



RÉGIMEN DE RETENCIÓN DEL IVA A PRODUCTORES Y ACOPIADORES INSCRIPTOS EN EL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS.

UN MECANISMO EXITOSO DE COMPLEMENTACIÓN ENTRE EL FISCO Y EL SECTOR PRIVADO SUSCEPTIBLE DE SER PERFECCIONADO.

NÉSTOR CÁCERES

I - INTRODUCCIÓN

A través de la resolución general (AFIP) 1394 (BO: 17/12/2002), se reglamentó el actual régimen de retención del impuesto al valor agregado (IVA), aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosas- y de legumbres secas.

Anteriormente, una de las principales quejas del sector agrícola había sido la persistente acumulación de saldos a favor, en particular del IVA, a que daba lugar el sistema impositivo aplicable al sector (alícuotas diferenciales y regímenes de retención, entre otros).

Por medio de esta norma, se ha llevado a cabo una exitosa tarea de complementación entre el Fisco y las entidades representativas del sector, constituidas por las Bolsas de Cereales de cada jurisdicción, con el objetivo de combatir la evasión en este sector de nuestra economía.

Aun así, y en lo que constituye el objetivo de este trabajo, existen algunas cuestiones que pueden ser perfeccionadas, para lo cual es de esperar que el Fisco evalúe las cuestiones que se abordarán más adelante.

En forma previa, cabe comentar los principales aspectos operativos que se derivan de la aplicación de la resolución general (AFIP) 1394.

Se contempla que deben actuar como agentes de retención los adquirentes de los productos mencionados precedentemente inscriptos en el IVA, los exportadores y quienes actúen como intermediarios en las respectivas operaciones (acopiadores, cooperativas, consignatarios y mercados de cereales a término).

Serán considerados pasibles de la retención aquellos sujetos inscriptos en el IVA que realicen las operaciones ya comentadas.

En el caso de que los productos consistan en cereales, oleaginosas y legumbres secas, que son los casos que seguiremos con una finalidad práctica, el porcentaje de retención aplicable es del ocho por ciento (8%), siempre que las operaciones sean realizadas por sujetos inscriptos en el "Registro" que se comentará más adelante. Para quienes no estén incluidos en el citado "Registro", el porcentaje de retención es del diez con cincuenta por ciento (10,50%).

II - REGISTRO FISCAL DE OPERADORES EN LA COMPRAVENTA DE GRANOS Y LEGUMBRES SECAS

A los efectos de evitar la acumulación de saldos a favor del IVA de libre disponibilidad, y atento a que en el diseño de la resolución general (AFIP) 1394 se resolvió que no resultarán oponibles los certificados de exclusión, se ha previsto que el Fisco devuelva parte de las retenciones sufridas a través del mecanismo de reintegro sistemático, implementado por medio de esta norma.

Se consideran beneficiarios del reintegro a los productores y acopiadores; estos últimos, por las operaciones cuyo origen sea de propia producción.

Para tener derecho al reintegro del IVA, los productores y acopiadores deben integrar el "Registro" del subtítulo, a la fecha en la que el Fisco proceda a la acreditación del citado reintegro.

Los responsables deben solicitar su inclusión en el "Registro", a los fines de que se aplique la alícuota de retención del ocho por ciento (8%), así como también a los efectos de que posteriormente se le devuelva el siete por ciento (7%), o, en el caso de poseer un certificado de exclusión del IVA, el siete por ciento (7%), más el porcentaje de exclusión sobre el uno por ciento (1%) restante.

Para efectuar la inscripción en el "Registro", se debe presentar el formulario de declaración jurada 712, Nuevo Modelo, acompañado de la documentación detallada en el Anexo VI de la resolución general (AFIP) 1394, en la que se incluye a la Clave Bancaria Uniforme (CBU), la inscripción en el Registro Sanitario Nacional, la fotocopia del título de propiedad del inmueble afectado a la explotación agropecuaria, o del contrato de arrendamiento del inmueble afectado a la explotación agropecuaria, y la certificación extendida por una entidad representativa del sector de primer, segundo o tercer grado que acredite su condición de productor, entre otros.

De resultar procedente la inclusión en el citado "Registro", la AFIP-DGI publicará en el Boletín Oficial los datos del solicitante hasta el último día hábil administrativo del segundo mes calendario inmediato siguiente al que se produjo la presentación. A través de dicha publicación, se acredita la incorporación al "Registro".

También se podrá acreditar la incorporación en el "Registro" mediante una certificación extendida a través de las Bolsas de Cereales por cada operación registrada en estas entidades.

A los fines de que se produzca el reintegro, la operación debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Ser documentada mediante el formulario C-1116 "B" (Nuevo Modelo) o el formulario C-1116 "C" (Nuevo Modelo), según corresponda;
- b) Haberla informado a la AFIP-DGI por alguna Bolsa de Cereales.
- c) Consignar el código de operación, para lo cual los productores o acopiadores lo deberán incluir en el campo "Número de certificado", de la ventana "Ingresos directos - Régimen de retenciones" del Aplicativo del IVA.
- d) El importe de la retención deberá estar informado por el agente de retención, de acuerdo con la resolución general (AFIP) 738 (SICORE).
- e) Los importes retenidos deberán estar exteriorizados en la declaración jurada del IVA del productor.

f) El importe del débito fiscal de la declaración jurada debe ser igual o superior al débito fiscal correspondiente a la suma de las operaciones sujetas a devolución del período.

III - EXCLUSIÓN DEL REGISTRO FISCAL

Si bien, como se mencionó al comienzo del presente trabajo, se ha llevado a cabo una exitosa tarea de complementación entre el Fisco y las entidades representativas del sector para evitar la acumulación de saldos a favor del IVA ante determinados incumplimientos tales como, a título de ejemplo, la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, se puede generar un grave perjuicio para las partes intervinientes, consistente en la exclusión del "Registro". En forma adicional, recientemente, por medio de la resolución general (AFIP) 1953 (BO: 19/10/2005), se incorporó como otra causal de exclusión del "Registro" a los casos en los que no se incorporen en la declaración jurada del IVA los montos efectivamente reintegrados.

En particular, el mayor perjuicio se genera en los intermediarios de la cadena de comercialización que, al ser excluidos del "Registro", se les practicarán retenciones del diez con cincuenta por ciento (10,50%) -granos-, que tampoco serán devueltas. Si bien está previsto que estos sujetos pueden utilizar los saldos a favor de libre disponibilidad del IVA para compensar el ingreso de las retenciones practicadas a productores, en la medida en que estos últimos se encuentren incluidos en el "Registro", la retención que les practicará el intermediario será del ocho por ciento (8%), razón por la cual se genera una progresiva acumulación de saldos a favor del IVA, como consecuencia de retenciones sufridas por el intermediario del diez con cincuenta por ciento (10,50%), y practicadas al productor del ocho por ciento (8%).

Lo expuesto puede llegar a provocar el apartamiento del intermediario en la cadena de comercialización, como consecuencia de la inmovilización financiera (saldos a favor) generada en una actividad que, si bien opera con montos elevados de fondos, sus márgenes de intermediación son menores al dos con cincuenta por ciento (2,50%) teórico, que surge del excedente "retenciones sufridas versus retenciones practicadas".

La amplia facultad de exclusión del referido "Registro", por parte del Fisco, surge de la disposición contenida en el artículo 39 de la resolución general (AFIP) 1394, que establece que "de constatare una incorrecta conducta fiscal, se procederá a la exclusión del operador, publicando en el Boletín Oficial la denominación y la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del responsable al que corresponde dar de baja del 'Registro'".

"Los operadores que fueran excluidos de las mencionadas nóminas podrán presentar una nota en la forma, los plazos y las condiciones establecidos en los artículos 36 y 37.

"El Juez Administrativo se expedirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 38."

Este particular procedimiento de exclusión del "Registro", previsto en la resolución general (AFIP) 1394, ha impedido la posibilidad de defensa de los contribuyentes afectados, al no ser notificados en forma previa, salvo algunos casos en los que se efectúa la comunicación postal, pero luego de consumada la exclusión, previa aclaración de la publicación en el Boletín Oficial, sólo se traduce en una mera acción burocrática para cumplimentar el requisito de publicidad del acto administrativo.

Cabe reiterar la trascendencia de la forma en la que se lleva a cabo el procedimiento de exclusión, según el cual, en muchos casos, no se comunica individualmente a cada contribuyente, y en otros sólo se envían notificaciones a los sujetos excluidos, pero siempre luego de producida la exclusión del "Registro".

Como comentaré más adelante, cabe poner de relevancia las desproporcionadas atribuciones contempladas por la norma reglamentaria ante los incumplimientos de obligaciones que tienen su propio procedimiento sancionatorio, contenido en la ley de procedimiento fiscal y en la ley penal tributaria.

Evidentemente, el transcripto artículo 39 reviste la característica de una norma sancionatoria, ya que, según surge de su texto, evalúa una "conducta", y de la eventual calificación de la misma se podrá derivar un efecto para el contribuyente que, sobre la base del mecanismo del régimen de retención, previsto por la resolución general (AFIP) 1394, asume la naturaleza de una grave sanción económica para los sujetos comprendidos en la cadena de comercialización de los productos comprendidos en esta norma.

Adicionalmente, cabe destacar la ambigüedad del hecho tenido en consideración para la exclusión del "Registro", al sustentarse en "una incorrecta conducta fiscal". Aunque se hubiera tratado de una ley (no de una resolución), dicha disposición, al no definir el tipo, es decir, la descripción de la conducta a la que se le asigna la sanción (exclusión del "Registro"), violaría los principios de legalidad (art. 18, CN) y de reserva (art. 19, CN), resultando claramente inconstitucional.

Por otra parte, se debe tener presente que la garantía del debido proceso adjetivo y de la defensa en juicio de la persona y de los derechos se extiende no sólo a los procedimientos penales, sino también, como ha sido reiteradamente señalado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los procedimientos administrativos.

Al respecto, el artículo 1, inciso f), de la ley 19549 establece que, para el resguardo del debido proceso adjetivo en el procedimiento administrativo, se debe garantizar al administrado:

1. el derecho a ser oído que, tal como la propia norma señala, comprende el derecho de "exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos";

2. el derecho a una decisión fundada, que el propio legislador define como la necesidad de "que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso".

Si bien se contempla un procedimiento para reclamar la inclusión en el "Registro" mediante la presentación de una nota a la AFIP-DGI, previsto en los artículos 36 a 38 de la resolución general (AFIP) 1394, ello no desvirtúa lo expuesto precedentemente, en razón de que constituyen meras normas de revisión de una exclusión (sanción) ya aplicada.

La ley de procedimiento fiscal (L. 11683), que constituye el ordenamiento legal que sustenta, entre otras, la facultad de la AFIP-DGI para implementar regímenes de percepción en la fuente a través de su artículo 22, sólo contempla que "la percepción de los tributos se hará en la misma fuente, cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

Desde luego, a partir de la citada disposición, no puede la AFIP-DGI imponer normas reglamentarias que autoricen al Fisco a aplicar sanciones.

Al respecto, cabe mencionar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Eves Argentina", de 1993, al declarar inconstitucional el decreto 499/1974, reglamentario de la ley 20631, señaló en el voto de la

mayoría que "...cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo..."

Es decir que, a partir de los argumentos expuestos, surgen fundadas razones para reclamar la inconstitucionalidad del artículo 39 de la resolución general (AFIP) 1394, y también del artículo 47 de la misma resolución, por medio del cual el Fisco puede suspender el reintegro automático, cuando se comprobaran incorrecciones en el comportamiento fiscal del operador incluido en el "Registro".

El artículo 39 de la resolución general (AFIP) 1394 es inconstitucional por lesionar varios artículos de la Constitución Nacional, a saber, el artículo 99, inciso 2), por alterar y contrariar con imposiciones reglamentarias el espíritu y la letra de la ley 11683, y el artículo 19, por limitar el principio de autonomía de la voluntad y reserva, y el de legalidad en materia penal y tributaria, e igualdad ante la ley y propiedad, al ocasionar ilegítimamente un perjuicio a los sujetos fiscales, impidiéndoles permanecer en el "Registro".

En consecuencia, ante la circunstancia de la exclusión del mencionado "Registro", proceden las siguientes alternativas para los respectivos afectados:

A) Vía administrativa

Se implementa a través del cumplimiento de las disposiciones contenidas en los artículos 37 y 38 de la resolución general (AFIP) 1394 (presentación del reclamo a la AFIP-DGI). Con posterioridad, ante una negativa a la inclusión en el "Registro", se interpone, dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de la notificación, el recurso contenido en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683, previsto para los casos en los que no exista un procedimiento recursivo especial.

Dicha norma establece que el recurso debe ser resuelto dentro del plazo de sesenta (60) días, contados desde la fecha de la interposición. Ante una resolución negativa, procede la impugnación judicial (art. 23, ley de procedimiento administrativo).

Desde ya que esta vía no suspende la exclusión del "Registro", dispuesta por la AFIP-DGI. Por lo tanto, ante los plazos en los que cabe esperar una resolución favorable, dicha vía se torna en un mero trámite burocrático, que no impide evitar los perjuicios ocasionados como consecuencia de la exclusión del "Registro".

B) Recurso de amparo con interposición de una medida cautelar

Resulta aplicable en aquellos casos en los que se persiga la protección de un derecho, y siempre que exista peligro de lesión del mismo por la demora del proceso, la existencia del derecho y el peligro de lesión deberán justificarse. No resulta requisito de procedencia agotar la vía administrativa.

Si bien han sido otorgadas medidas cautelares, en el marco de recursos de amparo interpuestos por sujetos excluidos del "Registro", se debe tener presente la reciente jurisprudencia, referida a la prohibición de aplicar el ajuste por inflación impositivo, emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Santiago Dugan Trocello SRL c/Poder Ejecutivo s/amparo", de fecha 30 de junio de 2005, que cuestionó la vía procesal elegida.

La Corte Suprema sostuvo que el debate de constitucionalidad sólo procede cuando la restricción que produce la normativa impugnada surge de manera clara, palmaria o manifiesta, razón por la cual se deberá demostrar en forma inequívoca el perjuicio que ocasiona la exclusión del "Registro" y que, por el proceso sumarísimo en el que consiste el amparo, se torna dificultoso.

C) Acción declarativa de certeza con interposición de una medida cautelar

La acción declarativa de certeza, al igual que el amparo, tiene una finalidad preventiva. El proceso en el cual se plantea esta acción tiene como objeto la obtención de una sentencia que declare el derecho aplicable.

Dicha acción declarativa presenta como ventaja, con respecto al amparo, la posibilidad de amplio debate de hechos y producción de prueba, restricción que, en cambio, presenta el amparo, en orden a su admisibilidad.

Esta medida recursiva, contemplada en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, si bien también ha sido objeto de fallos contradictorios(1), no ha recibido hasta el momento los cuestionamientos comentados precedentemente respecto del amparo.

Sobre la base de lo expuesto, cabe interpretar que la vía recursiva, mencionada en el inciso c), constituiría la más adecuada para reclamar al Fisco la inclusión en el "Registro".

IV – CONCLUSIONES

A los fines de evitar controversias, resultaría plausible que se modifique el artículo 39 de la resolución general (AFIP) 1394, eliminando la posibilidad de exclusión del "Registro" ante incumplimientos de obligaciones fiscales que tienen su respectivo régimen sancionatorio.

Sin perjuicio de lo expuesto, si la decisión de política fiscal implicara continuar con dicha sanción, se debería contemplar que, en forma previa a la exclusión del "Registro", se intime fehacientemente al responsable a que cumplimente la obligación omitida, advirtiéndole formalmente respecto de la posibilidad de exclusión del "Registro" ante el incumplimiento de la respectiva obligación.

Nota:

[1:] Ver autos "Centrales Térmicas Patagónicas SA c/Provincia del Chubut" - CSJN - 5/4/2005 y "Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Provincia de Tucumán" - CSJN - 10/5/2005

AUTOR: Cr. NÉSTOR CÁCERES

PUBLICACIÓN: Práctica y Actualidad Tributaria (ERREPAR .)

TOMO/BOLETÍN: XII

PÁGINA: 21

MES: Enero - AÑO: 2006