
PINEDA, DANIEL EDUAR
Impacto del impuesto

2014

73214

73214



Universidad Nacional de Río Cuarto
Facultad de Ciencias Económicas

CARRERA DE POSGRADO DE ESPECIALIZACION TRIBUTARIA

IMPACTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SECTOR AGROPECUARIO

73214

Autor: CPN Daniel Eduardo Piñeda
Tutor: CPN Graciela Bellandi

ATSEF

73214

MFN:
Clasif:
T.876

INDICE

I - INTRODUCCION

- Objetivo del trabajo

II - DESARROLLO

- Orígenes del IVA
- Historia del IVA en la Argentina
- Una Mirada hacia los países de América
- Características generales del impuesto
- Modalidades de imposición al sector primario
- Evolución del IVA agropecuario en la Argentina
- Régimen actualmente utilizado
- Problemática planteada

III - PROPUESTA

IV - CONCLUSION

V - BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La decisión de abordar este tema surge de la gran incógnita que existe en nuestro país en torno al nivel tributario sobre el sector agropecuario. Por encontrarse éste al comienzo de la cadena productiva y sus características particulares que lo convierten en dinamizador de la economía nacional y regional, el mismo merece un tratamiento especial.

Es conocida la queja de los productores agropecuarios sobre los perjuicios que les genera el impuesto al valor agregado.

El objetivo general de éste trabajo es evaluar el impacto que genera la acumulación del impuesto al valor agregado sobre la producción agropecuaria y sobre los beneficios que perciben los productores.

Para efectuar dicho análisis, será necesario hacer un poco de historia y saber dónde, cómo y cuándo surge dicho tributo, en qué contexto, cuáles son sus características, cómo fue evolucionando y por qué nuestro país lo tomó como propio en el año 1973 a partir del cual fue sufriendo innumerables cambios que nos llevan al hoy utilizado.

También resultará de utilidad describir los diferentes regímenes utilizados en los principales países de la región, lo cual podría llevarnos a pensar cuál sería el más apropiado para nuestro país. Luego demostraré los distintos escenarios posibles en el que un país podría ubicar el sector agropecuario dentro del IVA.

Intentaré demostrar los inconvenientes que genera la diferenciación de tasas que se aplican en el sector y por otro lado, también esbozar una propuesta que tienda a eliminar esos efectos negativos que provocan en el sector agropecuario.

En este sentido, nos proponemos como objetivos específicos:

- Describir las características del sector agropecuario argentino.
- Analizar el devenir histórico del IVA en Argentina.
- Describir los diferentes regímenes de IVA utilizados en los principales países de la región.
- Demostrar la diversidad de tratamiento del sector agropecuario en relación al IVA en dichos países.
- Analizar la diferenciación de tasas que aplican en el sector en Argentina.
- Esbozar una propuesta que elimine los efectos negativos del IVA en el sector agropecuario.

Orígenes del IVA

El IVA surgió en los países de Europa, más precisamente en España en el Siglo XIV en el Reino de Castilla cuando se emprendía la Reconquista de los territorios del Reino de Granada. En el año 1342, el Rey Alfonso XI implantó a nivel estatal un nuevo tributo, sobre el volumen de ventas, con el fin de financiar el asedio a la ciudad de Algeciras. Gracias a los ingresos obtenidos por el IVA, el ejército del reino cristiano logró conquistar a la ciudad en 1344. Pero, el primer país que aplicó un gravamen similar al actual, fue Francia en 1948. Este fue ideado y propuesto por el empresario y consejero fiscal Carl F Von Siemens, en 1918 tratándose sin embargo de una propuesta fracasada. Unos años después, en 1952 el alto funcionario del Ministerio de Finanzas francés Maurice Lauré propuso un IVA de gestión notablemente sencillo gracias a un procedimiento de aplicación crédito del impuesto, que se le había ocurrido, y es el mismo que se aplica en la actualidad, siendo implantado en este país el primer impuesto sobre el valor agregado a lo largo del período de 1953-1955.

Antes de la creación del IVA en la Argentina se enviaron a dos tributaristas – Los Doctores Jorge Macón y Pedro Pavesi¹– al continente Europeo para recopilar antecedentes y evaluar el IVA en los distintos países como Holanda, Alemania, Francia y Dinamarca. Estos autores luego de su experiencia manifestaron: “Proponemos lisa y llanamente que el sector agropecuario no esté incluido en este impuesto. Ello implicará que los sectores compradores de productos agropecuarios no exentos para industrializarlos abonen al Fisco el impuesto retenido a sus propios compradores, creándose así una especie de impuesto en suspenso en el ámbito agropecuario. Por otro lado como los productos agropecuarios han de contribuir en gran parte a productos con tasa reducida, éste sistema ha de evitar la propagación de saldos a favor de los contribuyentes intermediarios. Evidentemente será necesario tener en cuenta, de alguna manera, la discriminación en contra del sector que la no inclusión en el IVA representa.

¹Macón, Jorge y Pavesi, Pedro – Un impuesto al valor agregado para Argentina – Bs. As. Ed. El Ateneo – 1973 – pág. 67

Por otra parte, la Dra. María Allegretti de Salgado², elaboró un informe en donde hizo referencia a las exenciones, incluye entre ellas a las etapas primarias: Una de las formas de atemperar el problema del gran número de responsables que un impuesto como el IVA presenta para la administración Fiscal, es efectuando en la masa de contribuyentes dos cortes: Uno en la etapa final, mediante la consideración del pequeño contribuyente a través de regímenes especiales simplificados, y otro al principio excluyendo las etapas primarias. Ambos cortes tienen la virtud de no desvirtuar mayormente los principios básicos que hacen a la figura del IVA.

Como vemos, la Dra. Allegretti anticipaba no solo una decisión que se consumaría 30 años más tarde que es la de la creación del Monotributo para pequeños contribuyentes, régimen en el cual se incluirá el impuesto que se considera, sino que además plantea la exclusión de la etapa inicial, la de la producción primaria, considerando siempre que no se desvirtúen dos principios básicos del IVA: Generalidad y Neutralidad.

El primero basado, en el principio constitucional de la igualdad fiscal, implica no sólo que todos los sujetos deben ser iguales en y ante la ley, sino que quienes presenten diferentes situaciones sobre la base de una razonable valoración legislativa por oposición a una arbitraria discriminación, podrían estar gravados en métodos diferentes. Por lo tanto, el principio de generalidad alude, no a su aplicación al universo de contribuyentes, sino a que, una vez determinadas estas categorías, grupos de sujetos o actos y hechos gravados, debe ser aplicado a la totalidad de los mismos incluidos en cada clase o categoría.

La neutralidad constituye un principio inherente a la naturaleza del impuesto al valor agregado. Esto es, que el contribuyente ha de tributar solo la diferencia entre el monto recibido de IVA y lo que él haya pagado en sus adquisiciones.

Cuando el tributo que alcanza a las compras resulta más gravoso, existirán en forma permanentes saldos a favor de los contribuyentes, que debieran ser reintegrados por el estado a los fines de que resulte neutra su aplicación, en consonancia con su esencia. Esto es difícil de aplicarlo en la práctica, y por ende deben arbitrarse dos situaciones: unade un mecanismo de compensación con otras obligaciones fiscales y otra, de eliminación de asimetrías en las alícuotas del impuesto.

Dos opiniones al respecto teniendo en cuenta su inserción fáctica en la producción agraria argentina:

²Allegretti de Salgado Maria A. – “ El impuesto al valor agregado en la Republica Argentina” – Presentado en las IV jornadas del colegio de graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal – Mar del Plata 1974.

La primera es la expresada por DinoJarach³ que dice: El IVA sobre la producción primaria, luego de los innumerables intentos que durante 15 años se realizaron para aplicarlo bajo razonables condiciones de cumplimiento, es realmente inadministrable en Argentina. Esos intentos, en algunos casos, llevaron a desnaturalizar el gravamen, cuando el argumento para mantener bajo su ámbito impositivo al sector, es el de precisamente el de conservar su necesaria generalidad, y se supone que ésta debería respetar, para ser tal, paridad de tratamiento con las restantes actividades.

La segunda opinión es la del Dr. Carlos Ferretti⁴, cuando dice: Corolario de ese trato generalizado habrían de ser el mantenimiento de la neutralidad en lo técnico y de la equidad en lo político jurídico. Todo eso además de ayudar a mejorar el control administrativo del gravamen en su totalidad. La generalidad en gravámenes como el IVA es muy deseable, como atributo valioso, empero, las cuestiones fácticas, entre ellas el fácil encuadre de los distintos hechos gravados en la legislación que regule el tributo y las posibilidades de control por la Administración, resultan determinantes para que tal principio alcance eficaz aplicación.

Resulta loable, entonces, propender a la generalización de este tributo, pero ello extrapolado de la valoración técnica e inserto a una realidad que, desde 1990, ha implicado una transferencia importante de fondos desde el Fisco a los sectores que operan en la marginalidad de este tributo, la razonabilidad a un planteo que importe tanto a los principios tributarios como a su aplicación práctica.

Cuando hablamos de una realidad que transitó caminos muy diferentes al de la equidad, generalidad y la neutralidad, no podemos soslayar que el Fisco no ha permanecido inmóvil ante esta situación, sino que ha generado acciones y disposiciones destinadas a corregirla. Su éxito ha sido parcial, indudablemente valorable, aunque en muchos casos ha generado una modalidad estructural en el impuesto, cuya consecuencia en parte aportó resultados contrarios a los buscados.

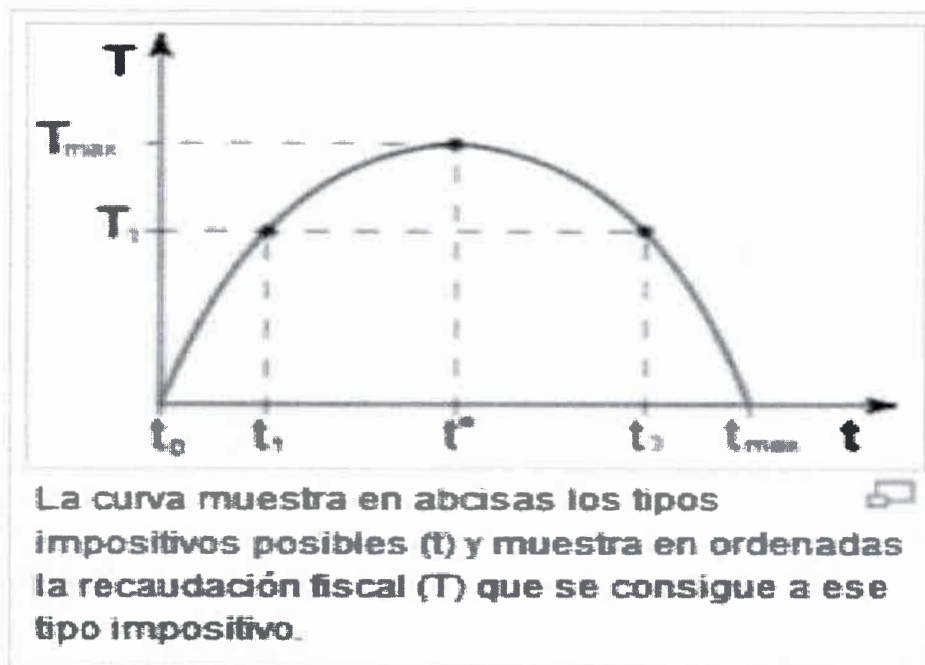
³Jarach, Dino –Finanzas Públicas y Derecho tributario – Bs As – Cangallo –1983 – Pág. 267

⁴Ferretti, Carlos – “ Tratamiento de la actividad agropecuaria en los impuestos sobre los consumos” – XXXIV Jornadas Tributarias – Mar del Plata - 2004

HISTORIA DEL IVA EN ARGENTINA

Trasladándonos a América Latina, podemos decir que el Estado argentino fue el tercero en aplicar este tipo de impuesto, después de Brasil y Uruguay, y desde su aparición, con la ley N° 20.631, promulgada el 29 de diciembre de 1973 que comenzó a regir a partir del 1 de Enero de 1975, a la fecha sufrió ocho modificaciones, en la mayoría de los casos hacia arriba y siempre significó un aumento del costo de las explotaciones agropecuarias. Entre estos años el país se encontraba un poco revuelto, ya que desde el 12 de octubre de 1973 al 29 de junio de 1974 se produce el tercer gobierno de Juan D Perón. Luego de su muerte, a partir del 01 de Julio de 1974 y hasta el 23 marzo de 1976 asume como Presidente María Estela Martínez de Perón, es sumamente importante entender que el plan de Perón en su tercer mandato fue muy similar que el primero, Nacionalista, Estatista y Distribucionalista. Basándose en empresas estatales en sectores claves, apoyo a la industria nacional, control de los bancos por el estado, control del comercio exterior. Todo ello es relevante a la hora de comprender como era el entorno en el cual subyacía el impuesto al valor agregado, Pero, obviamente que estas políticas luego se iban a expresar en el crecimiento del gasto público insostenible, y que debía estar acompañado de fuertes entradas de ingresos y eso no era compatible con la producción que estaba teniendo el país.

Ahora el gran cuestionamiento era ¿cómo se puede obtener mayores ingresos, si al observar que los niveles del impuesto a las ganancias habían llegado a niveles difíciles de sobrepasar?



Curva de Laffer – Por Arthur BetzLaffer

Explicando el gráfico, es necesario observar la curva de laffer, ésta nos muestra que la recaudación máxima se encuentra en la intersección de las variables $T_{max} - T^*$ por lo que un aumento en la tasa del impuesto lo único que lograría es una reducción en la recaudación de este impuesto.

Expuesto esto, es ahí donde algunos economistas recomiendan agregar nuevos impuestos al consumo, el IVA, un impuesto que tiene la característica más importante que se necesitaba para ese momento, fácil y rápido de recaudación, ya que el fisco puede efectuar controles cruzados entre los débitos y los créditos fiscales. Es decir, desarraiguemos esas teorías de que el IVA surgió para “evitar las distorsiones del impuesto a las ventas en cascada que encarecían los costos de producción. Por lo que vale la pena aclarar que si bien el IVA es menos distorsivo que aquellos otros, no implica que no lo sea en su totalidad. Por otro lado impone un costo financiero sobre los productores que se traslada hacia delante – en cascada - cuando las condiciones de mercado lo permiten. Y la inversión es una de las actividades económicas mas afectadas por la distorsión financiera del IVA. Y aunque en los tiempos de su creación se eximía a los productos de la canasta familiar con el objeto de atenuar los efectos regresivos que podía provocar éste tributo, esto no se pudo mantener en el transcurso de las sucesivas reformas introducidas en este impuesto que fueron ampliando la base, de manera tal que se convirtió en un impuesto cada vez más regresivo, al afectar a los productos de primera necesidad.

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

Por todo lo antes expuesto, es factible pensar que este impuesto haya surgido más por su fácil y rápida recaudación que por atenuar las distorsiones de los impuestos a las ventas en cascada.

UNA MIRADA A LOS PAISES DE AMERICA

Brasil

Existe un impuesto tipo valor agregado a nivel federal – IPI – que solo recae sobre los bienes industrializados. Una forma más acabada del impuesto al valor agregado. Por otro lado un impuesto sobre la comercialización de mercaderías y servicios – ACMS – se aplica a nivel estadual y alcanza la generalidad de bienes y servicios.

Canadá

El impuesto al valor agregado – Goods and servicestax – prevé la gravabilidad a tasa cero de la mayor parte de los productos agropecuarios. No obstante, ciertos productos o servicios agropecuarios se encuentran alcanzados a la alícuota general del 7 %

Colombia

En materia agropecuaria, sólo se prevé la eximición bienes en estado natural y maquinaria utilizada en el sector agropecuario.

Chile

Existe un régimen especial para los denominados “Pequeños productores agrícolas”, éste régimen especial permite a los sujetos en él comprendido, recuperar el IVA contenido en las adquisición de bienes y servicios que contrate.

México

En este caso se puede apreciar que los productos agropecuarios en estado natural se encuentran gravados a tasa cero (0%) permitiendo de esa manera recuperar a los productores el IVA de sus insumos, a través de la devolución efectuada por la Secretaria de hacienda.

Paraguay

Se encuentra exenta la venta de productos agropecuarios en su estado natural

Uruguay

La normativa de éste país prevé que ciertos contribuyentes, de reducida dimensión económica, puedan optar por tributar el impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios – IMEBA – (que tiene una alícuota proporcional y variable según el bien agropecuario) en ocasión de las ventas de productos primarios y no liquidar el impuesto a las rentas de las actividades económicas – IRAE – que grava a todas las actividades

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

indistintamente. En este caso, el IMEBA operará como un impuesto definitivo y no operará como crédito en la determinación de otro tributo.

Esta opción tiene también repercusión en el IVA, En efecto, la normativa del IVA establece que el impuesto permanecerá en suspenso hasta tanto no se altere la naturaleza del bien. Esto es, la venta de ganado o de grano, por ejemplo, no está gravada por el impuesto, pero una vez que éstos son transformados por la industria, estos productos estarán gravados con el IVA a la tasa que corresponde.

El IVA en suspenso es asimilable al régimen de exportación, ya que el productor puede solicitar la devolución del impuesto incluido en sus adquisiciones de bienes y/o servicios que integra el costo de los bienes vendidos con IVA en suspenso. El crédito se realizará concomitantemente con la declaración jurada del IRAE, imputado el IVA compras en menos luego de calculado aquel impuesto.

Quien realiza la opción por tributar únicamente el IMEBA no puede descontar el IVA incluido en sus adquisiciones de bienes y servicios, y solo pueden hacerlo quienes optaron solo por el IRAE.

Los productos primarios transformados por la industria se encuentran alcanzados a la tasa mínima del 10 % (tasa general 22 %) encontrándose eximidos del impuesto la maquinaria agrícola, los insumos agropecuarios, como fertilizantes, bienes de uso, etc.

Este régimen permite si existiera, luego de restar a los débitos fiscales el crédito fiscal, un saldo a favor, imputarlo a otros tributos o aportes previsionales o traslado a períodos futuros⁵.

Características generales del impuesto

El IVA es un gravamen indirecto porque grava una manifestación mediata de la capacidad contributiva que es el consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo en cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito del impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o servicio.

Un principio básico de la tributación es el de NEUTRALIDAD y tiene una gran importancia dentro de un impuesto al consumo instrumentado en todas las etapas productivas-distributivas como es el IVA.

La legislación, su reglamentación y posterior instrumentación debe asegurar que el

⁵Rodriguez, Jorge – Bases y lineamientos generales para un futura reforma tributaria – Bs As – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la ciudad Autónoma de Buenos Aires

IVA cumpla con el principio de neutralidad para no interferir en las decisiones empresariales en lo que respecta al grado de integración, a la organización de la producción y a los procesos de distribución.

Se tiende hacia una óptima neutralidad cuando todas las etapas del proceso productivo-distributivo se encuentran alcanzadas a una misma alícuota y no existe ahuecamiento de la base de imposición en ninguna de las fases. De esta forma, no crea distorsiones económicas porque la base sujeta a imposición no depende de la cantidad de fases o etapas del referido ciclo, sino que incide una sola vez sobre el precio de los bienes o servicios de consumo.

Características distintivas del sector y su influencia en el tributo.

La actividad agropecuaria tiene particularidades bien definidas como por ejemplo⁶:

- gran cantidad de pequeñas explotaciones y elevado autoconsumo
- ciclos de producción estacionales diferentes a los comerciales e industriales.
- gran dependencia de los factores climáticos
- los bienes producidos se utilizan para el consumo alimenticio
- formas productivas y asociaciones atípicas
- los precios suelen estar fijados por mercados con cotización transparente
- una parte importante de la producción se termina exportando

De estas características, la más influyente sobre el impuesto, es la de Estacionalidad.

La producción agropecuaria se encuentra estrechamente relacionada con el factorbiológico, que determina la estacionalidad de los ciclos productivos, y con ello laestacionalidad de las compras de insumos y/o servicios y las ventas de productos.

Así podemos encontrar producciones de ciclo continuo en las que la estacionalidadtiene poca influencia (Ej. Producción de leche) y discontinuo (Ej. Siembra, ganadería, cítricos,forestales, etc.), en los cuales la influencia de la estacionalidad cobra mayor importancia, en especial en algunas, en sus tramos iniciales.

Es por ello que, en todas las explotaciones agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes en determinadas épocas del ciclo, lo cual trae como consecuencias costos financieros adicionales.

Esto se agrava aún más dentro de las modalidades de producción intensiva, caracterizadas por una mayor utilización de insumos por unidad de producción, lo que dalugar a una mayor acumulación de créditos fiscales al inicio del ciclo.

⁶Balán, Osvaldo; Chiaradia, Claudia; Zaenz Valiente, Santiago – “ La actividad agropecuaria, Aspectos impositivos y comerciales”- Buenos Aires. La Ley 2004

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

La presencia de tasas diferenciales entre insumos (tasas superiores) respecto de la venta (tasas inferiores) y la existencia de sistemas de retenciones y percepciones empeora esta situación.

Relación del principio de neutralidad del IVA con la imposición al sector agropecuario

Debido a que es un impuesto al consumo y cuya recaudación se instrumenta en toda la cadena productiva, una de sus características principales debe ser su neutralidad.

Al respecto se sostiene que los distintos agentes productivos y los integrantes de las cadenas de comercialización de bienes y servicios no debieran ser afectados en distinto grado por la aplicación de este tributo.

Sin embargo, por diversos motivos cada vez son más los efectos distorsivos de tipo financieros y/o económicos que afectan a distintos contribuyentes y, en particular, a las explotaciones agropecuarias y sus actividades vinculadas.

Humberto Diez⁷ se ha referido al tratamiento en el IVA del sector agropecuario y explica numerosas posibilidades de instrumentación del gravamen en este sector, destacando las siguientes:

Desarrollo de un caso supuesto utilizado en todas las alternativas a visualizar:

Existe un productor primario que adquiere un insumo gravado por el impuesto, utiliza un servicio alcanzado y eventualmente adquiere un bien instrumental.

Luego viene la etapa de industrialización o comercialización de los bienes entregados por el productor. Alícuota de IVA utilizada 10%.

1) Ejemplo de inclusión de la etapa primaria en la liquidación del impuesto sin ningún tipo de consideración especial:

	Productor			Industrialización		
	Compra		Vende	Compra		Vende
	Insumos	Servicios	Producto	Producto		Producto
VA	10	20	100	100		200
	1	2	10	10		20
Total	11	22	110	110		220

⁷Diez, Humberto "Impuesto al Valor Agregado" 2da edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Errepar 1997.

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

y la liquidación del tributo es:

Productor		Industrialización	
Débito fiscal	10	Débito fiscal	20
Crédito fiscal	-3	Crédito fiscal	-10
Impuesto	7	Impuesto	10

Impuesto ingresado	Insumo	Servicio	Producción	Industria	Total
	1	2	7	10	20

En el caso planteado puede apreciarse como se logra:

- a) la neutralidad del gravamen.
- b) la igualdad concurrencial y
- c) el trato equitativo para los distintos sectores no existiendo ningún tipo de distorsión impositiva.

El IVA no interfiere en las decisiones empresariales.

El sector industrial transfiere el producto al ciclo productivo-distributivo facturando un IVA de \$20 que es lo que ha recaudado el fisco hasta ese momento.

2) Exclusión del sector como contribuyente del impuesto:

La venta del productor primario a la etapa de industrialización se encuentra eximida de imposición.

El productor agropecuario no puede computar el IVA que le facturen por la compra de insumos, la utilización de servicios ni la compra del bien de capital.

	Productor			Industrialización		
	Compra		Vende	Compra	Vende	
	Insumos	Servicios	Producto	Producto	Producto	
IVA	10	20	100	100	200	
	1	2	xxx	xxx	20	
Total	11	22	100	100	220	

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

y la liquidación del tributo es:

Productor	Industrialización
NO LIQUIDA	Débito fiscal 20
	Crédito fiscal 0
	Impuesto 20

Impuesto	Insumo	Servicio	Producción	Industria	Total
ingresado	1	2	0	20	23

Esta modalidad tiene como efecto negativo el de crearle al sector un costo adicional por la no posibilidad de computar el impuesto abonado por los insumos, bienes instrumentales y servicios, es decir que el IVA que le facturen en este caso al productor primario es un costo para el sector, lo que implica además una transferencia al fisco.

Si son exportados o integran bienes que se exportan, este costo adicional perjudica la posición competitiva frente al mercado externo ya que todo lo que sea crédito fiscal es reintegrable y lo que se incluye en el costo no lo es.

Se alienta la integración empresarial dejando de ser así neutral el IVA (existe un tratamiento desigual para los entes empresarios que desarrollen las actividad primaria y la de industrialización).

3) Sistema de crédito presunto en la etapa posterior al sector productivo de bienes de la naturaleza

Esta modalidad supone no alcanzar al sector primario, pero reintegra a la etapaposterior de éste un crédito presunto por el impuesto que ha abonado la etapa productora de bienes de la naturaleza por sus insumos, servicios y bienes de capital.



Este reintegro se presume por Ley.

	Productor			Industrialización		
	Compra		Vende	Compra		Vende
	Insumos	Servicios	Producto	Producto		Producto
	10	20	104	100		200
IVA	1	2	xxxx	(*) 4		20
Total	11	22	104	104		220

(*) Crédito presunto

y la liquidación del tributo es:

Productor	Industrialización
NO LIQUIDA	Débito fiscal 20
	Crédito fiscal -4
	Impuesto 16

Impuesto ingresado	Insumo	Servicio	Producción	Industria	Total
	1	2	0	16	19

Características distintivas: el sector primario no liquida el tributo pero el impuesto abonado por sus insumos, servicios y bienes instrumentales es compensado por el mayor valor de su precio de venta. Asimismo este mayor valor no repercute en el precio final del bien consumido, habida cuenta de que en la etapa siguiente considera como crédito presunto un importe resultante sobre el valor de transferencia (no se da entonces el efecto piramidación).

En este caso el productor solo abonó el impuesto por sus insumos y servicios de \$ 3, ocasionando un perjuicio para el fisco de 1 \$ (ya que en la etapa posterior computa \$4),

- El gran inconveniente que presenta esta modalidad es que el sector primario no tiene posibilidad de aprovechar el crédito fiscal real cuando hace las inversiones en bienes de capital, constituyendo un desaliento para el equipamiento del sector.

La neutralidad impositiva en general se alcanzará solo a través de la adecuada elección de la alícuota de crédito fiscal presunto, pero nunca será equitativa, ya que distintos productores pueden decidir distintos consumos y por ello distintas tasas de crédito fiscal integran su costo.

Esta variante tuvo sanción legislativa en nuestro impuesto al valor agregado durante el período 6 de octubre de 1980 al 29 de mayo de 1983.

4) Definir como agente de retención a la etapa siguiente del sector primario:

Otra modalidad es responsabilizar a la etapa siguiente del ciclo productivo distributivo, es decir convertir a los adquirentes de bienes primarios en agentes de retención del impuesto que le corresponda al sector agregativo de valor del primer tramo del ciclo económico de un bien cuando el productor primario sea responsable no inscripto.

No se realiza el detalle de esta modalidad por no estar hoy en vigencia este tipo de sujeto.

5) Aplicación de la regla de tasa cero al sector proveedor de la etapa primaria:

Esta alternativa prevé la exclusión como contribuyente al mencionado sector y la eximición del impuesto a los proveedores del mismo.

	Productor			Industrialización	
	Compra		Vende	Compra	Vende
	Insumos	Servicios	Producto	Producto	Producto
IVA	10 xxx	20 xxx	100 xxxx	100 xxx	200 20
Total	10	20	100	100	220

De esta manera los productores primarios no son contribuyentes del impuesto y éste no representa un mayor valor para el sector y al aplicarse la exención a los proveedores del sector productivo con la regla de tasa cero tampoco existe para ellos un perjuicio originado por el impuesto.

A nuestro criterio, para el sector agropecuario, este sistema sería beneficioso por no estar incluido en el tributo, pero para el sistema en general traería aparejado inconvenientes relacionados a la exención del gravamen de bienes e insumos de acuerdo a su destino. Por ejemplo el gas oil: Si lo adquiere un agropecuario estaría exento y si lo adquiere un transportista estaría gravado lo que constituye un verdadero inconveniente en su control.

6) Aplicación de la regla de tasa cero en el sector primario:

En esta variante todas las transacciones de productos primarios se encuentran eximidas de imposición, pudiendo el sector computar como crédito fiscal contra otros gravámenes o bien solicitar el reintegro del impuesto que se le factura por insumos, materiales, servicios y bienes de capital.

	Productor			Industrialización		
	Compra		Vende	Compra	Vende	
	Insumos	Servicios	Producto	Producto	Producto	
	10	20	100	100	200	
IVA	1	2	xxxx	xxx	20	
Total	11	22	100	100	220	

En este caso no hay influencia por daño económico pero si financiero y administrativo, ya que recién después de un realizar un trabajo de registro y contabilidad necesario, se podría solicitar el reintegro.

7) Regla de tasa cero con instrumentación directa:

En este caso, sería menos complicado el sistema administrativo del productor, ya que solo debería archivar sus facturas donde conste el I.V.A. pagado y tomar ese monto como pago a cuenta de impuestos a las rentas o al patrimonio. Aunque, persiste el daño financiero, agravado por su utilización como contrapartida de impuestos anuales que, incluso, pueden no dar saldo a pagar. Este sistema fue utilizado desde el 29/05/83 a 31/12/89

IMPOSICION AL SECTOR PRIMARIO DE BIENES - ALTERNATIVAS DE TRATAMIENTO ⁸	
MODALIDADES	Características
Inclusión	* Neutralidad y uniformidad * Problemas administrativos debido al gran número de contribuyentes
Exclusión	* Perjuicio para el sector, al constituir un costo el impuesto abonado por los insumos y bienes instrumentales. * Ventajas en la administración del tributo respecto de la modalidad de inclusión
Crédito presunto en la etapa posterior	* Al permitirle crédito presunto a las etapas posteriores, la imposición no incide en el sector primario. * Ventajas en la administración del tributo.

⁸ Dr. Humberto Diez, Las variantes de instrumentación del IVA Agropecuario – Errepar – Buenos Aires - 1997

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

Definir como agente de retención a la etapa siguiente	* La neutralidad depende de la elección del % de retención. * Facilidades en la aplicación del impuesto comparado con la alternativa de inclusión
Regla de tasa cero en la etapa anterior	* Problemas administrativos en el control de la etapa anterior. * La imposición no incide en el sector primario
Regla de tasa cero en el sector primario de bienes	* Crea problemas de organización para el contribuyente. * La imposición no incide económicamente, pero si financieramente.
Regla de tasa cero con instrumentación directa	* No crea problemas de organización para el contribuyente * La imposición no incide económicamente, pero si financieramente.

Dentro de un sistema de Impuesto al Consumo instrumentado como el IVA, de las alternativas de aplicación propuestas, la que mayor ventaja ofrece para el sector, es la aplicación del sistema de Inclusión Completa, ya que en la misma se logra la neutralidad, la igualdad y la equidad para los distintos tipos de contribuyentes, que son las reglas básicas o postulados de una política tributaria ideal. De esta forma, el gravamen no interfiere en el costo del sector productivo ni en las decisiones empresariales ni genera diferencias entre distintos actores de un mismo sector.

De parte del productor es menos problemático en términos de costo, enfrentar algún problema financiero por la implementación del sistema de Inclusión, debido a la estacionalidad y los ciclos agropecuarios, que tener que esperar a compensar con impuestos alas ganancias o patrimoniales el crédito fiscal del sistema de Regla de Tasacero con Instrumentación Directa. Además le causa un perjuicio mayor al productor que no le ha ido bien y tuvo pérdidas (castiga al más débil)

EVOLUCION DEL IVA AGROPECUARIO EN LA ARGENTINA

Examinados estos antecedentes, procederé a comentar que ocurrió realmente con el IVA en Argentina durante estos primeros 2 años transcurridos desde que el gravamen entrara en vigor para el sector agropecuario. Las distintas modalidades de tratamiento que han recibido los bienes de la naturaleza por parte de la Ley de IVA.

1) Exención total de la producción primaria (ley 20.631 desde 01/01/1975) Durante ese período, para determinar la situación de un bien o servicio frente al IVA se utilizaba la nomenclatura arancelaria de Bruselas – NAB

Este régimen estuvo vigente por seis años, no habilitaba a los productores a aplicar mecanismo alguno que les permitiera neutralizar el IVA tributado sobre las compras de

cosas muebles realizadas o de las locaciones y servicios contratados. En consecuencia, el impuesto se traducía linealmente en mayores costos de explotación.

2) Exención restringida a los bienes primarios y reducción de insumos, bienes del activo fijo, y creación de un crédito fiscal presunto al 4 % de las compras a los productores (ley 22.294 según decreto 2118/80)

Ese crédito presunto, que aprovechaba el adquirente, debía regresar como mejora del precio pagado al productor por el comprador. Nunca pudo verificarse si así ocurría realmente.

Al menos, se supo que en muchas situaciones mediaban circunstancias que conducían a que el productor no recibiera esa compensación, que debía responder a los mayores costos que soportaba, derivado del IVA de los insumos

3) Eliminación del régimen de crédito fiscal presunto y habilitación del cómputo del impuesto contenido en las compras, locaciones, y prestaciones gravadas, adquiridas o recibidas por el productor, contra otros gravámenes, impuesto a las ganancias, sobre los capitales (Ley 22.817 30/05/1983 vigente hasta 31/12/86 y prorrogada hasta 31/12/89 por Ley 23.516)

Como la discriminación del IVA no se le efectuaba al productor agropecuario en sus compras a responsables inscriptos – dada su condición de sujeto exento – y resultaba imprescindible que el importe del IVA pagado quedara explícito, la ley exigía indicar mediante una nota, el importe del tributo contenido en la factura.-

El IVA contenido en los insumos se imputaba cada año a un solo impuesto opción que hacía el contribuyente al efectuar el primer pago (anticipo o cancelación de saldo).-

4) Contribuyentes plenos, condición habilitada en dos tramos por otras tantas leyes, con muy pocos meses de intervalo entre una y otra (Ley 23.765 que rige desde 01/2/90, según ordenó el Dto53/90, complementada por Ley 23.871 desde 01/12/90 por Dto. 2.278/90).-

Con posterioridad desde octubre del 1993, fue implementado un régimen anual, por el que pueden optar los sujetos “cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria” (Dto. De necesidad y urgencia – DNU 1.684/93) modificado en 1998 (Ley N° 25.063).

También vale detenerse un momento y recordar que la idea de la generalización del IVA fue siempre un objetivo técnico a lograr, considerada imprescindible por muchos tributaristas. Y si esta es tan importante, porque el sector agropecuario circula por caminos tan diferentes, algunas pruebas de lo antes mencionado son:

- A) Creación de un “Registro Fiscal de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas” (Regido sucesivamente por las RRGG AFIP N° 129/98, AFIP N° 991/01 y actualmente, AFIP 1.394/03; todas ellas con sus modificatorias y complementarias). Este tema da para mucho mas análisis por su desmedida e injusta retención implícita, por las conductas que sigue, en los hechos, el Organismo administrativo. Es la única actividad sometida al IVA para la que fue creada un registro semejante.-
- B) Los innumerables regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta establecidos para los distintos productos
- C) La creación de un Régimen de IVA Anual, que modificó, primero el ciclo temporal mensual del tributo, introduciendo la liquidación anual, por medio del DNU N° 1.684/93 implementado por la RG AFIP N° 3.743, luego retrotraído al período mensual, según Ley 25.063, reglamentada por RG AFIP N° 597, y recientemente, destruido por la RF AFIP N° 1.745/04 con vigencia a partir desde el período fiscal Oct/04.-
- D) Las alícuotas diferenciales – confesión expresa de incapacidad para conjurar la evasión del sector agrario – establecidas entre los débitos fiscales del sector (al 50% de la alícuota) y los créditos fiscales por las adquisiciones que realiza y los servicios que contrata (al 100% de la tasa general); distorsión a la que se opusieron los gremios que agrupan a los productores – SRA, CRA, Coninagro, FAA – Esto de las tasas de IVA diferenciales fue una peregrinación de marchas y contramarchas que duró varios años: léase Decretos 499/98, 599/98, 760/98 y leyes 25.063 (vetada parcialmente por Dto.1.517/98), 25.239, 25.525, 25.710 y 25.517.-
- E) En el mismo sentido actúan ciertas operaciones que debieron ser objeto de regulación especial – como las de canje o la de fijación de precio con posterioridad a la entrega.
- F) Las particularidades de los llamados contratos agropecuarios, muchos regulados por la ley 13.246, arrendamientos en especie, arrendamientos accidentales, aparcerías, capitalización de hacienda, pool de siembra.-

Alicuotas:

Cambios de las alícuotas del gravamen a través del tiempo.

La alícuota general del impuesto al valor agregado, desde su implementación hasta nuestros días, ha sufrido permanentemente modificaciones siendo el esquema de su evolución el que sigue:

Desde	Hasta	Normativa	Alícuota
01/01/1975	10/08/1976	Ley 20631	13,0%
11/08/1976	05/10/1980	Ley 21376	16,0%
06/10/1980	09/10/1983	Dec 2118/80	20,0%
10/10/1983	31/10/1986	Dec 2555/83	18,0%
01/11/1986	07/08/1988	Ley 23349	18,0%
08/08/1988	31/01/1990	Dec 966/88	15,0%
01/02/1990	31/10/1990	Ley 23765	13,0%
01/11/1990	20/02/1991	Dec 2231/90	15,6%
21/02/1991	31/08/1991	Ley 23905	16,0%
01/09/1991	31/12/1991	Dec 1701/91	16,0%
01/01/1992	29/02/1992	Dec 2396/91 y Dec 356/92	16,0%
01/03/1992	31/03/1995	Ley 23966	18,0%
01/04/1995	31/03/1996	Ley 24468	21,0%
01/04/1996	Ley 24631	21,0%

En 1975 la alícuota general era del 13%, y se han ido aplicando otras a lo largo del tiempo con tendencia claramente creciente, hasta llegar a la actual del 21%, la más elevada desde que el impuesto comenzó a regir.

Podemos ver que la imposición general de este impuesto al consumo aumentó en 8 puntos porcentuales en 20 años lo que determina un aumento del precio de un producto final del orden del 7 %.

La definición de tasa del impuesto es por ley. El propio art. 28 en la normativa define que *"la alícuota del impuesto será del 21%"*. El Poder Ejecutivo nacional tiene facultades para reducir con carácter universal la alícuota general establecida por ley.

Problemática de la aplicación de alícuotas diferenciales. Su influencia económica y financiera en el sector agropecuario.

La alícuota general u ordinaria es aquella que se aplica a todas las operaciones. La Ley del IVA especifica claramente cuáles son los productos, prestaciones o locaciones alcanzadas por alícuotas diferenciales, por lo tanto la alícuota general se aplica en forma residual.

A partir de julio de 1998 se sancionan normas que instrumentan la reducción de la alícuota al 10.5% para determinadas actividades agrícolas y ganaderas las cuales han producido una serie de complicaciones.

La reducción de la tasa fue dispuesta por el Decreto del PEN. 499/98, publicada en el boletín oficial el 11/05/1998, por el cual se intentó reducir el IVA a los granos (cereales y oleaginosas), incluso aquellos destinados a siembra, pero pocos días después de su

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

publicación la aplicación de esta norma fue suspendida por el Decreto 589/98 (B.O. 22/05/1998) y finalmente se eliminó tal rebaja por el Dto. 760/98 (B.O. 01/07/1998), con lo que no llegó a regir en tal momento.

El Decreto 760/98 incorporó al IVA la reducción de tasa para determinadas ventas y locaciones derivadas o vinculadas con la actividad agropecuaria pero se mantuvieron al mismo valor en etapas posteriores.

Por ello, estas normas no disminuyen los precios de los productos, porque son aplicadas en etapas anteriores a la venta al consumidor final, es decir que los bienes involucrados, al ser adquiridos por los consumidores finales mantienen la carga impositiva general. Para que las reducciones de alícuotas tengan influencia sobre los precios finales, deben establecerse para la última etapa de la cadena.

Argentina, generó los siguientes cambios en el sistema de tasas:

La Ley 25063, con vigencia desde el 01/01/1999, eliminó la condición del adquirente como requisito para la reducción de alícuota, de esta manera llegó la rebaja al consumidor final, es decir que, cualquiera sea el adquirente o locatario, corresponderá la aplicación de la alícuota reducida a partir de que el hecho imponible quede perfeccionado.

Con respecto a las carnes y despojos de animales, alcanzados por la reducción, la AFIP emitió en 1998 la Resolución 159, donde detallo en forma **discutible** cuáles eran las carnes y despojos beneficiados con ese tratamiento.

La ley prevé la rebaja de la alícuota para ciertas labores culturales, la siembra, la aplicación de agroquímicos y fertilizantes y la cosecha, quedándose así en la mitad del camino ya que existen en el sector muchas otras prestaciones y locaciones necesarias para obtener los bienes con alícuota reducida, no contemplados en esta dispensa.

En una segunda etapa, la ley 25710 redujo el IVA para la venta de ganado bovino y respecto de los convenios de capitalización de hacienda de ambas especies.

En enero de 2003, la ley 25717 dispuso incorporar la alícuota reducida a gran parte de la producción agrícola: granos-cereales y oleaginosos, excluido el arroz- y legumbres secasporotos arvejas y lentejas-.

En forma concordante, se aplicó ese tratamiento para las labores culturales, siembra, aplicación de agroquímicos y fertilizantes, vinculados con la obtención de estos bienes.

El 31 de agosto de 2005 la publicación de la Ley 26050 incorpora a partir del 1 de septiembre de 2005, a los fertilizantes químicos destinados para uso agrícola.

Hasta la fecha, la rebaja alcanza las siguientes ventas y locaciones vinculadas con el sector agropecuario:

La implementación de la tasa reducida logra una reducción del precio para el consumidor final solo en los casos que se aplique, sí o sí, en la última fase de la cadena, implicando esto un beneficio al adquirente

REGIMEN UTILIZADO ACTUALMENTE EN ARGENTINA

Luego de mostrar los distintos escenarios posibles en el que un país podría ubicar el sector agropecuario dentro del IVA, pasaremos a analizar la posición que ha tomado la Argentina, teniendo en cuenta las alícuotas diferenciales utilizadas, el período de liquidación, los contratos agropecuarios y el régimen de retenciones y percepciones en el impuesto al Valor Agregado.

Existe una cantidad de operaciones que se encuentran gravadas al cincuenta por ciento de la tasa general (21 %). Actualmente se encuentran gravados al 50 % la venta, la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de terceros y las importaciones de:

- Animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.
- Carnes y despojos comestibles de los animales mencionados en el punto anterior, frescos, refrigerados o congelados que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
- Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
- Miel de abejas a granel
- Granos – cereales y oleaginosos, excluidos arroz – y legumbres secas – porotos, arvejas y lentejas.-
- Harina de trigo, comprendida en la partida 11.01 de la Nomenclatura común del MERCOSUR (NCM)
- Pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización en los arts. 726, 727, 755, 757 y 760 del Código Alimentario Argentino.

Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3^a y las importaciones definitivas de cuero bovino fresco o salado, seco encalado, piquelado o conservado de otro modo

pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, comprendidos en las posiciones arancelarias de la NCM . Las siguientes ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

- 1- Labores culturales, preparación, etc. del suelo
- 2- Siembra y/o plantación
- 3- Aplicaciones de agroquímicos
- 4- Fertilizantes y su aplicación
- 5- Cosecha

Servicios prestados en forma conjunta relacionados con una actividad de tasa reducida **Dictamen asesoría Legal(DAL) 59/02**. Los conceptos tales como comisiones, fletes, financiación, certificado, guías, etc. facturados en ocasión de la comercialización de ganado bovino en pie, resultan alcanzados por la alícuota reducida del 50% de la tasa general del gravamen. **Dirección de asuntos Técnicos(DAT) 55/04**. Los conceptos liquidados en ocasión de comercialización de cereales tales como comisiones, gastos de almacenaje y fletes – con una excepción de los intereses que constituyen un hecho imponible autónomo que implica su gravabilidad mas allá del encuadre tributario de la operación principal - resultarán alcanzados por la alícuota reducida del 50 % de la tasa general del IVA, prevista en el artículo 28 inciso a) punto 5 de la ley del impuesto al valor agregado (IVA)

Pastaje. Capitalización de hacienda Dictamen DAT 6/99. El ingreso originado en contratos de pastaje está alcanzado por el tributo en virtud del artículo 3º, inciso e), punto 21, no encontrándose beneficiado por la alícuota reducida, atento a que el objeto del contrato es pastar y abrevar el ganado, además del cuidado de la hacienda por parte del dueño del campo. Las operaciones de venta de animales de la especie bovina derivados de los contratos de capitalización de hacienda, están alcanzados a la alícuota del 10.50%. Aunque también encontramos productos gravados a la tasa general (21%) como puede ser la venta de semillas o la venta de grano partido, es decir podemos encontrar:

- Insumos: Gravados al 21% (salvo fertilizantes)
- Servicios: Gravados al 10.50% en aquellos casos que esos servicios se encuentren directamente vinculados con la actividad agropecuaria
- Servicios: Gravados al 21% en aquellos casos que esos servicios no se encuentren directamente vinculados con la actividad agropecuaria, como pueden ser los gastos administrativos o algunos gastos de comercialización y de producción.
- Servicios: Gravados al 27% como son la mayoría de los servicios públicos

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

- Bienes de capital: Gravados al 10.50 % En nuestro país coexisten alícuotas múltiples en el IVA, hay sectores exentos, tasa cero, la general del 21%,
- reducida del 10.50% y la incrementada del 27%, a su vez existientambién en el país 37 Regímenes, 17 de retenciones, 12 de percepciones, y 8 de pago a cuenta que contribuyen a acentuar aún mas la no neutralidad del IVA, que la mayoría de éstos fueron introducidos para asegurar una recaudación en base a convertir a los grandes contribuyentes en agentes de AFIP.

Combinando las alícuotas con los 37 regímenes llegamos a un total de no menos de 60 o 70 casos – en verdad son innumerables – de tratamientos sectoriales diferenciales del IVA, lo cual constituye un contraste perturbante con la neutralidad sectorial teórica del impuesto. Resulta evidente, asimismo, que esto tiene un fuerte impacto negativo en el costo administrativo y paradójicamente, también en la capacidad de control del sistema. Esta aplicación de alícuotas múltiples , posee diversas consecuencias, entre las que podemos citar, la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente, que sólo podrán ser computados contra futuros débitos según lo establece el artículo 24 1er, párrafo de la ley de IVA. Dichos saldos en la medida que no puedan ser absorbidos por futuros débitos se tornaran irrecuperables, pasando a ser un costo financiero y económico que debe soportar el productor agropecuario, como consecuencia de ello se vulnera el principio de neutralidad que caracteriza a este impuesto. Esta neutralidad no se solucionará con el otorgamiento de exenciones o de tratamientos diferenciales en la cadena productiva, debido a que esto puede generar un efecto aun mayor en la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente, si estos no son recuperados en el corto plazo, produciendo un sistema tributario anti sistemático, generado por la falta de integración y armonía dentro de la coordinación de los mismos y dentro de la estructura tributaria en particular. Y esto producirá lo que se conoce como un ahuecamiento de la base imponible, generando entre otras cosas, que los tributos se tornen de menor rendimiento o que faciliten la evasión.

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA Y LA APLICACIÓN DE LA TASA REDUCIDA

Un productor agropecuario, según la utilización que haga del suelo puede realizar:

Producción de tipo intensiva

En estas actividades existe una gran participación de insumos y mano de obra por hectárea, como en la ganadería de invernada, el engorde a corral, la producción frutícola , hortícola, tabaco, caña de azúcar, entre otras.

Producción de tipo extensiva

Nos encontramos con participación baja de insumos y mano de obra por unidad de superficie (por ejemplo, producciones agrícolas y ganaderas tradicionales.)

Producciones de tipo mixtas

Se combinan las actividades agrícolas y ganaderas dentro de las posibilidades de cada uno de los suelos.

En general nos encontramos con que la agricultura se realiza en los mejores suelos, dejando la ganadería extensiva para suelos de inferior calidad. En cambio, para la invernada se utilizan suelos compatibles con la agricultura. En la ganadería tipo invernada y en la agricultura se utilizan gran calidad de insumos que aumentan de acuerdo al grado de tecnología aplicable en el establecimiento.

Tasa reducida versus otras opciones

En el caso de la agricultura, al estar gravados la compra de semillas, herbicidas, fertilizantes, gastos posteriores a la cosecha tales como gastos de acondicionamiento, secada y fletes (entre otros) a una alícuota del 21%, y aplicándose a partir del 10/1/2003 la reducción de la tasa en las ventas de granos, no se logra la neutralidad del impuesto, dado que los productores siguen acumulando saldos a favor de muy difícil recupero, lo que significa un crédito a favor del Estado a tasa cero.

Por otra parte, si el productor utiliza el sistema de siembra directa, que cuenta con mayor tecnología y eficiencia que el de la siembra tradicional (especialmente en algunos cultivos como el maíz, que tiene mayores costos de producción), la situación es más complicada aún.

En el proyecto de ley original (mensaje 289) de fecha 11/2/2002 se intentaba justificar la medida dado que la aplicación de la alícuota general del gravamen a las ventas de granos constituye, según el mensaje mencionado, un aliciente a la ejecución de maniobras fraudulentas, que provocaría que los exportadores recuperen un impuesto muchas veces no ingresado en las arcas fiscales.

El exportador adquiere los cereales y oleaginosas hoy al 10,5% y tiene su venta gravada a tasa cero, lo que implica la devolución del impuesto contenido en sus adquisiciones. Como el Estado suele demorar en devolver las sumas adeudadas al exportador, se producen problemas comerciales entre productores y exportadores. Al respecto, pareciera que la problemática de los exportadores con relación a la devolución del IVA es ahora trasladada a los productores.

Al respecto tampoco podemos olvidar que una parte importante de nuestra producción agropecuaria se termina exportando, con lo cual muchos nos hemos planteado si es razonable gravar en el mercado interno con el IVA productos que, si finalmente se exportan, generan la devolución del impuesto contenido en las etapas anteriores.

Es conveniente aclarar que la aplicación de la tasa reducida para ciertas actividades agropecuarias generan eventuales ventajas y desventajas que es bueno mencionarlas:

Eventuales ventajas

- Reducción del precio para el consumidor final de los productos a tasa reducida.
- Mejor que una exención porque se mantiene el "control por oposición de intereses"
- Menor "tentación" a la evasión fiscal.
- Atenúa los conflictos entre productores agropecuarios y los exportadores por el tema de la problemática que tiene el Estado al devolver el IVA a estos últimos.

Eventuales desventajas

- Generación de saldos a favor de difícil recupero, que en muchas ocasiones resultan ser un costo de la actividad.
- Afecta el principio de neutralidad.
- Dificultades en cuanto a definir su alcance.

En cuanto a este último aspecto, hemos acumulado alguna experiencia, ya que se han presentado diversos problemas con la aplicación de la tasa reducida que introdujera originalmente el decreto 760/1998, y que podemos resumir en dos grandes ítem.

* En algunos casos resulta difícil definir cuáles son exactamente los bienes alcanzados por la reducción del gravamen, siendo que se trata de un mismo sector y de actividades parecidas.

* Los condicionamientos legales (y en ocasiones las interpretaciones del Fisco) sobre la aplicación de la tasa reducida en materia de locaciones y prestaciones alcanzadas, que

no siempre tienen en cuenta todas las variantes que podemos encontrar en la actividad agropecuaria.

- La aplicación de la reducción de la tasa del IVA, genera sin lugar a dudas una total inequidad para este sector tan importante en nuestra economía.

Situación que se ve agravada, cuando productos alcanzados a tasa reducida se le aplican regímenes de retención, unidos a los regímenes de percepción y de pagos a cuenta propios de la actividad.

- Evidentemente siempre que se aplica una alícuota reducida a un sector en convivencia con la alícuota general se lo perjudica, por lo que se hace necesario implementar mecanismos adecuados para atenuar los efectos no deseados.

- Es inequitativo que la reducción de la tasa del IVA no alcance a los insumos principales de la actividad tales como todos los agroquímicos y fertilizantes, seguros, fletes entre otros, lo que permitiría una mayor neutralidad del gravamen.

- Como el sector se maneja con los llamados "comodities", al productor no le es posible trasladar la incidencia del impuesto hacia adelante por lo que tratará de efectuar dicha traslación hacia atrás, aunque en ocasiones esto tampoco le es posible

Jurisprudencia administrativa y judicial aplicable en la reducción de la tasa

Sintetizare los temas que han dado motivo a consultas por parte de los contribuyentes y las opiniones del Fisco al respecto con las observaciones o comentarios que creo oportunos en determinados casos.

Laborales culturales vinculadas a la alimentación de hacienda bovina

Dictamen (DAT) 11/1999, 22/3/1999

* Las labores culturales vinculadas con la obtención de bienes cuya comercialización no está sujeta a la tasa diferencial, deben tributar la tasa general del 21%.

Dictamen(DAT) 13/1999 - 24/3/1999: Capitalización de hacienda de invernada

- La contratación por parte del dueño de un campo destinado a capitalización de hacienda bovina con destino a engorde y venta de las prestaciones de servicios correspondientes a labores culturales, siembra y/o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, con el fin de obtener recursos alimentarios para dicho ganado, se hallan alcanzadas a la tasa reducida, como así también las tareas de cosecha de praderas yforrajes para la alimentación de hacienda bovina.

Dictamen. (DAT) 14/1999 - 29/3/1999: Enfardado y ensilado

- Los servicios vinculados a la obtención de animales vivos de la especie bovina, en realidad pretende referirse a los servicios necesarios para la obtención de forraje para el engorde la hacienda bovina tales como pasturas, praderas, verdeos, rollos y fardos de pasto, silos de maíz, cosecha de grano húmedo de maíz para suplementación, etc.

- No resultan incididas por la tasa reducida las prestaciones relacionadas con el enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, aún cuando se destine a la alimentación de ganado que se trata, por ser actividades posteriores a la cosecha.

- La reducción no se aplica en el caso que las labores las contrate el dueño del campo que brinde servicios de pastaje, dado que las prestaciones que contrata el mismo tienen que ver con el objeto de su actividad específica y no la obtención de animales.

Dict. (DAT) 34/1999 - 14/5/1999: Pasturas para alimentación tambo

Se encuentran alcanzadas a la alícuota diferencial las labores culturales vinculadas a la alimentación de animales vivos de la especie bovina (incluyendo establecimiento de cría e invernada no así el tambo), contratadas a terceros consistentes en labores culturales, siembra y/plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha, de las que se obtengan pasturas con destino a la hacienda mencionada.

- En el caso de los establecimientos de tambo, no constituye la venta de hacienda bovina la finalidad principal, sino la venta de leche a pesar de que cuando concluye el ciclo productivo las vacas de refugio salen del campo para la venta, por lo tanto las prestaciones que adquieren los establecimientos tamberos no están alcanzadas con la reducción de la alícuota.

- Las prestaciones de enfardado, enrollado, silaje que son posteriores a las labores culturales de cosecha y por lo tanto no gozan del beneficio de la tasa reducida.

- Si un establecimiento ganadero recibiera las prestaciones mencionadas facturadas a la alícuota reducida y las utiliza total o parcialmente para actividades sujetas a otras alícuotas, resulta responsable de la diferencia de alícuota el prestatario que cambie el destino acordado.

Consulta del 5/2/1999 - Boletín AFIP-DGI N° 29

* Con referencia a las operaciones de venta de hierbas aromáticas frescas -romero, orégano, salvia, tomillo, etc.-, no es aplicable la alícuota reducida, por no encuadrarse en los conceptos a los que alude dicha norma.

Dictamen (DAT) 6/1999 - 26/2/1999: Contrato de pastaje

- El contrato de pastaje por tratarse de una prestación de servicio se encuentra alcanzado a la alícuota del 21%.

Frutas. Legumbres y hortalizas

Dictamen (DAT) 79/1998 - 30/11/1998: Tareas de selección, conservación y envasado de hortalizas

- La reducción de la alícuota de IVA dispuesta por el decreto 499/1998 y su modificatorio 760/98, es aplicable a la venta de hortalizas refrigerada-seleccionada, repasada y envasada tanto en cajas de cartón como en bolsas con atmósfera modificada y luego envasada en cajas de cartón, debiendo tributar la tasa general del gravamen la lechuga que se encuentra cortada dado que en este último caso el producto ha sido sometido, al cortarlo a una preparación que le hace perder su estado natural.

- Si bien el Código Alimentario Argentino define como hortaliza fresca en su artículo 820, "la de cosecha reciente y consumo inmediato en las condiciones de expendio. Se admite la preparación de hortalizas frescas peladas, enteras o trozadas previamente lavadas, envasadas al vacío y con declaración de vencimiento en el rótulo".

- El Fisco, sin embargo, ha opinado que el Poder Ejecutivo Nacional ha querido abarcar como productos primarios con la tasa reducida, dado que en el caso de la hortaliza cortada se ha sometido a un proceso que modifica su estado natural.

Dictamen (DAT) 80/1998 - 30/11/1998: Frutas frescas. Comercialización

- La venta que realice el productor de frutas frescas, estaría alcanzada con el beneficio de la reducción, aún si se encuentra seleccionada y empacada, siempre que se destine a la consecución de exportaciones o de operaciones en el mercado interno.

- Si se encarga a un tercero el servicio de refrigerado, el mismo está alcanzado a la alícuota del 21%.

Dictamen (DAT) 11/2003 - 20/2/2003: Plantines

- Los trabajos de siembra y/o plantación, como también la aplicación de agroquímicos y fertilizantes no constituyen prestaciones autónomas realizadas a terceros, sino trabajos inherentes a su actividad específica, pues son necesarios para obtener los plantines, y por tanto no se encuentran alcanzados a tasa reducida.

- Los servicios están vinculados a un bien que no está contemplado dentro de la franquicia, pues el Código Alimentario Argentino en su artículo 819 estipula que "se entienden por hortaliza fresca la de cosecha reciente y consumo inmediato en las condiciones habituales de expendio".

- Las hortalizas entregadas no tienen el carácter de frescas pues no son aptas para consumo inmediato debiendo completar, para tal fin, su ciclo de crecimiento y maduración.

Servicios prestados en forma conjunta o que derivan de actividades a tasa reducida

Dictamen, (DAL) 59/2002 - 20/6/2002

En el caso de una consignataria de ganado que debía emitir la cuenta de venta y líquido producto de hacienda en pie, se consulta respecto a la alícuota aplicable a las comisiones, fletes, financiación y garantía, control y entrega, certificados y guías, y movimiento de hacienda.

En el dictamen se menciona la opinión de Fenochietto⁽⁴⁾ que señala que "cuando se presten servicios accesorios a una operación gravada y dichos servicios fueran alcanzados por una tasa de impuesto distinta a la que está alcanzada la operación Principal, esta última arrastrará a los servicios, siendo gravados a la alícuota reducida como si fuera un hecho único".

- El Fisco opina que "los conceptos tales como comisiones, fletes, financiación, certificado, guías, etc. facturados en ocasión de la comercialización de ganado en pie resultan alcanzados por la alícuota reducida del 50% de la tasa general del gravamen".

Dict. (DAT) 55/2004 - 1/9/2004

- Los conceptos liquidados en ocasión de la comercialización de cereales tales como comisiones, gastos de almacenaje y fletes -excepto intereses que constituyen un hecho imponible autónomo independiente-, resultarán alcanzados por la alícuota reducida del cincuenta por ciento (50%) de la tasa general del impuesto al valor agregado, prevista

en el artículo 28, inciso a), punto 5 de la ley de impuesto al valor agregado", rectificando el dictamen 59/2002 sobre la aplicación de la alícuota reducida a los intereses resarcitorios.

Dict. (DAT) 62/2005 - 14/10/2005

Los servicios brindados con anterioridad y en oportunidad del ingreso de los granos a las instalaciones del acopiador, volcados en el formulario C.1116/A, son servicios cuyo destinatario final es el productor, quien resulta ser el propietario de los bienes objeto de tales prestaciones, correspondiendo que los mismos sean documentados como hechos imponibles independientes, resultando alcanzados por la alícuota general del gravamen, independientemente de que con posterioridad se concrete la enajenación de dichos productos.

Los conceptos liquidados en oportunidad de la venta de granos, los cuales son volcados en el formulario C.1116/C -vgr. comisiones, gastos administrativos, almacenaje y flete largo-, toda vez que los mismos resultan comprendidos en el mecanismo liquidatorio establecido por el artículo 20 de la ley del tributo, quedarán sometidos a la tasa que se encuentran alcanzados los bienes objeto de la operación principal.

Por tal motivo, en el caso de tratarse de la venta de cereales incluidos en el punto 5 del inciso a) del cuarto párrafo del artículo 28 de la ley, los cuales se encuentran sometidos a una alícuota reducida, corresponde que, del mismo modo, dicho beneficio alcance a los servicios que tuvieron por objeto dicha transacción.

Consideraciones

- El servicio de enfardado, enrollado y silaje son actividades inescindibles de las labores de cosecha, de no producirse dicha labor no se obtendría el producto final, por lo tanto deben estar alcanzada a tasa reducida.

- Las labores culturales realizadas para las pasturas utilizadas en un tambo, deberían estar alcanzadas a tasa reducida. Si bien la finalidad del mismo es la venta de leche gravada al 21%, cuando las vacas son vendidas se encuentran gravadas el 10,5%, siendo el tema planteado en los dictámenes totalmente discutible.

- La aplicación de la tasa reducida o general en los servicios depende de cómo se ha convenido la operación y no de la documentación utilizada.

- Cuando se presten servicios en forma conjunta y complementaria de una operación gravada a tasa reducida, corresponderá la reducción para dichos servicios a excepción de los intereses dado que constituyen hechos imponible autónomos.

- Es necesario que por vía reglamentaria se legisle respecto de los temas que han sido motivo de los dictámenes citados con relación a la aplicación de la tasa reducida en determinados servicios y/o locaciones de obra.

SERVICIOS PRESTADOS EN FORMA CONJUNTA O QUE DERIVAN DE UNA ACTIVIDAD A TASA REDUCIDA

Este problema viene de vieja data, ya que el quinto párrafo del artículo 10 de la ley del IVA no ha sido modificado en su estructura desde la creación del gravamen. Lo que ocurre es que se manifiesta con la aplicación de diferentes alícuotas o con exenciones.

La duda se presenta en lo referente a la aplicación de la tasa reducida sobre estos conceptos, en tanto que la prestación "principal" se encuentre gravada por dicha tasa.

Muchos sostenían que tanto los intereses como los fletes (entre otros servicios) constituyen una suerte de hecho imponible autónomo a partir de la gravabilidad de los servicios en el IVA y de la eliminación de la exención con que contaban en su momento por intermedio del decreto 879/1992.

Desde un punto de vista de la neutralidad económica no es lógico que un determinado servicio (flete, interés) esté gravado a una tasa o a otra, según el sujeto que lo esté prestando.

Sin embargo, la ley del gravamen no ha sido modificada y sigue disponiendo que hay que integrarlos al precio neto gravado.

Con respecto a los intereses, recordemos que el artículo 10 dispone que los mismos están gravados aunque provengan de operaciones exentas o no alcanzadas. Aunque ciertamente vinculado, este no es el caso que analizamos, ya que en nuestro supuesto tales intereses provienen de operaciones gravadas, pero a tasa reducida.

Zanjando las dudas existentes, el Fisco se expidió en dictamen (DAL) 59/2002 de fecha 20/6/2002, en una consulta vinculante sobre los servicios tales como comisiones, fletes, financiación, garantía, control y entrega, certificados y guías, CELSA y movimiento de hacienda, que integran las facturas de venta de un consignatario de hacienda bovina en pie.

Luego de citar las normas legales y a reconocida doctrina, el dictamen concluye que estos conceptos están alcanzados por la alícuota del 50% de la tasa general, en función a que la operación principal arrastra a tales servicios, los que pasarán a estar

alcanzados por la misma alícuota de la operación principal tal como si se tratara de un hecho único.

Otros temas propios de la actividad

- Los animales vivos de la especie bovina, ovina, camélidos y caprinos, están alcanzados por tasa reducida, quedando otras especies tales como los, porcinos, caballos, ciervos entre otros gravados a la tasa general del impuesto.

- Los fertilizantes (excepto los de origen químicos) y agroquímicos si son aplicados por el mismo proveedor, la operación en su conjunto quedaría encuadrada como venta de cosa mueble y gravada a la alícuota general en su conjunto.

- La alícuota diferencial se aplica a la venta del grano entero, que no ha sufrido ninguna modificación o alteración, en cambio el grano partido que se somete a un proceso posterior a la cosecha, está gravado a la alícuota general.

- La venta de este producto se encuentra gravada a la alícuota general, ya que es uno de los insumos necesarios para la producción primaria.

La ley nacional de semillas define a las mismas como aquellas destinadas a la siembra, en cambio la alícuota reducida se aplica a los granos no destinados a la siembra.

PERÍODO DE LIQUIDACIÓN (IVA ANUAL)

Situación actual

Después de varios años de incertidumbre hemos vuelto de alguna manera a partir del 1/1/2005 a la redacción original de la resolución general 597/1999, que por su incorrecta redacción había dado lugar a la emisión de la nota externa 6/1999.

Ambas normas fueron derogadas mediante el dictado de la resolución general (AFIP) 1745 modificada por la resolución general (AFIP) 1765.

En efecto, a partir de esa fecha al cierre del ejercicio los saldos técnicos a favor sólo podrán ser aplicados a los débitos fiscales correspondientes a los periodos fiscales siguientes y los de libre disponibilidad provenientes del mes de cierre se pueden compensar con los periodos fiscales del ejercicio que arrojaron saldo a pagar, según el artículo 8 de la resolución general 1745.

Definición de actividad exclusivamente agropecuaria

Para hacer uso de la opción el productor debe realizar exclusivamente actividad agropecuaria.

El Fisco no ha definido en la ley ni en el decreto esta expresión con lo cual en ocasiones el beneficio que tiene el sector se torna de muy difícil aplicación dada la diversidad de tareas que muchas veces realiza el productor, y que, en ocasiones, lo saca de la condición de realizar su actividad en forma exclusiva.

La resolución general (DGI) 3699/1993 (BO: 29/6/1995) define, el alcance de la acepción "actividades exclusivamente agropecuarias", estableciendo que quedan comprendidas las actividades de silvicultura, la crianza y la explotación de ganado y animales de granja, la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura".

Resumen de jurisprudencia administrativa

Como comentara anteriormente la ley, no ha definido el término actividad agropecuaria, y el Fisco mediante notas externas y dictámenes impone determinadas restricciones, tal como lo he analizado.

Considero absolutamente necesario, que los mismos deben plasmarse en normas de mayor rango para evitar situaciones confusas.

Dict. (DAT) 87/1994 - 6/6/1994: Servicios o locaciones

- La opción de IVA anual sólo la pueden ejercer los que realicen exclusivamente actividades agropecuarias, por lo que los que presten servicios o locaciones gravadas exentas o no alcanzadas por el impuesto, además de una actividad agropecuaria, no puede ejercer la opción.

(DAT) 67/96 - 6/11/1996: Actividades conjuntas y/o complementarias

- No resulta procedente la opción de IVA anual cuando se realizan servicios agropecuarios, los que si bien se desarrollan en forma conjunta tornan improcedente la posibilidad de opción de IVA anual. Tampoco resulta viable el ejercicio de la opción cuando se desarrollen actividades agropecuarias en forma conjunta y/o complementaria con cualquier otra actividad, independientemente del tratamiento impositivo que ellas tengan.

Dict. (DAT) 59/1997 - 5/12/1997: Prestaciones en relación de dependencia

- La condición de exclusividad de ejercer la opción de IVA anual se refiere a aquellas operaciones que determinan la responsabilidad frente al impuesto, por lo que si una persona tiene ingresos por relación de dependencia y además posee un campo que explota, puede ejercer la opción de IVA anual, siempre que los ingresos por la explotación provengan únicamente de la actividad agropecuaria. El dictamen (DAT) 87/1994 pretendió abarcar a quienes realizan además otras actividades con coincidencia o reflejo en la determinación impositiva del respectivo sujeto pasivo, situación que no comprende a las prestaciones en relación de dependencia.

Nota externa (DGI) 4/1998 (BO: 29/9/1998): Productor cañero

La Administración Federal de Ingresos Públicos aclara que el productor cañero que realice su producción mediante la venta o la exportación de azúcar u otros derivados de la misma, elaborados por un tercero, como no ha alterado el objeto de su explotación y en consecuencia no pierde su condición de productor agropecuario, puede hacer uso de la opción anual prevista por el artículo 27 de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. 1997).

Nota externa (AFIP) 6/1999 (BO: 15/6/1999): Determinación por ejercicio fiscal anual (derogada)

- La misma dispone que habida cuenta del procedimiento dispuesto en el artículo 11, primer párrafo y, en el artículo 19, cuarto párrafo, inciso a), de la resolución general 597, y a efectos de evitar equívocas interpretaciones para determinar el importe a ingresar en concepto de impuesto al valor agregado, se aclara que dicho importe será el que resulte a favor de este organismo, de la determinación del gravamen por ejercicio fiscal anual - año calendario o ejercicio comercial- o por ejercicio irregular, en su caso

Dict. (DAT) 67/2000 - 29/12/2000: Productor de semillas

- En el caso en cuestión no corresponde que el contribuyente ejerza la opción por el sistema de liquidación mensual y pago por ejercicio comercial debido a que no desarrolla de manera exclusiva la actividad agropecuaria.

- La empresa efectuó ventas de agroquímicos y trabajos de laboreos varios y secados a terceros, actividades éstas ajenas a las que dice desarrollar, y que consisten

en la producción primaria de semillas y su comercialización para la actividad agrícola.

Dict. (DAT) 15/2003: Reintegros de exportación

Se consulta, con motivo de la solicitud presentada por un contribuyente agropecuario por devolución de reintegros por exportación y que había ejercido la opción de liquidar el IVA anualmente.

El Fisco interpreta que la solicitud del contribuyente no sería factible debido a que el quinto párrafo del artículo 43 de la ley del IVA impone como requisito, para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia del impuesto, que el mismo sea determinado mensualmente mediante declaración jurada.

Concluye que es improcedente efectuar reintegros por exportación a los contribuyentes dedicados a la actividad agropecuaria que hubieren ejercido la opción de liquidar el gravamen anualmente.

Dict. (DAT) - 25/2004: Socio de sociedad de hecho

El hecho de que el consultante tenga como actividad adicional a la de cultivo de cereales, la de ser socio de una sociedad de hecho, no resulta impedimento para que el mismo ejerza la opción prevista en el tercer párrafo del artículo 27 de la ley del IVA, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por cuanto la misma constituye una actividad ajena al ámbito del impuesto al valor agregado.

Dict. (DAT) 35/2005 - 9/6/2005: Director de sociedad anónima

- En este caso el Fisco opina que si bien el consultante tiene como actividad adicional a la de agricultura, la de ser presidente del directorio de una sociedad anónima, no resulta impedimento para que el mismo ejerza la opción prevista en el tercer párrafo del artículo 27 de la ley del IVA, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del impuesto al valor agregado.

Consideraciones

- No estamos de acuerdo con lo expresado en los dictámenes 87/1994 y 67/1996 dado que la opción anual no se debe ver comprometida por el hecho de que el productor agropecuario arriende además parte de su campo u otro [exento en IVA, art. 7, inc. h), pto. 22].

- En definitiva, en el mismo sentido que los ingresos en relación de dependencia, conceptos no alcanzados por el IVA, tema tratado en el dictamen 59/1997, todos los ingresos exentos, no sólo los provenientes de honorarios al directorio (Dict. 35/2005), son conceptos que no tienen repercusión en la declaración jurada de IVA, y por lo tanto en uno y otro caso no deberían provocar la expulsión de la opción anual.

- Asimismo, cuando el productor agropecuario interviene en algún contrato asociativo como por ejemplo capitalización de hacienda, agricultura a porcentaje, aparcería, entre otros, sin lugar a dudas está realizando actividad agropecuaria y puede hacer uso de la opción.

- En el caso planteado en el dictamen 67/2000, entendemos que si la actividad del contribuyente fuera solo la de producción de semillas debería admitirse la opción de pago anual.

CONTRATOS AGROPECUARIOS

Generalidades

En el tema de contratos agropecuarios es donde mayor cantidad de dictámenes encontramos, y solo una resolución interpretativa referida al contrato de pastoreo y pastaje.

En efecto, durante más de tres años el Fisco interpretó que pastoreo y pastaje eran contratos similares y pretendía gravarlos a ambos (Dict. 18/1993), hasta que finalmente emite la resolución general 4201/1996, como debiera ser en todos los casos, dejando reglamentada por la vía correspondiente la cuestión.

A continuación se sintetizan las opiniones del Fisco en esta materia. Cabe señalar que sería elemental que los mismos se plasmaran en normas positivas, dado que la importancia de una actividad como la agropecuaria, amerita regirse con seguridad jurídica. Los negocios agropecuarios podrían fracasar si no se tuviera en claro la incidencia de la carga tributaria en cada uno de ellos, desalentando la inversión en tan importante actividad.

Jurisprudencia administrativa

Capitalización de hacienda

Dict. (DAT) 81/1992 - 23/7/1992

- En los convenios de capitalización de hacienda no existe venta o pago de servicios, sino que hay distribución de los frutos obtenidos.

- Dicha adjudicación no constituye hecho imponible frente al IVA. Una vez repartidos los frutos, cada una de las partes tendrá la obligación tributaria.

- En la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta el fruto está dado en el aumento de kilos de los animales, el cual será repartido entre ambas partes, dueño del campo y capitalizador, pero en este caso el capitalizador tributará el total de la operación a su nombre y el dueño del campo asume la responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción en precio de kilos que le corresponda, ingresando el IVA respectivo.

Contrato de pastoreo

Dict. (DAT) 18/1993 - 19/2/1993

En este dictamen la Dirección de Asuntos Técnicos considera que tanto:

- el pastaje;
- el arrendamiento para la explotación ganadera;
- contrato de pastoreo.

Cuyos precios se estipulan por kilo de carne o por el valor de quintales de granos por hectárea, como el fin último de estos es el pastoreo independientemente de la figura jurídica que adoptó la operación, y debido a que en definitiva lo que se realiza es la transferencia de alfalfa, pasto, etc., estaría gravado con IVA.

Por la resolución general 4201 de la Dirección General Impositiva resuelve que el contrato de pastoreo que implique ceder el uso y goce de un predio rural por un precio determinado, con la finalidad de que el arrendatario lo utilice para alimentar su ganado, se encuentra comprendido en la exención dispuesta en el artículo 7, inciso h), apartado 22, de la ley del impuesto al valor agregado, y dice en su artículo segundo que el pastaje está gravado por ser un negocio en el cual el titular del predio rural no cede el uso y goce del inmueble.

Contratos de préstamo de productos primarios

Dict. (DAT) 89/1992 - 21/9/1992

- Se trata de una operación de préstamo entre exportadores de productos primarios a fin de evitar sanciones por falta de cumplimiento con el exterior y realizado por breve plazo, no recibiendo el prestamista ningún adicional a cambio.

- Dicha operatoria no configura hecho imponible en IVA por tratarse de un contrato de mutuo.

Dict. (DAT) 107/1995 - 9/10/1995

- Se consulta respecto del tratamiento fiscal de las operaciones de préstamo de harina y subproductos entre molinos independientes, con destino a integrar "pooles" de exportación, y los excedentes y/o faltantes derivados del servicio de fraccionamiento del producto, que la empresa presta a terceros.

- Existe un molino piloto que realiza la exportación actuando por cuenta y orden de los demás.

- El molino principal interviniente considera como un préstamo la mercadería recibida hasta que en el próximo embarque se efectúe desde otro establecimiento, y de tal forma compensar así la operación.

- El Fisco opina que, por tratarse de contratos de mutuo o préstamo de consumo gratuitos, no configura hecho imponible en el IVA siempre que el prestamista no obtenga compensación económica por el uso de la mercadería que entrega, que el plazo de devolución sea breve y que por la naturaleza de la operación y su real significación económica no se demuestre lo contrario.

Dict. (DAT) 38/1998 - 5/8/1998

- En un contrato de mutuo, cuando no hay intención de desprenderse del producto, y cuando la devolución se produce a corto plazo no es una operación alcanzada por el IVA.

- En este caso la devolución del producto primario la efectúan a los tres años de recibida la misma, por lo que la Dirección de Asuntos Técnicos opina que los préstamos-devolución, donde el plazo para la devolución no es breve constituyen operaciones de compraventa.

Consideraciones

Contratos tales como las operaciones de canje, préstamos, devolución, capitalización de hacienda, arrendamientos con pago en especie, pool de siembra, agricultura a porcentaje, locación de obra con pago en especie, entre otros debieran tener una regulación especial como se ha hecho con el contrato asociativo de explotación tambera ley 25169/1999 y el contrato de maquila instituido por ley 25113/1999.

Debería incorporarse en la ley de IVA las opiniones del Fisco vertidas en sendos dictámenes que datan algunos de hace más de veinte años e inclusive en algunos casos rectificando dictámenes con opiniones del Fisco vertidas con anterioridad. Esto evitaría incertidumbre ante las posibles inconsistencias jurídicas a la hora de desarrollar negocios agropecuarios.

Normativa referida a los regímenes de retención y percepción en el IVA, su situación actual y la influencia en los costos empresarios.

El marco⁹ del cuadro jurídico-tributario del denominado agente de retención o percepción ha crecido notablemente, dada la necesidad urgente del Fisco de "recibir por adelantado..." una porción de los distintos impuestos bajo el mote de "a cuenta de...", repercutiendo no sólo en un largo catálogo de deberes y obligaciones "in lege", sino también en lo penal tributario por conductas dolosas.

El organismo fiscal ha implementado sistemas de retenciones, percepciones y pagos a cuenta del impuesto al valor agregado, con el fin de adelantar el impuesto abonar por las compras o ventas de un periodo determinado. La función del sistema de retenciones es facilitar al Organismo Fiscal la recaudación, fiscalización y verificación

Partiendo de que cada persona física o jurídica es el único responsable del pago de sus propios impuestos y el fisco es el único responsable de la fiscalización, recaudación y verificación de los mismos, cabe interrogarse si la combinación de roles generada por la legislación vigente puede ser causal de inconvenientes y costos innecesarios para los contribuyentes.

La ley, para lograr este adelanto financiero sobre las actividades económicas, dispone que terceros-distintos del deudor del tributo-sean los "sujetos pasivos directos".

Con relación al sujeto pasible de la retención y/o percepción, el Dictamen N 60/72 aclara que "el pago hecho al fisco por un contribuyente a un agente, lo desobliga definitivamente con el fisco y tal es así, que el recibo dado por el agente libera al

⁹Cerchiara, Claudia M; Galante, Marisol; Goldberg, Fanny Gabriela. Retenciones y Percepciones. Colección Practica Impuestos. Buenos Aires, Errepar, 2003.

contribuyente de su obligación fiscal con referencia al impuesto retenido y/o percibido, aunque aquel no haya ingresado los fondos”.

El fisco les transfiere la responsabilidad a los agentes por medio de la Ley de Procedimientos Tributarios, que considera a los agentes de retención y percepción como responsables del cumplimiento de deuda ajena (Art 16 ley 11683),y además, pasibles de las multas que traen aparejados los incumplimientos a los deberes formales. En términos económicos, en la retención, el contribuyente detrae de un pago una suma para ser ingresada al Fisco por su orden y cuenta, mientras que el agente de percepción, adiciona una suma de impuesto en su factura o documento equivalente.

De acuerdo a la Ley de Procedimientos, estos agentes poseen una responsabilidad personal y solidaria junto a los contribuyentes por incumplimiento de los deberes fiscales,excepto que demuestren que fueron los mismos contribuyentes quienes los colocaron en la imposibilidad de cumplir. Es decir que tanto el agente como el sujeto pasible son solidariamente responsables del ingreso del tributo que hubiera correspondido ser retenido pero, una vez ingresado por cualquiera de ellos, se opera la extinción de la obligación para ambos sujetos.

El organismo recaudador en un principio había concentrado la recaudación del IVA de esta forma, en un limitado grupo de grandes empresas. Como esto significa un importantecosto administrativo para las mismas, se quiso compensar en parte por el manejo de fondos de terceros, dado por el tiempo existente entre la recaudación como agente y el depósito a favor del fisco.

Con el correr del tiempo, el organismo recaudador, fue generalizando la figura del agente retención y percepción, ya no por la envergadura del agente (entidades financieras, cajas profesionales, etc.) sino también por la actividad que desarrollan (comercialización de granos, cereales y oleaginosas, operaciones de compraventa, matanza y saneamiento de ganado bovino, porcino, entre otras) generando una gran cantidad de disposiciones de segundo rango.

Con la aplicación de esta estructura generalizada el fisco se asegura el cumplimiento de la obligación tributaria de gran parte del universo de contribuyentes, para lo cual es necesario realizar simplemente un trabajo de auditoría sobre el andamiaje administrativo que deben preparar los contribuyentes en el cumplimiento de su función de agentes.

En lo que respecta al agro en particular, este tipo de sistemas empeora aun más la situación generada por las incongruencias de la imposición del Impuesto al Valor Agregado. A título de ejemplo se pueden nombrar actualmente los siguientes regímenes que involucran al sector del agro:

- Régimen de percepciones RG 3337: Proveedores de empresas

- Régimen de Retenciones, Percepciones y Pagos a Cuenta RG 4059: operaciones con ganado bovino.
 - Regímenes de Pago a Cuenta RG 4131: Operaciones con Ganado Porcino.
 - Régimen General de retención del IVA RG 18
 - Usuarios del servicio de Molienda de trigo: Régimen de Pago a cuenta- Guía fiscal harinera. RG 1464
- Régimen de retención en la comercialización de granos no destinados a la siembra- cereales y oleaginosas- y legumbres secas RG 1394.
- Régimen de retención para compraventa de miel a granel. RG 1363
 - Régimen de retención aplicable en la comercialización de leche fluida sin procesar de ganado bovino. RG 1428
 - Régimen de retención aplicable a la comercialización de caña de azúcar y algodón en bruto. RG 1464
 - Régimen de retención para la comercialización de equinos con destino a faena. RG1686
 - Régimen de retención para compra venta de lana sucia.

Como consecuencia de los sistemas de retenciones y percepciones enunciados, los pequeños contribuyentes del sector agropecuario podrían verse afectados por dos situaciones. En primer lugar por la carga administrativa generada por estas disposiciones. En segundo lugar, por la anticipación del ingreso de un gravamen que acumula saldo a favor en el impuesto, que si bien es compensable con otros, le podrían ocasionar un perjuicio financiero. Esto puede predisponer a una evasión impositiva.

En este sentido, conviene diferenciar los conceptos de evasión y elusión fiscal:

- Evasión Fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas violatorias de disposiciones legales".
- Elusión Fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante la utilización de modalidades que la ley permite. No conlleva violaciones a las disposiciones legales

Con respecto al tema de la evasión y elusión impositiva, existen algunas cuestiones importantes a analizar:

- a) La relación costo/beneficio del evasor que determina la presión sobre la intención de evadir.
- b) La complejidad legislativa que aumenta la posibilidad de elusión, evasión y las dificultades del control.

c) La percepción del contribuyente con respecto a la contrapartida de sus impuestos que influye en el concepto personal de obligación de tributar.

Evasión del IVA en el sector agropecuario:

a) La relación costo/beneficio del evasor: Si se cumpliera con el principio de Neutralidad del IVA, no existirían beneficios por la evasión, por lo que la relación costo/beneficio del evasor sería siempre negativa y por lo tanto la presión sobre la intención de evadir, por este motivo, sería nula.

b) La complejidad legislativa: Debido a las tasas diferenciales y varias decenas de sistemas de retenciones, percepciones y pagos a cuenta se registra una gran complejidad en el I.V.A del sector agropecuario. Esto influye en las decisiones empresarias. Las empresas medianas y grandes, pueden generar todas las combinaciones posibles de organización y actividades para la elusión del impuesto y la minimización del impacto negativo. Los pequeños productores, que no tienen posibilidades de acceder a ese tipo de estudio y organización, deben soportar un costo mayor. Las dificultades de control de todo este esquema por parte del fisco, también pesan mucho en el diseño de las formas de elusión y evasión.

c) La percepción del contribuyente con respecto a la contrapartida de sus impuestos: En el agro existen los mismos problemas, que en los demás sectores de la economía, como ser la falta de seguridad, los problemas con la educación y la salud, etc., potenciados por el constante aumento de la pretensión fiscal sobre las rentas y actividades del sector. Esto trae aparejado una disminución en la concepción de responsabilidad fiscal, en un sector que fue siempre ejemplo en este tema.

PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Reducción de la tasa del IVA para ciertas actividades agropecuarias

En este caso se plantea los conflictos que genera la diferenciación de tasas, es decir la aplicación de la alícuota reducida (50 %) para ciertas actividades agropecuarias, reiteradamente señalados por los productores agropecuarios y las distintas cámaras y asociaciones que los agrupan.

Al respecto, existen ya antecedentes conflictivos derivados de la aplicación de la tasa diferencial para determinados bienes y servicios agropecuarios, que estableciera el decreto (PEN) 760/1998.

Es posible pensar que en este tema (como en tantos otros), lamentablemente se mezclan criterios técnicos con problemas de recaudación y control, dando lugar a una difícil tarea de interpretación de la legislación, que sigue perjudicando a los contribuyentes involucrados.

La reducción de las tasas en el IVA presenta aspectos conflictivos cuando no se realiza en la última fase de la cadena, como la generación de saldos a favor de difícil recupero, para aquel sector que vende a tasa reducida y compra a tasa general, que genera claramente un costo financiero a la actividad.

A estos sujetos se le genera un saldo técnico de IVA el que solo puede ser usado contra futuros débitos en el mismo impuesto, por lo que el productor tendrá un activo inmovilizado a la espera del débito que lo absorba, lo cual podría implicar un lapso de tiempo considerable y el consiguiente perjuicio financiero.

Además, no se prevé ningún tipo de interés que el fisco deba reconocer por el mantenimiento de esos saldos a favor de los contribuyentes mientras no pueden compensar.

Y si, hipotéticamente hablando, estos saldos no pueden ser absorbidos en un futuro, el perjuicio pasa a ser económico y definitivo.

Adicionalmente atenta contra el principio de neutralidad ya que algunos bienes, servicios y locaciones están gravados a tasa reducida, mientras que otros están a tasa general u ordinaria.

Otro de los inconvenientes es que se dan dificultades en cuanto a definir su alcance, se generan permanentemente discusiones entre el fisco y los contribuyentes, ya que existen dudas sobre cuáles son los bienes y servicios comprendidos.

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

En algunos casos resulta difícil definir cuáles son exactamente los bienes alcanzados por la reducción del gravamen, siendo que se trata de un mismo sector y de actividades parecidas

La legislación nacional y extranjera y la doctrina no se han puesto definitivamente de acuerdo sobre cuál sería la mejor forma de imposición en la actividad agropecuaria. En nuestro país hemos pasado por casi todo el espinel: exención para la actividad, con la posibilidad de computar en algún impuesto el crédito contenido en etapas anteriores; gravabilidad y créditos presuntos; tasas generales, considerando a la etapa siguiente como agente de retención; tasas reducidas dentro del mismo sector; regímenes especiales para pequeñas explotaciones, etc

Caso Práctico

Para agregar aún más a este planteo elegí desarrollar un trabajo práctico tomando los costos reales de las últimas campañas de trigo, desde el productor hasta el molino.

Se tomó para el análisis el cultivo de trigo porque es uno de los de menor rentabilidad en lo que va de los últimos 10 años pasando a ser en algunos años puntuales de pérdida, que si no fuera por la soja, o sea el doble cultivo que se puede realizar (trigo-Soja de segunda), el productor hubiese desechado, ya hace varios años, la opción de sembrarlo. O bien, porque uno puede pensar que la Argentina pasó de tener un área sembrada en 1996 de 7 millones de Hectáreas a en el 2010 de 3 millones de Hectáreas, o sea casi un 63 % menos, y esto es simplemente por la rentabilidad. Por lo que haciendo un pequeño análisis de economía básica es posible decir que a menor superficie sembrada de trigo, menos harina, menos pan, menos fideos, etc. (productos de primera necesidad) con lo cual con un simple gráfico de oferta y demanda se podría observar que al haber menos de éstos productos subirán los precios de los mismos.

Productor

1 TN = 1,000 KG
1 HA = 5,000 KG
100,000 KG = 100
TN

Dólar = 3,98
Costo labor
UTA U\$S 30 = \$
119,40

Concepto	Alícuota	Superficie	Facturación	Precio Sin IVA	IVA	Fact. Con IVA	Precio con IVA
		HAS	\$ x 20 Has	\$/has	\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	\$/has
Arrendamiento	Exento	20	\$ 19.104,00	\$ 955,20	\$ 0,00	\$ 19.104,00	\$ 955,20
1º aplicación herbicidas			\$ 999,80	\$ 49,99	\$ 147,27	\$ 1.147,07	\$ 57,35

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

- Insumos	21,00%	20	\$ 402,80	\$ 20,14	\$ 84,59	\$ 487,39	\$ 24,37
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
Siembra			\$ 15.617,60	\$ 780,88	\$ 2.966,27	\$ 18.583,87	\$ 929,19
- Insumos	21,00%	20	\$ 12.632,60	\$ 631,63	\$ 2.652,85	\$ 15.285,45	\$ 764,27
- Labores	10,50%	20	\$ 2.985,00	\$ 149,25	\$ 313,43	\$ 3.298,43	\$ 164,92
1 º aplicación Fertilizantes			\$ 3.371,00	\$ 168,55	\$ 353,96	\$ 3.724,96	\$ 186,25
- Insumos	10,50%	20	\$ 2.774,00	\$ 138,70	\$ 291,27	\$ 3.065,27	\$ 153,26
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2º aplicación herbicidas			\$ 725,20	\$ 36,26	\$ 89,61	\$ 814,81	\$ 40,74
- Insumos	21,00%	20	\$ 128,20	\$ 6,41	\$ 26,92	\$ 155,12	\$ 7,76
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2 º aplicación Fertilizantes			\$ 3.371,00	\$ 168,55	\$ 353,96	\$ 3.724,96	\$ 186,25
- Insumos	10,50%	20	\$ 2.774,00	\$ 138,70	\$ 291,27	\$ 3.065,27	\$ 153,26
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
1 º aplicación Fungicida			\$ 2.062,40	\$ 103,12	\$ 370,42	\$ 2.432,82	\$ 121,64
- Insumos	21,00%	20	\$ 1.465,40	\$ 73,27	\$ 307,73	\$ 1.773,13	\$ 88,66
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2 º aplicación Fungicida			\$ 2.641,20	\$ 132,06	\$ 491,97	\$ 3.133,17	\$ 156,66
- Insumos	21,00%	20	\$ 2.044,20	\$ 102,21	\$ 429,28	\$ 2.473,48	\$ 123,67
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
Cosecha	10,50%	20	\$ 5.600,00	\$ 280,00	\$ 588,00	\$ 6.188,00	\$ 309,40
Administración			\$ 2.979,40	\$ 148,97	\$ 625,67	\$ 3.605,07	\$ 180,25
- Gastos de ejecución	21,00%	20	\$ 2.979,40	\$ 148,97	\$ 625,67	\$ 3.605,07	\$ 180,25
- Análisis	21,00%	20	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00
Comercialización y flete			\$ 9.476,00	\$ 473,80	\$ 1.989,96	\$ 11.465,96	\$ 573,30
- Flete	21,00%	20	\$ 5.677,80	\$ 283,89	\$ 1.192,34	\$ 6.870,14	\$ 343,51
- Gastos varios	21,00%	20	\$ 2.308,00	\$ 115,40	\$ 484,68	\$ 2.792,68	\$ 139,63
- Comisiones y acopios	21,00%	20	\$ 1.490,20	\$ 74,51	\$ 312,94	\$ 1.803,14	\$ 90,16

Concepto	Alícuota	Superficie	Facturación	Precio Sin IVA	IVA	Fact. Con IVA	Precio con IVA
Productor		HAS	\$ x 20 Has	\$/has	\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	\$/has

Compras	10,5 - 21 %	20	\$ 65.947,47	\$ 3.297,37	\$ 7.977,05	\$ 73.924,52	\$ 3.696,23
---------	-------------	----	--------------	-------------	-------------	--------------	-------------

Ventas	10,50%	100	\$ 69.650,00	\$ 696,50	\$ 7.313,25	\$ 76.963,25	\$ 769,63
--------	--------	-----	--------------	-----------	-------------	--------------	-----------

IVA COMPRA X 20 HAS TRIGO \$ 7.977,05
IVA VENTA X 20 HAS TRIGO \$ 7.313,25 Tomando en cuenta que 20 has = 100 tn
ACUMULACION X HAS \$ 663,80 Acumulación de Has = 5 Tn de trigo candeal

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

MOLINO

Se estima un rendimiento industrial del 72 %

De 100 TN de trigo se obtiene 72 TN de Harina

y 28 TN de Afrechillo

El molino tiene una molienda promedio de 15 TN de trigo diarias

100 TN serian 7 días de trabajo

Concepto	Alicuota	Superficie	Facturación	Precio Sin IVA	IVA	Fact. Con IVA	Precio con IVA
		TN	\$ x 20 Has	\$/has	\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	\$/has
Compras		100	\$ 112.334,00	\$ 1.123,34	\$ 13.514,33	\$ 125.848,33	\$ 1.258,48
* Trigo	10,50%	100	\$ 69.659,00	\$ 696,59	\$ 7.314,20	\$ 76.973,20	\$ 769,73
*Materiales	21,00%	100	\$ 5.122,00	\$ 51,22	\$ 1.075,62	\$ 6.197,62	\$ 61,98
* Rem y CS	0,00%	100	\$ 13.736,00	\$ 137,36	\$ 0,00	\$ 13.736,00	\$ 137,36
*Luz	27,00%	100	\$ 2.049,00	\$ 20,49	\$ 553,23	\$ 2.602,23	\$ 26,02
*Comb y lubric	21,00%	100	\$ 1.024,00	\$ 10,24	\$ 215,04	\$ 1.239,04	\$ 12,39
*Alquiler	21,00%	100	\$ 10.500,00	\$ 105,00	\$ 2.205,00	\$ 12.705,00	\$ 127,05
*Gastos varios	21,00%	100	\$ 10.244,00	\$ 102,44	\$ 2.151,24	\$ 12.395,24	\$ 123,95
Ventas		100	\$ 144.926,56	\$ 2.229,52	\$ 16.259,58	\$ 161.186,14	\$ 2.500,84
* Harina	10,50%	72	\$ 135.000,00	\$ 1.875,00	\$ 14.175,00	\$ 149.175,00	\$ 2.071,88
*Subproductos	21,00%	28	\$ 9.926,56	\$ 354,52	\$ 2.084,58	\$ 12.011,14	\$ 428,97

IVA Compra x 100 TN trigo		\$ 13.514,33
IVA Venta x 72 TN Harina		\$ 14.175,00
IVA Venta x 28 TN Subprod		\$ 2.084,58
Acumulación x HAS		-\$ 2.745,25

Tomando en cuenta que 100 TN de trigo = 72 TN Harina

Panadería

72 tn de harina = 1440 bolsas

una panadería de media envergadura consume 144 Tn de harina por año

Los costos de la Panadería se tomaron para 72 Tn de Harina para 6 meses de trabajo

Concepto	Alicuota	Volumen	Facturación		IVA	Fact. Con IVA	
		TN	\$ x 20 Has		\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	
Compras			\$ 466.834,50		\$ 54.863,75	\$ 521.698,25	
* Harina Pan	10,50%	75	\$ 135.000,00		\$ 14.175,00	\$ 149.175,00	
*Harina especial	21,00%	4,75	\$ 10.450,00		\$ 2.194,50	\$ 12.644,50	
* Insumos	21,00%	0	\$ 124.560,00		\$ 26.157,60	\$ 150.717,60	
*Mano de obra	0,00%	4	\$ 141.050,00		\$ 0,00	\$ 141.050,00	

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

*Alquiler	21,00%	6	\$ 24.500,00		\$ 5.145,00	\$ 29.645,00	
*Luz	27,00%	0	\$ 10.400,00		\$ 2.808,00	\$ 13.208,00	
*Combustibles	21,00%	0	\$ 9.250,00		\$ 1.942,50	\$ 11.192,50	
*Gastos varios	21,00%	0	\$ 11.624,50		\$ 2.441,15	\$ 14.065,65	
Ventas		200	\$ 173.195,90		\$ 24.704,91	\$ 197.900,81	
* Panad y facturas	10,50%	100	\$ 111.106,91		\$ 11.666,23	\$ 122.773,14	
*Subproductos	21,00%	100	\$ 62.088,99		\$ 13.038,69	\$ 75.127,68	

Concepto	Alicuota	Volumen	Facturación		IVA	Fact. Con IVA	
		TN	\$ x 20 Has		\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	
Compras	10,50-21 %		\$ 466.834,50		\$ 54.863,75	\$ 521.698,25	
Ventas	21%	0	\$ 173.195,90		\$ 24.704,91	\$ 197.900,81	

IVA COMPRA X MES	9.143,96
IVA VENTAS X MES	4.117,49
ACUMULACION X MES	5.026,47

Para la realización del análisis se consideró la reglamentación vigente de la AFIP, con las alícuotas de IVA correspondientes, para la compra de insumos y gastos de comercialización. Como se puede apreciar el IVA de la venta no alcanza ni siquiera a cubrir el IVA de las compras y el Crédito fiscal acumulable tiene magnitud considerable. Es importante aclarar que los resultados correspondientes, son los esperados en condiciones normales, o sea, que en el caso de algunas ineficiencias en la aplicación o problemas de factores climáticos, plagas, pueden determinar que los rendimientos alcanzados sean menores a los presentados. Y ese acumulamiento tiene un importante efecto sobre el mercado negro, puesto que obliga al productor y a la molinera a no declarar todo lo que venda, pues en dicho caso tendrían un crédito fiscal acumulado no recuperable.

También es importante destacar algunos trabajos que hay sobre el tema, y donde se demuestra la necesidad de un cambio del Sistema tributario Agropecuario:

1. Un trabajo realizado en la XIII Jornada Nacional de la Empresa Agropecuaria donde se analizó la acumulación de saldo a favor de IVA por parte de los productores agropecuarios, y se planteó un caso práctico de un productor ganadero de la zona sur de la provincia de Buenos Aires. El resultado demostró que la crisis del 2008, dejó a los productores ganaderos no solo con un saldo técnico a favor de IVA de muy difícil recuperación en el corto plazo debido a la forma casi permanente de su acumulación, sino además una amenaza a seguir creciendo en el futuro debido a las grandes pérdidas financieras y económicas

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

Concepto	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV
Periodo	2006	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007
Crédito fiscal	4273	267	17514	267	40148	812	1407	267	267	267	267	267
Débito fiscal	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1° Párr. saldo a favor	4273	267	17514	267	40148	812	1407	267	267	267	267	267
Acumulado	4273	4540	22054	22321	62469	63281	64688	64955	65222	65489	65756	66023

Concepto	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV
Periodo	2007	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008
Crédito fiscal	9772	1159	30792	337	57192	979	2115	337	337	337	337	337
Débito fiscal	62715	1503 1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1° Párr. saldo a favor	0	0	30792	337	57192	979	2115	337	337	337	337	337
Saldo a pagar		791										
Acumulado	1308 2	0	3079 2	3112 9	8832 1	8930 0	9141 5	9175 2	9208 9	9242 6	9276 3	9310 0

2. También se pudo comprobar que la distorsión juega en contra de la utilización de los insumos complementarios de la tierra, esto debido a que la tierra no paga IVA, y si los insumos complementarios, con lo cual la distorsión del IVA alienta a los procesos agropecuarios más intensivos en tierra. Se ha podido comprobar mediante un análisis de los ingenieros Agrónomos Juan Carlos Tosi y Juan M Erreguerena, el INTA Balcarce, en Abril 2003, que los saldos de IVA del trigo realizado con labranza convencional resultan más favorables que los generados con la siembra directa, Ello se debe al hecho que las labores tienen como alícuota del IVA la del 10.50 %, mientras que la de los insumos se mantienen en el 21 %. Durante la implantación y protección del cultivo de trigo, el crédito fiscal que se acumula en siembra directa es mayor que el de siembra convencional. El paquete tecnológico para alto rendimiento en siembra directa es el que más riesgo tiene de generar crédito de IVA acumulado, debido específicamente al alto grado de utilización de insumos que tienen 21 % de alícuota. Con lo cual, también se puede decir que la política fiscal implementada hoy en día desalienta la implementación e innovación tecnológica de punta en el sector, fomenta la

Impacto del Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

destrucción y erosión de uno de los recursos naturales más valiosos a nivel mundial, como lo es la tierra.

Labranza	CONVENCIONAL			DIRECTA	
	BAJO	MEDIO	ALTO	MEDIO	ALTO
Uso de insumos					
Rinde QQ/Ha	32	40	60	40	60
Costo de implantación y protección	378	436	618	427	674
Ingreso en chacra	657	821	1203	821	1203
Margen bruto	279	385	585	394	529
IVA compras	81	98	155	103	172
IVA ventas	81	101	151	101	151
Saldo IVA	0	2	-4	-3	-21
Saldo IVA neto de estructura de inversiones	-10	-7	-13	-12	-30
Saldo IVA neto de ganancias	0	0	0	0	0

Con el objetivo de de intentar aclarar los efectos en los resultados que se presentarían para la campaña triguera, se calculó el saldo de IVA a partir del balance entre el IVA compras y el IVA ventas. Los valores de trigo se estimaron a partir de un precio de 100 u\$s / tonelada, con un tipo de cambio de \$ 3 por dólar.

Del análisis de los resultados se observa, en general, que en ningún caso de los presentados se da una situación de crédito fiscal de IVA acumulado no recuperable, para los ingresos considerados.

Por otro lado, es más que sabido y demostrado, que dicha diferenciación de alícuotas atenta contra el principio de neutralidad, aunque según la AFIP, "el acondicionamiento apuntado tiene el objetivo de otorgar un tratamiento simétrico en lo que respecta a la tasa aplicable, a fin de que ciertos insumos o servicios necesarios para la elaboración de bienes cuya venta estará alcanzada por la tasa reducida, se encuentran también incididos por esta alícuota diferencial, manteniéndose de tal manera la neutralidad del impuesto"¹⁰

Además, al efectuar un análisis de tipo financiero, para saber si el productor está ganando o perdiendo en términos de ingresos reales – egresos reales, nos encontramos que para dichos ingresos y egresos, el resultado financiero arroja una rentabilidad del 6 %. O sea que, a las tasas de interés de los bancos por ejemplo del 18 % conviene que el productor ponga la plata en el banco y se siente a esperar que esta genere intereses, antes de salir a sembrar trigo, con los riesgos que trae la actividad agrícola.

¹⁰DAT 11/99 del 22/03/1999 – Boletín impositivo N° 27

Pero, con este planteo del Trigo, no quiero sacarle importancia a los demás cultivos, ya que por más que estos hagan que el campo sea un negocio rentable, esta rentabilidad está dada por la suba de precios a nivel mundial de los alimentos, y más precisamente de los granos, porque si es por el Estado no solo nos encontramos con créditos fiscales acumulables, sino con regulaciones de precios y poco incentivo productivo, todo esto amparado por no tener una política agropecuaria sustentable en el tiempo, como en la mayoría de los países agrícolas – ganaderos.

Propuesta

Antes de formular algunas propuestas que tiendan a solucionar la problemática planteada o de aminorar los efectos negativos que genera, quisiera mostrar lo que dice la doctrina respecto de cómo debiera aplicarse el IVA al sector agropecuario.

Dos posturas que se pueden adoptar en el IVA del Sector Agropecuario

Las posiciones a adoptar en el IVA, en el sector agropecuario, se contempla según la doctrina en general y algunos autores en particular, dos posturas, que actúan en abierta oposición pero que permiten delimitar el análisis y a su vez admiten centrar el examen en sus potencialidades tanto positivas como negativas

- Por un lado, una postura purista, que plantea la necesaria generalidad del IVA, de modo que toda operación integrada a la cadena de valor resulte gravada. Se puede decir que sería la situación actual, que implica gravar a la totalidad de la referida cadena de valor, incluyendo la producción primaria misma en el ámbito de imposición y continúa su gravabilidad en los eslabones siguientes.
- Por otro lado, una postura contraria a la anterior, en la que hace hincapié en las dificultades de reglamentación, aplicación y control que el sector, por su propia índole, introduce bajo formas virtualmente insalvables. Es decir, se plantea la implementación de un tributo gravado a tasa cero, que manteniendo las formalidades necesarias – Declaraciones juradas, registro específico cuya finalidad sea categorizar a los productores como tales, mecanismos de información de utilización de los saldos, etc. – no grave el eslabón de la producción primaria, debiendo articularse los debidos mecanismos de recupero de los créditos fiscales incurridos, a los fines de mantener la neutralidad del gravamen.

Podemos enunciar algunos aspectos que deberían considerarse a la hora de analizar una y otra postura, que al menos debería pensarse en un futuro en un impuesto al valor agregado para el sector agropecuario, normado en un apartado especial dentro de la Ley de IVA que contemple especialmente sus características. De por sí, existen hoy normativas que lo han reconocido a las claras, tanto normas especiales de valuación en

el impuesto a las ganancias como una normativa específica para el traslado de sus bienes (carta de porte y guías) y formularios especiales para la recepción, venta y transferencias (F 1116 A, B, C y RT). Esto no hace más que ratificar que el tratamiento que requiere el sector agrario debe ser considerado especialmente y normado en consecuencia.

Entre los aspectos que señalo figuran:

1-La virtualidad exportadora del IVA y el destino foráneo de gran parte de la producción agropecuaria. Aquí es donde se grava a un sector que percibe un impuesto, el que finalmente en un alto porcentaje se exporta y, por lo tanto, debe ser reintegrado por el Estado al exportador. Aunque ha sido reducido en los últimos tiempos en virtud de políticas que limitan la exportación de algunos de ellos, el saldo exportable del sector agropecuario es cercano al 90 %.

2-La compleja maraña de legislación vinculada con regímenes retentivos y de reintegro del impuesto en todo su proceso para finalmente reintegrarlo como se expresa en el punto anterior. Pensemos que el productor percibe el IVA sólo en un 2.5 % en el caso de los cereales, siempre que se encuentre inscripto en el Registro de Operadores de granos, si no el comprador retiene el 100 % del impuesto, y un 8% en el caso expuesto en el primer término. Luego, existe otro mecanismo de reintegro de un 7 de ese 8 % que percibe el productor para lo que debe verificarse la veracidad de la operación. Finalmente, si existe un saldo, el productor debe depositarlo, generalmente en forma anual. Todos estos ingresos al Fisco deben ser reintegrados al exportador, tanto del grano como tal, como así de los subproductos como aceites, harinas, etc. En síntesis, el impuesto reconoce un mecanismo de control de los pagos a los vendedores, otro mecanismo de retención, diferenciado entre inscriptos o no en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, un mecanismo de reintegro de lo retenido, un mecanismo de pago del contribuyente de los saldos emergentes de sus liquidaciones y, finalmente, un mecanismo que verifique los pagos a la exportación, que constituye un 90 % del mercado que genera los anteriores procesos de control.

3-Las particularidades de las actividades, contratos y operaciones que son inherentes al sector y que habitualmente generan distorsiones, como en el caso del pago en granos de los arrendamientos.

4-La actual estructura reglamentaria del I.V.A en el sector agropecuario registra una serie de costos tanto para el Estado como para los productores. Al estar gravada la actividad primaria al Estado se le multiplican los controles. Para los pequeños productores (particularmente aquellos que no están incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, y algunos tipos societarios como las Sociedades de Hecho y

Sociedades Civiles), el actual régimen de retenciones y percepciones podrían llevar a la inviabilidad de la empresa.

5-El efecto que genera el retraso en el reintegro del IVA a las exportaciones, que en más de una ocasión han transferido ese déficit al productor, a través del menor precio. En este caso, el IVA, en algún momento es pagado por el Estado, pero el precio al productor nunca es ajustado a posteriori.

6-El impacto financiero que genera para la producción, la asimetría de tasas existente entre la alícuota de los productores agrícolas y la que rige para las compras y gastos con excepción de las labores y los fertilizantes.

7-La necesidad insalvable de generar mecanismos de retenciones si se encuentra gravada la producción, como una manera de asegurar para el Fisco una recaudación que, de no ser así y por las particularidades de la actividad, resulta muy difícil de controlar.

8-La propensión a la formalidad, que implicaría un régimen donde los créditos fiscales solo puedan ser compensados con obligaciones para con el Estado, básicamente en un mecanismo similar al que oportunamente rigió con la ley 22.817(Régimen de incentivo fiscal), donde si no se lo imputa a pagos de impuesto a las ganancias, no se tiene otro beneficio.

Creo que una reforma aconsejable en nuestro país debe tender a minimizar el peso del gravamen y las obligaciones de cumplimiento que hoy afectan a los productores agropecuarios, así como evitar que incida en la competitividad internacional de los productos agropecuarios la traslación acumulativa del IVA contenido en los insumos utilizados por los productores.

Primera Alternativa

Sería aplicar una TASA CERO para el sector primario agropecuario, esto sería eximir a tasa cero a la venta de productos agropecuarios que efectúen los productores, pudiendo el sector compensar otros gravámenes nacionales, transferir o pedir la devolución del crédito fiscal que se le factura por insumos, materiales, servicios o bienes de capital.

En el caso de compensación con otros gravámenes nacionales sería muy auspicioso considerar dentro de las cargas tributarias también las de origen laboral.

Con esto se lograría ayudar al productor a disminuir los problemas financieros que originan la acumulación de saldos a favor, ya que acortarían los plazos de registro y contabilidad, y por otro lado, también ayudaría al Estado, ya que al gravar a Tasa Cero en IVA a la producción agropecuaria se eliminaría un fuerte factor de maniobrabilidad evasiva, y al permitir el aprovechamiento contra otros tributos, se estimula a su correcta exteriorización, sumado a esto a que si se le permite al productor la compensación de

dichos créditos contra las obligaciones previsionales, sería este, un factor que incentive a reducir el empleo no registrado que tanto viene buscando la AFIP en el sector agropecuario.

Una incógnita que podría surgir sería aplicar un régimen de tasa cero con reintegro de crédito fiscal real o ficto.

Por un lado, un recupero de crédito fiscal contenido en los insumos a través de una cuota ficta, en donde se podría, para una mayor precisión, fijar cuotas diferenciales según grupos de productos, efectuando distinciones adecuadas a fin de tener en cuenta los diferentes insumos que integran cada actividad. Es cierto que éste sistema podría reducir significativamente los costos administrativos que hoy en día son bastante elevados para los productores, ya que la cuota ficta sería publicada y según la actividad que uno desarrolla sería la cuota que podría implementar en el crédito fiscal.

Segunda Alternativa

Elijo el reintegro de crédito fiscal real, la ventaja significativa de esta alternativa es que eliminaría toda obligación relacionada con el impuesto a los productores agropecuarios. En la Argentina se aplicó a fines de los años 80 un régimen de incentivo fiscal para los productores agropecuarios. Este se asimilaba bastante a lo que hoy se denomina Tasa cero, ya que los productores podrían recuperar los créditos fiscales contenidos en sus compras, mediante ciertos requisitos ante el organismo recaudador. Estos créditos tenían el tratamiento de saldos de libre disponibilidad, los cuales eran computables para la cancelación de otros tributos.

Algunos mecanismos de reintegro que podría utilizar el organismo recaudador podrían ser:

1 – Un mecanismo de implementación para el reintegro de crédito fiscal real podría ser el utilizado hoy por los exportadores, es decir que dichos créditos fiscales no solamente compensables contra los débitos fiscales del IVA, sino que en caso de acumulación, dicho productor pueda, cumpliendo con ciertos requisitos exigidos, recuperar ya sea mediante su devolución a favor del productor, compensar con otras obligaciones fiscales o también transferir ése crédito a favor de terceros.

2 – Otro mecanismo que podría utilizarse es el de los Certificados de créditos fiscales, que es un instrumento que hoy es utilizado para el sector industrial.

Cualquiera de estos mecanismos propuestos sería fácil de aplicar, ya que se están utilizando para otros sectores de la economía argentina.

Conclusión

El sector agropecuario es uno de los sectores más importantes y dinámicos de la economía nacional, siendo su peso proporcionalmente mayor en las economías regionales y provinciales. Es por ello que cualquier implementación de políticas tributarias en el sector, tendría amplias e inmediatas repercusiones en la economía de todo el país.

Es más que obvio que la situación hoy en día de un contribuyente agropecuario cuyos insumos se encuentran gravados, algunos a la tasa general (21%) otros a la incrementada (27%) y otros a la reducida (10.5%), pero cuyas operaciones de venta (en su totalidad) resulten alcanzadas por la alícuota reducida del 10.50 %, podría tener saldos a favor técnicos recurrentes (estructurales). Al no poder hacer de estos un objeto de tratamiento especial (acreditación – transferencia – devolución), pasarán a integrar parte de sus costos en forma plena o por el costo financiero de la inmovilización del capital propio. Es decir, que el impuesto es soportado por el productor y no por el consumidor, como correspondería de acuerdo a la naturaleza del IVA. Además, esta tasa diferencial respecto de la tasa aplicable para la compra de insumos, podría alentar a la evasión. Por otro lado, con respecto a este tema si se implementara un régimen de crédito fiscal a tasa cero se podría neutralizar este efecto.

Lo que se obtendría con la aplicación de un régimen de Tasa cero es la NEUTRALIDAD en el impuesto, y sobre todo la no acumulación de saldos de créditos fiscales eternos. Básicamente si consideramos que el sector agropecuario exporta más del 70 % de su producción; que el productor tarda un año en recuperar la devolución de las retenciones, y que el exportador cuyo 90% del crédito fiscal proviene de la compra de granos, cobra el reembolso de la exportación del IVA, es posible inferir que se beneficia al exportador en detrimento del productor. Por otro lado, cuando nos encontramos en la otra rama del sector agropecuario, la neutralidad del impuesto se logra con la gravabilidad en todas las etapas, y a tasa uniforme. En consecuencia se podría pensar en eximir el IVA al segmento productor.

Es necesario considerar, sin embargo, que esta propuesta ya fue realizada en 1990. En dicha oportunidad, el productor agropecuario pasó a ser contribuyente pleno, lo que fue considerado por los productores como un logro. A partir de ahí, empezaron las alícuotas diferenciales devoluciones, retenciones, percepciones hasta llegar a la RG 2300 en el año 2007. Por eso mi opinión, a pesar de que es un régimen tributario considerado como injusto y que en el caso de la acumulación de saldos a favor promueve la evasión fiscal y ésta no puede ser promovida por el Estado como lo es en el caso del IVA agropecuario; no es cerrada, y creo que quizás se pueda plantear algo combinado,

como pasan en algunos países en donde el productor pueda escoger si se ampara en el Régimen de Tasa cero o si no entra en este que quede gravado a la alícuota general.

Hay cuestiones que son opinables y discutibles, pero considero que lo más importante es entender que la Argentina necesita pensar en un IVA separado por regímenes diferenciales según el sector en donde uno desarrolle su actividad (industrial –comercial –agropecuario – servicios – etc.) y por qué no pensar un poco más allá y lograr que haya regímenes con subdivisiones según la zona donde desarrolle su actividad, ya que no es lo mismo, un campo en la Provincia de Buenos Aires que uno en Corrientes. Ya fue mencionado hace más de 40 años atrás, el 17 de mayo de 1977, los países miembros de la Unión Europea en la sexta directiva de la CEE, propusieron que cuando resulte dificultoso incluir a los contribuyentes del Sector Agropecuario dentro del régimen general o dentro del régimen para pequeños contribuyentes, se podrá aplicar un régimen especial

Para el cual no se permite, por un lado, el cómputo fiscal real contenido en sus insumos y se grava, por el otro, a las ventas que se realicen con una alícuota fija, denominada "flat taxrate" con el propósito de:

- 1) Permitir a los productores agropecuarios puedan trasladar a sus precios de venta un crédito fiscal presunto por el impuesto incluido en sus insumos, que de otra manera se transformaría en costo.
- 2) Posibilitar a los adquirientes de los productos del sector agropecuario el cómputo como crédito fiscal del importe que resulte de la aplicación de esa tasa o alícuota fija.

El Estado Argentino debería planificar un Sistema tributario ajustado a las diferentes actividades económicas, y particularmente orientado al sector donde tiene mayores ventajas comparativas en la región, es decir pensar en un modelo agro exportador y agroindustrial, ya que el sector agropecuario en muchos tramos de la historia argentina ha sido y será el motor de la economía argentina, por lo que no sólo es necesario que las políticas económicas se orienten en tal sentido, sino también que los legisladores trabajen hacia el mismo objetivo.

***“Los impuestos son el precio que tenemos que pagar por una sociedad civilizada”
(Oliver Wendell Holmes)***

Bibliografía

- 1- Claudia Charadia (coordinadora), Josefina Bavera, Alfredo Brunotti, Teresa Stafforte, Ana Delrio, Lidia Giovannoni, Néstor Lazzaretti, Analia Selva, **Tratado Agropecuario**, 1º Edición – Errepar
- 2- Rubén Alberto Marchevsky, **Impuesto al Valor Agregado**, 1º Edición – Errepar
- 3- Osvaldo Balan. Claudia Charadia, Santiago Saenz Valiente, Perla Olego y José Labroca, **La Actividad Agropecuaria**, 1º Edición – La Ley
- 4- Ernesto Carlos Celdeiro, **Impuesto al Valor Agregado** – 4º Edición – Errepar
- 5- Josefina Bavera, Gustavo Frankel, Carlos Vanney, **Agricultura y Ganadería** – 4º Edición – Errepar
- 6- Debora Ureta, Sandra Díaz y Susana Carelli, **Dilema de la actividad agropecuaria en el IVA alícuotas diferenciales versus tasa generalizada** XXXIV Jornada Tributaria – Colegio de Graduados de Ciencias Económicas.
- 7- Mauricia Nori, Regina Duran, Gustavo Etman, **Acumulación de saldo a favor de IVA por parte de los productores agropecuarios**. XIII Jornada Nacional de la Empresa Agropecuaria – Tandil 2003.
- 8- Miguel Angel Morra – **Impuesto al Valor Agregado – Sector Agropecuario más de tres décadas, 2009**.
- 9- **Bases y lineamientos generales para un reforma tributaria** por Jorge Rodríguez Córdoba – 1º Edición – Buenos Aires – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires 2011.
- 10- Santiago Saenz Valiente y Alejandro Casal **Ensayo de un IVA para la Republica Argentina**, 1989 XIX Jornada Tributaria – Colegio de Graduados de Ciencias Económicas.

73214

U.N.R.C
Biblioteca Central



73214