

# XXXIX SIMPOSIO NACIONAL DE PRÁCTICA PROFESIONAL

---

SAN FERNANDO DEL VALLE DE CATAMARCA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CATAMARCA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y  
ADMINISTRACION

TRABAJO

**“PRINCIPALES LINEAMIENTOS  
FISCALES DE LOS ULTIMOS TIEMPOS.  
REGISTROS ESPECIALES. LIMITES  
CONSTITUCIONALES.”**

**C.P.N. ANTONIO NATALIO REPELE**

**XXXIX SIMPOSIO NACIONAL DE PRÁCTICA PROFESIONAL**  
SAN FERNANDO DEL VALLE DE CATAMARCA  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CATAMARCA- FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS Y ADMINISTRACIÓN

**TRABAJO: “PRINCIPALES LINEAMIENTOS FISCALES DE LOS  
ULTIMOS TIEMPOS. REGISTROS ESPECIALES.  
LIMITES CONSTITUCIONALES.”**

**AUTOR: C.P.N. ANTONIO NATALIO REPELE**

**RESUMEN**

En los últimos años los lineamientos y avances fiscales han tenido una trascendencia preponderante, sobre todo con la ayuda de la tecnología.

Se han establecido diversos regímenes de información y la creación de registros especiales los cuales implican trabajo adicional para las empresas y para sus contadores.

Con la creación de dichos registros especiales las empresas, para estar activas en los mismos, tienen que tener un grado de conducta fiscal óptima a fin de no ser suspendidas y/o excluidas y de esa manera poder operar sin problemas.

En el presente trabajo se expondrá sobre los principales lineamientos y procedimientos fiscales establecidos y como algunas disposiciones relacionadas con ellos podrían afectar garantías básicas constitucionales.

# **PRINCIPALES LINEAMIENTOS FISCALES DE LOS ULTIMOS TIEMPOS. REGISTROS ESPECIALES. LIMITES CONSTITUCIONALES.**

## **INTRODUCCIÓN**

En la lucha contra la evasión impositiva, en los últimos tiempos y con la ayuda de la tecnología, los avances fiscales fueron muy significativos.

Esto influyo fuertemente en mayor trabajo para las empresas y por ende para sus contadores, por el mayor suministro de información hacia los distintos fiscos. Información que en muchos casos es muy sensible y confidencial.

Dentro de esos nuevos lineamientos fiscales, se dispuso la creación de diversos registros especiales para determinados sectores de actividades, los cuales en principio se dicen opcionales, pero como se desarrollara más adelante, para poder operar los contribuyentes se tienen que inscribir y estar activos en los mismos.

Si bien es cierto que el Estado en virtud de su poder de imperio, tiene el derecho de exigir información a efectos de lograr la plena recaudación de los tributos, se plantea la cuestión si existen límites legales en el suministro de la misma y en los procedimientos fiscales establecidos al respecto.

En el presente trabajo, aparte de esbozar los principales lineamientos y avances fiscales, se explicará cómo funcionan en general dichos registros, centrandose principalmente el análisis en el Registro de comercialización de comercialización de granos no destinados a la siembra y legumbres secas creado por R.G. 2300 y como las disposiciones administrativas relacionadas con ellos, podrían afectar garantías básicas constitucionales.

## **PRINCIPALES LINEAMIENTOS FISCALES**

La plena bancarización de la mayor parte de las operaciones en la actualidad es obligatoria, pues el concepto para el Estado es que el uso de efectivo facilita la evasión.

Para ello la ley 27253 dispuso en forma obligatoria la aceptación como medios de pagos las transferencias instrumentadas mediante tarjetas de debito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pagos que el Poder Ejecutivo determine para las ventas masivas para consumo final.

También recordemos que por ley 25345 toda operación mayor a \$ 1000 (pesos un mil) se tiene que realizar por medios bancarios.

Incluso para el pago de los tributos nacionales el pago por medios electrónicos ya es obligatorio por lo dispuesto en la Resolución General AFIP 4084. (1)

Con respecto a los medios de documentación de las operaciones de los contribuyentes se instaló para casi la mayoría de las actividades el uso de la Factura Electrónica, cuya autorización la otorga la AFIP en forma on-line y la misma queda registrada en las bases del organismo. (2)

Otras actividades tienen que usar el controlador fiscal, cuya memoria fiscal es solo de acceso para el personal autorizado por el fisco, y está legislado que dentro de un plazo a estipular, serán de uso obligatorio los de nueva tecnología, los cuales remitirán en forma on-line el detalle de las operaciones al fisco.(3)

La idea del Estado es disponer de la información de los contribuyentes en forma casi instantánea al momento de producirse las operaciones. Y de esta manera comenzar a tener los datos de los impuestos, principalmente el IVA, a fin de liquidarlos administrativamente.

En cuanto a regímenes de información, el de ventas y compras es uno de los que más resistencia causó en la profesión, pero a pesar de las críticas, sigue vigente y con esto el fisco dispone en detalle de cada una de las operaciones que realizan los contribuyentes de todo el país. (4)

Entre otros regímenes de información a citar, están los que brindan las entidades financieras según R.G. 3421 y los escribanos por R.G.2371 y R.G.3034.

Con tantos regímenes de información uno puede visualizar cuantos datos maneja la AFIP y con ellos el control que puede ejercer sobre los contribuyentes y no contribuyentes.

Además, hoy los medios de notificación son electrónicos, y esto hizo que la comunicación AFIP-Contribuyentes sea rápida. Si bien es cierto que el domicilio fiscal electrónico es optativo por Ley 11683, pero por diversas resoluciones se lo va haciendo de uso obligatorio, cuestión por cierto de dudosa legalidad.

Aparte la AFIP, mediante un procedimiento de carácter general evalúa periódicamente a los contribuyentes mediante controles sistémicos y en función de incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran presentarse, determina los Estados Administrativos de la CUIT, los cuales representan distintos grados de acceso y operación de los servicios “web” disponibles con Clave Fiscal. (5)

Dichas evaluaciones también sirven también para determinar el perfil de riesgo del contribuyente, SIPER, en donde los mismos son calificados en función de sus comportamientos y dicha calificación tiene incidencia para las fiscalizaciones que pueden sufrir como así también para el otorgamiento de planes de pago, entre otros.( 6)

Para señalar información que se brinda a terceros por parte de los comercios, está el formulario 960/D “Data Fiscal”, y cualquier ciudadano a través de un dispositivo

móvil, puede acceder al mismo y denunciar a la AFIP irregularidades que detecten. Entre otra información que se detalla aparte de los datos impositivos del contribuyente, esta si el mismo paga el IVA por debajo del promedio del sector económico al que pertenece, si tuvo fiscalizaciones, clausuras, ejecuciones fiscales, causas penales, es decir un grado de información muy sensible y secreta en principio. (7)

Así el panorama, con tanta información que se brinda y las evaluaciones que realiza el fisco sobre la misma, no tiene que haber errores de ningún tipo para no tener que sufrir consecuencias fiscales, tanto en inspecciones como en otros aspectos como, suspensiones y/o exclusiones de registros, no poder disponer de la constancia de inscripción, no poder acceder a determinados servicios web y limites a planes de pagos, por ejemplo.

Y en esto estamos nosotros los profesionales involucrados en el asesoramiento y la sensación que tenemos es que estamos rindiendo exámenes permanentes y en los cuales tenemos que sacar la mejor nota, pues de lo contrario la calificación que tendrían nuestros clientes no sería buena, con las consecuencias expuestas.

## **REGISTROS ESPECIALES**

Para poder controlar y disponer en forma más detallada de información sobre determinados sectores de actividades, la AFIP dispuso la creación de Registros Especiales, como el de comercialización de los granos no destinados a la siembra y legumbres secas, R.G.2300 (8)

Existen otros Registros Especiales como el de operadores de la cadena de operadores de ganados bovinos y bubalinos, R.G. 3873. Este tiene similares características a las dispuestas por el Registro de Granos.

El concepto del fisco sobre dichos registros especiales es que en ellos se tienen que inscribir determinados operadores dentro de la actividad que se regla y se dispone que las retenciones y percepciones van a ser distintas según la empresa este o no activa en los mismos, aparte de establecer obligaciones de cancelación de las operaciones.

En cuanto al Registro de los granos no destinados a la siembra y legumbres secas, dispuesto por R.G. 2300 al mismo se le da el carácter de opcional, es decir que los contribuyentes pueden o no inscribirse en el mismo. Pero si no se inscriben en la operatoria sufren retenciones agravadas, además de tener otro tipo de limitaciones como las autorizaciones de las cartas de portes, documentación imprescindible para el traslado de los granos.

Es decir que en los hechos, el contribuyente que no se inscribe y no está activo en dicho registro, se le hace muy difícil o prácticamente imposible operar.

Una vez inscripto en el Registro la AFIP puede suspender y/o excluir del mismo por diversas causales de inconducta fiscal.

Al respecto la Resolución AFIP 2300 establece en su anexo VI lo siguiente:

**“INCORRECTA CONDUCTA FISCAL”**

La incorrecta conducta fiscal será determinada por esta Administración en base a:

**A) CONTROLES SISTEMICOS FORMALES**

1. Falta de presentación de una o más declaraciones juradas vencidas, correspondientes a los impuestos y/o regímenes cuyo control se encuentre a cargo de este Organismo.
2. No registre domicilio fiscal denunciado o el declarado se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el Artículo 5° de la Resolución General N° 2109, o aquella que la reemplace o complemente.
3. No acredite inscripción como agente de retención del presente régimen y/o del régimen establecido por la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, cuando por la naturaleza de las operaciones efectuadas se encuentre obligado.
4. Incumplimiento a las obligaciones previstas en el Artículo 55 inciso c) y/o Artículo 66.
5. Incumplimientos con el régimen informativo dispuesto por el Artículo 18 de la Resolución General N° 2205.
6. Inclusión en la base de Contribuyentes no confiables que se encuentra publicada en la página "web" de esta Administración Federal y/o registre baja en el Impuesto a las Ganancias y/o detección de desvíos sistémicos en base a la información suministrada mediante el aplicativo "Registro Fiscal de Operadores de Granos".
7. Cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos.

**B) CONTROLES OBJETIVOS PRACTICADOS EN VERIFICACIONES Y/O FISCALIZACIONES**

1. La detección de documentación o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados a efectos de tramitar las solicitudes previstas en el Artículo 24.
2. La detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes y/o utilización de interpósita persona.
3. Cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con la cantidad de granos comercializados y/o con el comercio de

granos. *(Punto sustituido por art. 1º pto. 11 de la [Resolución General N° 2353/2007](#) de la AFIP B.O. 6/12/2007. Vigencia: a partir del día 17 de diciembre de 2007, inclusive, siendo de aplicación para los pagos que se realicen a partir de dicha fecha.)*

4. Omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias.

5. Omisión parcial de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias y/o todo otro acto que importe el incumplimiento de las restantes obligaciones emergentes de los regímenes de retención e información, no comprendido en el inciso 6 del presente apartado.

6. Aplicación incorrecta de las alícuotas previstas en el Artículo 4º incisos a) o b) de la presente resolución general, y/o las alícuotas previstas en el Artículo 10 incisos a) o f) de la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, a sujetos pasibles de retención no incluidos en el "Registro" o en su caso suspendidos, por montos relevantes.

7. Omisión de ingreso de retenciones practicadas y/o compensación improcedente de retenciones.

8. Incumplimiento total o parcial de requerimientos.

9. Carencia de registros de compras o de ventas, o incongruencia de éstos con comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.

10. Incumplimiento de la utilización de los medios de pago establecidos por la Ley N° 25.345 y la Resolución General N° 1547, sus modificatorias y complementaria.

11. Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente (primer y/o segundo párrafo del Artículo 24 de la Ley 23.349 y sus modificaciones) declarados en el impuesto al valor agregado.

12. Traslado de granos sin Carta de Porte y/o incumplimientos a las disposiciones de las normas conjuntas Resolución General N° 1593 (AFIP) y Resolución N° 456 (SAGPyA), y Resolución General N° 2595 (AFIP), Resolución N° 3253 (ONCCA) y Disposición N° 6/09 (SSTA) y sus respectivas modificatorias y complementarias, así como aquellas normas que en el futuro las sustituyan o reemplacen. *(Punto sustituido por art. 1º punto 4 de la [Resolución General N° 3100/2011](#) de la AFIP B.O. 13/05/2011. Vigencia: a partir del primer día hábil del segundo mes inmediato siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive)*

13. Ajustes de fiscalización relevantes:

a) No conformados o

b) conformados no regularizados o no ingresados.

14. Conductas encuadradas en el segundo párrafo del Artículo 49, del Decreto Reglamentario N° 1397/79 o del segundo párrafo del Artículo 39, punto 2, de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

15. En el caso de corredores: incumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 23 de la presente.

16. Todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes, que a criterio del juez administrativo competente amerite la exclusión del "Registro".

17. Falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica de la Actividad desarrollada por el contribuyente, determinada mediante controles objetivos practicados con motivo de verificaciones y/o fiscalizaciones. *(Punto incorporado por art. 1° punto 5 de la [Resolución General N° 3100/2011](#) de la AFIP B.O. 13/05/2011. Vigencia: a partir del primer día hábil del segundo mes inmediato siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive) “*

Como se observa, las causales de inconducta fiscal son muy amplias.

Una de las causales que más llama la atención es que la falta de conformidad a los ajustes de fiscalizaciones relevantes, es motivo de inconducta. Primero, no se establece con claridad que es “relevante” y lo más importante, ante un ajuste fiscal el contribuyente tiene que pagar para que no lo suspendan y/o excluyan del registro, por lo que se le niega el derecho a recurrir.

Otra de los motivos, es la detección de documentos apócrifos, como ser facturas de compras que la AFIP puede impugnar ante la supuesta irregularidad del proveedor. El tema es que toda la responsabilidad recae sobre el comprador cuando este pudo haber operado de buena fe.

Y se puede exponer mucho más sobre la falta de racionalidad de otras causales y sobre todo la discrecionalidad que tiene la AFIP para disponer que cualquier tipo de incumplimiento puede ser motivo de la exclusión.

## **AFECTACION DE DERECHOS CONSTITUCIONALES**

En cuanto a la cantidad de información que posee la AFIP de las personas, producto de los regímenes de información, entre otras fuentes, está claro que el deber de secreto fiscal de los funcionarios públicos es una obligación imprescindible, a fin de garantizar el derecho a la privacidad de los datos de las mismas.

Pero existen determinadas normas de la AFIP, en las que se puede apreciar que hay ciertos aspectos que podrían estar en pugna con preceptos constitucionales básicos.



Con respecto a las causales de denegación al acceso a determinados servicios web del organismo, estos tienen que respetar el principio de razonabilidad, para no afectar el derecho a trabajar. (9)

Con relación a la calificación de los contribuyentes según su grado de confiabilidad, esto en principio da la sensación de antipático al establecer categorías, hasta se puede debatir que esto atenta contra la garantía de no discriminación, pero si la política fiscal tiene como eje ese principio, el mismo debería instalarse en toda la sociedad, a fin de lograr que todos los estamentos sociales sean confiables. Y esto el tema de la responsabilidad social cobra mucha vigencia, en la que todos los actores tienen que tender a ser correctos y cumplidores de la ley.

Referido a datos que se muestran a terceros, por ejemplo los del formulario 960/D, Data Fiscal, se estaría vulnerando la garantía de intimidad, pues hay información muy sensible. Se podría darse el caso, por ejemplo, de imputársele que posee Facturas Apócrifas, cuando el contribuyente opera de buena fe, y de esta manera se le informa a cualquier persona sobre hechos sobre los cuales no tuvo responsabilidad. Es decir, se lo está sentenciando sin un debido proceso adjetivo.(10)

Si una empresa no se inscribe en el Registro de granos, por ejemplo, o bien se la suspende por una causal de incumplimiento no significativa, en los hechos no puede operar y esto implica que se le niegue el derecho a trabajar y ejercer industria legítima, vulnerando de esta manera una garantía constitucional. Aparte por sufrir retenciones agravadas, esto estaría vulnerando el derecho de propiedad.(11)

Otro ejemplo sería el caso de una empresa que tiene una inspección y como tiene que conformar el presunto ajuste pues no hacerlo se lo considera causal de suspensión y/o exclusión del registro, se le está negando el derecho a la defensa, garantía básica constitucional como ya se cito anteriormente. Aparte de parecer esto como una extorsión por parte del fisco.

Si a una empresa se le imputa tener facturas de compras apócrifas, se la suspende y/o excluye del registro, y no puede por esto ejercer su defensa. Y en esto es importante citar lo expuesto en un fallo judicial en el cual se expuso que no se le puede exigir al comprador que al celebrar la operación compruebe aquellas circunstancias que objetivamente no está en condiciones de conocer y que le corresponde al fisco verificar.  
( 12)

## CONCLUSIÓN

El Estado tiene el derecho de exigir información y de establecer procedimientos a efectos de lograr la percepción plena de las rentas.

En la lucha contra la evasión, el Estado así viene estableciendo lineamientos y regímenes de todo tipo, pero algunos de ellos tienen cuestiones a discutir en cuanto a la legalidad plena.

El respeto por los derechos constitucionales es básico en nuestra democracia y el Estado debería dar el ejemplo de ello en los procedimientos que establezca para el control del cumplimiento tributario de todos los contribuyentes.

El cumplimiento en el pago de los impuestos es uno de los pilares de una sociedad sana y evolucionada, pero se podría decir que nuestro sistema tributario es justo como para que todos puedan cumplir de manera plena? Es decir, la discusión es si la evasión es cultural y de algunos inescrupulosos o bien en algunos sectores no se puede cumplir con el pago de todos los tributos pues no habría empresa viable?

Es una cuestión de terna actualidad que ahora cobra vigencia con la gran reforma impositiva que se va a debatir próximamente a efectos de lograr que nuestro Sistema Tributario respete los principios de equidad, justicia y racionalidad.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- (1) Resolución AFIP 4084, boletín oficial 30/06/2017.
- (2) Resolución AFIP 2485, boletín oficial 03/09/2008. (Esta norma tiene R.G.complementarias)
- (3) Resolución AFIP 3561, boletín oficial 17/12/2013
- (4) Resolución AFIP 3685, boletín oficial 22/10/2014
- (5) Resolución General AFIP 3832, boletín oficial 03/03/2016
- (6) Resolución General AFIP 3985, boletín oficial 13/01/2017
- (7) Resolución General AFIP 1415, boletín oficial 13/01/2003, artículo 24.
- (8) Resolución General AFIP 2300, boletín oficial 06/09/2007
- (9) Constitución Nacional, artículo 14. Ley 24430, b.o. 10/01/1995
- (10) Constitución Nacional, artículo 18, Ley 24430, b.o. 10/01/1995
- (11) Constitución Nacional, artículo 17, Ley 24430, b.o. 10/01/1995
- (12) Fallo CNCAF, Sala V ,03/08/2017, Cerealera Santafesina SRL c/DGI .