



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE LA ACTIVIDAD DE LOS PEQUEÑOS PRODUCTORES CAÑEROS DE TUCUMÁN

Autores: Díaz, Romina Alejandra
Díaz, Silvana Elizabeth

Director: Osores De Recalde, Adriana

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PRÓLOGO

El presente trabajo se realizó con el objeto de brindar un aporte a los pequeños productores cañeros de nuestra provincia en lo que refiere al aspecto impositivo de su actividad económica.

De los productores cañeros que tienen sus explotaciones situadas en Tucumán, más de la mitad constituyen la categoría de pequeños, siendo una característica de los mismos la escasa o nula organización administrativa y contable.

A través de este trabajo pretendemos mostrar las características de dichos productores y brindar herramientas que ayuden a contar con una actividad ordenada para así tomar las decisiones que resulten más favorables desde el punto de vista impositivo.

Este trabajo se abordó con la intención de señalar los conceptos fundamentales a tener en cuenta en lo que respecta a la posición que adopta el productor cañero ante los fiscos tanto nacional como provincial. El análisis se circunscribe a aquellos impuestos al consumo que gravan la actividad del cañero y la conveniencia en optar por el Régimen General o el Régimen Simplificado atendiendo a las características particulares del pequeño productor azucarero.

CAPÍTULO I

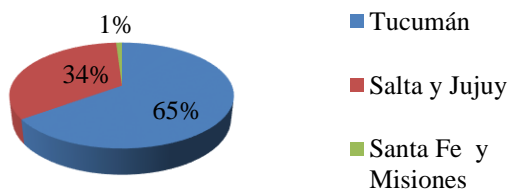
LA REALIDAD DEL PEQUEÑO PRODUCTOR CAÑERO

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Características del pequeño productor cañero de Tucumán. 3.- El Contrato de Maquila en la actividad azucarera.

1.- Introducción

La producción de azúcar en Argentina se concentra básicamente en el NOA (Tucumán, Salta y Jujuy), y en una mínima proporción en el Litoral (Santa Fe y Misiones). Nuestra provincia realiza el mayor aporte a la producción nacional de azúcar, alcanzando una participación del 65%, en tanto las provincias de Salta y Jujuy en su conjunto producen el 34%, y el restante 1% lo aportan las provincias de Santa Fe y Misiones¹.

Producción de Azúcar en Argentina



(1) Complejo Azucarero - Serie "Producción Regional por Complejos Productivos", Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en Internet: www.economia.gov.ar, (diciembre de 2015)

La caña de azúcar en el NOA, además de contribuir a una producción clave de la economía regional, es un cultivo de fuerte identidad cultural e histórica. Dentro de la región, sin embargo, existen grandes diferencias en cuanto a los productores que llevan a cabo dicha actividad. En Tucumán, la mayoría de los productores son cañeros independientes, a diferencia de las provincias de Salta y Jujuy dónde el 95% de los cañaverales pertenecen a los ingenios azucareros², quienes llevan a cabo todo el proceso productivo, desde el cultivo hasta la industrialización obteniendo así el producto final.

El sector azucarero representa una actividad de gran importancia en la economía de la provincia de Tucumán, contribuyendo en gran medida a su PBI.

De acuerdo al Registro provincial de productores cañeros impulsado por el Ministerio de Desarrollo Productivo de la Provincia de Tucumán, en nuestra provincia hay alrededor de 5.400 cañeros independientes, de los cuales aproximadamente 4.900 son propietarios con menos de 50 has de superficie cultivada³.

Ante la gran relevancia que tienen los pequeños productores en la actividad azucarera, es necesario prestar atención a la problemática que deben enfrentar, entre las que cabe mencionar: precio bajo del azúcar en el mercado interno, excesiva presión impositiva, falta de organización administrativa y asesoramiento insuficiente. En la actualidad estas cuestiones han adquirido un gran peso, llevando a muchos productores a tomar la decisión de abandonar la actividad como consecuencia de las pérdidas que importa su desarrollo.

Este trabajo pretende brindar un aporte a los pequeños productores cañeros de Tucumán al abordar una de dichas problemáticas, la cual se refiere al aspecto impositivo de la actividad. El eje del análisis estará puesto en los impuestos indirectos y en cómo éstos inciden en la actividad del productor, tomando como punto de

(2) *Ibíd*em

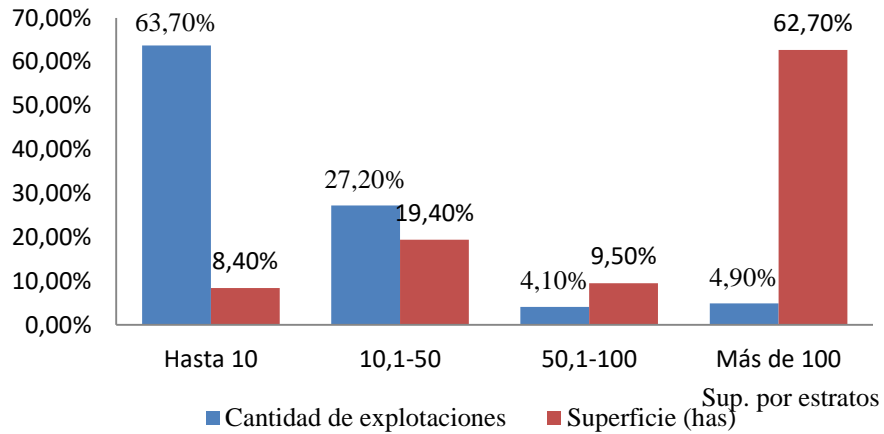
(3) Consultas a bases de información, en Internet: www.producciontucuman.gob.ar, (diciembre de 2015)

estudio el Impuesto a los Ingresos Brutos y el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

2.-Características del pequeño productor cañero de Tucumán

A pesar que en los últimos años se observa una tendencia a una mayor integración y concentración de la actividad con inversiones en cañaverales por parte de los ingenios, Tucumán se caracteriza por tener un gran número de cañeros independientes de los cuáles la mayoría son pequeños productores con menos de 50 has de superficie afectada a la actividad, representando el 91% del total de productores y cubriendo el 28% de la superficie cultivada.

Productores Cañeros y Superficie según escala de tamaño de la explotación Tucumán



Fuente: DIAR- DIAS en base a CNA (Censo Anual Agropecuario)

El encuadre de “pequeño” productor va más allá de la superficie que éste destina al cultivo de caña de azúcar, ya que existen otras características que son distintivas de tal categorización. Entre dichas características se resaltan el grado de organización de la actividad desarrollada por el productor, así como el nivel de

mecanización con que lleva a cabo la misma. La mayor parte de estos productores, a pesar de ser propietarios de sus fincas, tienen una muy limitada escala de operaciones.

Si bien el número de productores en Tucumán es muy superior al de las demás provincias dedicadas a la actividad cañera, dicho número ha decrecido considerablemente en comparación a los que se manejaban veinte años atrás. Esta situación se debe en parte a la creciente participación de productores agrícolas en otros cultivos, en particular el limón, la frutilla y los arándanos. No ocurre lo mismo, en relación con los rendimientos en la producción, los cuáles a pesar de ser inferiores a los restantes del NOA han aumentado respecto a años anteriores debido a la creciente mecanización en la cosecha así como también a la incorporación de nuevas variedades del cultivo y las mejoras en la preparación de los suelos.

De los 4.900 productores que conforman la categoría de “pequeños”, más de 3.000 cuentan con superficies inferiores a las 10 has⁴. Se trata en su gran mayoría de explotaciones manteniendo una tradición familiar, con escasa o nula organización administrativa, muy poca inversión en bienes de capital y que generalmente no cuentan con asesoramiento para analizar las variedades que más le convienen y así introducir mejoras en la calidad del cultivo y el correcto aprovechamiento de los suelos, o bien cómo proceder para administrar correctamente su actividad. Esta situación ha llevado a muchos cañeros a tomar la decisión de conformar cooperativas con otros productores de su zona en búsqueda de solucionar las problemáticas que enfrentan. En Tucumán actualmente existen 23 cooperativas que agrupan cerca del 35% de los productores cañeros, las cuáles varían desde las dedicadas exclusivamente a la comercialización, aquellas que además de la comercialización realizan actividades de producción y prestación de servicios, y aquellas cooperativas exclusivamente de trabajo⁵.

(4) Características socioeconómicas de los pequeños productores de caña de azúcar de Tucumán, Serie de estudios y reportes PROICSA, Editorial Eudeba-PROICSA,(Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2014), pág. 48

(5) Caracterización de las cooperativas de productores de caña de azúcar de Tucumán, Serie de estudios y reportes PROICSA, Editorial Eudeba-PROICSA,(Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2014), pág. 12

En el caso de los productores más pequeños, por ejemplo aquellos con menos de 10 has, el hecho de pertenecer a una cooperativa le asegura una mejor capacidad de negociación a la hora de la comercialización y al tratar con los ingenios. Así mismo, la relación que se establece con otros asociados es muy importante para el productor, resultando en beneficios tales como el préstamo de las maquinarias para llevar adelante la cosecha o del transporte para llevar la caña hasta el lugar de industrialización cuando éstos no cuentan con los recursos propios.

Otro punto que define al pequeño cañero es el escaso o nulo asesoramiento con que cuentan, tanto desde el punto de vista técnico de la actividad productiva, como a nivel de organización administrativa, contable y legal.

Desde el punto de vista técnico, existen instituciones como la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres (EEAOC) y el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA), que realizan un importante aporte a través de la investigación y desarrollo tecnológico, colaborando así al incremento en la productividad de la actividad cañera. Si bien, muchos productores recurren a estas instituciones en busca de asesoramiento, la mayoría no lo hace y por lo tanto se pierde la oportunidad de un aprovechamiento óptimo de las fuentes existentes para incrementar el conocimiento sobre la producción cañera y los recursos con que cuentan para aumentar su productividad.

En la cuestión organizacional, la situación es bastante precaria. Si no se cuenta con una administración ordenada, o al menos con el asesoramiento de un profesional contable, resulta muy complicado mantener una actividad económica sustentable. Sobre todo a la hora de determinar la situación ante los organismos de recaudación fiscal, la organización administrativa y contable, aunque sea mínima, es necesaria. Por su parte, el asesoramiento legal no es menos importante, principalmente tomando en cuenta que en muchos casos los productores se encuentran en una situación de incertidumbre en cuanto a la tenencia de sus tierras. Esto es así debido a que al tratarse de una actividad de gran tradición familiar, no son pocos los casos en que la tenencia de la tierra está sujeta a un juicio sucesorio.

En cuanto a la capacidad que tiene el productor para llevar a cabo la producción, los pequeños productores están en desventaja respecto a los demás, ya que la gran mayoría no cuenta con equipamiento para realizar la cosecha y trasladar la caña al ingenio. La incorporación de tecnología en la producción primaria significa un aumento de la productividad del cañaveral y acercó los rendimientos medios de Tucumán a los de Jujuy y Salta, los cuáles históricamente fueron superiores a los de nuestra provincia. La actividad en Tucumán alcanza un nivel de mecanización del 78% de acuerdo a estadísticas de la EEAOC, situación que se explica por un lado, debido al impulso dado por los ingenios que ofrecen servicios para la plantación, cultivo y cosecha con equipamientos modernos; y por otro lado, como consecuencia del surgimiento de la figura de contratistas. La compra de maquinaria resulta casi inalcanzable para un productor chico, por ello es necesaria una política de estado para colaborar en este sentido a través del otorgamiento de créditos blandos para la inversión en bienes de capital.

Con respecto a la crisis económica que atraviesan en la actualidad los productores cañeros como consecuencia del precio deprimido del azúcar, tal situación llevó a los cañeros a reunirse en mesas de diálogo representativas de los distintos sectores que los agrupan para discutir las medidas que se requieren tomar por parte del Estado para brindar las soluciones necesarias a la situación preocupante en la que se encuentran. Particularmente, la campaña 2.015 fue una de las peores de los últimos años como consecuencia de la caída estrepitosa del precio del azúcar⁶. Esto, sumado a factores climáticos y el inicio tardío de la zafra, ocasionó enormes pérdidas para los productores, quienes vieron afectada su actividad por la imposibilidad de cumplir con sus compromisos de pagos tanto en sus relaciones comerciales como con sus obligaciones tributarias.

La principal causa del bajo precio radica en los excedentes de producción. Históricamente la producción de azúcar estuvo orientada al abastecimiento del mercado interno, exportándose los excedentes en momentos de sobreproducción. A

(6) Los cañeros buscan soluciones, en Internet: www.lagaceta.com.ar , (noviembre 2015)

partir de 2005, el fuerte crecimiento de los precios internacionales impulsó el incremento de las ventas externas, pero en la actualidad la situación en los mercados internacionales no es buena. Los precios internacionales, tanto del azúcar blanco como del crudo disminuyeron considerablemente en los últimos años, dejando a los productores en una situación bastante difícil, ya que no hay precios competitivos que alienten la exportación debido a los excedentes en la producción mundial, pero el mercado interno también está saturado, por lo cual el precio disminuye ante el incremento de la oferta sin una demanda que acompañe. En el ámbito mundial, el precio de referencia para el azúcar blanco es el del Contrato N°5 de Londres, en tanto que para el azúcar crudo lo es el Contrato N°11. Una solución para estos excedentes de producción radica en el incremento en la producción como biocombustibles, pero es necesario que se invierta en infraestructura para acompañar un correcto funcionamiento de esta actividad.

Es necesario que el Estado tanto a nivel nacional como provincial establezca una política azucarera definitiva y clara tendiente a resolver la problemática que atraviesa el sector. Entre los temas que requieren un tratamiento más urgente, se hallan aquellas que orienten a un ordenamiento de la actividad, así como políticas de financiamiento para los productores más afectados y medidas impositivas que alivianen la situación económica de los mismos.

Las principales demandas de los cañeros en el establecimiento de políticas públicas, son las siguientes:

- ✓ Aplicar un mecanismo para que los excedentes se destinen a la exportación.
- ✓ En el primer mes de zafra, producir solamente azúcar crudo y alcohol (no azúcar blanco) con el fin de equilibrar la oferta y la demanda. Cabe destacar que el azúcar crudo es el que se destina a la exportación, en tanto que el blanco se dirige al mercado interno.
- ✓ Cupificar las ventas de azúcares a la plaza interna.
- ✓ Solicitar al Gobierno de Tucumán que gestione ante la Nación elevar el corte de alcohol en las naftas un 2% (actualmente es del 10%).

- ✓ Solicitar la participación directa de los cañeros en el programa Bioetanol. En nuestro país se utiliza para la mezcla con nafta destinada al mercado local
- ✓ Alícuota cero en concepto del impuesto provincial a los Ingresos Brutos, hasta tanto se recupere la actividad.
- ✓ Disminuir la alícuota del IVA (Impuesto al Valor Agregado) del 21% al 10,5%.
- ✓ Ayuda económica para los productores cañeros a través del otorgamiento de subsidios y mediante créditos accesibles.

Hasta el cierre de la campaña 2.015 la mayoría de estas cuestiones no fueron tomadas en cuenta a través de medidas concretas⁷. Salvo el caso de la alícuota del 0% en el Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB) que fue aprobado por ley provincial n° 8.796 y que abarca las campañas 2.015 y 2.016. También se firmaron convenios para asistir económicamente a diez cooperativas por la suma de 20 millones de pesos tendiente a mejorar la tecnología disponible y la calidad de la semilla.

Sin duda, el cumplimiento de estas exigencias del sector aportaría grandes soluciones a la vez que definirían un incremento en el grado de confianza que el productor tenga en vista de futuras campañas.

3.-El contrato de maquila en la actividad azucarera

En la provincia de Tucumán, la venta de caña de azúcar al ingenio se realiza a través de Contratos de Maquila. Esta transacción reviste un carácter participativo que tiene por objeto la distribución en propiedad, entre las partes contratantes del producto resultante del proceso de transformación de la caña, en este caso, el azúcar para su comercialización en forma independiente por el productor.

(7) Ibídem

La Ley de Contrato de Maquila N° 25.113 creada en el año 1.999 establece en su art. 1° *“Habrá contrato de maquila o depósito de maquila cuando el productor agropecuario se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o procesador retengan para sí”*. Este tipo de contratos también es utilizado en la actividad vitivinícola para regular las relaciones entre los productores viñateros y las bodegas.

La ley establece que la propiedad de la materia prima (caña de azúcar) permanece en manos del productor agropecuario durante todo el proceso de transformación, así como también la porción de producto final (azúcar) que le corresponda, asumiendo el ingenio la condición de depositario de dichos productos finales⁸. El industrial debe tener identificados estos productos, ya que estarán a disposición plena de sus titulares.

La ley 25.113 establece en su artículo 2° una serie de requisitos esenciales que deben tenerse en cuenta en la elaboración del contrato, los cuáles son:

- ✓ Nombre y domicilio de las partes
- ✓ Cantidad de la materia prima contratada
- ✓ Lugar de procesamiento
- ✓ Lugar en que se depositarán los productos elaborados que correspondan al productor agropecuario
- ✓ Facultades de control establecidas a favor del productor agropecuario
- ✓ Fecha y lugar de entrega del producto elaborado
- ✓ Lugar de celebración y firma de las partes

En los contratos también deberán establecerse sistemas de control del procesamiento del producto por parte del productor, para permitir la verificación de la cantidad y calidad de lo pactado y lo entregado al finalizar el contrato, como también el control del procesamiento y rendimiento de la materia prima.

(8) Art. 1, Ley de Contrato de Maquila, N° 25113, (t.o. 1999)

Un punto relevante de la ley de maquila es el que se presenta en el art. 1° al establecer que *“en ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho económico imponible”*, sobre todo para los pequeños productores ya que este beneficio se ve reflejado en una reducción de costos en vista del carácter de no sujeta a impuesto que reviste esta modalidad contractual. En este sentido surge una polémica que deriva del art. 7° de la ley, el cual dispone que *“Los contratos agroindustriales referidos en la presente ley deberán inscribirse a pedido de parte en los registros públicos que se crearen en la jurisdicción de cada provincia. Las provincias establecerán las disposiciones necesarias para los procedimientos y aseguramiento según la naturaleza u objeto de cada actividad asignándoles las condiciones de autoridad de aplicación local”*. Tal polémica reside en el hecho de si la falta de inscripción en el Registro de Contratos de Maquila resulta oponible ante el fisco.

En Tucumán se creó el Registro de Contratos de Maquila mediante decreto provincial 872/3 del año 1.992 dependiente en su momento de la ex Dirección de Industria, y que actualmente mediante modificación a dicho decreto, depende de la Dirección de Industria y Energía dependiente de la Secretaría de Estado de Desarrollo Productivo. A su vez, para asegurarse de que quienes firman los contratos son productores primarios registrados, fue de gran importancia la creación del Registro de Productores Cañeros en el año 2.009 para brindar un marco de claridad a las relaciones comerciales entre industriales y cañeros.

La discusión se basa en cuál es el objetivo que persigue la obligación de inscripción, si se trata de facilitar la restitución en caso de concurso como lo establece el art. 8° de la ley 25.113, o si el requisito puede ser exigido con otros fines como lo es demostrar la validez de la operatoria ante el fisco. Para poner fin a esta incertidumbre la AFIP emitió en 2.011 la Resolución General N° 3.099 que obliga a inscribir los contratos de maquila ante dicha entidad, a efectos de su oponibilidad y para la operatividad de la exención establecida en la ley. Sin embargo, esta disposición no soluciona el problema de la oponibilidad ante los fiscos provinciales

que pretendan gravar el contrato con impuestos locales fuera del ámbito de regulación de la AFIP. En este orden de ideas, la DGR (Dirección General de Rentas) de Tucumán emitió un Dictamen con fecha 14/10/2010 mediante el cual aclara algunas cuestiones referentes al tema de la inscripción en los registros públicos para su oponibilidad ante dicho ente. En el mismo se establece que la intervención del organismo a través del Impuesto a los Sellos no suple el registro al que se refiere el art. 7 de la Ley de Maquila, y que tratándose de un contrato celebrado de conformidad a las formalidades requeridas y en tanto que por aplicación del principio de realidad económica no surja la utilización de una figura jurídica inadecuada, la relación establecida mediante este instrumento reviste la calidad de actividad no gravada en el IIBB. Establece el Dictamen, que si la relación entre cañero e ingenio no ha sido instrumentada de conformidad con las previsiones de la Ley N° 25.113, o en el supuesto de haber sido instrumentada con dichas formalidades pero por aplicación del principio de la realidad económica surge haberse utilizado inadecuadamente la figura jurídica de maquila, corresponderá analizar la realidad fáctica en cada caso concreto a los efectos de determinar cuál es la figura contractual en que debe encuadrarse la citada relación, a los fines de establecer cuál es el tratamiento tributario que debe aplicarse. Determina tres casos que pueden llegar a darse:

a) Cuando no exista ni liquidaciones ni retiro por parte del productor cañero del azúcar elaborado, pero sí ingreso de caña en el ingenio, corresponderá imputar el ingreso de dicha caña como producción propia del ingenio, salvo que se cuente con información o se verifique que el industrial no posee capacidad para su producción o bien, se cuente con información o se verifique la entrega de caña por parte del productor cañero o tercero, en cuyo caso, se estaría ante la existencia de compra de caña por parte del ingenio.

b) Si se obtiene información respecto del retiro de azúcar por parte del productor cañero, como así también respecto de la entrega de caña al industrial por parte de aquél, habrá una locación de obra abonada a través de un pago en especie,

toda vez que la realidad económica indica que el productor cañero ha encargado, aportando la materia prima, la elaboración del azúcar por parte del ingenio, pagando dicho encargo a través de la entrega de una porción del producto final elaborado.

c) en caso de que existan liquidaciones y de contar con información de la entrega de caña al industrial y del retiro de azúcar por parte del productor cañero, se verifica idéntica situación que la señalada en el punto b), salvo por el hecho de que al exhibir liquidaciones se podría determinar la contraprestación en especie (azúcar) acordada por las partes.

En estas tres situaciones, debido a que no se verifican las condiciones para que las mismas representen una figura contractual regida por la Ley de Maquila, la actividad asociativa de producción está gravada en el IIBB, tal como veremos en el Capítulo II.

Es claro que la creación de la ley de maquila trajo grandes beneficios para las relaciones entre cañeros e industriales, entre las más importantes el hecho de brindar claridad y transparencia en el aspecto comercial, tanto a nivel de la comercialización de la materia prima como del producto final. La obligación de inscripción en registros públicos permite manejar datos estadísticos acerca de la producción, los cuáles facilitan la toma de medidas a nivel gubernamental para facilitar un correcto ordenamiento de la actividad. Como se dijo anteriormente permite una reducción de costos impositivos al estar exenta la relación concebida en este tipo de contratos. Para los industriales también resulta en beneficios a nivel de costos, ya que permite acceder a la materia prima que ofrecen los productores sin la necesidad de producirlas ellos o adquirirlas.

CAPÍTULO II

IMPUESTOS INDIRECTOS: INGRESOS BRUTOS

Sumario: 1.- Antecedentes y limitaciones del tributo. 2.- Características del gravamen. 3.- El IIBB en la actividad del productor cañero. 4.- El cañero como sujeto del Régimen de Convenio Multilateral

1.- Antecedentes y limitaciones del tributo

El impuesto sobre los ingresos brutos, en adelante IIBB, es un impuesto cuyo objetivo es gravar la riqueza producida en cada provincia manifestada a través de transacciones con bienes y servicios que se realizan dentro de su territorio.

El origen del gravamen en Argentina, remonta a 1.948, mediante lo que entonces se denominaba “Impuesto a las actividades lucrativas” y que se implementó en la provincia de Buenos Aires, luego siguió la Capital Federal, y en poco más de 5 años se difundió por todo el país. Fue sucesivamente denominado “Impuesto a las Actividades Lucrativas”, luego “Impuesto de Patente por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro”, y finalmente como se lo conoce en la actualidad “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

La Constitución Nacional al establecer las potestades tributarias determina que las provincias pueden establecer impuestos directos sin limitaciones por parte de la Nación, en tanto que esta última sólo puede establecerlos cuando los mismos se fijen por tiempo determinado y cuando así lo exijan situaciones de defensa, seguridad común y el bien general del Estado. En cuanto a los impuestos indirectos, Nación y las provincias tienen facultades concurrentes para establecerlos en todo el territorio del país.⁹

(9) Art. 75, Constitución Nacional, (t.o. 1994)

En la actualidad el impuesto rige en las veinticuatro jurisdicciones del país, por lo cual cada provincia y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuentan con un impuesto local que grava las actividades económicas, variando la denominación de acuerdo al lugar. En Tucumán el gravamen se denomina Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A raíz de la implementación del IIBB en distintas jurisdicciones, resultó necesario limitar la potestad de las provincias con respecto al establecimiento del gravamen a fin de evitar colisiones con otros gravámenes fijados a nivel nacional. Mediante la ley 23.548 se estableció el Régimen Federal de Recursos Fiscales y esto permitió regular las limitaciones necesarias para evitar la múltiple imposición que surgiría si no se armonizaran las normas nacionales y provinciales que tratan los impuestos indirectos. Cada jurisdicción adhirió al Régimen de Coparticipación Federal mediante ley, aceptando dicho régimen sin limitaciones ni reservas¹⁰.

En lo que refiere al IIBB, la ley 23.548 establece en su art. 9º inc. b) punto 1, que para el diseño de dicho gravamen de orden local, las provincias deben ajustarse a ciertas pautas para una correcta armonización con el régimen federal y así evitar la múltiple imposición a raíz de la coexistencia de impuestos en el orden nacional y provincial con las mismas características.

2.- Características del gravamen

Como ya se estableció, el IIBB es un impuesto indirecto puesto que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, que en este caso se exterioriza a través de las operaciones comerciales que realiza el contribuyente dentro del territorio provincial. Aún cuando no está prevista legalmente la traslación del impuesto como ocurre con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se supone que el impuesto será soportado por el consumidor final. Es indirecto porque quienes pagan el impuesto, son los sujetos que realicen la actividad económica vendiendo bienes o prestando servicios, pero en definitiva también lo soporta el consumidor final de esos bienes o

(10) Art. 9, Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, N° 23.548, (t.o. 1.988)

servicios, ya que la traslación se verifica como un fenómeno económico por la tendencia de los factores económicos de trasladar el impuesto a los precios, para así recuperarlos.

El gravamen cuenta además con las siguientes características:

- ✓ Es plurifásico, ya que grava todas las etapas de circulación de los bienes y servicios
- ✓ Es general, porque grava todas las transacciones con bienes y servicios
- ✓ Es real, debido a que recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza. Se calcula aplicando la alícuota sobre la base imponible sin tener en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente.
- ✓ Es acumulativo o en cascada, no permite que se descuenta del importe a ingresar el gravamen abonado en la etapa anterior. Es decir, que lo que se paga en cada etapa no se puede tomar como crédito fiscal en la etapa siguiente. La acumulación de tributos es un efecto no deseado desde el punto de vista económico, principalmente porque el impuesto pagado dependerá de la cantidad de etapas del ciclo productivo de cada bien. Tributarán una alícuota efectiva superior aquellos bienes cuyo ciclo productivo y de distribución demande mayor número de etapas. De estas maneras se induce a los empresarios a integrar sus empresas, con la consecuente pérdida de neutralidad del gravamen.¹¹
- ✓ Es recaudado por la Dirección de Rentas de Tucumán (DGR), el cual es el organismo recaudador provincial y tiene a su cargo el cumplimiento de las funciones que a nivel nacional desarrolla la AFIP. Para cumplir con sus obligaciones fiscales, el contribuyente debe inscribirse ante tal organismo. Los contribuyentes ingresarán el impuesto en los plazos determinados por este organismo.
- ✓ Periodo Fiscal y de Liquidación: el período fiscal es el año calendario. El pago se hace por períodos mensuales en base a anticipos calculados sobre

(11) FENOCHIETTO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado-Análisis Económico, Técnico y Jurídico, La Ley, (Buenos Aires, 2.007), pág. 30

base cierta. El impuesto se liquida por medio de declaración jurada confeccionada por el contribuyente.

3.- El IIBB en la actividad del productor cañero

El hecho imponible del IIBB está definido por el art. 214, 1º pfo. del Código Tributario Provincial (CTP) el cual establece: *“Grávese con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme 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, 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 el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.).*

A partir de la definición del objeto del gravamen, podemos distinguir los requisitos que deben darse para que la actividad se encuentre gravada. Ellos son:

- ✓ Que la actividad se ejerza en forma habitual
- ✓ Que sea a título oneroso
- ✓ Que se realice en el ámbito territorial de la provincia de Tucumán

Respecto el requisito de la habitualidad, el art. 215 CTP establece una serie de supuestos en los cuales ciertas actividades resultan alcanzadas con el impuesto, ya sea que las mismas se realicen de forma habitual o esporádica. Establece dicho artículo en su punto 3, que quedan alcanzadas por el gravamen las operaciones realizadas por explotaciones agrícolas, pecuarias, mineras, forestales e ictícolas (pesca), quedando por lo tanto incluida la actividad del productor cañero en este grupo de actividades, aunque esta se realice esporádicamente¹².

(12) Art. 215, Código Tributario Provincia de Tucumán, Ley Nº 5.121 y modificatorias, (t.o. 2.009)

Cabe recordar que mediante la Ley de Maquila, las relaciones económicas que surgen entre los productores cañeros y los ingenios azucareros como consecuencia del contrato de maquila celebrado entre ambos, resultan excluidos del objeto de todo tipo de gravamen¹³, en tanto se cumplan con los requisitos comentados en el Capítulo I de este trabajo. En razón de esta disposición, el CTP menciona esta situación en su art. 217 punto 7, al establecer que *“No constituyen actividad gravada con este impuesto... los hechos y relaciones económicas que deriven entre cañeros e industriales, como consecuencia del contrato de maquila, excepto la compraventa de azúcar y/u otros productos que cada uno realice de la parte que le corresponda”*.

Teniendo en cuenta la situación del productor cañero maquilero resulta de esta norma que no queda gravada la entrega de la caña de azúcar que realiza al ingenio para su transformación ni la recepción del azúcar que resulte del proceso de transformación al que la somete el industrial, pero sí estará alcanzada por el IIBB la venta posterior que realice del producto final recibido como consecuencia del contrato de maquila, aún cuando dichas ventas se realicen de forma esporádica.

A su vez, se deriva del punto 7 del art. 217 que si la relación económica entre cañero e industrial no es una relación maquilera bajo el régimen de la ley 25.113, la misma está gravada con el IIBB para ambas partes. En este caso estamos en presencia de una locación de obra abonada a través de un pago en especie, situación que analizamos en el capítulo anterior al tratar el dictamen emitido por la DGR. Es decir, supone que el cañero encargó la elaboración de azúcar y que el ingenio realiza una locación de obra cuyo objeto es la elaboración de una cosa mueble. El ingenio factura la locación de obra y el cañero por su parte factura el pago en especie consistente en una porción del producto final elaborado, quedando ambas operaciones alcanzadas por el IIBB, al igual que la venta posterior que cada una de las partes realice con el producido de la industrialización.

Con respecto a la determinación de la base imponible, si bien el principio general consagrado en el artículo 221 de CTP es que la base imponible del gravamen

(13) Art. 1, Ley de Contrato de Maquila, N° 25.113, (t.o. 1.999)

está constituida por los ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, el mismo artículo en su último párrafo establece una excepción. En las operaciones realizadas por responsables no obligados legalmente a llevar libros de contabilidad y confeccionar balances en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período fiscal. El pequeño productor en su carácter de persona humana, verifica las condiciones para dicha excepción, por lo que determinará su base imponible en base a los ingresos efectivamente percibidos al realizar la venta del azúcar, atribuyendo por lo tanto dichos ingresos al periodo fiscal en el cual recibió las sumas de dinero en cuestión. También se encuentran exceptuados de llevar libros contables según el artículo 320 del C.C.C.

La alícuota aplicable para la actividad es la que surge del anexo denominado Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos integrante de la Ley Impositiva N° 8467, según la cual la alícuota correspondiente a la venta del azúcar tanto por parte del cañero como del industrial es del 3,5%. No obstante, ambas actividades se encuentran beneficiadas por la ley N° 8.539, mediante la cual se establece un régimen especial de crédito fiscal del 48,60% aplicable a la alícuota del 3,5% quedando por lo tanto una alícuota efectiva del 1,799%.

Debido a la creciente incertidumbre económica de los productores del sector, durante la campaña 2.015 los pequeños productores se vieron beneficiados por la aprobación de la ley provincial 8.796, dictada como medio para alivianar de alguna manera la crisis que atravesaban, al menos desde el punto de vista de la presión impositiva. El art. 3° de la mencionada norma determina que durante las zafas 2.015-2.016, la venta de azúcar efectuada por productores cañeros maquileros cuyas explotaciones no excedan de cien hectáreas tributarán el IIBB con la alícuota del cero por ciento (0%). Sin duda la medida resulta en un gran beneficio para los productores chicos, quienes en las recientes campañas vieron seriamente comprometida su

actividad a raíz de la crisis económica del sector. La ley también establece que los ingenios deben priorizar la molienda de caña de azúcar de dichos productores.

Cabe mencionar que para poder acceder a este beneficio impositivo, deben cumplirse con ciertas condiciones, que no fueron establecidas por la ley que le dio origen al mismo sino que surgen del decreto que reglamenta a aquella. Quienes no verifiquen los requisitos para acceder a la alícuota del 0%, continuarán tributando a la del 3,5% con el correspondiente crédito fiscal de la ley 8.539 equivalente a un 48,60%.

Nos parece necesario expresar que a través de la reglamentación de esta ley el Poder Ejecutivo de Tucumán se encuentra en un claro exceso en sus facultades al introducir limitaciones que impiden el acceso de los cañeros a la franquicia. La ley 8.796 estableció una franquicia sin condicionamientos para cañeros con menos de cien hectáreas, la cual se vio indebidamente limitada con la emisión del Decreto 2368/3 del PE provincial el cual determina una serie de cuestiones que impiden acceder a la alícuota del 0%. El mencionado decreto incorpora las siguientes restricciones¹⁴:

- ✓ Solamente comprende a aquellos productores agropecuarios no organizados bajo forma asociativa alguna cuya única actividad sea el cultivo de caña de azúcar.
- ✓ La actividad debe ser ejercida en establecimientos de titularidad del productor que no excedan de cien hectáreas.
- ✓ Los productores deben operar por el régimen de maquila de acuerdo a la ley nacional 25.113 y no deben estar comprendidos en el régimen de convenio multilateral.

El decreto acotó el beneficio, matando el espíritu de la ley que fue el de brindar un auxilio económico para el cañero desde el punto de vista fiscal. Analizando las restricciones vemos que muchos de los cañeros por un motivo o por otro no tendrían la posibilidad de ser beneficiarios de la franquicia. El hecho de que

(14) Art. 1, Decreto Reglamentario Ingresos Brutos- Venta de Azúcar efectuada por productores cañeros maquileros- Alícuota 0%, (N° 2568/3, 2015)

no puedan formar parte de ninguna sociedad, o que no puedan realizar otra actividad además de la producción cañera resulta injusto. A su vez también quedarían fuera aquellos productores que arrienden la tierra para cultivar la caña, ya que sólo serán beneficiados quienes sean propietarios, situación que resulta en una clara desventaja para los primeros ya que para los mismos el costo de producción es mayor.

El punto referido a que el cañero no debe estar incluido en el régimen de convenio multilateral también es de gran importancia ya que como mencionamos en el capítulo anterior existe sobreoferta del producto en Tucumán, lo que se solucionaría vendiendo la producción en otras provincias a fin de obtener un buen precio. De esta manera un productor que necesita vender su producto a un precio competitivo para mantener a flote su actividad y para ello recurre a plazas diferentes a nuestra provincia, pierde la oportunidad de acceder a la alícuota del 0% por la base atribuible a Tucumán. Ante esta situación puede plantearse la alternativa de que el cañero cuyo establecimiento se encuentra en nuestra provincia, que sea contribuyente del convenio y cuente con una superficie destinada a la actividad de hasta cien hectáreas presente una cautelar en dónde se plantee la inconstitucionalidad del decreto 2368/3 para de esta manera poder quedar bajo el beneficio de la ley 8.796. Esta situación podría plantearse como una posible solución para aquellos cañeros comprendidos en el convenio multilateral, que mediante la presentación de dicha cautelar ante la DGR puedan asegurarse el acceso a la franquicia.

El decreto también establece que para la operatividad de la alícuota 0%, la DGR debe tomar conocimiento de un registro de pequeños productores cuya elaboración y validación está a cargo de la Dirección de Agricultura dependiente del Ministerio de Desarrollo Productivo. De esta manera el organismo recaudador procede a la registración de los productores alcanzados por el beneficio. El registro tiene como objetivo verificar que los datos consignados correspondan a la realidad económica del productor y exige como requisitos indispensables que los mismos acrediten la siguiente información:

- ✓ La titularidad del inmueble y constancia fehaciente de que su superficie no supera las cien hectáreas.
- ✓ Domicilio del productor.
- ✓ Inscripción en la DGR.
- ✓ Producción estimada en kilogramos del establecimiento durante el periodo fiscal 2.015.
- ✓ Que las tierras no estén arrendadas y que la producción está bajo su exclusiva ejecución.

Como se mencionó anteriormente, este beneficio impositivo tiene vigencia solamente por los periodos fiscales 2.015 y 2.016, por lo cual y en tanto no surjan modificaciones posteriores, una vez transcurridos dichos periodos los productores beneficiados volverán a tributar el IIBB a la alícuota del 3,5% en lo que se refiere a la actividad de la venta de azúcar, con su correspondiente crédito fiscal equivalente al 48,60% del impuesto.

4.- El cañero como sujeto del Régimen de Convenio Multilateral

Como se mencionó en el punto precedente, el productor cañero tucumano para obtener un precio competitivo debe recurrir a la venta de su producto en otras jurisdicciones fuera de la provincia, lo que lo lleva a quedar incluido bajo el régimen de Convenio Multilateral del 18/08/1977 (en adelante CM).

El CM es un régimen cuyo objetivo es distribuir los ingresos brutos derivados de operaciones realizadas en el país entre las jurisdicciones que participan en la generación del hecho imponible y por lo tanto tienen facultad para gravar al mismo. En el caso de los productores cañeros, éstos tienen sus explotaciones radicadas en la provincia de Tucumán dónde realizan la venta de azúcar quedando tal actividad gravada en el IIBB, pero a su vez realiza ventas fuera de la provincia convirtiéndose en sujeto del CM y debiendo proceder a la distribución de ingresos de acuerdo a lo previsto por dicho régimen a fin de atribuir a cada jurisdicción la base correspondiente.

El CM establece dos mecanismos de distribución de base, uno general previsto en su art. 2 y otros especiales que se plasman en los arts. 6 a 13. El régimen general establece la determinación de coeficientes de atribución de la base imponible (consistente en los ingresos brutos totales originados por actividades objeto del CM) a cada jurisdicción que se vio involucrada en su generación. Dichos coeficientes se calculan en base a hechos económicos ocurridos con anterioridad, más precisamente los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior, y en caso de no practicarse balances comerciales se tomarán los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior¹⁵.

En el caso de los regímenes especiales, estos prevén porcentajes aplicables de acuerdo al tipo de actividad. Particularmente para la actividad del cañero, el art. 13 en su primer párrafo establece que cuando los productos se despachen por el propio productor sin facturar para ser vendidos fuera de la jurisdicción productora, la base imponible correspondiente a la misma será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la expedición. A modo de segunda alternativa, cuando existan dificultades para establecer dicho precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido, atribuible a la provincia productora. En cuanto al 15% restante, las jurisdicciones comercializadoras podrán gravar el mismo atendiendo al régimen general del art. 2. De tratarse de una única jurisdicción comercializadora, el 15% se asignará en su totalidad a la misma, no correspondiendo realizar el cálculo del coeficiente unificado.

De acuerdo al modo operativo que lleve adelante el cañero que resulte ser sujeto del CM observamos que cuenta con las siguientes opciones:

- ✓ Vender el azúcar en otras provincias de forma directa con flete a su cargo (los gastos de flete otorgan sustento territorial a dicha jurisdicción), en cuyo caso será de aplicación el régimen general del art. 2.

(15) Art. 6, Convenio Multilateral (18/08/1.977)

- ✓ Vender el azúcar en otras provincias en forma indirecta a través de representantes de ventas, despachando el producto sin facturar, es decir sin concertar la venta, resultando aplicable en esta situación el art. 13, 1er pfo.

Ésta última situación puede concebirse como un híbrido atento a que combina ambos sistemas de distribución de base. Aplicando un porcentaje establecido para la provincia productora, y procediendo a una distribución secundaria en base a coeficientes establecidos de acuerdo al régimen general del art. 2 para las provincias comercializadoras.

El azúcar no cuenta con un mercado transparente, razón por la cual no se dispone de un precio mayorista, oficial o corriente en plaza, y en vista de ello el productor debe asignar el 85% del precio obtenido de la venta a la provincia de Tucumán (jurisdicción productora), y el restante 15% entre las provincias en que se haya comercializado el producto con arreglo al art. 2.

El precio mayorista si se obtuviera por contar el producto comercializado con un mercado transparente, no es de aplicación opcional. Así lo determinó la Comisión Arbitral en el caso “Agropecuaria La Lucia S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, empresa dedicada a la venta de soja, quien asignó el 85% del precio obtenido a la provincia de Buenos Aires (jurisdicción productora) sin demostrar que había dificultad para obtener el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, situación que no es aplicable en vista de que el producto comercializado sí cuenta con un mercado transparente¹⁶. Es decir, Agropecuaria La Lucia S.A. no puede “optar” por la segunda alternativa prevista en el primer párrafo del art. 13. Si la empresa cuenta con el precio corriente en plaza debe operar con el mismo, y sólo si existe dificultad para obtenerlo o no cuenta con el mismo debe recurrir a la segunda alternativa de asignar el 85% a la productora.

Otra situación que nos parece interesante mencionar es que si existen varias jurisdicciones comercializadoras, al realizar el cálculo del coeficiente unificado, el contribuyente sólo debe asignar el 15% de los ingresos y gastos a las

(16) Resolución N° 21/2013 de la Comisión Arbitral. En Anexo podrá acceder al texto completo de la resolución para una mejor comprensión del caso.

jurisdicciones correspondientes, es decir solamente debe asignar base a dichas jurisdicciones comercializadoras. Esto se vio reflejado en la causa “TECPETROL S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, empresa cuya actividad principal es la extracción de petróleo crudo y gas natural, que dio lugar a la Resolución N° 16/2.016 emitida por la Comisión Arbitral¹⁷. La CA determinó que de la redacción del mencionado artículo surge claramente cómo debe procederse para cumplir con la norma, y que por lo tanto las jurisdicciones que participan de la distribución son únicamente la productora y aquella o aquellas en las que se comercializa el producto, éstas últimas de acuerdo al régimen del art. 2.

Por último, el productor debe tener en cuenta que la pluralidad de jurisdicciones vendedoras debe darse en una misma remesa, caso contrario no se aplica la distribución secundaria. Es decir, que si por ejemplo el productor cañero despacha azúcar sin facturar para ser vendida por un comisionista de la provincia de Catamarca y este realiza ventas en Catamarca y La Rioja, las ventas en ambas provincias provienen de una misma remesa y en razón de ello corresponde realizar la distribución secundaria incluyendo ambas jurisdicciones. Pero si en cambio, el productor despacha el azúcar sin facturar para su venta por parte de un comisionista en Catamarca y por parte de otro en La Rioja, se trata de remesas distintas y por lo tanto no corresponde la distribución secundaria.

(17) Ver en Anexo el texto completo de la Resolución para mayor información sobre el caso.

CAPITULO III

IMPUESTOS INDIRECTOS: IVA VS MONOTRIBUTO

Sumario: 1.- Breves nociones del Régimen General de IVA en la actividad cañera. 2.- Adopción del Régimen Simplificado en la actividad cañera. 3.- Ventajas que representa para el pequeño productor la elección del Régimen Simplificado sobre el Régimen General de IVA.

1.- Breves nociones del Régimen General de IVA en la actividad cañera

El IVA (Impuesto al Valor Agregado) constituye un impuesto indirecto que grava las siguientes actividades¹⁸:

- ✓ Venta de cosas muebles.
- ✓ Obras, locaciones y prestaciones de servicios.
- ✓ Importaciones definitivas de cosas muebles.
- ✓ Prestaciones del artículo 3º e) de la Ley de IVA, realizadas en el exterior y utilizadas o explotadas en el país (importación de servicios)

Estas operaciones deben ser realizadas por quienes la ley determina como sujetos del gravamen, para constituir el hecho imponible.

Es importante realizar una caracterización del gravamen en cuestión a fin de entender cómo funciona el mismo. Las características más relevantes son las siguientes:

- ✓ Es un impuesto indirecto, puesto que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva evidenciada por el volumen de consumo.
- ✓ El impuesto grava el valor que se añade en cada etapa a los bienes y servicios. En definitiva el impuesto que se ingresa en cada etapa surge de

(18) Art. 1, Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 y modificatorias, (t.o. 1.997)

aplicar la alícuota correspondiente a la diferencia entre el precio de venta y el costo (valor agregado).

- ✓ Se traslada de etapa en etapa, soportando el gravamen el consumidor final.
- ✓ Es de carácter general, ya que grava la totalidad de bienes y servicios que circulan en la economía.
- ✓ Es plurifásico, debido a que alcanza a más de una etapa del proceso de circulación de los bienes.
- ✓ Es no acumulativo, el impuesto pagado en la etapa anterior constituye un crédito fiscal. A diferencia del IIBB en el cual el impuesto pagado en la etapa anterior constituye un costo que se traslada a la etapa siguiente influenciando así las decisiones empresariales, en el IVA es posible deducir el impuesto pagado en la etapa anterior. Esta característica define la neutralidad del gravamen, lo que impide las distorsiones propias de los impuestos acumulativos, resultando neutral en tanto no discrimina a favor de la integración vertical de las empresas.¹⁹
- ✓ Es un impuesto recaudado por el Estado Nacional que se coparticipa a las provincias. El organismo a cargo de tal tarea es la AFIP.
- ✓ Cuenta con alícuotas diferentes, siendo la general del 21%. Además cuenta con una alícuota diferenciada del 27% en el caso de ciertos servicios públicos, y además una alícuota reducida del 10,5% para determinadas actividades previstas en el cuarto párrafo del artículo 28 de la ley de IVA.
- ✓ El gravamen se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por parte del contribuyente. Existe la opción de pago anual para el caso de las actividades agropecuarias. En el caso particular de las importaciones definitivas, el impuesto se liquida y abona en forma conjunta con la liquidación y pago de los derechos de importación.

(19) MARCHEVSKY, Rubén Alberto, Impuesto al Valor Agregado -Análisis Integral, Errepar, (Buenos Aires, 2006), pág. 72

En nuestro objeto de estudio, la actividad del pequeño productor cañero, analizaremos la operación de venta de azúcar por parte del mismo. Dicha operación constituye venta de cosa mueble y para estar alcanzada por el gravamen, el productor debe contar con la calidad subjetiva que determina la ley.

Para el caso de la venta de cosas muebles, el sujeto puede encajar en las siguientes categorías²⁰:

- ✓ Sujetos que hagan habitualidad en la venta de cosa mueble
- ✓ Sujetos que realicen actos de comercio accidentales
- ✓ Sujetos que sean herederos o legatarios de responsables inscriptos, cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen

Puesto que las dos últimas opciones quedan fuera de análisis, teniendo en cuenta la actividad del productor, nos queda analizar si las operaciones de venta que realiza el mismo constituyen venta habitual. La doctrina propone cinco indicativos de habitualidad:

- ✓ Fin de lucro.
- ✓ Frecuencia de las operaciones.
- ✓ Importancia relativa de las mismas.
- ✓ Inclusión de las operaciones en el objeto social.
- ✓ Relación de las operaciones con la actividad principal.

Ninguna de estas opciones define habitualidad por sí sola, sino que debe estudiarse detenidamente cada caso particular. Teniendo en cuenta la intención de obtener un lucro, ésta es claramente una variable a tener en cuenta por el productor al realizar la venta del azúcar. La obtención de una ganancia es lo que mueve al productor a dedicarse a una actividad económica y ciertamente es lo que persigue al vender el producto final de su actividad productiva.

En cuanto a la frecuencia de las ventas, pueden darse varias situaciones. Todo depende de la cantidad de azúcar que el productor obtenga de la zafra, o bien de

(20) Art. 2, inc. a), Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 y modificatorias, (t.o. 1.997)

si cuenta con remanentes de la campaña anterior; si realiza ventas pequeñas a consumidores finales o si vende en grandes cantidades a mayoristas; si vende todo el producto en un determinado momento o si distribuye las ventas durante el año. Como puede verse, las posibilidades son vastas, y tienen estrecha relación con la situación del precio del producto en el mercado y también con las posibilidades económicas y de comercialización con que cuenta el productor, las cuales disminuyen en la medida que menor sea el tamaño de la explotación que maneja. Esta última situación también se ve plasmada en la importancia relativa de las operaciones.

En cuanto a los dos últimos puntos, es claro que existe relación entre la venta del azúcar y la actividad productiva del cañero, ya que la cosa mueble que se vende surge como consecuencia de su actividad agropecuaria.

Puede considerarse por lo tanto, que el productor cañero al realizar la venta del azúcar resultante del contrato de maquila, realiza venta habitual de cosas muebles, y por lo tanto tal operación está gravada con IVA.

Resulta importante definir el aspecto temporal del hecho imponible, ya que ocurrido el acto que representa el objeto del gravamen, nace la obligación tributaria. Este aspecto se ve determinado por la generación del débito fiscal, que en el caso de la venta de cosas muebles ocurre cuando se produce la entrega del bien, al emitir la factura o mediante acto equivalente, lo que ocurra primero²¹. La importancia de conocer cuando se genera el débito fiscal reside en el hecho de que la alícuota aplicable al hecho gravado, es la vigente al momento en que tal situación tenga lugar.

La base imponible del gravamen se determina mediante el precio de venta que resulte de la factura o documento equivalente emitido por los obligados a ingresar el impuesto, neto de descuentos y similares. A dicho importe se aplica la alícuota correspondiente, que en nuestro caso particular es la alícuota general del 21%, y el importe resultante constituye el débito fiscal. Para la determinación del impuesto, nuestra legislación utiliza el método de determinación por sustracción, realizando la

(21) Art. 5, inc. a), Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 y modificatorias, (t.o. 1.997)

diferencia entre débitos fiscales y créditos fiscales que haya obtenido el contribuyente, mecanismo también denominado “impuesto contra impuesto”.

Los sujetos pasivos del impuesto deberán inscribirse ante la AFIP para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales como Responsables Inscriptos (RI). Dentro de dichas obligaciones está la de documentar sus operaciones gravadas, debiendo discriminar en las facturas que emiten el gravamen contenido en la operación si la misma se realiza con otro responsable inscripto. La discriminación del IVA en la factura no es obligatoria cuando la venta se realiza a consumidores finales, responsables exentos y no alcanzados.

Por otro lado, para dar cumplimiento a la obligación tributaria el contribuyente debe realizar la liquidación y pago del gravamen por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial. Este es el principio general para el responsable inscripto, en el caso de los cañeros, más allá que como consecuencia del contrato de maquila reciben el producto azúcar y proceden a su venta, siguen siendo productores agropecuarios²² por lo cual les cabe el ejercicio de la opción de pago anual del gravamen que prevé el 3º párrafo del artículo 27 de la ley de IVA. Dicha opción establece que la liquidación continúa siendo mensual, pero el pago podrá ser único por el ejercicio comercial si se llevan libros, o bien por año calendario cuando no sea así. Además, el mencionado artículo determina que adoptado dicho procedimiento, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la AFIP en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca.

Cabe recordar que al igual que en el caso del IIBB, los intercambios realizados entre cañeros e industriales en el marco del contrato de maquila, no constituyen hecho imponible del IVA para ninguna de las partes. La mera entrega de caña de azúcar al ingenio, no constituye venta puesto que si bien hay entrega del bien, no existe traslación del dominio en vista que el productor conserva la propiedad de la

(22) MARCHEVSKY, Rubén Alberto, *Op. Cit.*, pág. 1.045

materia prima durante todo el proceso productivo.²³ La venta del azúcar que realicen en forma posterior tanto el productor como el ingenio azucarero respectivamente, sí constituye hecho imponible y por lo tanto estará gravada.

2.- Adopción del Régimen Simplificado en la actividad cañera

Para comprender cómo el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) se aplica en la actividad del pequeño productor cañero, primero debemos definir en qué consiste dicho régimen y las variables a tener en cuenta para definir si el cañero puede acceder al mismo.

El Régimen Simplificado (RS) constituye un régimen opcional al que pueden acceder determinados sujetos denominados pequeños contribuyentes del régimen simplificado. El Monotributo consiste en concentrar en un único tributo el ingreso de un importe fijo mensual, el cual está formado por un componente previsional (Seguridad Social) y otro impositivo que integra al Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado²⁴. El pago integrado que realiza el sujeto que adhiere al RS sustituye a los impuestos que forman parte del mismo, por lo cual el pequeño contribuyente se encuentra exento tanto en Ganancias como en IVA. Como ya se mencionó, el RS es opcional, esto significa que los pequeños contribuyentes que encuadren entre los márgenes que define la ley no tienen la obligación de incorporarse al mismo sino que pueden elegir mantenerse en el régimen general y liquidar separadamente el impuesto a las Ganancias y al valor agregado, y cumplir con sus obligaciones previsionales.²⁵

El régimen comprende una serie de categorías de contribuyentes, que se establecen en función a ciertos parámetros definidos en la ley. A partir de dichos

(23) *Ibíd.*, pág. 1.044

(24) Art. 1, Anexo de Ley de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, N° 26.565, (t.o. 2.009)

(25) FRITTAYÓN, Federico, Monotributo: Análisis tributario profundizado, La Ley, (Buenos Aires, 2.008), pág. 3

parámetros puede medirse la envergadura económica de la o las actividades desarrolladas por el sujeto que quiere adherir al Monotributo. El importe que deba ingresar el contribuyente dependerá de la categoría en que el mismo recaiga. La categorización es un procedimiento autodeterminativo, debiendo el contribuyente acceder al sitio web de la AFIP a fin de realizarla. Además tiene la obligación de recategorizarse a fin de cada cuatrimestre cuando los parámetros superen o sean inferiores a los límites de las categorías declaradas.

Los parámetros para la categorización vienen dados por la suma de ingresos brutos anuales que obtenga el contribuyente, además de la energía eléctrica consumida, la superficie afectada a la actividad y el monto de alquileres devengados anualmente.

El siguiente cuadro²⁶ muestra las categorías a las que puede adherir el monotributista:

Categoría	Ingresos Brutos (anual)	Superficie afectada	Energía eléctrica consumida (anual)	Monto de alquileres devengado (anual)
B	Hasta \$48.000	Hasta 30m ²	Hasta 3.300kw	Hasta \$18.000
C	Hasta \$72.000	Hasta 45m ²	Hasta 5.000kw	Hasta \$18.000
D	Hasta \$96.000	Hasta 60m ²	Hasta 6.700kw	Hasta \$36.000
E	Hasta \$144.000	Hasta 85m ²	Hasta 10.000kw	Hasta \$36.000
F	Hasta \$192.000	Hasta 110m ²	Hasta 13.000kw	Hasta \$45.000
G	Hasta \$240.000	Hasta 150m ²	Hasta 16.500kw	Hasta \$45.000
H	Hasta \$288.000	Hasta 200m ²	Hasta 20.000kw	Hasta \$54.000
I	Hasta \$400.000	Hasta 200m ²	Hasta 20.000kw	Hasta \$72.000

En el caso de aquellos contribuyentes que no superen los parámetros de superficie afectada, energía eléctrica consumida y alquileres devengados previstos para la categoría I, y en tanto sus ingresos provengan exclusivamente de la venta de

(26) Cuadro de Valores Vigentes desde 01/07/2015, en Internet: www.afip.gob.ar (enero 2.016)

cosas muebles, si sus ingresos brutos no superan los \$600.000, podrán permanecer en el RS. Para dicha situación, la ley prevé tres categorías más para las que se tiene en cuenta un parámetro adicional que consiste en la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia que posea el contribuyente. Dichas categorías son las que se muestran a continuación²⁷:

Categoría	Cantidad mínima de empleados	Ingresos Brutos (anuales)
J	1	\$470.000
K	2	\$540.000
L	3	\$600.00

Se consideran pequeños contribuyentes las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, las integrantes de cooperativas de trabajo que cumplan las condiciones establecidas en el Título VI del Anexo Ley 26.565, y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas. Asimismo, se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares en la medida que tengan un máximo de hasta tres (3) socios. Para poder adherirse al régimen, dichas personas deberán verificar concurrentemente las siguientes condiciones:

- ✓ Que hayan obtenido en los doce meses calendario inmediatos anteriores a la fecha de adhesión, ingresos brutos provenientes de las actividades a ser incluidas en el régimen, inferiores o iguales a la suma de \$400.000, o en caso de la venta de cosas muebles que habiendo superado dicha suma y hasta la suma de \$600.000 cumplan el requisito de cantidad mínima de personal previsto para cada caso.
- ✓ Que no superen en el período indicado en el punto anterior, los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se

(27) *Ibíd*em

establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar.

- ✓ Que el precio unitario de venta, sólo en los casos de venta de cosas muebles, no supere el importe de \$2.500.
- ✓ Que no hayan realizado importaciones de cosas muebles y/o servicios durante los últimos doce meses del año calendario.
- ✓ Que no realicen más de tres actividades simultáneas o no posean más de tres unidades de explotación. En definitiva, no debe contar con más de tres fuentes de ingresos.²⁸

Los sujetos que desean adherir al RS definen la cuota impositiva de acuerdo a su actividad principal, artículo 11 Anexo ley, entendiéndose por tal a aquella actividad por la que el contribuyente obtenga mayores ingresos brutos. La importancia de definir la actividad principal en el caso de realizar más de una, se debe a que el importe del impuesto integrado varía según se trate de venta de cosas muebles o bien locaciones y/o prestaciones de servicios. Cabe destacar que hay actividades que no se computan al momento de definir las fuentes de ingresos. Las mismas se enumeran en el artículo 12° del Decreto Reglamentario del anexo ley, entre las cuales encontramos por ejemplo el trabajo en relación de dependencia, el ejercicio de cargos públicos, las jubilaciones y pensiones. Una vez determinada la actividad principal, deberán tomarse en cuenta los parámetros para la categorización.

Es importante tener en cuenta que para el parámetro de ingresos brutos, debe considerarse la suma de la totalidad de ingresos brutos obtenidos en las actividades que se incluirán en el régimen. Se entiende por ingresos brutos al producido de las ventas, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena, netas de descuentos, efectuados de acuerdo a costumbres de plaza²⁹.

(28) Art. 2, Anexo de Ley de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, N° 26.565, (t.o. 2.009)

(29) Art. 3, Anexo de Ley de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, N° 26.565, (t.o. 2.009)

La categorización es correcta cuando el responsable se encuadre en la categoría que corresponda al mayor valor de sus parámetros, para lo cual deberá inscribirse en la categoría en la que no supere el valor de ninguno de los parámetros dispuestos para la misma. A la finalización de cada cuatrimestre calendario, el pequeño contribuyente debe analizar si los parámetros de su categoría actual superan o son inferiores a los límites dispuestos para la misma. Para tal situación el responsable debe proceder al cálculo de los ingresos brutos acumulados, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en los doce meses inmediatos anteriores, así como la superficie afectada a la actividad en ese momento. En caso que los parámetros superen o sean inferiores a los límites, el pequeño contribuyente debe proceder a recategorizarse, quedando encuadrado en la categoría que le corresponda a partir del segundo mes inmediato siguiente del último mes del cuatrimestre respectivo. No están obligados a recategorizarse quienes deban permanecer en la misma categoría por no superar los límites previstos en su categoría actual. Tampoco lo están aquellos responsables para quienes desde el mes de inicio de actividad, inclusive, hasta la fecha de recategorización no haya transcurrido un cuatrimestre calendario completo.

Es importante destacar que en el caso de la actividad primaria y la prestación de servicios sin local fijo, la categorización se llevará a cabo tomando en consideración exclusivamente el nivel de ingresos brutos³⁰, teniendo en cuenta las especiales condiciones que presentan dichas actividades. Dentro de este esquema, aquellos sujetos dedicados a la actividad cañera y que quieren adherir al RS se categorizarán únicamente en base a la suma de ingresos brutos obtenidos en los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de adhesión. La actividad primaria tendrá en el RS el tratamiento previsto para la venta de cosas muebles. Si tomamos en cuenta, que en este trabajo analizamos la actividad del cañero concerniente a la venta de azúcar, los ingresos brutos provienen de dichas ventas.

(30) Art. 9, Anexo de Ley de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, N° 26.565,(t.o. 2.009)

Otra consideración que realiza la ley con relación a la actividad primaria, tiene que ver con el artículo 9º del anexo ley, el cual en su sexto párrafo establece que el pequeño contribuyente que quede encuadrado en la categoría B, no tienen la obligación de ingresar el impuesto integrado, debiendo sólo ingresar el importe que corresponda a las cotizaciones previsionales fijas, las cuales consisten en:

- ✓ Aporte obligatorio con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)
- ✓ Aporte obligatorio destinado al Sistema Nacional de Seguro de Salud
- ✓ Aporte opcional al Régimen Nacional de Obras Sociales, que realiza el contribuyente por la incorporación de cada integrante de su grupo familiar primario para cobertura de salud de los mismos.

3.- Ventajas que representa para el pequeño productor la elección del Régimen Simplificado sobre el Régimen General de IVA

Como se destacó en el primer capítulo de este trabajo, el pequeño productor cañero de nuestra provincia cuenta con características particulares que lo diferencian de otros productores agropecuarios. En este sentido, resulta necesario realizar un análisis acerca de la conveniencia de optar por la adhesión a un régimen como el de Monotributo.

En vista de que el cañero realiza su actividad en su carácter de persona física, el RS representa una opción que facilita la tarea de la organización de la actividad en relación con el cumplimiento de las obligaciones ante el fisco. El RS, como su nombre lo indica, resulta mucho más sencillo en su comprensión y desarrollo que el régimen general de cada impuesto separadamente. Como se mencionó anteriormente, la suma mensual que se abona por el Monotributo comprende tres conceptos en el pago:

- ✓ El impuesto integrado que sustituye a Ganancias e IVA.
- ✓ El Aporte destinado a la Jubilación (aporte al SIPA)
- ✓ Una parte de la cuota que se emplea en la Cobertura de Salud

Al poder resumir en un solo pago las obligaciones fiscales como de seguridad social, el monotributista se ahorra un gran trabajo, sobre todo en lo que refiere a la presentación de declaraciones juradas mensuales que requiere el régimen general de IVA.

Si bien en la actualidad el RS no es tan simple como se concibió en su creación, no deja de ser una opción más económica en ciertas circunstancias que el hecho de ser Responsable Inscripto. Adherirse al Régimen Simplificado comprende un impuesto fiscal más bajo en relación al que paga el RI.

El productor cañero, y en particular el pequeño, ve en el Monotributo una herramienta que le permite reducir sus costos impositivos a la vez que le otorga acceso a los beneficios de la seguridad social tanto para sí mismo como para su grupo familiar.

El RS fue concebido para abarcar un sector de la economía cuya capacidad contributiva es menor en relación a la operatoria de empresas de mayor tamaño. Los pequeños cañeros tucumanos se encuentran incluidos en esta escala de operaciones.

Debe tenerse en cuenta que las personas físicas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas³¹ no ejecutadas u organizadas en forma de empresa no están obligados a llevar libros contables, situación que se verifica en la realidad del cañero puesto que en su mayoría éstos no cuentan con organización administrativa³², lo que dificultaría la confección de las declaraciones juradas que deberían presentarse en el caso de estar inscriptos en el Régimen General.

El Régimen General, el sistema para ser Responsable Inscripto, comprende varios impuestos, y por cada uno de ellos el contribuyente debe gestionar el alta respectiva, presentar declaraciones juradas ya sea mensual o anualmente, y abonar la suma que corresponda en cada caso.

(31) Se entiende por actividades conexas, aquellas dirigidas a la transformación o enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades.

(32) HERRERA, Marisa y otros, Código Civil y Comercial de la Nación Comentado, 1º Edición, Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2015), Tomo I, pág. 516

En definitiva, resulta más beneficioso adherir al RS que tener que realizar el alta de cada uno de los impuestos en AFIP, y también la adhesión en calidad de trabajador autónomo, a fin de efectuar aportes al sistema de Seguridad Social.

Un aspecto que resulta negativo para los monotributistas es el hecho de no poder tomar los créditos fiscales que obtiene un RI. El IVA permite al Responsable Inscripto obtener un crédito en el impuesto, si queremos realizar una compra de mercadería o adquirir materias primas, lo que sería un beneficio para aquellos pequeños contribuyentes con una mayor capacidad contributiva evidenciada a través de un gran volumen de operaciones. Los RI al realizar una compra de bienes o servicios tienen la posibilidad de equiparar el crédito fiscal que les produce la misma con el Débito Fiscal generado en su actividad, lo que produce la disminución del impuesto que deben abonar, o bien le genera un crédito con el fisco cuando los créditos fiscales obtenidos son mayores que los débitos. Las adquisiciones efectuadas por los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no generan, en ningún caso, crédito fiscal y sus ventas, locaciones o prestaciones no generan débito fiscal para sí mismos, ni crédito fiscal respecto de sus adquirentes, locatarios o prestatarios, en el Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, podemos advertir que toda explotación agropecuaria tiene la característica de la estacionalidad, y que por lo tanto la continuidad o discontinuidad de los ciclos productivos tienen sus efectos y consecuencias tanto en el IVA como en cualquier otro impuesto, y deben tenerse en cuenta para evitar distorsiones en la relación insumo-producto. En los ciclos agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes cuando nos referimos a contribuyentes del régimen general, lo cual deviene en costos financieros adicionales.³³

Otra diferencia que encontramos es que las sociedades comunes pueden inscribirse como RI, a diferencia del RS donde únicamente pueden afiliarse las sociedades de hecho, contando además con una limitación en cuanto al número de

(33) MARCHEVSKY, Rubén Alberto, *Op. Cit.*, pág. 973

socios. Esto se debe a que el RS fue concebido para pequeños contribuyentes con una capacidad contributiva reducida.

También cabe mencionar que es más accesible obtener créditos asignados para las PYMES cuando las mismas son responsables inscriptos en IVA que cuando éstas están adheridas al RS.

Los contribuyentes en IVA no tienen las limitaciones establecidas para los adheridos al RS mediante los parámetros para la categorización, es decir que se pueden tener la cantidad que se desee de locales, de metros cuadrados de superficie, y de consumo de electricidad.

El Monotributo cuenta tanto con elementos a favor como en contra dependiendo de la actividad que el sujeto realice, como de las circunstancias particulares de cada caso. Para las personas que comienzan un pequeño y nuevo emprendimiento, es recomendable optar por inscribirse en el Monotributo, e ir viendo, cada mes, cómo evolucionan las ventas. Y con el paso del tiempo, el monotributista debe considerar si es necesario, entonces pasar a ser responsable inscripto.

En síntesis, los mayores beneficios que presenta dicho régimen son:

- ✓ Se ingresa una cuota al mes, que se mantiene igual, aunque los ingresos varíen, salvo que los mismos superen el monto máximo establecido para la categoría declarada
- ✓ Se aporta al sistema destinado a la Seguridad Social.
- ✓ Obtienen cobertura de Obra Social.
- ✓ No es necesario realizar Declaraciones Juradas cada mes, o cada año, en AFIP.
- ✓ Resulta más económico para el contribuyente, teniendo en cuenta que la suma a abonar mensualmente resulta inferior a la que debiera abonar estando inscripto en el Régimen General.

CAPITULO IV

EGRESO DEL REGIMEN SIMPLIFICADO

Sumario: 1.- Renuncia, Cese Definitivo y Baja Automática 2.- Exclusiones. Consecuencias. Exclusión de Oficio. 3.- Cuestiones Particulares en la Aplicación del RS.

1.- Renuncia, Cese Definitivo y Baja Automática

Existen diferentes causas por las cuales puede producirse la salida del RS por parte del contribuyente, entre las cuales analizaremos en primera medida, la renuncia, el cese definitivo de Actividades y la baja automática.

El caso de la renuncia, implica la decisión voluntaria del contribuyente de no pertenecer más al régimen. La renuncia al RS es una opción con la cual cuenta el monotributista y que puede ejercer en cualquier momento.

Como mencionamos anteriormente, el RS presenta muchas ventajas para un contribuyente que inicia su actividad en la medida que ésta cuente con un volumen de operaciones reducido o que no genere sumas elevadas de ingresos, ya que al mismo le resulta más económico en comparación al régimen general. Pero que a medida que la actividad que desarrolla incrementa sus operaciones y por lo tanto se eleva la complejidad de las transacciones, debe analizar si el Monotributo continua siendo una opción ventajosa, o si le conviene convertirse en RI. En caso de darse dicha situación el contribuyente debe realizar la renuncia al RS, debiendo comunicar tal decisión a la AFIP. Este procedimiento debe ser efectuado a través de la página web de la AFIP.³⁴

(34) Consultas en bases de información, en Internet: www.afip.gob.ar, (enero de 2016)

La renuncia al Monotributo comenzará a regir el primer día del mes posterior al que haya formulado la misma. Si la renuncia al Monotributo del contribuyente se produce para realizar la inscripción en el Régimen General, éste podrá volver a elegir el primero hasta luego de haber transcurrido tres años calendario desde que se hubiera realizado la renuncia. Los contribuyentes tendrán que cumplir tanto sus obligaciones impositivas como las de seguridad social, dentro de los regímenes generales correspondientes, es decir que deberán declarar e ingresar el Impuesto a las Ganancias y el IVA a partir del mes siguiente al de renuncia y abonar, de corresponder, las cotizaciones previsionales establecidas en la Ley 24.241 para los trabajadores independientes.³⁵

Otra causa por la cual puede el contribuyente egresar del RS es el cese definitivo de la actividad. El contribuyente puede dejar de realizar la o las actividades por las cuales se adhirió al Monotributo, por ejemplo para trabajar en relación de dependencia, o bien si ya venía realizando esta u otras actividades no computables para el régimen, decide dedicarse únicamente a las mismas, en cuyo caso debe tramitar ante AFIP la baja del RS. Es importante que el pequeño contribuyente realice la solicitud a la brevedad para así evitar la acumulación de deuda ante el organismo fiscal. La solicitud de cancelación produce efectos a partir del primer día del mes siguiente a la presentación.

A diferencia de la renuncia, en el caso de cese de actividad, si el contribuyente reinicia sus actividades, el mismo podrá adherir en cualquier momento al Monotributo, no debiendo esperar plazo alguno para poder concretarlo.

Por último, tenemos el caso de la Baja Automática, en la cual es AFIP quien dispone la baja del contribuyente en el régimen. La misma tiene lugar cuando el contribuyente no ingresa los importes correspondientes al impuesto integrado y/o a las cotizaciones previsionales fijas por un periodo de diez meses consecutivos.

(35) *Ibíd*em

La baja se informa en la página web de AFIP, donde el contribuyente puede consultar su situación.³⁶

Esta baja de oficio no impide que el contribuyente pueda reingresar al RS nuevamente cuando el mismo regularice las sumas adeudadas correspondientes a los periodos que dieron origen a la baja. El contribuyente deberá tramitar un plan de facilidades de pago por los periodos adeudados, pero no es un requisito que el mismo esté cancelado para que pueda adherir nuevamente al RS.

2.- Exclusiones. Consecuencias. Exclusión de Oficio

Las causales de exclusión del RS se encuentran enumeradas en el artículo 20 del Anexo a la Ley 24.977, modificado por la Ley 26.565, y operan de pleno derecho. El artículo 21 del Anexo citado establece que el acaecimiento de cualquiera de las causales indicadas en el artículo 20 producirá, sin necesidad de intervención alguna por parte de la AFIP, la exclusión automática del régimen desde la cero hora del día en que se verifique la misma.

Debido a que las causales operan de forma automática, debe realizarse un constante seguimiento de la situación del contribuyente para que el mismo no quede fuera del régimen.

Las causales de exclusión definidas en el Art 20 son automáticas (Art. 23 a 25 RG 2746). A continuación se indican las mismas:

- ✓ La suma de ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el régimen, en los últimos doce meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto, considerado el mismo, exceda el límite máximo previsto para la categoría I, o para las categorías J, K o L cuando corresponda.
- ✓ Los parámetros físicos o el monto de alquileres devengados superen los máximos previstos para la categoría I.

(36) *Ibíd*em

- ✓ No se alcance la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia requerida para las categorías J, K o L, según corresponda.
- ✓ Precio máximo unitario de venta supere los \$2.500, en el caso de venta de cosas muebles.
- ✓ La realización de compras de bienes o que se incurran en gastos de índole personal incompatibles con los ingresos declarados, y en cuanto no se encuentren justificados por el contribuyente.
- ✓ Depósitos bancarios incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización.
- ✓ Pérdida de la calidad de sujetos del RS o realizar importaciones.
- ✓ Posean más de 3 Fuentes de Ingreso.
- ✓ Prestadores de servicios mal categorizados como venta de cosas muebles.
- ✓ Operaciones no respaldadas por facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o a sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios.
- ✓ Relación de compras y gastos respecto a ingresos obtenidos (compras más gastos efectuados durante los últimos doce meses, totalicen una suma igual o superior al 80% en el caso de venta de bienes, o el 40% cuando se trate de locaciones y/o prestaciones de servicios, de los ingresos brutos máximos fijados para la categoría I o en su caso, para las categorías J, K o L).

En el caso del pequeño productor cañero monotributista, deberá estar atento a la posibilidad de incurrir en alguna de las causales de exclusión mencionadas. El hecho de tratarse en muchos casos de explotaciones con casi nula organización administrativa y contable, es de vital importancia que se mantenga un seguimiento de las operaciones para no sobrepasar las limitaciones en lo que refiere a los parámetros fijados. También debe prestarse atención a las compras y gastos realizados y su correcto respaldo documental, necesario para la justificación de los mismos, tal el caso por ejemplo de realizar la compra de maquinaria agrícola o de un tractor mediante la obtención de un crédito, ya que debido al alto valor económico

que representan estos bienes, resultarían incompatibilidades con los ingresos declarados.

Consecuencias de la Exclusión

Cuando se verifique cualquiera de las causales de exclusión comprendidas en el art. 20 del AL se produce la exclusión automática del RS desde la 0 hora del día en que la causal se produce.

El contribuyente debe comunicar en forma inmediata dicha circunstancia a la AFIP y solicitar el alta en los tributos (IVA y Ganancias) y régimen de la seguridad social que le corresponda, según su actividad.

El sujeto excluido no puede reingresar al RS hasta después de transcurridos los 3 años calendarios posteriores al de exclusión.³⁷

Como ya se mencionó, las causales de exclusión operan de pleno derecho, no obstante, por medio de la Circular 5/10, la AFIP interpretó cuáles eran las pruebas en contrario que el monotributista podía oponer cuando se verificaban las causales de los incisos e), f) y k) del artículo 20 (gastos incompatibles con ingresos declarados, depósitos bancarios incompatibles con ingresos declarados, y no se cumpla con la relación de gastos e ingresos). Esta circular se derogó en el año 2.012 y su contenido se reformuló constituyendo el texto de la RG 3.328. Al respecto se dispone que queden excluidos del Régimen Simplificado los contribuyentes a quienes se les detecten adquisiciones o gastos de índole personal por montos superiores a los ingresos brutos máximos admitidos en la categoría de revista o registren depósitos bancarios superiores a los montos citados. En razón de ello y de acuerdo con lo establecido, quienes resulten notificados de la constatación de cualquiera de las causales de exclusión podrá presentar descargo por la misma. En oportunidad de presentar dicho descargo, deberán adjuntar los elementos pertinentes para demostrar que las adquisiciones o gastos han sido pagados con ingresos acumulados en

(37) *Ibíd*em

ejercicios anteriores y/o con ingresos adicionales a los incluidos en el Monotributo que resulten compatibles con el mismo.

Con relación a los depósitos, también deberá demostrarse que los recursos provienen de ingresos acumulados en ejercicios anteriores provenientes de la actividad por la cual se encuentra adherido o se trata de ingresos adicionales a los obtenidos en actividades compatibles con el régimen o provienen de terceras personas o resulten de el o los cotitulares, cuando se trate de cuentas a nombre del pequeño contribuyente y otra u otras personas.

Cuando el pequeño contribuyente demuestre que las compras, gastos efectuados o depósitos constatados provienen de ingresos no declarados, pero que fueron obtenidos por la o las actividades incluidas en el RS, y en tanto el monto total de ingresos no conduzca a la exclusión del régimen, corresponderá que se lo recategorice de oficio.

En el supuesto de exclusión basado en compras que superan las ventas o la prestación de servicios, según el inc. k) del art. 20 de la norma legal, del total de compras se detraerán los importes correspondientes a las adquisiciones de bienes que tengan para el pequeño contribuyente el carácter de bienes de uso siempre que se demuestre que han sido pagadas con ingresos adicionales a los obtenidos por las actividades incluidas en el régimen y que resulten compatibles con el mismo. Tal demostración debe efectuarse en oportunidad de la presentación del descargo.³⁸

Cabe mencionar que lo establecido en la RG 3.328 no obsta a la AFIP de cumplir con su potestad para excluir de oficio del RS al contribuyente al que se compruebe que ha recaído en algunas de las causales establecidas.

Respecto a la primera causal establecida por el artículo 20, la misma generó y sigue generando polémica, ya que implica la necesidad de controlar ingresos a cada momento y una aplicación de retroactividad de la medida (atrae a todas las operaciones anteriores de la jornada), provocando la imposibilidad de cumplimiento

(38) Monotributo: regulan pruebas en contrario, en Internet: www.ambito.com , (diciembre 2015)

formal y material en cabeza del contribuyente que, por tal motivo, pasa de inmediato quedar excluido del RS.

La exclusión es el único supuesto de la norma en que se fija dicho plazo, dado que tanto en la adhesión como en la renuncia o en la baja del régimen la norma dispone que sus efectos operen desde el primer día del mes siguiente.

Un fallo de la Cámara (Ferreiro, Carlos Alberto, Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala IV, del 13/12/11) que convalida lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación - Sala A - del 15/2/10, si bien referido a la Ley 25.865 (texto anterior), comienza a poner luz a esta situación tan controvertida, partiendo de un concepto básico y esencial como es el hecho imponible.

Bajo el imperio de la Ley 25.865, el actor recibió el pago de honorarios que por su monto lo dejaban fuera del Monotributo. Esta situación no fue negada por aquél, pero la AFIP aplica la exclusión desde el mismo día, momento no contemplado en la Ley 25.865 que después sí recoge la Ley 26.565, lo que fue apelado por el contribuyente. Ante tal circunstancia, el Tribunal Fiscal puntualizó, revocando el accionar del Fisco, que:

- ✓ El hecho imponible del Monotributo es complejo y su presupuesto periódico, más precisamente mensual, y la obligación tributaria se vincula a ese período.
- ✓ Los períodos aludidos en la Ley del Monotributo tienden siempre a computarse por mes completo.
- ✓ De los artículos 18 y 21 de la Ley 25.865 se infiere que el criterio del Fisco no surge de la letra de la ley.

En consecuencia, no resulta razonable que la causal de exclusión pueda operar en el mismo instante en que el contribuyente supera el monto de ingresos brutos previstos en la ley, sino a partir del mes siguiente a aquel en que tal hecho ocurrió.

Todos estos argumentos que dieron la razón al contribuyente fueron confirmados por la Cámara, la que además agregó que el inciso a) del art. 21 de la

Ley 25.865 se refería a los ingresos brutos de los últimos doce meses a fin de evaluar si se superaban los montos máximos previstos, es decir respetando el aspecto temporal del hecho imponible.

De esta manera, el texto actual, al disponer que tal cálculo deba incluirse cada nuevo ingreso bruto obtenido (inciso a), art. 20 L 26.565), entraría en contradicción con el precepto citado precedentemente.³⁹

Exclusión de Oficio

Cuando sea AFIP, quien a partir de la información contenida en sus registros o a través de las verificaciones que realice, constate que un contribuyente adherido al RS se encuentra comprendido en alguna de las causales de exclusión, dicho organismo deberá labrar el acta de constatación pertinente, excepto cuando los controles se efectúen por sistemas informáticos, y deberá comunicar al contribuyente la exclusión de pleno derecho. Si el contribuyente posee la calidad de socio de una sociedad de hecho o comercial irregular, la exclusión resulta extensiva a la sociedad.

La exclusión tendrá efectos a partir de la cero (0) hora del día en que se produjo la causal respectiva.

El organismo fiscal debe publicar de forma mensual el listado de sujetos excluidos del régimen, lo cual se realiza a través de su página web. Los contribuyentes excluidos podrán además, consultar en dicho sitio, los motivos y elementos de juicio que acredita AFIP para proceder a la exclusión de oficio.

De acuerdo a la RG 3.640, la AFIP procederá de oficio disponiendo el alta en los tributo del régimen general que correspondan de acuerdo con la actividad del sujeto.

El contribuyente tiene a su disposición una herramienta para oponerse a la exclusión determinada por el organismo recaudador. El mismo podrá prestar su disconformidad con la exclusión determinada presentando un “recurso de apelación”

(39) FERRARO, Ricardo H., Monotributo: momento desde el que opera la exclusión, en Ámbito Financiero versión digital, consulta en Internet: www.ambito.com, (diciembre 2015)

ante el Director General de la Dirección General Impositiva que, por su naturaleza, no cuenta con efecto suspensivo.

La AFIP verificará los datos informados por el contribuyente, pudiendo requerirle el aporte de documentación adicional a los efectos de decidir sobre el caso. Si la notificación indicada no tuviese lugar, se considerará desistido el planteo de disconformidad y sin más trámite se dispondrá el archivo de las actuaciones.

La resolución bajo análisis, en sus artículos 7 a 11, regula las consecuencias que provoca la exclusión de pleno derecho en el régimen. Ellas son las siguientes:

- ✓ Los contribuyentes excluidos de pleno derecho serán dados de alta de oficio en los tributos y en los recursos de la seguridad social teniendo efectos a partir del mes inmediato anterior a la fecha de publicación en el Boletín Oficial.
- ✓ En cuanto a los contribuyentes que resulten excluidos e incumplan con sus obligaciones formales dentro de los 120 días de notificados, la AFIP dispondrá la inactivación transitoria de la CUIT tomando conocimiento de tal inactivación transitoria a través del sitio web de la AFIP
- ✓ En forma simultánea quedará bloqueada transitoriamente la Clave Fiscal y suspendidas las delegaciones deservicios que haya efectuado el contribuyente excluido.
- ✓ La inactivación transitoria de la CUIT quedará sin efecto cuando:
 - a) la Administración Federal realice al sujeto una fiscalización y de la misma surja un ajuste de los tributos a su cargo.
 - b) se haya dictado una resolución administrativa, contencioso-administrativa o judicial determinando tributos adeudados, aunque la misma sea objeto de impugnación o de recurso en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial, o
 - c) cuando el sujeto regularice su situación respecto de las obligaciones del régimen general de las que resulte responsable.

Como puede advertirse a partir de lo citado precedentemente, el RS es un régimen del cual es muy fácil quedar eliminado si no se mantiene un seguimiento en la relación ingresos-gastos, así como también si no cumplen con las limitaciones que el mismo establece para el pequeño contribuyente para la regulación de su actividad. Es de vital importancia por ello, que el monotributista y en particular el cañero monotributista mantenga una actividad organizada correctamente lo cual permita realizar un seguimiento de sus operaciones, de manera que no se infrinja ninguna limitación que viole los parámetros establecidos para permanecer en el régimen, así como también para evitar recaer en algunas de las causales de exclusión del artículo 20 del Anexo Ley.

En definitiva, si bien el RS es beneficioso en muchos aspectos para la actividad del cañero, también resulta muy estricto en cuanto a sus regulaciones, mostrando muy poca flexibilidad en lo que refiere a ciertas cuestiones como por ejemplo la posibilidad del contribuyente de realizar ciertas operaciones, tales como la de importación, o bien al momento de justificar algunas compras que pueden dejarlo excluido.

3.- Cuestiones Particulares en la Aplicación del RS

En la aplicación del RS encontramos ciertas particularidades que vale la pena mencionar ya que resulta práctico que el pequeño contribuyente las conozca.

En primera medida, y como punto base para toda persona que desee ingresar al RS, se debe obtener (si todavía no la posee) la CUIT (clave única de identificación tributaria) a través del sitio web de AFIP. Una vez concedida la misma, el contribuyente debe adherir al Monotributo y categorizarse de acuerdo a los parámetros que correspondan a su actividad, que para el caso del cañero, como ya mencionamos consisten exclusivamente en su nivel de ingresos brutos.

Una vez adherido al RS, constituyen obligaciones del contribuyente:

- ✓ Tener exhibido en un lugar visible, su constancia de inscripción en el Régimen de Monotributo

- ✓ Asimismo deberá exhibir el comprobante de pago de la cuota correspondiente al mes en curso. La credencial de pago debe presentarse para el pago antes del día 20 de cada mes
- ✓ Formulario 960, de exhibición obligatoria dentro del local y un talonario con 50 facturas para que el monotributista las use cada mes debido a que en caso de presentarse inspectores querrán corroborar que lo que el contribuyente declaró como ingresos es real y que esté debidamente facturado. Los monotributistas deben emitir Facturas “C”. El contribuyente deberá exigir, emitir y entregar facturación por las operaciones que efectúe.

No establece la ley qué ocurre en aquellos casos en que el contribuyente no tiene local dónde realizar sus operaciones, o qué ocurre si realiza las mismas desde su domicilio particular. De acuerdo a la ley de fondo, las personas físicas, si no realizan su actividad en un lugar fijo, o si la misma se desarrolla en relación de dependencia, entonces el domicilio fiscal será el domicilio en el cual vive el contribuyente. En el caso de las personas jurídicas, si su domicilio legal no es el mismo en donde se concentra su administración, entonces el domicilio de la administración, será considerado como su domicilio fiscal.⁴⁰

La obligación de pago mensual puede cumplirse mediante diversos métodos:

- ✓ Depósito en cuenta, ante cualquier entidad bancaria habilitada
- ✓ Transferencia electrónica de fondos
- ✓ Débito en cuenta a través de cajero automático
- ✓ Débito directo en cuenta bancaria, previa adhesión al servicio en la entidad bancaria
- ✓ Débito directo en cuenta de tarjeta de crédito

El pago a través de las entidades bancarias se efectúa mediante exhibición de la credencial para el pago.

Cabe mencionar que existe un incentivo para los pequeños contribuyentes que hubieran cumplido en tiempo y forma con la obligación de pago mensual

(40) HERRERA, Marisa y otros, Op. Cit., pág. 166

correspondiente a los 12 meses calendarios, que consiste en un reintegro por un importe equivalente al impuesto integrado mensual.

El reintegro se efectuará durante el mes de marzo de cada año y se otorgará únicamente a aquellos contribuyentes que hayan efectuado sus pagos mediante alguna de las siguientes modalidades:

- ✓ Débito directo en cuenta bancaria
- ✓ Débito automático mediante la utilización de tarjeta de crédito

El cobro efectivo del reintegro se percibirá mediante acreditación en la cuenta adherida al servicio o en la correspondiente a la tarjeta de crédito respectiva.

Cuando no se haya podido cumplir en tiempo y forma con la obligación de pago mensual correspondiente a los 12 meses calendarios, por tratarse de inicio de actividad o de un período calendario irregular, el reintegro procederá en un 50% al importe del impuesto integrado mensual, siempre que la cantidad de cuotas ingresadas en tiempo y forma fueran entre 6 y 11 ambas inclusive.

La credencial para el pago deberá ser sustituida con motivo de las variaciones producidas como consecuencia de la recategorización cuatrimestral o en los demás casos en que se produzcan modificaciones de datos que deriven en una diferencia del impuesto a ingresar (por ejemplo cuando se incorpora a la cobertura de obra social aun adherente del grupo familiar primario del contribuyente).

La obtención de la nueva credencial para el pago se producirá automáticamente con el trámite de recategorización o modificación de datos y podrá reimprimirse en cualquier momento a través del Sistema Registral de la página web de AFIP.⁴¹

Recategorización de Oficio

En el caso en que el contribuyente no se cumpla con la obligación de recategorizarse cuando así corresponda, o si la misma no está debidamente realizada, la AFIP podrá recategorizar de oficio.

(41) Consultas en Internet: www.afip.gob.ar, (diciembre 2015)

El funcionario o inspector actuante debe notificar al contribuyente de la situación detectada y poner a su disposición los elementos que acrediten la misma, indicándole además la categoría que le corresponde. A su vez debe poner a disposición del monotributista la liquidación de la deuda en concepto de diferencias de impuesto integrado, más sus accesorios, informándole el marco legal en el cual encuadra la conducta observada y las sanciones previstas.

Si el contribuyente acepta la liquidación practicada y se recategoriza voluntariamente, queda eximido de la sanción.

Si el contribuyente no está de acuerdo, podrá en el mismo acto o dentro de los diez días posteriores a la notificación, presentar un descargo formal indicando los elementos de juicio con que cuenta para su defensa. El juez administrativo interviniente podrá dictar resolución estableciendo la recategorización del sujeto indicando la fecha a partir de la cual opera la misma y la suma adeudada en concepto de impuesto integrado y multa, acompañando la liquidación practicada. En el caso en que el contribuyente acepte dicha recategorización de oficio, efectuada por la AFIP, en el transcurso de los quince días de haber sido notificado, tendrá la posibilidad de rebajar la sanción establecida a la mitad. El juez también puede disponer el archivo de las actuaciones.⁴²

(42) *Ibíd*em

CAPITULO V
EJEMPLO PRÁCTICO: REGIMEN INICIO PEQUEÑO
PRODUCTOR CAÑERO

Sumario: 1.- Planteo del caso práctico. Datos del Pequeño Productor. Definición como pequeño contribuyente. 2.- Categorización. 3.- Recategorización. Análisis de los periodos a considerar. 4.- Comparación Impuestos a Pagar Anuales-RS vs RG.

1.- Planteo del caso práctico

A partir de lo visto en los capítulos anteriores, se presentará un caso práctico a fin de comprender cómo debe proceder el pequeño productor cañero que adhiere al RS.

Se tomará en cuenta que el productor desea adherir al Monotributo a partir del inicio de su actividad y por lo tanto se procederá acorde a lo establecido en el Anexo Ley para dicha situación.

En lo que refiere a la actividad del productor, tendremos en cuenta que la actividad principal del sujeto es la de cultivo de caña de azúcar y la posterior venta del azúcar resultante del proceso industrial, no realizando otras actividades que deban tomarse en consideración en el análisis de las fuentes de ingresos con que cuenta.

Datos del Pequeño Productor

- ✓ Apellido y Nombre: Cáceres, José Alberto
- ✓ CUIT: 23 – 30.156.278 – 4

- ✓ Domicilio Fiscal: Martín Fierro s/nº -Villa de Leales, Leales – Tucumán
- ✓ Clave Fiscal: 123CACER (para acceder al Sistema Registral del Sitio web de AFIP a fin de concretar sus trámites)
- ✓ Actividades Económicas desarrolladas: Cultivo y venta de Caña de Azúcar.
- ✓ Inicio de actividades: 01/12/2015

Definición como Pequeño Contribuyente

El primer análisis que tiene lugar al momento de la adhesión al RS tiene que ver con la definición de PC. El sujeto debe considerar si encuadra en la definición establecida por la ley a fin de ingresar al régimen, para lo cual deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- ✓ Sujeto: persona física que inicia la actividad de Cultivo y venta de Caña de Azúcar.
- ✓ Fuentes de Ingreso al 01/12/2015: tiene 1 Fuente de Ingreso, por lo cual cumple con la condición pertinente para ingresar al RS.
- ✓ El precio unitario de venta (correspondiente al producto bolsa de azúcar de 50 kg) no supera el monto de \$2.500.
- ✓ Análisis de importaciones en los últimos 12 meses calendarios inmediatos anteriores: no realizó. ⇒ Se puede definir como PC.
- ✓ Análisis de otras causales de exclusión: no presenta al momento de adherir.

De acuerdo al análisis efectuado, el productor sí encuadra en la definición de PC, por lo tanto puede adherir al RS.

2.- Categorización

Como no cuenta con el monto de ingresos brutos correspondientes a los últimos doce meses calendarios inmediatos anteriores a la adhesión que sirva de referencia debido a que el productor recién inicia su actividad, se debe categorizar mediante estimación razonable.

El productor estima que los ingresos brutos no superarán lo establecido como límite para la categoría C (hasta \$72.000), por lo que la Categoría de encuadramiento es la C.

De acuerdo a la categoría en la que recae, el contribuyente debe tener en cuenta además la siguiente información:

- ✓ Impuesto integrado a ingresar mensualmente: Impuesto integrado \$ 75,00.
- ✓ Efectos: desde el día de adhesión (01/12/2015).
- ✓ Vencimiento: debe ingresar hasta el 20/12/2015.
- ✓ Situación Previsional. Aporte correspondiente: \$480,00.
- ✓ Obra Social (elección voluntaria): Andar – Viajantes Vendedores.

3.-Recategorización. Análisis de los periodos a considerar

A fin de proceder con la recategorización es necesario conocer los ingresos brutos obtenidos en los doce meses inmediatos anteriores a la fecha en que la misma se produzca. Al tratarse del inicio de actividades por parte del contribuyente, tal periodo de tiempo no tuvo lugar aún, por lo cual se debe proceder a la anualización de los ingresos brutos que obtuvo efectivamente hasta ese momento.

La pregunta sería: ¿cuándo corresponde que el contribuyente se recategorice? El Sr. Cáceres adhirió al RS a partir del mes de diciembre de 2.015 por lo cual la primera recategorización correspondería al mes de enero, pero debido a que a dicha fecha no reunía un cuatrimestre completo no tiene la obligación de realizar la misma. El análisis para ver si corresponde recategorizarse tendrá lugar luego de transcurrido el primer cuatrimestre de 2.016, fecha a la cual deberá anualizar los ingresos brutos obtenidos hasta entonces y en caso de corresponder recategorizarse.

Para una mejor comprensión de la situación del contribuyente habrá que tener en cuenta las siguientes consideraciones relevantes para el caso:

- ✓ Roberto Cáceres cuenta con 15 hectáreas aptas para el cultivo.
- ✓ Posee un contrato de Maquila con el Ingenio La Providencia ubicado en Rio Seco, Monteros de la provincia de Tucumán.

- ✓ El contrato establece una participación para el productor de 56 kg de azúcar por tonelada de caña, teniendo en cuenta un rendimiento fabril del 10%. Lo que en definitiva se traduce en lo siguiente: $1000 \times 10\% = 100$ kg azúcar como resultado del proceso industrial. Lo que implica una participación del cañero de $56/100 = 56\%$.
- ✓ El rendimiento cultural promedio se estimó en 61,7 tn de caña de azúcar por hectárea. Lo que se traduce en una cosecha total de: $15 \times 61,7 = 925,5$ tn de caña.⁴³
- ✓ Como resultado del procesamiento por parte del ingenio se obtuvieron: $925,5 \times 10\% = 92,55$ tn de azúcar, equivalente a 1036 bolsas de azúcar para el cañero.
- ✓ La entrega del azúcar por parte del ingenio al productor es a través de bolsas de 50 Kg.
- ✓ Las ventas se realizaron de la siguiente manera:
 - Diciembre: 20 bolsas a un precio de \$190.-
 - Enero: 40 bolsas un precio de \$190.-
 - Febrero: 30 bolsas a un precio de \$200
 - Marzo: 45 bolsas a un precio de \$210.-
 - Abril: 50 bolsas a un precio de \$210.-

Como se dijo anteriormente, la primera recategorización, de corresponder será una vez transcurrido el 1º cuatrimestre de 2016 (01/01/2016 al 30/04/2016). La cuestión a analizar es qué periodos se deben analizar para realizar la anualización de los ingresos brutos.

Según lo establece el artículo 12º AL *“Hasta tanto transcurran doce (12) meses desde el inicio de la actividad, a los fines de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 9º del presente Anexo, se deberán anualizar los ingresos brutos*

(43) Estadísticas, costos y margen bruto del cultivo de caña de azúcar, campaña 2014/15 vs 2013/14 y gasto de plantación para la zafra 2016 en Tucumán, en Reporte Agroindustrial, Boletín N°117, EEAOC, (Tucumán, Abril 2.016)

obtenidos, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en cada cuatrimestre”. Como ya se expresó con anterioridad, en el caso de la actividad primaria sólo tendremos en cuenta los ingresos brutos como indicador para analizar si corresponde el cambio de categoría o en su caso la salida del RS. Como corolario de dicho análisis surge la duda acerca de qué periodos se toman en cuenta, motivo por el que existe una variada gama de opiniones por parte de la doctrina, entre quienes creen que sería adecuado realizar la anualización considerando los meses de forma proporcional, y quienes se apegan al criterio de legalidad y opinan que debe tomarse cada cuatrimestre por separado para anualizar los ingresos. El citado artículo menciona la anualización de los ingresos brutos obtenidos en cada cuatrimestre, por lo tanto, en nuestro caso particular, ¿corresponde incluir el mes de diciembre de 2.015 para obtener el total de ingresos brutos? O sólo consideramos el primer cuatrimestre de 2.016? Analizaremos ambas variantes, y veremos cómo afecta al proceso de recategorización el desarrollo de cada una.

La primera variante se desarrolla tomando en cuenta en la suma de los ingresos el mes de diciembre de 2.015, es decir se realiza un cálculo proporcional para la anualización de los ingresos.

Ventas			
Mes	Cantidad bolsas	Precio	Total \$
Diciembre	20	190	3800
Enero	40	190	7600
Febrero	30	200	6000
Marzo	45	210	9450
Abril	50	210	10500
Total	185		37350

Observamos en el cuadro superior que el ingreso total obtenido por los cinco meses que transcurrieron desde la adhesión es de \$37.350.-

Para proceder a la anualización, dividimos dicho monto en 5 para obtener un mensual promedio y luego lo multiplicamos por 12 para llegar a un monto anual estimado:

$$\$ 37.350/5= \$7.470 \text{ por mes} \implies \$ 7.470 \times 12= \$ 89.640 \text{ anual}$$

De acuerdo a la tabla de categorías el contribuyente, quien hasta el momento se encontraba encuadrado en la categoría C, debe recategorizarse en la categoría D ya que superó el límite establecido para su categoría de origen el que correspondía a una suma de \$72.000 como monto de ingresos brutos. La nueva categoría presenta un límite de ingresos brutos de \$96.000.-

La segunda variante para el análisis tiene en cuenta solamente los ingresos brutos obtenidos durante el primer cuatrimestre calendario de 2.016 (01/01/2016 al 30/04/2016). Es decir:

Ventas			
Mes	Cantidad bolsas	Precio	Total \$
Enero	40	190	7600
Febrero	30	200	6000
Marzo	45	210	9450
Abril	50	210	10500
Total	165		33.550

En este caso, la suma de ingresos brutos es de \$33.550 correspondiente a un cuatrimestre. Para obtener el importe anual, multiplicamos dicha suma por tres:

$$\$33.550 \times 3= \$ 100.650 \text{ anual}$$

Como podemos observar, esta suma es superior a la de la primera variante, con lo cual influye bastante en el análisis del contribuyente. La suma de \$100.550

supera el límite previsto para la categoría D (\$96.000) que era la que correspondía en el análisis anterior. De esta manera, el contribuyente deberá recategorizarse en la categoría E del RS.

Una gran parte de la doctrina interpreta que el análisis para la anualización debe realizarse de forma proporcional, no obstante, desde un estricto alcance del principio de legalidad se toma en cuenta cada cuatrimestre por separado hasta que se completen los doce meses calendarios. Es decir, que el Sr. Cáceres no debería tomar en cuenta los ingresos correspondientes a las ventas de diciembre para recategorizarse, sino solamente los correspondientes al primer cuatrimestre de 2.016. Del mismo modo debe proceder en las siguientes recategorizaciones, debiendo considerar los ingresos del cuatrimestre correspondiente de manera aislada para anualizarlos y analizar si procede el cambio de categoría o no. En este orden de ideas, las ventas de diciembre sólo influirán en el análisis que el contribuyente deba hacer en enero de 2.017, cuando corresponda la recategorización correspondiente al tercer cuatrimestre de 2.016, ya que en ese entonces contará con los doce meses de ingresos para un análisis basado en las ventas realmente realizadas, y no una estimación.

Resulta interesante analizar la conveniencia o no de tal proceso de anualización en determinadas actividades. Como remarcamos en capítulos anteriores, la actividad de venta de azúcar por parte del productor cañero presenta la característica de ser esporádica en ciertos casos, contando con periodos de ventas altas y otros en los que prácticamente el ingreso por ventas es nulo, sobre todo cuando el productor tiene menos capacidad de operación. Tal situación resulta en bruscos cambios de categoría para el contribuyente quien puede pasar de un cuatrimestre en el que no tuvo ventas resultando en una categoría mínima, a un cuatrimestre de grandes ingresos por ventas elevadas que pueden llevarlo a una categoría muy superior a la anterior y por lo tanto un importe a ingresar también superior al que abonó anteriormente.

4.- Comparación Impuestos a Pagar Anuales

Siguiendo con el ejemplo anterior, se plantea una estimación de los Ingresos Brutos anuales que obtuvo el Sr. Cáceres luego de transcurrido un año calendario desde el inicio de sus actividades, a fin de realizar la comparación entre los gastos anuales que tendrá que abonar en concepto de Impuestos dependiendo del régimen por el que opte.

Consideraciones:

- ✓ El precio promedio por bolsa de 50 kg es de \$275 (IVA incluido).- Se estima un Margen Bruto del 30%.
- ✓ Se vende la totalidad de las bolsas obtenidas en el transcurso de la zafra 2015 (1036 bolsas)
- ✓ Ventas totales en el año: 1036 bolsas x \$275.- = \$284.900.
- ✓ A fin de simplificar el análisis no se tomará en consideración el Impuesto al Valor Agregado en caso del Régimen General.

a- Régimen Simplificado:

Con un monto de Ingresos Brutos Anuales de \$284.900, el productor queda encuadrado en la categoría H de Monotributo, resultando un importe a abonar en concepto de Impuesto Integrado de \$505.-

Pago anual por impuesto: \$ 505 x 12= \$ 6060.-

b- Régimen General (Impuesto a las Ganancias):

Calculo Ganancia Neta

Ventas anuales: \$284.900.-

Margen Bruto: 30%

Ganancia Neta: \$ 85.470.-

Mínimo No Imponible: (\$ 15.552.-)

Deducción Especial por tratarse de contribuyente
que trabaja personalmente en la actividad: (\$15.552.-)

Gcia. Neta sujeta a Imp.: \$ 54.366.-

Corresponde impuesto según Artículo 90° LIG:

Fijo: 4200

Variable: 23% sobre excedente de 30.000= $24.366 \times 0,23 = 5.604,18$

Impuesto a pagar \$ 9.804,18

Según este supuesto al señor Cáceres le conviene optar por el Régimen Simplificado, dado que abonará un menor monto en concepto de impuesto anual que si fuera un contribuyente del Régimen General.

A partir de lo planteado en el ejemplo de la primera parte de este capítulo y realizando un cálculo estimado veremos qué tamaño debe tener la explotación del productor para poder permanecer bajo el RS.

De acuerdo a lo analizado previamente un productor podrá permanecer en el RS obteniendo hasta \$600.000 de Ingresos Brutos anuales y en tanto cuente con tres empleados como lo determina la ley, ya que se trata de venta de cosas muebles y por lo tanto quedaría encuadrado en la categoría L.

Partiendo de esta premisa: $\$600.000.-/\$275.-=2.182$ bolsas

Lo que correspondería aproximadamente a 30 hectáreas, si tomamos en cuenta que para el caso práctico de origen con una superficie de 15 ha. correspondía una producción de 1.036 bolsas.

Por lo tanto, un productor podrá optar y permanecer en el RS siempre que posea hasta 30 hectáreas, de lo contrario deberá inscribirse como contribuyente del Régimen general.

Conclusión

Al explorar la realidad económica del pequeño productor de caña de azúcar surgieron distintos puntos de discrepancia en los cuales hay diversas voces, se ofrece una opinión basada en el estudio realizado durante este trabajo.

Uno de estos puntos surgió al analizar la implementación de la franquicia en IIBB para el pequeño productor con menos de 100 hectáreas y el exceso en sus facultades del Poder Ejecutivo Provincial al limitar tal beneficio, lo que resulta agravante ante la dificultosa situación por la que atraviesan la mayoría de los cañeros, entre otras razones, por no poder acceder a la alícuota cero planteada por la Ley N° 8.796, al no cumplir con los bastos requisitos impuestos por el Decreto N° 2568/3 que suponía reglamentar una ley y, teniendo en cuenta lo planteado, termina por desvirtuar la misma.

Otro punto surgió en Monotributo, al analizar los periodos a considerar en la Recategorización cuando se plantea la situación de inicio de actividad, ya que se considera existe un vacío legal en este aspecto. De tal manera como se mostró en el caso del Capítulo V, hay una diferencia que puede resultar significativa según si se consideran todos los periodos desde el ingreso al Régimen Simplificado para anualizar o solo el cuatrimestre precedente, cuando no existe un periodo calendario completo inmediato anterior. A los fines de este trabajo se considera que es de relevancia tener en cuenta cuales son los periodos a considerar para determinar la categoría en la que va a quedar encuadrado el contribuyente, ya que se trata de una actividad de venta esporádica, por lo que habrá meses con ventas altas y meses con ventas nulas.

El último punto resulta al determinar la conveniencia de la adopción del Régimen Simplificado sobre el Régimen General, es decir hasta donde es provechoso para el cañero tomar una u otra alternativa. Teniendo en cuenta el análisis desarrollado a lo largo de esta presentación elegir uno de los regímenes dependerá de las características de cada contribuyente considerando los impuestos finales que abonara en cada caso. Por ejemplo en el caso práctico planteado en el Capítulo V, al señor Cáceres le conviene la adopción del Régimen Simplificado puesto que el monto anual que abonaría por su actividad es menor al que hubiese pagado si estuviese como contribuyente del Régimen general.

Sin embargo, si suponemos que el mismo señor Cáceres posee másde 30 hectáreas, este no podrá permanecer en el RS debiendo inscribirse como contribuyente del Régimen General de los impuestos que reemplaza el Monotributo.

El RS además de ser más económico resulta más sencillo de aplicar para los contribuyentes considerando que no requiere presentaciones mensuales ni declaraciones juradas como es el caso del IVA, aun mas para los cañeros dada su poca organización administrativa-contable y el escaso conocimiento en relación al manejo de la parte impositiva de su actividad.

Por lo tanto teniendo en cuenta las características particulares planteadas es conveniente siempre el RS.

Anexo

San Fernando del Valle de Catamarca, 17 de junio de 2013

RESOLUCIÓN (C.A.) N° 21/2013

VISTO el Expte. CM N° 938/2010 “Agropecuaria La Lucia S. A. c/Provincia de Buenos Aires”, por el cual la firma de la referencia promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del CM contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria n° 5607/2010, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en el Expte. N° 2360-0116789/09; y,

CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que la Firma manifiesta que la explotación agropecuaria que realiza se lleva a cabo íntegramente en la Provincia de Buenos Aires, lo que está reflejado en las declaraciones juradas presentadas, donde se le atribuye toda la materia imponible que corresponde a la "jurisdicción productora", es decir, el 85%. La comercialización –también mayoritariamente- es realizada en la citada Provincia, pero no exclusivamente en ella, pues hay una parte de la producción que es trasladada fuera de la Jurisdicción, al Puerto de Rosario, Provincia de Santa Fe, sin facturar, para su venta en la misma y la empresa distribuye el 15% restante que corresponde a las jurisdicciones comercializadoras mediante la utilización del "coeficiente único" del Régimen General del Convenio.

Que el Fisco no cuestiona ni la procedencia del C.M. ni el encuadre de la actividad dentro del Régimen Especial del art. 13, primer párrafo, pero se atribuye la totalidad de la materia imponible, con el argumento que no se ha podido "determinar el lugar de origen de la producción", con lo cual quedan sin participar en la distribución las jurisdicciones vendedoras que debían prorratearse de acuerdo al art. 2° del Convenio Multilateral.

Que por su parte, la Provincia ha reconocido que el caso debe encuadrarse en el marco del art. 13, primer párrafo, del C.M., pero advierte que en esta norma existen dos alternativas que no resultan opcionales para el contribuyente: a) precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición (primera alternativa); y, en el supuesto de existir dificultades para obtener tales precios, recién ahí es aplicable la segunda opción, es decir, el 85% del precio de venta obtenido. En el caso, Agropecuaria La Lucía S.A. utilizó directamente la segunda alternativa sin demostrar la existencia de dificultad alguna para obtener el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición.

Que solicita que de, considerarse que el ajuste debe ser reliquidado, corresponde corregir la aplicación que, del art. 13, primer párrafo del C.M., efectúa el contribuyente.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión Arbitral observa que no es motivo de controversia que cuando la producción es despachada por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la Jurisdicción productora, el caso debe encuadrarse en las

disposiciones del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. Atento a ello se declara la cuestión de pleno derecho.

Que respecto de tales operaciones debe garantizarse la debida participación de las jurisdicciones donde se comercializan las mercaderías conforme el Régimen General del Convenio.

Que en la hipótesis del primer párrafo del art. 13 del C.M., sin que sea optativo para el contribuyente se debe tomar, en primer lugar, el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y lugar de expedición y cuando existan dificultades para establecer ese precio, recién se puede adoptar el 85% del precio de venta.

Que por lo expuesto, se dispone que la jurisdicción determinante proceda a la reliquidación del ajuste practicado, tomando para sí (por tener el carácter de jurisdicción productora) el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, en el lugar y fecha de la expedición. La diferencia será distribuida de acuerdo a lo establecido en el artículo 2º del Convenio Multilateral entre las jurisdicciones comercializadoras.

Que si de la prueba obrante en el expediente administrativo, surgiera que parte de la producción se comercializa en la Provincia de Buenos Aires, dichas operaciones por no encuadrar en el artículo 13 primer párrafo, deberán ser distribuidas en función del artículo 2º del Convenio Multilateral.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

Convenio Multilateral del 18/8/77

RESUELVE

Artículo 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta en el Expte. CM N° 938/2010 "Agropecuaria La Lucia S. A. c/Provincia de Buenos Aires" por Agropecuaria La Lucia S.A. contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 5607/2010 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en los términos expuestos en los considerandos de la presente.

Artículo 2º.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. ROBERTO ANIBAL GIL – PRESIDENTE

COMISION ARBITRAL

CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77

BUENOS AIRES, 16 de marzo de 2016

RESOLUCIÓN C.A. N° 16/2016

VISTO: El expediente C.M. N° 1200/2014 “TECPETROL S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone la acción prevista en el artículo 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3941/13 dictada por la Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires; y,

CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que el accionante manifiesta que la Comisión Arbitral deberá resolver de qué manera corresponde determinar -en el marco del régimen especial previsto en el primer párrafo del artículo 13 del CM- el coeficiente unificado a aplicar para distribuir los ingresos atribuibles a las jurisdicciones comercializadoras (“distribución secundaria”).

Que dice que asigna el 85% de los ingresos provenientes de su actividad principal (“Extracción de petróleo crudo y gas natural”) a las jurisdicciones productoras, en virtud de lo establecido por el artículo 13, primer párrafo. A efectos de determinar el coeficiente unificado aplicable para la que denomina “distribución secundaria” del 15% de los ingresos atribuibles a las jurisdicciones comercializadoras, Tecpetrol ha considerado los ingresos brutos totales que surgen del último balance cerrado asignando los mismos en función del origen de cada uno de ellos, y los gastos -excluidos los no computables conforme artículo 3°- que corresponden al ejercicio de la actividad desarrollada por la empresa.

Que dice que respecto a los sujetos que obtienen ingresos por regímenes especiales e ingresos a través del régimen general, de una razonable interpretación del texto del Convenio Multilateral no corresponde excluir ningún ingreso a efectos de confeccionar el coeficiente unificado. Informa que el criterio del fisco se resume en que: (i) a la luz de la aplicación del art. 13 CM, no corresponde computar los ingresos y los gastos relativos a las jurisdicciones productoras al determinar el coeficiente unificado del artículo 2° para distribuir el 15% restante, (ii) sólo corresponde computar como gasto los "fletes" por el transporte correspondiente a la provincia de Buenos Aires excluyendo -en su caso- cualquier otro tipo de gasto computable asignable a una jurisdicción comercializadora desconociendo así la casi totalidad de los gastos computables por considerarlos relacionados con las jurisdicciones productoras.

Que acompaña prueba documental, ofrece prueba en poder del fisco provincial y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires manifiesta que el ajuste -en relación a los ingresos obtenidos por la actividad de "Extracción de petróleo crudo y gas natural"- consistió en atribuir la diferencia entre el ingreso bruto total y el monto imponible asignado a las jurisdicciones productoras, a las provincias de Buenos Aires, Chubut y Neuquén por ser éstas las únicas jurisdicciones comercializadoras.

Que, contrariando el espíritu del Convenio Multilateral, la firma terminó asignando base imponible por la actividad analizada, a jurisdicciones donde el petróleo no se comercializa. Agrega que si el contribuyente hubiera probado que las jurisdicciones comercializadoras eran "todas" en las que se encuentra inscripto y no sólo las de Neuquén, Chubut y Buenos Aires, sin lugar a dudas, el fisco hubiera calculado el correspondiente coeficiente teniendo en cuenta la asignación de ingresos y gastos entre las mismas, a fin de distribuir la diferencia entre todas ellas.

Que en cuanto a los gastos que computara, informa que sólo tuvo en cuenta los gastos de transporte, porque fueron los únicos que -ante un requerimiento- el accionante identificara como vinculados a la etapa de comercialización

Que esta Comisión observa que la controversia está centrada en el criterio para distribuir los ingresos atribuibles a las jurisdicciones comercializadoras -"distribución secundaria"-, dentro del régimen especial previsto en el artículo 13 -primer párrafo- del Convenio Multilateral.

Que el artículo 13 es un régimen especial que establece una forma específica para la distribución de los ingresos brutos del contribuyente, es decir determina la porción de dichos ingresos entre aquellas jurisdicciones en que se produce el bien y en las que se comercializa, cuando se dan las circunstancias en él previstas. Que así, se tiene que para la jurisdicción productora el "...monto imponible será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°."

Que de dicha redacción surge claramente cómo se debe proceder para cumplir con la norma, lo cual no admite otra posibilidad, estableciendo que las jurisdicciones que participen de la distribución sean únicamente la productora y aquella o aquellas en las que se comercialicen las mercaderías, en este último caso, con arreglo al régimen establecido en el artículo 2° del Convenio. En este caso concreto, la distribución debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto en cuestión que son la provincia de Buenos Aires, Chubut y Neuquén.

Que para obtener el coeficiente unificado aplicable únicamente entre las jurisdicciones comercializadoras, Tecpetrol debió considerar solamente los ingresos correspondientes a dicha distribución secundaria -diferencia entre los ingresos por atribución directa y los provenientes de la venta de petróleo por parte de la jurisdicción comercializadora- y los gastos vinculados.

Que en cuanto al planteo que efectúa Tecpetrol S.A. relacionado con la aplicación de la multa por omisión de impuesto e intereses, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral no tienen competencia para ello resolver.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

Convenio Multilateral del 18/8/77

Resuelve:

Artículo 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por TECPETROL S.A. en el Exp. C.M. N° 1200-2014 contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3941/13, emitida por la Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes.

Artículo 2º.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

ROBERTO JOSÉ ARIAS - PRESIDENTE

INDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General

Código Tributario de la Provincia de Tucumán, Ley N° 5.121 y modificatorias, (t.o. 2.009)

Constitución Nacional, (t.o. 1994)

HERRERA, Marisa y otros, Código Civil y Comercial de la Nación Comentado, 1ª Edición, Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2015), Tomo I

b) Especial

FENOCHIETTO, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado- Análisis Económico, Técnico y Jurídico, La Ley, (Buenos Aires, 2007)

FRITTAYÓN, Federico, Monotributo: Análisis tributario profundizado, La Ley, (Buenos Aires, 2.008)

MARCHEVSKY, Rubén Alberto, Impuesto al Valor Agregado- Análisis Integral, Errepar, (Buenos Aires, 2006)

c) OtrasPublicaciones

Anexo Ley 26.565 – Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, (t.o. 2.009)

Características socioeconómicas de los pequeños productores de caña de azúcar de Tucumán, Serie de estudios y reportes PROICSA, Editorial Eudeba-PROICSA, (Ciudad de Buenos Aires, 2.014)

Caracterización de las cooperativas de productores de caña de azúcar de Tucumán, Serie de estudios y reportes PROICSA, Editorial Eudeba-PROICSA, (Ciudad de Buenos Aires, 2.014)

Complejo Azucarero, Serie “Producción Regional por Complejos Productivos”, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en Internet: www.economia.gov.ar, (diciembre de 2.015)

Consultas a bases de información, en Internet: www.afip.gob.ar, (enero de 2.016)

Consultas a bases de información, en Internet: www.producciontucuman.gob.ar, (diciembre de 2.015)

Convenio Multilateral, (18/08/1977)

Decreto Reglamentario N° 2568/3 PE Tucumán, (t.o. 2.015)

Estadísticas, costos y margen bruto del cultivo de caña de azúcar, campaña 2014/15 vs 2013/14 y gasto de plantación para la zafra 2016 en Tucumán, en Reporte Agroindustrial, Boletín N°117, EEAOC, (Tucumán, Abril 2.016)

FERRARO, Ricardo H., Monotributo: momento desde el que opera la exclusión, en Internet: www.ambito.com, (diciembre de 2015)

Ley de Contrato de Maquila, N° 25.113,(t.o. 1.999)

Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, N° 23.548, (t.o. 1988)

Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 23.349 y modificatorias, (t.o. 1.977)

Los cañeros buscan soluciones, en Internet: www.lagaceta.com.ar, (noviembre de 2.015)

Monotributo: regulan pruebas en contrario, en Internet: www.ambito.com, (diciembre de 2.015)

Resolución N° 21/2.013, Comisión Arbitral

Resolución N° 16/2.016, Comisión Arbitral

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
Prólogo.....	1

CAPITULO I

La Realidad del Pequeño Productor Cañero

1.- Introducción.....	2
2.- Características del pequeño productor cañero de Tucumán.....	4
3.- El Contrato de Maquila en la actividad azucarera.....	9

CAPITULO II

Impuestos Indirectos: Ingresos Brutos

1.- Antecedentes y limitaciones del tributo	14
2.- Características del gravamen.....	15
3.- El IIBB en la actividad del productor cañero	17
4.- El cañero como sujeto del Régimen de Convenio Multilateral.....	22

CAPITULO III

Impuestos Indirectos: IVA vs Monotributo

1.- Breves nociones del Régimen General de IVA en la actividad cañera	26
2.- Adopción del Régimen Simplificado en la actividad cañera	31
3.- Ventajas que representa para el pequeño productor la elección del Régimen Simplificado sobre el Régimen General de IVA.....	36

CAPITULO IV

Egreso del Régimen Simplificado

1.- Renuncia, Cese Definitivo y Baja Automática.....	40
2.- Exclusiones. Consecuencias. Exclusión de Oficio.....	42
3.- Cuestiones Particulares en la Aplicación del RS	49

CAPITULO V

Ejemplo Práctico: Régimen Inicio Pequeño Productor Cañero

1.- Planteo del caso práctico. Datos del Pequeño Productor. Definición como	
---	--

pequeño contribuyente.....	40
2.- Categorización.....	42
3.- Recategorización. Análisis de los periodos a considerar	49
4.- Comparación Impuestos a Pagar Anuales-RS vs RG.....	60
Conclusión.....	62
Anexo.....	64
Índice Bibliográfico.....	70
Índice	72

RESUMEN

Esta monografía se realizó como trabajo final para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El objetivo es brindar una herramienta a los pequeños productores azucareros de la provincia de Tucumán respecto a su actuación frente a los fiscos tanto provincial como nacional, dado que por su escaso conocimiento del tema les resulta dificultoso poder tomar las decisiones correctas.

Este trabajo aborda conceptos fundamentales, desde el punto de vista impositivo, para llevar adelante la actividad de una manera ordenada permitiendo entender las diferencias de los regímenes entre los que pueden optar y la valoración de las ventajas de cada uno a la hora de elegir.

Se analiza los impuestos indirectos que gravan la actividad del pequeño cañero, explorando además la realidad económica de los contribuyentes a los fines de presentar las consideraciones necesarias para poder llegar a la mejor opción según las características particulares de cada uno.

La metodología utilizada fue la analítica, partiendo de la observación desarrollada por autores emblemáticos en la materia, atendiendo también a ciertos conceptos particulares de la actividad que desarrollan los cañeros.

A partir del estudio realizado se pudo concluir que existen ciertas limitaciones a beneficios impuestas por un abuso en las facultades del fisco, como así también vacíos legales que pueden causar incertidumbre a la hora de determinar los impuestos que corresponden ingresar. También resultó posible dilucidar cuál de los regímenes a optar es más beneficioso para estos contribuyentes en particular.

