



**Ranieri, Rubén**

*Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad*

## **EL COMERCIO DE GRANOS Y EL CONTROL FISCAL<sup>1</sup>**

### **Resumen:**

La importancia del sector agropecuario en la economía de la Argentina, hace que se transforme en un permanente foco de control por parte de los distintos organismos del Estado que intervienen en toda la cadena agroalimentaria.

Un objetivo claro de ese rol del Estado debería pasar no por la acumulación de datos brindados por los participantes en la cadena, sino por el diseño serio de un sistema que unifique la información, y que permita una correcta programación de políticas públicas tendientes a fortalecer y dar certeza jurídica a un sector que resulta vital para la economía de la República Argentina.

El trabajo revisa los cuantiosos regímenes de control y seguimientos instaurados, los que deben ser soportados por los integrantes de la cadena de producción y comercialización en pos de lograr reducir la marginalidad en el comercio de granos. Se analiza la normativa relacionada al control de granos desde la Resolución General (RG) de la Dirección General Impositiva (DGI) N° 4250/1996 hasta la nueva Resolución General conjunta, entre el Ministerio de Agroindustria, el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, el Instituto Nacional de Semillas y la Administración Federal de Ingresos Públicos, R.G. N° 4248/18, publicada en el B.O. del 23/05/2018, por el cual se crea el Sistema de Información Simplificada Agrícola; siendo ésta un interesante intento de unificar los distintos regímenes existentes que impactan en la actividad; reglamentada recientemente por la RG (AFIP) N° 4310.

Por último, se abordarán los ajustes llevados adelante por el organismo recaudador nacional efectuados sobre los integrantes de la cadena de comercialización, específicamente en las impugnaciones del impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones de cereal y el no cómputo de las retenciones vinculadas a las operaciones impugnadas, cuando el fiscalizado se encuentra obligado a actuar como agente de retención del impuesto de acuerdo con la normativa vigente en la materia.

**Palabras claves:** Control fiscal – Impuesto al valor agregado – Ajuste fiscal.

---

<sup>1</sup> Este trabajo se elaboró en el marco del Proyecto ECO 217, titulado "Análisis de los tributos que afectan al pequeño y mediano productor agropecuario", dirigido por la Contadora Esp. Marisa Goytia.



## **Abstract:**

The importance of the agricultural sector in the economy of Argentina, makes that it becomes a permanent focus of control by the different State agencies that intervene in the entire agri-food chain.

A clear objective of this role of the State should happen not because of the accumulation of data provided by the participants in the chain, but because of the serious design of a system that unifies the information, and that allows a correct programming of public policies tending to strengthen and give legal certainty to a sector that is vital for the economy of the Argentine Republic.

The work reviews the numerous control and monitoring regimes established, which must be supported by the members of the production and marketing chain in order to reduce the marginality in the grain trade. The regulations related to the control of grains are analyzed from the General Resolution (RG) of the General Tax Directorate (DGI) No. 4250/1996 until the new Joint General Resolution, between the Ministry of Agribusiness, the National Service of Agrifood Health and Quality, the National Institute of Seeds and the Federal Administration of Public Revenues, RG No. 4248/18, published in B.O. of 05/23/2018, by which the Simplified Agricultural Information System is created; This being an interesting attempt to unify the different existing regimes that impact on the activity; recently regulated by the RG (AFIP) No. 4310.

Finally, the adjustments carried out by the national collection agency made on the members of the marketing chain will be addressed, specifically in the challenges to the value added tax contained in the cereal acquisitions and the non-computation of the withholdings related to the operations contested, when the taxpayer is obliged to act as a tax withholding agent in accordance with current regulations in the matter.

**Keywords:** Fiscal control - Value added tax - Fiscal adjustment.

## **1. Introducción**

La importancia del sector agropecuario en la economía de la Argentina, hace que se transforme en un permanente foco de control, por parte de los distintos organismos del Estado que intervienen en toda la cadena agroalimentaria.

Un objetivo claro de ese rol del Estado debería pasar no por la acumulación de datos brindados por los participantes en la cadena, sino por el diseño serio de un sistema que unifique la información, y que permita una correcta programación de políticas públicas tendientes a fortalecer y dar certeza jurídica a un sector que resulta vital para la economía de la República Argentina.

En ese eje de las políticas públicas en las cuáles se debe asentar todo programa de gobierno, se hará foco en el ala fiscal, más precisamente en los estándares de control que el Estado en general y, desde la AFIP y los distintos Ministerios en particular aplican.



Desde esa óptica está planteado el presente trabajo, a efectos de analizar los cuantiosos regímenes de control y seguimientos instaurados, los que deben ser soportados por los integrantes de la cadena de producción y comercialización en pos de lograr reducir la marginalidad en el comercio de granos.

Esta carga administrativa trasladada a veces en exceso a los administrados, persigue suplir el funcionamiento del Estado en sus distintos niveles de gobierno. Basta un ejemplo con el último registro de tierras rurales explotadas (TIRE), del cual se puede afirmar, que fue creado como contrapartida del fracaso de los catastros provinciales en lo que se refiere a tierras rurales. En efecto la falta de actualización informática en un mundo cada vez más digitalizado y la constante búsqueda del aumento de la recaudación tributaria propia de los estados subnacionales, han relegado permanentemente la actualización de sus catastros, menos aún la vinculación a una identificación tributaria ya generalizada en su uso como es la CUIT, ni la actualización de sus avalúos, cuando cualquier medida de política tributaria básica recomendaría seguir el camino contrario, esto es tecnificar y actualizar los registros para hacerlos más eficientes. No son pocas las jurisdicciones en las que los propios Colegios de Escribanos "recomiendan" la escrituración por un monto mínimo equivalente a por lo menos "tantas veces" el avalúo fiscal, lo que demuestra el deterioro de una herramienta importante a la hora de la distribución de la riqueza como lo es el impuesto predial.

Es evidente entonces que, en aras de suplir esas deficiencias, el Estado ha trasladado parte de su responsabilidad a los ciudadanos generadores de la riqueza, riqueza que constituye uno de los pilares de la economía del país.

El dictado de la nueva Resolución General conjunta entre el Ministerio de Agroindustria, el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, el Instituto Nacional de Semillas y la Administración Federal de Ingresos Públicos, identificada como R.G. N° 4248, publicada en el B.O. del 23/05/2018, por el cual se crea el Sistema de Información Simplificada Agrícola (SISA), siendo ésta un interesante intento de unificar los distintos regímenes existentes que impactan en la actividad; reglamentada recientemente por la RG (AFIP) N° 4310.

Para terminar, se abordará un tema no menos conflictivo, los ajustes llevados adelante por el organismo recaudador nacional, sobre los integrantes de la cadena de comercialización de granos, específicamente en las impugnaciones del impuesto al valor agregado contenido en las adquisiciones de cereal (IVA crédito fiscal) y el no cómputo de las retenciones vinculadas a las operaciones impugnadas, cuando el fiscalizado se encuentra obligado a actuar como agente de retención del impuesto de acuerdo con la normativa vigente en la materia.

## **2. La producción de granos en Argentina.**

La importancia del sector agropecuario en general y el agrícola en particular para nuestro país, se refleja en las cifras que presenta dentro de la economía, específicamente como generador de divisas.

Según datos del Departamento de Agricultura de los Estados Unidos (USDA), el comercio internacional de granos y subproductos, en la campaña 2016/2017 ascendió a un volumen bruto de 585,8 millones de toneladas. Esta cifra está compuesta por 418,5 millones de toneladas de granos exportadas, 167,3 millones de toneladas de semillas oleaginosas, 90,1 millones de toneladas de harinas oleaginosas y 77,3 millones de toneladas de aceites vegetales negociadas entre países.



Argentina exportó en el año 2016 cerca de 86 millones de toneladas de granos y productos derivados de su industrialización, según datos del Ministerio de Agroindustria. Esto representa una participación relativa del 14,7% en el comercio mundial medido en volúmenes físicos (585 millones de tn).

Más allá de que los indicadores expuestos muestran que se mantiene la relevancia de la República Argentina con una participación del 15 % en el comercio mundial de granos, aceites y subproductos, se debe especificar que en determinados rubros ocupa el primer lugar como exportador mundial. Según datos de la Revista Infocampo<sup>2</sup> (2017), del análisis de la campaña 2016/17 (se descarta la campaña 2017/18 por la ausencia de datos actualizados y el impacto de la sequía), surge:

Argentina como Exportador:

- *Primer exportador mundial de Harina de soja con 31.7 millones de tn.*
- *Primer exportador mundial de aceite de soja con 5.6 millones de tn.*
- *Tercer exportador mundial de maíz con 27.5 millones de tn.*
- *Tercer exportador mundial de poroto de soja con 8.5 millones de tn*
- *Tercer exportador mundial de Harina de girasol con 680.000 tn..*
- *Tercer exportador mundial de Aceite de Girasol con aprox. 500.000 tn.*
- *Séptimo exportador mundial de trigo con 9.1 millones de toneladas*
- *Octavo exportador mundial de semilla de girasol con 118.000 tn*

Por otra parte, según datos de la misma Revista, la producción mundial de granos habría alcanzado –en la campaña 2016/2017- unos 3.167,5 millones de toneladas. Este total está compuesto por una producción de 2.597,3 millones de toneladas de cereales y 570 millones de toneladas de semillas oleaginosas. La producción argentina de granos con un total de casi 125,5 millones de toneladas equivale al 5% del total de la producción mundial de cereales y oleaginosas. Datos de Argentina como Productor:

- *Tercer productor mundial de poroto de soja con 57.8 millones de tn.*
- *Tercer productor mundial de Harina de soja con 33.22 millones de tn de la campaña 2015/16*
- *Tercer productor mundial de aceite de soja con una estimación de 8.7 millones de tn.*
- *Tercer productor mundial de biodiesel en base a aceite de soja con 1.81 millones de toneladas*
- *Cuarto productor mundial de semilla de girasol con 3.4 millones de tn.*

---

<sup>2</sup> Revista Infocampo 14-07-2017: ¿Cómo se ubica Argentina en el mercado mundial de granos y subproductos?. Pág. Web: <http://www.infocampo.com.ar/como-se-ubica-argentina-en-el-mercado-mundial-de-granos-y-subproductos/>



La información existente, relativa a la campaña 2017/18 evidencia una reducción importante del volumen adquirido por los industriales y exportadores de los productos agrícolas. Esa disminución obedece principalmente a los bajos rendimientos obtenidos en la cosecha gruesa producto de la sequía que soportó la zona núcleo desde fines del 2017 y hasta abril de 2018, afectando seriamente los cultivos de soja y maíz. Posteriormente el exceso hídrico registrado a partir del abril de 2018 repercutió en forma negativa en los rindes por el retraso en el levantamiento de la cosecha en determinadas zonas del país.

Las compras de granos por parte de los sectores exportador e industrial acumuladas al 30 de mayo de 2018 que se registran para la campaña 2017/18, arrojan una suma total de 52.1 millones de toneladas. Las comercializaciones destacadas son las de soja, trigo y maíz, que ascienden a 20.9, 13.8 y 13.2 millones de toneladas, respectivamente. Por su parte, las de girasol, cebada cervecera y sorgo ascienden a 2.3, 1.9 y 0.1 millones de toneladas.<sup>3</sup>

En relación a los volúmenes de producción de cultivos, el máximo histórico se obtuvo en la campaña 2016/17, lo que refleja no sólo las inmejorables condiciones climáticas para el desarrollo de los cultivos, sino acompañado por políticas dirigidas a hacer sustentable en el tiempo la inversión.

En el Cuadro 1 y las Figuras 1 y 2 se refleja el impacto del cronograma de reducción de retenciones a las exportaciones (derechos de exportación) y la eliminación de los cupos de exportación para determinados granos:

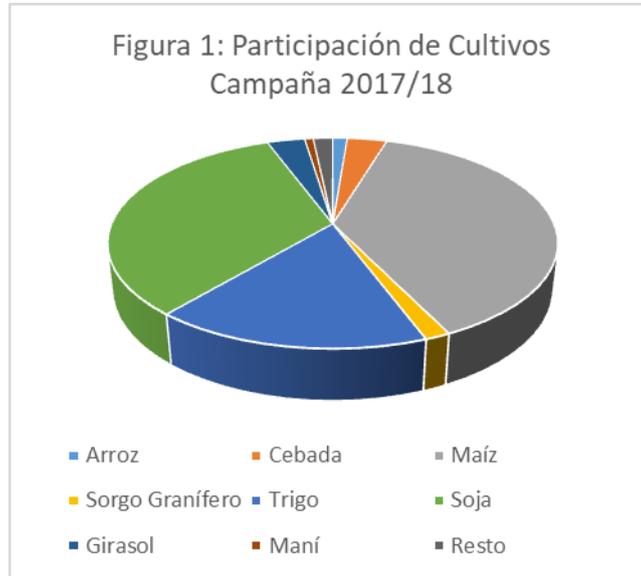
Cuadro 1:

Volúmenes de Producción de Granos por Campañas (en miles de tn.)					
Principales Cultivos (Cereales, Oleaginosas y Otros)					
Cultivos	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18 (*)
Arroz	1.580	1.560	1.400	1.330	1.368
Cebada	4.720	2.920	4.950	3.300	3.740
Maíz	33.000	33.800	39.800	49.500	42.000
Sorgo Granífero	3.470	3.100	3.050	2.530	1.700
Trigo	9.200	13.930	11.300	18.390	18.500
Soja	53.400	61.400	58.800	55.000	36.600
Girasol	2.060	3.160	3.000	3.550	3.530
Maní	1.170	1.000	1.000	1.080	810
Resto	2.137	2.210	1.832	2.028	1.840
	<b>110.737</b>	<b>123.080</b>	<b>125.132</b>	<b>136.708</b>	<b>110.088</b>
Fuente: Ministerio de Agroindustria					
(*) Estimaciones provisionarias					

<sup>3</sup> Compras acumuladas del sector exportador e industrial al 30-05-2018 en miles de toneladas. Según Informe de Comercialización Agrícola, N° 73 del Instituto de Estudios Económicos de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, en base a datos de la Dirección de Mercados Agroalimentarios MinAgri. Pág. Web: [www.bolsadecereales.com/.../estudios\\_economicos-a33cc4c09738f1e39ac859c3bf8751e...](http://www.bolsadecereales.com/.../estudios_economicos-a33cc4c09738f1e39ac859c3bf8751e...)



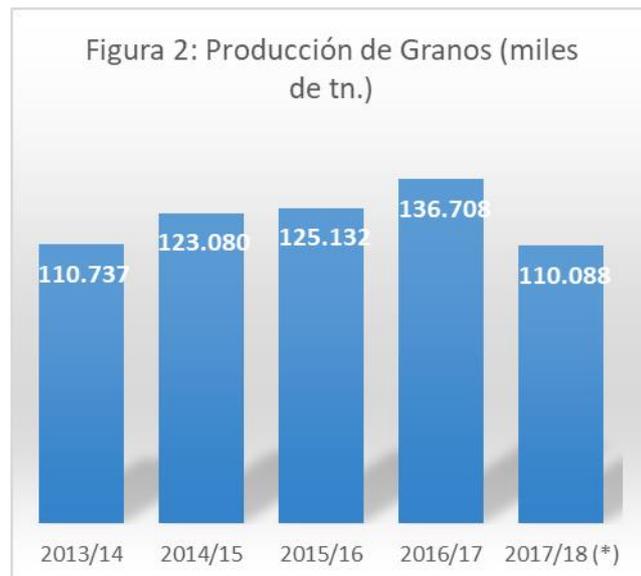
**Figura 1:** Participación de Cultivos Campaña 2017/2018.



Fuente: Ministerio de Agroindustria.

Como se referenció, la campaña 2017/18 se vio incidida por la sequía y luego, por el posterior exceso hídrico predominante en la zona núcleo, lo que afectó principalmente a los cultivos de soja y maíz. Corresponde ponderar que –en promedio- el Trigo, Maíz y soja concentran el 88% de la producción total. En la Figura 2, se grafica en miles de toneladas la producción de granos desde la campaña 2013/14 a la campaña 2017/18, según datos del Ministerio de Agroindustria.

**Figura 2:** Producción de Granos en miles de toneladas.



Fuente: Ministerio de Agroindustria.



Se observa claramente la campaña 2016/2017, con una producción record, de 136.708 (miles de tn).

En el Informe Semanal de la Bolsa de Comercio de Rosario emitido en febrero de 2018, se efectúa el análisis desde el punto de vista de las exportaciones de granos, los subproductos y la generación de divisas para el país.<sup>4</sup>

En el mencionado informe, las cifras de exportaciones del año 2017 muestran el gran aporte que hace el campo y la agroindustria a la balanza comercial de Argentina. El 43% de las ventas externas fue generado por la producción de granos y los productos derivados de su industrialización (harinas, aceites, mezclas, biodiesel y otros productos). Esto significa un aporte de 4 cada 10 dólares en ingresos por exportación.

El Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) en el mes de marzo de 2018 emitió el informe Intercambio Comercial Argentino con los datos estimados de diciembre del 2017 y los comparativos acumulados de los años 2016 y 2017. A partir del mismo, se analizan las exportaciones argentinas por rubros y la de los complejos soja, girasol, maíz, trigo, cebada, sorgo y arroz. Cinco indicadores ratifican el gran aporte que hace el sector rural y la agroindustria a la Balanza Comercial Argentina.

En el Cuadro 2 que resume el citado informe del INDEC, se puede observar que en el año 2017 Argentina exportó 58.428 millones de dólares. Si se suman las exportaciones de los complejos oleaginosos, soja más girasol y de los complejos cerealeros: maíz, trigo, cebada, arroz y sorgo; la cifra supera los 26.000 millones de U\$. Esto significa que el 44% de las exportaciones de Argentina son generadas por la producción de granos y su industrialización posterior (harinas, pellets, aceites, biodiesel y otros subproductos). La importancia del sector en la economía del país resulta más que evidente.

---

<sup>4</sup> Dirección de Informaciones y Estudios Económicos – Bolsa de Comercio de Rosario. Calzada, J, Corina, S. (2017): "Argentina en el mercado mundial de granos y subproductos". Año XXXV – N° EDICIÓN 1816 – 14 DE JULIO DE 2017.



Cuadro 2: Exportaciones por complejos exportadores. Año 2017

Complejos exportadores	Total	Participación	Variación porcentual 2017*/2016*
	Millones de dólares	%	
<b>Total exportaciones</b>	<b>58.384</b>	<b>100,0</b>	<b>0,9</b>
<b>Principales complejos</b>	<b>49.703</b>	<b>85,1</b>	<b>-0,2</b>
Complejos exportadores	Total	Participación	Variación porcentual 2017*/2016*
<b>Complejos oleaginosos</b>	<b>18.523</b>	<b>31,7</b>	<b>-8,8</b>
Complejo soja	15.540	26,6	-10,2
Complejo biodiesel	1.224	1,4	-1,3
Complejo maní	902	2,1	-2,8
Complejo girasol	790	1,5	6,5
Otras exportaciones oleaginosas	68	0,1	-30,6
<b>Complejos cerealeros</b>	<b>7.628</b>	<b>13,1</b>	<b>0,2</b>
Complejo maicero	3.935	6,7	-7,3
Complejo triguero	2.701	4,6	23,8
Complejo arrocero	172	0,3	-16,9
Otras export. cerealeras	820	1,4	-16,2

Fuente: INDEC. Exportaciones por complejos exportadores. Año 2017. Informe 06/03/2018.

### 3. El sistema de control del Estado Nacional. El control fiscal.

En la introducción del presente trabajo se afirmó que el esquema de control tiene uno de sus pilares en la importancia del comercio de granos. Efectivamente, tal como se detalló en el punto anterior, la generación de divisas para el país tiene un fuerte sustento en el sector agrícola. De esa relevancia surge que el control por parte del Estado deviene poco menos que imprescindible; no sólo por el impacto del sector en la economía, sino por la generación de recursos que implica la cadena agroexportadora.

Fiscalmente, una mirada sesgada o parcial, podría llevar a concluir erróneamente que la generación de recursos genuinos, por recaudación tributaria sin tener en cuenta las retenciones o derechos de exportación, resulta exigua en comparación con los volúmenes que moviliza el sector.

La temática se puede estudiar desde los impuestos a las ganancias y al valor agregado. Si el análisis se realiza desde el punto de vista del impuesto a las ganancias, los productos agrícolas y sus derivados terminan por constituir un *commoditie*, lo que dirime cualquier controversia respecto a la determinación del precio y, como contrapartida su costo, según



desde la óptica en la que se posiciona el interlocutor; por dicho motivo no será analizado desde el punto de vista de dicho tributo.

En cuanto al impuesto al valor agregado, que rige y grava al cereal a una alícuota vigente (reducida) del 10.50%, deberá prevalecer la neutralidad que lo caracteriza y a eso corresponderá que se dirijan la generación de políticas por parte de los entes a cargo del control.

La problemática de la aplicación del impuesto surge desde la primera etapa de la cadena, la producción de granos y, desde ese mismo instante se ve afectada la característica de neutralidad, por cuanto el productor adquiere bienes y servicios gravados a distintas alícuotas (10.50%, 21% y 27%) y vende (concepto de venta según la ley del impuesto: toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio) –por lo general- bienes gravados al 10.50%, generando un permanente saldo a su favor que, si bien resulta trasladable en el tiempo, por la calidad de saldo técnico (primer párrafo artículo 24 de la ley del impuesto), termina constituyéndose en un costo, dado que, atento la mecánica de liquidación del gravamen y de no alterarse las actividades desarrolladas por el contribuyente, existe una casi nula probabilidad de absorción de ese saldo a favor dentro del mismo tributo.

La generación de ese permanente saldo técnico, hace que el impuesto contenido en la venta de su producto se transforme de alguna manera en “precio” del mismo, en virtud de que, tratándose de un impuesto indirecto, nunca se producirá el ingreso como saldo del tributo.

La otra causa que afecta la neutralidad del impuesto está dada en el otro extremo de la cadena de comercialización, la exportación, exenta del impuesto al valor agregado por imperio de lo normado en el artículo 8 de la ley vigente, pero con un régimen especial aplicable de reintegro fiscal (artículo 43 de la misma ley) por el cual se le restituye al exportador los créditos fiscales vinculados a la exportación, todo ello en pos de no alterar la competitividad de los productos exportables con origen en la denominada teoría de país destino.

Desde una mirada completa e integrada de la cadena, si el impuesto, por alguna razón excepcional y no normada, no se ingresa en un tramo de la misma y es reintegrado (compensado, devuelto o transferido) al exportador, se produce un agujero fiscal que, de no extremarse las medidas de control, puede repercutir de manera significativa sobre la recaudación tributaria, más aún si se considera los volúmenes de comercialización expuestos precedentemente.

Haciendo un poco de historia, se puede afirmar que en ese punto y no otro se sustentó primeramente la creación de regímenes de retención especiales y modalidades de pago particulares en el impuesto al valor agregado. Si se analizan los considerandos de la RG (DGI) N° 4250/1996 se puede observar algunas de las causas de su dictado:

*“Que se ha constatado que existen operatorias que producen efectos distorsionantes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que afectan la transparencia y competitividad en la comercialización de granos, cereales y oleaginosos.*

*Que en tal sentido, resulta aconsejable instrumentar procedimientos que posibiliten el control de aquellas operaciones marginadas del cumplimiento fiscal, que inciden negativamente en el desenvolvimiento del mencionado sector.”*



En los sucesivos intentos del ente fiscal para tratar de normalizar la situación en su permanente lucha contra la evasión, operaciones irregulares e identificación de los sujetos involucrados, se dicta la RG (AFIP) N° 129/1998 que, hace referencia al régimen de retención vigente para del impuesto al valor agregado, aplicable a la comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos-, legumbres -porotos, arvejas y lentejas-, caña de azúcar y algodón en bruto, dispone unificar en un solo plexo normativo las normas aplicables al sector (retenciones, formas de cancelación) y crea el registro de granos. En sus considerandos se puede leer:

*“Que como consecuencia del análisis efectuado sobre la aplicación del referido régimen, del comportamiento respecto del mismo por parte de determinados sujetos, así como de la detección de operaciones irregulares, se ha considerado necesario establecer otros mecanismos especiales de control, que impidan la realización de esas operaciones.*

*Que a los efectos previstos en el considerando anterior, cabe crear el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, con el propósito de 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.”*

La preocupación de la administración tributaria para “encauzar” las operaciones de granos surge palmariamente de los considerandos transcriptos. Dicha característica también se observa en las sucesivas resoluciones generales (N° 991 -AFIP-, N° 1394 -AFIP- y N° 2266 -AFIP-, entre otras) hasta llegar a la RG (AFIP) N° 2300, adicionando no sólo controles sino requisitos para integrar el famoso “registro”. Esta resolución general fue la que termina por delinear en forma definitiva el registro de operadores de granos. Su vigencia –desde 3/9/2007- así lo indica, al igual que su derogación por medio de la RG (AFIP) N° 4310 que implementa el Sistema de Información Simplificado Agrícola “SISA” incorporando los conceptos fundamentales del Registro; plasmados en su antecesora.

No obstante, corresponde mencionar en esta etapa que una de las modificaciones fundamentales introducidas por la RG (AFIP) N° 1394, fue el reintegro sistémico de retenciones –el cual fue mantenido por la RG AFIP N° 2300 y ahora, con algunas particularidades adicionales por la RG (AFIP) N° 4310-, cuyos destinatarios resultaron ser los productores primarios. Dicho régimen preveía y prevé el reintegro automático o sistémico de una porción de la retención practicada para aquellos que se encuentren incluidos en el registro de granos. Es decir, el productor se vería beneficiado por la inclusión en el registro, con una devolución automática de una parte importante de la retención. Además, también se reglamentan los formularios a utilizar para las liquidaciones primarias de granos (F. 1116) y, es la última resolución general de AFIP referida al tema granos que en sus considerandos evidencia la preocupación por el control de la actividad:

*“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.*

*Que en orden a lo precedentemente expuesto, resulta aconsejable establecer nuevas alícuotas de retención y esencialmente un procedimiento especial de reintegro sistemático y parcial de las sumas retenidas, a los efectos de preservar la real y efectiva incidencia del régimen de retención en las operaciones primarias."*

Esta técnica normativa es abandonada por la RG AFIP N° 2266, lo cual no demuestra en absoluto una despreocupación del ente recaudador, más aún si se tiene en cuenta que la citada RG dictada el 13/6/2007 con vigencia desde el 2/7/2007, fue dejada sin efecto por la RG AFIP N° 2300 el 3/9/2007.

La RG AFIP N° 2300 y su predecesora marcaron el camino de los controles de la AFIP. Su implementación consistía en la coordinación de 3 instrumentos de control tributario:

- Un régimen de retención.
- Un régimen sistemático de devolución parcial de la retención, aplicable en la etapa de comercialización primaria.
- Un control de tipo registral, mediante el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas. La inclusión o no en el citado registro determina la procedencia o no, así como las alícuotas aplicables, respecto de los mecanismos anteriores.

Era una norma reglamentaria de más de 80 artículos y 11 Anexos, que ponen en evidencia la preocupación respecto de la profundización del control fiscal sobre el sector. Al respecto cabe en esta etapa mencionar algunas de las resoluciones generales dictadas, dirigidas al control fiscal sobre el sector, aún vigentes:

- Capacidad productiva y stock [RG N° 2750 y 3342 AFIP]
- Padrón de inscriptos monotributistas [RG N° 2504 AFIP]
- Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos [RG N° 3691 AFIP]
- Registración de operaciones [RG N° 3744 AFIP]
- Cartas de porte [RG N° 2.595 (AFIP), 3.253/09 (ONCCA) y Disposición 6/09 (Ss.TA)]
- Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas (TIRE) [RG N° 4096 AFIP]

La RG (AFIP) N° 4310 que reglamenta el Sistema de Información Simplificado Agrícola –SISA-, publicada en el B.O. el 19/09/2018, unifica en un solo plexo normativo algunos de los regímenes y registros existentes mencionados precedentemente.

La mencionada resolución general, si bien deroga aquellas que norman la capacidad productiva y stock –de manera diferida-, tierras rurales explotadas –TIRE-, y padrón monotributo entre otras; lo que en realidad produce es la unificación de todas ellas en un solo



cuerpo y, consecuentemente, en un solo sistema informático. Bajo los Módulos "Superficie/Actividad" prevé la migración del "derogado" TIRE y, en el Módulo Información Productiva incorpora la información de producción y stock.

La simplificación pasa entonces por el concepto de agrupación sistémica de información, lejos de la anunciada "derogación de regímenes existentes".

Pero no todo se termina con las resoluciones de AFIP, los restantes organismos de control también dispusieron medidas dirigidas al control, en determinados casos en forma conjunta con la propia administración tributaria y en otros, en forma independiente en razón de la competencia de su materia. Al respecto se pueden nombrar, entre otros:

- Registro Nacional Sanitario (RENSPA) del SENASA
- Registro de Usuario de Semilla (RUS) del Instituto Nacional de Semillas
- Registro Único de Operadores de la Cadena Agroindustrial (RUCA)
- Sistema de Información Obligatoria de Granos SIO-Granos [Ministerio de Agroindustria]

El control fiscal existente del sector es *complejo y desordenado*. El conjunto de normas dispersas que se vinculan entre sí, el laberinto de las mismas, la superposición de alguna de ellas incluso dentro de los propios organismos que la dictan, y la falta de comunicación entre los entes encargados del control –característica típica del estado con compartimentos estancos-, validan la calificación otorgada.

No obstante, corresponde precisar que, desde la creación del registro de granos y hasta la actualidad se ha avanzado en un solo sentido, el de tratar de disminuir la informalidad en el comercio de granos que también resulta ser uno de los reclamos permanentes de los principales actores de la cadena y de las instituciones no gubernamentales que intervienen en la misma. La información obrante en los distintos entes encargados del control y, en particular en la AFIP, puede coadyuvar a la transparencia del mercado y a su formalización, lo cual beneficiaría no sólo al país sino a todos aquellos que se encuentran en regla, disipando así la competencia desleal que significa la marginalidad.

En este sentido en el discurso de inauguración de la feria Expoagro de marzo del corriente año, el Presidente de la Nación, entre otras medidas dirigidas al sector, anunció la eliminación del registro de Operadores de Granos y otros registros que generan trámites burocráticos que afecta a los productores agropecuarios.

El dictado de la resolución general conjunta N° 4248 por parte del Ministerio de Agroindustria, el Servicio de Sanidad Animal y Calidad Agroalimentaria, del Instituto Nacional de Semillas y de la Administración Federal de Ingresos Públicos el pasado 23/05/2018, mediante la cual se crea el Sistema de Información Simplificado Agrícola parece ir en el sentido apuntado, teniendo como norte la simplificación, unificación y eliminación de los distintos regímenes existentes.

Según el organismo fiscal y dentro de una primera etapa, el nuevo Sistema de Información Simplificado Agrícola –SISA- tiene por objetivo:

- ❖ Unificación de Registros y Regímenes Informativos (SENASA – INASE – AFIP).



- ❖ Simplificación de los trámites y carga de datos (incluye migración de información preexistente en los diversos Organismos).
- ❖ Sistematización.
- ❖ Calificación objetiva.
- ❖ Mantenimiento de la capacidad de control fiscal.

Por otra parte, también se informa que el SISA reemplazará a los registros y regímenes informativos vinculados a la actividad de producción y comercialización de granos y semillas en proceso de certificaciones (cereales y oleaginosas) y legumbres secas, a saber:

Registros:

- ❖ RFOG – Registro de Operadores de Granos (AFIP).
- ❖ PPGM – Padrón de Productores de Granos Monotributistas (AFIP).
- ❖ TIRE – Registro de Tierras Rurales (AFIP).
- ❖ RENSPA Agrícola (SENASA).
- ❖ Declaración Jurada de Siembra y Origen de Semillas" y "Declaración Jurada de Producción y Reserva de Semillas" (INASE).
- ❖ Régimen Informativo de Capacidad Productiva y Producción" - 1 DDJJ Existencias, 2 DDJJ Superficie, 2 DDJJ Producción- (AFIP)
- ❖ Declaración Jurada de Producción de Granos anual" (SENASA).

Regímenes informativos reemplazados:

- ❖ "Declaración Jurada de Siembra y Origen de Semillas" y "Declaración Jurada de Producción y Reserva de Semillas" (INASE).
- ❖ "Régimen Informativo de Capacidad Productiva y Producción" - Existencias, Superficie y Producción- (AFIP).
- ❖ "Declaración Jurada de Producción de Granos anual" (SENASA).

Dentro de los beneficios que se anuncian por la implementación del Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA), se pueden nombrar los siguientes:

- ❖ Inscripción 100% online.
- ❖ Registración automática con control online.
- ❖ Notificación por DFE (Domicilio Fiscal Electrónico).
- ❖ Interoperabilidad entre organismos (AFIP - SENASA - INASE).
- ❖ 2 DDJJ anuales (Cosecha fina y gruesa).



- ❖ Sistema de Scoring basado en comportamiento fiscal.
- ❖ Devolución de IVA: 45 días.

La resolución general conjunta RG N° 4248 que crea el SISA, dispone en su artículo 9° que en un plazo no mayor a SESENTA (60) días contados desde la publicación oficial de esta norma, los organismos intervinientes deberán proceder a su reglamentación, en el marco de sus respectivas competencias.

La AFIP, dictó el pasado 19/09/2018 la RG N° 4310, en la que entre otros aspectos reglamenta los requisitos y condiciones para integrar el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA), incorporándose una matriz de riesgo o mecanismo de calificación de conducta fiscal basado en un sistema de "scoring", a fin de otorgar un "estado" a los sujetos incluidos. Los ciudadanos que, ingresen en calidad de "propietarios", no tendrán un "estado" en el sistema, debiendo cumplir únicamente la obligación indicada en el Apartado E "Modulo Superficie/Actividad" del Título I.

Además, se estableció un régimen de retención y un régimen especial de pago del Impuesto al Valor Agregado, así como de reintegro sistémico cuya acreditación será realizada por el organismo recaudador en la cuenta bancaria que informe el productor.

Se anuncian como principales características, las siguientes:<sup>5</sup>

- Incorpora un Sistema de Scoring basado en el comportamiento fiscal, que determina los porcentajes de retención y devolución de IVA y de retención de Ganancias.
- Transforma la inscripción en 100% ONLINE.
- La registración de los datos es automática con control online.
- Las notificaciones serán enviadas por Domicilio Fiscal Electrónico. Además de ser online, se simplifica y agiliza la comunicación.
- Sistema único que permite la interoperabilidad entre organismos (AFIP - SENASA - INASE).
- Se debe presentar solo dos declaraciones juradas anuales (Cosecha fina y gruesa).
- La Devolución de IVA en 45 días.

No caben dudas que se ha dado un paso muy importante en pos de la simplificación, unificación y sistematización de los trámites vinculados al control del comercio agropecuario y todo ello sin descuidar el control fiscal, tal como se anuncia dentro de los objetivos de creación del sistema. Más allá de alguna observación en cuanto a la unificación que por ahora aparece como parcial, no se puede no coincidir con el con el rumbo adoptado, cuidando tanto los ingresos de las arcas fiscales como al administrado.

---

<sup>5</sup> <http://www.afip.gob.ar/noticias/20180919Sisa.asp>



## 4. Los ajustes de la AFIP en materia de granos.

### 4.1 Introducción

El control fiscal sobre la cadena de comercialización de granos tiene su razón de ser, como se adelantara, en la importancia del sector para la economía del país. En lo que puntualmente respecta a la temática tributaria, la generación del impuesto al valor agregado en dicha cadena, es el mismo que a la postre, es reintegrado al exportador.

El crédito fiscal, que en el impuesto al valor agregado se contrapone al débito fiscal facturado para la obtención del saldo técnico del tributo, tiene su origen en las adquisiciones de bienes o servicios, y para su cómputo la propia ley estipula determinados requisitos –artículo 12 de la ley-:

- Que el impuesto se encuentre facturado
- Que se vincule con operaciones gravadas.
- Que haya nacido el hecho imponible para el vendedor, prestador o locador.

Por otra parte, el crédito fiscal sobre el cual el exportador puede solicitar su reintegro, tiene su origen en cualquier bien o servicio que se vincule con la exportación y procederá siempre que no sea absorbido por el débito fiscal que pudiera generar la comercialización de sus productos en el mercado interno, siéndole aplicable los mismos requisitos detallados en el párrafo anterior – artículo 43 de la ley-.

Como se expuso precedentemente, son los propios considerandos de las resoluciones dictadas por DGI en su momento y por AFIP luego, que detallan los objetivos perseguidos, estableciendo regímenes de retención específicos, formas de cancelación de las adquisiciones, registros de operadores de granos y regímenes de información –entre otros-, dado *“que existen operatorias que producen efectos distorsionantes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que afectan la transparencia y competitividad en la comercialización de granos, cereales y oleaginosos.”*, y por ello instrumentan *“procedimientos que posibiliten el control de aquellas operaciones marginadas del cumplimiento fiscal, que inciden negativamente en el desenvolvimiento del mencionado sector.”*

Si se efectúa un pormenorizado análisis de la jurisprudencia relativa a los casos de cereales, se podrá observar que en su mayoría obedecen a procesos de fiscalización llevados adelante por el ente fiscal, luego de detectar la comercialización de granos en cabeza de productores o intermediarios que son observados por no reunir una serie de requisitos mínimos que lo validen como verdadero actor en la cadena.

Así, la propia AFIP ha llevado el concepto de facturación o proveedor “apócrifo” a contribuyente no confiable, por distintas inconsistencias detectadas. La categorización como tal –no objeto del presente trabajo- genera para cualquier rubro la fiscalización de aquellos contribuyentes denominados “usuarios” o “destinatarios” de esas operaciones y, como tales, su crédito fiscal resulta objetable.

Esta objeción se funda en el propio artículo 12 de la ley del impuesto que establece -como se expusiera ut supra-, el requisito de que haya nacido el hecho imponible para el vendedor, prestador o locador. Justamente esta situación es la que no se verifica cuando el crédito fiscal tiene como origen una operación concertada con un proveedor considerado apócrifo, dado que



no resulta posible el cómputo de un crédito fiscal con origen en una operación concertada con un sujeto considerado no habilitado para ello, es decir, la operación no se concertó tal como la documental lo plasma.

No obstante ser un tema de debate, no se abordarán las causas generadoras de la impugnación del crédito fiscal por parte del organismo recaudador; sí, en la repercusión que los ajustes por este concepto tienen sobre la liquidación del gravamen, específicamente sobre las retenciones practicadas y compensadas con los saldos de libre disponibilidad, los cuales se reducen o desaparecen por la absorción de los ajustes en el rubro crédito fiscal.

El régimen tributario retentivo dispuesto para la actividad agrícola prevé la posibilidad de que las retenciones practicadas por un sujeto participante de la cadena e incluido en el registro de granos, sean canceladas con los saldos de libre disponibilidad de la propia declaración jurada del impuesto, vía compensación. Este mecanismo también es mantenido en la actualidad por la RG N° 4310 reglamentaria del SISA. Cuando ese saldo a favor se reduce o desaparece producto del ajuste del rubro crédito, las compensaciones efectuadas por el sujeto devienen impagas o "descalzadas" cómo se las denomina comúnmente.

El interrogante que surge: "si la operación es observada por la AFIP en un contribuyente objeto del ajuste, dado que el proveedor generador del crédito fiscal no existe como tal, cuál es la razón por la que no se considera a la retención practicada a ese sujeto en el marco de la operación observada, como ingreso a cuenta del ajuste?". En otras palabras, si se objeta el crédito fiscal computado porque no existió la operación, el ingreso efectuado en concepto de retención debería considerarse como ingreso propio o, como pago innominado o pago sin causa, caso contrario, el fisco percibiría el 10.5 % del crédito fiscal que ajusta, más el 8% de la retención, por lo que habría enriquecimiento sin causa del propio Estado.

#### **4.2 La doctrina y la postura fiscal.**

El tema no es nuevo, y fue tratado por el propio fisco a través de sus pronunciamientos particulares que, recurridos dieron origen a una nutrida jurisprudencia, y también fue abordado por la doctrina.

En el trabajo publicado en La Ley "Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas", Humberto Bertazza y Juan Nicolini (publicado en 2010), plantean la problemática de las facturas apócrifas y los efectos tributarios que la impugnación de la AFIP tiene sobre el adquirente, que además actuó como agente de retención.

A la hora de clasificar las operaciones que son objetadas por el fisco, la realiza en función del respaldo documental y de la existencia o no de la operación:

*"Decimos que estamos ante una simulación relativa cuando se trata de un proveedor oculto, puesto que el vendedor que se exterioriza no es el verdadero pero en realidad ha existido la adquisición de bienes o servicios.*

*Es el caso de los supuestos en que la simulación se caracteriza por la interposición de personas que actúan como proveedores, cuando en realidad no lo son, ocultando al verdadero proveedor, aunque se trata de un acto real en cuanto a la operación en sí misma.*



*El otro tipo de simulación es la absoluta, en la cual el acto simulado carece de toda realidad, no sólo en cuanto a los sujetos intervinientes sino también respecto de la operación misma.”*

Continúa el trabajo citado expresando que esta distinción entre simulación absoluta y relativa resulta imprescindible por la vinculación con el tema retenciones. Así, la postura fiscal se basa en esa clasificación; en el sentido de que si se está ante supuestos de simulación absoluta, por tratarse de un acto simulado carente de toda realidad, siendo irreal tanto los sujetos intervinientes como la operación misma, el adquirente y agente de retención podrá computarse la retención practicada como pagos a su favor, atento que son considerados como pagos sin causa.

En el otro supuesto, en los casos de simulación relativa donde la operación existe y la simulación se basa en la interposición de personas distintas de los verdaderos vendedores, por tratarse de actos reales en cuanto a la operación en sí misma, la AFIP ha considerado que no corresponde el cómputo de las retenciones efectuadas en cabeza del adquirente.

### **4.3 La jurisprudencia.**

A partir del análisis de la jurisprudencia, se puede observar que la mayoría de los ajustes de AFIP, recaen sobre este tipo de simulación, la relativa, donde la operación es real (el cereal comercializado existe, es transportado y –en su caso- exportado) y la simulación refiere a la persona que aparece como vendedora de los bienes, por lo que el ajuste por facturación apócrifa repercute en el crédito fiscal y en las retenciones practicadas de la operación simulada, las cuáles no son aceptadas por la AFIP como pago a cuenta del propio ajuste.

En algunas sentencias, el Tribunal Fiscal de la Nación, se ha inclinado por aceptar el cómputo de las retenciones a cuenta del ajuste dada la categoría de pago sin causa (Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda., TFN Sala “B” 15/6/2005) –si bien con algún condimento respecto de la impugnación de las compensaciones articuladas por la contribuyente- y, en otros en cambio, ha considerado la falta de legitimación activa para reclamar la retención practicada a sus pretendidos proveedores como propia (Heller Norteña SA, TFN Sala “B”, 15/9/2006).

En la causa Molinos Río de la Plata SA c/AFIP, en sentencia de fecha 25/8/2015, la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalida la postura fiscal para los casos de simulación relativa.

De los antecedentes del caso surge que se trataba de operaciones con cereal respecto de las cuales el fisco había rechazado las solicitudes de reintegro fiscal de IVA por exportación, con sustento en que los proveedores que aparecen como tales en la facturación examinada no habían realizado las operaciones consignadas en las mismas, dada su falta total de capacidad operativa, económica y financiera para llevarlas a cabo, lo que impedía que fuesen los generadores del crédito fiscal reclamado. La sentencia de primera instancia y la de la Cámara habían confirmado las resoluciones administrativas de rechazo de la solicitud de reintegro.

Por una parte, la sentencia es terminante en cuanto a caracterizar a la real existencia de las operaciones declaradas como requisito para el cómputo del crédito fiscal y para dotarlo de



legitimidad, en la solicitud de reintegro, y a ésta, como un requisito excluyente a los fines de su reconocimiento. En este sentido, la Corte en el considerando 5º) entendió que, encontrándose puntualmente cuestionada la real existencia de las operaciones, *“Que, en tales condiciones, resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores. En efecto, cabe recordar que esta Corte ha sostenido recientemente que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CSJ "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DGI", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas.”*

Ahora, en cuanto al tema en trato, en el considerando 6º del fallo, la Corte analiza la pretensión de la actora vinculada con el rechazo, por parte de la jueza de primera instancia -convalidado por la cámara de apelaciones- de computar a su favor -en el marco del rechazo de sus pedidos de devolución- las retenciones que había practicado oportunamente a los proveedores impugnados. El tribunal, para rechazar este agravio, sostuvo: *“Que, asimismo, tampoco puede prosperar el reclamo vinculado con las retenciones que la empresa habría practicado respecto de las operaciones impugnadas en autos. En efecto, en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada al juicio del a quo relativo a que la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso.”*

Pareciera ser entonces que a partir de este fallo de Corte, se encontraba dirimida la cuestión atinente a la procedencia del cómputo como propias del sujeto destinatario del ajuste, de las retenciones practicadas para el caso de operaciones de simulación relativa, esto es cuando la operación existió realmente pero fue formalizada (facturada) en cabeza de personas – proveedores generadores de crédito fiscal de IVA- que no eran los verdaderos partícipes de la misma.

Pero como se sostiene en determinados ámbitos, la cuestión impositiva si alguna característica tiene –y de eso saben los que están en esta cuestión- es que se trata de una materia dinámica, la que evoluciona constantemente, circunstancia a la cual tampoco parece ajena la Procuración General de la Nación.



En efecto, y más allá de que se está en casos donde lo que priva son cuestiones de hecho y prueba y que, cada caso resulta sólo aplicable a las partes en disputa, no se puede soslayar y dejar de traer a colación el dictamen suscripto por la procuradora Dra. Laura Monti de fecha 8/11/2016, en la causa Compañía Argentina de Granos SA.

El caso, a diferencia de Molinos Río de la Plata, tiene origen en un recurso de repetición presentado contra el fisco por las retenciones ingresadas, a partir de haber rectificado sus declaraciones juradas aceptando la impugnación del crédito fiscal por parte de la AFIP. Es decir, no hubo determinación de oficio y el caso llega a la Corte de la mano de una repetición denegada por el ente fiscal sobre la base de que no tendría legitimación activa para dicho reclamo y que, en cambio, sería el "proveedor oculto" quien debe presentarse a reclamar la devolución del importe retenido e ingresado al fisco por su cuenta y orden.

La Procuración General en su dictamen ha considerado dicho proceder autocontradictorio y contrario al funcionamiento de los agentes de retención. Para ello señaló en primer término que *"La AFIP imputó a la actora no haber comprado al proveedor que le emitió la factura, sino a otro sujeto que no se pudo identificar y, en consecuencia, le negó el cómputo del crédito fiscal de IVA nacido de tal operación."*

*Sin embargo, afirmó que es correcta la retención de IVA practicada e ingresada y, por ende, que no corresponde que le sea devuelta pues, aun cuando el proveedor es falso, el Fisco viene sosteniendo que las operaciones existieron y que, por lo tanto, alguien debe pagar el impuesto por las mismas."*

Explica que dicho criterio es contradictorio e ilegal afirmando que: *"Tras las tareas de inspección, el Fisco negó la autenticidad del IVA pagado a ese proveedor y la actora admitió ese reproche y, haciendo suya la posición del Fisco, modificó sus declaraciones juradas. Dichas circunstancias conducen a tachar de falsa a la operación de venta y, por ende, a la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al Fisco de este último concepto es infundado. En efecto, ninguna retención puede exigirse sobre un IVA que no se ha generado. Una solución contraria conduce a resultados absurdos. En efecto, el pago de la retención es imputado "al contribuyente que la soporta". Sin embargo, al seguirse la tesitura del Fisco, se ignora a ese contribuyente y, por ende, el importe del IVA retenido e ingresado no podrá ser aprovechado por sujeto alguno, dando origen a un enriquecimiento sin causa del Estado."*

El caso encuadra dentro de aquellos clasificados como de operaciones de simulación relativa – las operaciones existieron y fueron reales- pero no en cabeza de quienes aparecen en los comprobantes respaldatorios, lo que fue a su vez reconocido por el contribuyente- y, así, diferenciándose del anterior pronunciamiento del máximo tribunal, la Procuradora concluye que la postura fiscal de negar las retenciones resulta autocontradictoria e incongruente. Cualquiera fuese la postura que en definitiva adopte el Supremo Tribunal en su sentencia, es evidente que traerá de forma definitiva claridad a las cuestiones planteadas.



## 5. Conclusión. Las bases para la simplificación.

La importancia del comercio de granos en la República Argentina sin lugar a dudas justifica la implementación de sistemas de control, en particular los que hacen a la materia de ingresos públicos. Esa importancia deviene de la representatividad del sector en la economía del país: el 43% de las exportaciones corresponden a granos y subproductos.

Ahora ese control, que también es reclamado por los participantes de la cadena, debería fundarse en normas claras otorgando la seguridad jurídica tantas veces reclamadas y no, como se puede observar hoy en día, un conglomerado de disposiciones dispersas emitidas por distintos organismos del estado y muchas veces de manera independiente. Es cierto que la cadena de comercialización de granos es compleja y trasvasa los límites de varias dependencias estatales, pero un verdadero sistema de control, con interrelación entre las distintas dependencias estatales terminaría por cumplir con los objetivos que -en forma individual- persiguen las normas vigentes, es decir, reducir la informalidad y dar transparencia a la cadena de comercialización con el consiguiente beneficio no solo para los integrantes de la misma sino para el país todo.

Ese parece ser el camino elegido con el dictado de la Resolución General Conjunta N° 4248 por parte del Ministerio de Agroindustria, del Servicio de Sanidad Animal y Calidad Agroalimentaria, del Instituto Nacional de Semillas y de la Administración Federal de Ingresos Públicos el pasado 23/05/2018, mediante la cual se crea el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA), y el primer paso en la reglamentación parcial del sistema con la RG (AFIP) N° 4310.

El camino elegido parece ser el correcto, buscar una simplificación normativa lo suficientemente amigable para el contribuyente y ágil para el control, tratando de evitar que no se convierta en un simple "texto ordenado" de todos los registros y regímenes existentes.

Esa simplificación a la que se aspira -como cualquier sistema ordenado de control y de recaudación-, también debería tener como objetivo la claridad normativa que contribuya a la seguridad jurídica y, en consecuencia a la reducción de los conflictos con la administración tributaria. El tema retenciones incluidas.

Respecto de este tema, se comparte la postura fiscal, al igual que la Corte Suprema en el fallo Molinos Río de la Plata SA. cuando concluye que dada la procedencia de la impugnación del crédito fiscal con sustento en operaciones donde existió simulación relativa, no corresponde el cómputo de la retención efectuada, dado que el adquirente o agente de retención carece de legitimación para solicitar su cómputo y además, corresponde a un anticipo del impuesto de la etapa anterior, obviamente no ingresado.

No obstante, y como se señalara precedentemente, existe un expediente en trámite -seguramente no será el único- y por lo tanto se deberá estar al fallo que en definitiva dicte nuestro más Alto Tribunal en la causa ya mencionada, el que sin lugar a dudas y a partir de lo dictaminado por la Procuradora, traerá luz a esta materia tan controvertida.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bertazza, H.; Nicolini, J. (2010): *"Las facturas apócrigas y las retenciones impositivas"*. La Ley. Buenos Aires.
- Cazada, J.; Corina, S. (2017): *"¿Cómo se ubica Argentina en el mercado mundial de granos y subproductos?"*. Revista Infocampo 14-07-2017. Recuperado el 25/08/2018. <http://www.infocampo.com.ar/como-se-ubica-argentina-en-el-mercado-mundial-de-granos-y-subproductos/>
- Calzada, J.; Corina, S. (2017): *"Argentina en el mercado mundial de granos y subproductos"*. Dirección de Informaciones y Estudios Económicos – Bolsa de Comercio de Rosario. Año XXXV – Nº EDICIÓN 1816 – 14 DE JULIO DE 2017.
- Jurisprudencia:
  - Confr. Causa CSJ 685/2013 (49-F)/CSJ "Ferretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/DGI", sentencia 10/03/2015.
  - Confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina SA c/ AFIP-DGI- Resol. 24/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva".
  - Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda., TFN Sala "B" 15/06/2015.
  - Heller Norteña SA, TFN Sala "B" 15/06/2006.
  - Molinos Río de la Plata SA c/ AFIP, CSJN 25/08/2015.
- Páginas de Internet:
  - <https://www.bcr.com.ar/Publicaciones/Anuario%20Estadístico/Anuario%202016.pdf>. Bolsa de Comercio de Rosario. Anuario Estadístico 2016.
  - [https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal\\_noticias.aspx?..693](https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal_noticias.aspx?..693). Informativo Semanal de la Bolsa de Comercio de Rosario- AÑO XXXV - Nº Edición 1816 - 14 de julio de 2017.
  - Informe de Comercialización Agrícola, Nº 73 del Instituto de Estudios Económicos de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. Recuperado el 27/08/2018. [www.bolsadecereales.com/.../estudios\\_economicos-a33cc4c09738f1e39ac859c3bf875..](http://www.bolsadecereales.com/.../estudios_economicos-a33cc4c09738f1e39ac859c3bf875..)
- Resoluciones Generales (DGI):
  - RG Nº 4250/1996
  - RG Nº 4248/ 2018



RG N° 4310/2018

- Resoluciones Generales (AFIP):

RG N° 129/1998

RG N° 991/2001

RG N° 1394/2002

RG N° 2266/2007

RG N° 2300/2007

RG N° 2504/2008

RG N° 2595/2009

RG N° 2750 /2010

RG N° 3342 /2012

RG N° 3691/2014

RG N° 3744/2015

RG N° 4096/2016

RG N° 4310/2018

- Resolución General ONCCA: N° 3253/2009 y Disposición 6/09 Ss. TA
- Ley Impuesto a las Ganancias. Argentina.
- Ley Impuesto al Valor Agregado. Argentina.