



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

ANÁLISIS DE LA CARGA IMPOSITIVA EN UNA EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA

Autor: Silvia Viviana Mesón de Carmona

Director: Benito, Sofía

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

Argentina es poseedora de una gran riqueza. Se destaca de otros países de América Latina por su gran extensión geográfica, y su amplia variedad climática. Dichas características, sumadas a que sus suelos son muy fértiles, permite el desarrollo de una diversidad de cultivos y esto es determinante para que el trabajo de la tierra cumpla un lugar estratégico dentro de la historia de la economía de nuestro país.

A partir de 1880, el país fue protagonista de un fenómeno inmigratorio masivo, ya que ofrecía condiciones laborales y de vida tentadoras respecto de Europa. Este fenómeno impulsó aún más la actividad, ya que se cubrieron los cupos de mano de obra insuficiente en las explotaciones agrarias, además de fomentar el desarrollo tecnológico y establecimiento de industrias propias de la actividad. Como consecuencia lo siguiente fue un crecimiento exponencial de dicha actividad.

Hoy en día esta actividad sigue revistiendo importancia. Además de ser una gran generadora de empleo, su producción aporta alrededor de un 4% al Producto Bruto Interno, respecto a los otros sectores involucrados. Por otra parte, las exportaciones de productos agrícolas alcanzan un 60% del total, y su contribución a la recaudación del fisco es cerca del 40%.

Todo indica que la actividad agrícola en el país es **“Una Mina de Oro”**. No obstante ello, el productor agropecuario, y en particular aquel cuyas extensiones de tierra no son importantes, se viene cuestionando la verdadera rentabilidad de la actividad de este sector, y realiza reclamos al Gobierno. Pero, ¿por qué esto es así? El trabajo de la tierra se caracteriza por estar condicionada por el clima: una temporada de sequía (o varias temporadas seguidas) disminuye el rendimiento del suelo, como naturalmente también lo producen lluvias excesivas o una plaga que ataca al cultivo. Sumado a esto el gobierno en el ejercicio de sus funciones, ha puesto importantes presiones tributarias a los productores que desarrollan

esta actividad, como así también a los prestadores de servicios agrícolas. Además, en los últimos años se intensificaron las trabas operativas para comercializar grano, como consecuencia de operativos de “anti-lavado” que propulsó el gobierno de la nación.

El trabajo está orientado a analizar verdadera conveniencia de llevar a cabo este tipo de actividad. Para saber si una explotación es rentable, es necesario conocer su estructura, además de sus ingresos y costos. Dentro de los costos se necesita conocer la importancia que tiene la carga impositiva y como afecta la rentabilidad de la empresa. Por esto a los fines de este trabajo se tiene que definir:

- Qué tipo de contribuyente se analiza,
- Como es la actividad que desarrolla,
- Que cultivos realiza,
- Donde está ubicada la explotación,
- Cuál es la estructura con la que cuenta.

A partir de esto se investigara el campo que servirá como modelo para el análisis y sus características para ver que impuestos lo alcanzan. Se verá cada impuesto con sus características principales, determinando cuales realmente son un mayor costo para la explotación y cuáles no.

Basado en estas ideas se confeccionará un análisis sobre cuál es la carga impositiva que tiene una Explotación Agrícola Tipo en la Provincia de Tucumán, y concluir la conveniencia o no, para el productor agropecuario de llevar a cabo un emprendimiento de este tipo.

PROLOGO

Esta investigación ha sido elaborada para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

Uno de los motivos que llevó a realizar un trabajo sobre el análisis de la carga impositiva de una explotación agrícola fue el gusto personal y cariño por esta actividad vinculada a la historia familiar. En segundo lugar, dada la importancia de esta actividad en nuestro país, llamó la atención y preocupó, el cuestionamiento de los productores sobre la rentabilidad de los campos agrícolas, como consecuencia de las fuertes presiones del gobierno sobre ellos.

El objetivo es proporcionar una idea clara de cuáles son los tributos que afectan a una explotación agrícola tipo y cuál es el peso que tiene la carga impositiva, en el patrimonio de dicha explotación.

De esta manera se pretende concluir sobre la conveniencia o no de afrontar esta actividad cuya administración es compleja y además sometida a una serie de riesgos, comparada a otras inversiones libre de riesgos y con poca carga impositiva y gastos de administración.

Finalmente, se agradece a las C.P.N. Silvia Viviana Mesón de Carmona y Adriana Osos de Recalde, profesoras de la asignatura "Teoría y Técnica Impositiva I" por su colaboración brindada durante el desarrollo de este trabajo. Al C.P.N Dámaso Benito (H) por brindar una exquisita clase de impuesto de las explotaciones agrícolas y por proporcionar gran parte de la información utilizada. Al Ingeniero Agrónomo Mario Devani de la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombes, por su colaboración e información sobre los cultivos de grano en nuestra Provincia. A mis Padres

por todo su apoyo e interés que mostraron siempre. Y a todos aquellos que durante mi carrera me acompañaron y alentaron.

CAPÍTULO I

Definición de una Explotación Agrícola Tipo

Sumario: 1.- Explotaciones Agrícolas. 2.- Encuadre Jurídico
3.- Explotación Agrícola Tipo en Tucumán

1.- Explotaciones Agrícolas

1.1.- Concepto

Las explotaciones agrícolas se definen como unidades técnico económicas propias del sector primario, equivalente a empresas en otros sectores económicos, y cuya producción son los productos agropecuarios agrícolas o ganaderos.

La Resolución Técnica N° 22 de medición y valuación de la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), define a la actividad como la “producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la

naturaleza, para favorecer la actividad biológica de las plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento”¹

1.2.- Explotaciones Agrícolas y su Importancia en Argentina

Las explotaciones agrícolas en Argentina, son uno de los pilares más importantes de la economía en nuestro país. Esto es así debido al extenso territorio y a la diversidad climática, que permite el desarrollo de una amplia variedad de cultivos en todo el extenso territorio.

Este tipo de explotaciones han marcado su huella en la historia política-económica de nuestro país, desde los siglos XIX y XX, el país fomento el desarrollo y expansión de este tipo de actividad. Un ejemplo de estos impulsos que se le dieron al sector, es el Modelo Agroexportador, que surge luego de la crisis del año 1929, y que se basó más en el uso de poca y casi nula tecnología, sobre pautas de una Economía Liberal Clásica², con presencia preponderante del Latifundio³, y sujeta a Relaciones Laborales Paternalistas⁴. Este modelo creó grandes desigualdades en nuestro territorio, mientras aquellos productores que disponen de más tierras y en zonas privilegiadas generalmente disponen de un producto apto para ser exportado por las características que poseen, beneficiándose así, ya que pueden acceder a mejores condiciones de venta y precios internacionales. No sucede esto con aquellos productores que explotan porciones pequeñas de tierra, y más aún si son en zonas menos privilegiadas por condiciones

¹ Resolución Técnica de la FACPE, Actividad Agropecuaria, N° 22 (Agosto 2003)

² La economía clásica, también conocida como Economía política, es una escuela de pensamiento cuyos principales exponentes son Adam Smith, Jean-Baptiste Say y David Ricardo. Es considerada por muchos como la primera escuela moderna de economía.

³ Es una explotación agraria de grandes dimensiones. La extensión necesaria para considerar una explotación latifundista depende del contexto: en Europa un latifundio puede tener algunos cientos de hectáreas. En Latinoamérica puede superar fácilmente las diez mil.

⁴ Es una modalidad del autoritarismo en la que una persona ejerce el poder sobre otra combinando decisiones arbitrarias e inapelables, con elementos sentimentales y concesiones graciosas.

climáticas o de suelos, que tienen una participación más limitada, y en general destinan su producto para satisfacer la demanda interna.

En la segunda mitad del siglo XIX se produjo en Argentina un gran proceso de inmigración. En general quienes inmigraban y venían en busca de trabajo, eran agricultores por lo que se ubicaron en zonas agrícolas. Con su entrada al país satisficieron la mano de obra necesaria, aumentando así la producción agrícola, lo que trajo como consecuencia un aumento en el número de las exportaciones.

Luego con la denominada “Revolución Verde” se incorporaron innovaciones tecnológicas y se mecanizaron muchas técnicas. Esta revolución tuvo origen principalmente en investigaciones de ingeniería genética para aumentar el rendimiento de cultivos. Muchas de estas técnicas que luego se implementaron, llevaron a duplicar la producción anual. Con la introducción de nuevas técnicas de cultivo se evitó grandes recesos en las actividades, permitieron el cultivo en zonas cuyas condiciones eran más extremas, se pudo establecer una mayor resistencia ante inundaciones y sequías que interrumpían el desarrollo normal de la actividad.

Esto permitió que Argentina ocupe un lugar privilegiado entre las primeras economías mundiales, y llegase a ser la primera exportadora de granos.

Desde el punto de vista macroeconómico el aporte del sector a la economía del país es muy significativo, como lo revelan las estimaciones trimestrales promedios preliminares realizadas por el INDEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos)⁵:

⁵ Consultas a bases de información, en Internet: www.indec.gov.ar (27/04/2013)

Estimación⁶ del Producto Bruto Interno (PBI) para el año 2012:

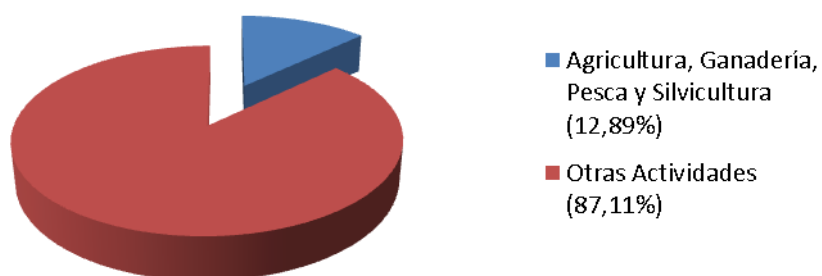
	A precios del año 1993	A precios corrientes
Sector Productor de Bienes (Total)	134.463	772.794
Sector Productor de Bienes: Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	17.342	174.405
Producto Bruto Interno (PBI)	468.301	2.164.246

Fuente: Elaboración propia

A efectos de sacar un porcentaje de cuanto aporta la actividad al sector productor de bienes, sector productor de servicios y al PBI, solo se tuvieron en cuenta las estimaciones efectuadas a pesos del año 1993, ya que al no incluir efecto inflación se puede ver lo que realmente contribuye el sector.

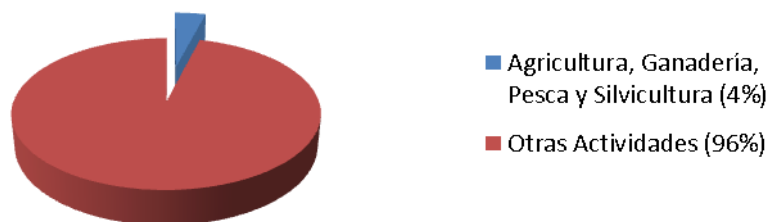
⁶ Valores Trimestrales en Millones de Pesos.

Aporte de la Agricultura, Ganadería, Pesca y Silvicultura; sobre el total de sectores productores de Bienes.



Fuente: Elaboración propia

Aporte de la Agricultura, Ganadería, Pesca y Silvicultura; sobre el total de sectores productores de Bienes y Servicios.



Fuente: Elaboración propia



Fuente: Elaboración propia

De las comparaciones precedentes se puede comprobar la importancia de la actividad, y su contribución a la riqueza del país.

1.3.- Situación Actual en la Provincia de Tucumán

Tucumán siempre se ha caracterizado por su especialidad: El Cultivo de la Caña de Azúcar. Durante los últimos años como consecuencia de las fuertes medidas vigentes para la comercialización de granos, hubo una tendencia hacia el arrendamiento de campos que originalmente estaban destinados a cultivos como la Soja, para plantar Caña de Azúcar. Así se comenzó a experimentar con este cultivo propio de climas templados, en las zonas más áridas hacia el Este de la Provincia. Naturalmente el éxito de este experimento solo sería posible si se implementa un sistema de riego, lo cual es difícil debido a sus elevados costos. Actualmente se espera que dada las condiciones climáticas, los cultivos de Caña de Azúcar retrocedan y aumenten las plantaciones de grano y la ganadería.

Recientes mediciones realizadas por la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres sobre las superficies plantadas de los principales cultivos, demuestran el avance de la soja, el trigo y el maíz; sobre la caña de azúcar como podemos observar en los siguientes cuadros⁷:

Distribución Departamental del Cultivo de Soja en Tucumán:

Tabla 1: Distribución departamental del cultivo de soja en Tucumán, campaña 2011/2012

SOJA CAMPAÑA 2011/2012		
Departamento	Superficie Neta (ha)	Superficie Neta (%)
Burruyacu	91.860	39,73
Leales	36.870	15,95
Cruz Alta	35.950	15,55
La Cocha	26.150	11,31
Graneros	24.370	10,54
Simoca	4.270	1,85
Chicligasta	2.770	1,20
J. B. Alberdi	2.550	1,10
Río Chico	2.200	0,95
Lules	1.360	0,59
Famaillá	1.300	0,56
Monteros	1.090	0,47
Tafi Viejo	470	0,20
Yerba Buena	10	0,00
TUCUMAN	231.220	100,00

Fuente: SR y SIG - EEAOC

⁷ Consultas a bases de información, en Internet, Página Web Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres: www.eeaoc.org.ar (1/5/2013)

Distribución Departamental del Cultivo de Maíz en Tucumán:

Tabla 2: Distribución departamental del cultivo de maíz en la llanura del este tucumano, campaña 2011/2012

MAIZ CAMPAÑA 2011/2012		
Departamento	Superficie Neta (ha)	Superficie Neta (%)
Burruyacu	25.900	52,28
Cruz Alta	7.090	14,31
Leales	5.460	11,02
Graneros	5.330	10,76
La Cocha	4.240	8,56
Simoca	1.520	3,07
TUCUMAN	49.540	100,00

Fuente: SR y SIG - EEAOC

Distribución Departamental del Cultivo de Caña de Azúcar en Tucumán:

Tabla 3. Superficie neta cosechable de caña de azúcar por departamento en Tucumán, según niveles de producción, para la zafra 2012.

CAÑA DE AZUCAR ZAFRA 2012					
Departamento	Rto. Bajo (ha)	Rto. Medio (ha)	Rto. Alto (ha)	Total Depto. (ha)	Total Depto. (%)
Leales	18.490	22.930	3.830	45.250	17,97
Cruz Alta	19.680	20.920	2.320	42.920	17,04
Simoca	27.110	9.030	1.510	37.650	14,95
Burruyacu	15.020	11.570	410	27.000	10,72
Monteros	10.050	10.900	430	21.380	8,49
Chicligasta	10.120	6.570	890	17.580	6,98
Río Chico	7.170	6.210	410	13.790	5,48
La Cocha	3.640	7.280	570	11.490	4,56
Famailla	2.940	7.030	630	10.600	4,21
Lules	2.740	6.050	660	9.450	3,75
J. B. Alberdi	1.890	5.600	470	7.960	3,16
Graneros	2.480	2.420	480	5.380	2,14
Tafí Viejo	540	400	0	940	0,37
Yerba Buena	120	140	0	260	0,10
Capital	120	40	0	160	0,06
TUCUMAN	122.110	117.090	12.610	251.810	100,00

Fuente: SR y SIG - EEAOC

Distribución Departamental del Cultivo de Trigo en Tucumán:

Tabla 7: Distribución departamental del cultivo de trigo en Tucumán, campaña 2012.

TRIGO CAMPAÑA 2012		
Departamento	Superficie Neta (ha)	Superficie Neta (%)
Graneros	13.360	25,54
La Cocha	11.660	22,29
Burruyacu	10.490	20,06
Leales	9.920	18,97
Cruz Alta	6.130	11,72
Simoca	640	1,22
J. B. Alberdi	60	0,11
Tafí Viejo	40	0,08
Capital	0	0,00
TUCUMAN	52.300	100,00

Fuente: SR y SIG - EEAOC

A continuación también se puede apreciar una vista satelital por cultivo en todo el territorio de la Provincia de Tucumán⁸:

⁸Consultas a bases de información, en Internet, Página Web Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres: www.eeaoc.org.ar (1/5/2013)

Superficie Cultivada en la Provincia de Tucumán de Soja y Trigo:

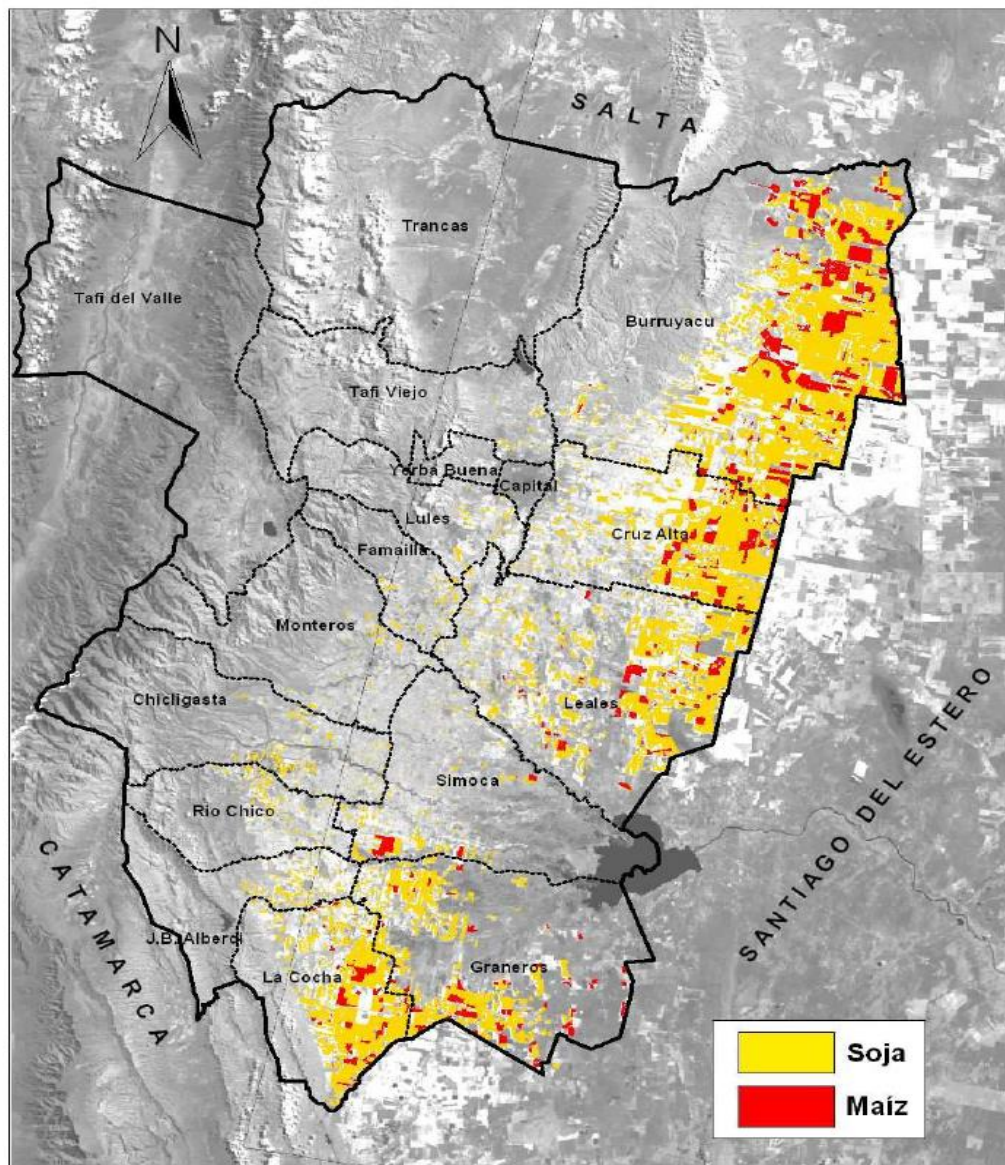


Figura 1: Distribución espacial de la superficie cultivada con soja y maíz en Tucumán y áreas de influencia. Campaña 2011/2012.

Fuente: SR y SIG - EEAOC

Superficie Cultivada en la Provincia de Tucumán de Caña de Azúcar:

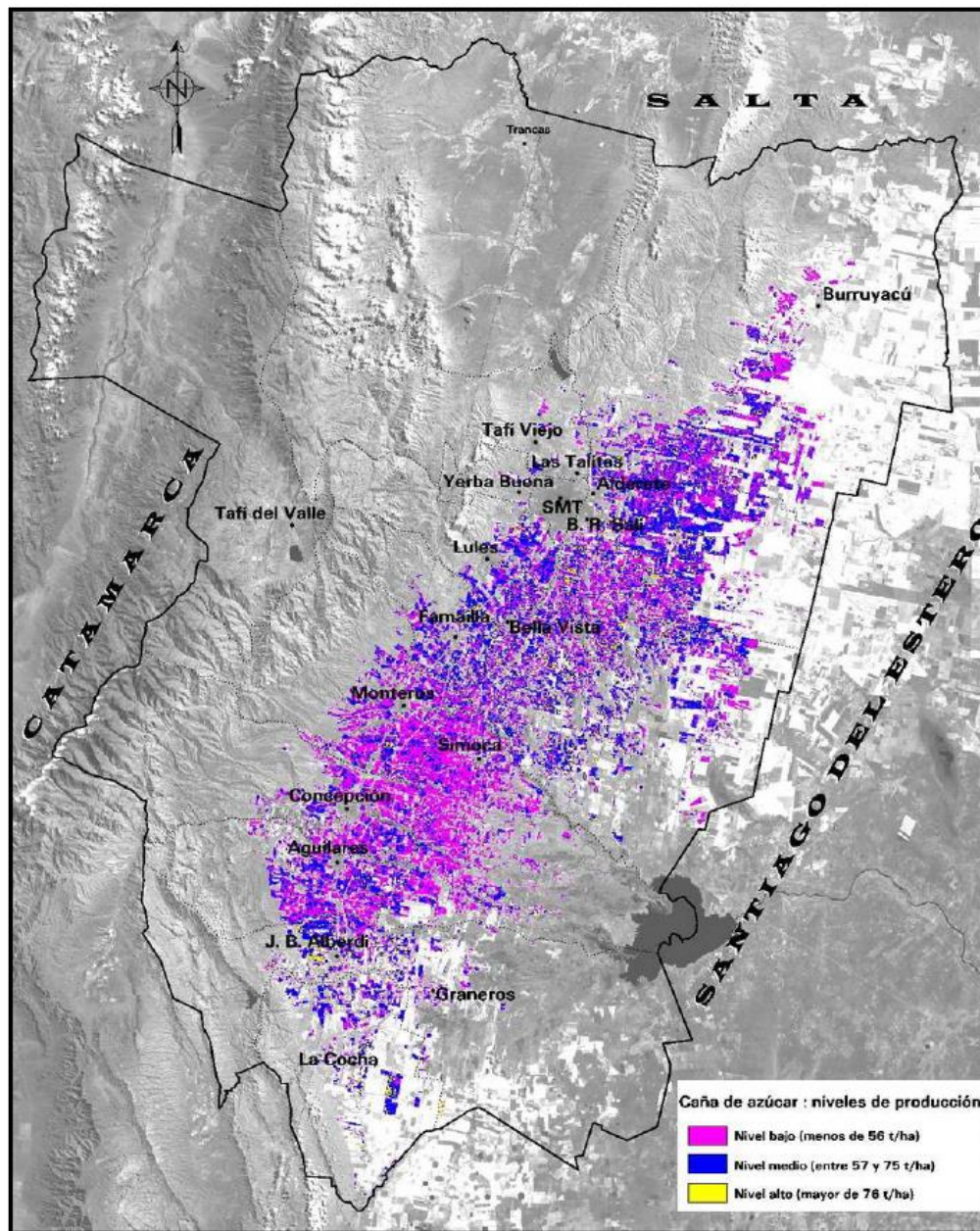


Figura 7: Distribución espacial de los cultivos de caña de azúcar, por niveles productivos, en Tucumán, Zafra 2012.

Fuente: SR y SIG - EEAOC

Superficie Cultivada en la Provincia de Tucumán de Maíz:

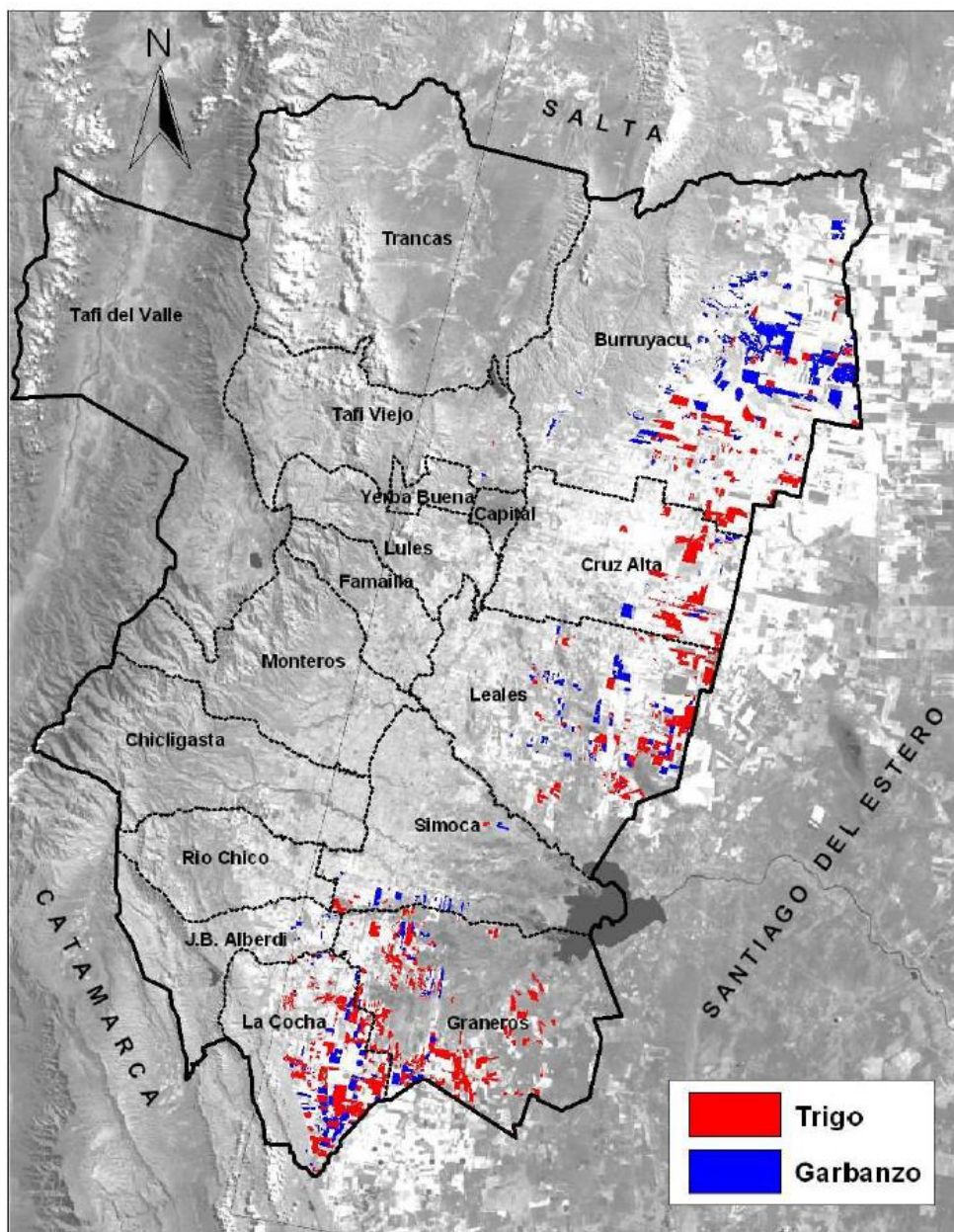


Figura 17. Distribución espacial de la superficie cultivada con trigo y garbanzo en Tucumán. Campaña 2012.

Fuente: SR y SIG - EEAOC

Es evidente que el pronóstico para el año 2013 es un mayor avance de la Soja, el Maíz y el Trigo en la Provincia, es por ello que a los efectos de este trabajo; se pondrá énfasis en estos cultivos y se considerará que nuestra explotación agrícola tendrá aptitud para una doble compañía, durante el verano Soja y Maíz, y en el invierno Trigo.

2.- Encuadre Jurídico

Definir el aspecto jurídico es trascendente a la hora de diseñar una explotación agrícola, ya que este desempeñara un rol especial al momento de preservar el patrimonio de la empresa.

Al momento de definir qué encuadre jurídico se le daría a la explotación, se tuvieron en cuenta dos aspectos fundamentales:

1. **Resguardo legal**, es decir, definir bajo qué tipo societario debía operar la empresa, de manera tal que puedan llevar a cabo su actividad de manera segura. Por ejemplo: la explotación podría trabajar como una Empresa Unipersonal, o una Sociedad de Hecho pero ante cualquier inconveniente, los socios al frente de la explotación deberían responder con todo su patrimonio. Dicha situación no brinda seguridad y tranquilidad al momento de tomar decisiones.
2. **Pauta Costo-Beneficio**: el tipo societario a elegir debe ser de acuerdo a la magnitud de la empresa a la que se hace referencia, de las operaciones que realiza, capital que maneja, etc.

2.1.- Sociedad de Responsabilidad Limitada. Aspectos Fundamentales

Estas sociedades comerciales se encuentran reguladas por la Ley 19.550 y tienen la característica que limitan la responsabilidad personal del socio y permite una administración, control, y gobierno más sencillo, de intervención directa de sus socios.

La denominación social puede incluir el nombre de uno o más socios y debe contener la indicación "Sociedad de Responsabilidad Limitada o la sigla S.R.L.", su omisión responsabilizara solidaria e ilimitadamente al gerente por los actos que realice en estas condiciones.

El capital se divide en cuotas que tendrán igual valor, el mismo será de \$10 o sus múltiplos. El capital deberá suscribirse íntegramente en el acto de constitución de la sociedad, además los aportes en dinero deben integrarse en un 25%, como mínimo y completarse en un plazo de dos años. Los aportes en especie deben integrarse totalmente y su valor será conforme a lo establecido en el contrato, precio de plaza o lo que establezca peritos designados por el juez.

Los socios limitan su responsabilidad a la integración de las que suscriban o adquieran. Sin perjuicio de lo precedente la misma ley establece que los socios garantizan solidaria e ilimitadamente a los terceros la integración de los aportes.

La administración y representación de la sociedad corresponde a uno o más gerentes, ya sean socios o no, designados por tiempo determinado o indeterminado en el contrato constitutivo o posteriormente. Se pueden elegir suplentes en caso de vacancia. Si la gerencia es plural, el contrato podrá establecer las funciones que a cada gerente compete en la administración o imponer la administración conjunta o colegiada. En caso de

silencio se entiende que pueden realizar indistintamente actos de administración.

Los gerentes tienen los mismos derechos, obligaciones, prohibiciones e incompatibilidades que los directores de una Sociedad Anónima. No pueden participar por cuenta propia o ajena. En actos que importen competir con la sociedad, salvo autorización expresa y unánime de los socios.

Los gerentes serán responsables individual y solidariamente, según la organización de la gerencia y la reglamentación de su funcionamiento establecido por el contrato. Si una pluralidad de gerentes participó en los mismos hechos generadores de responsabilidad, el juez puede fijar la parte que a cada uno corresponde en la reparación de perjuicios, atendiendo a su actuación personal. En el caso de gerencia colegiada se aplican las disposiciones relativas a la responsabilidad de los directores.

El contrato deberá disponer además, sobre la forma de deliberar y tomar acuerdos sociales. En su defecto, son válidas las resoluciones sociales que se adopten por voto de los socios, comunicado a la gerencia a través de cualquier procedimiento que garantice su autenticidad, dentro de los diez días de haberseles cursado consulta simultánea a través de un medio fehaciente, o las que resultan de declaración escrita en la que todos los socios expresan el sentido de su voto.

En las sociedades cuyo capital supere el monto establecido por el artículo 299, inciso 2 (\$10.000.000), los socios reunidos en asamblea resolverán sobre los estados contables, de ejercicio, para cuya consideración serán convocados dentro de los cuatro meses de su cierre. Esta asamblea se sujetara a las normas previstas para Sociedad Anónima, reemplazándose el medio de convocarlas por citación notificada personalmente o por otro medio fehacientemente.

Para tomar las decisiones, el contrato deberá establecer las reglas aplicables. La mayoría debe representar como mínimo más de la mitad del capital social. En defecto de regulación contractual se requiere el voto de las tres cuartas partes del capital social. Si un solo socio representa el voto mayoritario, se necesitara además el voto de otro.

Después de analizar las características fundamentales de una S.R.L, ¿Por qué elegir una S.R.L, en lugar de una S.A (Sociedad Anónima)? Las S.A son tipos societarios diseñado con el objetivo de preservar el capital de una gran masa de accionistas, como consecuencia de esto y del tamaño de capitales que maneja requiere una administración más compleja, lo que acarrea mayores costos.

Dada las características de las explotaciones agrícolas tipo en nuestro país, las cuales en su mayoría son manejadas por familias, se consideró que el tipo societario más conveniente es una Sociedad de Responsabilidad Limitada, ya que limita la responsabilidad de los socios al capital aportado, y además su costo de administración es mucho menor que el de la Sociedad Anónima.

3. Superficie de una Explotación Agrícola Tipo en Tucumán

Para poder hacer un análisis de la carga impositiva de una explotación agrícola tipo en Tucumán es necesario conocer cuáles son los costos involucrados, para ello definir la superficie que tendrá la explotación es muy importante.

Actualmente se conocen datos de cuál es la superficie cultivada en nuestra Provincia; lo que no se conoce es en manos de cuántos productores está dicha superficie, lo que dificulta establecer las hectáreas en promedio que conforman una explotación tipo.

No obstante esto, los diversos organismos que estudian el avance y situación de este sector de la economía, toman como promedio una explotación cuya superficie es de mil hectáreas. Esto es así porque consideran un número representativo además de ser de gran utilidad y facilidad al momento de proyectar los datos a superficies menores o mayores.

CAPÍTULO II

TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD

Sumario: 1.- Impuestos Nacionales 2.- Impuestos Provinciales 3.- Impuestos Comunales

1.- Impuestos Nacionales

1.1 Retenciones a las exportaciones agropecuarias

Las retenciones a las exportaciones, se usan como un mecanismo de recaudación tributaria, bastante habitual en la historia económica de nuestro país. Son impuestos a las exportaciones de granos, oleaginosas y derivados.

Consisten en gravar el valor de las ventas al exterior con un porcentaje pre-establecido de las mismas, al momento en que tales ventas se concretan, e incorporando esos recursos al fisco nacional.

Es fundamental preguntarse, ¿Cómo funcionan estas retenciones y cuál es su objetivo? Para responder a esta pregunta se debe entender que la estimación de este “derecho de exportación”, depende de: tipo de producto,

zona en la cual se cultiva y el aumento de su precio en el mercado internacional. Ahora bien, el objetivo principal de las retenciones, es desvincular los precios internacionales de los que rigen en el mercado interno. ¿Cómo se explica esto? El mercado de un producto (por ejemplo Soja), se compone de la demanda interna y externa. Si este producto sufre un aumento en el mercado mundial, dicho efecto se trasladaría al mercado local, esto es así porque el que vende esa soja, lo va a hacer al mayor valor posible, por lo que ese valor se terminará unificando en ambos mercados. Las retenciones “desenganchan” el precio interno del precio externo. El que vende en el exterior del país, lo hace a la misma cotización que tiene en el mercado mundial, menos las retenciones que debe pagar para poder acomodar su producto en el extranjero, consagrando así un precio interno menor al externo. Entonces si el precio al que el exportador vende su producto es un tanto por ciento menor al vigente a nivel mundial, el pagará al productor ese precio reducido y no el de cotización mundial. Así es como se pretende atenuar el aumento de precios mundiales, a fin de no afectar el ingreso a consumidores internos.

Otro efecto que puede causar la implementación de las retenciones, es que puede causar perjuicios a las negociaciones con otros países, y al ser una restricción propia de nuestro país, no se podrá lograr ningún tipo de impugnación ante la OMC (Organización Mundial del Comercio), recurso al que se puede acceder cuando se imponen restricciones a las exportaciones de otros países miembros.

¿Por qué el Estado hace uso de estas retenciones, en vez de aplicar otro tipo de políticas?

- Permiten la recaudación Fiscal.
- Su rol central es el financiamiento público.
- Tienen el apoyo popular, porque subsidian al consumidor.
- Permite postergar la decisión de reducir el gasto público.

Resolución 125/08

El Estado a través de la Resolución 125 del año 2008 (Resolución 125/08), pretendía obtener este efecto del que ya hablamos de desenganchar el precio interno, de las cotizaciones mundiales. Esta resolución habla de “retenciones móviles”, ya que se sujeta su aumento o disminución, a la evolución de los precios internacionales, de tal modo que, a mayor aumento del precio internacional, menor sea su impacto en los precios internos. Esta resolución fue derogada en el año 2008, después del histórico desempate de Julio Cobos, quien en aquella época era Vicepresidente de la Nación. A través de este hecho, se intentó poner un techo a las retenciones que se venían practicando a la exportación de granos. El objetivo de citarla es para que se tenga en cuenta que, el Estado quiso gravar la exportación de estas oleaginosas a una tasa mayor que la vigente en dicha época.

Actualmente las alícuotas que se fijan para las retenciones de Soja, Trigo y Maíz, son:

- ✓ Soja: 35%
- ✓ Trigo: 28%
- ✓ Maíz: 25%

Se Puede concluir que este “Corralito Verde”⁹ instrumentado por el Poder Ejecutivo, tiene un fin “extra fiscal”, y no es otro que obtener más baratas las divisas extranjeras que necesita el Estado. En otras palabras, hay alguien (en este caso el sector agropecuario) que recibe menos de lo que le corresponde de los dólares que trae del exterior.

⁹ ABRAM, Aldo; Las Retenciones a las exportaciones son móviles y ya aumentaron, en Diario LA NACION, (Buenos Aires, Septiembre de 2012).

1.2 Impuesto a las Ganancias

Este es un impuesto a la renta. Según la doctrina hay tres teorías para definir que es renta:

1. Teoría de la Fuente: Existe renta únicamente cuando en el ingreso hay periodicidad (se repite durante varios periodos), permanencia (perdura en el tiempo) y habilitación (se tiene la titularidad).
2. Teoría del Balance o teoría de la empresa: Considera a la empresa como fuente productora de riqueza. No tiene en cuenta las tres características anteriores siempre y cuando la fuente sea de una empresa.
3. Teoría del Incremento Patrimonial: Para esta teoría todo incremento del patrimonio es renta, sin importar si existe actualidad u onerosidad.

La Ley de Impuestos a las Ganancias, adopta para las personas físicas y sucesiones indivisas, la teoría de la fuente, es decir, grava todas las ganancias siempre que existan permanencia, periodicidad y habilitación. En cambio para las personas jurídicas se aplica la teoría del balance, salvo que, "no tratándose de sujetos del artículo 69, realicen actividades de los incisos f) y g) del artículo 79, y las mismas no se complementen con una explotación comercial"¹⁰. Para estos se aplicarán la teoría de la fuente.

La ley de Impuesto a las Ganancias contempla en su texto, ciertas excepciones a la teoría de la fuente, es decir, que quien realice estas actividades también son sujetos del gravamen, estas excepciones son:

- Loteos con fines de urbanización. LIG: Art. 49, Inc. d y DRLIG: Art. 89 y 91.

¹⁰ Art. 2, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

- Edificación y venta bajo el régimen de la Ley 13512 (Propiedad horizontal). LIG: Art. 49. DRLIG: Art. 90.
- Inmuebles destinados a recreo, veraneo o fines similares. LIG: Art. 41, Inc. f.
- Inmuebles cedidos gratuitamente al uso. LIG: Art. 41, Inc. g.
- Transferencias de llaves, marcas y activos similares. LIG: Art. 45, Inc. h.
- Ingresos por obligaciones de no hacer. LIG: Art. 45, Inc. f.
- Resultados obtenidos por la enajenación de bienes adquiridos para liquidar créditos de la profesión. DRLIG: Art. 14.

Ahora se analizan los sujetos de este gravamen. Por el artículo 1 de la LIG, sabemos que pueden ser sujetos personas físicas, personas jurídicas y sucesiones indivisas. A los fines de este trabajo en particular, se pondrá especial énfasis en las personas jurídicas, ya que se tomará una explotación agropecuaria bajo la modalidad jurídica de S.R.L (Sociedad de responsabilidad limitada), ya que es el tipo jurídico que mejor delimita el patrimonio tanto de la empresa como el de los propietarios al igual que una Sociedad Anónima (S.A), pero con menores costos, por ejemplo: las S.A deben pagar una tasa a la Dirección General de Personas Jurídicas, dicho costo adicional no tiene una S.R.L.

La LIG no define a este sujeto, pero nuestro código civil si lo hace, y lo hace de la siguiente manera: son personas de existencia ideal, aquellos entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones, que no sean personas de existencia visible. Luego agrega que pueden ser de carácter público o privado. A los fines de este impuesto, interesan las personas

jurídicas de carácter privado. La Ley en su artículo 69, determina de manera taxativa, que sociedades son sujetos del gravamen:

“Art. 69: Sociedades de Capital. Tasas. Otros sujetos comprendidos.

Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:

a) Al 35% (treinta y cinco por ciento):

- 1) Las sociedades anónimas y sociedades en comandita por acción, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.
- 2) Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados en las sociedades en comandita por acciones.
- 3) Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.
- 4) Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades, por las parte de las utilidades no exentas por este impuesto.
- 5) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la 22016, no comprendidos en los apartados precedente, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud a los establecido al artículo 6 de dicha ley.
- 6) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad del beneficiario. La excepción prevista en este párrafo no será de aplicación en casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.
- 7) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y sus modificaciones.

Los sujetos mencionados en los apartados precedentes comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o celebración del respectivo contrato, según corresponda.

A efecto de lo previsto en los apartados 6 y 7 de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 16, de la ley 11683.

b) Al 35% (treinta y cinco por ciento):

Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea la naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

No están comprendidas en este inciso las sociedades constituidas en el país, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del artículo 14, sus correlativos y concordantes”¹¹.

El artículo 69 LIG se refiere a las sociedades de capital en particular, pero ¿Qué pasa con las sociedades colectivas o las sociedades de hecho? Al ser el artículo 69 taxativo, estos tipos d sociedades no estarían gravadas por el impuesto a la ganancias, pero la Ley en su artículo 49, reconoce la existencia de otras sociedades: “Constituyen ganancias de la tercera categoría: (...) b) todas las que deriven de cualquier clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este (...)”¹².

¹¹ Art. 69, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

¹² Art. 49, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

Ejemplos:

- En el caso de una S.A o una S.R.L: Confeccionan balance

Resultado Contable
(Menos) Ajustes
= Resultado impositivo



Sobre esto se aplica la alícuota

- En el caso de una Sociedad Colectiva: Confeccionan Balances

Resultado Contable
(Menos)Ajustes
=Resultado Impositivo
(Ganancia de Tercera Categoría)



Se atribuye a los socios que si son sujeto

- En el caso de las Sociedades de Hecho: No confeccionan balances

Ventas
(Menos) Costo de Mercadería Vendida
(Menos) Gastos
= Utilidades Impositivas



Se atribuye a los socios

Por lo que se puede concluir que una sociedad de hecho o una sociedad colectiva no son sujetos, aunque la ley reconoce su existencia. Este tipo de sociedades determinan resultado impositivo y se la atribuyen a sus socios que son los sujetos.

En el este caso, una explotación agropecuaria bajo el tipo societario de S.R.L es sujeto del gravamen y entra por el artículo 69 de la LIG.

Siguiendo con el análisis del gravamen, el impuesto a las ganancias reúne las siguientes características:

- Personal para las personas físicas (ya que considera su situación particular del contribuyente), y real para las empresas (no considera la situación en particular).
- Progresivo en general. Proporcional para las personas jurídicas y beneficiarios del exterior.
- Periódico para residentes, se consideran hechos positivos y negativos durante un periodo de tiempo, y se paga sobre el neto. Es instantáneo para los beneficiarios del exterior.

Este gravamen tiene la característica que clasifica las ganancias en función del origen de las rentas, agrupándolas en las siguientes categorías:

- I. Primera Categoría: Renta de capitales Inmobiliarios o Renta de suelo. Artículo 41 LIG.
- II. Segunda Categoría: Renta de capitales mobiliarios. Artículo 45 LIG.
- III. Tercera Categoría: Rentas mixtas. Artículo 49 LIG.
- IV. Cuarta Categoría: Rentas del trabajo personal. Artículo 79 LIG.

Para calcular la base imponible, además de la renta de cada categoría, se puedan realizar deducciones en cada una de ellas. A modo de ejemplo:

- Deducción de primera categoría- Art. 85 LIG: Gastos de mantenimiento del inmueble.
- Deducción de segunda categoría- Art. 86 LIG: Regalías por transferencia definitiva de bienes.

- Deducción de tercera categoría- Art. 87 LIG: gastos inherentes al giro del negocio, gastos de organización, gastos de representación, etc.
- Además de la ganancia neta puede deducirse: en concepto de mínimo no imponible, cargas de familia y la deducción especial.

Con anterioridad se hizo mención que el Impuesto a las Ganancias es periódico, y tiene en cuenta resultados positivos y negativos en un periodo, por ello es importante definir cuál es el Periodo Fiscal. El objetivo es establecer una unidad de tiempo, en la cual se computarán los hechos positivos y negativos a fin de determinar la Base Imponible sobre la cual se calculará el impuesto. Cuando nos referimos al Periodo Fiscal, se debe tener en cuenta si el sujeto confecciona o no balance. En el caso de personas físicas y sujetos que no confeccionan balances el año fiscal será igual al año calendario. En cambio para los sujetos que llevan libros, el año fiscal es igual al ejercicio económico, que a su vez, puede o no coincidir con el año calendario. En caso de que no coincida el año fiscal con el año calendario, la LIG considera como periodo fiscal, al del año calendario en el cual termina el ejercicio económico.

El impuesto a las ganancias es anual, aunque existen ciertas excepciones: cuando existe un cambio en la fecha de cierre, cuando existe un cese de actividades, cuando haya iniciado actividades pero duren menos de un año.

A los efectos de declarar la ganancia, existen dos criterios de imputación:

- Percibido: Puede ser real (cuando se cobra o abona en efectivo o especie), presunta (cuando la renta está disponible para el beneficiario), e indirecta (cuando un tercero dispone de la renta con autorización del titular).

- Devengado: La Ley no lo define, pero se considera devengado cuando se produce un hecho que da derecho al cobro /pago, independientemente de su exigibilidad, y sin que este sujeto a ninguna condición resolutoria .En este caso la ganancia se atribuye al periodo fiscal en el que se devenga.

El artículo 18 de la LIG establece que las ganancias de primera y tercera categoría se imputan al periodo en que se devengan, en cambio, las ganancias de segunda y cuarta categoría se imputaran por percibido.

Por lo que podemos concluir que la explotación estará gravada por el impuesto ya que es sujeto según lo establecido por esta Ley, tendrá ganancias de tercera categoría que imputara por devengado, y su año fiscal será coincidente con su ejercicio económico.

En general en Impuestos a las ganancias el tratamiento de una explotación agrícola no difiere de otras explotaciones, pero si tiene una valuación especial en lo que refiere a existencias:

- Mercadería de reventa, materias primas y materiales: “al costo de la última compra efectuada en los 2 (dos) meses anteriores a la fecha de cierre de ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho periodo, se tomara el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizando desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre de ejercicio. Cuando no existen compras durante el ejercicio se tomara el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre de ejercicio”¹³.
- Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales: “1.- Con cotización

¹³ Art. 52,inc.a, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre de ejercicio; 2.-Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre de ejercicio”¹⁴.

- Sementeras: “al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre de ejercicio o al probable valor de realización a esta última fecha cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 56”¹⁵.

1.3 Ajuste por Inflación Impuesto a las Ganancias

Así como los modelos contables requieren que se definan los elementos de: i.-Capital a Mantener (financiero), ii.- Normas de Valuación de los distintos rubros patrimoniales (criterio de valores corrientes y de imputación por lo devengado), y ii.- Moneda Constante (moneda legal re-expresada por inflación en el caso de los rubros no monetarios), la determinación del balance fiscal reproduce la estructura de dicho modelo.

Para el elemento Capital a Mantener, rige como criterio el capital a mantener financiero; y como Normas de Valuación aquellas que dispone la ley sustantiva para cada caso. En cuanto al elemento Moneda Constante, se instituyó un método impositivo especial, conocido como Ajuste por Inflación Impositivo, que tiene por objetivo reconocer los efectos de la inflación sobre el balance fiscal. Este método fue introducido por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Es decir, el cómputo de los rubros y partidas no monetarias en moneda constante a efectos de la determinación del Balance Fiscal en el

¹⁴ Art. 52,inc.e, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

¹⁵ Art. 52,inc.f, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

impuesto a las ganancias, no siguió un sistema de ajuste por inflación contable, sino que adoptó un sistema propio y específico. El objetivo de este sistema especial era lograr que: i.- la liquidación del impuesto no quede condicionada a las normas contable, cuyo fin a veces no concuerda con los fines fiscales; ii.- diferenciar los ítems de ajuste por inflación sobre rubros no monetarios asociadas a renta gravada, y distinguiéndolos de las no gravadas o exentas, dispensando a los Resultados por Exposición a la Inflación (REI) a las rentas que se vinculan a dichos rubros.

Hoy en día, se sabe que el mecanismo de ajuste por inflación está suspendido. Dicha suspensión, cuyo origen data de la época de la Convertibilidad (1992), obedeció a la finalidad de simplificar la liquidación, ya que había poca inflación. Desde que Argentina entro al régimen de Convertibilidad en al año 1992 hasta el año 1996 la inflación paso de un 24.9% anual a un 2% anual. Al parecer este régimen estaba funcionando, lo cual era una visión equivocada como se pudo apreciar con la crisis de año 2001.

Al salir de la convertibilidad, el país se encontraba en una situación económica diferente: la inflación aumentó, haciendo que la base sobre la cual se aplica la norma varíe significativamente. A partir de esta época las empresas cuando liquidaban el Impuesto a las Ganancias, sin tener en cuenta el efecto inflacionario, pudieron notar que el impuesto podía resultar confiscatorio. Así es como las empresas y estudios contables se comenzaron a preguntar: ¿Por qué sigue en vigencia la prohibición de aplicar el Ajuste por Inflación en el Impuesto a las Ganancias? Esta pregunta en la actualidad sigue siendo un gran problema, lo cual generó una puja entre los contribuyentes y el gobierno. Cabe aclarar que la norma que instituye este método se encuentra vigente al día de hoy. Lo que provoca la inaplicabilidad del método, es que se suspende la norma que provee la información de

variación de los Índices de Precios Mayoristas al por Mayor, haciendo imposible de aplicar la normativa.

Como consecuencia se llevó el conflicto a instancias judiciales en reiteradas oportunidades, uno de ellos es el juicio: “Pizco, María Leticia c/ E.N.A - A.F.I.P.- Acción Declarativa de Certeza”. En el citado juicio la Cámara Federal de Córdoba, declaró inconstitucionales las normas que prohibían realizar el ajuste por inflación. Además aclaró cuándo se está en presencia de “confiscatoriedad” : “La confiscatoriedad resultante de no permitir al contribuyente practicar el ajuste por inflación de la materia imponible para la determinación y pago de impuesto, debe resultar de la circunstancia de que la diferencia entre el impuesto determinado sin practicar el ajuste por inflación sea superior al 33% del impuesto que resultaría de llevar a cabo el ajuste que nos preocupa”¹⁶.

A fin de ampliar más el Juez Sánchez Torres agrego que “la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita del orden constitucional que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad consagrada en el artículo 17 de la Constitucional Nacional”¹⁷. Al no respetarse la efectiva capacidad contributiva al convalidarse la cancelación del compromiso fiscal con parte del capital y no con resultados, aparece manifiestamente insatisfecha la garantía de razonabilidad en el ejercicio del poder tributario, afectando el derecho de propiedad.

Método del Ajuste por Inflación Impositivo

Este método funciona a partir de dos mecanismos complementarios:

¹⁶ Fallo de la Cámara Federal de Córdoba. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo. Juicio: “Opizzo, María Leticia c/ E.N.A - A.F.I.P.- Acción Declarativa de Certeza”.

¹⁷ CAMPANARIO, Sebastián; Pelea multimillonaria entre la AFIP y los privados, en Diario CLARIN (Buenos Aires, Marzo 2012)

- Un subsistema unitario, correspondiente al ajuste fiscal REI.
- Un subsistema no unitario, compuesto por el conjunto de medidas de ajustes por reexpresión de partidas o conceptos históricos insertos en la ley, relativo a una variedad de ajustes fiscales, que forman parte de la determinación de los mismos.

Estas medidas de ajuste por reexpresión de partidas, a modo de ejemplo, se refieren a:

- Ajustes de costo de las últimas compras o ventas a fines de la valuación de bienes de cambio,
- Actualización de amortizaciones computables a efectos de determinar la ganancia neta proveniente de la enajenación de bienes muebles, inmuebles, intangibles, acciones otras participaciones y cuotas partes de fondos comunes de inversión, señas o anticipos que congelan precio que conforman el costo de los bienes mencionados anteriormente,
- Reexpresión del costo de los bienes de reemplazo o de los valores de venta o resultados brutos de los bienes reemplazados a fin de determinar el porcentaje de reemplazo,
- Reexpresión de quebrantos impositivos.

El Ajuste por Inflación Impositivo es “*global*” por cuanto ajusta todos los rubros no monetarios del Balance Fiscal, sea en forma directa o indirecta. Asimismo el ajuste por inflación es “*unitario*” por combina el único ajuste fiscal de REI implicado en el Balance Fiscal, determinando de acuerdo a la mecánica de cálculo dispuesta en el artículo 95 LIG, y las normas de valuación de rubros monetarios al cierre del ejercicio fiscal dispuesto por el artículo 96 LIG.

El sistema se compone de un “*ajuste estático*” y un “ajuste dinámico”. El primero no es más que una reexpresión anual del Balance Fiscal Patrimonial de rubros monetarios, mientras el segundo es la reexpresión de movimientos monetarios ocurridos en el ejercicio fiscal.

Antes de analizar cada aspecto de este método introducido en la Ley, se quiere remarcar algunas diferencias entre el Ajuste por Inflación Impositivo versus el Ajuste por Inflación Contable. El Ajuste por Inflación Contable es integral, es decir, ajusta partida por partida no monetaria, lo que implica su carácter unitario, es decir, determina un ajuste por reexpresión por cada partida no monetaria, entonces el REI del ejercicio es aquel que surge del Libro Mayor de la cuenta REI.

No todos los sujetos alcanzados por el Impuestos a las Ganancias deben aplicar este Ajuste por Inflación Impositivo, la Ley en su artículo 94, señala que los sujetos alcanzados son:

- Sociedades de Capital (Art. 49, inciso a LIG),
- Otras sociedades constituidas en el país o empresas unipersonales ubicadas en el país (Art. 49, inciso b LIG),
- Actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la Cuarta Categoría (Art. 49, inciso c LIG).

A continuación se puede hacer una síntesis de las principales características del Ajuste por Inflación Impositivo de manera comparativa con el Ajuste por Inflación Contable¹⁸:

¹⁸ RAJMILOVICH Darío, Manual de Impuesto a las Ganancias, 2 Edición La Ley, (Buenos Aires 2011), pág. 787.

<u>Características</u>	<u>Ajuste por Inflación</u> <u>Contable</u>	<u>Ajuste por Inflación</u> <u>Impositivo</u>
Normas de valuación de rubros que generan REI	Contables.	Impositivas.
Forma de calculo	Por cada partida no monetaria con contrapartida en la cuenta REI.	Rubros monetarios a través de un ajuste estático y un ajuste dinámico.
Tratamiento de partidas o rubros especiales	No hay.	No se computan los rubros monetarios que se asocian a rentas exentas, excluidas de objeto o a rentas de fuente extranjera.
Tratamiento de cuentas de resultado	Generan REI.	No participan del ajuste por Inflación.
Sujetos que lo deben practicar	Todos los emisores de Estados Contables.	Los sujetos comprendidos en el artículo 94, incisos a), b), c) LIG.

Procedimiento en el cálculo

Como ya se mencionó en forma precedente, este método propuesto por la Ley, consiste en un esquema de cálculo global y unitario que se subdivide en dos segmentos:

- Ajuste Estático: consiste en la exposición anual a la inflación de los rubros de activos y pasivos monetarios (de acuerdo con las características de la Ley de Impuesto a las Ganancias)
- Ajuste Dinámico: consiste en la neutralización del efecto anual del ajuste estático sobre los activos y pasivos monetarios, en virtud de la verificación durante el periodo fiscal liquidado de hechos o movimientos que denotan:
 - ✓ La incorporación de un activo no monetario con contrapartida en un activo monetario, ejemplo: compra de un bien de uso o un intangible.
 - ✓ Una baja de un activo no monetario originado en la incorporación de un activo monetario, ejemplo: venta de bien de uso o de un intangible con contrapartida de créditos o disponibilidades.
 - ✓ La incorporación de un activo monetario que genera rentas exentas, o de fuente extranjera con contrapartida en otro activo o pasivo monetario, ejemplo: colocación de fondos del país en el exterior.
 - ✓ Pago de dividendos, honorarios de directores no deducibles, retiros de socios o reducciones de capital, es decir, toda reducción cuantitativa del patrimonio neto en la medida que no den origen a una deducción en la liquidación del Impuesto a las Ganancias.

En el presente trabajo no se incluirá el cálculo del Ajuste por Inflación, pero se quiere resaltar que esta decisión genera un costo adicional al contribuyente, ya que el cálculo del Impuesto a las Ganancias se hace en base a un resultado ficticio mucho mayor al que en realidad tiene, teniendo así un carga tributaria mayor a la que corresponde.

1.4 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

A este tributo se debe considerar con un costo mínimo, ya que se compensa con el Impuesto a las Ganancias determinado, como se podrá apreciar más adelante.

La creación de esta carga impositiva surge durante la época de los años 90:

- ✓ El mundo atravesaba un fuerte crisis económico-financiera, la cual repercutió en nuestro país, que mantenía fuertes negocios con los países afectados por dicha crisis,
- ✓ En Argentina la recaudación impositiva era reducida, especialmente en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias.

Por estas razones los legisladores comenzaron a buscar nuevas capacidades contributivas para darle fin a los problemas recaudatorios por los que atravesaba el Estado. Es así como en el año 1998 nació por la Ley 25.063 el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que sólo gravaba activos. Los fundamentos que se dieron a favor de esta Ley fueron:

- ✓ Que los activos eran los que verdaderamente generaban rentabilidad.
- ✓ Que los activos improductivos debían ser castigados, por lo que alentaba al uso racional y eficiente de los mismos.
- ✓ Los activos son de fácil administración.
- ✓ Las empresas tienen una rentabilidad mínima para sustentarse.
- ✓ Garantiza una recaudación mínima, entre otros.

Naturalmente existía quienes tenían una posición contraria, ellos afirmaban que:

- ✓ El activo no media adecuadamente la renta potencial.
- ✓ No fomenta el mejor uso de los activos.
- ✓ Existen problemas de doble imposición.

Este impuesto presume que la empresa gana por lo menos el 1% de sus activos.

Las características principales de este impuesto son:

- ✓ Directo: Grava una manifestación de riqueza de manera inmediata.
- ✓ Real: No se consideran características personales del contribuyente.
- ✓ Proporcional: Tiene una alícuota del 1%.
- ✓ Complementario: Es su característica más importante, el IGMP aplica de manera supletoria a las disposiciones de la LIG. Además el Impuesto a las Ganancias funciona como un pago a cuenta de este impuesto. Si IG es mayor que IGMP, no se paga IGMP; ahora bien si IG es menor que IGMP, si se paga.
- ✓ Alcanza a todas las empresas, incluso a las unipersonales.
- ✓ También grava a los titulares de Inmuebles Rurales.
- ✓ Existe un mínimo exento, si el valor del activo es inferior a los \$200.000 no se paga impuesto, ya que está por debajo de la capacidad contributiva.
- ✓ Periódico. De Hecho Imponible instantáneo. Las empresas que llevan registraciones contables al cierre de su ejercicio económico, las empresas que no llevan libros, titulares de empresas unipersonales y los titulares de Inmuebles rurales los 31 de Diciembre.

Aspecto Espacial

Para el análisis del aspecto espacial hay que tener en cuenta si quien tiene la titularidad del bien es o no residente del país. Para quienes sí lo son se utiliza el criterio del domicilio, es decir, están gravados todos los bienes se encuentren o no en el país. Para quienes no son residentes se utiliza el criterio de la territorialidad, es decir, estarán gravados solo aquellos bienes situados en el país.

Aspecto Temporal

La liquidación de este impuesto es anual aplicando una alícuota fija sobre una base imponible.

“Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable a todo el territorio de la Nación, que se determinara sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el termino de 10 (diez) ejercicios anuales.

Cuando se cierran ejercicios irregulares, el impuesto a ingresar se determinara sobre los activos resultantes al cierre de dichos ejercicios, con proporcionan al periodo de duración de los mismos.

En tales casos los contribuyentes deberán determinar e ingresar un impuesto proporcional al tiempo que reste para completar el periodo total de vigencia previsto en el primer párrafo. A tal fin se efectuará la pertinente liquidación complementaria sobre activos resultantes al cierre del ejercicio inmediato siguiente”¹⁹.

¿Hasta cuándo se paga este impuesto? Se paga hasta el cese de la actividad. Además el artículo 5 del Decreto Reglamentario del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta indica que las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen hasta el cierre del ejercicio anual anterior a aquel que se verifique la distribución final d todos sus bienes.

Aspecto Personal

Como ya se mencionó precedentemente, este impuesto grava a sujetos residentes en el país y a aquellos residentes en el exterior con bienes situados en el país. El artículo 2 de la Lay menciona los siguientes casos:

¹⁹ Art. 1, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, (N° 20.063, 1998).

✓ **Del País:**

- a. Sociedades domiciliadas en el país. Estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o celebración de respectivo contrato.
- b. Asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha del acta fundacional o celebración de respectivo contrato.
- c. Las explotaciones o empresas unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están incluidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción, o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicios con igual finalidad sean éticos, científicos o profesionales.
- d. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la Ley 22.016, no comprendidos en el inciso precedente.
- e. Las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de inmueble rural, en relación a dichos inmuebles.
- f. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha Ley.
- g. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendido en el primer párrafo del artículo 1 de la Ley 24.083 y sus modificaciones.
- h. Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso ubicados en el país, para él o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia

visible o ideal domiciliadas en el exterior o sucesiones indivisas allí radicadas.

- ✓ **Del Exterior**
- ✓ **Responsables Sustitutos**

Liquidación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y Complementación con Ganancias

Como ya mencionamos anteriormente este gravamen es proporcional y se calcula aplicando un alícuota del 1% sobre una Base Imponible sobre los activos valuados según la Ley. También mencionamos que se complementaba con el Impuestos a las Ganancias, pero no solo aplicando sus normas supletoriamente, sino que también el pago del Impuesto a las ganancias funciona como un pago a cuenta de Mínima Presunta. Esta vinculación surge del artículo 13 de la Ley de IGMP y funciona de la siguiente manera:

- ✓ Si el IG es mayor que IGMP, no paga IGMP.
- ✓ Si el IG es menor que IGMP, paga IGMP.

Ahora bien, que ocurre si el impuesto determinado es de una empresa unipersonal, que no es sujeto en el Impuesto a las Ganancias pero si su titular. En este caso el pago a cuenta será el 35% de la Utilidad Impositiva de la unipersonal, por ejemplo:

<u>Persona Física</u>	<u>Primera Categoría</u>	<u>Segunda Categoría</u>	<u>Tercera Categoría</u>	<u>Cuarta Categoría</u>
Renta Bruta				
Gastos				
Ganancia Neta				
Deducciones Generales			Esto se toma para IGMP (*)	
Quebrantos				
Deducciones Personales				
Ganancia Sujeta a Impuesto				
Impuesto				

(*) A este resultado se le aplica el 35% y se compara con el IGMP, para ver el cálculo del pago a cuenta.

Este mismo procedimiento se utilizará para conocer el pago a cuenta de titulares de Inmueble Rural, pero será calculado sobre la Ganancia Neta de la Primera Categoría.

Por último en cuanto a la relación de IGMP con el IG, se debe tener en cuenta el recupero del IGMP ingresado. La ley dice que en caso de que se pague IGMP, este importe se podrá recuperar y utilizar como pago a cuenta del Impuesto a las ganancias hasta en 10 periodos fiscales siguientes.

1.5 Impuesto a los Bienes Personales

Este tributo no es costo de la S.R.L, pero sí de sus dueños por lo que si tiene incidencia.

Este gravamen alcanza a la tenencia, posesión o pertenencia de Bienes al 31 de Diciembre de cada año, por lo que se considera un impuesto instantáneo. A diferencia del IGMP es un impuesto personal pues considera las características de los contribuyentes. Además es proporcional y progresivo, existiendo alícuotas progresivas. Las alícuotas vigente hoy en día son del 0.5%, 0.75%,1% y 1,25%.

Aspecto Subjetivo

Este impuesto alcanza a todas las personas físicas domiciliadas en el país, a las sucesiones indivisas radicadas en el mismo. Lo que rige es el criterio de domicilio, y no residencia como en el Impuesto a las Ganancias. Entonces el impuesto alcanza a bienes en el país y en el exterior, para estos últimos aquellos impuestos análogos pagados en el exterior se los considerara como un pago a cuenta de Bienes Personales.

El Impuesto a los Bienes Personales también alcanza a los bienes radicados en el país de personas físicas domiciliadas en el exterior y sucesiones indivisas radicadas en el mismo. En este caso el pago del impuesto estará a cargo del responsable sustituto, quien debe ser residente en el país.

Por lo expresado precedentemente a simple vista este impuesto no sería una carga para la explotación que se está analizando: Explotación Agrícola bajo el tipo de S.R.L, pero existe un caso puntual que sí se debe tener en cuenta, y es el caso del Responsable Sustituto por las acciones o

cualquier tipo de participación en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean:

- ✓ Personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país y exterior.
- ✓ Sociedades domiciliadas en el exterior.
- ✓ Cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior.

Los dos últimos casos son una ampliación de objeto, y están gravados por presunción. La ley presume que sus titulares indirectos son personas físicas. En estos casos el responsable sustituto toma el Patrimonio Neto y lo multiplica por la alícuota, para determinar lo que pagara.

1.6 Impuesto Interno a los Combustibles Líquidos

Este Impuesto se ha establecido de manera que incida en una sola de las etapas de circulación. Se trata de un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de productos de origen nacional o importado, dichos productos son:

<u>Concepto</u>	<u>Alícuota</u>
a) Nafta sin plomo, hasta 92 RON	70%
b) Nafta sin plomo, de más de 92 RON	62%
c) Nafta con plomo, hasta 92 RON	70%
d) Nafta con plomo, de más de 92 RON	62%
e) Nafta virgen	62%
f) Gasolina natural	62%
g) Solvente	62%
h) Aguarrás	62%
i) Gas oil	19%
j) Diesel oil	19%
k) Kerosene	19%

Quedan también sujetos al impuesto los productos consumidos por el responsable excepto los utilizados exclusivamente como combustibles en los procesos de producción y/o elaboración de hidrocarburos y sus derivados.

Son sujetos pasivos del Impuesto a los Combustibles:

- a) En el caso de la importaciones quienes la realicen.
- b) Las empresas que refinan o comercializan combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas.
- c) Las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través del tercero.

¿Cuándo se perfecciona el Hecho Imponible de este tributo?

Se perfecciona de las siguientes maneras:

- a) Con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior.
- b) En el caso de los productos consumidos por los propios contribuyentes, con el retiro de los combustibles para el consumo.
- c) En el caso de bocas de expendio responsables de el expendio de gas licuado, en el momento de la verificación de la tenencia de los productos.

Tratándose de productos importados, quienes los introduzcan al país, sean o no sujetos responsables del presente gravamen, deberían ingresar con el despacho a plazo un pago a cuenta del tributo, el cual será liquidado e ingresado juntamente con los derechos aduaneros y el Impuesto al Valor Agregado, mediante percepción en la fuente que practicara la Administración Federal de Ingresos Públicos.

También constituye un Hecho Imponible autónomo cualquier diferencia de inventario que determine la AFIP, en tanto no se encuentre

justificada la causa distinta a los supuestos de imposición que las haya producido.

¿Cómo se calcula la Base Imponible a los efectos de la liquidación?

La base imponible a tomar en cuenta a los fines de la liquidación del impuesto aplicable a la nafta virgen, la gasolina natural, el solvente y el aguarrás, será la correspondiente a la nafta sin plomo de más de 92 RON.

El monto resultante de la liquidación del impuesto a cargo de los responsables de la obligación tributaria no podrá ser inferior al que resulte de la aplicación de los montos del impuesto por unidad de medida que se establecen a continuación:

<u>Concepto</u>	<u>Pesos por Litro</u>
a) Nafta sin plomo, hasta 92 RON	0.5375
b) Nafta sin plomo, de más de 92 RON	0.5375
c) Nafta con plomo, hasta 92 RON	0.5375
d) Nafta con plomo, de más de 92 RON	0.5375
e) Nafta virgen	0.5375
f) Gasolina natural	0.5375
g) Solvente	0.5375
h) Aguarrás	0.5375
i) Gas oil	0.15
j) Diesel oil	0.15
k) Kerosene	0.15

Este Impuesto se liquidara aplicando las respectivas alícuotas sobre el precio neto de venta que surjan de la factura o documento equivalente a operadores con régimen de reventa en planta del despacho, extendidos por los obligados de su ingreso. Se entenderá como precio neto de venta al que resulte una vez deducidas las bonificaciones por volumen y los descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otros conceptos, efectuados de acuerdo a las costumbres de plaza, el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que corresponde al vendedor como contribuyente de derecho y cualquier otro tributo que tenga como hecho imponible la misma operación gravada, siempre que se consignen en la factura por separado y en la medida que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos.

Pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias

En el artículo 15 de la ley 23.699, se establece el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, el mencionado artículo establece lo siguiente:

“Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% (ciento por ciento) del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad”.

Esta deducción sólo podrá computarse contra el impuesto atribuible a la explotación agropecuaria o a la prestación de los aludidos servicios, no pudiendo generar en ningún caso saldo a favor del contribuyente.

El importe a computar en cada período fiscal no podrá exceder la suma que resulte multiplicar la alícuota vigente al cierre del respectivo

ejercicio, por el precio promedio ponderado por litro correspondiente al mismo ejercicio, por la cantidad de litros descontado como gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias según la declaración jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta.

Cuando en un período fiscal el consumo del combustible supere el del período anterior, el cómputo por la diferencia sólo podrá efectuarse en la medida que puedan probarse en forma fehaciente los motivos que dieron origen a este incremento.

1.7 Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias.

Este gravamen alcanza:

- a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas, cualquiera sea su naturaleza, abiertas en entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.
- b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que su ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarlos a cabo, incluso a través de movimientos de efectivo, y su instrumentación jurídica.
- c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la

acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjeta de crédito y/o débito.

En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente.

Este impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias a que se refiere el inciso a) del presente artículo, de los ordenantes o beneficiarios de las operatorias comprendidas en el inciso b) del mismo, y en los casos previstos en el inciso c), de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia.

Cuando se trate de los hechos a los que se refieren los incisos a) y b), las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras actuarán como agentes de percepción y liquidación, y en el caso del inciso c), el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de los fondos a nombre propio, o como agente perceptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona.

El hecho imponible se perfeccionará en el momento de efectuarse el crédito o débito en la respectiva cuenta, o en los casos de los incisos b) y c), cuando, según sea el tipo de operatoria, deba considerarse realizada o efectuado el movimiento o entrega, respectivamente.

La Base Imponible de este gravamen será el importe bruto de los créditos, débitos y operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes.

Las alícuotas para la determinación de este gravamen son fijadas por el Poder Ejecutivo Nacional, siendo su límite superior de un 6%, actualmente dicha alícuota está fijada en un 1,2%.

Una particularidad que presente este impuesto es que del impuesto determinado que se paga, el 34% funciona como pago a cuenta de manera indistinta al Impuesto a las Ganancias o Impuesto a la Ganancias Mínima Presunta.

El cómputo del crédito podrá efectuarse en la declaración jurada anual de los impuestos mencionados en el párrafo anterior, o sus respectivos anticipos. El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, pudiendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros períodos fiscales de los citados tributos.

Cuando el cómputo del crédito sea imputable al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el Artículo 69 de la ley de dicho impuesto, el citado crédito se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de aquéllos. No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

El importe computado como crédito en los impuestos mencionados en el tercer párrafo de este artículo, no será deducido a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

2. Impuestos Provinciales

2.1 Impuesto a los Sellos

Este gravamen se encuentra legislado por algunas provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que es local. Representa una

manifestación mediata de capacidad contributiva, gravando todas las operaciones instrumentadas, salvo que estén específicamente exentas o no incluidas. Sus características más importantes son:

- ✓ Instantáneo: La obligación tributaria surge con la formalización del instrumento,
- ✓ Real: No tiene en cuenta las condiciones subjetivas, de los sujetos que se encuentran obligados al pago,
- ✓ Proporcional: Se calcula aplicando una alícuota a una base imponible.

Hecho Imponible: A los hechos imponibles de este impuesto se los puede agrupar de la siguiente manera:

A. **Hecho imponible - Instrumental**. Artículo 235 del Código Tributario Provincial.

1. Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica, e instrumentador, es decir, celebrados:

- ✓ En el territorio de la provincia
- ✓ Fuera del territorio de la provincia: y deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella; o cuando los bienes, objetos de las transacciones, están radicados o situados en la misma.
- ✓ En lugares de la provincia sometidos a jurisdicción nacional, o que deban cumplir sus efectos en ella.

2. Los contratos de seguro que cubran riesgos sobre cosas situados o personas domiciliadas en la provincia. No hay impedimento sobre donde se celebra el contrato.

B. **Hecho imponible – Operaciones Monetarias**. Artículo 235 del código tributario provincial. Es el único hecho imponible que no

grava a un instrumento. Grava las operaciones monetarias que representan recepciones o entregas de dinero que devenguen interés, efectuados por entidades financieras regidas por la ley 21.526. Ejemplos: Depósitos a Plazo Fijo, Adelantos en Cuenta Corriente, etc.

¿Qué es un Instrumento? Toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revistan los caracteres exteriores de un título jurídico con el que se pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

¿Quiénes están alcanzados? Están obligados al pago del Impuesto los sujetos que realicen operaciones monetarias gravadas, los sujetos que formalicen actos y contratos gravados. Además tienen responsabilidad solidaria por el impuesto y las multas los sujetos que: otorguen, endosen, autoricen o conserven en su poder, instrumentados por los cuales se hubiera omitido el pago del impuesto. Estos sujetos no son partes intervinientes del acto.

Hay algunas casos en los cuales en un mismo escrito están exteriorizados varios actos jurídicos, en dicho caso, cada una será gravada en forma independiente, salvo expresa disposición de lo contrario.

El contribuyente de este impuesto, tiene un plazo para el pago de 15 días corridos siguientes a la fecha de otorgamiento del acto, y hasta un día anterior al de su vencimiento, si el plazo del contrato fuera menor. Si el plazo de los 15 días corridos cae en un día inhábil, se puede ingresar el impuesto hasta el día hábil inmediato posterior.

2.2 Impuesto a los Ingresos Brutos

Este gravamen es una fuente importante de ingresos para la provincia, se estima que el 70% de la recaudación provincial es por este impuesto. Un dato interesante es el Impuesto a los Ingresos Brutos no alcanza a los Ingresos Brutos, como dice su nombre, sino que grava el ejercicio de una actividad, es por ello que su antecedente inmediato es el "Impuesto a las Actividades lucrativas", implementado en 1948 por la provincia de Buenos Aires. Su pretensión era gravar la riqueza producida en cada provincia, manifestada en las transacciones con bienes y servicios que se realizan dentro del territorio.

El Ingresos Brutos es un impuesto indirecto, la Nación y las Provincias tienen facultades concurrentes para establecerlo. Hoy en día la Nación solo se ocupa de regular a las provincias para que no exista una alta presión tributaria, específicamente debe armonizar y coordinar las estructuras tributarias y el diseño del gravamen. Por esta razón los textos locales fueron unificados a través de la incorporación de la Ley de Coparticipación Federal N°23.548, que establece las pautas a las que deben sujetarse las provincias en el diseño del gravamen.

Este Impuesto posee las siguientes características:

- ✓ Plurifásico: Grava todas las etapas de circulación de los bienes y servicios,
- ✓ General: Grava todas las transacciones con bienes y servicios,
- ✓ Real: Recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza y no le interesan las circunstancias particulares del contribuyente,
- ✓ Acumulativo: No permite que se descuenta del importe a ingresar el gravamen que se abona en etapas anteriores,

- ✓ Indirecto: Grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, exteriorizadas a través de las operaciones comerciales realizadas en la provincia,
- ✓ Regresivo.

Objeto del Gravamen

El objeto del gravamen está contemplado en el artículo 214 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (CTT) el cual indica lo siguiente: “Grávese en el Ingresos Brutos, conforme a las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta ley, y del lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público a privado, etc.)²⁰.” Por este artículo es que decíamos con anterioridad de que los Ingresos Brutos no son el Hecho Imponible, sino la Base Imponible.

La Onerosidad

Si bien es cierto que el CTT establece que están alcanzadas actividades realizadas a título oneroso, existe una única ruptura a ese principio de onerosidad. Es una presunción de derecho que establece que: “A los fines del presente gravamen, toda cesión (temporaria) de inmueble no formalizada por contrato de locación, se presume a título oneroso.”

²⁰ Art. 214, Código Tributario de Tucumán (N° 5121)

La Habitualidad

El artículo 214 del CTT menciona la habitualidad pero no la define, de ello se encargó la doctrina. Esta última afirma que hay actividades cuya habitualidad está implícita, por ejemplo el comercio; y que en otras actividades no es tan evidente. En las actividades que entran en este último caso para determinar si son habituales o no, deberán ponderar índole de la actividad, objeto de la empresa, los usos y costumbres de la vida económica, por mencionar algunos ejemplos. No se tendrá en cuenta la cantidad de operaciones que se realicen o el monto que alcancen las mismas, por ejemplo si me dedico a la compraventa de inmuebles, y por una depresión económica no vendo ninguna unidad en 6 meses, no implica que la primera venta y las que existan posteriormente no sean habituales. El CTT en su artículo 215, quinto párrafo establece que: la habitualidad no se pierde por el hecho de que las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Hay actividades que se encuentran alcanzadas sin importar si son habituales o no:

1. La mera compra de productos del sector primario, para ser comercializados o industrializados fuera de Tucumán,
2. Fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), y la compraventa y locación de inmuebles. Se están gravando tres Hechos Imponibles: Fraccionamiento y venta de inmuebles, compraventa de inmuebles y locación de inmuebles. Están excluidas de esta disposición:
 - ✓ Las ventas de inmuebles efectuadas después de los dos años de su escrituración, por los ingresos del enajenante, salvo que se trate de una sociedad o empresa inscrita en el Registro Público de Comercio (RPC). El plazo de dos años no rige cuando las ventas sean realizadas por sucesiones, la venta de la vivienda única efectuada por el propietario y las del inmueble afectados como Bienes de Uso.

- ✓ La venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de las que resulten hasta 10 lotes, salvo que el loteo lo realice una sociedad o empresa inscripta en el RPC.
- ✓ Transferencias de boletos de compraventa en general.

3. Las explotaciones agrícolas, pecuarias, mineras, forestales e ictícolas.

4. La comercialización de productos o mercaderías que entren a la provincia por cualquier medio.
5. Las actividades de intermediación.
6. Las operaciones de préstamos de dinero con y sin garantía.
7. Las profesiones liberales efectivamente ejercidas.
8. La cesión de inmuebles no formalizada por contrato de locación. Recordar que esta última también tiene presunción de onerosidad.

El Elemento Subjetivo

Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes por realizar los Hechos Imponibles previstos en la ley, las personas físicas, las sucesiones indivisas, las sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen actividades gravadas.

El Ámbito Espacial

Queda definido por los límites territoriales de la jurisdicción. La Provincia de Tucumán no tiene potestad para gravar hechos u actos cumplidos fuera de su territorio. Distinto es cuando en más de una jurisdicción participe en el Hecho Imponible, en ese caso rige el convenio multilateral, por lo que hay una extensión de la territorialidad.

El Aspecto Temporal

No está expresamente en la normativa, pero se asemeja al IVA porque el Ingresos Brutos participa de las características básicas de aquel gravamen. Por lo que el Ingresos Brutos se trata de un impuesto instantáneo, de liquidación periódica, siendo el periodo fiscal el año calendario aunque el contribuyente debe realizar anticipos mensuales mediante la presentación de las declaraciones juradas.

La Base Imponible

El principio general está consagrado en el artículo 221 del CTT, y es que la base imponible del gravamen está constituida por los Ingresos Brutos devengados en el ejercicio fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada. Aunque existe una excepción, y es para aquellos sujetos que no se encuentran obligados a llevar libros de contabilidad y confeccionar balances, en este caso la Base Imponible estará conformada por los Ingresos Brutos percibidos en el periodo.

Hoy en día la alícuota general vigente es de un 3.5%.

2.3 Impuesto a la Salud Publica

El Hecho Imponible de este impuesto provincial se encuentra establecido en el artículo 344 del CTT, el mismo establece que “por las retribuciones devengadas en concepto de trabajo personal realizado por los trabajadores en relación de dependencia, los empleadores pagaran anualmente el Impuesto a la Salud Publica, conforme a las alícuotas de la Ley Impositiva.²¹” Actualmente la alícuota vigente es del 2.5%.

²¹ Art. 344, Código Tributario de Tucumán (N° 5121)

Además el código define que se entiende por retribución. Retribución es toda remuneración por servicios realizados en relación de dependencia, tales como sueldos, jornales, viáticos, habilitaciones, aguinaldos, gratificaciones, participaciones, sueldo anual complementario, indemnización por falta de preaviso, comisiones, propinas, especies, alimentos, uso de habitaciones y similares.

No se consideraran dentro de la Base Imponible: las asignaciones familiares, y las asignaciones mensuales con carácter permanente incorporadas a las remuneraciones de los trabajadores en relación de dependencia que revisten el carácter de no remunerativas por disposición legal. A tal fin se conoce que son de carácter no remunerativo aquellas asignaciones que, por disposición legal, no se encuentran sujetas a aportes y contribuciones al Sistema Integrado de Jubilados y Pensionados.

Se encuentran también alcanzados, en el caso de que el empleador tomase a su cargo la obligación de abonar algún importe por cualquier concepto, impuesto a los réditos, aportes jubilatorios, entre otros; que originalmente debía soportar el empleado, se considerara dicho importe como remuneración gravada.

Sujetos alcanzados

Están obligadas al pago del impuesto todas las personas físicas o ideales que emplearen trabajo de otra.

Periodo Fiscal, Forma y Plazos para el Pago

El periodo fiscal será el año calendario. El pago se hará en forma de anticipos, calculador sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas.

2.4 Impuesto Inmobiliario

El Impuesto Inmobiliario grava a cada inmueble rural o urbano, ubicado en el territorio de la Provincia, aquellos inmuebles rurales improductivos sufrirán un recargo adicional.

Es un impuesto anual, el mismo se calcula aplicando una alícuota sobre la base imponible, que en este caso, es igual a la valuación fiscal de cada inmueble. En los casos en que un inmueble tenga subdivisiones, el impuesto se determinara independientemente para cada lote, tomando como base la valuación fiscal de cada uno de ellos.

Base Imponible

La base Imponible de dicho impuesto estará constituida por el valor de los Inmuebles, el cual como ya mencionamos precedentemente, es la valuación fiscal. Esta base incluye las mejoras adheridas al suelo en forma permanente, el valor de las mismas debe ser determinado en conformidad con las leyes de evaluación y catastro, deducidos los valores exentos establecidos en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán o en Leyes especiales.

La base Imponible no puede superar el 80% del valor de mercado para las siguientes categorías de inmuebles: urbanos, suburbanos, subrurales; o del valor de la tierra libre de mejoras en el caso de los Inmuebles rurales.

Los organismos competentes, en el caso de la Provincia de Tucumán el organismo competente es Catastro de la Provincia, deberán realizar un relevamiento catastral por lo menos cada 15 años, y cada 5 años una valuación general de los inmuebles ubicados en la Provincia.

Sujetos Pasivos del Gravamen

Están obligados al pago del Impuesto Inmobiliario los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño. En el caso de que la venta del Inmueble sea a plazo y no se haya hecho la transmisión de dominio, pero si su correspondiente inscripción, tanto el propietario del inmueble como el adquirente se consideran obligados solidariamente al pago del Impuesto.

Con respecto al pago del gravamen, se lo hará en las formas y plazos que fije la Dirección General de Rentas, en general hasta el día 15 de cada mes.

El Poder Ejecutivo está autorizado por el Código Tributario a acordar, con carácter general, bonificaciones de hasta el 20% cuando el pago íntegro del impuesto se lleve a cabo hasta la fecha de vencimiento de la primera cuota del periodo fiscal correspondiente. También está facultado a otorgar idéntico beneficio a los contribuyentes que abonan el tributo mediante cesión de haberes. En todos los casos, la opción del contribuyente será voluntaria.

2.5 Impuesto Automotor

El Impuesto Automotor se paga por aquellos vehículos automotores radicados en la Provincia. Se consideraran a los efectos de este impuesto radicados en la provincia, aquellos vehículos automotores cuyos propietarios tengan domicilio en la jurisdicción provincial, la falta de inscripción de dichos vehículos en la Dirección General de Rentas es sancionada con multas equivalentes al triple del impuesto anual que se deja de ingresar a la provincia por el vehículo en cuestión, vigente al momento de detectarse la infracción. También abonaran este gravamen, aquellos vehículos radicados

en una jurisdicción extraña, pero que circulen efectivamente por la Provincia, por un lapso mayor a 30 días.

Las municipalidades no podrán establecer cualquier otro tributo que, cualquiera fuere su naturaleza, afecte directamente a vehículos automotores.

Las municipalidades y comunas rurales coparticiparan de este Impuesto, conforme lo determina la ley.

Sujetos Obligados

Los sujetos pasivos de este Impuesto son los propietarios de vehículos y, además, todas las personas que conduzcan vehículos que no hayan satisfecho el impuesto dentro de los términos establecidos.

Los responsable directos del pago, son las personas a cuyo nombre figura inscripto el vehículo, siempre y cuando no hayan solicitado y obtenido la baja o transferencia correspondiente. Con respecto a las bajas de los vehículos, podrán ser solicitadas hasta el último día hábil del mes de enero, y se concederán sin cargo para ese año.

Base Imponible

A los efectos de la aplicación del impuesto y su inscripción, los vehículos serán distinguidos de acuerdo a su naturaleza, en aquellos casos cuya clasificación se dificulte, se faculta a la autoridad de aplicación a deliberar la clasificación de dichos casos.

Para clasificar a los vehículos existen las siguientes categorías:

- ✓ Vehículos denominados: automóviles, rurales, autoambulancias, automóviles para empresas fúnebres, coupes y similares.
- ✓ Vehículos denominados: camiones, camionetas, pick-up, furgones, furgonetas y similares.

- ✓ Vehículos denominados: carros cañeros, acoplados de carga, de turismo, semirremolques, casas rodantes, traillers y similares.
- ✓ Vehículos para transporte de pasajeros denominados: ómnibus, micrómnibus, colectivos (incluidos los de transporte privado).
- ✓ Moto cabinas, motocicletas y motonetas, con o sin side car, triciclos accionados a motor, motofurgonetas y similares.
- ✓ Tractores.

A su vez cada categoría se subclasificará teniendo en cuenta: modelo, año, peso y valor.

En el caso de que producto de una transformación exista un cambio de destino del rodado, deberá abonarse el impuesto que corresponda por la nueva clasificación de tipo y categoría. En este caso la liquidación del impuesto será en forma mensual, en proporción al tiempo efectivo de permanencia del vehículo en cada categoría. Toda fracción de mes se computara como 1 mes entero, atribuyéndolo a la categoría mayor.

Pago e Inscripción

El ingreso de este impuesto podrá hacerse anualmente. El Poder Ejecutivo está facultado a efectuar bonificaciones de hasta un 20%, si el pago íntegro del impuesto se realiza hasta la fecha de vencimiento de la primera cuota del periodo fiscal correspondiente. Idéntico beneficio tendrán aquellos contribuyentes que abonen el tributo mediante cesión de haberes.

Deberán portarse en el vehículo los comprobantes de pago del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondientes al periodo fiscal en curso, si el mismo aún no ha vencido, deberán portarse los comprobantes de pago correspondientes al periodo fiscal anterior, los que deberán ser exhibidos por los conductores ante el requerimiento de empleados y funcionarios de la Autoridad de Aplicación, las Municipalidades, Policía de la Provincia y Transporte automotor.

Requisitos para la inscripción

A los efectos de la inscripción del rodado, el contribuyente deberá presentar ante la autoridad de aplicación:

1. Solicitud de inscripción.
2. Documento probatorio de propiedad.

Una vez cumplido el trámite de inscripción, la autoridad de aplicación practicará la clasificación del vehículo y efectuará la correspondiente liquidación.

3.- Impuestos Comunales

Como consecuencia de los poderes tributarios que se le atribuyen a los municipios y comunas, están facultadas a recaudar una contribución a cambio de la prestación de un servicio que ellos brindan.

Las comunas ejercen este poder imponiendo su contribución dentro de los que es el pago del Impuesto Inmobiliario, por lo que un porcentaje de lo recaudado por este impuesto corresponde a la comuna.

CAPÍTULO III

ANALISIS DE LA CARGA IMPOSITIVA DE UNA

EXPLOTACION AGRICOLA

Sumario: 1.- Características de la Explotación Agrícola Tipo
2.- Estado de Situación Patrimonial 3.- Ventas campaña
2012/2013 4.- Costos de Producción Campaña
2012/2013 5.- Calculo de los Impuestos 6.-Estados de
Resultados sin considerar la carga Impositiva 7.-
Estados de Resultado Considerando la Carga Impositiva
8.- Índices y Comparaciones

1.- Características de la Explotación Agrícola

Este trabajo se hizo teniendo en cuenta un campo de 1.000 hectáreas con aptitud para una doble campaña:

- En invierno Trigo
- En verano Soja y Maíz

Para evitar el agotamiento de la tierra, se aplica una técnica de rotación del cultivo, por lo tanto si dividimos el campo en 3 partes (cada una del 33,33% del mismo), durante tres años se estaría frente a la siguiente situación (para los cultivos de verano):

AÑO 1	SOJA	SOJA	MAIZ
AÑO 2	SOJA	MAIZ	SOJA
AÑO 3	MAIZ	SOJA	SOJA

Fuente: *Elaboración propia*

Según el cuadro de distribución de cultivos anterior se puede concluir que en este campo, por año, se cultivan en verano 700 hectáreas de Soja y 300 hectáreas de Maíz. En invierno se cultivan 700 hectáreas de Trigo ya que este último sigue la suerte de lo sembrado con Soja.

2.- Estado de Situación Patrimonial

Activo

Inmueble Rural:

Se trata de un campo de 1.000 hectáreas, cuyo valor por hectárea es de U\$S 10.000.

Hectáreas	Valor (U\$S)	Cotización U\$S	Total
1000	U\$S 10.000	\$5,20	\$52.000.000

Rodados:

- Camioneta: Valuada en \$150.000

Clase: PICK-UP Cabina Simple

- Dos Tractores de un valor de \$400.000 cada uno.
- Una Sembradora de valor \$200.000
- Una Fumigadora de valor \$200.000
- Herramientas menores valor \$100.000
- Instalaciones (Galpón, Casa) valor \$1.500.000

Pasivo

Comercial:

Se estima que por cada hectárea de cultivo hay aproximadamente 1000 kg de cultivo de Soja como pasivo comercial. Al mismo se le deberá añadir un total de \$100.000 adicionales correspondientes al Cultivo del Maíz que es mayor al de la Soja y Trigo.

Hectáreas	Kilogramos	Precio del Kg de Soja	Costo Adicional Maíz	Total
700 Hectáreas	1000 kgs	\$1,685	\$100.000	\$1.279.500

Previsionales e Impositivos:

Estos últimos ascienden a \$100.000.

Activo \$54.950.000	Pasivo \$1.279.500
	Patrimonio Neto \$53.670.500

Fuente: *Elaboración propia*

3.- Ventas campaña 2012/2013

<u>Concepto</u>	<u>SOJA</u>	<u>MAIZ</u>	<u>TRIGO</u>
Rendimiento por Hectárea	2,5 Toneladas = 2500 kg	6 Toneladas = 6000 kg	1,5 Toneladas = 1500 kg
Cantidad de Hectáreas	700 hectáreas	300 hectáreas	700 hectáreas
Subtotal	1.750.000 kg	1.800.000 kg	1.050.000 kg
Precio por Kilogramo²²	\$1,685	\$0,96	\$1,72
Total	\$ 2.948.750	\$1.728.000	\$ 1.806.000
Total Ventas	\$ 6.482.750		

Fuente: *Elaboración propia*

²² Cotización del Trigo, Maíz y Soja al 8 de Mayo del 2013. Fuente: Bolsa de Cereales www.bolcereales.com.ar

4.- Costos de Producción Campaña 2012/2013

Costos de Producción por Hectárea y en Dólares

<u>Concepto</u>	<u>SOJA</u>	<u>MAIZ</u>	<u>TRIGO</u>
Agroquímicos	U\$S 57	U\$S 57	U\$S 25
Fertilizantes	U\$S 50	U\$S 114	U\$S 50
Semillas	U\$S 44	U\$S 29	U\$S 48
Labores	U\$S 92	U\$S 145	U\$S 65
Total Costos Directos	U\$S 243	U\$S 345	U\$S 188
Gastos de Comercialización	(15,34%) U\$S 124	U\$S 11	(19,6%) U\$S 97
Costos de Estructura	U\$S 55	U\$S 55	U\$S 27,5
Costos de Cosecha	(8%) U\$S 65	U\$S 65	(8%) U\$S 37
Total Costos Indirectos	U\$S 244	U\$S 131	U\$S 161,5
Costo de Producción Total por Cultivo	U\$S 487	U\$S 476	U\$S 349,5

Fuente: *Elaboración propia*

Costos de Producción por Hectárea y en Pesos²³

Concepto	SOJA	MAIZ	TRIGO
Agroquímicos	\$ 296,4	\$ 296,4	\$ 130
Fertilizantes	\$ 260	\$ 592,8	\$ 260
Semillas	\$ 288,8	\$ 150,8	\$ 249,6
Labores	\$ 478,4	\$ 754	\$ 338
Total Costos Directos	\$ 1263,6	\$ 1794	\$ 977,6
Gastos de Comercialización	(15,34%) \$ 644,8	\$ 57,2	(19,6%) \$ 504,4
Costos de Estructura	\$ 286	\$ 286	\$ 143
Costos de Cosecha	(8%) U\$S 338	U\$S 338	(8%) \$ 192,4
Total Costos Indirectos	\$ 1268,8	\$ 681,2	\$ 839,8
Costo de Producción Total por Cultivo	\$ 2532,4	\$ 2475,2	\$ 1817,4

Fuente: *Elaboración propia*

²³ Cotización del Dólar tipo de cambio vendedor al 8 de Mayo del 2013: \$5,22. Fuente: Banco Central de la República Argentina, www.dolarcotizacionhoy.com.ar/tag/bcra

Entonces teniendo en cuenta el cálculo del costo de producción calculado por hectáreas y en pesos, se puede obtener los costos incurridos en la actividad durante la campaña 2012/2013:

<u>Concepto</u>	<u>SOJA</u>	<u>MAIZ</u>	<u>TRIGO</u>
Costo de Producción por Hectárea	\$ 2532,4	\$ 2475,2	\$ 1817,4
Cantidad de Hectáreas	700 ha	300 ha	700 ha
Subtotal	\$1772680	\$742560	\$ 1272180
Total	\$3787420		

Fuente: Elaboración propia

5.- Cálculo de los Impuestos

<u>IMPUESTO</u>	<u>BASE IMPONIBLE</u>	<u>ALICUOTA</u>	<u>TOTAL</u>	<u>Pagos a Cuenta</u>
Retenciones				
Soja	\$ 4536538,5	35%	\$1587788	.-.
Maíz	\$ 2304000	25%	\$ 576000	.-.
Trigo	\$2508334	28%	\$ 702333	.-.
Impuesto Automotor	\$69.000	2%	\$ 1173 (Se le descuenta 15% por Pago anual)	.-.
Impuesto Inmobiliario	\$10593667*48%(*)	1,2%	\$ 61019	.-.
Impuesto Comunal			\$66105	.-.
IGMP	Ganancias a cuenta de IGMP, por lo tanto no se computa			
Impuesto a los Bienes Personales	\$53670500	0,5%	\$268352,5	
Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	\$ 7163439	1,2%	\$ 71348	34% (s/ 0,6%) \$14613
Ingresos Brutos	\$6482750	1,3965 %(**)	\$ 90532	
Impuesto a los Sellos	\$ 7163439	0,3%	\$21490	.-.
Impuesto a la Salud Publica(***)	\$260000	2,5%	\$ 6500	.-.
Impuesto a los Combustibles	Al estar incluido en el precio del Gas Oil, se los incluyo en los Costos de Producción.			
Total Impuestos	\$ 3452640,5			

Fuente: *Elaboración propia*

(*)Corresponde al Impuesto Inmobiliario un 48% de la Base Imponible, el 52% restante es el valor del Impuesto Comunal.

(**) Alícuota

La alícuota general del Impuesto a los Ingresos Brutos es de 3,5%. Por

aplicación d la Ley N° 8539, Art. 2, pto. 2, tiene un crédito fiscal del 60,1%; por lo que resulta una alícuota final de 1,3965%.

() Impuesto a la Salud Publica**

Para la determinación de este Impuesto se debe conocer qué costo laboral tiene la explotación.

Se trabaja con cuatro empleados de manera permanente, cuyos sueldos Brutos mensuales ascienden en promedio a \$5.000.

$\$5000 * 4 \text{ empleados} = \20000 ; teniendo en cuenta de que son 13 meses al año (contempla el Sueldo Anual Complementario)
 $= \$20000 * 13 \text{ meses} = \260000

6.-Estados de Resultados sin considerar la carga Impositiva

<u>Concepto</u>	
Ventas según Precios Internacionales	\$ 9348872,5
Costo de Producción	(\$ 3787420)
Utilidad Sin considerar el efecto de los Impuestos	\$ 5561452,5

Fuente: *Elaboración propia*

7.- Estados de Resultado Considerando la Carga Impositiva

<u>Concepto</u>	
Ventas	\$6482750
Costo de Producción	(\$3787420)
Utilidad Antes de Impuestos	\$2695330
Impuestos (****)	(\$586519.5)
Utilidad Neta antes del Impuesto a las Ganancias	\$2108810.5
Impuesto a las Ganancias (*****)	(\$ 702470,7)
Utilidad Neta después del Impuesto a las Ganancias	\$1406339,8

Fuente: Elaboración propia

(****)Corresponde al monto de los Impuestos sin incluir las retenciones, las cuales ya están detraídas en el precio de venta.

(***) Cálculo del Impuesto a las Ganancias**

Impuesto a las Ganancias	\$738083.7
Pago a Cuenta Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	\$ 14613
Pago a Cuenta Impuesto a los Combustibles Líquidos	\$ 21000
Impuesto a las Ganancias	\$ 702470,7

Fuente: Elaboración propia

8.- Índices y Comparaciones

$$\frac{\text{Impuestos y Retenciones}}{\text{Precios Internacionales}} = 44,5\%$$

$$\frac{\text{Costo de Produccion}}{\text{Precios Internacionales}} = 40,5\%$$

$$\frac{\text{Costos de Produccion + Impuestos}}{\text{Precios Internacionales}} = 85\%$$

$$\frac{\text{Impuestos y Retenciones}}{\text{Patrimonio Neto}} = 8 \%$$

$$\frac{\text{Utilidad Antes de Impuestos}}{\text{Patrimonio Neto}} = 10,36 \%$$

$$\frac{\text{Utilidad Despues de Impuestos}}{\text{Patrimonio Neto}} = 2,62 \%$$

CONCLUSION

De lo expuesto y analizado en el presente Trabajo de Seminario, se pueden realizar las siguientes observaciones:

- La Carga Impositiva que recae sobre la explotación es elevada: los impuestos representan un 44,5% de los ingresos por venta de la producción anual; Los impuestos y costos de producción ascienden al 85% de la venta, lo que deja un remanente del 15% de ingresos netos. Esta tasa resulta insuficiente si se realiza el ajuste por inflación de las variables que componen un Estado de Resultado, y si se toma como referencia un indicador de la misma diferente del INDEC, como por ejemplo el índice de precios de la Provincia de San Luis cuya variación anual (Mayo 2012-Abril 2013), resultó el 21,02%.
- Analizando la rentabilidad desde el punto de vista del capital invertido, se observa que ésta es del 2,62%, tasa que no se corresponde con el riesgo de la actividad si se tiene en cuenta que una tasa sin riesgo asociado puede ser la de Plazo Fijo del Banco Nación Argentina, que a la fecha se publicitan en el 11,5% nominal anual para colocaciones a un año.

APÉNDICE

Apéndice I: Preguntas realizadas en la entrevista realizada al Ingeniero Agrónomo Mario Devani, encargado de la sección granos de la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres.

1. ¿Cómo fue el comportamiento en la última campaña (2012) de los cultivos Soja, Trigo y Maíz, frente a la Caña de Azúcar?
2. ¿Cuál es la superficie sembrada en Tucumán de estos cultivos?
3. ¿Cuál es el rendimiento anual promedio que tiene una hectárea de Soja, Trigo y Maíz de la Campaña 2012? ¿Existe alguna estimación para la Campaña 2013?
4. ¿Qué superficie se considera promedio para una explotación agrícola en la Provincia?
5. ¿Cuáles son los costos involucrados en una campaña de estos cultivos?
6. ¿Cuál es el costo promedio que tiene una hectárea con aptitud para una doble campaña (invierno- verano)?
7. ¿Se siente la presión tributaria en la actividad?

ANEXO

Anexo I: Estimación del Producto Bruto Interno realizada por el INDEC para el año 2012 (Valores Trimestrales en millones de pesos en base a precios del año 1993).

Categoría de Tabulación (1)	Concepto	I Tr 12	II Tr 12	III Tr 12	IV Tr 12	2012
	PIB A PRECIOS DE MERCADO	440.884	479.966	468.141	484.213	468.301
Más:	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	35.453	30.981	32.378	34.470	33.320
	IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES	7.882	8.314	7.624	8.849	8.167
	VAB A PRECIOS DE PRODUCTOR	397.549	440.670	428.140	440.894	426.813
	SECTORES PRODUCTORES DE BIENES (2)	125.068	144.493	133.954	134.337	134.463
A	AGRICULTURA ,GANADERIA,CAZA Y SILVICULTURA	13.195	29.341	14.707	12.125	17.342
B	PESCA	425	421	707	457	502
C	EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	4.696	4.896	4.980	5.349	4.980
D	INDUSTRIA MANUFACTURERA	71.584	74.024	75.708	77.321	74.660
E	SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD , GAS Y AGUA	11.082	11.195	12.267	11.787	11.583
F	CONSTRUCCION	24.085	24.616	25.586	27.297	25.396
	SECTORES PRODUCTORES DE SERVICIOS (2)	279.103	303.156	300.816	314.032	299.277
G	COMERCIO MAYORISTA Y MINORISTA Y REPARACION	60.997	68.542	63.615	69.803	65.739
H	HOTELES Y RESTAURANTES	12.532	9.560	10.581	11.874	11.137
I	TRANSPORTE , ALMACENAMIENTO Y COMUNICACION	52.662	57.137	57.040	60.833	56.918
J	INTERMEDIACION FINANCIERA	30.048	32.434	31.979	34.384	32.211
K	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y	53.516	55.235	57.633	57.055	55.860
L y Q	ADMINISTRACION PUBLICA, DEFENSA Y ORGANIZACIONES EXTRATERRITORIALES	20.356	19.779	19.914	19.981	20.008
M y N	ENSEÑANZA, SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	27.879	35.715	35.621	34.946	33.540
O y P	OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIAS, SOCIALES, PERSONALES Y SERVICIO DOMESTICO	21.112	24.755	24.433	25.157	23.864
Menos:	SIFMI (3)	6.621	6.979	6.630	7.475	6.926

Fuente: indec

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General

Resolución Técnica de la FACPE, Actividad Agropecuaria, N° 22 (Agosto 2003)

VILLEGAS, Carlos Gilberto; Derecho de las Sociedades Comerciales, Editorial Abeledo- Perrot (Buenos Aires, 1996)

Ley de Sociedades Comerciales (N° 19.550)

b) Especial

ABRAM, Aldo; Las Retenciones a las exportaciones son móviles y ya aumentaron, en Diario LA NACION, (Buenos Aires, Septiembre de 2012).

Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

Resolución N°125/2008: Retenciones Móviles a las Exportaciones Agropecuarias

MAMFRINI, Adriana, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva I, Impuesto a las Ganancias, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

BENITO, Gustavo Alejandro, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva I, Impuesto a las Ganancias, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

Fallo de la Cámara Federal de Córdoba. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo. Juicio: "Pizco, María Leticia c/ E.N.A - A.F.I.P.- Acción Declarativa de Certeza".

CAMPANARIO, Sebastián; Pelea multimillonaria entre la AFIP y los privados, en Diario CLARIN (Buenos Aires, Marzo 2012)

RAJMILOVICH Darío, Manual de Impuesto a las Ganancias, 2 Edición La Ley, (Buenos Aires 2011), pág. 787.

Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, (N° 20.063, 1998).

COMBA, Luis Alberto, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva I, Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

Ley de Impuesto a los Bienes Personales, (N° 23.966, 1991).

COMBA, Luis Alberto, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva I, Impuesto a los Bienes Personales, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

Ley de Impuesto a los Combustibles Líquidos, (N° 23.966, 1991).

Ley de Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias, (N° 25.413, 1991).

Ley de Impuesto a los Sellos, (N° 23.966, 1991).

YALIS DE HERTADO, María Elena, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva II, Impuesto a los Sellos, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

Ley de Impuesto a los Ingresos Brutos, (Código Tributario de la Provincia de Tucumán: Ley 5121, 2012).

COURTADE, Giselle, Clases Teóricas Teoría y Técnica Impositiva II, Impuesto a los Ingresos Brutos, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán 2012)

Ley de Impuesto a la Salud Pública, (Código Tributario de la Provincia de Tucumán: Ley 5121, 2012).

Ley de Impuesto Inmobiliario, (Código Tributario de la Provincia de Tucumán: Ley 5121, 2012).

Ley de Impuesto Automotor, (Código Tributario de la Provincia de Tucumán: Ley 5121, 2012).

C) Otras Publicaciones

Consultas hechas en base de Información en Internet:

www.indec.gov.ar (27/04/2013)

www.bolcereales.com.ar (08/05/2013)

www.bcra.com.ar (08/05/2013)

www.iprofesional.com (27/04/2013)

www.clarin.com (25/03/2013)

www.lanacion.com.ar (08/05/2013)

www.facpce.or.ar (15/03/2013)

www.estadisticas.sanluis.gov.ar (28/05/2013)

Índice

	<u>Pág.</u>
<u>PRÓLOGO</u>	4

CAPÍTULO I

Definición de una Explotación Agrícola Tipo

1.- Explotaciones Agrícolas	5
1.- Concepto	5
2.- Explotaciones agrícolas y su Importancia en Argentina	6
3.- Situación Actual en la Provincia de Tucumán	10
2.- Encuadre Jurídico	17
1.- Sociedad de Responsabilidad Limitada. Aspectos Fundamentales.....	18
3.- Superficie de una Explotación Agrícola Tipo.....	20

CAPÍTULO II

TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD

1.- Impuestos Nacionales.....	22
1.- Retenciones a las Exportaciones Agropecuarias	22
2.- Impuesto a las Ganancias	25
3.- Ajuste por Inflación Impuesto a las Ganancias.....	33
4.- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	40

5.- Impuesto a los Bienes Personales	46
6.- Impuesto Interno a los Combustibles Líquidos	47
7.- Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias	51
2.- Impuestos Provinciales	53
1.- Impuesto a los Sellos	53
2.- Impuesto a los Ingresos Brutos	56
3.- Impuesto a la Salud Publica	60
4.- Impuesto Inmobiliario	62
5.- Impuesto Automotor	63
3.- Impuestos Comunales	66

CAPÍTULO III

ANALISIS DE LA CARGA IMPOSITIVA DE UNA EXPLOTACION AGRICOLA

1.- Características de la Explotación Agrícola Tipo	67
2.- Estado de Situación Patrimonial	68
3.- Ventas Campaña 2012/2013.....	70
4.- Costos de Producción Campaña 2012/2013.....	71
5.- Calculo de los Impuestos	74
6.- Estado de Resultado sin considerar la Carga Impositiva	75
7.- Estado de Resultado considerando la Carga Impositiva	76
8.- Índices y Comparaciones	77

<u>CONCLUSIÓN</u>	78
<u>APENDICE</u>	
1.- Apéndice I	79
<u>ANEXO</u>	
1.- Anexo I	81
<u>ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO</u>	83
<u>ÍNDICE ANALÍTICO</u>	86

