte de la Administración y, sin ruborizarse, de escuetos plazos para cumplimientos de requerimientos, entre otras cosas, y ha decidido además contarlos en días corridos. Como mencionamos anteriormente, todos los plazos relativos al RFOG se cuentan en días corridos. Esta resolución muestra por sí sola el obrar arbitrario de la Administración Federal, toda vez que establece cómputo de plazos por días corridos -siendo que la L. 19.549 de procedimientos administrativos, vigente y aplicable en el ámbito de la AFIP, expresamente indica en su artículo 1 incisos d) y e).1, que los plazos administrativos se computan por días hábiles administrativos- de allí que esta ilegítima modificación que se pretende realizar constituye no solo un obrar arbitrario por falta de competencia y potestades para regular esa materia, sino además una grave afectación al estado de derecho, que en muchos casos extiende sus consecuencias a daños económicos tangibles de los contribuyentes, los cuales deberán ser subsanados por el Estado e incluso extender esa responsabilidad administrativa, económica y judicial a los funcionarios intervinientes.

Para realizar los trámites, ya sean de inscripción al Registro o modificación y actualización de datos, la AFIP ha establecido un régimen de atención por turnos web, es decir que para cumplir con los requerimientos efectuados deberemos concurrir en día y hora obtenido del turnero online de la AFIP. Por lo tanto, se debe tener en cuenta todos estos pormenores para poder cumplir en tiempo y forma con los requerimientos que nos realicen los funcionarios de la dependencia.

Por su parte, el servicio de turnos web no siempre funciona correctamente, ya que la

página web suele quedarse fuera de servicio muy seguido. Otro punto a destacar es que si se trata de una sociedad quien debe obtener el turno, el sistema no permite obtener turnos para personas jurídicas, por lo que se debe recurrir a obtener un turno a nombre de una persona humana, que sea de la misma sede de AFIP que la persona jurídica, y allí dirigirse con un turno que no esté a nombre de quien realizará el trámite del RFOG. Y todo esto se debe realizarlo en los cinco días corridos siguientes a la comunicación.

Es importante destacar un cambio positivo en las dependencias de Córdoba de AFIP, hasta hace poco tiempo la atención para el registro era solo los días lunes, martes y miércoles. Actualmente, para fortuna de los administrados, atienden todos los días, pero si o si con el turno web. Por lo tanto, es un punto a tener en cuenta de mejora hacia la atención del contribuyente. Se debe seguir bajo este lineamiento para que AFIP siga realizando cambios en favor de sus administrados, que son quienes más la necesitan. Pero esto solo ocurre en las dependencias de AFIP de Córdoba Capital, ya que, en otras dependencias del interior de Córdoba, no sucede lo mismo.

Por su parte, el art. 32 de la RG 2.300 enuncia que la AFIP podrá solicitar el aporte de documentación o datos adicionales vinculados al análisis y trámite de la solicitud presentada y otorgar al efecto un plazo al responsable. La imposibilidad de notificación del requerimiento en el domicilio fiscal declarado o el incumplimiento total o parcial del mismo, serán causales suficientes para proceder al archivo de la solicitud sin más trámite. Aquí tenemos otra prueba de la discrecionalidad de la Administración para con sus contribuyentes, ya que debemos estar a disposición del Ente Recaudador para aportar cualquier documentación que se le ocurra, en los plazos que se le ocurra. El no cumplimiento de la documentación solicitada será causal suficiente para el archivo de las actuaciones. Y también los administrados deberán estar con suma atención al domicilio fiscal, ya que serán notificados allí, y el “no poder” notificar

también es causal del archivo de las actuaciones. En la práctica lo que se hace es, transcurridos un par de días del ingreso de la solicitud en la Administración, es el propio contador o contribuyente quien se dirige a la dependencia una y otra vez hasta que le asignen un oficial público que le lleve el trámite. En esta instancia, ya sabiendo quien es la persona que se encargará de llevar el trámite, solicitarle a él y estar en contacto con él para consultar la existencia de posibles requerimientos, de esta forma nos aseguramos la notificación y una comunicación “directa” con el oficial de turno para que resuelva la adhesión o actualización de datos.

La Administración resolverá la procedencia o la denegatoria de las solicitudes en un plazo de 90 días corridos, contados a partir del día inmediato siguiente al de la aceptación formal de la solicitud interpuesta. Este plazo tampoco se cumple, los tiempos con los que procede AFIP son muy distintos a los de las resoluciones generales que ellos mismos emanan. Cuestión distinta a los plazos para presentar las documentaciones o contestar requerimientos por parte del contribuyente, en donde los plazos si se respetan, caso contrario se archivan las actuaciones.

De resultar procedente la solicitud se actualizará el "registro" en el sitio web indicando el apellido y nombres, razón social o denominación, la CUIT, la categoría del operador de acuerdo con lo definido en el artículo 22, la CBU del responsable informada y aceptada en el registro de claves bancarias uniformes.

La denegatoria de la solicitud de inclusión, reinclusión, cambio de categoría, o en su caso, actualización de datos, en el registro se efectuará mediante el dictado de acto administrativo el cual será notificado al responsable mediante alguno de los procedimientos previstos en el artículo 100 de la ley N° 11.683.

## **PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN AL RFOG**

Con respecto al procedimiento de suspensión, es aquí donde se puede apreciar con mayor claridad las ilegalidades que comete la Administración. De verificarse alguna causal de suspensión enunciada en el Anexo VI de la RG 2.300, la AFIP publicará en el Boletín Oficial el apellido y nombres, razón social o denominación, la CUIT, la categoría del operador de acuerdo con lo definido en el artículo 22, las causales que motivaron la suspensión y el inciso del presente artículo en virtud del cual se dispuso dicha medida.

Es decir, el contribuyente no tiene ninguna manera de defenderse frente a una suspensión. Directamente el organismo publica la suspensión en el B.O. y se ve vulnerado su derecho de defensa, ya que no tiene oportunidad de ejercerlo. La suspensión tendrá efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido.

Si la suspensión proviene de alguna causal del anexo VI apartado A, se extenderá por un plazo de 60 días corridos contados desde el día inmediato siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial. Se debe subsanar el incumplimiento para volver a estar activos en el RFOG. De lo contrario se excluirá de pleno derecho por no subsanar el incumplimiento. Desde ya, que solo bastará la publicación de tal hecho en el B.O. Si la suspensión proviene de alguna causal del anexo VI apartado B, tendrá efectos hasta la resolución de exclusión del registro.

### **Causales de Suspensión**

Las causales de suspensión definidas en la RG 2.300 se dividen en 2 grupos:

- a) Las situaciones previstas en el anexo VI, apartado A.
- b) Cualquiera de las situaciones indicadas en el anexo VI, apartados B o C.

Según el Anexo VI, aparece en primer lugar la incorrecta conducta fiscal, que será determinada por esta Administración en base a:

A) **CONTROLES SISTÉMICOS FORMALES:** Tales como la falta de presentación de declaraciones juradas vencidas, no registrar domicilio fiscal denunciado, no acreditar inscripción como agente de retención de IVA y/o impuesto a las ganancias, tener incumplimientos a las obligaciones de la RG 2.3007, y cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos, entre otros controles.

B) **CONTROLES OBJETIVOS PRACTICADOS EN VERIFICACIONES Y/O FISCALIZACIONES:** Como ser la detección de documentación apócrifa, falsa o adulterada, la detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes, cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con la cantidad de granos comercializados y/o con el comercio de granos; omitir efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias, incumplimiento total o parcial de requerimientos, fiscalizaciones relevantes no finalizadas y todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del registro, entre otras causales enunciadas en la RG 2.300.

C) **ESTADO DEL CONTRIBUYENTE EN PROCESOS JUDICIALES**

### **PROCEDIMIENTO DE EXCLUSIÓN**

La AFIP podrá disponer la exclusión de un responsable incluido en el "Registro" en los siguientes casos:

a) Exclusiones de pleno derecho de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 (responsable que no subsane el incumplimiento que diera origen a la suspensión dentro del plazo de 60 días corridos).

b) Responsables cuya inclusión en el registro hubiera sido transitoriamente suspendida por aplicación de las previsiones del artículo 40, inciso b. En tal caso la exclusión se efectuará

mediante acto administrativo fundado.

c) Cuando no reúna la condición de habitualidad en el comercio de granos.

Sobre este punto debo destacar el alcance que AFIP otorga a la condición de habitualidad y está dado nada más y nada menos que por una mesa de enlace, cuestión totalmente violatoria del principio de legalidad y jerarquía constitucional de las leyes. En la mesa de enlace del 21/03/2016 la AFIP anuncia que empezará a dar de baja del registro fiscal de granos a los contribuyentes que pierden la condición de habitualidad en el mercado de granos. Para ella, la condición de habitualidad se pierde si:

- \_ En el transcurso de 18 meses consecutivos no se efectúan y declaran ventas de granos.
- \_ Falta de presentación de la declaración jurada del IVA.
- \_ Falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.
- \_ CUIT con baja definitiva.

Con esto quiero remarcar que no estoy en desacuerdo con las características que AFIP considera para que un contribuyente pierda la habitualidad en el comercio de granos. Pero es inaceptable permitir a AFIP que a través de una mesa de enlace emita estas condiciones, ya que una mesa de enlace no tiene absolutamente nada de validez jurídica, no existe nada escrito ni ninguna resolución de AFIP que lo mencione. Por lo tanto, tomando en cuenta este erróneo criterio de la AFIP, un contribuyente debería estar en conocimiento de todas las mesas de enlace que realice la administración tributaria, y cumplir con disposiciones que no están legisladas, sin ninguna herramienta de defensa por parte del contribuyente. No se puede permitir a la dependencia que actúe de acuerdo a lo que enuncia en mesas de enlace, es totalmente violatorio del principio de supremacía constitucional y de legalidad, dejando al comerciante de granos totalmente desamparado.

d) No acredite la condición de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

e) Cuando el contribuyente lo solicite.

f) No acredite su condición de inscripto en el ONCCA, en caso de corresponder.

g) Cuando el corredor no aporte las pruebas a que se refiere el artículo 48. (Incumplimientos detectados a corredores).

Las exclusiones previstas en los incisos a), c), d) y f) operarán de pleno derecho. A su vez, la exclusión de un responsable del registro se notificará mediante la publicación en el boletín oficial de los datos del responsable excluido y producirá efectos a partir del quinto día corrido inmediato posterior, a aquel en que se efectúa la notificación por boletín oficial.

El responsable excluido del "Registro" por haber incurrido en alguna de las situaciones previstas como incorrecta conducta fiscal en el Anexo VI, Apartado B, puntos 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11,15 y/o 16, podrá solicitar su inclusión al mismo luego de transcurridos 12 meses contados a partir de la fecha de la notificación de la exclusión. Dicho plazo no será de aplicación cuando la exclusión se originara en las restantes situaciones previstas en el Anexo VI.

Han quedado expuestos los motivos y consecuencias que ocasionan la suspensión y exclusión del RFOG y los perjuicios sufridos por los sujetos afectados. Ahora bien, la suspensión o exclusión se patentiza sin que exista acto administrativo alguno fehaciente notificado al particular involucrado, sino que el mismo contribuyente se notifica de la suspensión o exclusión por la publicación de tal circunstancia en el respectivo B.O. de la Nación.

La forma en que la AFIP procede a la suspensión o exclusión de los sujetos se erige claramente en una "vía de hecho", extremo prohibido expresamente por el artículo 9, inciso a), de la ley 19.549 de procedimientos administrativos, en donde se enuncia que la Administración se abstendrá de comportamientos materiales que importen vías de hecho

administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales.

Un concepto importante de vías de hecho lo enuncia Carlos Grecco<sup>6</sup>, quien acertadamente las calificó como un límite a la actuación administrativa y las definió como operaciones materiales cercenadoras de derecho y garantías individuales que no tienen una habilitación legal que generan, como principales efectos, la ilicitud del obrar de la administración y consiguientemente su responsabilidad patrimonial. Lo anterior también es avalado por la CNACAF en una oportunidad, referida a una causa de empleo público, en donde se enuncia que: *“A efectos de la configuración de las llamadas vías de hecho de la Administración, ésta debe comportarse de modo tal que su obrar material traiga aparejado la restricción o el cercenamiento de algún derecho o garantía constitucional, situación que genera -como efecto primordial-, la ilicitud de dicho obrar administrativo. Ello puede derivar de la discordancia indudable entre el acto administrativo particular dictado y su ejecución material (puesta en práctica), de las modalidades de su ejecución, o de la inexistencia de decisión administrativa”*<sup>7</sup>.

Similar situación se configura cuando la Administración decide suspender a un contribuyente del registro fiscal de granos sin norma legal que lo autorice, mediante un simple hecho informático respecto del cual carece de medios reglados para cuestionarlo y ejercer su derecho al debido procedimiento adjetivo que también le acuerda la ley.

Desde la óptica procesal, la ley 19.549, en su art. 23 inc. d), establece que las vías de hecho pueden ser impugnadas en sede judicial a través de la acción contenciosa que regula su art. 25, inc. d), que debe ser presentada dentro de los 90 días hábiles a contar desde que los hechos fueron conocidos por el afectado.

En definitiva, las vías de hecho administrativas castigan el obrar administrativo que

---

<sup>6</sup> Carlos Grecco. “Vías de hecho administrativas”, La Ley 1980-, p. 1203.

<sup>7</sup> Fernández, Concepción y otros c/ Obra Social para la Act. Docente s/ empleo público”, sentencia de CNACAF del 12/12/95.

sin dictar un acto produce una afectación a un derecho o garantía constitucional, sea el de ejercer una actividad o el de propiedad, habilitando el control judicial sobre la actividad administrativa, el que no se limita solamente a los actos de efectos particulares y generales dictados sino a los no dictados también, cuando su omisión es producto de una decisión discrecional y causan perjuicios a los administrados que éstos cargan con la prueba de demostrar. Cabe decir que estos hechos carecen de la presunción de legitimidad que caracteriza y otorga la ley 19.549 en su art. 12 a los actos administrativos, razón por la cual son manifiestamente nulos o directamente inexistentes y la declaración en tal sentido tiene efectos retroactivos.

En resumen, se configura una vía de hecho cuando la Administración ejercita prerrogativas fuera de las potestades que tiene legalmente atribuidas o lo hace sin seguir el procedimiento legalmente establecido, y si bien este instituto pertenece a toda la actividad administrativa, cuando se trata de la administración tributaria, que tiene por ley potestades exorbitantes, es cuando más debe evitarse incurrir en las mismas por afectar siempre el patrimonio.

Asiento la opinión del Dr. Alberto Gorosito donde establece que la no inclusión o la exclusión en el Registro tienen carácter sancionatorio<sup>8</sup>. Él plantea lo siguiente: “...*El sistema diferencial de retenciones para incluidos y excluidos constituye una sanción. 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*

---

<sup>8</sup> Ilegalidad del registro fiscal de operadores de granos. Autor: Gorosito, Alberto - Editorial La Ley.

*ingresos y los gastos deducibles. La retención, sin descontar un mínimo no imponible, no respeta la sustracción definida como base imponible. Por su parte la retención del 15% equivale a anticipar el impuesto para una renta gravable del 42.57% sobre ventas.*

*Este porcentaje de utilidad neta sujeta a impuesto no se verifica como renta normal en ninguna de las categorías de operadores.” ...*

El Dr. Gorosito opina que estas retenciones alejadas de la realidad vulneran el derecho de propiedad que garantiza el art. 17 de la Constitución Nacional. La sanción se define como toda consecuencia jurídica desfavorable o no querida y que viene a identificarse con todo efecto derivado de la coactividad. También alude a todo mal impuesto por realizar un comportamiento contrario a Derecho, pudiéndose distinguir la sanción penal o pena cuando es consecuencia de la comisión de un delito, y la sanción administrativa como consecuencia de la comisión de una infracción administrativa.

Por ello, la finalidad de una sanción no persigue sólo reprimir la infracción cometida, sino también poder prevenir la comisión de futuras infracciones tributarias.

Si se analiza cómo se estructura la norma en cuestión del RFOG puede verse que el antecedente de hecho sería cualquiera de los casos contemplados en el artículo 47 (exclusión de pleno derecho) y a su vez, la consideración por parte del fisco de una “incorrecta conducta fiscal” por parte del contribuyente que supuestamente la realizó. Dicho acaecimiento determina la aparición de una consecuencia jurídica, que es la suspensión y/o exclusión del operador del Registro. De esta manera dicha suspensión, y/o exclusión constituye una sanción que traería aparejado para el contribuyente el no permanecer incluido en el Registro.

Comparto con Gorosito<sup>9</sup> cuando expresa que la decisión del fisco nacional de excluir o suspender al afectado del registro jurídicamente es una sanción, dado que la supuesta conducta ilegítima que achaca la AFIP al responsable genera la extinción al derecho a integrar

---

<sup>9</sup> Gorosito, Alberto. Registro de operadores de granos: Patente de curso fiscal. Op. Cit. Pag 44.

el Registro, con las consecuencias jurídico – patrimoniales que ello acarrea, y opera como causal de extinción del acto administrativo por el que se ordenó en su momento la inclusión en aquél.

También la jurisprudencia, específicamente en lo que se refiere a la exclusión del registro, se inclinó por considerarla sanción. Ello lo podemos observar en las causas “Deloitte SA c/ Afip” y “Escudero Patricia Elena c/ AFIP”, en donde el mismo tribunal, producto de una acción de amparo cursada por ambas empresas contra el decisorio del Fisco de excluirlas del registro, expresó lo siguiente: *“Además, resulta preciso destacar que dicha sanción reconoce su origen en una inspección efectuada por el agentes del Organismo Fiscal que detectó la presunta utilización de facturas apócrifas, por lo que correspondería resolver en esta instancia si la exclusión de la actora del Registro Fiscal...”*<sup>10</sup>

De lo expuesto se desprende que el organismo no podrá excluir a los operadores del registro cuando detecte que éstos han incumplido con los deberes que le dan derecho a la permanencia en el mismo, sino por el contrario, antes de declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo, deberá constituirlos en mora y concederles un plazo razonable para que cumplan con su obligaciones.

El mismo artículo 21 de la Ley 19.549 habla de dos requisitos a cumplir por parte de la Administración antes de dictar el acto administrativo que declare la caducidad de los derechos del administrado. Ellos son: la constitución en mora del particular incumplidor y la concesión de un plazo razonable para que éste cumpla con la obligación. Este sería el procedimiento que la administración debería seguir previo a declarar a un sujeto excluido del Registro.

---

<sup>10</sup> Deloitte S.A. c. AFIP” del 02/12/2008 y Escudero, Patricia Elena c. AFIP” del 06/10/2008. Ambas Causas tramitadas ante el Juzgado Federal de Primera Instancia Nro. 2 de Tucumán.

Para poder constituir en mora al administrado, la administración se lo debe hacer saber. Ésta se deberá llevar a cabo por cualquiera de las formas contempladas en el artículo 100 de la ley 11.683 para que el acto se considere válido y eficaz. Además, el requerimiento de la administración deberá ser oportuno, es decir concretado una vez que el cumplimiento de la obligación del particular se hizo exigible.

Se puede observar que al dictarle la suspensión ya, en ese momento, se lo está sancionando, al restringirle temporalmente los derechos que tenía por estar incorporado en el registro. Un ejemplo es la limitación al otorgamiento de cartas de porte al operador acorde con su capacidad de producción. Por otro lado, si la causal de suspensión es por el inciso a), el operador no tendrá derecho al reintegro sistemático de las retenciones de IVA sufridas en dicho lapso, con la posible acumulación de saldos a favor en el IVA. Es decir, se aplica la caducidad temporal de un derecho sin constituir en mora a los operadores, más allá de los sesenta días que otorga la AFIP si la causal viene dada por el inciso a).

Es por todo lo hasta aquí expuesto por el Dr. Gorosito, que acompaño su opinión al no compartir el criterio del Fisco al considerar que la exclusión de un contribuyente del registro no constituye una sanción. Para el Organismo no es más que una medida de carácter precautorio, y su aplicación es independiente de la imposición o no de la sanción que pudiera corresponder por los hechos que dieran lugar a la exclusión<sup>11</sup>.

Al considerar que estamos frente a una verdadera sanción, es de las llamadas “sanciones atípicas” dado que reconocen su construcción doctrinaria en función de los efectos que derivan de ciertas situaciones previstas en el ordenamiento tributario que, sin encontrarse definidas como tales, representan verdaderas sanciones.

---

<sup>11</sup>ABC Consultas y respuestas frecuentes sobre normativas, aplicativos y sistema en [http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas\\_detalle.aspx?id=9851096](http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=9851096).

### **Violación del principio de legalidad**

El principio de legalidad exige que toda la actividad de la Administración encuentre fundamento en una norma, a tal punto que la sujeción de la Administración a la ley constituye uno de los principios capitales del estado de derecho.

Es importante saber en qué proporción la legalidad puede ser legal. No toda legalidad hay que considerarla tal. Ella tiene un límite que está en la misma naturaleza de las cosas y en el régimen político que se haya adoptado. Para un sistema comunista puede ser legal lo que en un Estado liberal-democrático es una exacción.

La retención de la totalidad del IVA débito facturado a los excluidos viola el principio de legalidad, ya que implica el pago de un impuesto superior a la obligación tributaria que la ley crea. Siendo el IVA a abonar el saldo resultante de la diferencia entre el débito y crédito fiscal, la apropiación del Fisco Nacional de la totalidad del débito fiscal viola la ley, so pretexto de asegurar la recaudación del impuesto que ella crea. Impone una carga adicional, lo cual lesiona el principio según el cual el cobro de una contribución sin ley que lo autorice vulnera el derecho de propiedad que garantiza el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Este análisis concreto de las disposiciones reglamentarias pone de relieve que han ido mucho más allá de la autorización legal. Según la Corte *“...si bien es cierto que el principio de legalidad alcanza satisfacción bastante toda vez que la política legislativa haya sido claramente definida, ello no autoriza al Poder Ejecutivo ni, con mayor razón, a órganos jerárquicamente dependientes del mismo, como la Dirección General Impositiva, a alterar su espíritu con excepciones reglamentarias, al tiempo de ejercer sus facultades propias.”*<sup>12</sup>

Las vías de hecho administrativas implican comportamientos del Estado que no tienen base en una norma y, por lo tanto, son ilegítimos. Para aclarar aún más qué son las vías de hecho, Gordillo Agustín las describe enunciando: *“algunas circunstancias que determinan la*

---

<sup>12</sup> Fallos - T. 246 - pág. 345

*irregularidad del comportamiento administrativo:*

- a) Una discordancia entre lo que la Administración decide mediante un acto administrativo y lo que efectivamente ejecuta (por ejemplo, cuando se decide aplicar una multa y el agente encargado de la ejecución clausura un local).*
- b) La forma o modalidad en la que se ejecuta un acto (por ejemplo, el agente encargado de ejecutar una clausura decide llevarla adelante tapiando el local).*
- c) Cuando el comportamiento no reconoce como fundamento una decisión administrativa.”*

En este caso que estamos analizando, el accionar de la AFIP frente a los administrados que están siendo suspendidos o excluidos del RFOG está comprendido en el punto c) mencionado anteriormente. Esto quiere decir, un acto material ejecutado por la AFIP sin que exista como fundamento directo e inmediato una decisión administrativa válida y eficaz. En todos estos casos el afectado jamás recibe comunicación y/o intimación y/o requerimiento de ninguna naturaleza con relación a algún tipo de incumplimiento fiscal que determine la suspensión o exclusión. Estamos ante una evidente vía de hecho por la cual la AFIP resuelve por sí sola, y sin intervención del titular del derecho subjetivo, la privación de un derecho expresamente reconocido y del cual se encontraba en pleno ejercicio.

### **Violación del principio de igualdad**

Como lo enuncia Luqui Juan Carlos<sup>13</sup>: “...así como una mala policía puede desvirtuar sus fines hasta convertirse en instrumento de opresión o la justicia degenerar los suyos hasta la expoliación, un régimen defectuoso de recaudar puede introducir alteraciones fundamentales en el principio de igualdad de los impuestos”.

Cuando las resoluciones pretenden percibir la suma que resultaría de la retención total

---

<sup>13</sup> Luqui, Juan Carlos: "Derecho constitucional tributario" - Ed. Depalma - 1993 - pág. 33

del IVA débito fiscal, prescindiendo del crédito fiscal, el monto resultante es un impuesto que no responde a la ley, que constituye una verdadera expropiación. Esto resulta de un pago alejado de la verdadera capacidad contributiva que el Congreso de la Nación determinó gravar, y devienen confiscatorios, en pugna con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad privada consagrada en el artículo 17 de la Constitución Nacional.

La Corte<sup>14</sup> ha puntualizado en reiteradas oportunidades que un impuesto es confiscatorio, y por ende incompatible con el derecho de propiedad, cuando se demuestra la "*absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado*".

El Alto Tribunal ha establecido que la absorción de más del 33% de la renta o del capital gravado, importa de por sí una confiscación inadmisibles desde el punto de vista constitucional<sup>15</sup>. Las resoluciones no han medido a los fines de establecer las retenciones la capacidad contributiva del contribuyente, desnaturalizando el límite material que conlleva el ejercicio del poder de imposición estatal.

La Corte<sup>16</sup> también reconoció la validez y eficacia del principio configurando los alcances del mismo, exigiendo "*la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen*". Todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva para que el mismo sea legítimo.

Al no relacionar el impuesto con la capacidad económica del contribuyente, sino con una ficción recaudatoria producto de disponer la apropiación de la totalidad del débito fiscal, o el monto de la operación, el tributo se encuentra totalmente desvinculado de la capacidad contributiva del contribuyente y resulta constitucionalmente inaceptable.

La violación al principio de capacidad contributiva entraña la violación al derecho de propiedad, pues se absorbe una porción sustancial del patrimonio del excluido sin que haya

---

<sup>14</sup> Fallos - T. 190 - pág. 236; T. 202 - pág. 241; T. 205 - pág. 364; T. 234 - pág. 129, entre muchos otros

<sup>15</sup> Vizzoti, Carlos A. c/AMSA SA s/despido" - 14/9/2004

<sup>16</sup> "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta" - 19/12/1989

justificación constitucional.

En este mismo sentido, respecto de las conductas administrativas que importan una “vía de hecho”, la jurisprudencia avala esta tesis, en autos Ale Alejandro c/Provincia de Buenos Aires y otro – S.C. Bs. As. del 9/4/2008: *“importa una actuación de suyo irregular, que desborda las atribuciones que legítimamente ejerce la Autoridad Administrativa y, en tal carácter, mal puede ser reconocida como la aplicación o derivación de un texto legal o reglamentario; a la par que desprovisto de título jurídico que lo justifique, es un obrar que afecta o vulnera derechos individuales, siendo una actuación administrativa material y ofensiva, realizada sin los necesarios soportes jurídico-formales”*. Remarcando dicho Tribunal la importancia de un acto administrativo previo que justifique dicho accionar, sentenció que el Organismo Previsional al proceder a la directa reducción del haber previsional sin haber previamente dictado el acto administrativo de carácter particular habilitante incurre en una vía de hecho, debiendo restablecer el estado anterior a que tuviera lugar la mentada vía de hecho, que ha cesado recién con la notificación de la resolución declarativa del error.

Es evidente que en este tipo de casos no existe “acto administrativo” debidamente notificado al sujeto suspendido que justifique la aplicación de una verdadera sanción de tamaña consecuencia y gravedad.

El accionar de AFIP ante una suspensión o exclusión del RFOG implica claramente la aplicación de una sanción, por cuanto la misma es consecuencia de la caducidad de derechos que legítimamente le corresponden al sujeto afectado y que venía gozando hasta ese momento en plenitud.

Lo anterior es avalado por el dictamen N° 19/1.998 de la Procuración Nacional del Tesoro, en donde se enuncia: *“el instituto de la caducidad de derechos, por afectar la*

*subsistencia de los derechos, constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y su aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que le haya impuesto” .*

Por esta razón, se debe entender a toda sanción como el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico. La caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud. Una concepción genérica de ilicitud como lo contrario al orden jurídico lleva a considerar la caducidad como una sanción.

Está claro que la validez de los procedimientos administrativos se encuentra supeditada a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior, imprescindible si se trata de la aplicación de sanciones. Solo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la CN. Es decir, no cabe hablar de juicio, y en particular de aquel que el artículo 18 de la CN exige como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el Órgano Administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente, ni de juicio previo, si esta instancia no ha concluido, y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma.

Una vez realizada la suspensión o exclusión a alguien del RFOG, la AFIP aplica una sanción, la cual adquiere virtualidad jurídica:

- 1) Sin procedimiento administrativo alguno que le garantice al afectado el debido derecho de defensa constitucionalmente garantizado por el artículo 1, inciso f) de la ley 19.549 y también por el principio legal de rango constitucional que deriva del art. 18 de la CN.
- 2) Sin la existencia de un acto administrativo que la fundamente.
- 3) Se ejecuta la sanción sin que la misma haya sido objeto de revisión judicial suficiente.

### **La ausencia de definición de inconducta fiscal**

La cuestión asume mayor gravedad al no existir en la resolución pauta alguna que indique, en forma clara y transparente, el modo en que será evaluado el comportamiento fiscal del solicitante, para que el contribuyente sepa a qué atenerse, lo que vicia de nulidad las resoluciones por ser actos administrativos ilegítimos.

Además, abre la puerta a arbitrariedades e incluso corrupción, puesto que le bastará al fisco nacional aducir un “incorrecto comportamiento fiscal” para poder ejecutar una suspensión y/o exclusión, y de esta manera la retención sea extraordinariamente más alta, llegando a ser en ciertos casos hasta confiscatoria para el propio contribuyente. Y también que se presta a manejos administrativos internos poco claros, intolerables en un Estado de derecho. Dado que no existe proceso previo alguno, es factible que alguien suficientemente motivado pueda disponer la exclusión, favoreciendo intereses particulares.

La orden de exclusión ni siquiera exhibe dictamen del servicio jurídico, por lo que está dictada solo por la voluntad del funcionario actuante. No contienen las resoluciones administrativas una fundamentación sobre hechos constatados, ni son dictadas luego de observar el debido proceso adjetivo (ley 19.549, art. 1, inc. f), tampoco han pasado en autoridad de cosa juzgada por sentencia firme emanada de juez competente.

Las facultades administrativas, sean regladas o discrecionales, son siempre potestades funcionales, otorgadas por el ordenamiento jurídico en vista de un fin específico; apartarse del mismo ciega la fuente de su legitimidad, dando lugar a la desviación del poder.

Ha dicho la Corte que la esfera de discrecionalidad en los entes administrativos no implica en absoluto que tengan un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico, o que aquella no resulta fiscalizable. Aun en aquellos actos en los que se admite un núcleo de libertad, no puede desconocerse una periferia de derecho toda vez que *“la discrecionalidad otorgada a los entes administrativos no implica el conferirles el poder para girar los*

*pulgares para abajo o para arriba*"<sup>17</sup>, en tanto ello llevaría a consagrar una verdadera patente de corso en favor de los despachos administrativos.

La exigencia de la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales, y responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales; constituye un requisito referido a la razonabilidad y sirve para determinar si ha existido o no una desviación de poder, esto es ilegitimidad. Es necesario un nexo causal entre el objeto del acto y su causa o motivos. La ilegalidad más grave es la que se oculta bajo una apariencia de legitimidad. Desde el punto de vista del particular o administrado, el requisito de la motivación traduce una exigencia fundada en una idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto. Esta exigencia responde a que el poder administrador es parte en la relación jurídica que él crea por su voluntad.

### **Violación del Principio de Razonabilidad**

La RG 2.300 viola además el principio de razonabilidad en materia tributaria que se encuentra de manera implícita en el artículo 28 de nuestra Constitución Nacional. Las leyes son susceptibles de ser cuestionadas por parte de la Justicia en cuanto a su constitucionalidad cuando resultan irrazonables, en la inteligencia de que la irrazonabilidad se configura cuando no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad. El principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante su vigencia, su aplicación concreta no debe resultar contradictoria con lo establecido en la Constitución Nacional.

---

<sup>17</sup> "D.M.K. Realty Corp. c/Gabel" - 242 NYS - 2a. ed. - págs. 517 y 519 (SC 1963).

Vulnera el principio de razonabilidad la confiscación a los excluidos de más dinero del que la ley autoriza, en cuanto se trata de un régimen de retención, basándose en una supuesta inconducta fiscal carente de definición y autorización legal, y que queda librada al arbitrio del funcionario de turno.

Nuevamente es pertinente lo dicho por la Corte<sup>18</sup>: *"lo relevante a los efectos del control de constitucionalidad que incumbe a la Corte Suprema, es mantener el ejercicio del poder tributario dentro de los límites de la garantía de razonabilidad que resguarda al contribuyente frente a los posibles desbordes de la autoridad pública"*.

Si lo discrecional es la libertad que la ley da al Fisco para que elija el camino, los medios y el momento de su acción, para la mayor satisfacción de la ley, lo arbitrario es lo que la autoridad hace, según su voluntad, prescindiendo del propósito de la ley, o contra ella. Por eso, la arbitrariedad vicia el acto de la autoridad y lo coloca fuera de la órbita administrativa. Cuando el legislador establece una norma que impone un límite, la acción administrativa no lo puede exceder ni siquiera en el ejercicio de sus facultades discrecionales. Caso contrario, sería admitir que el Poder Ejecutivo, a través de la AFIP, posee facultades extraordinarias de verificación y fiscalización, contradiciendo el principio de razonabilidad ínsito en el artículo 28 de la Constitución Nacional. Los excesos en el ejercicio de la función fiscalizadora constituyen una hipótesis de abuso del derecho incompatible con el ordenamiento jurídico vigente y revisable por vía del control jurisdiccional.

Las resoluciones imponen una recaudación tributaria que pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero sobre una presunta manifestación de riqueza luego desvirtuada, por lo que las bases éticas del derecho de recaudar se ven distorsionadas.

---

<sup>18</sup> Indo SA c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición" - 4/5/1995

### **Violación del Derecho de Defensa**

La resolución general en cuestión dispone la exclusión del registro sin dar la debida audiencia al afectado. No existe acusación formal previa alguna dando la oportunidad al responsable de plantear las objeciones de hecho y de derecho que tuviera, violando así el debido proceso adjetivo que es una orden para la Administración, y un derecho para el administrado, conforme lo garantiza la ley 19.549 en su artículo 1, inc. f.

Esto es deliberado. El fisco nacional conoce mejor que nadie la ley, y conoce que la exclusión es un mal infringido por la Administración como consecuencia de una conducta ilegítima que consiste en la privación de un bien o de un derecho, es decir, ha aplicado una sanción, el respeto a la ley dará lugar a la apelación con efecto suspensivo ante la justicia competente. De ahí que el procedimiento adoptado entraña un peligroso abuso de la autoridad y desvío de poder, con las consecuencias previstas en el artículo 248 del código penal para los funcionarios involucrados.

Ha sentenciado tiempo atrás la Corte<sup>19</sup>, que, si bien es lícita la atribución de facultades jurisdiccionales a organismos administrativos, los fines perseguidos por las autoridades, por laudables que sean, no bastan para consolidar las transgresiones a la Constitución Nacional, fuera de la cual no cabe esperar sino la anarquía o la tiranía. Y que el procedimiento por el cual un organismo administrativo, en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales, sanciona al supuesto infractor sin haberle juzgado imparcialmente ni notificado la existencia de la causa, ni dado oportunidad de ser oído y de probar de algún modo los hechos que creyere conducentes a su descargo, es violatorio del artículo 18 de la Constitución Nacional, por lo cual no les es dado a los tribunales validar los actos cometidos en violación de la Constitución, por causa de las miras perseguidas por quienes los cumplieran.

Lo enunciado pone de relieve que nadie discute la necesidad, y, más aún, deber del

---

<sup>19</sup> Fallos - T. 198 - pág. 78, "Provincia de Santiago del Estero c/Compagno, Enrique N." - 1944

Estado de ejercer su potestad en materia tributaria; nadie cuestiona sus facultades para disponer medidas tendientes a combatir, del modo más eficaz posible, la evasión fiscal. Pero deviene igualmente indiscutible que todo ello debe ejercerse dentro del marco que le otorga la Constitución Nacional. La manera de perseguir y castigar a quienes transgreden la ley no es, precisamente, infringiendo la Ley Suprema. Nada, ni aún la más loable de las intenciones, lo justifica, y está claro que corresponde y compete al Poder Judicial el velar por su estricto cumplimiento.

### **Violación del Derecho de Trabajar y ejercer Industria Lícita**

La exclusión del "registro" impide trabajar al excluido, dado que operativamente no puede afrontar la confiscación del IVA facturado. Se configura así la violación del derecho de trabajar y ejercer industria lícita, previsto en el artículo 14 de la Constitución Nacional. Además, los excluidos del registro suelen no ser aceptados como agentes comercializadores en las bolsas de cereales, lo que completa el cuadro violatorio aludido.

### **NATURALEZA SANCIONATORIA DEL RFOG**

En materia penal, la tipicidad es consecuencia directa del principio de legalidad, no bastando la ley previa, sino que ésta debe definir concretamente una acción trazando una figura cerrada para que se conozca la conducta comprendida y la no comprendida. No puede haber adecuación exacta de una conducta a su punibilidad si el accionar reprimido es incompleto o confuso, sin contenido específico ni expresión determinada.

Es de primordial importancia que no quede librado al arbitrio de la administración definir los casos graves o no de infracciones fiscales para perseguir a los infractores en diferentes grados y con diferentes medidas represivas.

Cualquier conducta incorrecta fiscal, debidamente tipificada, tiene adecuada respuesta sancionatoria en la ley. Pero no existe ley que autorice al Fisco Nacional a ordenar

retenciones confiscatorias frente a determinadas infracciones, ni tampoco a disponer que las mismas procederán ante un indefinido concepto de “inconducta fiscal”. Tal como mencionamos, la ley es indispensable en materia sancionatoria por el principio del derecho penal consagrado en la Constitución, conocido como “nullum crimen et nulla poena sine lege praevia”. Este principio impide que la Administración cree por sí penas, impedimento que con mucha mayor razón jurídica alcanza a un organismo administrativo como la AFIP.

La postura de AFIP omite utilizar ciertos estándares correctores de interpretación que llevan a una solución diametralmente opuesta, y que permite aseverar que el régimen de retenciones del IVA establecido en la RG 2.300 es obligatorio para los sujetos en él comprendido, siendo inviable la empresa que ellos desarrollan si quedan fuera del registro. Es por esta razón que debe considerarse como sanción la suspensión y/o exclusión, por lo cual es inevitable asegurar el debido proceso y la tutela judicial efectiva del contribuyente, lo que se materializa en primer término con la abstención por parte del fisco de aplicarlas sin antes permitir el ejercicio efectivo de estas garantías constitucionales.

La propia RG 2.300 regula los supuestos de suspensión y/o exclusión del registro, los cuales son determinados, en la mayoría de los casos, en forma automática mediante la publicación de los sujetos afectados en el Boletín Oficial de la Nación.

En su artículo 40, enuncia: *“la AFIP podrá disponer 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.*
- b) Cualquiera de las situaciones indicadas en el Anexo VI, Apartados B o C.”*

Asimismo, por el artículo 43 y 44, los sujetos suspendidos pueden, posteriormente, ser excluidos del mencionado Registro.

Tal como está regulado este procedimiento, la suspensión del RFOG se publica en el

B.O., indicándose apellido y nombres, denominación o razón social, CUIT, categoría del operador de acuerdo con lo definido en el artículo 22, CBU, causales que motivaron la suspensión y el inciso del presente artículo en virtud del cual se dispuso dicha medida, teniendo efectos desde el día inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación para el caso de aquellos suspendidos en virtud del inciso a) del citado artículo 40, y desde el segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación para el caso de los suspendidos por imperio del inciso b) del mismo artículo.

Asimismo, en el artículo 47 se regulan los distintos supuestos que determinan la exclusión del RFOG, todos los cuales, a excepción del supuesto contemplado en el inciso e), son consecuencia de algún incumplimiento o hecho que, a criterio de la propia norma o según la discrecionalidad del funcionario de turno, posee entidad suficiente como para ocasionar tal medida.

En todos estos casos, hay que analizar si el mecanismo de aplicación de estos dispositivos previstos en la RG 2.300 respetan los cánones legales exigidos por nuestro ordenamiento legal. Lo que sí está claro hoy en día son las graves consecuencias que derivan de la actitud asumida por la AFIP y no pueden ser de manera alguna minimizadas, ya que importan daños concretos y efectivos al administrado que se vea en alguna de estas situaciones.

### **IRREGULARIDADES EN EL ACCIONAR DE AFIP**

Con todo lo mencionado hasta el momento ya se pone en cuestionamiento la afectación al principio de legalidad, por cuanto se regulan sanciones a través de una norma emitida por la Administración, violentando así lo dispuesto por los artículos 18, 19 y 75 inc. 22 de la CN y el artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y el artículo 9 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

La aplicación de este tipo de sanciones, suspensión o exclusión del RFOG, a través de un procedimiento viciado, vía de hecho, es lisa y llanamente un defectuoso accionar del Organismo Recaudador, y por ende se está en presencia de una afectación directa de derechos y garantías de índole constitucional.

De acuerdo a lo analizado, la conducta desplegada por la AFIP frente a suspensiones y exclusiones es susceptible de serios reproches, en atención a que la misma importa la aplicación espuria mediante una vía de hecho de una sanción: Violando en forma palmaria el derecho al debido proceso adjetivo que le asiste al administrado.

- 1) Mediante un accionar manifiestamente arbitrario, afectándose al principio de razonabilidad que emana del art. 28 de la CN.
- 2) Se afecta la seguridad jurídica.
- 3) Clara desviación de poder, finalidad prevista en el artículo 1 inciso f) de la ley 19.549.
- 4) No existe dictamen jurídico previo según el artículo 7 inc d) de la ley 19.549, ni fundamentación suficiente, una clara falta de motivación, violentando el artículo 1 inciso e) de la ley 19.549.
- 5) Se afecta el derecho de propiedad, artículo 17 de la CN, y el buen nombre y honor del que goza el sujeto, legislado por el art. 33 de la CN.
- 6) Se daña el derecho de ejercer el comercio y una industria lícita garantizado en el art. 14 de la CN.

Quedan expuestas las constantes ilegalidades del accionar administrativo y se demuestra que se está en presencia de actos en donde la AFIP, en forma arbitraria e ilegítima, viola normas de rango constitucional, y ocasiona un daño irreparable sobre el patrimonio y el buen nombre de los sujetos afectados.

El organismo recaudador utiliza esta herramienta como incentivo extorsivo para lograr

otros objetivos, como por ejemplo la “conformidad” al ajuste realizado por una fiscalización, viéndose afectado aquel sujeto que quiera utilizar vías procesales previstas legalmente para cuestionar cualquier ajuste, toda vez que si así lo hace se verá ante la “sanción” impuesta en forma inconsulta y desprovista de toda formalidad por parte de la AFIP.

## **8. VÍAS PROCESALES PARA DEFENDERSE FRENTE A UNA EXCLUSIÓN EN EL RFOG Y A LA DENEGATORIA DE INCLUSIÓN AL MISMO**

El artículo 52 de la resolución prevé como recurso procesal a interponer por los contribuyentes cuando sean apartados del registro, o se les hubiere denegado la solicitud de incorporación al mismo, el recurso de apelación ante el director general previsto en el artículo 74 del Decreto reglamentario 1397/79 de la Ley 11.683, dentro de los 15 días hábiles administrativos de notificado el mismo. Instancia ésta que, una vez resuelta, habilitará al contribuyente a impugnarla judicialmente.

Se debe aclarar que, de agravarse la situación del contribuyente ante la denegatoria de inclusión con respecto a su situación originaria, el mismo puede interponer una acción de amparo en tanto considere que está en presencia de un acto que se reputa ilegal o manifiestamente arbitrario a los efectos de poder lograr la inmediata protección de lo que consideran sus derechos violados. Ejemplo de esto puede ser la imposibilidad de solicitar la exclusión en las retenciones sufridas, imposibilidad del reintegro sistemático del IVA por las retenciones sufridas, imposibilidad de operar con normalidad en el comercio de granos, no otorgabilidad de las cartas de porte, es decir, actuaciones por las cuales se lesione el derecho de propiedad que puedan llegar a producir un perjuicio irreparable.

Situación disímil a la recién enumerada se presenta respecto al recurso, que obliga al fisco, a interponer por parte de aquellos contribuyentes que fueron excluidos del registro fiscal de operadores de granos. Este artículo 74 del reglamento dispone en su primer párrafo

lo siguiente: “*Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo dentro de los 15 días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado ante el Director General...*”, pero como podrá apreciarse, el organismo remite a dicho artículo por entender que no está previsto en la Ley 11.683 un procedimiento recursivo especial para éste tipo de actos, dado el carácter meramente recaudatorio y precautorio.

Es por ello que, contrariamente a lo que supone el fisco, y siguiendo con la idea de que la exclusión de un sujeto que integra el registro es de un carácter eminentemente sancionatorio, le resultaría aplicable el recurso especial previsto en el art. 76 la ley 11.683, es decir, el recurso de reconsideración ante el superior del inciso a), o por la vía del Tribunal Fiscal del inciso b).

En consecuencia, la instancia jurisdiccional que ha permitido cumplir con ese deseo es, sin duda, el Tribunal Fiscal de la Nación, no sólo por el efecto suspensivo que se ha otorgado al recurso de apelación que pueda interponerse ante el mismo, sino también por la reconocida especialidad e imparcialidad del mismo, que constituye uno de los aspectos que más se tuvieron en cuenta al momento de su creación<sup>20</sup>.

En tal sentido el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones) dispone que “*El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer: ...b) De los recursos de apelación contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que impongan multas superiores a \$2.500 o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto...*”. A su vez, el artículo 144 de dicha ley establece que: “*El Tribunal Fiscal de la Nación creado por ley 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva...*”.

Del párrafo anterior, se infiere que el legislador estableció la competencia del TFN en

---

<sup>20</sup> Artículo 167, ley 11.683 (T.o. 1998).

dos supuestos del inc. b) del art. 159 que son: Las multas superiores a un determinado importe y las sanciones de otro tipo.

Puede observarse con claridad que la norma en el primer supuesto abre la competencia del Tribunal en materia de apelación de sanciones, siendo las mismas amplias y abarcativas de todas las sanciones tipificadas en la ley 11.683, a excepción de las sanciones por multa y clausura, las cuales resultan ajenas a la competencia del mismo por tener un procedimiento recursivo propio tratado en la norma. El problema se da con respecto al sentido que se le debe dar al segundo de los supuestos del inciso b), cuando expresa que el Tribunal será competente para entender en la apelación de las sanciones de otro tipo. Es decir si la competencia del Tribunal abarca solamente las sanciones tipificadas en la ley 11.683, o por el contrario también abarca cualquier otro tipo de sanción que pudiera aplicar el organismo.

En tal sentido, se ha interpretado<sup>21</sup>, para el caso de anulación del beneficio de diferimientos impositivos, que las únicas sanciones incluidas en las previsiones del art.159 inc. b) de la ley de procedimiento tributario susceptibles de apelación ante este Tribunal son las multas, siempre y cuando su cuantía alcance al mínimo fijado para establecer la competencia del tribunal en razón al monto. Agregando que *“tal como lo señaló el Sr. Fiscal de la Cámara en su dictamen, las sanciones de otro tipo que prevé el artículo 141 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1978) tienen un carácter preventivo, punitivo y represivo. Lo contrario comportaría designar un ámbito desmesurado a la norma que incluiría a cualquier consecuencia desfavorable derivada de cualquier incumplimiento, lo cual no parece haber sido la intención del legislador”*.

Entonces, si bien no se conocen antecedentes jurisprudenciales en torno a dicho tema, lo cierto es que el fisco intentará (como anteriormente se expresara) darle al acto el carácter de no sancionatorio, dándole a la misma el alcance de acto voluntario por parte del

---

<sup>21</sup> Nisalco S.A.”, C.N.A.C.A.F., sala V, 09/10/2000.

contribuyente que pretenda tanto incorporarse como mantenerse dentro del registro, aceptando de esta forma cumplir con las condiciones y exigencias que el mismo le va marcando, al solo efecto de que el acto administrativo dictado por él no se vea afectado en su ejecutoriedad por los distintos recursos que pueda interponer el contribuyente ante su exclusión en el registro.

Por ello, se considera de suma importancia la habilitación de la competencia del Tribunal Fiscal, para que éste pueda revisar esta sanción con efecto suspensivo, esto es con la garantía de que el fisco no realice la ejecución del acto sin haber sido juzgada dicha sanción por un tribunal independiente que garantice el debido proceso adjetivo.

En tal sentido, las únicas vías de apelación que tienen los contribuyentes para apelar tal decisión son las contempladas en el artículo 76 de la ley 11.683, ya sea el recurso de reconsideración para ante el director general contemplada en su inciso a) o el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación dispuesta en su inciso b), siendo optativos entre sí, pero mutuamente excluyentes.

Entonces, dado el carácter evidentemente sancionatorio de la exclusión, y de haber fundamentado la habilitación por parte del Tribunal Fiscal de Nación, el contribuyente deberá plantear ante el mismo, no solo la cuestión de fondo por la aplicación de la sanción, sino que conjuntamente con ello deberá solicitar la excepción perentoria de nulidad como una medida de previo y especial pronunciamiento, dispuesta en el artículo 171 de la Ley 11.683.

La vía directa a la justicia del amparo, acompañado por una medida cautelar de no innovar, no sería necesaria dada la competencia que tendría el tribunal para tratar la exclusión de los operadores en el Registro, salvo que el contribuyente pretenda ir a la justicia para realizar un planteo de inconstitucionalidad de la norma por los distintos principios que se ven vulnerados tal como fue explicado durante todo el presente trabajo.

Por otra parte, puede observarse que la mayoría de los amparos que prosperaron en la justicia tienen que ver con cuestiones de manifiesta ilegalidad y arbitrariedad al disponerse la exclusión de los operadores por actos de omisión de la autoridad pública, es decir por tomar la decisión de exclusión sin tener en consideración los requisitos para la emisión de un acto administrativo (artículos 7 y 8 de la Ley 19.549), o la previa puesta en mora del contribuyente al cuál se le caducan sus derechos de permanencia en el mismo (artículo 21 de la Ley 19.549).

Cuestiones éstas perfectamente planteadas como medidas de previo y especial pronunciamiento en la instancia del Tribunal Fiscal, a solo efecto de que el mismo declare la nulidad de todo lo actuados por considerar el acto nulo, de nulidad absoluta e insanable.

## **9. PROPUESTAS PARA MEJORAR EL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS**

El sistema de recaudación y control instaurado por el fisco en todo lo referente a la comercialización de granos y oleaginosas no destinados a la siembra no debe quebrantar los principios básicos de la tributación; entre ellos, los principios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva, así como el derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita, el del debido proceso adjetivo y la garantía del Non bis in idem.

Es por ello que en este trabajo se plantean una serie de propuestas y modificaciones legales y reglamentarias para que el registro fiscal de granos pueda tener plena y legal vigencia, sin violar los derechos de los contribuyentes garantizados por la misma Constitución Nacional.

- El cambio más importante que se debe lograr en materia de comercio de granos, es la no obligatoriedad de la adhesión al RFOG. Hoy en día, si bien está el último párrafo del artículo 21 de la RG 2.300 que menciona la adhesión voluntaria al RFOG, esto en la práctica tiene nula aplicación. Para modificar este criterio, se debe tener una actitud más frontal y directa frente a la Administración tributaria, y llevar el caso a la Justicia de ser necesario. En

ninguna parte de la RG se establece la obligatoriedad, por lo que hoy en día es simplemente una orden por parte de la AFIP, impuesta a todos sus funcionarios sin ninguna ley o reglamentación que así lo declare. Por lo tanto se debe hacer cumplir lo reglado en el art. 21.

- Para acompañar la medida anterior, se estima necesaria una modificación en la resolución general que legisla acerca de la emisión de las cartas de porte. Al igual que en caso anterior, nada impide la obtención de cartas de porte, pero AFIP actúa mediante vías de hecho, y quien no esté adherido en el RFOG no puede obtener ni una sola carta de porte para desarrollar la actividad del comercio de granos. Por tal motivo, creo que es necesario agregar en el inciso a) del art. 2 de la Resolución Conjunta (AFIP - ONCCA - SsTA) 2595-3253/2009-6/2009, que las cartas de porte se podrán solicitar por los productores de granos..., independientemente de su condición en el RFOG.

Es necesaria esta modificación, de esta manera no quedan dudas, si bien nunca hubo dudas, para AFIP, y de esta manera no puede oponerse a la otorgabilidad de las cartas de porte y al código de trazabilidad de granos.

- Definir taxativamente qué se entiende por “incorrecta conducta fiscal”, a los efectos de que el régimen preserve la seguridad jurídica, propia de todo Estado de derecho. Para ello estimo necesario en primer lugar eliminar el inciso 7 del Anexo VI apartado A de la RG 2.300, que enuncia: *“cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos.”*

Para ello estimo necesario un preciso concepto de “incorrecta conducta fiscal” que no contenga ningún tipo de arbitrariedad dejada en manos del agente fiscal interviniente. No debe ser él quien a su juicio estime la inclusión o exclusión del registro según su sano juicio. Debe estar reglado en la resolución garantizando la seguridad jurídica y que el contribuyente tenga certeza respecto a su actuación.

Este concepto debe ser lo más claro posible, de este modo evitamos arbitrariedades por parte del organismo fiscal. Un ejemplo de esta modificación sería definir una lista de conductas incorrectas taxativas, en la cual el contribuyente tiene la plena seguridad de lo que no debe hacer para sufrir la exclusión. En esta lista se podrían enumerar acciones tales como:

- \_ El no pago de tres declaraciones juradas consecutivas o alternadas de alguno de los impuestos bajo la órbita de la AFIP.
- \_ La falta de presentación de los regímenes de información vinculados a la actividad agropecuaria tales como: Régimen de información de existencia de granos y capacidad productiva (RG 2.750); Régimen de respecto de la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol (RG 3.342); Registro de Operaciones Inmobiliarias (RG 2.820 - ROI), entre otros.
- \_ Actuar correctamente como agente de retención del IVA y/o del Impuesto a las Ganancias.

También se puede establecer un rango de incorrectas conductas fiscales en orden a su gravedad, a los efectos de que una vez dictada la sentencia definitiva que determine la exclusión de un operador, éste pueda volver a ser incluido dentro de un plazo ligado a la gravedad de la conducta.

- Se propone un cambio en el porcentaje de retención del IVA de los sujetos incluidos en el registro, estimándose el mismo en el 50% de la alícuota correspondiente al débito fiscal. A los sujetos excluidos se propone aplicarle el mismo porcentaje que a los incluidos pero estos no recibirán reintegro por retenciones sufridas. Se pretende con este cambio respetar el principio de generalidad de la ley.

El porcentaje de devolución del 87% sobre la retención efectuada se respetará y lo que aumentará será el importe que el comprador depositará en el banco a la CBU informada por el vendedor. Ya que actualmente en el caso de ventas con una alícuota del 10,5% se retiene

8% por parte de la AFIP y el comprador deposita el 2,5% restante. En la situación propuesta se depositaría la mitad del débito fiscal que no se retiene.

En el siguiente cuadro comparativo podemos ver la situación propuesta:

**1° Caso:** Un sujeto incluido. Situación actual: alícuota 10,5 % del IVA. Neto gravado de \$100.

<b>% a retener del IVA</b>	<b>Retención a depositar a AFIP</b>	<b>% del IVA a depositar en banco por comprador</b>	<b>Reintegro a solicitar a AFIP</b>
76%	76% del IVA de la operación	24% del IVA de la operación	87% de lo retenido
8% = \$8	\$8	\$2,50	87% de \$8 = \$7

**Situación propuesta:** Alícuota del 10,5 % del IVA. Neto gravado de \$100

<b>% a retener del IVA</b>	<b>Retención a depositar a AFIP</b>	<b>% del IVA a depositar en banco por comprador</b>	<b>Reintegro a solicitar a AFIP</b>
50%	50% del IVA de la operación	50% del IVA de la operación	87% de lo retenido
5,25 % = \$5,25	\$5,25	En total se depositan \$5,25	87% de \$5,25 = \$4,50

El mismo caso, pero para un sujeto excluido será que en vez de retenerles el 100% de la alícuota del IVA, se les retendrá el 50% y esto no será reintegrable.

Siguiendo el ejemplo pero reflejando el caso con una alícuota del 21%:

**2° Caso:** Un sujeto incluido. Situación actual: Alícuota 21% del IVA. Neto gravado de \$100.

<b>% a retener del IVA</b>	<b>Retención a depositar a AFIP</b>	<b>% del IVA a depositar en banco por comprador</b>	<b>Reintegro a solicitar a AFIP</b>
86%	86%	14% de lo retenido	50% de lo retenido
18 % = \$18	18 % = \$18	3 % = \$3	50% de \$18 = \$9

**Situación propuesta:** Alícuota 21 % del IVA. Neto gravado de \$100.

<b>% a retener del IVA</b>	<b>Retención a depositar a AFIP</b>	<b>% del IVA a depositar en banco por comprador</b>	<b>Reintegro a solicitar a AFIP</b>
60%	60% del IVA de la operación	40% del IVA de la operación	50% de lo retenido
12,6 % = \$12,60	\$12,60	En total se depositan \$8,40	50% de \$12,60 = \$6,30

De este modo se reduce el nivel de retenciones, generando menor saldo de libre disponibilidad, que si bien el contribuyente puede utilizarlo para el pago de otros impuestos o transferirlo, financieramente implica mayor dinero en su poder, que lo puede utilizar sin restricciones. Contrariamente a lo que ocurre actualmente que tiene inmovilizado el 7% y el 9% de lo que le retienen por las demoras en la devolución de las mismas.

En el caso plamsado, lo que se propone es respetar la relación existente entre los

coeficientes de retención de las distintas alícuotas y los porcentajes de retención sujetos a devolución actuales que son: tanto para alícuota del 10,5% como para la del 21% se supone una disminución del 34.5% aprox. sobre los porcentajes de retención vigentes. En cuanto al porcentaje de reintegro se mantiene el 87% para alícuota del 10.5% y del 50% para la alícuota del 21%.

- Modificación del Anexo V de la RG 2300: Documentación a presentar.

Este anexo enuncia la documentación necesaria a presentar en la dependencia de AFIP para los trámites de inclusión, cambio de categoría y actualización de datos en el RFOG. Se debe incluir en este anexo la totalidad de la documentación que los agentes de AFIP solicitará al contribuyente. No se debe dejar absolutamente nada bajo la arbitrariedad y discrecionalidad de los funcionarios de AFIP, ya que es totalmente violatorio de los principios constitucionales. Se debe incluir en este Anexo la documentación que actualmente solicitan, como ser por ejemplo: Escrituras de inmuebles, informes de dominio en el Registro de la Propiedad, Comprobantes de la campaña agrícola, con sus respectivas constancias de retención en caso de corresponder, acompañado de una planilla detallando cada uno de los comprobantes, etc. de esta manera los funcionarios solo solicitarán lo mencionado en la RG y el contribuyente tendrá la seguridad jurídica necesaria para realizar el trámite en cuestión.

- Cambiar y/o actualizar el aplicativo “AFIP DGI - Registro Fiscal de Operadores de Granos, versión 3.0”

Este aplicativo se encuentra desde 2010 sin ninguna modificación. Hoy en día está totalmente obsoleto. A la hora de cargar los datos para la generación del Formulario 937, el contribuyente tiene que adivinar de qué manera cargar los datos y en qué campos cargarlos. Además, AFIP debería publicar un instructivo indicando de qué manera se cargan los datos en el aplicativo, ya que siempre se presentan dudas con las fechas de inicio de los contratos, si es

la fecha de celebración del contrato o cuando ambas partes firman. Y si las firmas son en distintas fechas, debería haber un criterio único.

Todas estas controversias con el aplicativo deberían terminarse con un instructivo de AFIP, y que el funcionario de turno no sea quien decide si está bien o mal cargado. Además, hoy en día hay distintas formas de celebrar contratos entre los comerciantes de granos, como ser la carta oferta, un contrato de aparecería, condominios, etc. Todo esto debe estar previsto en el aplicativo, cuestión que hoy, se debe presentar una y otra vez el F. 937, hasta que el funcionario de AFIP crea conveniente que está bien cargado a su criterio, que obviamente no será el mismo para otro funcionario de la misma área.

- Actualización del aplicativo de IVA Versión 5.2 Release 19.

Los sujetos adheridos al RFOG deben usar para la liquidación mensual del IVA el aplicativo del SIAP. Estos sujetos están exceptuados de realizar las presentaciones de las declaraciones juradas del IVA mediante el servicio mis aplicaciones web de manera online<sup>22</sup>. En el aplicativo de IVA del Siap, si un productor sufrió retenciones sujetas a devolución por aplicación del Título III de la RG 2300, debe informar de tal modo en el aplicativo. Este monto informado debe ser menor al débito fiscal correspondiente a la suma de operaciones sujetas a devolución del periodo. Este caso no siempre se cumple, pero por cuestiones ajenas al productor, ya que la retención se informará una vez acaecido el pago, y como sabemos no siempre coincide con el periodo de la liquidación de cereal realizada por el acopiador. De presentarse este caso, en un período tendremos el débito fiscal de la liquidación de cereal, y al período siguiente se declarará la retención de dicha operación. En este caso el aplicativo expulsará un error, porque la operación y la retención deben informarse en el mismo período. La única forma de solucionar es modificar el régimen a la retención sufrida, y al realizar esto el productor no goza del beneficio de la devolución de esa retención, por lo tanto se perjudica

---

<sup>22</sup> Segun RG 3.711 (AFIP)

económicamente por una cuestión del aplicativo. Al modificarse este error, la retención podrá gozar del beneficio de devolución y el productor no será perjudicado por estas cuestiones.

- Eliminar la categoría de sujetos suspendidos a los efectos de unificar los procedimientos para la exclusión del operador, respetando siempre el derecho al debido proceso adjetivo (como ser, constituir en mora al contribuyente, cumplimentar los requisitos para el dictado del acto administrativo, la forma, etc.) dispuesto en la ley N° 19.549 de procedimientos administrativos. En materia de notificaciones, proceder según lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley 11.683.

- Contemplar expresamente que dictada la resolución de exclusión, y previo procedimiento de evaluación de la permanencia o no del contribuyente, el fisco se abstenga de aplicarla en caso de que el contribuyente decida recurrir tal decisión, hasta que quede firme la sentencia dictada en sede judicial. Frente a ello, a los efectos de preservar el erario fiscal, la AFIP podrá disponer la utilización de los medios preventivos que le otorga la ley 11.683.

- Suprimir de la actual redacción del artículo 52 de la RG 2.300, la mención de que la exclusión del registro fiscal debe recurrirse por la vía del artículo 74 del decreto 1379/79. Esto se da, por el solo hecho de que la propia ley 11.683, a través de su artículo 76, dispone un recurso especial a observar por los contribuyentes cuando el Organismo decida aplicarle una sanción de ésta naturaleza, pudiendo optar entre el recurso de reconsideración (inc. a) o de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (inc. b).

- Otorgar a los operadores la posibilidad de solicitar la exención total o parcial como sujeto pasible de retenciones y/o percepciones en el IVA y/o en el Impuesto a las ganancias, cuando se demuestre la existencia de permanentes saldos a favor.

## **10.CONCLUSIONES**

Actualmente el hecho de no realizar el trámite de inclusión en el Registro Fiscal de

Operadores de Granos, o de estar excluido por no cumplir con algunos de los requisitos establecidos en la Resolución General 2.300, implica la totalidad de retenciones del IVA, es decir una retención de IVA del 10.5% o del 21%, según sea el caso, en lugar de 8% o 18%; y en el caso de un productor agropecuario o acopiador, esto además implica el no reintegro de una parte de la retención de IVA sufrida, lo que hace inviable la actividad, sumado al saldo técnico a favor que arrastran como consecuencia de la aplicación de alícuotas diferenciales. El sistema impositivo nunca debe convertirse en un obstáculo para la evolución de la economía nacional ni afectar de forma excesiva a las economías particulares. El sistema impositivo también debe garantizar todos los derechos y garantías constitucionales de los sujetos intervinientes. Este es el aspecto más importante de cualquier estado para con sus individuos.

Tal como quedó demostrado en este trabajo, este registro no garantiza el cumplimiento de los principios constitucionales de nuestro país, y ello no hace más que perjudicar a los contribuyentes, quienes lo único que quieren es poder ejercer una actividad lícita que les genere réditos y quedan totalmente desprotegidos, sin mecanismos de defensa frente a actuaciones de la administración que terminan con el cese definitivo de las actividades de sus administrados.

Es evidente que este registro pretende crear una especie de categoría de “sospechosos fiscales”, a quienes el fisco decidió extraerles más dinero del que la ley dispone, siendo una función preponderantemente recaudadora.

El Fisco Nacional se ha aclamado el derecho de disponer sanciones económicas sin ley que lo autorice, por su cuenta y riesgo, realizando verdaderas confiscaciones a la propiedad del contribuyente y violando la sujeción al orden jurídico que como organismo público le es exigido. Estamos hablando de una suspensión y posterior exclusión de un contribuyente del RFOG.

Por otra parte, aquella sanción se aplica antes de que exista sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, emanada de juez del Poder Judicial competente. Resulta contrario a la Constitución Nacional que un funcionario administrativo disponga y aplique, por sí y ante sí, sanciones, sin observar el debido proceso y sin intervención del Poder Judicial.

Esta conducta se completa con otra maniobra que cierra el círculo: las resoluciones amenazan a los agentes de retención que no actúen como tales, no sólo con las multas previstas en la ley 11.683 y la ley penal tributaria, sino con la exclusión del registro. Ante esta situación, ningún agente de retención se animará a no actuar como tal, y el sujeto pasible de la misma no podrá realizar ningún acto en sede administrativa para impedirlo, debiendo recurrir a la justicia en amparo de sus derechos.

El Estado no puede retraer la riqueza privada, sino en la medida en que cada contribuyente esté obligado, evitándose un sentimiento de injusticia respecto de los tributos y una restricción en sus incentivos económicos.

Hoy en día, el trabajo del profesional en ciencias económicas, el contador público, se está convirtiendo en un trabajo mecánico, en donde nos ocupamos de leer las resoluciones y aplicarlas sin tomar juicio de ello, sin realizar un análisis de lo que estamos leyendo en tales resoluciones. Con esto quiero decir que hacemos lo que la Administración nos solicita, sea que esté bien, sea que esté mal, sea que la Administración vaya más allá de las resoluciones, etc., lo importante es que se cumpla el trámite y se llegue al resultado deseado.

El contador no puede tener esta actitud pasiva frente a la Administración. Debemos actuar frente a las ilegalidades e incumplimientos por parte de AFIP. Ante resoluciones ilegales o violatorias de los principios constitucionales, debemos litigar y discutir. La resolución 2.300 es un claro ejemplo de una resolución que tiene problemas en su marco de legalidad y se puede discutirlo. Además el actuar de la AFIP frente a esta resolución es

totalmente violatorio del derecho de defensa y del principio de legalidad.

Debemos llegar hasta las últimas consecuencias con el fin de enaltecer nuestra profesión y es la única manera en que la Administración se abstenga de emitir estas resoluciones carentes de legalidad. Si bien será la Justicia quien tenga la última palabra, y que para ello necesitaremos del patrocinio de algún letrado, todavía está presente el Tribunal Fiscal de la Nación, ante el cual cualquier contador puede patrocinar y defender a los contribuyentes.

Entiendo que esta tarea, de un contador activo y perseverante en busca de la defensa de los derechos de los contribuyentes, se torna cada vez más difícil por culpa de la AFIP, que emite a diario resoluciones con nuevos regímenes de información, regímenes de retención o percepción, y numerosos cambios al sistema tributario totalmente indescifrables. Esto no hace más que complicar la labor del profesional en ciencias económicas que, ante la demanda de la Administración, debe cumplir las numerosas exigencias para no tener “problemas” entre AFIP y sus clientes. Pero, mientras más activos y demandantes seamos, será la única manera en que AFIP empiece a rever sus resoluciones, y con ayuda de la Justicia, de ser necesario, deberá frenar estas acciones ilegales e inconstitucionales.

El presente trabajo debe generar una conciencia de la mala actuación de la Administración frente a sus contribuyentes y también busca movilizar a nosotros, los contadores en general, para discutir y defender a nuestros clientes, a nuestros productores y acopiadores en su mayoría, para no cumplir con cualquier resolución carente de legalidad que nos exija el funcionario de turno, totalmente violatorio del principio de legalidad, y llegar al fondo de la cuestión, para que se deroguen las normativas ilegales e inconstitucionales y así frenar a la AFIP de tantas resoluciones que carecen de legalidad en estos tiempos.

## **11.ANEXOS**

### **JURISPRUDENCIA RELATIVA AL RFOG**

En los últimos años, se observa por parte de la AFIP el excesivo uso del Anexo IV, Punto B inciso 13) de la RG 2.300 como causal para suspender del RFOG a contribuyentes que realizan operaciones de comercialización de granos. Este hecho, como ya se mencionó anteriormente, se denomina incorrecta conducta fiscal por no conformar ajustes de fiscalización relevantes y es usado como medio para que los contribuyentes asienten los ajustes practicados por el Fisco en los procedimientos de verificación y fiscalización.

Como ya se expresó, la posibilidad de suspender y/o excluir a los contribuyentes que lograron adherirse en el registro está supeditada a la discrecionalidad del funcionario de turno, no obstante estar reguladas las causas que así lo justifiquen en el artículo 40, que en realidad simplemente contiene una enunciación sin definición de las mismas o una derivación a normas contenidas en un anexo de la resolución que solamente enumera inconductas fiscales sin definir las claramente.

La AFIP fundamenta su accionar en el artículo 21 de la RG 2.300 que enuncia que la inclusión importa la adhesión voluntaria, y, por lo tanto, su aceptación de cumplir las condiciones y demás exigencias del Registro, en particular las referidas a las causales de suspensión y exclusión, y al procedimiento para efectivizarlas, razón por la cual no importan sanciones administrativas.

Me parece importante destacar en esta sección, 2 fallos de jurisprudencia con distintas resoluciones acerca del caso. También expondré mi opinión sobre los mismos:

#### **Fallo “Pro de Man S.A. c/ AFIP - Acción de amparo ley 16986 y su acumulado - CFED. de Córdoba - Sala A - 27/2/2011”**

En este caso que se trae a consideración, se falló favorablemente una acción de

amparo interpuesta por la empresa al ser excluida del RFOG, haciendo lugar a la medida cautelar por la cual solicitaba su inclusión en el Registro.

Contra esta resolución la AFIP interpuso recurso de apelación ante la Cámara Federal, pero antes de resolver sobre la procedencia de la cautelar, el juez de primera instancia falla sobre el fondo de la cuestión dando la razón al contribuyente. Esta sentencia también fue apelada por AFIP, por lo cual se acumularon ambos y fueron resueltos en esta sentencia que comentaré.

En resumen, la Cámara confirmó la sentencia dictada por el Juez de Primera Instancia que dejaba sin efecto la resolución de AFIP que ordenó la suspensión de la contribuyente del RFOG y declaró la inaplicabilidad para el caso concreto de los artículos 21, 40, 44, 47 y 50 de la RG 2.300, así como de su Anexo IV, apartado B, ítem 13, en tanto resultan violatorios del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 18 de la CN como en los pactos internacionales del art. 75 inciso 22., y en los artículos 1 y 7 de la ley 19.549.

Este fallo es trascendental para dilucidar la actuación de AFIP frente a los procedimientos de suspensión con los contribuyentes en el RFOG. En este caso, la AFIP inició una determinación de oficio, respetando el plazo de los 15 días establecido por el artículo 17 de la ley 11.683, para formular los descargos pertinentes, pero por otra parte, aun cuando no hay decisión definitiva, decide sin más trámite suspender transitoriamente a Pro de Man S.A. del RFOG, sin siquiera otorgar en forma previa el plazo de 10 días que establece discrecionalmente para que la empresa subsane las inconsistencias observadas, lo que pone en relieve una conducta, que si bien es autorizada por la RG 2.300, resulta ser contradictoria y violatoria del derecho de defensa, presunción de inocencia, debido proceso y de la tutela administrativa efectiva, por afectación del debido proceso administrativo.

Por lo tanto, la suspensión transitoria se dispuso antes de haber oído a la interesada,

otorgando un plazo mucho menor que el que se fija para el descargo de defensa y pruebas en la determinación de oficio e incluso un plazo menor al de 15 días que otorga el artículo 74 del decreto 1.397/1.979, que reglamenta la ley 11.683 para interponer el recurso de apelación en contra de las decisiones del director general de la AFIP, y desconociendo además el efecto suspensivo de los recursos judiciales de apelación de las determinaciones de oficio, afectando con arbitrariedad e ilegalidad manifiestas el derecho de defensa en juicio, debido proceso y tutela judicial, según el art. 75 inciso 22 de la CN. Además, también se desconocen mandas judiciales sobre la Administración demandada, e incluso el derecho de peticionar a las autoridades y estas resolver en sede administrativa con celeridad y eficacia a las solicitudes, reclamos, impugnaciones o recursos administrativos.

Por su parte, el fallo enuncia: *“las normas transcriptas importan que una decisión administrativa sancionatoria, como es, en el caso, la de suspender transitoriamente a la empresa del RFOG, debe estar precedida del correspondiente debido procedimiento adjetivo donde se otorgue participación activa al interesado para que pueda ejercer su derecho de defensa en tiempo oportuno, sin que la ejecutoriedad de un acto administrativo cuestionado y con efectos suspensivos igual se materialice o ejecute en su perjuicio”*.

Con esto se quiere decir que, la conducta de AFIP de suspender del RFOG a Pro de Man S.A., sin permitirle ejercer el derecho de defensa consagrado en la CN, afecta el debido proceso adjetivo, ya que basta la sola observación de las declaraciones juradas presentadas para aplicar sin más la suspensión transitoria prevista por la RG 2.300, tornándose ello en una suerte de traba u obstaculización administrativa para que la empresa pueda ejercer en su plenitud el derecho aludido en la CN.

En este juicio, la parte actora cuestiona los artículos ante transcriptos de la RG 2.300, no solo por considerarlos inconstitucionales, sino también por entender que en este caso en

concreto no corresponde su aplicación atento existir un procedimiento administrativo en trámite, esto es la discusión de la determinación de oficio ante el TFN, el que posee carácter suspensivo. Es por esto la importancia de este fallo, ya que además de plantear la inconstitucionalidad de la RG 2.300, la actora se agravia por la violación del debido proceso y la arbitrariedad de la resolución de suspensión del RFOG por haber sido dictada en violación al trámite que se ha seguido a fines de discutir las determinaciones de oficio efectuadas por el Fisco, con efecto suspensivo, todo lo cual ha sido obviado por la administración fiscal al proceder como lo hizo, suspendiendo al contribuyente.

Este fallo es muy importante porque marca un antes y un después en el RFOG, ya que por primera vez un cuerpo de magistrados señala expresamente y de manera concreta la naturaleza sancionatoria de la suspensión en el registro.

De esta manera, suspender del registro sin permitir el ejercicio del derecho de defensa atenta directamente contra la garantía del debido proceso, tanto directamente como de manera indirecta si el contribuyente se encuentra en curso de un proceso de determinación de oficio. Es más que claro que si no se ajusta a la pretensión del fisco, la suspensión constituye una verdadera traba administrativa, tal como lo define la Cámara.

La consecuencia de esta doctrina judicial implica que la AFIP deberá ordenar la instrucción de un sumario, correr vista del mismo al contribuyente para que efectuara su descargo y, una vez esto acaecido, previo dictamen jurídico, deberá dictar el acto administrativo pertinente, el que podrá ser recurrido en el supuesto de ordenarse la suspensión o exclusión, la que no podrá hacerse efectiva hasta que se encuentre firme dicho acto, posibilitando incluso el acceso a la justicia. No podrá alegar el fisco, como fundamento para aplicar las sanciones establecidas en el régimen, que la norma contenida en el artículo 21 otorga la opción de adherirse o no al mismo y de hacerlo entonces el contribuyente queda

sometido a la discrecionalidad de AFIP, sin posibilidades de discutir los hechos ni el derecho que aplica el organismo.

**Fallo “Morel Vulliez, Carlos Alberto c/ AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad - Cam. Fed. Córdoba - Sala A - 23/12/2015.”**

En este caso se analizará un fallo más reciente, en donde todo lo logrado en el fallo analizado anteriormente se vuelve para atrás, y la justicia cambia totalmente su postura. Debemos tener en cuenta este fallo porque AFIP, al tener a su favor esta contienda, atacará a los contribuyentes con mayor empeño y decisión.

En resumen, en este fallo se considera que lo establecido en la RG 2.300 se trata de un régimen que concede un beneficio fiscal, también contiene disposiciones operativas y de controles sistémicos a fin de verificar la conducta fiscal observada por los inscriptos para determinar su permanencia en el registro, así como la sistematización de algunos procedimientos que de ninguna manera constituye un régimen sancionatorio, toda vez que lo que se pierde es solo una situación ventajosa respecto a la generalidad de los demás contribuyentes, por inobservancia de sus taxativas prescripciones. Por otro lado, el propio régimen contempla, tanto en el caso de la suspensión como de la exclusión del registro, el mecanismo y los plazos para que el contribuyente subsane las inconsistencias detectadas.

La Cámara afirma que la creación del RFOG es una herramienta más dentro de la estrategia que estructuran los sistemas de control de cumplimiento fiscal, que prevé una serie de beneficios impositivos para quienes cumplen una determinada cantidad de requisitos previamente establecidos. Así, la exclusión de un contribuyente del registro no le impide operar en el mercado granario, es decir no se priva del derecho de trabajar, el de ejercer toda industria lícita y el derecho de propiedad, por lo que mal podría declararse la inaplicabilidad de las normas en cuestión.

Más adelante afirma que no puede soslayarse que en tanto el régimen consagrado por

la norma importa acogerse a un beneficio, resulta aplicable al caso la doctrina de la CSJN que establece que el sometimiento voluntario a un régimen jurídico sin expresa reserva determina la improcedencia de su impugnación posterior con base constitucional, pues las garantías atinentes a la propiedad privada pueden ser renunciadas por los particulares expresa o tácitamente, lo que sucede cuando el interesado realiza actos que, según sus propias manifestaciones, importan acatamiento de las disposiciones susceptibles de agravar dichas garantías.

Por otro lado, se deja en claro que para proceder a la exclusión de un contribuyente del RFOG, el organismo fiscal debe observar el procedimiento reglado en la RG 2.300 al sostener que, sin perjuicio de la constitucionalidad del régimen acorde con lo expuesto precedentemente, corresponde determinar si la resolución dictada por AFIP y por la que se dispusiera la exclusión de la actora ha observado el procedimiento establecido, y en su caso si con la prueba aportada por las partes puede colegirse la existencia de incorrecta conducta fiscal motivadora de la misma.

En síntesis, podemos afirmar que para el cuerpo colegiado estamos en presencia de un régimen de excepción, que no contiene providencias sancionatorias y por ende a quién se suspende o excluye es porque no cumple con las condiciones impuestas para acceder a los beneficios fiscales que este concede, ya que si el contribuyente se somete voluntariamente sin hacer expresa reserva, hace improcedente cualquier impugnación posterior.

Este fallo es totalmente contrario a todo lo que venimos analizando en este trabajo, y violatorio de la CN y de los procedimientos reglados en las leyes 11.683 y 19.549, entre otras. Se han omitido utilizar ciertos estándares correctores de interpretación que llevan a una solución diametralmente opuesta y que permite aseverar que el régimen de retenciones del IVA establecido en la RG 2.300 es obligatorio para los sujetos en él comprendido, siendo

inviabile la empresa que ellos desarrollan si quedan fuera del mismo, razón por la cual debe considerarse como sanción la suspensión y/o exclusión, lo que hace inevitable asegurar el debido proceso y la tutela judicial efectiva del contribuyente. Esto se materializaría en primer término con la abstención por parte del fisco de aplicarlas sin antes permitir el ejercicio efectivo de estas garantías constitucionales.

El punto de partida utilizado por la AFIP para justificar su accionar es totalmente erróneo. Lamentablemente la Cámara Federal de Córdoba lo convalida, justificando entonces que este organismo interprete equívocamente el sistema normativo establecido en la RG 2.300, valiéndose de una sola norma, el art. 21, para concluir que estamos en presencia de un régimen especial optativo.

De la literalidad del art. 21 surge que la solicitud de inscripción al RFOG es una adhesión voluntaria, pero existen otras pautas interpretativas que deben tenerse en cuenta a la hora de analizar el significado de un cuerpo normativo. Si bien es importante la interpretación literal, siendo la letra la primera fuente imprescindible, la tesis de la superioridad de la exégesis gramatical no es absoluta, existiendo un sinnúmero de fallos de la CSJN que así lo sostienen.

A la hora de interpretar una norma es necesario tener en cuenta motivos de justicia y equidad, la recta razón, los defectos, incoherencias e imprecisiones del texto, así como existe la necesidad de un análisis orgánico-sistemático, prevaleciendo la interpretación jurídica sobre la literal y, a su vez, tener presente la realidad jurídica. Si tenemos en cuenta estos parámetros correctores de la interpretación literal, no se puede menos que concluir la obligatoriedad del régimen, atento que, de analizar el sistema en su totalidad, como la naturaleza jurídica de las sanciones allí impuestas y, en especial, la realidad jurídica imperante en el sector de comercialización de granos, solo esa conclusión cabe.

La incidencia económica financiera de las operaciones de compra-venta de granos para un responsable suspendido y/o excluido del RFOG es tal que, para determinados sujetos, por ejemplo, un acopiador, se torna inviable su actividad siendo contados los días para su subsistencia, dependiendo de otras variables ajenas al negocio el plazo de finalización de su empresa.

Con todo lo mencionado se demuestra que la realidad prevalece sobre lo normado en el artículo 21, siendo indubitable el carácter obligatorio del régimen instaurado en la RG 2.300, por lo tanto, según la doctrina de nuestro Máximo Tribunal en el caso “Horvath”, que señala si hay oposición de entre la denominación dada a algo por el autor de la norma, y la realidad, deberá prevalecer esta última.

Por otra parte, la CSJN sentencia que *“por encima de lo que las leyes parecen expresar literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente”*<sup>23</sup>. Añade el Tribunal que un precepto legal no debe ser aplicado ad literam sin una formulación circunstancial previa conducente a su recta exégesis jurídica, porque de lo contrario se corre el riesgo de arribar a una conclusión irrazonable.

Si a la literalidad de la norma nos referimos, el propio artículo 2 de la RG 2.300 establece la obligatoriedad para ciertos sujetos de actuar como agentes de retención (acopiadores, cooperativas, exportadores, etc.), para lo cual es necesario estar incluido en el RFOG según lo prescribe el mismo artículo 21, que en su último párrafo se contradice y señala la facultad del contribuyente de adherirse o no al régimen.

Para estos casos, la Corte señala que cuando la expresión literal presenta imperfecciones técnicas, dudas o ambigüedades jurídicas, o admite razonables distinciones, el juez debe recurrir a la ratio legis, ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras de la norma, sino éstas a aquél, máxime cuando la ratio legis se vincula con

---

<sup>23</sup> Fallo Echevarría c/ Instituto de Obra Social - CSJN - 2002

principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes.

Por su parte, volviendo al fallo de la Cámara, resulta desacertada la conclusión a la que arriba en cuanto considera como un beneficio fiscal la inclusión de los contribuyentes en el régimen de la RG 2.300. Se debe recordar que los beneficios fiscales son minoraciones incentivadoras basadas en razones ajenas al fundamento del tributo, que producen una dispensa total o parcial de la obligación tributaria. Por lo tanto, no existe beneficio fiscal alguno por estar incluido en el registro, puesto que el mismo no reporta una menor carga tributaria al contribuyente ni lo dispensa del tributo, simplemente hace viable o no el negocio de la comercialización de granos aplicando un régimen de retenciones que no es otra cosa que un anticipo del impuesto a pagar.

Además, no es posible que por medio de una resolución general del administrador general se otorguen beneficios fiscales puesto que se vulneraría en su caso el principio de legalidad receptado en nuestra CN. Este principio de especial gravitación en materia tributaria, haciendo referencia a la “estricta legalidad”, implica que una ley del Congreso de la Nación debe establecer todos los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y a las limitaciones a los derechos y garantías individuales.

Asimismo, de entender hipotéticamente que se trata de un beneficio fiscal, no autoriza al Fisco a efectuar agravios de carácter constitucional alguno y apartarse de las normas contenidas en la Carta Magna como también de los principios mínimos de justicia. La configuración y aplicación de los beneficios fiscales no pueden permitir excesos y arbitrariedades, atento que se estaría abusando de estos instrumentos jurídicos y con ello el quebranto de los principios y garantías constitucionales, en especial a la tutela judicial

efectiva y al debido proceso.

### **REGISTRO FISCAL DE TIERRAS RURALES EXPLOTADAS (TIRE)**

Con fecha 25/7/2017 fue publicada en el boletín oficial la RG N° 4.096 (AFIP), por medio de la cual se crea el “Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas” (TIRE).

Si bien este trabajo no se centra en este nuevo registro creado recientemente por AFIP, solo mencionaré algunas cuestiones, ya que está íntimamente relacionado con la actividad agropecuaria y con el RFOG.

Luego de salir a la luz esta nueva resolución, sin dudas los contadores nos preguntamos: ¿era necesario crear otro registro fiscal más para la actividad granaria, teniendo en cuenta las nutridas fuentes de información con las que ya cuenta el Fisco sobre la referida actividad?

La norma recepta con claridad algunas tendencias que viene implementado el Fisco, como la solicitud de la presentación de documentación en formato .pdf a ser adjuntada en los empadronamientos, en concordancia con la política establecida por el Ministerio de Modernización, que tiende hacia una administración “sin papel” y a una menor cantidad de trámites presenciales en las agencias. Adicionalmente, se prevé en el TIRE un mecanismo de carga de la información, presentación y posterior confirmación (o rechazo) de aquella por parte de otro contribuyente.

Entre los aspectos más destacables de la norma, podemos señalar que se deja sin efecto las disposiciones relativas a los inmuebles rurales establecidos en la RG 2.820, y que la norma prevé la sustitución de parte de la documentación a ser presentada en los trámites de inclusión, cambio de categoría y actualización de datos del RFOG por la “constancia de alta de tierras rurales explotadas”.

Entre los negativos, se puede destacar el escaso tiempo entre la publicación de la

norma en el boletín oficial y su entrada en vigencia, cuestión que la RG 4.120-E/2017 y RG 4.154-E/2017 vino a solucionar con la prórroga al 1/1/2018. Los problemas sistémicos que ha mostrado la relación con clave fiscal del TIRE desde su puesta en marcha con constantes errores; problemas para visualizar las constancias emitidas por el sistema, y el poco tiempo que dura la sesión, que no permite una carga fluida de la información. Adicionalmente, es criticable el amplio universo de sujetos obligados, por lo que se le está generando mayor carga administrativa a los contribuyentes que por lo general revisten escaso interés fiscal. Por otro lado, el TIRE parece solicitar información o documentación con la que el Fisco en muchos casos ya cuenta en su base de datos, por lo que no se entiende el porqué de la necesidad de duplicar esta información.

Finalmente, son graves las consecuencias de la falta de cumplimiento de las disposiciones contenidas en la RG 4.096 y totalmente desproporcionadas, tal como ser, cuando no exista la respectiva “constancia de alta de tierras rurales explotadas” y su correspondiente “código de registración”, el agente de retención deberá aplicar la mayor alícuota que, según el tipo de operación de que se trate, se establece en el Anexo VIII de la resolución general (AFIP) 830, sin considerar el monto no sujeto a retención. Además de que se establecen las penalidades por la falta de cumplimiento de las obligaciones establecidas en la referida resolución general. En tal sentido, se indica que ante incumplimientos serán de aplicación las sanciones previstas en la ley 11683.

Esta resolución no hace más que confirmar todo lo que se viene planteando en el presente trabajo, reafirmando todas las ilegalidades y violaciones a los principios constitucionales que gozan los contribuyentes. Entre ellas, no se respeta la seguridad jurídica, al haber más de una RG prorrogando la entrada en vigencia. No tiene en cuenta la superposición de regímenes de información con los que ya debe cumplir un contribuyente

agropecuario.

Desde su puesta en marcha existe una enorme complejidad para poder realizar en forma completa las presentaciones. Desde carteles de errores, que no permiten completar o avanzar en los empadronamientos, pasando por el escaso tiempo en el que la sesión con clave fiscal funciona (lo que supone un “comenzar la carga de cero”), hasta la imposibilidad que originalmente existía de poder abrir las constancias que emite el sistema una vez realizados los empadronamientos, son algunas de las cuestiones que deben ser mejoradas para facilitar el trabajo de los contribuyentes y los asesores del sector.

Como palabras finales de este apartado estimo que la creación de registros fiscales por parte de las administraciones tributarias debe requerir un estudio pormenorizado en cuanto a su utilidad, impacto en el sector y, sobre todo, prever condiciones acordes que faciliten su cumplimiento, ya que AFIP solamente redacta y publica resoluciones que llevadas a la práctica no hacen más que complicar y aturdir a un contribuyente, que a estas alturas está a punto del hartazgo con respecto a los cumplimientos y deberes por parte de AFIP.

## **12. BIBLIOGRAFÍA**

1. Bavera, J. (2013). *Regímenes de información relacionados con el productor agropecuario en el ámbito de la AFIP. Práctica Integral Córdoba*. Buenos Aires: Errepar.
2. Bidart Campos, G. (1981). *Manual de derecho constitucional argentino*. Buenos Aires: Editorial Ediar.
3. Campana, A. F. (2016). *Formalidades del comercio de granos*. Buenos Aires: Errepar.
4. Constitución Nacional Argentina.
5. Decreto Ley 6.698/1.963 (PEN).
6. Decreto Ley 1.343/1.996 (PEN).
7. Decreto N° 618/1997 (PEN).
8. Decreto Ley 1.067/2.005 (PEN).
9. Decreto 34/2009
10. Disposición N° 6 (SSTA) del 14/04/2009
11. Fundación Agropecuaria para el Desarrollo de Argentina (FADA). (2016). *Informe: El campo Argentino en Números*. Córdoba
12. García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1984). *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Editorial. Civitas.
13. Gecco, C. (1980). *Vías de hecho administrativas*. Buenos Aires: La Ley.
14. Gianotti, G. L. (2010). *Procedimiento de suspensión o exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos: ¿se ajusta a derecho el proceder de la AFIP-DGI?*. Buenos Aires: Errepar.
15. Gordillo, A. (1975). *Tratado de Derecho Administrativo – El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Macchi.

16. Gordillo, A. (2014). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 9.*  
Buenos Aires: Editorial Macchi.
17. Gorosito, A. *Comercio de Granos. Práctica Integral Córdoba.* Nº 1 - Marzo 2007.  
Buenos Aires: Errepar.
18. Gorosito, A. *Ilegalidad del Registro Fiscal de Operadores de granos.* Buenos Aires:  
Editorial La Ley.
19. Gorosito, A. (2008). *Registro de operadores de granos: Patente de curso fiscal.*  
Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, Nº 82. Buenos  
Aires: Editorial La Ley.
20. Ley 11.683
21. Ley 19.549
22. Linares Quintana, S. (1998). *Tratado de interpretación constitucional: principios,  
métodos y enfoques para la aplicación de las constituciones.* Buenos Aires: Editorial  
Abeledo Perrot.
23. Luqui, J. C. (1993). *Derecho constitucional tributario.* Buenos Aires: Ed. Depalma.
24. Marchevsky, R. A. (2006). *Impuesto al Valor Agregado.* Buenos Aires: Errepar.
25. Muchiut, V. (2012). *Cruces de información en el sector agropecuario. Práctica  
Integral Córdoba.* Buenos Aires: Errepar.
26. Ranz, R. J. (2011). *Cuestiones controvertidas en torno a la RG (AFIP) 2.300.  
¿Estamos en presencia de un régimen que conlleva beneficios fiscales, es optativo y  
no dispone sanciones?* Buenos Aires: Errepar.
27. Ranz, R. J. (2011). *La Cámara Federal de Córdoba confirma la naturaleza  
sancionatoria de la suspensión en el RFOG.* Buenos Aires: Errepar.
28. Ranz, R. J. (2016). *Incorrecta interpretación de la Cámara Federal de Córdoba sobre*

*el régimen de la RG (AFIP) 2.300. Contribuyentes agropecuarios más desprotegidos.*

Buenos Aires: Errepar.

29. R. G. (AFIP) 129, BO 28-04-1998.

30. R. G. (AFIP) 991, BO 19-04-2001.

31. R. G. (AFIP) 1394, BO 17-12-2002.

32. R. G. (AFIP) 2266, BO 15-06-2007.

33. R. G. (AFIP) 2300, BO 06-09-2007.

34. R. G. (AFIP) 2.595, BO 17-04-2009

35. Resolución ONCCA N° 3.253

36. Resolución ONCCA N° 7.953

37. Resolución Ministerio de Agricultura, Ganadería y Producción N° 302.

38. Resolución Ministerio de Agroindustria N° 21/2017.

39. Sturzenegger, A. (2015). *Renta agrícola y macroeconomía, tecnología, precios externos y política comercial externa : Argentina 2000-2015*. Washington, D.C.: World Bank Group.

40. Villegas, H. B. (2008). *Régimen penal tributario argentino*. Buenos Aires: La Ley.

41. Villegas, H. B. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

### **Páginas web:**

- ABC Consultas y respuestas frecuentes sobre normativas, aplicativos y sistema en:

[http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas\\_detalle.aspx?id=9851096](http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=9851096)

- Informe histórico de la producción agropecuaria y estimaciones futuras:

[https://www.clarin.com/ieco/economia/anos-revolucionaron-produccion-agricola-argentina\\_0\\_S1G4KMjiPQe.html](https://www.clarin.com/ieco/economia/anos-revolucionaron-produccion-agricola-argentina_0_S1G4KMjiPQe.html)

<http://www.infocampo.com.ar/perspectivas-para-el-mercado-de-granos-en-el-2017/>

**Fallos:**

1. Pro de Man S.A. c/ AFIP - Acción de amparo ley 16.986 y su acumulado - Cámara Federal de Córdoba . Sala A - 27/05/2011.
2. Morel Vulliez, Carlos Alberto c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad - Cám. Fed. Córdoba - Sala A - 23/12/2015.
3. F. Fernandez Concepción y otros c/ Obra Social para la actividad docente s/ empleo público - CNACAF - 12/12/1995.