



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# **EL SECTOR AGRÍCOLA ARGENTINO: ACUMULACIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL PRODUCTOR EN IMPUESTOS NACIONALES Y PROVINCIALES. CAUSAS Y CONSECUENCIAS**

Autor: Mendilaharzu, María Pía

Director: Llanos, Vanesa

**2017**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **PRÓLOGO**

El siguiente trabajo se trata de un trabajo de seminario de la carrera de contador público nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la provincia de Tucumán. El mismo aborda la realidad impositiva que enfrenta el sector agrícola en la actualidad, principalmente la problemática de acumulación de saldos a favor en IVA e ingresos brutos Tucumán.

A lo largo de este trabajo muchas fueron las personas que me brindaron sus conocimientos y apoyo para poder llevarlo a cabo. En primer lugar quiero agradecer a mi tutora, la profesora Vanesa Llanos por su predisposición en todo momento para ayudarme, corrigiéndome de manera amable y respetuosa. Gracias por su tiempo. También a la profesora Myriam de Marco por enseñarme en la materia seminario las bases para preparar este trabajo. Al estudio Bascary y Asociados, por la colaboración paciente y generosa que recibí. Gracias Enrique, Fernando y especialmente María. Por supuesto a mi familia, amigas y a Poli.

Por ultimo quiero dejar plasmado en palabras mi agradecimiento eterno a la Facultad de Ciencias Económicas Tucumán, institución por la que tengo un cariño y respeto inmenso. Gracias a todos los profesores que me enseñaron a lo largo de mi carrera; todos sin dudas profesionales con vocación por enseñar, comprometidos y respetuosos con el alumno.

Muchas gracias. A todos.

## **INTRODUCCION**

La actividad agropecuaria reviste fundamental importancia dentro de nuestra economía nacional. La presión tributaria a la que se encuentra sometido el sector agropecuario y la creciente complejidad e inestabilidad del sistema tributario generan inconvenientes que repercuten en forma negativa en el nivel de capitalización de los productores, en los índices de producción y en la participación de Argentina en los mercados internacionales.

La Argentina no solo tiene una presión tributaria muy superior al promedio de cualquier país latinoamericano, (35% es la alícuota que se aplica con relación al impuesto a las ganancias cuando el promedio en la región es 27%; 21% con relación al IVA cuando el promedio es 13%, y 25% es la que corresponde al régimen de seguridad social cuando el promedio regional es el 16%), sino que supera en muchos casos a la de los países desarrollados cuando sumamos el impacto de los impuestos provinciales y también de los municipales.

Si se considera la naturaleza especial de la actividad, el productor debe contar con un sistema impositivo claro, sencillo y moderado, capaz de crear las condiciones necesarias para que las variables tenidas en cuenta al prepararse los programas de inversión no se vean bruscamente alteradas. En virtud de lo expuesto, mi intención es efectuar un análisis del impacto que tienen para esta actividad los impuestos tanto nacionales como provinciales, abordando especialmente la problemática de los grandes saldos que se acumulan a favor del productor y por consiguiente el capital inmovilizado que esto significa.

A fin de lograr mi cometido expongo a lo largo de este seminario la realidad de "Finca el milagro SRL". Se trata de una empresa tucumana

constituida en el año 2007, integrada por dos socios que trabajan activamente en ella buscando su desarrollo continuo. Su actividad principal es la siembra de granos: poroto (545HA), trigo (600HA), maíz (707HA) y soja (801HA). Se encuentra registrada en AFIP como PYMES y por supuesto también se encuentra inscripta en el registro fiscal de operadores de granos. Es responsable inscripto frente al IVA y dado que desarrolla actividad tanto en Tucumán como en Santiago del Estero se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos bajo el régimen de convenio multilateral. Cuenta con 50 HA de campos propios y 2603 HA de campos arrendados en las zona de Pellegrini y el Bolsón en el departamento de Jiménez en la provincia de Santiago del Estero. Es preciso aclarar que todos los datos que se consignan a lo largo de este trabajo son reales, y que los he utilizado con el fin de ejemplificar determinadas situaciones.

# **CAPÍTULO I**

## **La actividad agropecuaria en la Argentina**

Sumario: 1.- Actividad agropecuaria: Alcance del término 2.- Aspectos generales de la actividad 3.- Incidencia del campo en la economía Argentina 4.- El agro y la inflación 5.- Las pymes en el sector.

### **1.- Actividad agropecuaria: Alcance del término**

No existen en las leyes impositivas vigentes, ni sus reglamentos contemplan, definición clara y precisa alguna respecto de qué debe entenderse por actividad agropecuaria ni por productor primario; solo la Resolución General numero 1032 de AFIP, que trata el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado en las locaciones de inmuebles, expresa en el articulo numero 7 una definición, a mi criterio muy básica cuando sostiene “Asimismo, a los fines de la procedencia de la exención, son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura”. Se trata del único caso dentro de las normativas vigentes en donde se conceptúa esta actividad tan importante.

Se han esbozado diversas definiciones tendientes a conceptualizar el alcance de la actividad agropecuaria. A modo de ejemplo, podemos mencionar aquella que entiende por tal a la producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre con el aporte de la naturaleza para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento<sup>1</sup>.

Del mismo modo, la actividad analizada ha sido definida como la realizada en un predio, cualquiera fuere su extensión y ubicación destinado total o parcialmente a la producción agropecuaria con el propósito de comercializar o industrializar los frutos, productos o subproductos y sus derivados en algunas de las siguientes ramas: cereales, oleaginosas, cultivos industriales (textiles, aromáticos, medicinales, tintóreos), forrajes, árboles cultivados (frutales y forestales), viveros, horticultura, fruticultura y floricultura, cría o engorde de ganado, explotación de tambo, granja y lechería, avicultura, apicultura, cunicultura y animales pelíferos y no pelíferos<sup>2</sup>.

Si nos remitimos al diccionario de la lengua española de la Real Academia, agropecuario es aquello que tiene relación con la agricultura y la ganadería.

Conforme lo expuesto, y a efectos de desarrollar el tema objeto del presente trabajo, entendemos que la expresión actividad agropecuaria incluye a las actividades agrícolas y ganaderas, a los cultivos tradicionales (cereales, forrajeras, oleaginosas) y especiales (algodón, yerba mate, tabaco, vid, caña de azúcar, etc.), a la crianza de ganado en sus distintas especies (bovino, ovino, porcino, caprino) y a la crianza y explotación de animales de granja, la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura. Entre las características distintivas de esta actividad pueden mencionarse el denominado crecimiento vegetativo, entendido como la propiedad que

---

<sup>1</sup> Eduardo B.A. Paillet, "Normas contables específicas para la actividad agropecuaria: una necesidad", Universo Económico, junio 2003.

<sup>2</sup> R.M./1055/48, reglamentaria del Régimen de Inscripción en el Registro Nacional de Productores Agropecuarios.

poseen las plantas y animales de crecer y reproducirse, la estacionalidad, el riesgo climático, los ciclos biológicos, la naturalidad, la economía y el mercado.

## **2.- Aspectos generales de la actividad**

La agropecuaria ha sido la primera actividad económica de la humanidad. Las economías griega, romana y la mayor parte de la feudal se basaron en la producción agropecuaria. Su destino era principalmente el autoconsumo y sólo en pequeñas proporciones, se comercializaba.

La actividad agropecuaria estuvo en la base de la mayoría de las economías hoy desarrolladas y en función de ella se desplegaron el resto de las actividades. La importancia del sector está dada por su doble función de proveer bienes finales fundamentales y buena parte de los insumos básicos de la actividad industrial. Su trascendencia tiende a declinar con el proceso de desarrollo económico. La diversificación de la actividad productiva, el reemplazo de productos naturales por artificiales y el manejo de los países industrializados, han generado esta tendencia. Sin embargo, aún hoy una economía es más fuerte e independiente cuando posee un poderoso sector agropecuario, es por ello que países del primer mundo como Estados Unidos o los países europeos aplican medidas proteccionistas y sistemas de subsidios a los productores agropecuarios para mantener los niveles de producción.

El sector agropecuario tiene características técnico-económicas diferenciales. La primera característica específica del sector es que la localización de su actividad está determinada básicamente por la ecología. Durante mucho tiempo este determinismo del medio fue indiscutible, pero con el desarrollo tecnológico esta situación quedó modificada parcialmente.

Otra característica del sector está vinculada con los factores climáticos, que crean una situación de inseguridad con respecto al desarrollo de la actividad.

Un tercer aspecto a destacar se refiere a que la actividad agropecuaria precisa superficie para poder desarrollarse. No basta con tener las condiciones ecológicas, sino que para que el sector agropecuario sea poderoso se necesita extensión territorial. Pero este determinismo también resulta parcialmente modificado a partir de la tecnología, ya que con su uso se puede extender la frontera agropecuaria o permitir un uso más intensivo de la superficie disponible.

Otro aspecto técnico-económico es que en general la demanda de productos del sector crece lentamente. Además de tener una baja elasticidad precio-ingreso.

Asimismo los productos del sector tienen una tendencia al deterioro de sus precios relativos internacionales y/o internos:

- por la situación de predominio o monopolio que en el mercado mundial poseen los países industrializados;
- por la atomización de los productores agropecuarios frente a los demandantes industriales oligopólicos, o por manejos de la política económica;
- por el extraordinario avance tecnológico de los países desarrollados y su política de subsidios que transformó en exportadores a muchos que antes importaban.

Por último debe mencionarse que de las características técnico-económicas del sector agropecuario surge un patrón de asentamiento poblacional. La densidad de población en un país con cualidades agroecológicas, donde predominan las actividades de explotación extensiva, es muy diferente de otro sin estas características.

El indicador más importante para medir el peso del sector agropecuario en una economía es la participación que posee en el PBI. Es una constante del proceso de desarrollo económico la declinación de la participación del sector en el PBI. La diversificación de la actividad implica una mayor transformación de los productos y un desarrollo de las actividades

terciarias a tasas de crecimiento superiores a las del sector en cuestión. En este sentido, la participación del sector agropecuario en el PBI total es un indicador aproximado del "grado" de desarrollo económico alcanzado. Sin embargo se debe tener en cuenta las características específicas de cada país y la productividad del sector.

Un tercer indicador importante se refiere a la participación del sector agropecuario en el comercio exterior. Dicha incidencia también depende del desarrollo relativo de la estructura. Normalmente una estructura atrasada exporta casi con exclusividad productos primarios (principalmente agropecuarios), sin ningún grado de elaboración, importando bienes finales industrializados. En la medida en que se avanza en el proceso de desarrollo se va produciendo una transformación en la estructura de comercio exterior. En las exportaciones disminuye la participación de las primarias sin elaborar y aumenta la participación de las manufacturas, tanto de origen agropecuario como de origen industrial.

### **3.- Incidencia del campo en la economía Argentina**

Las exportaciones nacionales totales en el año 2016 fueron cerca de 57.737 millones de U\$S del cual 46% son generadas por la producción de granos y su industrialización posterior (harinas, pellets, aceites, biodiesel y otros subproductos)<sup>3</sup>. En términos simplificados: casi la mitad de las divisas que entran a nuestro país por ventas en el exterior de bienes y servicios son generadas por la producción de granos del campo argentino y su proceso manufacturero posterior. Una cifra notable, que habla de la importancia de este sector para la economía nacional.

---

<sup>3</sup> BOLSA DE COMERCIO DE ROSARIO, en internet:  
[https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal\\_noticias.aspx?pldNoticia=481](https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal_noticias.aspx?pldNoticia=481), N° de edición 1794, 27 de Enero de 2017.

**Cuadro N° 1: El 46% de las exportaciones de Argentina son granos, harinas, aceites y otros subproductos. (M U\$S)**

	Año 2016
<b>Exportaciones nacionales totales</b>	<b>57.737,0</b>
<b>Complejo oleaginoso más otros granos y subproductos</b>	<b>26.504,4</b>
<b>Complejo Oleaginoso</b>	<b>19.292,6</b>
Complejo soja	18.553,1
Complejo Girasol	739,5
<b>Otras exportaciones de granos y derivados</b>	<b>7.211,8</b>
Complejo Maíz	4.236,7
Complejo trigo	2.071,9
Complejo cebada	599,7
Complejo arroz	212,5
Complejo sorgo	90,9
<b>% del complejo oleaginoso respecto total nacional</b>	<b>33%</b>
<b>% de granos, harinas, aceites y subproductos sobre total nacional</b>	<b>46%</b>

*Fuente: INDEC. Intercambio Comercial Argentino.*

Las exportaciones del complejo oleaginoso (soja más girasol) ascendieron el año pasado a 19.300 millones de U\$S. En consecuencia, el 33% del total de las exportaciones de Argentina en el 2016 han sido generadas por la producción de soja y girasol y su industrialización posterior.

Para graficarlo de manera sencilla: Uno de cada tres dólares que entran a Argentina por exportaciones, lo aporta la soja y el girasol.

**Cuadro N° 2: Dos de cada 3 u\$S generados por las exportaciones es obtenido gracias al campo y la agroindustria (M U\$S)**

	Año 2016
<b>Exportaciones nacionales totales</b>	<b>57.737,0</b>
De productos primarios menos minerales metalíferos, escorias y cenizas	14.665,0
Manufacturas de Origen agropecuario (MOA)	23.339,0
<b>Total exportaciones productos primarios y MOA</b>	<b>38.004,0</b>
<b>% productos primarios y MOA respecto del total nacional</b>	<b>66%</b>

*Fuente: INDEC. Intercambio Comercial Argentino.*

En el cuadro N°2 se suman las exportaciones de productos primarios más las ventas al exterior de manufacturas de origen agropecuario de nuestro país (a esta cifra le restamos las exportaciones de productos minerales metalíferos, escorias y cenizas) y nos da un total de 38.000 millones de dólares. Esta cifra representa el 66% de las exportaciones totales de Argentina del 2016 valuadas en 57.737 millones de U\$S. De esta forma, dos de cada tres dólares que entran a Argentina por exportaciones, surgen del aporte del campo más la agroindustria y pesca.

Tengamos presente lo siguiente: en estos 38 mil millones de U\$S se encuentran computadas las exportaciones de productos primarios sin procesar y los industrializados de las siguientes cadenas de valor:

-Productos primarios sin industrializar: animales vivos, pescados y mariscos sin elaborar, miel, hortalizas y legumbres, frutas secas, cereales, oleaginosas, tabaco, lanas, fibras de algodón y resto de los productos primarios.

-Manufacturas de origen agropecuario: Carnes, pescados y mariscos elaborados, productos lácteos, frutas secas o procesadas, café, té, yerba mate y especias, productos de molinería y sus preparaciones, grasas y aceites, azúcar, cacao y artículos de confitería, preparados de hortalizas, legumbres y frutas, bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre, harinas oleaginosas, biodiesel, pieles, cueros, lanas elaboradas y otros.

El aporte de la piscicultura en las exportaciones nacionales en el 2016 fue de 1.679 millones de U\$S. El resto (36.325 millones de U\$S sobre un total de 38.000 millones) surge de las ventas al exterior de productos primarios del campo (agricultura y ganadería) y de bienes manufacturados por la agroindustria.

Luego, podemos ver en el cuadro N°3 la enorme importancia de cuatro rubros del complejo sojero: la citada harina de soja, el aceite de soja en bruto que generó casi 4.000 millones de U\$S de exportaciones, el poroto de soja (3.200 millones de U\$S) y el Biodiesel (1.239 millones de U\$S). Estos

cuatro productos (harina, poroto, aceite y biodiesel de soja) representan 31,8% de las exportaciones totales de Argentina.

<b>Producto</b>	<b>Monto FOB en u\$s</b>
Harina y "pellets" de la extracción del aceite de soja	9.969.670.882
Aceite de soja en bruto, incluso desgomado	3.966.803.680
Porotos de soja excluidos p/siembra	3.211.128.211
Biodiesel	1.239.560.254
Aceite de soja refinado, en envases	133.922.729
Porotos de soja para siembra	22.174.291
Harina de porotos de soja	3.826.141
Aceite de soja refinado, excluido en envases	3.780.712
Aceite de soja ncop.	1.328.587
Tortas y residuos sólidos del aceite de soja	917.657
Salsa de soja en envases	19.504
Proteínas de soja sobre base seca	3.501
<b>Total</b>	<b>18.553.136.149</b>

*Fuente: Indec*

El cuadro N°4 muestra el gran aporte que hace el maíz en grano – sin procesar- a las exportaciones totales de Argentina. En el 2016 se exportó un total de 4.129 millones de U\$\$, lo cual representa algo más del 7% de las exportaciones totales de Argentina. Un cifra importante. Significativa. Pero el resto de los productos derivados del maíz con alguna industrialización y agregado de valor tienen una baja participación en el total de las exportaciones de Argentina y en las del propio complejo maicero. En efecto, la suma de las exportaciones de aceite de maíz en bruto, almidón de maíz, granos perlados o triturados de maíz, harina de maíz y grañones/sémola de maíz totalizaron en el 2016 apenas 50 millones de U\$\$, en tanto que el complejo de maíz exportó cerca de 4.236 millones de U\$\$ en total.

**Cuadro N° 4: Exportaciones argentinas complejo maíz 2016**

Producto	Monto FOB en u\$s
Maíz en grano	4.129.275.161
Maíz p/siembra	55.752.191
Aceite de maíz en bruto	21.676.958
Almidón de maíz	13.676.150
Granos perlados o triturados de maíz	8.691.750
Harina de maíz	5.227.101
Grañones y sémola de maíz	929.883
Maíz dulce fresco o refrigerado excluido p/la siembra	806.532
Maíz dulce fresco o refrigerado p/siembra	550.858
Maíz dulce excluido fresco o refrigerado	155.840
<b>Total</b>	<b>4.236.742.424</b>

*Fuente: Indec*

Si bien estos son datos del año 2016 según lo que viene aconteciendo y la información parcial que se maneja, se puede inducir que en el año 2017 estos datos no van a diferir demasiado de los antes expuestos.

Respecto al mercado laboral, en el año 2016 este sector creó 6905 empleos formales, llevando la suma total a 332.174 trabajadores que se dedican a la agricultura.

#### **4.- El agro y la inflación**

En materia tributaria el impuesto más afectado por la inflación es el impuesto a las ganancias. Un cuestionamiento frecuente en todas las empresas es la causa por la que el impuesto a las ganancias que se paga es generalmente superior ejercicio tras ejercicio si la rentabilidad no se incrementó. Si bien varios factores tienen incidencia, la falta de aplicación del ajuste impositivo por inflación provoca que se tribute sobre una renta ficticia.<sup>4</sup> Los mayores resultados que se producen en épocas de inflación no significan una mayor rentabilidad real de los contribuyentes, y menos aun una mejora en su capacidad contributiva.

<sup>4</sup> Conf. Goytia, Marisa y Marcolini, Silvina: "Cultivo de soja: inflación y tipo de cambio"-ERREPAR-Consultor agropecuario-N°6-abril/2014.

Frente a la devaluación, el sector agropecuario se ve perjudicado doblemente, tanto por la no aplicación del mecanismo de ajuste por la inflación como por ciertos criterios de valuación que le son propios y ciertas deducciones que impactan distorsivamente en la base imponible del impuesto a las ganancias. A saber:

-valuación de inventarios: el sector agropecuario se encuentra afectado negativamente por adelantar impuesto sobre los resultados por tenencia (no realizados) de los cereales y oleaginosas al tener que valuarlas a valor neto de realización.<sup>5</sup>Entendiéndose por valor neto de realización al precio de venta menos los costos adicionales directos necesarios de comercialización a una fecha determinada.

-Enajenación de inmuebles rurales: el impacto de no ajustar por inflación al momento de vender un predio rural es muy significativo, pues al no actualizar su costo, que generalmente se encuentra a valores irrisorios, prácticamente la totalidad del precio obtenido por la venta es ganancia imponible.

-Amortización deducible, quebrantos, saldo a favor y pago a cuenta de ejercicios anteriores: por tratarse de valores que provienen de ejercicios anteriores es imperiosa la necesidad de que se actualicen para compensar los efectos que provoca la inflación.

-Escala artículo 90 de la ley de impuestos a las ganancias (LIG), mínimos presuntos y deducciones generales y personales: la falta de adecuación de dichos valores deducibles y de la escala del artículo 90 distorsiona el cálculo del impuesto a las ganancias y su progresividad, vulnerándose los principios de equidad e igualdad.

Por otro lado las empresas tienen una enorme cantidad de créditos fiscales que no recuperan en el corto plazo. Eso créditos se encuentran expuestos a la inflación y no tienen ningún tipo de corrección monetaria. Esto no solo perjudica a las empresas locales sino que significa un desaliento a

---

<sup>5</sup> Conf. Olego, Perla. R: la devaluación y sus efectos fiscales en el agro.El beneficio no es absoluto” - ERREPAR-Consultor agropecuario-N°3- marzo/2016

las empresas del exterior que quieren invertir en Argentina. Basta con suponer una empresa del exterior que decide realizar una inversión en la Argentina que implique adquirir plantas y equipos. Esas adquisiciones conllevan un IVA que si bien puede estar reducido o solicitarse la devolución se mantendrá inmovilizado durante un tiempo sin ningún tipo de rendimiento; esto implica un costo financiero adicional para un inversor que debe mantener como mínimo seis meses un saldo a favor de IVA equivalente al 10% de su inversión de planta.

Otros países de la región, con menores problemas de inflación, incorporan en sus normas mecanismos automáticos de actualización de saldos a favor y de deducciones impositivas. Para ello simplemente contemplan que todo monto incorporado en una la ley impositiva se exprese en una unidad que tenga actualización inmediata por índices oficiales de inflación. Lo mismo ocurre cuando en un mes un contribuyente tiene saldos a favor contra el fisco.

La inflación es una cuenta pendiente que tienen las autoridades por resolver.

## **5.- Las PYMES en el sector agropecuario**

En los últimos años las pymes vienen ganando terreno en el sector agropecuario. Según la comisión nacional de valores de la Republica Argentina en un informe emitido en marzo del año 2017 el 10% del total de Pymes del país se dedican al sector agropecuario, 15% a servicios no financieros, 22% a servicios financieros, 32% a industria, 16% a comercio y solo el 5% a energía, construcción e infraestructura.

Según la Resolución SEyPyME numero 103/2017 para determinar la condición de la empresa como PYME se tiene en cuenta el valor promedio de las ventas totales anuales, excluidos los impuestos al Valor Agregado e Internos y deducidas hasta el cincuenta por ciento (50 %) del valor de las

exportaciones, obtenidos de los últimos tres ejercicios comerciales o años fiscales.

Para los casos de empresas cuya antigüedad sea menor que la requerida para el cálculo establecido en el párrafo anterior, las ventas totales anuales se determinan promediando la información de los ejercicios comerciales o años fiscales completos. En su defecto, se considera el proporcional de ventas acumuladas desde el inicio de actividades hasta la fecha de solicitud, sumando las ventas correspondientes a los períodos fiscales mensuales vencidos.

Se consideran micro, pequeñas y medianas empresas, incluidas las personas humanas evaluadas crediticiamente a base del flujo de fondos generado por su actividad comercial, oficio y/o por el ejercicio profesional, sin distinguir el destino de los fondos, aquellas que registren hasta los siguientes niveles máximos de valor de ventas totales anuales, según el sector de actividad:

	<b>AGROPECUARIO</b>	<b>INDUSTRIA Y MINERIA</b>	<b>COMERCIO</b>	<b>SERVICIOS</b>	<b>CONSTRUCCION</b>
<b>MICRO</b>	\$3.000.000	\$10.500.000	\$12.500.000	\$3.500.000	\$4.700.000
<b>PEQUEÑA</b>	\$19.000.000	\$64.000.000	\$75.000.000	\$21.000.000	\$30.000.000
<b>MEDIANA TRAMO 1</b>	\$145.000.000	\$520.000.000	\$630.000.000	\$175.000.000	\$240.000.000
<b>MEDIANA TRAMO 2</b>	\$230.000.000	\$760.000.000	\$900.000.000	\$250.000.000	\$360.000.000

**Fuente: Banco central de la Republica argentina**

No se consideradas micro, pequeñas y medianas empresas las que, controladas por -o vinculadas a empresas o grupos económicos que no

reúnan tales requisitos. Cuando la titular esté controlada por otra, el cumplimiento de los requisitos establecidos precedentemente debe analizarse en forma conjunta, y se debe considerar el valor promedio de las ventas totales anuales de todo el grupo económico. En consecuencia, para dicho cálculo, se deben tomar los valores de las ventas reflejados en los estados contables de cada una de las empresas que integran el grupo económico. Asimismo, cuando la titular está vinculada a otra/s empresa/s, se analiza, en forma separada e independiente, el cumplimiento, por cada una de ellas, de los requisitos exigidos. En caso de que, al menos una (1) de las empresas vinculadas no cumpla los requisitos establecidos, ninguna puede ser considerada como micro, pequeña o mediana empresa. La pauta de vinculación a observar es del 10 % del capital. A estos efectos, las personas humanas no integran los grupos económicos.

Cuando una empresa registre ventas en más de uno de esos sectores de actividad por importes que no superen los niveles máximos establecidos, a los fines de la determinación de su condición de MiPyME, se tiene en cuenta el sector cuyas ventas hayan sido las mayores durante el último año.

## **CAPÍTULO II**

### **EMPRESA AGRICOLA: CUESTIONES BASICAS SOBRE LA GESTION ADMINISTRATIVA Y LOS REGIMENES DE INFORMACION ANTE AFIP**

Sumario: 1.- Contrato de arrendamiento y de aparcería 2.- Pool de siembra 3.- Contrato de licencia de uso de soja 4.- Inscripción en el RUCA y RENSPA 5.- Documentos que intervienen en el traslado y comercialización de granos 6.- Regímenes informativos de AFIP para empresas agropecuarias.

#### **1.- Contrato de arrendamiento y de aparcería**

Existen diversos contratos con una línea divisoria entre los llamados conmutativos, en los cuales no se participan los resultados; y los asociativos, donde las partes asumen un riesgo empresario.

El contrato conmutativo o de cambio es aquel en el cual las prestaciones son ciertas desde el momento en el que se celebra el acto jurídico. En el ámbito agrario es el típico contrato de arrendamiento donde el propietario de la tierra o arrendador no asume los riesgos de la explotación.

Por otro lado, los contratos asociativos son contratos de colaboración para un objetivo común, con características autónomas, donde las partes mantienen su individualidad pero comparten el riesgo empresario el resultado depende de hechos futuros e inciertos. Es el caso de los contratos de aparcería.

Contrato de arrendamiento: Se trata de un contrato regulado por la ley 13.246 por el cual una de las partes se obliga a conceder el uso y goce de un predio ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades y/o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualquiera de sus obligaciones, y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero. Deliberadamente el arrendador queda desvinculado de los riesgos, no tiene participación en los resultados.

Este contrato se extingue cuando se vence el plazo acordado, por mutuo disenso, por confusión, por pérdida de la cosa arrendada, por imposibilidad de usar y gozar del predio o por vicios redhibitorios. Asimismo, el contrato se resuelve por incumplimiento de las obligaciones que la ley pone a cargo del arrendatario (no dedicar el suelo al destino convenido, no combatir las plagas o malezas, o bien, no conservar los edificios y demás mejoras del predio), por abandono, por falta de pago, por subarrendamiento o cesión y por explotación irracional. En caso de muerte del arrendatario se extingue el contrato salvo el caso de que sus herederos (ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado) hubieran participado directamente en la explotación y opten por la continuación del contrato.

Contrato de aparcería: La ley 13.246 modificada por la ley 22.298 define que hay aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otros animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartir sus frutos.

Se trata de un contrato de colaboración y de estructura asociativa en el cual el aparcerero dador (dueño del campo) entrega la tenencia de la tierra al aparcerero tomador para que la trabaje, vinculándose así con el fin de repartirse los frutos obtenidos de la explotación. Es decir, que ambas partes colaboran en la empresa aportando uno el capital y el otro el trabajo; ambos participan en los resultados de la explotación, en las utilidades y los riesgos propios de la actividad.

En cuanto al precio, el contrato de arrendamiento debe ser necesariamente fijado en pesos, en cambio en el de aparcería, el uso y goce de la tierra se establece en un porcentaje de los frutos que obtenga el aparcerero tomador.

De lo antes mencionado surge que los contratos agropecuarios pueden clasificarse en los regulados por la ley 13.246 - modificada por la ley 22.298 - de arrendamiento y aparcería rurales y los que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la mencionada ley conocidos como contratos innominados o accidentales. Estos últimos surgen de lo convenido entre las partes y por los usos y costumbres y son básicamente los contratos de arrendamiento cuyo pago se efectúa en especie.

## **2.- Pool de siembra**

Los pools de siembra comenzaron a actuar en la Argentina en la década de 1990, pero se retiraron a fines de la misma debido a la grave crisis económica que sufrió el país. Finalizada la crisis, los pools retornaron en 2003 y se instalaron como uno de los principales y más redituables negocios en la década del 2000.

Un pool de siembra es una asociación de inversores que tiene como finalidad la obtención de un rendimiento económico mediante una explotación agraria. En esta asociación participan inversores de diferente tamaño de capital, englobando de este modo agentes financieros ajenos al sector

agropecuario tradicional. Inicialmente estaban formados exclusivamente por productores agropecuarios que buscaban ganar escala, pero poco a poco fueron adoptando una modalidad financiera independiente, abiertos y orientados a la atracción de capitales de cualquier origen.

Los actores intervinientes pueden ser varios, entre los que podemos mencionar a inversores, administradores, propietarios de campos, contratistas, etc. Muchas veces, el organizador de un pool de siembra es una empresa financiera con presencia en el sector; esta entidad tiene varias opciones jurídicas para unir a los inversores, siendo las más usadas los fondos comunes de inversión y fideicomisos financieros.

Luego de conseguido el capital, el pool de siembra consigue tierras para llevar a cabo la producción propiamente dicha. Es usual que la tierra se arriende para la cosecha. Se contratan los servicios de siembra, fumigación y cosecha, como así también seguros que disminuyen el riesgo para los inversores. Luego de vendida la cosecha, las ganancias se distribuyen entre los inversores del pool de siembra.

Las economías de escala se presentan en la producción de la soja, debido a que el mayor tamaño permite a un pool de siembra acceder directamente a la importación de insumos como herbicidas, fertilizantes, semillas, etc. o bien obtenerlas a menor precio del mercado mayorista. También pueden distribuir costos de asesoramiento entre más hectáreas de producción. Desde este punto de vista, el pool de siembra es un tipo de organización más eficiente, que permite disminuir costos y aprovechar las economías de escala. Sin embargo, reciben fuertes críticas argumentadas en el proceso de “boom de la soja” en la Argentina, que si bien ha traído grandes beneficios económicos, también acarrea consecuencias negativas como ser la deforestación, la pérdida de nutrientes del suelo, la concentración económica y expulsión de pequeños productores, la contaminación del aire y el agua, la excesiva utilización de Glifosato

(herbicida perjudicial para la salud), la influencia de grandes grupos económicos en la política agropecuaria, etc.<sup>6</sup>

### **3.- Contrato de licencia de uso de soja**

Se trata de contratos celebrados entre las industrias semilleras y los productores agropecuarios en virtud de los que las industrias semilleras buscan el cobro de regalías o cánones por la biotecnología. Son acuerdos privados, con fundamentos en la autonomía de la voluntad de las partes, aunque pertenece al grupo de los contratos con cláusulas predispuestas, o por adhesión. Es decir, los términos y condiciones de la contraprestación son establecidos de manera unilateral por la industria, en tanto los agricultores que pretendan acceder a esta nueva tecnología, solo pueden aceptar el contrato sin que puedan realizar modificaciones.

El agricultor debe pagar el canon al momento de la compra de las bolsas de semillas o bien, en el caso de haber reservado las semillas para uso propio, al momento de entregárselas a un tercero, a cualquier título. Anualmente la industria fija el precio y lo anuncia al productor -a más tardar el 1 de Julio de cada año- a fin de permitirle planificar la campaña de siembra a sabiendas del nuevo precio.

En el contrato actualmente disponible, se prevé que el productor pague el canon multiplicado por la cantidad de toneladas obtenidas. De esta forma, hasta el momento de la entrega de las semillas a sus compradores (o de la cosecha al menos) el productor no sabe con exactitud el monto que deberá pagar. En caso que lo pagado con anticipación (o bien con la compra de la bolsa, o bien mediante adelantos), alcance para pagar el canon el operador en el puntos de entrega no descontara suma alguna al productor. Por el contrario, si existieran diferencias en más o en menos, estas se

---

<sup>6</sup> Consultas en internet: <http://www.zonaeconomica.com/pool-de-siembra>, (14 de Noviembre de 2009).

descontarán del pago al agricultor, o bien, quedaran a favor de este para futuras entregas, generándose así una suerte de “cuenta corriente comercial” entre el productor y la industria, claro que en caso de quedar excedentes de canon a favor del agricultor, el contrato no preve ningún tipo de actualización por el paso del tiempo, lo que tendrá un impacto financiero.<sup>7</sup>

#### **4.- Inscripción en el RENSPA Y RUCA**

La Resolución número 249 del 23 de Junio de 2003 del Servicio Nacional De Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) establece la obligatoriedad de la inscripción de los productores agropecuarios en el Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios (RENSPA). Este registro tiene como objetivo verificar el estricto cumplimiento de las normas fitosanitarias y administrativas vigentes. La inscripción en el RENSPA es obligatoria y gratuita para todos los productores pecuarios del país con independencia de la cantidad de animales que posean, y para todos los productores agrícolas de frutas, hortalizas y material de propagación; de plantas ornamentales, aromáticas, florales, industriales y forestales; productores de oleaginosas y cereales independientemente del título por el cual detentan la tierra en que desarrollan su actividad y cualquiera sea el sistema de producción utilizado.

Para su inscripción el productor agropecuario, responsable sanitario de la producción, debe concurrir a la oficina del SENASA correspondiente a la jurisdicción del campo o establecimiento agropecuario con la pertinente documentación respaldatoria. Además del trámite presencial, todos los datos deben ser ingresados en el aplicativo informático denominado "RENSPA" al que se accede a través de la página web del SENASA.

---

<sup>7</sup> ROSSI, Hugo E., Los nuevos contratos de licencia de uso de soja: como son y que implicancias tienen en “consultor agropecuario ERREPAR”, Tomo 11 de fecha Diciembre 2014, página 63.

Luego, como constancia de la inscripción, se entrega al productor agropecuario una credencial RENSPA, personal e intransferible, emitida por el sistema informático.

Además de la obligación de informar toda vez que se realice un cambio de actividad o cultivo, el productor debe de manera anual informar la producción vegetal que obtuvo.

Con fecha 10 de Diciembre de 2015, se publicó en el Boletín Oficial la resolución del Ministerio de Agronomía Ganadería y Pesca número 872/2015, que modifica la resolución 302 del mismo Organismo, referente al Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA) efectuándose diversas adecuaciones. Si bien son varias las modificaciones que implementa esta resolución, hay una de suma relevancia y es que se agrega en el artículo 29 punto 1.9.5 a los productores agropecuarios, entendiéndose por productor agropecuario a la persona física o jurídica que posea activas y actualizada/s su/s unidad/es productiva/s en el Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios (RENSPA),

La inclusión en el RUCA no constituye una carga mayor para el productor, dado que se efectúa directamente a partir de los datos declarados por estos al momento de su inscripción o actualización, de su explotación en el referido RENSPA. Debe mencionarse que en las resoluciones anteriores que regulaban a los operadores de la cadena agroindustrial nunca estuvieron incluidos los productores agropecuarios y recién a partir de la presente se les está dando la característica de integrantes en la operatoria productiva/comercial. Este tema no es menor, ya que el productor es el inicio de la cadena productiva pero no es un operador en la cadena comercial. Con esta resolución se está equiparando al productor a un operador comercial.

## **5.- Documentos que intervienen en la comercialización y traslado de los granos**

### **Carta de porte**

Se trata del título legal que instrumenta y prueba el contrato de transporte interjurisdiccional, al ser de carácter obligatorio, contribuye al control de la trazabilidad de la cadena comercial de granos en todas sus etapas, permitiendo la fiscalización del transporte.

Una vez realizada la carga de granos, el formulario debe ser confeccionado a través de la página de AFIP en el servicio “Emisión de cartas de porte” por el sujeto obligado. Son sujetos obligados los productores de granos inscriptos como tales en AFIP, los operadores del comercio de granos que se encuentren inscriptos en el “registro único de operadores de la cadena comercial agropecuaria alimentaria” y quienes sean autorizados por resolución fundada de la ONCCA y/o de la AFIP.

La carta de porte debe emitirse por cuadruplicado; un ejemplar se destina a la instalación de destino, otra al destinatario, la tercera queda en poder del emisor y por último, la restante, es para el transportista.

Cabe destacar que está prohibido el tránsito y la descarga de mercadería que no se encuentre debidamente amparada por la carta de porte o cuando la misma se encuentre incompleta, ilegible y/o adulterada. En caso de detectarse mercadería siendo transportada sin la correspondiente carta de porte puede ocasionar la inmediata suspensión y de corresponder exclusión del “registro fiscal de operadores de granos”, multas en dinero y aplicación del decomiso.

De realizarse el transporte por vía terrestre, se debe obtener el código de trazabilidad de granos vinculado a la carta de porte, ya que este debe estar consignado en la misma.

### **Código de trazabilidad de granos (CTG)**

El CTG es un código numérico que debe ser vinculado a una carta de porte (vigente) que ampare el traslado de los granos. Se obtiene por la página web de AFIP previa al traslado de la mercadería (debe solicitarse como máximo 48 hs antes del viaje). En la práctica, justo antes de partir, se solicita este código y el mismo se consigna de puño y letra en la carta de porte que va a acompañar la mercadería en ese viaje. No corresponde solicitar el mismo cuando el traslado se realiza por transporte ferroviario o fluvial.

Se encuentran obligados a obtenerlo los titulares de los granos a transportar y AFIP permite su emisión siempre que se cumplan una serie de requisitos:

- Respecto al solicitante: poseer CUIT asignada y activa; haber declarado ante la AFIP un código de actividad vinculado a la producción de granos; no encontrarse excluido del registro fiscal de operadores de granos y no presentar incumplimientos o irregularidades en su comportamiento fiscal.
- Respecto al traslado: No se verifiquen inconsistencias en la información suministrada.
- Respecto del medio de transporte: dar constancia del dominio del vehículo y el número de inscripción en el Registro Único de Transporte Automotor y que la suma de los kilogramos netos de carga no supere lo autorizado por la ley de tránsito (ley numero 24.449).

En el supuesto que el emisor (titular de los granos a transportar) detecte errores en la solicitud del CTG otorgado y/o desista de la operación, debe hasta el día del vencimiento de CTG inclusive, proceder a la anulación del mismo. También debe anular la carta de porte correspondiente al mismo.

Es importante aclarar que el flete tiene suma importancia en la actividad. El transporte de granos puede hacerse por vía ferroviaria o fluvial, pero estas son las menos utilizadas siendo el flete con camión la de mayor importancia, sobre todo en el norte del país. Las últimas encuestas arrojan

las siguientes cifras respecto al transporte de granos: 96 millones de TN a través de camión (90% de los granos); 11 millones de TN por ferrocarril (10% del total), y 1 millón de TN de granos de origen nacional por hidrovía. El parque estimado de camiones que transportan granos (casi 90.000 vehículos) representaría cerca del 13% del total del parque nacional de vehículos pesados<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Bolsa de comercio de rosario. Informativo Semanal N° 1744 viernes, 05 de febrero de 2016

Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca Presidencia de la Nación  <b>EMISOR</b>		Secretaría de Transporte MINISTERIO DE PLANIFICACIÓN FEDERAL, INVESTIGACIÓN PÚBLICA Y SERVICIOS  <b>RENSPA</b>		 Carta de Porte 0 0 0 5 6 4 3 4 0 8 3 1	 C.E.E. 8 7 3 5 9 9 6 8 9 2 2 9 7 4	
C.T.G.		RENSPA		Fecha Carga: / /		
				Fecha Vencimiento: 27/10/2017		
<b>CARTA DE PORTE PARA EL TRANSPORTE AUTOMOTOR DE GRANOS - PRODUCTOR (Inc. a)</b>						
<b>1 - INTERVINIENTES</b>	<b>Titular Carta Porte</b>	FINCA EL MILAGRO S.R.L.			<b>CUIT Nro</b>	30-00000000-9
	Intermediario				CUIT Nro	
	Remitente comercial				CUIT Nro	
	Corredor comprador				CUIT Nro	
	Mercado a Término				CUIT Nro	
	Corredor Vendedor				CUIT Nro	
	Representante/Entregador				CUIT Nro	
	Destinatario				CUIT Nro	
	Destino				CUIT Nro	
	Intermediario del flete				CUIT Nro	
	Transportista				CUIT Nro	
	Chofer				CUIT/CUIL	
<b>2 - GRANOS / ESPECIE</b>	Grano/Especie		Tipo		Cosecha	
	La carga será pesada en destino	<input type="radio"/>	Declaración de Calidad	<input type="radio"/>	Peso Bruto (Kgrs.)	Observaciones:
		<input type="radio"/>	Conforme	<input type="radio"/>	Peso Tara (Kgrs.)	
	Kgs. Estimados		Condicional	<input type="radio"/>	Peso Neto (Kgrs.)	
	<b>PROCEDECENCIA DE LA MERCADERÍA</b>					Establecimiento
Dirección				Localidad		
				Provincia		
<b>3 DESTINO</b>				Localidad		
Dirección				Provincia		
<b>4 DATOS DEL TRANSPORTE</b>				Pagador del Flete		
Camión				Firma del Remitente	Firma del Chofer	
Acoplado	Tarifa de Referencia					
Km a recorrer	Tarifa					
<b>5 DATOS A COMPLETAR EN EL LUGAR DE DESTINO Y DESCARGA</b>						
Fecha Arribo		Hora		Peso Bruto (Kgrs.)	Observaciones:	
Fecha Descarga		Hora		Peso Tara (Kgrs.)		
Turno Nro				Peso Neto (Kgrs.)		
<b>6 CAMBIO DEL DOMICILIO DE DESCARGA / DESVIO</b>						
CUIT Destino y Denominación			CUIT Destinatario y Denominación			
Domicilio			Localidad			
Nro Planta RUCA		Fecha				
Traslado ordenado por			Firma y sello del Representante o Entregador que ordene el presente desvío			
Firma del Perito Recibidor			Matrícula Nro			
Firma del Destinatario/Entregador			Matrícula Nro			
*DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LA PRESENTE CARGA NO HA SIDO TRATADA CON NINGÚN PLAGUICIDA FUMIGANTE DURANTE SU CARGA EN CAMIÓN O VAGÓN, NO AUTORIZADO DICHO TRATAMIENTO DURANTE SU TRÁNSITO HASTA DESTINO*						
FIRMA		Aclaración:		D.N.I.		

### **Certificación y liquidación primaria de granos**

Todas las operaciones primarias de depósito, retiro, transferencia o compraventa de granos (cereales, oleaginosas, legumbres y otros) es decir aquellas en las que necesariamente una de las partes contratantes es el productor y la otra es un operador de granos, deben documentarse con certificación de depósito de granos (antes llamado C1116A), certificación de retiro de granos (antes llamado C1116RT), certificado de transferencia de granos y liquidación primaria de granos (antes llamadas C1116B O C1116C), según corresponda. Estos documentos son emitidos por los acopiadores y entregados por estos a los productores primarios. Los sujetos obligados a emitirlo disponen de dos vías alternativas de emisión: Servicio interactivo “Certificación y Liquidación de Granos” disponible en el sitio web de la AFIP, de acceso mediante clave fiscal, o bien Procedimiento de intercambio de información -Web Service- que permite su emisión desde el soporte informático del que disponga cada usuario.

La certificación primaria de depósito de granos es un certificado intransferible, donde se consigna el tipo de grano, análisis de calidad, peso, cantidad de romaneos, número de carta de porte que respalda su traslado y localidad de procedencia. En el caso que en el lugar de acopio se preste algún servicio (secado, zarandeo, acarreos u otros gastos generales) la facturación del mismo se consigna en este documento y generan un crédito fiscal en IVA para el productor.


**CERTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE GRANOS**

Fecha Emisión: 15/09/2017

Tipo de certificado: Planta	Campaña: 1617
Grano y Tipo: POROTO DISTINTO DEL BLANCO OVAL Y ALUBIA - POROTO NEG	C.O.E.: 332004128298

DEPOSITARIO	DEPOSITANTE
Razón Social: PARAMERICA S A Domicilio: Autopista Famaila Km 797 Localidad: SAN FELIPE Provincia: TUCUMAN C.U.I.T.: 30697172773 I.V.A.: RI Ingresos Brutos N°: 30697172773	Razón Social: FINCA EL MILAGRO S.R.L. Domicilio: Coronel Pringles 475 Localidad: YERBA BUENA Provincia: TUCUMAN C.U.I.T.: 30000000009 I.V.A.: RI Ingresos Brutos N°: 30000000009

**PLANTA NRO: 22994**

TARIFAS CADA 100 KGRS			
Almacenaje: \$ 0.00	Acarreo: \$ 0.00	Gastos Generales: \$ 0.00	Zarandeo: \$ 0.00
Secado: De 0 % a 0 %.	Monto Secado: \$ 0.00	Por c/pto. de exceso: \$ 0.00	
Otros:	Observaciones:		

GRANOS									
CTG / Carta Porte	Fecha CTG	Kgs Conf. Def.	Zarandeo			Secado			
			Merma kgs	Tarifa	Importe	% Humedad	Merma kgs	Tarifa	Importe
69550701 / 564340831	14/09/2017	28,580.00	0.00	\$ 0.00	\$ 0.00	0.00	0.00	\$ 0.00	\$ 0.00
197831207 / 564340830	14/09/2017	28,360.00	0.00	\$ 0.00	\$ 0.00	0.00	0.00	\$ 0.00	\$ 0.00

PESO		SERVICIOS	
	Kilos		
Peso Bruto:	56,940.00	Forma de pago: CUENTA CORRIENTE	Gastos Generales: \$ 0.00
MERMAS	Volátil:	0.00	Alicuota de IVA: 21 %
	Secado:	0.00	Importe IVA: \$ 0.00
	Zarandeo:	0.00	Zarandeo: \$ 0.00
	Peso Neto:	56,940.00	Secado: \$ 0.00
		Otros: \$ 0.00	Cptos. No Gravados \$ 0.00
			Percepciones IVA: \$ 0.00
			Otras percepciones \$ 0.00
			TOTAL: \$ 0.00

Datos Adicionales: -
----------------------

Firma del Depositario

Firma del Depositante

Por su lado la liquidación primaria de granos determina la operación de compraventa del grano entre el productor agropecuario y el comerciante. En este se insertan todos los datos referentes a las condiciones de operación comercial, grado de mercadería, forma de pago de la misma y las retenciones y deducciones correspondientes. Este certificado puede ser total o parcial.

Los productores también deben usar este documento para consignar su mercadería para la venta a un consignatario (acopiador, cooperativa) percibiendo este último una comisión por su gestión comercial.

La liquidación primaria de granos se asemeja a la factura de venta dado que tiene la misma función pero posee características particulares y a diferencia de las facturas que siempre las emite el vendedor, las liquidaciones son emitidas por los acopiadores de granos (compradores, o consignatarios).



20/09/2017, SANTA BARBARA

## LIQUIDACIÓN PRIMARIA DE GRANOS

Tipo de operación: 1 - Compraventa de granos  
 Actividad: EXPORTADOR  
 C.O.E.: 330109103101

COMPRADOR
Razón Social: PARAMERICA S A Domicilio: Autopista Famailla Km 797 Localidad: SAN FELIPE C.U.I.T.: 30697172773 I.V.A.: RI Ingresos Brutos N° 9248337831

VENDEDOR
Razón Social: FINCA EL MILAGRO S.R.L. Domicilio: Coronel Pringles 475 Localidad: YERBA BUENA C.U.I.T.: 30000000009 I.V.A.: RI Ingresos Brutos N° 9240000000

Actuó Corredor: No

CONDICIONES DE LA OPERACIÓN					Fecha: 20/09/2017
Precio/TN	Grado	Grano	Flete por TN	Puerto	
\$ 9275.868	G2	34 - POROTO DISTINTO DEL BLANCO OVAL Y ALUBIA	\$ 0	BUENOS AIRES	

MERCADERIA ENTREGADA					
N° de Comprobante	Grado	Factor	Contenido Proteico	Peso Kg	Procedencia de la Mercadería
332004128298	G2	100	0	56940	Localidad: BOBADAL-SGO.DEL ESTERO
332004144058	G2	100	0	10240	Localidad: NUEVA ESPERANZA-SGO.DEL ESTERO

OPERACIÓN					
Cantidad	Precio/Kg	Subtotal	% Alícuota IVA	Importe IVA	Operación c/IVA
67180 Kg	\$9.28	\$623152.81	10.5	\$65431.05	\$688583.86

RETENCIONES							
Concepto	Detalle	Cert. Ret.	Imp. Cert. Ret.	Fecha Cert. Ret.	Base Cálculo	Alícuota	Retenciones
Impuesto a las Ganancias	RETENCION RG 2267 GANANCIAS	0	\$ 0.00		\$ 523,152.81	2%	\$ 10,463.06
I.V.A.	RETENCION RG 2300 IVA	0	\$ 0.00		\$ 623,152.81	8%	\$ 49,852.22
Ingresos Brutos	RETENCION IIBB CONVENIO		\$ 0.00		\$ 623,152.81	0.7%	\$ 4,362.07
Otros Gravámenes	RETENCION CAGNOA		\$ 0.00		\$ 688,583.86	0.1%	\$ 688.58
Otros Gravámenes	IMPUESTO A LOS SELLOS		\$ 0.00		\$ 688,583.86	0.25%	\$ 1,721.46

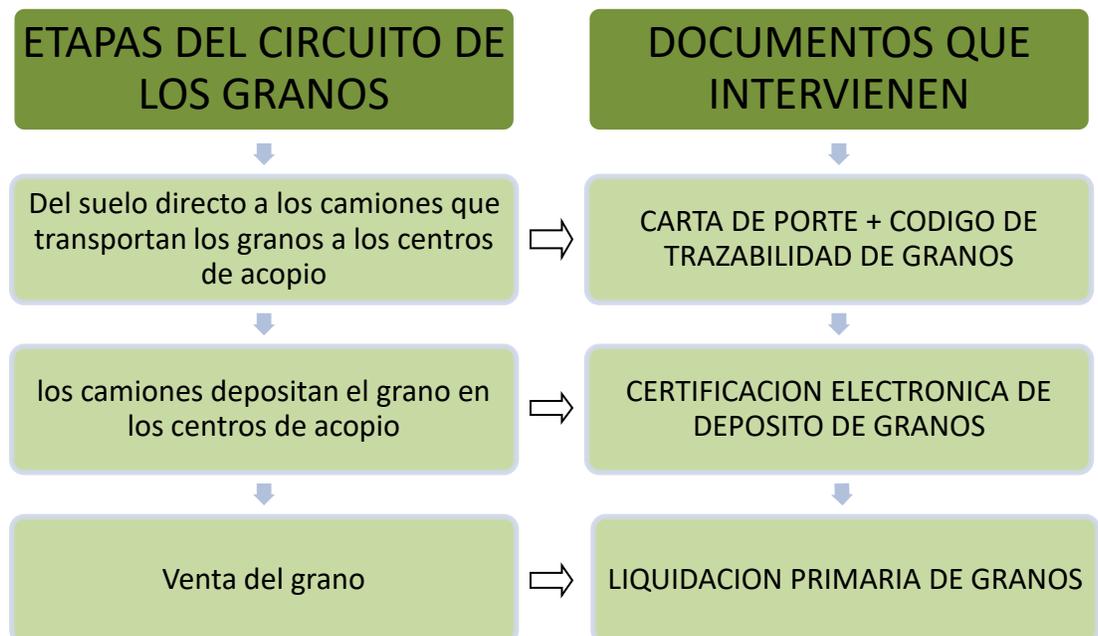
IMPORTES TOTALES DE LA LIQUIDACIÓN			
Total Operación:	\$ 688,583.86	Total Percepciones:	\$ 0.00
Total Retenciones Afip:	\$ 60,315.28	Total Otras Retenciones:	\$ 6,772.11
Importe Neto a Pagar:	\$ 621,496.47	Total Deduciones:	\$ 0.00
		IVA RG 2300/2007:	\$ 15,578.83
		Pago según condiciones:	\$ 605,917.64

Firma Comprador

Firma Vendedor

Todos los documentos que intervienen tanto en el traslado como en el depósito y en la venta de los granos se encuentran relacionados entre sí. La carta de porte (documento que respalda la mercadería que se traslada por vía terrestre) debe estar relacionada con un código de trazabilidad de granos. Por su parte el certificado de depósito de granos contiene el número de carta de porte correspondiente a esos granos y la liquidación primaria de granos tiene el número de comprobante de la certificación de depósito antes mencionada. Con esto el organismo fiscalizador logra tener un seguimiento total de la mercadería desde que se cosecha hasta que se vende.

Lo desarrollado en este punto puede ser esquematizado de la siguiente manera:





## **6.- Regímenes informativos de AFIP vigentes para empresas agrícolas**

### **Registro fiscal de operadores de granos**

El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, tiene como finalidad agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores y facilitando el adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres.

Este registro está integrado por responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-, que soliciten su inclusión en el Registro.

En cuanto a los requisitos para la inclusión en el registro, se tiene que presentar la declaración jurada usando el formulario 937 (para emitirlo se utiliza el programa aplicativo "AFIP- REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS- VERSION 3.0") y acreditar la condición de empleador, de responsable inscripto en IVA, impuesto a las ganancias y ONCCA. Una vez

presentado el F937 mediante la página web de AFIP, se debe ingresar al servicio “registro fiscal de operadores de granos” y solicitar la inclusión en el registro. Para el caso de productores de granos deben detallar en la solicitud los inmuebles afectados a la actividad y las maquinarias empleadas en la explotación. Para los arrendadores título de la propiedad del inmueble y para el caso de no propietarios fotocopia del contrato de arrendamiento del inmueble afectado a la actividad, como así también copia del resumen de cuenta bancaria con certificación bancaria.

El resultado es puesto a disposición en un plazo de 2 días corridos contados a partir del inmediato siguiente, inclusive, al del ingreso de la solicitud.

De no registrar inconsistencias, el productor debe presentarse en la dependencia en la cual se encuentre inscripto dentro de los 5 días corridos posteriores con la documentación respaldatoria que AFIP solicita.

Si bien no es obligatorio estar inscripto en el registro de operadores de granos, el mecanismo tiene sus ventajas financieras y económicas.

Por ejemplo, al vender los granos se retiene el 8 % en concepto del impuesto al valor agregado y el 2% en concepto de impuesto a las ganancias pudiendo solicitar el reintegro del 85 % de las retenciones del impuesto al valor agregado, siempre que el productor no se encuentre suspendido del registro a la fecha de acreditación del reintegro correspondiente.

Si no estuviera inscripto le retendrían íntegramente el IVA y el 15% de impuesto las ganancias, con el agravante de que no puede solicitar la devolución de las retenciones de IVA que le han realizado.

En cuanto a los principales perjuicios que pueden afectar a los productores, los mismos tienen que ver con la limitación de la cantidad de cartas de porte (se puede emitir entre 4 a 24 cartas máximo según lo que establezca el AFIP), lo cual le restringe la comercialización de granos al productor o intermediario.

Muchos especialistas consideran que el registro de operadores de granos, el cual constituye un mecanismo formal que tiene carácter de sancionatorio, contiene aspectos de inconstitucionalidad por falta de autorización legal.

Desde el punto de vista de la doctrina, sostienen que debe existir un razonable equilibrio entre las exigencias del organismo fiscal y los costos de administración del contribuyente y que en realidad ante las severas consecuencias que sufren los suspendidos y los excluidos, no estamos ante un beneficio, sino frente a sanciones virtuales. La cantidad de inconductas fiscales que produce la suspensión o exclusión es subjetivo y amplio<sup>9</sup>.

### **Registro fiscal de tierras rurales explotadas**

Relativo a este tema, existe un régimen de información llamado Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas (TIRE).

Este régimen está normado por la Resolución General de AFIP número 4096/2017 y se trata de un registro de propietarios y usufructuarios de tierras rurales que releva las operaciones de explotación por cuenta propia o de terceros.

En este registro deben inscribirse (mediante la página web de AFIP) todas las personas humanas, jurídicas y demás sujetos propietarios o terceros usufructuarios de tierras rurales explotadas situadas en el país, que desarrollen cultivo de granos, semillas y legumbres secas o subcontraten dichas tierras.

La inscripción cuenta con 3 módulos de información:

Módulo de empadronamiento del domicilio: En este módulo los propietarios de tierras rurales deben dar de alta todos los domicilios de explotación, seleccionando la información que se encuentra en el sistema registral y

---

<sup>9</sup> IGLESIAS, Sebastian, Las obligaciones fiscales en el contrato de aparcería y la certificación primaria de transferencia de granos, en "consultor agropecuario EEREPAR", septiembre de 2016, tomo 21, página 11.

adicionando datos referidos a número de identificación única del inmueble-partida inmobiliaria, nomenclatura catastral, ubicación en mapa del polígono correspondiente a la nomenclatura catastral informada, cantidad de hectáreas, fecha de ingreso al patrimonio, tipo de titularidad (único propietario, sucesión indivisa, condominio, fideicomiso) y se solicita que se adjunte en formato PDF el título de propiedad y la boleta de impuesto inmobiliario.

Módulo de empadronamiento de la actividad: El ingreso a este módulo puede ser realizado tanto por los propietarios como por los terceros usufructuarios. Se debe seleccionar el domicilio de explotación registrado según el módulo anterior y se ingresan datos específicos de la actividad a desarrollar en el predio, tales como: cantidad de hectáreas explotadas por actividad, N° de RENSPA (Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios), tipo de contrato (arrendamiento, aparcería/mediería, arrendamiento accidental/carta de oferta arrendamiento, asociativo accidental/carta de oferta aparcería, cesión gratuita u onerosa con reserva de usufructo, otro), CUIT de la contraparte, fecha de inicio y de finalización del contrato, forma de retribución pactada y además se solicita se adjunte en formato PDF el contrato de explotación que corresponda y las modificaciones en caso de existir.

Código de registración unívoco: Una vez completada la carga por el ingresante y, a su vez aceptada por la contraparte, el sistema genera un código de registración unívoco que luego es solicitado por otros sistemas tales como Registro Fiscal de Operadores de Granos, Capacidad productiva, etc.

Con anterioridad al dictado de esta resolución los productores debían informar la titularidad de la tierra o contratos de explotación a través de un programa aplicativo y llevando a la dependencia de AFIP la documentación de respaldo donde el verificador controlaba la veracidad de lo presentado manualmente y aceptaba o rechazaba el trámite. Además, el

propietario de la tierra debía presentar una vez al año un régimen de información de todos los inmuebles rurales de su titularidad y los contratos suscriptos sobre esos inmuebles o cada vez que se modifiquen, lo que fuere anterior. La implementación del registro reduce la cantidad de trámites presenciales que deben hacer los contribuyentes.

### **Régimen de capacidad productiva y existencias**

La resolución general del AFIP número 2750/2010, modificada parcialmente por la resolución general 3102/2011, establece que se deben informar las existencias de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- de propia producción y de la capacidad de producción de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola.

Esta obligación se cumple mediante el servicio "PRODUCTORES AGRICOLAS - CAPACIDAD PRODUCTIVA" del sitio web de AFIP y debe cumplimentarse aun cuando el sujeto obligado no disponga, al momento de producir la información, de existencias de productos de propia producción y/o superficie afectada a la producción agrícola.

La información de las existencias de granos y de la capacidad de producción se suministra por cada campaña agrícola en las siguientes fechas:

a) Desde el día 01 al 30 de Septiembre de cada año se deben informar las existencias al 31 de Agosto de granos no destinados a la siembra (cereales, oleaginosos y legumbres secas) de propia producción (stock): Lino, girasol, maní en caja, maní para industria de selección, Maní para industria aceitera, maní tipo confitería, trigo forrajero, cebada forrajera, cebada apta para maltería, trigo candeal, trigo pan, avena, cebada cervecera, centeno, maíz, mijo, arroz, sorgo granífero, soja, trigo blando, trigo plata, maíz flynt o plata, maíz pisingallo, triticale, alpiste, algodón, cártamo, poroto blanco natural oval

y alubia, poroto distinto del blanco oval y alubia, arroz, lenteja, arveja y garbanzo.

b) Desde el día 1 de julio y hasta el día 31 de octubre de cada año se debe informar la superficie agrícola destinada a los cultivos de invierno: Alpiste, arveja, avena, cártamo, Colza/Canola, cebada, centeno, garbanzo, lenteja, lino, trigo, triticale y cualquier otro grano provenientes de cultivos de Invierno.

c) Desde el día 1 de septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de enero del año inmediato siguiente se debe informar la superficie agrícola destinada a los cultivos de verano : Algodón, arroz, girasol, maíz, maní, mijo, soja, sorgo, poroto, y otros granos provenientes de cultivos de verano.

La información indicada en los incisos precedentes debe ser remitida con anterioridad a la comercialización de los productos obtenidos.

Por otro lado la Resolución General numero 3342/2012 (AFIP) establece un régimen de información respecto de la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol independientemente del destino que se le otorgue a los mismos con posterioridad a la cosecha. La información se suministra mediante la página web de AFIP por el servicio "PRODUCTORES AGRICOLAS - CAPACIDAD PRODUCTIVA" y debe cumplirse aun cuando el sujeto obligado no disponga, al momento de suministrar la información, de existencias de tales granos y/o de superficie afectada a la producción agrícola y/o de producción de trigo, maíz, soja y/o girasol. Los plazos para hacerlo difieren según el grano del que se trate:

a) Trigo: desde el día 1 de septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 28 de febrero del año inmediato siguiente, ambos inclusive.

b) Maíz, soja y girasol: desde el día 1° de enero del año inmediato siguiente al inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de agosto de dicho año, ambos inclusive.

Naturalmente este régimen informativo debe ser cumplido con posterioridad a la presentación de la información de la superficie productiva correspondiente a cada grano -de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución General N° 2750 y su modificación-, y con anterioridad al traslado y comercialización de los productos obtenidos.

### **Régimen informativo de silobolsas**

Las silobolsas son bolsas plásticas de polietileno que generan una atmósfera modificada, la cual es responsable de la conservación del material mediante la inhibición de hongos, insectos y levaduras. La utilización de silobolsas permite un almacenamiento de granos, forrajes y subproductos de manera eficiente, segura y libre de contaminación.

Según lo establece la Resolución General 2750/210 de AFIP el productor debe informar la cantidad de bolsas que adquirió, a que proveedor le compró y la fecha y número de facturas recibidas durante la campaña productiva anterior (entre el 1 de septiembre de año anterior y el 31 de agosto del año en que se declara). Asimismo, en caso de no haber adquirido bolsas en algún período se debe informar como: "Sin Adquisición".

Esto complementa la información de las existencias de mercadería que posee el productor; porque AFIP además de saber la cantidad de granos, tiene información de la ubicación de los mismos ya que mediante este régimen tiene conocimiento de las existencias guardadas por el propio productor en silobolsas y las depositadas en centros de acopio (información que se declara mediante los certificados electrónicos de depósito).

Por el otro lado desde el 01/03/2017 a través de la Resolución General 4025-E de AFIP se derogó la Resolución General 3.745 que establecía un régimen de información de operaciones de venta de bolsas plásticas para el almacenamiento de granos (silo bolsa) a cargo de los sujetos que fabriquen dichos productos y los vendan a nombre propio, como así también respecto de quienes vendan a nombre propio —incluso por

cuenta de terceros— tales bienes en carácter de revendedores o intermediarios. Esta medida se tomó teniendo en cuenta que se generalizó la utilización de comprobantes electrónicos a la totalidad de los responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

A través de todos estos regímenes de información, el Fisco esta en condiciones de efectuar un seguimiento personalizado de cada productor, lo que lo llevaría a tener un "stock de control" de la actividad agrícola de cada contribuyente.

El "stock de control" o la "cuenta corriente agraria" se conforma por la suma de las existencias de granos al 31 de agosto de cada año y de la capacidad productiva de las superficies afectadas a los distintos cultivos (ambas informaciones las exterioriza el productor según las disposiciones de la RG AFIP 2750), menos las ventas de granos registradas ante la AFIP según lo previsto por la RG AFIP 2596.

Con la sanción de la RG AFIP 3342 el "stock estático" que surge de las existencias al 31 de agosto, se transforma en "dinámico", algo muy importante para el productor pueda comercializar su producción”<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> ALCORTA, G., Clave: Todo sobre los regímenes de información en el sector agropecuario, en internet: <https://news.agrofy.com.ar/noticia/164882/clave-todo-regimenes-informacion-sector-agropecuario>, (10/04/2017).

## **CAPITULO III**

### **EL IVA EN LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS**

Sumario: 1.- Actividad agropecuaria: tributos que alcanzan a la actividad 2.- IVA: Cuestiones generales sobre el impuesto.- Evolución del tratamiento del sector agropecuario 3.- Tratamiento de los contratos de arriendo, aparcería, y de los fletes en IVA 4.- Saldo técnico y saldo de libre disponibilidad 5.- Caso práctico 6.- Consecuencias de acumular saldos a favor en IVA 7.- Paliativos actuales a la problemática 8.- Propuestas para una reforma tributaria en el agro.

#### **1.- Actividad Agropecuaria: Tributos que alcanzan a la actividad**

En la republica Argentina coexisten tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. La atribución de competencias entre ellos, surge de la Constitución Nacional, por la cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación en materia impositiva.

Corresponde a la Nación la potestad exclusiva y permanente para aplicar derechos de importación, exportación, y tasas postales. En forma concurrente y transitoria la potestad para aplicar impuestos directos y de manera concurrente y permanente para aplicar impuestos indirectos.

Dicho esto queda de manifiesto que corresponde a las provincias la potestad exclusiva y permanente para aplicar impuestos directos<sup>11</sup>

Si bien la constitución nacional divide las potestades tributarias para que no se produzca una doble imposición, desde un punto de vista práctico la sensación que tienen los contribuyentes es que la nación, provincia y municipio gravan la misma base imponible. Concretamente el campo afronta hace ya varios años una presión impositiva elevada que en gran parte surge como consecuencia de la aplicación de alícuotas excesivas. Para tener una referencia cuantitativa de la carga tributaria, las últimas estimaciones indican que entre el 60% y el 65% del excedente que genera un establecimiento agrícola (en condiciones productivas normales) es apropiado por el fisco vía sus distintos impuestos, el resto queda en manos del productor<sup>12</sup>.

Toda empresa agropecuaria debe tener en cuenta los siguientes tributos:

- Impuesto al valor agregado
- Derechos de exportación
- Impuesto a las ganancias
- Impuesto a la ganancia mínima presunta<sup>13</sup>
- Impuesto a los bs personales
- Impuestos a los débitos y créditos
- Impuesto a los ingresos brutos
- Impuesto inmobiliario

---

<sup>11</sup> TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II, Diapositivas de clases teóricas de la materia teoría y técnica impositiva II, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2017)

<sup>12</sup> DEGANO, Nicolás, Sigue elevada la presión impositiva sobre el campo en “Agrofy News” del día 22 de febrero de 2017.

<sup>13</sup> El a rt. 76 de la Ley N° 27.260 derogó el Título V de la Ley 25.063 y sus modificaciones: queda derogado el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2019, de todas aquellas empresas no Pymes, en los términos de la Ley 27.264. El Título II de la Ley N° 27.264 dispuso la derogación del impuesto para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, en los términos del Art. 1° Ley N° 25.300 y normas complementarias, para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2017 y la R.G. (AFIP) 4083-E: se deja sin efecto el régimen de anticipos de impuesto a la ganancia mínima presunta, para anticipos cuyos vencimientos operen a partir del 1/7/2017.

- Impuesto automotor
- Impuesto a los sellos
- Tributos municipales

Todos de suma importancia, pero este trabajo se centra en dos de ellos por tener una particularidad en común: tanto el impuesto al valor agregado (impuesto nacional) como el impuesto sobre los ingresos brutos (impuesto provincial) son impuestos indirectos que tienden a generar grandes saldos a favor del contribuyente.

## **2.- IVA: Cuestiones generales sobre el impuesto- Evolución del tratamiento del sector agropecuario**

El impuesto al valor agregado es un impuesto que grava la capacidad contributiva exteriorizada a través del consumo de bienes y servicios.

Es un impuesto indirecto ya que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva y plurifásico no acumulativo porque el sujeto puede deducir de su impuesto el tributo de la etapa anterior.

La regresividad es un concepto importante a tener en cuenta ya que se trata de un efecto nocivo de los impuestos que gravan el consumo de manera indirecta. Si se relaciona el impuesto al consumo con el ingreso de los consumidores se pone de manifiesto que la tasa de tributación disminuye a medida que el ingreso aumenta, esto se debe a que las personas de mayores ingresos no gastan toda su renta sino que destinan gran parte al ahorro. Esto provoca que no se alcance proporcionalmente a cada sujeto en función de su verdadera capacidad contributiva.

Entre 1975 y 1983 las actividades del sector agropecuario no estaban gravadas con IVA, en tanto que los créditos fiscales derivados de compras de insumos y servicios gravados eran registrados como pérdida. Entre 1983 y 1987 los productos primarios siguieron exentos, pero los

créditos fiscales podían computarse como pago a cuenta de otros impuestos nacionales. A partir de febrero 1990 se gravaron todos los productos del sector agrícola con alícuota general y en el 2003 se dispuso la baja de alícuotas en las ventas de granos al 10.5% (también para los créditos por gastos de laboreos, cosecha y compra de equipos agrícolas). En vista de que los demás costos estaban gravados al 21% la asimetría de tasas llevó a que el IVA dejara de ser neutro.

En 2005 el sector de fertilizantes, fabricantes e importadores, recibió la reducción legal de sus ventas gravadas del 21% al 10.5%.

El IVA es un impuesto que se liquida y se abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial (F2002 por el servicio “Mis aplicaciones web” de la página de la AFIP o F731 mediante el aplicativo Siap). En el tercer párrafo del artículo 27 de la ley de IVA se establece un caso excepcional previsto para las empresas agrícolas: “Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias (...) Los contribuyentes que realicen la opción de pago anual estarán exceptuados del pago del anticipo”.

Por otro lado la Resolución General numero 4010/2017 de AFIP dispuso un procedimiento para que las Micro y Pequeñas Empresas adhieran al beneficio impositivo referido al pago del saldo resultante de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, el cual podrá ingresarse en la fecha de vencimiento correspondiente al segundo mes inmediato siguiente al de su vencimiento original. Este régimen es de suma importancia porque representan un alivio financiero puesto que de no existir, las empresas deberían abonar el impuesto dentro de los 15/20 días posteriores al mes que

se liquida y esto provoca, en ocasiones, que se tengan que abonar saldos de IVA cuando aún no se cobra el resultante de las operaciones.

### **3.- Tratamiento de los contratos de arriendo, aparcería y de los fletes en IVA**

Sin duda alguna los arriendos o aparcerías y los fletes son dos conceptos fundamentales a la hora de abordar el análisis de una empresa agropecuaria, es por ello que me parece interesante analizar brevemente cual es su tratamiento en IVA.

Respecto al tratamiento impositivo del arriendo en el impuesto al valor agregado la locación está exenta siempre que se cumpla, según lo establece la resolución general 1032/2000, que se trate de un predio rural destinado a la actividad agropecuaria. Por otra parte con relación a los bienes considerados inmuebles por accesión (molinos, aguadas, etc.), quedan incluidos dentro de la exención que se le otorga al inmueble rural.

Para el caso particular que conjuntamente con el inmueble exista la locación de bienes muebles por ejemplo pivots para riego, por el criterio de unicidad se considera que estos también se encuentran exentos en el impuesto. Lo que se considera en el principio de unicidad es que lo accesorio sigue a lo principal. En este caso como la locación de inmueble rural se encuentra exenta, aquello que la accede también lo está.

Tratándose de pago en especie de un contrato, es decir la entrega de productos primarios en contraprestación por el arrendamiento de un campo, se considera que constituye dación en pago, configurando una de las modalidades de venta; por lo tanto, si bien el arrendamiento está exento, si la contraprestación es en especie, ésta última está alcanzada por el IVA. Es importante aclarar que ante cualquier otra forma de cancelación del precio del arrendamiento (no en dinero), estamos en presencia de otro tipo de contrato diferente al tipificado en la ley como arrendamiento. Es decir un contrato atípico o innominado.

Sobre la aparcería en el dictamen DAT 81/1992 la AFIP opina que la distribución de los frutos no es una venta, sino el mero reparto de la utilidad objeto del contrato. En consecuencia, no es sujeto del impuesto y no se configura el hecho imponible en el IVA.

Cuando los sujetos asociados realicen operaciones con terceros sobre los bienes obtenidos del reparto, nacerá para cada uno de ellos la obligación tributaria.

Los fletes que salen desde el campo al acopio o planta de acondicionamiento, llevan granos que siguen siendo propiedad del productor, y por ende, el servicio de flete no está asociado a ninguna operación comercial. Los productos pueden ser trasladados:

-Mediante flete propio del productor, en este caso no existe transacción alguna, viajando los mismos con carta de porte emitida por el productor.

-Mediante flete con transporte contratado directamente por el productor a un tercero, emitiendo el primero la carta de porte, y al ser un servicio contratado, el transportista emite una factura al productor gravada al 21% en IVA.

-Mediante flete con transporte contratado a través del acopio o acondicionador. En este caso siempre considerando que la mercadería viaja con carta de porte emitida por el productor el tratamiento es:

i.- Para el productor: el acopio o agente comercial factura al productor que registra el valor del flete como gasto en la liquidación primaria de granos gravándolo con el 21%, habida cuenta de que es mercadería propiedad de este. Al respecto el dictamen 62/20053 expresa como considerando en su texto: “los conceptos que se liquidan en la liquidación primaria de granos- relativos al secado, zarandeo y flete corto que comprende el traslado de la mercadería del lugar de cosecha hasta las instalaciones de intermediario” (...) “aun cuando tengan por objeto poner la mercadería en condiciones adecuadas para su posterior comercialización, son servicios cuyos

destinatario final es el productor, quien resulta ser el propietario de los bienes objeto de tales prestaciones”<sup>14</sup>.

ii- Para el acopio o agente comercial: el flete prestado se factura como se señala en el inciso i), al productor, al 21%y, a su vez, el flete contratado, en el caso de que no lo preste con unidades propias, resultara alcanzado también a la alícuota general.

#### **4.- Saldo técnico y saldo de libre disponibilidad**

El IVA, regido por la ley 23871, grava la venta de cosas muebles, obras locaciones y prestaciones de servicios. A lo largo de la norma el legislador explica claramente quienes son los sujetos alcanzados, cuando nace el hecho imponible, exenciones previstas y por supuesto las cuestiones sobre la liquidación del impuesto.

El impuesto al valor agregado tiene la particularidad de tener dos tipos de saldos: saldo técnico o del primer párrafo del artículo 24 de la ley de IVA y saldo de libre disponibilidad o del segundo párrafo del artículo 24 de la ley de IVA.

El saldo técnico es el que surge de restar del débito fiscal del periodo el crédito fiscal del período. Este saldo se traslada mes a mes y sólo se puede utilizar contra futuros débitos fiscales del impuesto.

Los productores agropecuarios tienen tasas asimétricas de IVA, es decir compran determinados productos como semillas, o contratan servicios como fletes o asesoramiento profesional, pagando una tasa del 21% y cuando venden granos y hacienda lo hacen aplicando un IVA del 10.5%. Como consecuencia de esto los productores tienen permanentemente dinero incautado en saldos a favor no indexables, esto trae aparejado que la inflación atenta contra el poder adquisitivo de ese dinero. Los llamados

---

<sup>14</sup> Inciso III del Dictamen de Asesoría Técnica 62/2005 (AFIP) IVA: Acopio y comercialización de cereales en nombre propio por cuenta de terceros. Alícuotas aplicables a conceptos liquidados en los formularios C. 1116/C y C. 1116/A. Reducción de alícuota.

saldos técnicos de IVA no pueden utilizarse para efectuar el pago de otros impuestos ni transferirse a terceros, se pueden utilizar solamente para compensar impuesto al valor agregado en meses futuros. Como se expuso en el párrafo anterior el crédito fiscal se genera por la compra de insumos y servicios. Las compras básicas en las empresas agropecuarias son arriendos, que se encuentran exentos de IVA, servicios agropecuarios (siembra, cosecha, fumigación, arado, entre otros) y productos fertilizantes que se encuentran gravados con una alícuota reducida del 10,5% y productos agroquímicos, semillas, combustibles, repuestos, fletes, seguros, asesoramiento profesional, entre otros, todos ellos gravados al 21%.

Además de los créditos fiscales en IVA generados por las compras de bienes y servicios se encuentra vigente el decreto numero 814/2001 el cual permite computar como crédito fiscal un porcentaje (que depende de la zona en la que se desarrolle el trabajo) sobre la remuneración bruta de los empleados a cargo de la empresa. Para Tucumán el porcentaje es 7.6% para San Miguel de Tucumán y 8.65% para el resto de la provincia. La reglamentación establece que las obligaciones de la seguridad social deben haber sido ingresadas hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada de IVA para poder computar este crédito fiscal de IVA en la declaración jurada correspondiente al mismo período mensual devengado; en el caso que dicho ingreso se realice con posterioridad a la fecha de vencimiento, el porcentaje se puede computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el que se pagan las contribuciones.

El saldo de libre disponibilidad se origina a partir de las retenciones y percepciones de IVA que los agentes le practican al productor. El monto de las retenciones y percepciones tiene para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, debiendo su importe ser computado en la declaración jurada del período fiscal en el cual se sufrieron.

Al sujeto que esté inscripto en el registro de operadores de granos, no le son aplicables el régimen de retención de la RG (AFIP) 2854-

Régimen general de IVA, RG de percepción de IVA y la RG (AFIP) 830- Régimen de retención del Impuesto a las ganancias. Debiéndose aplicarse, para la retención del impuesto a las ganancias la RG (AFIP) 2118 y para la retención de IVA lo que establece la RG (AFIP). Nro. 2300- B.O 01/10/2007

Las retenciones se practican a las personas físicas, sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado, que revistan en el impuesto al valor agregado la calidad de responsables inscriptos en el momento en que se efectúa el pago de los importes (incluidos aquellos que revistan el carácter de señas o anticipos que congelen precios) atribuibles a la operación.

El importe de la retención se determina aplicando sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente una alícuota del 8% (con devolución sistemática del 7%) para las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos -, excluido arroz, y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas efectuadas por quienes si se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas". Caso contrario se aplica una alícuota del 10,50% (y no puede solicitarse reintegro).

Por su parte, el importe de la percepción a practicar se determina aplicando, sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente, la alícuota del 3% o del 1,50%, cuando se trate de operaciones de venta de cosas muebles, locaciones de obras o locaciones y prestaciones de servicios, que se encuentren gravadas con una alícuota equivalente al 50% de la alícuota general. Corresponde efectuar la percepción cuando el monto de la misma supere \$ 60-, límite que operara en relación a cada una de las transacciones alcanzadas por el régimen de percepción.

En vista a lo planteado respecto de las características del impuesto, modo de cálculo y disposiciones específicas para el caso de las empresas

agropecuarias, surge un problema fundamental que es la acumulación de saldas a favor del productor. Esta situación, que se presenta en la gran mayoría de las empresas agropecuarias, se debe a las tasas asimétricas que se manejan y a la gran cantidad de retenciones de IVA que sufre esta actividad. A lo largo de este capítulo se intenta analizar esta situación y sus posibles soluciones.

### **5.- Caso práctico**

Con el fin de exponer en forma práctica lo mencionado precedentemente presento la situación de “Finca El Milagro SRL” en un periodo anual que va desde agosto del año 2016 a septiembre del año 2017. Se escoge este periodo y no el año calendario por las características particulares de la actividad, es decir atendiendo a su estacionalidad. Todos los datos que se presentan a continuación son datos reales, los cuales reflejan la situación que atraviesa actualmente esta empresa tucumana y de la cual hacen eco muchas otras.

En el cuadro numero 1 (uno) se calcula el debito fiscal generado por todas las ventas. Como se observa todas ellas gravadas al 10,5%. El mismo asciende a \$2.171.449,45. En el grafico n°1 (uno) se aprecia como el grueso de las ventas se da en los meses de Abril (mes en donde comienza la cosecha) a Septiembre, luego disminuyen significativamente en Diciembre mes donde comienza la siembra de la soja y encontrando el punto más bajo en los meses de Enero y Febrero, cuando se está en plena siembra de soja tardía, maíz y poroto.

<b>FINCA EL MILAGRO SRL</b>							
<b>Liquidacion del iva debito fiscal durante el periodo anual comprendido del 08-2016 al 09-2017</b>							
	<b>VENTAS NETAS</b>					<b>TOTAL BASE IMP.</b>	<b>IVA DF 10,5</b>
	<b>SOJA</b>	<b>MAIZ</b>	<b>POROTO</b>	<b>TRIGO</b>	<b>BS USO</b>		
ago-16	\$ 231.995,32	\$ 1.932.430,80				\$ 2.164.426,12	\$ 227.264,74
sep-16		\$ 802.701,69	\$ 1.281.072,32			\$ 2.083.774,01	\$ 218.796,27
oct-16	\$ 293.436,00	\$ 209.328,94				\$ 502.764,94	\$ 52.790,32
nov-16	\$ 395.772,00	\$ 225.466,84		\$ 511.109,50		\$ 1.132.348,34	\$ 118.896,58
dic-16	\$ 107.628,13				\$ 382.805,43	\$ 490.433,56	\$ 51.495,52
ene-17	\$ 581.610,53					\$ 581.610,53	\$ 61.069,11
feb-17	\$ 111.456,00	\$ 207.000,00				\$ 318.456,00	\$ 33.437,88
mar-17	\$ 707.890,51					\$ 707.890,51	\$ 74.328,50
abr-17	\$ 1.046.481,01					\$ 1.046.481,01	\$ 109.880,51
may-17	\$ 2.549.629,02					\$ 2.549.629,02	\$ 267.711,05
jun-17	\$ 1.606.523,16	\$ 379.917,82	\$ 663.402,88			\$ 2.649.843,86	\$ 278.233,61
jul-17	\$ 1.460.240,00	\$ 454.082,39				\$ 1.914.322,39	\$ 201.003,85
ago-17	\$ 890.134,70	\$ 2.201.632,86				\$ 3.091.767,56	\$ 324.635,59
sep-17	\$ 622.641,87	\$ 200.928,39	\$ 623.152,81			\$ 1.446.723,07	\$ 151.905,92
						<b>\$ 20.680.470,92</b>	<b>\$ 2.171.449,45</b>

CUADRO N°1: ELABORACION PROPIA

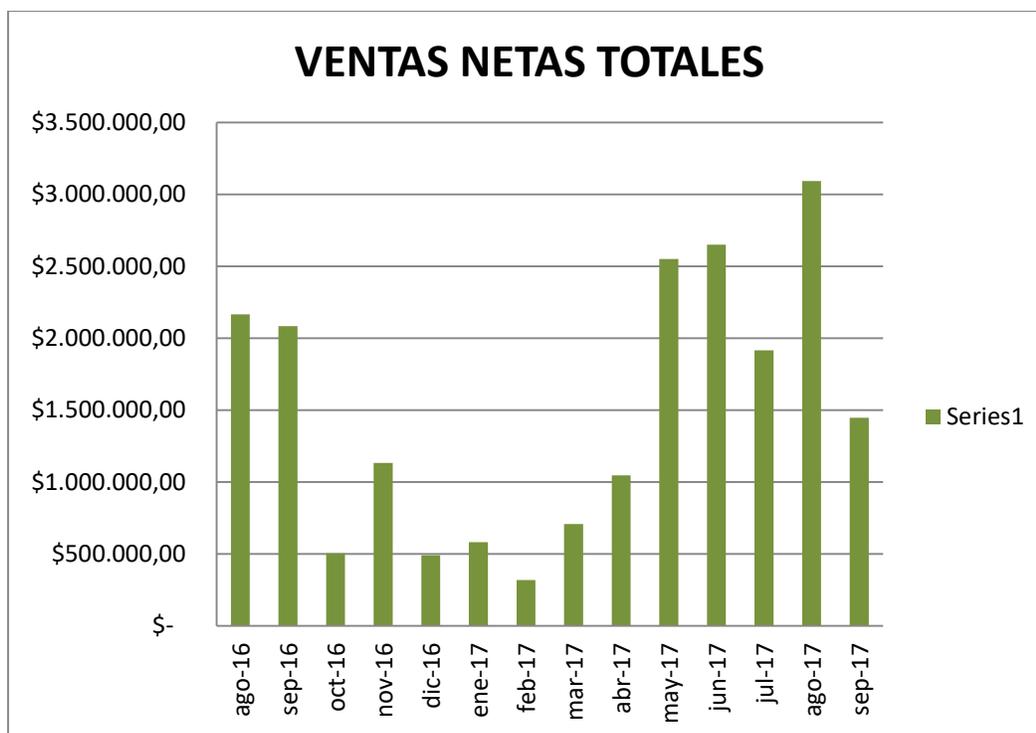


GRAFICO N°1: ELABORACION PROPIA

En el cuadro numero 2 (dos) se calculan los créditos fiscales y se observa que si bien las compras están gravadas a alícuotas del 27%, 10,5% y 21% estas últimas son las de mayor relevancia, ya que representan un 67% del total de créditos fiscales.

En el grafico número 2 (dos) se ve como la línea de color rojo, que representa las compras gravadas al 21% siempre se encuentra por encima de las otras. También muestra como en los últimos meses del año las compras aumentan significativamente, esto es así porque se comienzan a comprar fertilizantes y agroquímicos que se utilizaran en la próxima campaña, así como también se facturan los servicios que acondicionan la tierra para luego sembrar.

<b>FINCA EL MILAGRO SRL</b>					
<u>Liquidacion del iva credito fiscal durante el periodo anual comprendido del 08-2016 al 09-2017</u>					
	<b>IVA CF 10,5%</b>	<b>IVA CF 21%</b>	<b>IVA CF 27%</b>	<b>CF DECRETO 814</b>	<b>TOTAL CF</b>
<b>ago-16</b>	\$ 14.850,15	\$ 150.334,92		\$ 853,16	\$ 166.038,23
<b>sep-16</b>	\$ 184.092,30	\$ 252.754,17		\$ 799,84	\$ 437.646,31
<b>oct-16</b>	\$ 205.659,29	\$ 178.384,31		\$ 1.200,53	\$ 385.244,13
<b>nov-16</b>	\$ 201.795,57	\$ 221.935,46		\$ 1.649,85	\$ 425.380,88
<b>dic-16</b>	\$ 3.184,74	\$ 118.251,22		\$ 1.876,44	\$ 123.312,40
<b>ene-17</b>	\$ 8.487,41	\$ 35.698,83		\$ 1.386,60	\$ 45.572,84
<b>feb-17</b>	\$ 29.339,59	\$ 15.209,56	\$ 489,60	\$ 1.392,84	\$ 46.431,59
<b>mar-17</b>	\$ 3.794,70	\$ 16.315,54		\$ 1.254,18	\$ 21.364,42
<b>abr-17</b>	\$ 2.792,35	\$ 71.075,03		\$ 1.393,54	\$ 75.260,92
<b>may-17</b>	\$ 3.331,62	\$ 131.424,62		\$ 1.532,89	\$ 136.289,13
<b>jun-17</b>	\$ 8.550,09	\$ 172.300,25	\$ 109,01	\$ 2.159,98	\$ 183.119,33
<b>jul-17</b>	\$ 258.637,22	\$ 152.766,07	\$ 98,13	\$ 1.532,89	\$ 413.034,31
<b>ago-17</b>	\$ 49.977,67	\$ 421.688,68		\$ 2.412,35	\$ 474.078,70
<b>sep-17</b>	\$ 99.684,58	\$ 246.296,33	\$ 149,65	\$ 554,64	\$ 346.685,20
<b>TOTALES</b>	<b>\$ 1.074.177,28</b>	<b>\$ 2.184.434,99</b>	<b>\$ 846,39</b>	<b>\$ 19.999,73</b>	<b>\$ 3.279.458,39</b>

CUADRO Nº 2: ELABORACION PROPIA

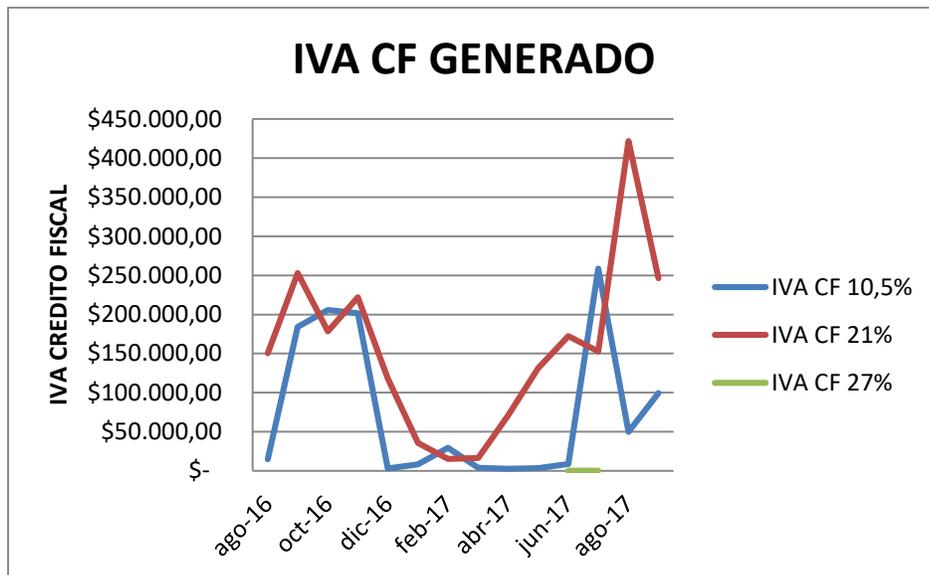


GRAFICO Nº 2: ELABORACION PROPIA

En el grafico numero 3 (tres) que representa los datos consignados en el cuadro numero 3 (tres), se ve como la recta que representan los créditos fiscales se encuentran siempre por encima de los débitos fiscales, esto pone de manifiesto la no neutralidad que este impuesto tiene para el productor agrícola.

<b>Diferencias mes a mes de los creditos fiscales vs los debitos fiscales</b>			
	<b>IVA DF</b>	<b>IVA CF</b>	<b>IVA DF - IVA CF</b>
<b>ago-16</b>	\$ 227.264,74	166038,23	\$ 61.226,51
<b>sep-16</b>	\$ 218.796,27	437646,31	\$ -218.850,04
<b>oct-16</b>	\$ 52.790,32	385244,13	\$ -332.453,81
<b>nov-16</b>	\$ 118.896,58	425380,88	\$ -306.484,30
<b>dic-16</b>	\$ 51.495,52	123312,4	\$ -71.816,88
<b>ene-17</b>	\$ 61.069,11	45572,84	\$ 15.496,27
<b>feb-17</b>	\$ 33.437,88	46431,59	\$ -12.993,71
<b>mar-17</b>	\$ 74.328,50	21364,42	\$ 52.964,08
<b>abr-17</b>	\$ 109.880,51	75260,92	\$ 34.619,59
<b>may-17</b>	\$ 267.711,05	136289,13	\$ 131.421,92
<b>jun-17</b>	\$ 278.233,61	183119,33	\$ 95.114,28
<b>jul-17</b>	\$ 201.003,85	413034,31	\$ -212.030,46
<b>ago-17</b>	\$ 324.635,59	474078,7	\$ -149.443,11
<b>sep-17</b>	\$ 151.905,92	346685,2	\$ -194.779,28
	<b>\$ 2.171.449,45</b>	<b>\$ 2.932.773,19</b>	<b>\$ -761.323,74</b>

CUADRO N° 3: ELABORACION PROPIA

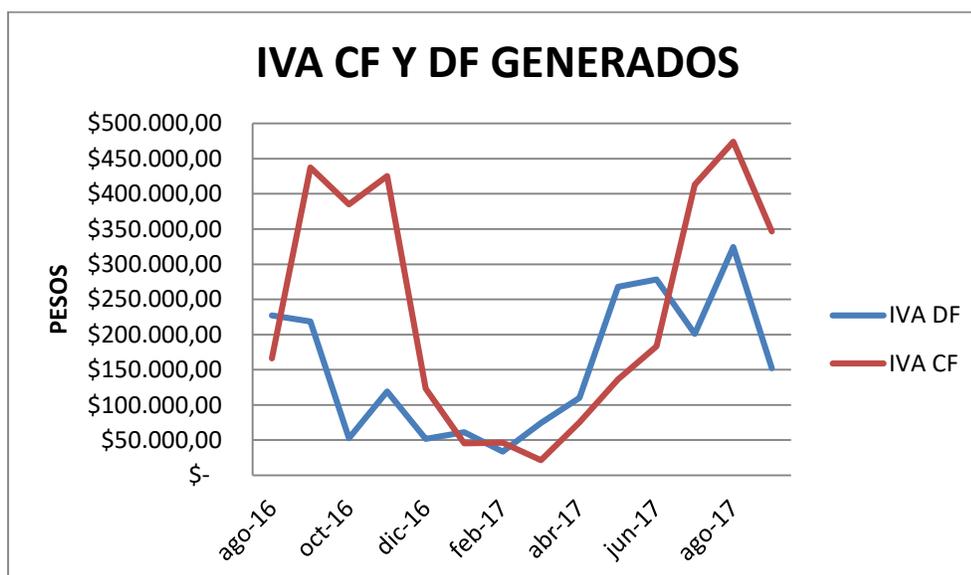


GRAFICO N° 3: ELABORACION PROPIA

En el cuadro numero 4 (cuatro) se presenta la liquidación anual del impuesto; por un lado el saldo técnico acumula un saldo a favor del productor de \$1.572.866,00. Esto representa un 7.60% del total de las ventas netas de la empresa. Éste se compone del saldo que se viene trasladando de años anteriores más la diferencia de los créditos fiscales menos los débitos fiscales acumulados en el año.

Luego, el saldo de libre disponibilidad, que surge de sumar todas las retenciones y percepciones sufridas durante el año más el saldo que se viene trasladando de años anteriores asciende a \$3.505.209,08 representando un 16,94% del total de ventas netas.

Así llegamos al total de saldo a favor que acumulo el productor al finalizar el ciclo productivo: \$5.078.075,08 monto que representa un 25,55% del total de ventas netas del año. Es un monto altísimo que claramente impacta negativamente en las finanzas de las empresas.

<b>FINCA EL MILAGRO SRL</b>	
<u>Liquidacion anual de IVA</u>	
SALDO 1° PARRAFO DEL PERIODO ANTERIOR	\$ 464.857,06
IVA CREDITO FISCAL	\$ 3.279.458,39
IVA DEBITO FISCAL	\$ -2.171.449,45
<b>SALDO 1° PARRAFO</b>	<b>\$ 1.572.866,00</b>
SALDO 2° PARRAFO DEL PERIODO ANTERIOR	\$ 1.839.132,10
RETENCIONES IVA	\$ 1.661.809,76
PERCEPCIONES IVA	\$ 4.267,22
DEVOLUCION DE RET.	0
MONTO UTILIZADO	0
<b>SALDO 2° PARRAFO</b>	<b>\$ 3.505.209,08</b>
<b>SALDO TOTAL IVA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE</b>	<b>\$ 5.078.075,08</b>

CUADRO Nº 4: ELABORACION PROPIA

## **6.- Consecuencias de acumular saldos a favor en IVA**

Cada vez se torna más urgente resolver el problema de la acumulación de saldos a favor en IVA, SAENZ VALIENTE sostiene que las nuevas medidas tomadas por el gobierno de Mauricio Macri respecto a la eliminación de las restricciones de los Registros de Operaciones de Exportación (ROE) para los granos generara un cambio en la matriz de producción, incrementándose la producción del maíz, cuyo cultivo que tiene mayores costos que la soja, y esto va a provocar que el productor tenga más crédito fiscal inmovilizado que nunca. Esto, combinado con el costo de los fletes afectara principalmente a aquellos productores que se encuentren localizados al norte del país, lejos del puerto. En este sentido dicho autor sostiene que “el IVA se pregona como neutro tal como fue concebido debería pagarlo el consumidor final; a los agentes económicos que están en el medio de la cadena no debería generarle ningún efecto. El gran problema es que en la práctica no es neutro. Para el agro es hiper pernicioso”<sup>15</sup>.

Eso implica una clara inmovilización de capital de trabajo, que no devenga intereses y está sujeta a la devaluación e inflación.

Si bien los saldos de libre disponibilidad pueden compensarse con algunos impuestos como el impuesto a las ganancias, los especialistas consideran que las demoras del tramite son dañinas para la economía del productor ya que incluso cuando se asignen los saldos a los anticipos de ganancias y a lo que resulte luego de la declaración jurada, el productor podría haber contado con esos fondos para comprar insumos, alambrados, equipamientos o hasta maquinarias destinadas a la actividad.

Si bien el saldo de libre disponibilidad ofrece más posibilidades de utilización que el saldo técnico, las opciones no son abundantes. El término

---

<sup>15</sup> SAENZ VALIENTE, S., Una carga pesada y oculta: el IVA que retiene el Estado resta capital de trabajo en “Diario La Nación”, Sección Campo, sábado 20 de febrero de 2016, citado por Cecilia LASMARTRES, pagina 6.

“libre” no es representativo de las posibilidades de utilización disponibles. Sería más apropiado denominarlo saldo de disponibilidad restringida ya que no se puede usar para cualquier impuesto: se lo puede usar para cancelar el impuesto a las ganancias, pero no para el impuesto a la participación societaria, ni para las cargas sociales. Tratándose del saldo técnico las posibilidades que nos ofrecen las distintas normativas son nulas.

El costo de oportunidad es utilizado, frecuentemente, en los procesos de toma de decisiones, tanto en el área contable como económica. Desde un punto de vista ideal, el productor debería poder elaborar un listado de posibles alternativas y calcular los resultados esperados de acuerdo con cada una de ellas, eliminar las carentes de atractivo y centrarse en un número concreto de opciones. El rechazo de algunas de estas alternativas determina el nacimiento del costo de oportunidad.

La toma de decisiones en un mundo de escasez implica renunciar al resto de opciones, lo que supone el sacrificio de hacer otra cosa. Esa opción a la que se renuncia se denomina costo de oportunidad<sup>16</sup>.

Me baso en este concepto para poder determinar la implicancia económica de los saldos a favor que se acumulan. Tiene implicancia económica ya que como consecuencia de esto, la empresa se abstiene de aplicar ese dinero (de su propiedad) en otras alternativas. Para ejemplificar el costo que tiene ese dinero inmovilizado planteo dos escenarios posibles.

El primero se trata de un préstamo adquirido por la empresa para hacer frente al pago de productos químicos y silobolsas para la campaña próxima. El segundo, de un depósito de dinero en una entidad financiera en un plazo fijo.

Escenario 1: El día 08/09/2017 “Finca el Milagro SRL” tomó un préstamo en el banco Patagonia. El mismo es de \$750.000 de capital, y debe ser amortizado en 24 cuotas mensuales el cual devenga una tasa de interés

---

<sup>16</sup> GONZALES DIAZ, B., El costo de oportunidad como herramienta empresarial”, Seminario de la Universidad de Ciencias Económicas de Oviedo, pagina 10.

de 26.50% anual nominal sobre saldo deudor. Tal y como lo muestra el cuadro numero 5 (cinco) el total de intereses que la empresa terminara pagando asciende a \$224.343,85; si a este monto le sumamos los impuestos que se pagan en cada cuota llegamos a una cifra total de \$250.760,85.

<b>PRESTAMO TOMADO EL DIA 08/09/2017 POR FINCA EL MILAGRO SRL</b>					
<b>CUOTA</b>	<b>F/PAGO</b>	<b>CAPITAL</b>	<b>INTERESES</b>	<b>IMPUESTOS</b>	<b>TOTAL</b>
1	08/09/2017	23.908,15	16.880,14	1.772,41	42.560,70
2	09/10/2017	24.654,80	15.814,88	1.660,56	42.130,24
3	08/11/2017	24.587,31	16.805,66	2.016,67	43.409,64
4	11/12/2017	26.160,84	13.759,52	1.651,14	41.571,50
5	08/01/2018	26.118,20	14.644,96	1.757,39	42.520,55
6	08/02/2018	27.260,36	12.696,75	1.523,61	41.480,72
7	08/03/2018	27.106,01	13.877,24	1.665,27	42.648,52
8	09/04/2018	28.244,18	12.005,53	1.440,66	41.690,37
9	08/05/2017	28.514,58	12.197,82	1.463,74	42.176,14
10	08/06/2018	29.003,18	11.928,82	1.431,46	42.363,46
11	10/07/2018	30.113,72	10.199,83	1.223,98	41.537,53
12	08/08/2018	30.201,51	10.885,22	1.306,23	42.392,96
13	10/09/2018	31.564,33	8.621,98	1.034,64	41.220,95
14	08/10/2018	31.850,05	8.835,35	1.060,24	41.745,64
15	08/11/2018	32.458,74	8.380,40	1.005,65	41.844,79
16	10/12/2018	33.507,58	6.911,32	829,36	41.248,26
17	08/01/2019	34.037,86	6.633,81	796,06	41.467,73
18	08/02/2019	35.033,63	5.299,88	635,99	40.969,50
19	08/03/2019	35.551,08	5.079,23	609,51	41.239,82
20	08/04/2019	36.404,04	4.141,05	496,93	41.042,02
21	08/05/2019	37.076,09	3.682,96	441,95	41.201,00
22	10/06/2019	38.101,45	2.371,22	284,55	40.757,22
23	08/07/2019	38.834,13	1.767,74	212,13	40.814,00
24	08/08/2019	39.708,18	922,54	96,87	40.727,59
		<b>750.000,00</b>	<b>224.343,85</b>	<b>26.417,00</b>	<b>1.000.760,85</b>

CUADRO N°5: ELABORACION PROPIA

Escenario 2: Utilizando el simulador de plazos fijos que ofrece la página del Banco Nación, calculo el rendimiento que obtendría si al monto del saldo a favor acumulado de \$5.078.075,08 inmovilizado, en manos del fisco, se lo deposita en un plazo fijo. Si se lo deposita por un plazo de 30 días (plazo mínimo permitido) el productor obtendría una renta de \$88.714,11 mientras que si lo mantiene 365 días (plazo máximo permitido) sería de \$1.117.308.53.

Por un lado vemos, en el caso del préstamo, cuanto dinero se ahorraría la empresa ya que de tener ese monto de dinero disponible claramente no tendría necesidad de pedir un préstamo. Por otro lado se analiza la renta que se obtendría de operar con ese dinero en el mercado financiero.

El costo de oportunidad es de difícil determinación ya que son miles los caminos alternativos que podrían tomarse, y cada uno de ellos genera resultados diferentes. Pero considero interesante plantear estos dos, los más sencillos y cotidianos para ejemplificar que sea cual sea la alternativa por la que se opte, mover ese capital siempre será más beneficioso que mantenerlo ocioso.

Por supuesto nada puede hacer el productor para cambiar esta situación, la solución debe venir de la mano de un cambio en la política fiscal del país y consecuentemente en las normas.

Canal Sucursal Electrónico

Plazo	No Aplica	30 días
Capital	No Aplica	\$5.078.075
Intereses ganados	No Aplica	\$88.714,11
Monto total	No Aplica	\$5.166.789,11
TNA	No Aplica	21,25%

[Volver a simulador](#)

El uso de este simulador no implica celebrar contrato alguno con el Banco de la Nación Argentina. La exhibición de los productos, servicios o información financiera que se brinda a través del mismo, sólo tiene carácter informativo y orientativo para el interesado respecto de los depósitos a plazo fijo se realicen por home banking, cajeros automáticos y sucursales del Banco de la Nación Argentina.

**Simulador de plazo fijo del Banco Nación: deposito a 30 días.**

Canal

Canal	Sucursal	Electrónico
Plazo	No Aplica	365 días
Capital	No Aplica	\$5.078.075
Intereses ganados	No Aplica	\$1.117.308,53
Monto total	No Aplica	\$6.195.383,53
TNA	No Aplica	22,00%

Volver a simulador

El uso de este simulador no implica celebrar contrato alguno con el Banco de la Nación Argentina. La exhibición de los productos, servicios o información financiera que se brinda a través del mismo, sólo tiene carácter informativo y orientativo para el interesado respecto de los depósitos a plazo fijo se realicen por home banking, cajeros automáticos y sucursales del Banco de la Nación Argentina.

02:04 p.m.  
25/10/2017

### Simulador de plazo fijo del Banco Nación: Depósito a 365 días

## **7.- Paliativos actuales a la problemática**

A continuación planteo distintas alternativas para amedrentar el problema de acumulación de saldos a favor en IVA. Ninguna es una solución definitiva o de fondo, simplemente se trata de alternativas paliativas, ya que no se han adoptado medidas concretas para solucionar este problema. Por otro lado es importante mencionar que todas ellas conllevan un gran trabajo administrativo, lo que implica un costo en dinero para el productor ya que debe asesorarse por profesionales para que estos lo orienten en su ejecución.

Del punto 1 al 4 se trata de alternativas que ayudan a disminuir el saldo de libre disponibilidad; del 5 al 7 se trata de alternativas que ayudan a disminuir el saldo técnico o del primer párrafo del artículo 24, que en definitiva es el más conflictivo.

**1) Compensación con otros impuestos.** Si el productor cuenta con saldos de libre disponibilidad de IVA, el mismo puede ser utilizado para compensar con otros impuestos nacionales. La AFIP permite compensar este saldo a favor con el impuesto a las ganancias; ganancia mínima presunta; bienes personales y multas en general; pero no pueden compensarse bajo ningún punto las obligaciones correspondientes a los recursos de la seguridad social ni sus accesorias. En el artículo número 9 de la Resolución General de AFIP N° 3100/2011 se establece un caso excepcional en donde los acopiadores, cooperativas, consignatarios, de cereales a término incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas" pueden compensar las sumas de las retenciones a ingresar con los saldos a favor de libre disponibilidad en dicho gravamen, cualquiera sea su origen (pagos a cuenta, retenciones y/o percepciones sufridas por aplicación de cualquiera de los regímenes vigentes). Esta es en la única situación particular donde las retenciones a ingresar pueden ser "pagadas" mediante compensación.

Veamos el siguiente caso a modo de ejemplo: Suponemos que nuestra empresa del caso práctico, Finca el Milagro SRL posee \$50.000 de saldo del 2º párrafo del art. 24 de la ley de IVA y a su vez el saldo de impuesto a las ganancias a pagar es de \$30.000 y el de ganancia mínima presunta asciende a \$15.000; en este caso el productor podrá compensar los saldos a pagar de dichos impuestos con su saldo a favor de IVA y le quedará un remanente de \$5.000 que podrá usar contra anticipos o futuras declaraciones juradas de IVA. De esta forma en lugar de abonar en efectivo, lo hace por medio de compensación.

**2) Certificado de exclusión de retenciones y percepciones:** En la Resolución General 2226/07 la AFIP prevé la posibilidad de solicitar la exclusión del régimen de retenciones, percepciones y pagos a cuenta de IVA por el término de seis meses. Esto le permite a los contribuyentes que revistan el carácter de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado tener la oportunidad de recuperar el saldo a favor de libre disponibilidad que posean. Para hacer uso de esta opción los contribuyentes deben tener, entre otras, actualizada la/s actividad/es que desarrollan, el domicilio fiscal, haber presentado las últimas 12 declaraciones juradas vencidas de IVA al momento de la solicitud, las declaraciones juradas de ganancias, bienes personales y ganancia mínima presunta del último período fiscal, haber cumplido con la obligación de presentación de las 12 últimas declaraciones juradas de los recursos de la seguridad social, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud. Además no debe registrar deudas vencidas ante la AFIP y poseer saldo de libre disponibilidad, que surja de la última declaración jurada del impuesto al valor agregado vencida a la fecha de solicitud. Dicho saldo debe ser equivalente, como mínimo, al 20% del promedio del impuesto determinado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado mencionadas anteriormente, con excepción de aquellos contribuyentes cuyas operaciones estén gravadas con alícuota

reducida, a quienes se les aplica distintas pautas de control tendientes a verificar la condición indicada.

Al comienzo del capítulo se menciona la Resolución General AFIP número 4010/2017 que regula las condiciones para acceder a los beneficios de la ley 27.264 (Régimen de fomento de inversiones para PYMES) cuando se comenta que brindaba la posibilidad para las pequeñas y medianas empresas de pagar el IVA con un diferimiento de tres meses; otro beneficio que contiene la misma norma es que plantea, fomentando el desarrollo y crecimiento de las micro, pequeñas y medianas empresas, un procedimiento simplificado para que las mismas obtengan el certificado de exclusión de los regímenes de retención, percepción y/o pago a cuenta del citado gravamen. Los requisitos para que las pequeñas y medianas empresas –tramo 1- puedan solicitar este certificado es que sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado arrojen un saldo de libre disponibilidad durante 2 períodos fiscales consecutivos anteriores al pedido y deben además poseer un saldo de libre disponibilidad en la última declaración jurada del impuesto al valor agregado vencida a la fecha de la solicitud, equivalente como mínimo, al 10% del promedio del impuesto determinado en las declaraciones juradas de los últimos 12 períodos fiscales. Para las Micro Empresas – personas humanas sector servicios- dicho saldo puede ser inferior al porcentaje anteriormente mencionado. Los certificados son otorgados automáticamente una vez superados otros controles sistémicos pertinentes. Se trata de un proceso mucho más rápido y menos burocrático que el trámite ordinario.

**3) Reintegro de retenciones.** Se encuentra regulado por la Resolución General 2300/07 AFIP y a los fines de disponer del reintegro sistemático de las retenciones se deben cumplir con los requisitos y condiciones que AFIP establece en dicha norma. Con respecto al productor o del acopiador, los mismos deben integrar el "Registro fiscal de operadores de granos y legumbres secas" y no encontrarse suspendidos a la fecha en que AFIP

proceda a la acreditación del reintegro correspondiente. Todas las operaciones primarias de compraventa deben documentarse mediante la "Liquidación Primaria de Granos" y la operación debe encontrarse registrada ante la Administración Federal. El importe de la retención practicada debe estar informado por el agente de retención utilizando los códigos que se indican en el Anexo II de la RG 2300/07; de la misma manera, los productores deben utilizar dichos códigos para cargar las retenciones en sus declaraciones juradas mensuales las cuales deben confeccionarse mediante el programa aplicativo SIAP (F731).

El monto efectivamente reintegrado en concepto de retenciones sufridas debe ser informado por los productores o acopiadores en sus declaraciones juradas correspondientes al mes de la acreditación, disminuyendo estos importes el saldo de libre disponibilidad.

Los porcentajes a ser reintegrados son el 7% (del IVA Retenido del 8%) por la venta de Granos y Legumbres, el 9% (del IVA Retenido del 18%) por la venta de Arroz y en el caso de ventas hechas por beneficiados por regímenes de exclusión de IVA, el reintegro sistemático es por todo el IVA retenido.

**4) Transferencia a terceros.** Esta alternativa se encuentra legislada por la Resolución General de AFIP1466/03. La finalidad del régimen es transferir a terceros, el saldo de libre disponibilidad en el Impuesto al Valor Agregado, a fin de que estos últimos lo utilicen para cancelar sus propias deudas impositivas. Para poder obtener la autorización de AFIP de la transferencia del saldo a favor de libre disponibilidad, se debe verificar fehacientemente la existencia y legitimidad de los créditos del peticionante y este no debe adeudar obligaciones impositivas y/o previsionales, líquidas y exigibles, a la fecha de presentación de la solicitud de cada una de ellas y por supuesto tiene que haber detraído el importe del crédito impositivo solicitado para su transferencia, de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al último período fiscal inmediato anterior a la fecha de

presentación de la solicitud de convalidación. Desde la fecha que esté formalmente admitida la solicitud hasta la fecha de notificación del acto administrativo que haga lugar a dicha solicitud, el crédito genera intereses a favor del peticionante.

Una vez notificado sobre la procedencia de la convalidación del saldo a favor ya se puede solicitar su transferencia ante la dependencia en la que se encuentra inscripto el contribuyente.

A tal fin se presenta una multinota, informando respecto de cada cesionario, apellido y nombres, denominación o razón social, C.U.I.T., como asimismo el importe que se pretende transferir.

Con los datos informados, la dependencia interviniente genera sistémicamente y entrega dos ejemplares del formulario F. 356 por cada uno de los citados cesionarios, el que, intervenido por el juez administrativo competente, sirve de comunicación suficiente de la aceptación de la solicitud de transferencia efectuada.

**5) Bonos de crédito fiscal en IVA.** En el 2016 se aprobó y entro en vigencia la ley 27264 “programa de recuperación productiva” más conocida como ley de fomento pyme. La misma establece varios beneficios para las empresas que estén categorizadas como micro, pequeñas o medianas empresas. Los beneficios son: eliminación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta para los ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2017; respecto al impuesto sobre débitos y créditos pueden ser computados el 100% como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias por las empresas que sean consideradas “micro” y “pequeñas” y en un 50% por las industrias manufactureras consideradas “medianas” -tramo 1-; y referente al IVA, como ya se menciona anteriormente las micro y pequeñas empresas pueden pagar el saldo del impuesto a los 60 días de vencida la declaración.

El beneficio que nos interesa a fin de tratar el tema de los saldos de IVA a favor es aquel que se refiere a la promoción de inversiones. Las Micro, Pequeñas y Medianas empresas pueden descontar en el Impuesto a las

Ganancias el 10% de las inversiones en bienes de capital y obras de infraestructura; y en la medida que surjan saldos a favor por esas inversiones en el IVA se le otorga un bono que sirve para descontar contra otros impuestos nacionales. Este bono permite que el crédito fiscal generado por la compra de un bien de capital no continúe generando saldo técnico a favor del contribuyente sino que se le pueda utilizar para pagar otros impuestos, tal y como puede hacerse con el de libre disponibilidad.

**6) Contratos de maquila o facón.** Para evitar estos inconvenientes financieros existe una alternativa que puede ser interesante de analizar al efecto de no quedar atrapados con ese dinero inmovilizado, la misma se perfecciona con un contrato de Maquila o de Facón.

Con este tipo de acuerdos la empresa agrícola entrega granos al industrial, las plantas lo procesan y entregan el producto industrializado. A partir de ese momento la empresa agrícola comienza a vender el producto al 21% y no granos al 10,5%. De esta manera la empresa comenzará a recuperar el saldo técnico de IVA acumulado. En la Argentina, el contrato de Maquila es un convenio agroindustrial y está regulado por la Ley 25.113 de 1999, la misma define a la maquila como el contrato en el cual un productor agropecuario se obliga a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar, en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes. Es así como el productor agropecuario entrega la materia prima, conservando el derecho de propiedad sobre la misma durante todo el proceso de transformación, y recibe como pago un porcentaje del producto elaborado. El industrial realiza la elaboración de la materia prima (de la que es depositario) y retiene para sí un porcentaje del producto manufacturado. La ley exige que los productos que las partes se reparten entre ellos sean de idéntica calidad. Este contrato ofrece como ventajas que en ningún caso esta relación constituye actividad o hecho económico imponible (lo cual se deriva de que no se realiza compraventa ni permuta de la materia prima).

Esto alcanza a productos tales como carne, leche, madera y granos, entre otros, con la sola excepción del vino que se rige por leyes especiales, además que obtiene el derecho de participar en los productos resultantes en las proporciones que se convengan.

**7) Diversificación de actividades:** Existen algunas actividades que el productor puede realizar para aprovechar los saldos a favor. Se debe optar por actividades que estén gravadas al 21% y que por su naturaleza no requieran demasiadas compras, la venta de forrajes verdes como el alfalfa es un ejemplo de una actividad que responde a ambas condiciones; otras actividades podrían ser venta de azúcar, servicio de fletes, engorde de cerdos, etc. Pero no es tan simple. Muchos productores no tienen la intención de diversificar sus actividades, o no cuentan con los fondos o los conocimientos suficientes como para hacerlo. Obviamente que esto conlleva un doble esfuerzo al productor, porque debe pensar y actuar en otras actividades secundarias y para ello debe analizar cuánto le representa en dinero inmediato y compararlo con el esfuerzo del desarrollo de una tarea que no venía haciendo y, en el caso de revestir la condición de liquidación mensual y pago de IVA anual, el costo financiero de perder esta condición debido a que ya no tendrá actividad únicamente agropecuaria.

A modo de ejemplo, suponemos un productor agrícola que complementa su actividad con venta de fardos y rollos de alfa:

La venta de fardos y rollos y/o el servicio de enfardado se encuentran gravados a la tasa del 21%. De esta manera el productor que pueda realizar esta tarea, al vender estos productos o al prestar el servicio, debe cobrar la alícuota general y de esta manera puede reducir en parte su saldo técnico. Un ejemplo práctico por cada \$100.000 de ingresos más IVA:

Venta de Fardos	
Venta	100.000
IVA	21.000
Retención Ganancias	1.760
Ingresos Brutos	4.000
Flujo Neto	115.240

Venta de Granos	
Venta	100.000
IVA	10.500
Retención IVA	8.000
Retención Ganancias	1.760
Ingresos Brutos	1.000
Retención Ganancias	99.740

Esta situación de flujo neto que se da comparando la situación de ventas de fardos versus la venta de granos es en lo inmediato, ya que el productor recibe esos valores comparativos en iguales momentos.

Obviamente no es una tarea sencilla, ya que se trata de otro emprendimiento que agrega al que ya tiene, con las ventajas (disminución de saldo técnico, mayores ingresos, diversificación del riesgo de única actividad, etc.) y desventajas (probablemente más personal afectado a la actividad, nuevos circuitos comerciales, etc) que ello supone.

## **8.- Propuestas para una reforma tributaria en el agro**

La acumulación de saldos a favor en IVA es tema de actualidad y de debate en todos los foros y jornadas tributarias del país. Así como también se encuentra en la agenda del gobierno de turno como cuestión relevante a tratar.

Ante dicha problemática URETA, DIAS Y CARELLI, en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el colegio de graduados de ciencias económicas, proponían dos alternativas como solución al problema; “alternativa 1: sin duda la mejor alternativa, desde el punto de vista técnico sería darle a estos saldos técnicos inmovilizados el carácter de libre disponibilidad, para que los productores pudieran compensarlos contra otros impuestos, pedir la acreditación o devolución de los mismos; Alternativa 2: una alternativa second best en caso de no prosperar la aplicación del

mecanismo expuesto en la alternativa 1, es la de convertir los saldos en bonos...”<sup>17</sup>.

Sostienen que dichos bonos podrían computarse para cancelar el impuesto incluido en la adquisición de bienes de capital a los efectos de facilitar la inyección de inversiones en tecnología, favoreciendo el incremento de la productividad en el sector.

Asimismo debe contemplarse que desde 1983 a 1987 rigió un régimen en el que se permitía al productor utilizar sus créditos de IVA para compensar con el pago de otros impuestos, y se encontraban exentas de IVA todas las ventas de la actividad agropecuaria. Al respecto debe contemplarse que gran parte de los productos agropecuarios se destinan a exportación, y con dicho régimen los exportadores evitaban la acumulación de saldos a favor a reclamar al Estado<sup>18</sup>.

Al respecto, SAENZ VALIENTE sostiene que “no tiene sentido gravar con el IVA los granos y la hacienda. La ley prevé que la AFIP debe devolverle el IVA al exportador. Es mucho más lógico gravar el durazno en lata, la carne procesada o la milanesa de soja, que gravar el producto en bruto que es lo que se exporta. Además la población de bajos recursos accedería a la fruta, verdura y carne sin pagar IVA”<sup>19</sup>.

Como síntesis de lo antes mencionado enumero una serie de alternativas que si bien no son posibles de implementar en la actualidad, ya que las normas vigentes no las prevén están en el fuero del debate y seguramente serán tenidas en cuenta por parte del Estado para futuras reformas tributarias.

---

<sup>17</sup> URETA D., DIAZ S. Y CARELLI S. Dilema de la actividad agropecuaria en el IVA. Alicuotas diferenciales versus tasa generalizada. COMISION N°2 “problemática fiscal de la actividad agropecuaria”, XXXIV Jornadas Tributarias CGCE, Ciudad de Mar del plata, 18, 19 y 20 de noviembre de 2004, Ed. Osmar D. Buyatti, pagina 262.

<sup>18</sup> LASMARTRES, C., En los 80 el agro no cargaba con el IVA. Antes de 1990 los productores del agro no estaban gravados en “Diario La Nación”, Sección campo, sábado 20 de febrero de 2016, pagina 6.

<sup>19</sup> SAENZ VALIENTE, S., En los 80 el agro no cargaba con el IVA. Antes de 1990 los productores del agro no estaban gravados en “Diario La Nación”, Sección campo, sábado 20 de febrero de 2016, pagina 6.

- 1) Permitir que los denominados saldos técnicos sean aplicables a cuenta de otros impuestos nacionales (tal como se ha dispuesto para el sector de fertilizantes).
- 2) La devolución automática del crédito por parte del Fisco a pedido del contribuyente.
- 3) Emitir un bono para que el productor, que tiene crédito fiscal, pueda insertarlo en el mercado. Bonos para compras de maquinarias, equipamientos, rodados, fertilizantes y plaguicidas de industria nacional, como fomento a la utilización de estos últimos.
- 4) Desgravar de IVA a la venta de granos, es decir, habría que volver a la fórmula de 1983 y permitir que los créditos fiscales acumulados se utilicen para pagar otros impuestos. Ello sería lógico, porque la mayor parte de la producción se exporta. Se evitaría de tal modo el reintegro de IVA a los exportadores.
- 5) La posibilidad de optar por renunciar a los saldos a favor de IVA para así tomarlo como una pérdida y aprovecharlo para el impuesto a las ganancias.

## **CAPITULO IV**

### **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS TUCUMÁN**

Sumario: 1.- Características generales del impuesto 2.- Calculo del impuesto 3.- Convenio multilateral 4.- Regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos Tucumán 5.- Régimen especial de franquicia tributaria 6.- Caso practico 7.- Paliativos actuales 8.- Criticas al régimen impositivo provincial actual

#### **1.- Características generales del impuesto**

Como se vio en el capitulo anterior las provincias pueden establecer impuestos indirectos de manera concurrente con la Nación. Es por ello que la Nación debe coordinar y armonizar las estructuras tributarias y en particular el diseño del gravamen para que la presión tributaria ejercida en conjunto no sea demasiado elevada. La ley de Coparticipación Federal N° 23.548 establece las pautas uniformes a las que deben sujetarse las provincias en el diseño del impuesto sobre los ingresos brutos.

El antecedente de este impuesto es el impuesto a las actividades lucrativas implementado en 1948 por la provincia de Buenos Aires, el cual posteriormente se generalizo a todas las provincias y a la ciudad de Bs.As.

La pretensión de este impuesto es gravar la riqueza producida en cada provincia manifestada en las transacciones con bienes y servicios que se realizan dentro de su territorio.

Podemos destacar que el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán es recaudado por la Dirección General de Rentas Tucumán y que se trata de un impuesto real, acumulativo o en cascada, plurifásico, regresivo, indirecto, general y territorial. Plurifásico porque se aplica en todas las etapas de la actividad económica y asume el carácter de impuesto acumulativo (están gravadas todas las actividades de la cadena económica); regresivo ya que no tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto y para determinar indirectamente dicha capacidad tiene en cuenta cual es su consumo; indirecto porque el sujeto que lleva a cabo las operaciones gravadas y por lo tanto es responsable de la liquidación y pago del tributo, no es en definitiva quién lo soporta, sino que los traslada con sus costos al precio que termina pagando el contribuyente de hecho; general porque grava en forma generalizada las exteriorizaciones de riqueza y por último territorial porque es de aplicación provincial con relación a los montos de ingresos logrados por actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción.

El período fiscal a los fines de este impuesto es el año calendario y el pago se hace por el sistema de anticipos, calculados sobre base cierta, los que tienen el carácter de declaración jurada.

## **2.- Cálculo del impuesto**

Este gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados – cuando se trata de sujetos que tienen obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial - durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. La norma considera ingreso bruto al valor o monto total (en dinero, especie o servicios) devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones obtenidas por los servicios, la

retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

Un caso especial se da cuando el precio se pacta en especie, en ese caso el ingreso bruto esta constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha que genere el devengamiento. A la base imponible determinada conforme se indica precedente se deben deducir las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones, descuentos, los importes correspondientes a envases y mercaderías devueltas por el comprador y el importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan sido computados como ingreso gravado en cualquier período fiscal.

A dicha base imponible se le deben aplicar las alícuotas que establece la dirección general de rentas Tucumán según la actividad de la que se trate.

Si un contribuyente desarrolla la actividad sólo en una jurisdicción, y no se involucran otras, debe inscribirse como contribuyente local, caso contrario deberá inscribirse en convenio multilateral.

### **3.- Convenio multilateral**

Todas las provincias recaudan impuestos para hacer frente a sus erogaciones locales. En cada jurisdicción rige un Código Fiscal y leyes impositivas que establecen las alícuotas para cada año. Para evitar que dos provincias discutan sobre un mismo hecho imponible existe el convenio multilateral, que establece el tratamiento fiscal de las operaciones comerciales. El objetivo del Convenio es evitar la incidencia del impuesto sobre los Ingresos Brutos en forma repetida sobre un mismo hecho

imponible. Por eso, la ley determina cómo distribuir la base imponible en función de porcentajes (Régimen General) o criterios de afectación directa (Regímenes Especiales).

Las Situaciones que originan la obligación de adherirse al convenio multilateral son:

- a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) que todas las etapas de industrialización o comercialización se efectúen en una o más jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otras y otras;
- d) o que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicadas o utilizadas económicamente en otra u otras jurisdicciones.

La venta de productos agrícolas, se encuentra prevista dentro de los regímenes especiales que prevé el convenio multilateral en su artículo 13. El mismo establece que en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible.

#### **4.- Regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos Tucumán**

**Retenciones.** La Resolución General numero 23/2002 (y sus modificatorias) de la Dirección General de Rentas establecen en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos un régimen de retención anual de ingreso anticipado mensual que se aplica a los sujetos que desarrollen actividad en la Provincia de Tucumán. Las mismas son retenidas por los obligados a actuar como agentes de retención (los designados por la DGR mediante resolución dictada), por las operaciones realizadas en el año calendario con los sujetos pasibles de retenciones y se debe realizar en el momento de efectuarse cada pago. La retención se practica sobre el importe neto del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de responsable inscripto ante el referido tributo y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación.

El monto efectivamente retenido tiene para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado.-

El anexo v de la norma trata específicamente la actividad agropecuaria y establece que el porcentaje aplicable para esta actividad es:

- 1) Para contribuyentes locales inscriptos en esta jurisdicción 1,4% sobre el 100% del importe neto pagado.
- 2) Para contribuyentes de Convenio Multilateral inscriptos en esta jurisdicción o con alta en la misma: Si encuadran en el régimen general (artículo 2º) se aplica el 0,7% sobre el 100% del importe neto pagado. Caso contrario, que se encuadren en el régimen especial (artículos 6º al 13º) se aplica el 1,4% sobre el importe pagado neto de IVA y en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral le corresponde a esta jurisdicción.

**Percepciones:** El régimen de percepciones esta normado por la Resolución general de la D.G.R numero 86/00 y sus respectivas modificaciones. Los agentes de percepción (sujetos designados por la D.G.R) están obligados a percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán. La percepción debe practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación; el instrumento es constancia suficiente de la percepción practicada.-

Se considera precio neto a efectos de practicar la percepción al importe total facturado, por todo concepto, al que se detrae únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos. La alícuota aplicables para contribuyentes locales es de tres con cincuenta por ciento (3,50%) mientras que para contribuyentes de Convenio Multilateral setenta y cinco por ciento (1,75%).

El monto efectivamente percibido tiene para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado.-

**Recaudación bancaria:** Es un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos normado por la Resolución General 80/03 (D.G.R) y sus modificatorias, para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la provincia de Tucumán que se aplica sobre los importes en pesos y dólares estadounidenses, que sean acreditados en todas las cuentas, cualquiera sea su naturaleza y/o especie, abiertas en las entidades financieras. La recaudación del impuesto debe practicarse al momento de acreditar el importe correspondiente, sobre el ciento por ciento (100%) del mismo. Sobre este se aplicara la alícuota determinada y el monto efectivamente recaudado tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado.

## **5.- Régimen especial de franquicia tributaria**

La ley 8539 establece el régimen especial de franquicias tributarias que tiene por objeto estimular el desarrollo económico de la Provincia de Tucumán. Este beneficio alcanza a las explotaciones industriales y las agropecuarias que se hayan instalado o se instalen en la Provincia de Tucumán, las mismas gozan en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las siguientes franquicias:

-Crédito Fiscal del 48,60% (cuarenta y ocho con sesenta centésimos por ciento) del impuesto determinado en el caso de explotaciones industriales.-

-Crédito Fiscal del 60,10% (sesenta con diez centésimos por ciento) del impuesto determinado en el caso de explotaciones agropecuarias.-

El crédito fiscal de impuesto se computa como deducción contra el impuesto determinado del período fiscal en el cual se origina. Cuando por el cómputo del crédito fiscal surja un importe menor al impuesto mínimo anual se debe abonar este último.-

Las franquicias están condicionadas exclusivamente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en función de la base imponible correspondiente a los ingresos provenientes de la actividad desarrollada en establecimientos estables de explotación industrial o agropecuario ubicado en el territorio de la Provincia de Tucumán, o al valor de lo producido en dichos establecimientos, con el límite de los ingresos atribuidos a esta jurisdicción por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral. A tal fin, el cómputo anticipado del crédito fiscal de impuesto es el que surge de aplicar el porcentaje de la franquicia sobre el importe determinado en concepto de anticipo.-

La ley enuncia taxativamente cuales son las actividades agropecuarias que se encuentran alcanzadas por esta franquicia.

## **6.- Caso práctico**

La D.G.R de la Provincia impone un sistema de pagos a cuenta de ingresos brutos (retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias) que genera a los contribuyentes en general una gravosa carga fiscal, al producir permanentes saldos a favor por la multiplicidad de sistemas que operan simultáneamente. Es decir el productor cuando compra insumos para desarrollar su actividad sufre una percepción, cuando vende los granos y le pagan le retienen y cuando deposita el cheque en su cuenta el banco le debitan la recaudación bancaria, tres sistemas por una sola generación de ingresos.

En el siguiente caso practico ponemos en evidencia esta situación, para ello usamos los datos de Finca El Milagro SRL, ya analizados en el capitulo 3. La empresa bajo análisis esta inscrita en convenio multilateral, pues desarrolla sus actividades tanto en Santiago del Estero como en la provincia de Tucumán. Como ya se mencionó la actividad agropecuaria desarrollada por el contribuyente está regida por el articulo numero 13 del convenio multilateral. Siguiendo lo que dice la norma, Finca El Milagro SRL declara el 85% de sus ventas netas en Santiago del Estero, lugar donde se encuentran todos los campos que posee y los que arrienda; y solo el 15% lo atribuye a Tucumán por ser el lugar donde se desarrollan las actividades de comercialización. Además allí se encuentra su sede administrativa.

En el cuadro numero 1 se exponen las ventas netas de soja, maíz y trigo. Si bien la empresa siembra también poroto, este se encuentra exento del impuesto en Tucumán por lo que a los fines del cálculo no es correcto tenerlo en cuenta.

Por lo mencionado en párrafos precedentes, se le asigna a esta jurisdicción solo el 15% del monto total y así se llega a la base imponible a la cual se le aplica la alícuota del 3.5%. De este cálculo surge que el impuesto determinado es \$93.082,70.

DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS TUCUMAN						
	VENTAS NETAS			TOTAL BASE IMP	BI TUCUMAN	IMP. DET.
	SOJA	MAIZ	TRIGO			
ago-16	\$ 231.995,32	\$ 1.932.430,80		\$ 2.164.426,12	324.663,92	11.363,24
sep-16		\$ 802.701,69		\$ 802.701,69	120.405,25	4.214,18
oct-16	\$ 293.436,00	\$ 209.328,94		\$ 502.764,94	75.414,74	2.639,52
nov-16	\$ 395.772,00	\$ 225.466,84	\$ 511.109,50	\$ 1.132.348,34	169.852,25	5.944,83
dic-16	\$ 107.628,13			\$ 107.628,13	16.144,22	565,05
ene-17	\$ 581.610,53			\$ 581.610,53	87.241,58	3.053,46
feb-17	\$ 111.456,00	\$ 207.000,00		\$ 318.456,00	47.768,40	1.671,89
mar-17	\$ 707.890,51			\$ 707.890,51	106.183,58	3.716,43
abr-17	\$ 1.046.481,01			\$ 1.046.481,01	156.972,15	5.494,03
may-17	\$ 2.549.629,02			\$ 2.549.629,02	382.444,35	13.385,55
jun-17	\$ 1.606.523,16	\$ 379.917,82		\$ 1.986.440,98	297.966,15	10.428,82
jul-17	\$ 1.460.240,00	\$ 454.082,39		\$ 1.914.322,39	287.148,36	10.050,19
ago-17	\$ 890.134,70	\$ 2.201.632,86		\$ 3.091.767,56	463.765,13	16.231,78
sep-17	\$ 622.641,87	\$ 200.928,39		\$ 823.570,26	123.535,54	4.323,74
				<b>\$ 17.730.037,48</b>	<b>2.659.505,62</b>	<b>93.082,70</b>

CUADRO N°1: ELABORACION PROPIA

Si al impuesto determinado le restamos los saldos a favor acumulados en ejercicios fiscales anteriores, las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias sufridas llegamos al saldo a favor del productor, el cual asciende a \$676.264,29. Este saldo a favor acumulado es elevadísimo si consideramos que el mismo representa un 25,43% del total de la base imponible para la jurisdicción de Tucumán.

Es importante aclarar que no se aplica la Franquicia tributaria de la ley 8.539 por cuanto dicho beneficio esta previsto para ingresos provenientes de la actividad desarrollada en establecimientos estables de explotación agropecuaria ubicado en el territorio de la Provincia de Tucumán y la empresa Finca el Milagro SRL posee todos sus campos en la provincia de Santiago del Estero.

<b>FINCA EL MILAGRO SRL</b>	
Liquidacion anual de INGRESOS BRUTOS TUCUMAN	
Saldo del periodo fiscal anterior	\$ 413.295,12
Base imponible	\$ 2.659.505,62
alicuota	3,50%
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ -93.082,70</b>
RETENCIONES	\$ 101.194,51
PERCEPCIONES	\$ 50.506,99
RECAUDACION BANCARIA	\$ 204.350,37
<b>Saldo a favor de productor</b>	<b>\$ 676.264,29</b>

CUADRO N°2 ELABORACION PROPIA

Si se hace un paralelismo entre los impuestos que gravan los ingresos brutos de Santiago del Estero y de Tucumán, queda en evidencia lo gravosa que es esta última jurisdicción. Primero, teniendo en cuenta las exenciones, en Tucumán solo el poroto se encuentra exento, en Santiago del Estero la totalidad de los granos están exentos siendo la soja la única excepción. Por otro lado la alícuota aplicable, para Tucumán es del 3.5% mientras que en Santiago del Estero se grava la venta de soja a una alícuota reducida del 1,5%. Dicho esto, si comparamos los impuestos determinados en ambas jurisdicciones queda de manifiesto que no hay demasiada diferencia entre ellos, lo cual es ilógico si se tiene en cuenta que a Santiago del Estero se le asigna el 85% del total de ventas y a Tucumán solo el 15%.

<b>DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LOS IIBB SGO DEL ESTERO</b>				
	<b>SOJA</b>	<b>BI SGO DEL ESTERO</b>	<b>ALICUOTA</b>	<b>IMP. DETERMINADO</b>
<b>ago-16</b>	\$ 231.995,32	\$ 197.196,02	1,50%	\$ 2.957,94
<b>sep-16</b>		\$ -	1,50%	\$ -
<b>oct-16</b>	\$ 293.436,00	\$ 249.420,60	1,50%	\$ 3.741,31
<b>nov-16</b>	\$ 395.772,00	\$ 336.406,20	1,50%	\$ 5.046,09
<b>dic-16</b>	\$ 107.628,13	\$ 91.483,91	1,50%	\$ 1.372,26
<b>ene-17</b>	\$ 581.610,53	\$ 494.368,95	1,50%	\$ 7.415,53
<b>feb-17</b>	\$ 111.456,00	\$ 94.737,60	1,50%	\$ 1.421,06
<b>mar-17</b>	\$ 707.890,51	\$ 601.706,93	1,50%	\$ 9.025,60
<b>abr-17</b>	\$ 1.046.481,01	\$ 889.508,86	1,50%	\$ 13.342,63
<b>may-17</b>	\$ 2.549.629,02	\$ 2.167.184,67	1,50%	\$ 32.507,77
<b>jun-17</b>	\$ 1.606.523,16	\$ 1.365.544,69	1,50%	\$ 20.483,17
<b>jul-17</b>	\$ 1.460.240,00	\$ 1.241.204,00	1,50%	\$ 18.618,06
<b>ago-17</b>	\$ 890.134,70	\$ 756.614,50	1,50%	\$ 11.349,22
<b>sep-17</b>	\$ 622.641,87	\$ 529.245,59	1,50%	\$ 7.938,68
			<b>TOTAL</b>	<b>\$ 135.219,34</b>

### **7.- Paliativos actuales**

**Solicitud de Compensación:** Se prevé la alternativa de compensar, esto es cancelar deudas que se tengan con el fisco en otros impuestos provinciales (salud pública, impuesto automotor, impuesto inmobiliario, etc.) con los saldos a favor que surjan del impuesto sobre los ingresos brutos.

El saldo a favor en ingresos brutos se compone del saldo generado en periodos fiscales anteriores no absorbidos por anticipos mensuales y el saldo a favor generado en el periodo fiscal actual. Solo el primero de ellos es compensable.

Es conveniente hacer la compensación los primeros meses del año por cuanto el saldo compensable se consolida al presentarse la declaración jurada anual. En ese momento se dispone de la mayor cantidad de saldo para poder utilizarlo ya con el transcurso de los meses el impuesto determinado mes a mes es “descontado” de este monto.

El trámite de compensación en sencillo, se llena un modelo de nota otorgado por la Dirección General de Rentas, en el cual se consignan los datos del contribuyente y cuales son los impuestos, montos y periodos fiscales que desean compensarse. Además debe presentarse la declaración jurada de donde surge el saldo a favor y la correspondiente rectificativa desafectando el monto que desea compensarse.

A la situación antes mencionada; que no todo el saldo a favor del contribuyente es compensable, se le suma la poca celeridad con la que trabaja Rentas de la provincia. Al iniciar un trámite de compensación se debe tener en cuenta que el mismo dura por lo menos 6 meses. Esto es justamente lo que desalienta a los contribuyentes a tomar la decisión de compensar ya que en el caso que el trámite no surja favorable, es decir que no se cumplan con los requisitos establecidos, el contribuyente habrá acumulado meses de deuda que deberá cancelar de un sola vez; además de los requerimientos que sin duda alguna surgirán.

**Solicitud de no retención, no percepción y no recaudación bancaria:**

Este beneficio esta normado por la Resolución General numero 80/03 de la D.G.R para el caso de las recaudaciones bancarias y por la Resolución General 98/14 de la D.G.R para el caso de las retenciones y percepciones. El trámite para ambas solicitudes es igual. Presentar en formulario extendido por rentas en donde se consignan los datos del contribuyente, solicitud de compensación que se encuentren en trámite, últimos resúmenes bancarios, ultimas declaraciones juradas mensuales y la anual y por ultimo se debe presentar los ingresos brutos proyectados para los próximos 12 meses.

Una vez presentada la solicitud de exclusión temporaria del régimen de recaudación bancaria por mesa de entrada de la dependencia de Rentas Tucumán, el trámite se demora aproximadamente un mes. Cumplido ese plazo llega al domicilio fiscal declarado una resolución donde se consigna si el beneficio fue otorgado o si el mismo fue rechazado. En caso

que la respuesta sea positiva, el beneficio dura 6 meses y luego la solicitud debe ser renovada.

Para el caso de solicitud de exclusión de los regímenes de retención y percepción el trámite se complica. El mismo tiene plazos para ser presentados y la demora para saber si el beneficio fue asignado o no es mayor.

**Solicitud de devolución de saldo a favor:** La Resolución General 90/2016 (D.G.R) regula las condiciones para solicitar la devolución de saldos favorables, allí se establece que al momento de solicitar la devolución, el contribuyente debe acreditar que ha procedido a desafectar el importe solicitado en devolución del saldo favorable del impuesto de la declaración jurada del anticipo del gravamen de que se trate, correspondiente al último período mensual inmediato anterior a la fecha de presentación de la solicitud. Para ello debe rectificar la citada declaración jurada detrayendo el referido importe. Las solicitudes de devolución y la documentación e información que en cada caso corresponda acompañar, deben presentarse personalmente ante la Dirección General de Rentas Tucumán.

A efectos de esta solicitud el contribuyente debe presentar: Libros IVA Ventas e IVA Compras y declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes al periodo fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el que se generó el saldo favorable y a los periodos fiscales posteriores vencidos hasta la fecha de presentación de la solicitud. Para el caso de aquellos sujetos que no tengan la obligación de llevar libros deben acompañar detalle de las operaciones de ventas y compras correspondientes a los periodos fiscales mencionados, certificados por Contador Público y legalizado por Consejo Profesional. Tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen del Convenio Multilateral, de corresponder, papeles de trabajo del cálculo del coeficiente unificado del Convenio Multilateral por los periodos indicados en el punto anterior, correspondiente a

la jurisdicción Tucumán, acompañados de un listado detallado de las operaciones de ventas incluidas en el monto de ingresos considerados para dicho cálculo. Estados Contables correspondientes al ejercicio económico en el que se generó el saldo favorable y a los ejercicios posteriores cerrados hasta la fecha de presentación de la solicitud. Detalle pormenorizado de la modalidad operativa (actividades desarrolladas, ventas, cobranzas, compras, pagos, vinculación con proveedores y clientes, comprobantes respaldatorios de sus operaciones y registros de los mismos y nómina de empleados incluida en los referidos formularios, obtenida del sistema de AFIP – SIJP. Quedan excluidos de acompañar la información y documentación en la oportunidad a la cual se refiere el primer párrafo del presente artículo, los contribuyentes que soliciten la devolución de importes inferiores o iguales a \$ 50.000 (pesos cincuenta mil).

#### **8.- Criticas al régimen impositivo provincial actual**

Sin dudas uno de los impuestos que mayor impacto distorsivo tiene en la competitividad de la empresas es el impuesto provincial sobre los ingresos brutos, cuyo efecto acumulativo en los costos de producción impide la exportación, destruye el capital de trabajo por la constante generación de saldos a favor, a lo que se suma la inconstitucional aplicación de alícuotas diferenciales en algunas provincias.

Es importante destacar, que la voracidad fiscal demostrada por el fisco provincial en los últimos años ha producido una serie de trastornos y retrocesos en lo que debe considerarse como “gestión en la administración de los tributos” debido a la proliferación de regímenes de recaudación existentes y la generación de permanentes saldos a favor producto de la aplicación de los mismos, todo ello sumado a los escollos establecidos específicamente para dificultar el pedido de exclusión, compensación y devolución.

A tal punto, que ya no es contribuyente del impuesto aquel sujeto que en su cabeza se produce la generación del hecho imponible, definido como “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia Tucumán...”, sino que en la actualidad es contribuyente del tributo aquel que sufrió alguna retención y/o percepción y que al imputarla como pago a cuenta se convierte en saldo a favor.

Si pretendiésemos ser menos técnicos en la crítica, podría decir que los regímenes de retención y percepción vigentes representan en los hechos un “corralito tributario”, dado que ingresamos al mismo en forma engañada y para salir debemos recurrir a lentos trámites administrativos o al inicio de un litigio judicial.

Por otro lado es importante mencionar la complejidad en la interpretación y aplicación que se deriva como consecuencia de la existencia de una multiplicidad de normas referidas a la aplicación de los distintos regímenes de recaudación, como así también a la exclusión del padrón, y/o, de la reducción de alícuotas.

Esta situación debe transformarse en la existencia de un único cuerpo normativo, que reúna la totalidad de las situaciones que resulten contemplables a los fines de su aplicación.

Con cuestionamientos a la estructura impositiva actual los disertantes del 15° Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la ciudad de Buenos Aires, coincidieron en la necesidad de rediseñar las herramientas de recaudación. Y, entre otras propuestas, dejaron abierto el debate para la creación de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) provincial que reemplace a la carga fiscal que hoy se aplica bajo el nombre de Ingresos Brutos. La herramienta que parece tentadora, a manera de alternativa, operaría con una tasa que los especialistas estiman de entre 10 y 12% y al que le destacan como ventaja la posibilidad de hacer visible lo que se paga, al comprar cada producto, en concepto de este tributo

"Es una propuesta que rescata el valor de volver a principios olvidados de nuestro sistema tributario, como la equidad y la mejora en la distribución del ingreso, el respeto por la capacidad contributiva, la progresividad y la disponibilidad financiera de pago", explicó Humberto Bertazza, presidente de la institución que nuclea a los contadores.

Definitivamente, el impuesto sobre los ingresos brutos, junto con el impuesto a los débitos y créditos (mas conocido como impuesto al cheque), son los tributos mas distorsivos en la actualidad y por ello toman papel protagónico en la ultima reforma tributaria que planea el poder ejecutivo llevar a cabo. En ella se pretende reducir el impuesto a los débitos y créditos y que estos puedan ser tomados en un 100% como pago a cuenta de ganancias. Respecto al impuesto sobre los ingresos brutos grande es el debate y la negociación entre la Nación y las provincias, ya que lo que se plantea es la eliminación de este impuesto, o por lo menos la reducción del mismo y esto provocaría menos recaudación por parte de las provincias.

## **CONCLUSIÓN**

Este seminario intenta dar al receptor, primero un pantallazo sobre la importancia del sector agrícola en la argentina y las cuestiones básicas a saber sobre ellas, sobre todo en lo referente a leyes y regímenes vigentes que hacen tanto a la parte logística como a la impositiva del sector. Luego, hacer un análisis de dos impuestos que tienen una particularidad que es la acumulación de saldos a favor del contribuyente. Para ellos, me valgo de los datos reales de una pequeña empresa tucumana que sufre en primera persona esta problemática.

Si bien AFIP se caracteriza por controlar de cerca los movimientos de los contribuyentes en general, las exigencias de este organismo afectan de manera singular al sector agropecuario. Los propios ruralistas reclaman "no más cargas burocráticas sobre la espalda del productor". La angustia es razonable ante la cantidad de información de todo tipo que requiere el Fisco.

Si se analiza la logística de una empresa agropecuaria queda de manifiesto que el organismo fiscalizador está presente en todas las etapas de esta. En primer lugar se informan los inmuebles rurales tanto propios como arrendados, en el momento de la siembra de las semillas se debe informar la capacidad productiva que tiene dicho inmueble y al momento de la cosecha la real producción del mismo. Una vez obtenidos los granos se informa las compras de silobolsas (para saber la cantidad almacenada por el productor) y con las cartas de porte cada traslado de mercadería que se realice. Los granos que no estén guardados en silobolsas se encuentran guardados en depósitos de terceros, de estos también tiene información AFIP mediante los certificados electrónicos de depósitos. Por último, se

informan las ventas mediante las liquidaciones primarias de granos. Todo el circuito de los granos es detalladamente fiscalizado sin dejar movimiento libre de control. Ante una exacerbada presión impositiva y fiscal, son muchos los esfuerzos que realizan los productores agropecuarios bajo condiciones climáticas adversas, además de inundaciones e incendios, que dejan expuesto el retraso de años en materia de infraestructura. El sector necesita caminos, infraestructura hídrica, comunicaciones y conectividad, es decir condiciones para continuar trabajando, y no más cargas burocráticas que dificulten y encarezcan su labor diaria.

Por otro lado, desde el punto de vista de la doctrina, sostienen que debe existir razonable equilibrio entre las exigencias del organismo fiscal y los costos de administración del contribuyente. Este equilibrio no se respeta en el caso de las empresas agropecuarias en donde necesariamente se debe contar con un asesor impositivo permanente que guíe y se mantenga oportunamente informado acerca de las novedades y modificaciones que afectan a la actividad. Consecuentemente los productores agropecuarios malgastan su tiempo con engorrosas tareas administrativas, en estudios contables o en las dependencias de los organismos de contralor cuando éstas deberían ser preocupaciones secundarias y avocar todo su tiempo al campo buscando el desarrollo y perfeccionamiento de sus cultivos.

Sin duda solo del esfuerzo mancomunado entre un un fisco que facilite y agilice al contribuyente sus obligaciones para que estas no sean una preocupación mayor y con contribuyentes cumplidores se logra el desarrollo del país.

Sumado a lo expresado precedentemente el tema que más preocupa a los productores agropecuarios es la acumulación de saldos a favor tanto en IVA como en ingresos brutos. Se analizó en el desarrollo de este trabajo que la acumulación de IVA se da por las tasas asimétricas, se vende al 10.5% y se compra al 21% de esta manera se acumula en el saldo técnico un monto de IVA que nunca se recupera y que pierde valor con el

tiempo como consecuencia de la inflación. Respecto a esto, el fisco no se expidió para intentar darle solución a este problema.

Por otro lado, el saldo de libre disponibilidad ofrece más alternativas en cuanto a su recuperación, las de mas relevancia son en primer lugar la devolución sistemática de retenciones, beneficio que si bien es de gran ayuda para el contribuyente es de ejecución lenta por parte de AFIP ya que se demoran más de 60 días en acreditar dichas devoluciones, generando desfases en las finanzas de los productores. En segundo lugar las compensaciones, y aquí reitero lo que ya se expresó en capítulos anteriores, el término “libre disponibilidad” no es representativo, “disponibilidad restringida” sería más adecuado por cuanto no se permite la compensación de todos los impuestos.

En el plano provincial la situación no mejora, el impuesto sobre los ingresos brutos es altamente distorsivo, siendo una de sus características principales el producir un “efecto cascada” lo que implica que un producto que pasa por varias etapas de producción, en todas ellas tiene cargado este impuesto. Por otro lado el sistema de pago anticipado que proponen los fiscos provinciales a través de las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias generan gravísimos problemas financieros y una acumulación de saldos a favor del productor altísima.

Tiene amplio consenso la idea de que hay que eliminar este impuesto, eso ya no lo discute nadie. El tema de fondo es que eliminarlo desfinanciaría fuertemente a las provincias ya que es la principal fuente de ingresos propios (representa más del 75% de lo que recauda Tucumán por ejemplo). Por consecuencia, al eliminar este impuesto hay que buscar otro que no deje sin fondos a la Provincia pero que sea menos distorsivo. Las dos estrategias que se estarían pensando hoy en día para reemplazarlo son: o un impuesto tipo IVA provincial o un impuesto a las ventas finales. El primero porque en un impuesto tipo IVA lo que se grava es lo que cada eslabón de la cadena agrega como valor y no la facturación, por ende no se genera la

acumulación de todas las etapas anteriores. El segundo porque solo se gravaría el último eslabón de la cadena, cuando el minorista le vende al consumidor final, por ende tampoco habría efecto acumulación de etapas. Es altamente probable que el impuesto a los ingresos brutos desaparezca en la reforma tributaria integral que está pensando realizar la Nación en el 2018. Hay que ver cómo se dan los procesos de negociación entre la Nación, las provincias y el Congreso, donde ninguna fuerza cuenta con mayoría para librar esta batalla que toca muchos intereses compartidos y muchos recursos fiscales.

Frente a las situaciones antes descritas quedan expuestas situaciones inequitativas que requieren una acción inmediata y que nos llevan a reflexionar sobre la necesidad de implementar un plan de competitividad que permita mejorar la rentabilidad de las explotaciones agropecuarias mediante la baja de los costos impositivos (nacionales, provinciales y municipales), reduciendo gradualmente los impuestos distorsivos que afectan al sector.

De esta manera, se deberían tomar medidas inmediatas que le permitan al productor agropecuario recuperar rentabilidad y competitividad a los efectos de superar sin sobresaltos el periodo de transición que se extiende hasta la sanción de la tan ansiada reforma tributaria integral en el agro, en un plazo mediano.

## **ANEXO**

## Tucumán es la provincia con más presión tributaria del país

Aseguran que el agobio impositivo pasó del 3% al 5,3% del Producto Bruto en 2016. Según detalla el trabajo, Ingresos Brutos subió un 131% y alcanzó su nivel más alto desde su creación. Desequilibrios.

27 Oct 2017 22 203



La presión impositiva de las provincias aumentó un 78% más que la economía, entre 2002 y 2016. Así lo reveló el informe "Radiografía de la presión tributaria de las provincias", elaborado por el Instituto de Estudios Económicos y Negociaciones Internacionales de la Sociedad Rural Argentina (IEEyNI- SRA), que asegura que Tucumán está al tope del ranking, con el 7,8% de presión tributaria.

"Estamos frente a la necesidad de profundizar la competitividad, y la disminución de la presión tributaria es clave para avanzar en este camino", señaló **Luis Miguel Etchevehere**, presidente de SRA. Y agregó: "el campo es la actividad más federal de la Argentina. En todas las provincias hay actividad agroindustrial, por eso nos afecta sensiblemente la expansión de la presión tributaria de origen provincial".

En el informe se analizan minuciosamente todos los tributos provinciales. Y, entre los que más subieron, se encuentra Ingresos Brutos, que tuvo una variación del 131% en el período analizado. De esta manera, alcanzó su nivel más alto de presión tributaria, desde que fue creado. También subieron Sellos (136%), seguidos por los impuestos a la propiedad inmobiliaria rural de Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba y Entre Ríos.

### El peso

Según la Rural, Ingresos Brutos es el tercer impuesto en recaudación: representa el 4% del PBI cuando, en 2002, era menos de la mitad (1,7%). Sólo es superado por dos tributos nacionales: IVA (7,1% del PBI) y Ganancias (5,4%).

En los últimos 15 años se vivió una importante expansión de este impuesto, a raíz de reformas escalonadas que determinaron que hoy Ingresos Brutos tenga una participación del 75% en la recaudación de las provincias, cuando en 2002, lo hacía en un 58%. "Entre las medidas provinciales que llevaron a este crecimiento están: la

quita de exenciones a las actividades primarias, el aumento de las alícuotas y las alícuotas diferenciales por facturación y por radicación, que terminaron en la creación de Aduanas Internas”, detalló **Ezequiel de Freijo**, analista del IEEyNI y autor del informe.

“Este es un tributo altamente distorsivo, y su elevado aumento de la presión fiscal está generando fuertes pérdidas de eficiencia sobre la actividad económica. Tiene efecto cascada, por eso, en el caso de la carne, puede llegar a representar entre el 7% y el 11% del valor final del producto, según cada provincia”, aclaró De Freijo.

Si bien en algunas provincias, la actividad agropecuaria está exenta del pago de Ingresos Brutos, el productor termina absorbiendo ese impuesto cada vez que compra insumos, contrata servicios de flete, o cualquier otra transacción. Como no puede transferir a sus precios el costo de este impuesto, en algunas provincias la incidencia de Ingresos Brutos en la producción agropecuaria termina siendo mayor que el promedio de impacto en el resto de los sectores de la economía.

### **Las provincias**

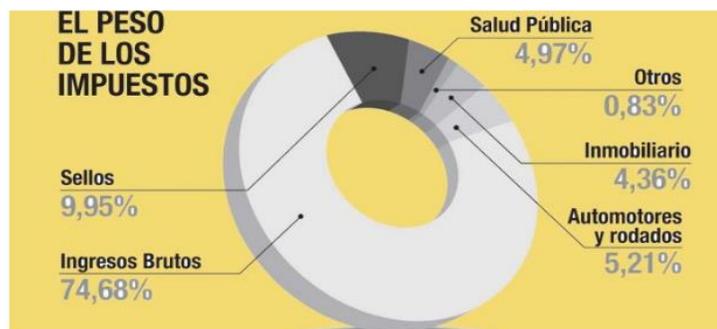
Según la presentación, la carga fiscal difiere de provincia en provincia entre un 3% y un 7% de su producto bruto geográfico (PBG), es decir, de la actividad económica de cada distrito. En el ranking de provincias según lo que representa la recaudación sobre el PBG se destacan Tucumán (7,8%), Misiones (7,5%) y Santa Cruz (7,4%). Por debajo se encuentran Salta (7,3%), Río Negro (7%), Tierra del Fuego (6,6%), La Pampa y Chubut (ambos con 5,3%) y Entre Ríos y Buenos Aires (ambos con 5,1%).

---


**Sistema de Autogestión**

INSTITUCIONAL ▾ SERVICIOS ▾ COMISIONES ▾ SECRETARÍA TÉCNICA ▾ CAPACITACIÓN ▾

YOU ARE AT: Home » Noticias » ECONOMÍA Y SOCIEDAD » Por ahora, Tucumán no tocará Ingresos Brutos



## Por ahora, Tucumán no tocará Ingresos Brutos

0

BY DIEGO ROVERETTI ON 18 OCTUBRE, 2017

ECONOMÍA Y SOCIEDAD, NOTICIAS

La carga fiscal no registrará en Tucumán grandes variaciones durante 2018. Si bien algunos distritos del país han avanzado en la idea de una reducción gradual del impuesto a los Ingresos Brutos, la gestión del gobernador **Juan Manzur** ha dejado en claro que, si no hay compensación federal, no se tocará aquel tributo. “No tenemos previsto hacerlo; no hay con qué reemplazar los ingresos que nos aporta; no estamos en condiciones de desfinanciar a la provincia”, indicó ayer el mandatario a LA GACETA. Ingresos Brutos participa casi con el 75% de la recaudación de impuestos provinciales.

Ese impuesto es considerado distorsivo para la economía. E, incluso, el ministro de Hacienda de la Nación, **Nicolás Dujovne**, ha dicho que surgió “hace muchísimos años y que, esencialmente, gravaba las rentas, pero terminó convirtiéndose en un monstruo que grava la producción con retenciones interjurisdiccionales”. De hecho, un reporte del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Iaraf) sostiene que, ante la generalización de las operaciones interjurisdiccionales, fundamentalmente aquellas en las que el cliente es un consumidor final, “Ingresos Brutos siempre ha tenido dificultades para el tratamiento de estas operaciones”, un argumento sostenido por el arco empresarial. De acuerdo con la visión de la entidad que encabeza el economista cordobés **Nadin Argañaraz**, “los fiscos provinciales han aplicado presunciones para captar estas operaciones a través de los múltiples mecanismos de recaudación anticipada existentes, que en muchos casos han llevado a situaciones de doble imposición, sumando así una nueva distorsión”.

“ La Casa Rosada considera oportuno una reducción gradual de la carga fiscal en las provincias, un camino que ya están recorriendo Buenos Aires, Mendoza y Córdoba, cuyas autoridades coincidieron en analizar el pedido nacional. “Ojalá que se cambie el esquema, pero debemos ser serios a la hora de estudiar una medida de esta naturaleza, ya que resulta imperioso establecer con qué recursos se reemplazará un impuesto de tanta incidencia para las provincias”, insistió el gobernador tucumano.

El ministro de Economía provincial, **Eduardo Garvich**, completó la idea de Manzur, al sostener: “para el año que viene no contemplamos ni aumentos ni reducciones de impuestos”. “Si hay una iniciativa general, antes las provincias tendrán que asegurarse cómo se compensa la recaudación de Ingresos Brutos”, precisó el funcionario.

### En expansión

Si bien hasta ahora no se presentó a la Legislatura el proyecto de Presupuesto para 2018, en la Casa de Gobierno se proyecta una expansión cercana al 18% interanual en la recaudación de Ingresos Brutos.

En jurisdicciones más cercanas a Tucumán admiten que, si Buenos Aires avanza con la reforma gradual del impuesto, no habrá otra alternativa que seguir la misma senda. Tal es el caso del gobernador de Salta, **Juan Manuel Urtubey** que, consultado por cronista.com, indicó: “si ellos lo hacen nosotros vamos a tener que estudiar hacer algo similar para no perder competitividad”.

Ingresos Brutos, tributo directamente relacionado con la actividad económica, explica más del 75% de la recaudación provincial total.

Sólo dos provincias, Neuquén y Tierra del Fuego, no lograron vencer a la inflación, con bajas interanuales reales del 8,8% y 1,9%, respectivamente, para el acumulado enero-agosto 2017, de acuerdo con un reporte del Instituto de Estudios sobre la Realidad Argentina y Latinoamericana (Ieral).

El resto de las provincias aumentaron la recaudación de Ingresos Brutos tanto en términos nominales (34,8% interanual promedio) como en términos reales (8% interanual promedio), completa el reporte del instituto que depende de la Fundación Mediterránea.

# Ingresos Brutos, el impuesto que rechazan los empresarios

Proponen reducirlo o eliminarlo sin perjudicar a las provincias

VIERNES 25 DE AGOSTO DE 2017 [María Julieta Rumi](#) SEGUIR + LA NACION

f t e u b 0



*Ingresos Brutos, el impuesto que rechazan los empresarios. Foto: Archivo*

f t u

**E**mpresarios de distintos rubros pidieron que la reforma tributaria que pretende el Gobierno incluya una reducción o la eliminación del impuesto a los ingresos brutos que cobran las provincias y que se revea el esquema de coparticipación o se cree un nuevo tributo para solventar la pérdida de ingresos que éstas sufrirían.

"Estamos convencidos de que el impuesto a los ingresos brutos es pésimo y tenemos que ponernos a trabajar para cambiarlo. Hasta ahora lo único que se logró es eximir en parte o totalmente a la actividad primaria, pero lo demás subió. Desde 2010 todas las provincias aumentaron su tasa de Ingresos Brutos", afirmó Vicente Lourenzo, secretario de la Confederación Argentina de la Mediana Empresa (CAME), en el encuentro del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

En tanto, Jaime Campos, presidente de la Asociación Empresaria Argentina (AEA), calificó Ingresos Brutos como "distorsivo" y dijo que se debería bajar porque afecta la productividad.

Por su parte, Miguel Blanco, del Foro de Convergencia Empresarial, destacó que este impuesto no deja margen de rentabilidad en sectores como la salud. "La

rentabilidad en sectores como la salud viene bajando y está en el orden del 1% o 2%. En ese contexto, Ingresos Brutos en Capital Federal es del 1,5% y en provincia de Buenos Aires, del 5,5%", explicó.

Sin embargo, Blanco dijo que ante la eliminación o reducción del tributo habrá que discutir la coparticipación de las provincias, porque "no se puede pedir que saquen el tributo en distritos que son inviables económicamente".

Lourenzo propuso que se establezca un IVA provincial sobre la tasa de IVA, pero con una modificación de la coparticipación "porque los municipios actúan de forma autónoma y desde 2010 establecen tasas insostenibles".

Más allá de la coparticipación, el vicepresidente segundo de la Federación Empresaria Hotelera y Gastronómica de la República Argentina (Fehgra), Gustavo Fernández Capiet, preocupado por los juicios laborales, abogó porque la reforma tributaria esté también acompañada por una reforma legal. "Nuestro sector es uno que emplea más que nada personas, no maquinarias".

Por último, Teddy Karagozian, dueño de la textil TN & Platex, propuso un sistema de ocho impuestos. "Los intendentes pueden cobrar dos impuestos: el inmobiliario y a las ventas finales y coparticipan el 30% al gobernador. El gobernador tiene dos recursos: el impuesto a la minería y a la tierra y coparticipa el 30% a la Nación. Y el gobierno nacional cobraría cuatro impuestos: al patrimonio personal, a los dividendos de las empresas, al consumo de energía y al comercio exterior más las tasas de peajes, al tabaco, a las bebidas alcohólicas y al juego", sugirió.

## **INDICE BIBLIOGRAFICO**

### **a) General:**

BUYATTI, Osmar D., 21º Congreso Nacional de profesionales en ciencias económicas, Editorial Librería Editorial (Buenos Aires, 2016).

TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II, Diapositivas de clases teóricas de la materia teoría y técnica impositiva II, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2017).

### **b) Especial:**

CAMPANA, Ariel F., Certificación primaria de depósito, retiro y transferencia de granos, en “Consultor Agropecuario ERREPAR”, (Buenos Aires 2015) fascículo 13, pagina 85.

DEGANO, Nicolás, Sigue elevada la presión impositiva sobre el campo en “Agrofy News” del día 22 de febrero de 2017.

DEL RIO, Ana A., LAZZARETTI, Néstor, STAFFORTE Teresa A., IVA. Tratamiento de los fletes en los productos agropecuarios, en “Consultor Agropecuario EEREPAR”, (Buenos aires 2015) fascículo 13, pagina 43.

GONZALES DIAZ, B., El costo de oportunidad como herramienta empresarial”, Seminario de la Universidad de Ciencias Económicas de Oviedo.

GOYTIA, Marisa y MARCOLINI, Silvina, Cultivo de soja: inflación y tipo de cambio en “Consultor Agropecuario ERREPAR”, (Buenos Aires 2014) fascículo 6.

IGLESIAS, Sebastián M., Las obligaciones fiscales en el contrato de aparcería y certificación primaria de transferencia de granos, en “Consultor Agropecuario ERREPAR” (Buenos Aires 2016) fascículo 21, pagina 9.

IRIBARNE, Arnaud, Imposición sobre contratos agropecuarios, en “Consultor Agropecuario ERREPAR”, (Buenos Aires 2014) fascículo 10, pagina 11.

MUCHIUT, Viviana, El facón como alternativa para disminuir el saldo a favor técnico de IVA, en “Consultor Agropecuario ERREPAR” (Buenos Aires 2014) fascículo 10, pagina 31.

OLEGO, Perla. R., La devaluación y sus efectos fiscales en el agro.El beneficio no es absoluto en “Consultor Agropecuario ERREPAR”, (Buenos Aires 2016) fascículo 3.

PAILLET, Eduardo, Normas contables específicas para la actividad agropecuaria: una necesidad, en Universo Económico, junio 2003.

ROSSI. Hugo E., Los nuevos contratos de licencia de uso de la soja: ¿Cómo son? ¿Qué implicancia tienen?, en “Consultor Agropecuario ERREPAR” (Buenos Aires 2014) fascículo 11, pagina 63.

TRISTAN, Héctor A., IVA. Régimen fiscal de operadores de granos, en “Consultor Agropecuario ERREPAR”, (Buenos Aires 2015) fascículo 13, pagina 73.

**c) Otras publicaciones:**

Código Tributario Provincial, ley N° 5121 (b.o. 18/12/1979)

Ley de arrendamientos y aparcerías rurales, N° 13264 (b.o. 19/09/1948).

Ley de arrendamientos y aparcerías rurales, N° 22298 (b.o. 19/09/1980).

Ley de Franquicias Tributarias N° 8539, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 08/11/2012).

Ley Impositiva N° 8467, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 30/03/2012).

Ley de I.V.A., N° 23871 (b.o. 31/10/1990).

Ley de programa de recuperación productiva, N° 27264 (b.o. 01/08/2016).

Resolución General 86/2000, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 03/01/2001).

Resolución General 1032/2001, AFIP (b.o. 26/06/2001).

Resolución General 23/2002, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 20/03/2002).

Resolución General 1466/2003, AFIP (b.o. 20/03/2003).

Resolución General 80/2003, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 29/04/2003).

Resolución General 2118/2006, AFIP (b.o. 31/08/2006).

Resolución General 2300/2007, AFIP (b.o. 06/09/2007).

Resolución General 2226/2007, AFIP (b.o. 20/03/2007).

Resolución General 2750/2010, AFIP (b.o. 21/01/2010).

Resolución General 3102/2011, AFIP (b.o. 13/05/2011).

Resolución General 3100/2011, AFIP (b.o. 13/05/2011).

Resolución General 3342/2012, AFIP (b.o. 22/06/2012).

Resolución General 90/2016, Dirección General de Rentas Tucumán (b.o. 03/08/2016).

Resolución E 103/2017, Secretaria de emprendedores y de la pequeña y mediana empresa (b.o. 31/03/2017)

Resolución General 4096/2017, AFIP (b.o. 25/07/2017).

Resolución General 4010/2017, AFIP (b.o. 09/03/2017).

Resolución General 4010/2017, AFIP (b.o. 09/03/2017).

**d) Consultas a bases de información en Internet:**

[https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal\\_noticias.aspx?pldNoticia=481](https://www.bcr.com.ar/Pages/Publicaciones/informativosemanal_noticias.aspx?pldNoticia=481) (27/01/2017)

<http://www.zonaeconomica.com/pool-de-siembra>

<https://news.agrofy.com.ar/noticia/164882/clave-todo-regimenes-informacion-sector-agropecuario>

## ÍNDICE

Prólogo.....	2
Índice.....	3

### CAPITULO I

#### La actividad agropecuaria en la Argentina

1.- Actividad agropecuaria: Alcance del término.....	4
2.- Aspectos generales de la actividad.....	6
3.- Incidencia del campo en la economía Argentina.....	8
4.- El agro y la inflación.....	12
5.- Las pymes en el sector.....	14

### CAPÍTULO II

#### EMPRESA AGRICOLA: CUESTIONES BASICAS SOBRE LA GESTION ADMINISTRATIVA Y LOS REGIMENES DE INFORMACION ANTE AFIP

1.- Contrato de arrendamiento y de aparcería.....	17
2.- Pool de siembra.....	19
3.- Contrato de licencia de uso de soja.....	21
4.- Inscripción en el RUCA y RENSPA.....	22
5.- Documentos que intervienen en el traslado y comercialización de granos.....	24
6.- Regímenes informativos de AFIP para empresas agropecuarias.....	33

### CAPITULO III

#### EL IVA EN LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS

1.- Actividad agropecuaria: tributos que alcanzan a la actividad.....	41
2.- IVA: Cuestiones generales sobre el impuesto.- Evolución del tratamiento del sector agropecuario.....	43

3.- Tratamiento de los contratos de arriendo, aparcería, y de los fletes en IVA.....	45
4.- Saldo técnico y saldo de libre disponibilidad.....	47
5.- Caso práctico.....	50
6.- Consecuencias de acumular saldos a favor en IVA.....	56
7.- Paliativos actuales a la problemática.....	62
8.- Propuestas para una reforma tributaria en el agro.....	69

## **CAPITULO IV**

### **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS TUCUMÁN**

1.- Características generales del impuesto.....	72
2.- Calculo del impuesto.....	73
3.- Convenio multilateral.....	74
4.- Regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos Tucumán.....	76
5.- Régimen especial de franquicia tributaria.....	78
6.- Caso práctico.....	79
7.- Paliativos actuales.....	82
8- Críticas al régimen impositivo provincial actual.....	85
 Conclusión.....	 88
Anexo.....	92
Índice Bibliográfico.....	99
Índice.....	104