

PAEZ, VALERIA GISEL

Efecto de la acumulación de monedas a favor del sujeto en el valor reconocido en los créditos

75116

2016 75116



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RÍO CUARTO



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CARRERA DE POSGRADO DE “ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN”

**EFFECTOS DE LA ACUMULACIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PRODUCTORES
AGROPECUARIOS.**

AUTORA: CRA VALERIA GISEL PÁEZ

DIRECTORA DE TESIS: ESP. GRACIELA BELLANDI

-AÑO 2015-

75116

MF
Cont:
T-11034

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar agradezco el asesoramiento de la Especialista Graciela Bellandi quien me dirigió en la realización de esta tesis y dedicó su tiempo a ayudarme sugiriéndome material de lectura y cómo presentar este trabajo.

También agradezco el material proporcionado por el Dr. Osvaldo Balán para el análisis e inclusión del mismo en este trabajo.

Un agradecimiento especial al equipo administrativo de la secretaría de posgrado de la facultad de ciencias económicas quienes siempre amablemente estuvieron apoyando para la presentación de la tesis y culminación de la carrera.

Y finalmente a toda mi familia, amigos, equipo de trabajo y colegas que me brindaron constantemente su apoyo, con conocimiento y palabras de aliento para realizar este proyecto.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre el Impuesto al Valor Agregado en el sector agropecuario	9
Antecedentes	9
Características de la actividad	11
Tratamiento de la actividad agropecuaria en el IVA	13
La alícuota diferencial en el IVA – Implicancias de la asimetría de Tasas	16
Regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta	18
Opción de pago anual	20
Liquidación del impuesto – saldos técnicos y de libre disponibilidad	21
CAPÍTULO II: Análisis de datos	25
Acumulación de saldos técnicos a favor	25
Efectos:	25
El costo financiero del IVA	26
Tratamiento de los saldos a favor en los impuestos patrimoniales	27
Opción de pago anual en el IVA en la actividad agropecuaria	29
Generación de saldos de libre disponibilidad	34

Las operaciones de canje – Alternativa de financiamiento	34
Posibles soluciones	40
Propuesta de una reforma tributaria	55
CONCLUSIONES	62
BIBLIOGRAFÍA	65

INTRODUCCIÓN

Un problema generalizado en el caso de los productores agropecuarios es la acumulación de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

La reducción de alícuotas sólo en la venta de productos y servicios agropecuarios manteniendo con alícuotas generales o incrementadas para ciertos insumos genera saldos técnicos (art 24 1º párrafo ley de IVA). Al utilizarse este saldo, sólo con débitos fiscales futuros, se genera acumulación de saldos. Derivándose de esta manera en créditos a favor irre recuperables que se transforman en un costo. De esta manera es el productor quien termina soportando la carga tributaria y no el consumidor.

Sumado a esto, existen muchos regímenes de retención que junto con la implementación del Registro fiscal de Granos generan grandes saldos de libre disponibilidad. Si bien existe un Régimen de Reintegro de Retenciones, esta operatoria actualmente se lleva a cabo, con mucho retraso; lo cual produce perjuicio en las finanzas del productor.

Este problema ha sido investigado años anteriores. Un trabajo realizado para la Sociedad Rural Argentina y la Asociación de Cámaras de Tecnología Agropecuaria, por los autores Llach, Juan J. y Lucas en diciembre 2000 analizan las distorsiones en el IVA y evalúan qué hacer con el impuesto: eliminarlo, reducirlo, curarlo o reemplazarlo.

El autor de la tesis titulada “Análisis del IVA desde un enfoque agropecuario”, Tellechea, Juan Ignacio (2011), analiza los distintos regímenes utilizados en Argentina en el sector agropecuario y las falencias presentadas en cada uno de ellos.

Con este trabajo se pretende analizar los efectos que produce la acumulación de saldos del productor agropecuario con el régimen de

imposición actual y buscar una alternativa para evitar o disminuir los efectos distorsivos del IVA en el sector agropecuario.

El Impuesto al Valor Agregado es considerado como un impuesto neutral por la mayoría de los economistas y tributaristas. Debido a que se aplica sobre el valor agregado en cada etapa productiva y sobre todos los factores de producción por igual, se afirma que no genera efectos cascada ni distorsiona la asignación de recursos respecto de lo que ocurría en ausencia del impuesto. (Llach, J y L, 2000)

Sin embargo el establecimiento de tasas diferenciales y franquicias o exenciones de diversas índoles, cuyo objetivo es beneficiar determinado sector de la economía o determinado consumo a pesar de la afectación de la recaudación del impuesto; no siempre provocará el beneficio que se pretende. (Marchevsky, 2006)

Así, si bien parecería ser que el otorgamiento de una exención provocaría un “efecto centripeto”, es decir que los agentes económicos buscarían su inclusión en la franquicia, no siempre ocurre esto ya que los mismos pueden verse agraviados por el supuesto beneficio; al no poder trasladar el crédito fiscal de la etapa anterior.

Van Hoom Jr señalaba que en la filosofía subyacente del IVA, una exención significa que se rompe la cadena, que algún agente económico queda fuera del esquema y esto significa que no hay crédito ni reembolso por el impuesto que pagan por sus insumos a menos que se le brinde al proveedor la posibilidad de computar el crédito vinculado (conocido como tasa cero).

De igual manera, la posibilidad de asignar alícuotas diferenciales inferiores produce efectos parecidos a los de una exención, ya que hay sujetos con

insumos gravados a una tasa del 21% y ventas gravadas al 10,5% que por poseer valores agregados inferiores al 100% o verse adicionalmente, afectados por diversos regímenes de retención, percepción o pagos a cuenta del gravamen se ven impelidos a trasladar a sus costos la inmovilización de sus saldos a favor.

Un impuesto pagado en la compra de bienes y servicios que no puede ser utilizado como crédito se trasladará – al costo acumulando y posiblemente piramidando, de esta manera, la reducción de alícuota– lejos de reflejarse en los precios concluye incrementándolos. El reclamo de muchos “beneficiados” con las alícuotas reducidas es que se le devuelva la tasa general del gravamen a las operaciones que realizan.

Si se desea mantener esta forma de alícuotas, la solución al problema sería el tratamiento especial de esos saldos a favor o la extensión reducida a toda la cadena de insumos.

Particularmente en el sector agropecuario argentino el IVA se generalizó a partir del mes de Febrero de 1990. Desde 1999 se ha instalado la reducción de alícuota para granos y hacienda, con el consiguiente perjuicio para el productor.

Estos saldos denominados técnicos que se acumulan , implica que la rentabilidad- hoy reducida fuertemente por la incidencia impositiva - queda atrapada en un crédito el cual no genera ni actualización ni interés compensatorio alguno. Además el mismo solo puede ser absorbido con operaciones de ventas que generan debito fiscal.

El IVA además de afectar la economía del productor, exige costos administrativos y riesgos de recibir multas por infracciones involuntarias del contribuyente. (Saenz Valiente)

Como explica Tellechea, el sector agropecuario es uno de los sectores más importantes y dinámicos de la economía nacional, siendo su peso proporcionalmente mayor en la economía regional. Es por ello que cualquier implementación de políticas tributarias en el sector, tiene amplias e inmediatas repercusiones en la economía.

De esta manera al generarse saldos técnicos recurrentes por la diferenciación de alícuotas entre ventas e insumos se convierten en costo para el productor.

Analizar los efectos de la acumulación de saldos a favor de los productores agropecuarios es fundamental para buscar alternativas al problema y tratar de eliminar o disminuir los perjuicios y pérdidas ocasionadas al sector agropecuario, cumpliendo de esta manera con el objetivo pretendido de incentivar al agro, ya sea con una disminución de la alícuota como está legislado o bien de alguna otra forma.

Para ello, se realizó un estudio en base a productores agropecuarios unipersonales inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y sociedades no constituidas regularmente de productores agropecuarios inscriptos en el mencionado registro.

Los datos analizados son el IVA crédito y débito fiscal de un período fiscal comprendiendo desde enero a diciembre, de esta manera se observó la acumulación de saldos a favor en todos los casos, teniendo en cuenta el comportamiento por parte del fisco con respecto al sistema de reintegro de retenciones.

Se observó el comportamiento de esos saldos a favor del contribuyente en casos en que se utilicen para compensar otros impuestos. De los

productores observados algunos optaron por el pago anual establecido en el art 27 de la ley de IVA y otros no han ejercido dicha opción.

El estudio se centra en los pequeños productores agrícolas que producen granos no destinados a la siembra, y que realizan dicha actividad en forma exclusiva.

El material de estudio se basa en entrevistas realizadas a productores agrícolas, a asesores impositivos de los mismos y a investigaciones realizadas por especialistas en el tema.

Además se analizó la legislación actual vinculada al tema y la jurisprudencia imperante sobre el mismo, a demás del material bibliográfico provisto de bibliotecas y sitios webs.

CAPÍTULO I: ESTUDIO EXPLORATORIO DE CARÁCTER
BIBLIOGRÁFICO SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN EL SECTOR AGROPECUARIO

ANTECEDENTES

Analizar el IVA en la actividad agropecuaria ha sido objeto de innumerables opiniones doctrinarias, habida cuenta de las particularidades que presenta la actividad respecto de este tributo.

El Impuesto al Valor agregado tiene su origen en 1975 y contemplaba la exención de los productos agropecuarios a través de la Ley 20361. En 1980 a través de la Ley 22294 se permitió al productor agropecuario, que seguía estando exento, computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4% del monto de las compras realizadas, con la finalidad de recuperar el IVA de los insumos. Luego con la ley 22817 se admitió el cómputo del crédito fiscal contra el pago de los impuestos a las ganancias y sobre los capitales.

En 1990 se elimina la exención y se les permitió no inscribirse debiendo actuar como agentes de retención del gravamen los adquirientes de los productores agropecuarios.

A través de la ley 23871 se produce la “Generalización del IVA a los servicios”. Esta ampliación del IVA a los servicios, tuvo también su impacto en el sector por quedar a partir de entonces también gravados los vinculados con la actividad agropecuaria.

Algunas de las disposiciones normativas que impactaron sobre la tributación del sector agropecuario en los últimos años son:

a) La creación de un “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres secas regido actualmente por la RG2300/07. Si

bien en su vigencia ha operado a favor de la formalización del sector, indiscutiblemente, genera en el mecanismo mismo de ingreso y suspensión-exclusión, dificultades operativas que resultan discriminatorias, lesivas en algunos casos, de la libertad en el desarrollo de la actividad y comprensiva de un mecanismo de retención que grava financieramente el sistema y en casos de los excluidas, prácticamente imposibilita la actividad.

b) Los innumerables regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta establecidos para los distintos productos, mecanismos de compleja interpretación y difícil aplicación, sobre todo en el caso de PYMES, que constituyen una gran proporción del sector.

c) La creación de un régimen de IVA anual.

d) Las alícuotas diferenciales que denotan en sí mismas dificultades del Fisco para conjurar la evasión 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) la sucesión de normas en uno y otro sentido fue la constante en el curso de la aplicación del IVA agropecuario. Ello no habla seguramente de generalidad y equidad y mucho menos del principio de estabilidad de las normas.

e) La regulación permanente de las normas.

f) Las particularidades de los llamados contratos agropecuarios, muchos regulados por la ley 13246: arrendamientos en especie, arrendamientos accidentales, pastaje, pastoreo, aparcerías, mediería, capitalización de hacienda, agricultura a porcentaje, pool de siembra, tambero mediero (ley 25169), maquila (ley 25113), producción, trasplante y comercialización de embriones, contratos de labores y cosecha en participación, etcétera, que han originado una intervención del Fisco, generalmente mediante normas y dictámenes, alguno de ellos contradictorios.

CARACTERÍSTICAS DE LA ACTIVIDAD

La actividad agropecuaria tiene características que la distinguen de otras actividades comprensivas del espectro económico, lo cual determina a efectos de mostrar el tratamiento que el Impuesto al Valor Agregado le otorga, como aquellas situaciones que no contempla, realizar una breve introducción.

El Dr Marchevsky junto con el Dr Gerardo vega resaltan las siguientes características particulares de la actividad:

- Estacionalidad: este aspecto es determinante del ciclo productivo, el cual puede ser continuo o discontinuo.

La continuidad o discontinuidad de los ciclos están relacionadas con la imposición y producen efectos y consecuencias que deben tenerse en cuenta para evitar distorsiones en la relación insumo-producto. Así en los ciclos agrícolas, hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes, lo cual deviene en costos financieros adicionales.

- Riesgo climático: el clima es un factor esencial en materia de producciones agropecuarias. Es determinativo del riesgo climático, que constituye una característica de estas actividades ligadas con la naturaleza, donde sin duda la aleatoriedad del clima incide en los niveles de producción.
- Ciclos biológicos: los ciclos productivos están dados por las características biológicas que posee el producto vegetal o el producto animal, objeto de la producción agropecuaria.
- Naturalidad: es una de las características de este tipo de producción, en ella encontramos las cuestiones de suelo y los elementos que la misma

naturaleza provee, otorgándole su propia morfología a la unidad productiva.

- Localización: la localización de la unidad productiva tiene participación en la estructura de la empresa, dado que va a incidir en el costo del flete, el acceso a las oportunidades de negocios, etc.
- Economía: implica comprender dos aspectos: la modalidad de producción y las erogaciones.
- Mercado: esta característica está referenciada con la variable precio.
- Categoría de los sujetos productivos:

Responsables Inscriptos: estos sujetos son, de acuerdo con el régimen actual vigente, quienes tienen una incidencia neutra respecto del impuesto en sí.

Sin embargo, la acción de los diferentes sistemas – de retención, percepción y pagos a cuentas- así como también los esquemas tributarios que se crean a partir de la reforma introducida por la ley 25239, determinan la pérdida de la mentada neutralidad, llegándose a transformarse el IVA en un costo, cuando las liquidaciones arrojan una acumulación constante de saldos a favor. Estos saldos, si bien pueden ser objeto de devolución, no por ello significan la desaparición del costo, dado que producen los siguientes:

a- Administrativo: aquel que ocasiona la devolución, por la complejidad administrativa de la tramitación.

b- Financiero: el que es producido por la tenencia de dichos fondos en manos del fisco, en virtud de la que suele ser excesiva duración del trámite.

Además, estos sujetos tienen otros tipos de carga, como es la de actuar en calidad de agente de retención, con las obligaciones administrativas y pecuniarias que en algunos casos estos sistemas ocasionan.

Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes: la sanción de la ley 24.977 establece en su título IV un tratamiento especial para pequeños contribuyentes agropecuarios.

Asociaciones empresarias: es muy común en el sector agropecuario, y podría decirse cada vez con más frecuencia, la aparición de asociaciones empresariales agropecuarias. En particular se aprecia este fenómeno en la actividad agrícola, donde los contratos de aparcería agrícola son reemplazados por modalidades contractuales asociativas.

Estas modalidades consisten en establecer el cuántum de aporte de cada uno de los participantes del negocio en función de los aportes que cada asociado realiza hasta la fecha de la cosecha, para establecer, así, los porcentajes del total aportado y que cada uno participe en la misma proporción de la cosecha.

Desde el plano jurídico, la asociatividad se expresa de dos maneras. Una de ellas de hecho (mediante un contrato de los llamados innominados) y otra, asociada bajo algunas de las formas contractuales previstas en la Ley de Sociedades Comerciales. La organización jurídica que toma en cada uno de los casos muestra un tratamiento impositivo diferente.

TRATAMIENTO DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN EL IVA

Es aceptable pensar que por las características particulares que genera esta actividad sería razonable que estuviera tratada en un capítulo especial de la ley, aunque le son aplicables las normas generales del tributo y sólo referenciadas específicamente algunas situaciones especiales. Seguramente, la situación fiscal de exención del sector agropecuario, hasta la ley 23765 y

su posterior generalización, fue determinante en la inexistencia de un tratamiento especial, aunque aparece como aconsejable.

En un análisis de la actual situación del IVA en el sector agropecuario, analizamos en un primer lugar el nivel de la tasa del impuesto, que reconoce dos niveles: la alícuota general y la alícuota diferencial (reducida).

La problemática de la reducción de las tasas en el IVA presenta diversos aspectos conflictivos.

Por un lado dicha reducción atenta contra el principio de neutralidad. La vulnerabilidad del mencionado principio se observa también en el hecho que sólo determinados bienes de la producción agropecuaria y algunos de los servicios y locaciones destinadas a la obtención de los mismos están gravados a tasa reducida, mientras que otros lo están a tasa general.

Adicionalmente, otro de los inconvenientes de la tasa reducida es que se generan distorsiones entre el fisco y los contribuyentes, debido a que en muchas ocasiones existen dudas sobre el alcance del presunto beneficio (cuáles son en definitiva los bienes y servicios comprendidos).

Como destaca Saenz Valiente “es sabido que al aplicar una alícuota inferior a las ventas alcanzadas por el IVA y cuando muchos créditos se les aplica la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor técnicos denominados técnicos, de muy difícil recuperación”.

Resulta curioso que la propia AFIP dictamen (DAT) 11/99 ha sostenido que “el acondicionamiento apuntado tiene el objetivo de otorgar un tratamiento simétrico en lo que respecta a las tasas aplicables, a fin de que ciertos insumos o servicios necesarios para la elaboración de bienes cuya venta esté alcanzada por la tasa reducida, se encuentren también incididos



por esta alícuota diferencial, manteniéndose de tal manera la neutralidad del impuesto”.

A estos sujetos se les generará un saldo técnico de IVA, el cual no podrá ser utilizado contra otros impuestos ni tampoco solicitar su devolución.

Los saldos técnicos se producen cuando los créditos fiscales superan a los débitos fiscales (1º párrafo del art 24 de la ley), y dichos saldos sólo pueden ser utilizados contra futuros débitos en el mismo impuesto.

Es decir que el productor tendrá un activo inmovilizado a la espera de débito que lo absorba, lo cual podría implicar un lapso considerable (y el consiguiente perjuicio financiero). En el hipotético caso que estos saldos no puedan ser absorbidos en el futuro, el perjuicio pasa a ser económico y definitivo.

En la práctica, ocurre con frecuencia, que si bien los débitos pueden superar a los créditos fiscales, por efecto de los distintos regímenes de retención y percepción que ha establecido la AFIP, generan saldos de libre disponibilidad (art 24, párrafo 2º de la ley del gravamen).

Es sabido que estos saldos de libre disponibilidad pueden ser compensados, o bien solicitar su transferencia o devolución, pero en ocasiones estas dos últimas vías no son rápidas ni sencillas de instrumentar.

En definitiva, para que estos efectos desaparezcan o disminuyan, toda la actividad productiva de un determinado sector debiera estar alcanzada por la reducción de la tasa. De esta forma todos los insumos, compras, servicios, etc. del productor agropecuario estarían gravadas a la misma alícuota diferencial.

LA ALÍCUOTA DIFERENCIAL EN EL IVA – IMPLICANCIAS DE LA ASIMETRÍA DE TASAS

La reducción de alícuotas para la comercialización de los productos agropecuarios en general – con la excepción del arroz para los cereales y otro como el algodón, el té, la yerba mate, la caña de azúcar, el tabaco y unos pocos productos regionales más- fue impuesta como consecuencia de una política que desaliente la evasión a través de tal mecanismo. Indudablemente, no creemos que resulte adecuado impactar – como se ha hecho- en la neutralidad del tributo con un argumento que pasa más por la eficiencia operativa de los organismos respectivos que por el nivel de imposición, máxime, considerando que el costo financiero que indudablemente se genera, lo debe soportar un sector eminentemente productivo.

Como bien indica Claudia Chiaradia, en su informe de relatoría del 9º Simposio Tributario organizado por el CPCECABA:

1. Se producen problemas de interpretación entre el Fisco y los contribuyentes para la aplicación de la tasa reducida en determinados bienes y servicios.
2. Se atenta contra la neutralidad del tributo.
 - Genera en ciertas actividades saldos a favor, técnicos, de muy difícil recuperación, siendo en algunos casos un costo no sólo financiero sino también económico.
 - Además del saldo técnico, los contribuyentes sufren regímenes de retención y de percepción, en algunos productos.
3. La aplicación de una alícuota reducida con regímenes de retención incrementa aun más los efectos no deseados.

- En la comercialización de granos y legumbres secas se ha creado un régimen de devolución sistemática que produce inconvenientes en los contribuyentes con una estructura administrativa precaria, como es el caso de muchos productores agropecuarios.

4. Otras consideraciones:

- 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, a productos alcanzados a tasa reducida se les 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 conveniencia 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 las actividades 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 "commodities", al productor no le es posible trasladar la incidencia del impuesto hacia adelante, por lo que se tratará de efectuar dicha traslación hacia atrás, aunque en ocasiones esto tampoco es posible.

REGÍMENES DE RETENCIÓN, PERCEPCIÓN Y PAGOS A CUENTA.

Los montos a favor del contribuyente provienen de una cantidad de normas que imponen retenciones y pagos a cuenta. Estos regímenes son múltiples y algunos de ellos específicos.

En material de comercio de granos, el principal régimen es el establecido por la resolución general 2.300, que comprende a las operaciones de compraventa de:

- a) Granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos), excepto arroz y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas-
- b) Granos no destinados a la siembra, arroz.

Están exceptuadas de este régimen las operaciones incluidas en los regímenes de las resoluciones generales 2.300 (régimen general de retenciones) y 2.408 (régimen de percepciones).

La retención se aplica a las personas físicas, sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado inscriptas en el tributo, mientras que los sujetos obligados a actuar como agentes de retención, son los responsables inscriptos adquirentes de los productos, los exportadores y los acopiadores, cooperativas, consignatarios, que actúen como intermediarios.

Las alícuotas a aplicar varían según la situación del vendedor ante el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas que crea la propia resolución General:

PRODUCTOS	Granos no destinados a la siembra (cereales	Granos no destinados a la siembra, arroz
-----------	---	--

SUJETOS	y oleaginosas) excepto arroz y legumbres secas – porotos, arvejas y lentejas- .	
Incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos	8 %	18 %
No incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos	10,5 %	21 %

Por su parte la resolución general 2.408 establece la obligación de actuar como agentes de percepción a los sujetos comprendidos en el art 2 de la resolución general 2.854, los mercados de cereales a término y los consignatarios de hacienda y martilleros que vendan en nombre propio bienes de terceros.

La resolución dispone que no se aplique el régimen a:

- a- Ventas de semillas destinadas a la siembra y/o plantación de granos – de cereales y oleaginosas- forrajeras, hortalizas, legumbres y frutas.
- b- Ventas de agroquímicos y fertilizantes.
- c- Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas a la obtención de bienes detallados en el punto a) anterior:

labores culturales (preparación, roturación, etc., del suelo), siembra, aplicación de agroquímicos y fertilizantes y cosechas.

d- Venta de productos primarios que se efectúen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios.

La norma dispone que el importe de la percepción se determinará aplicando sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente la alícuota del 3%; en los casos de operaciones de venta de cosas muebles, locaciones de obras o locaciones y prestaciones de servicios, que se encuentren gravadas con la alícuota del 10,5% el porcentaje de la percepción será el 1,5%.

Existen además otros regímenes específicos.

Los responsables inscriptos podrán tomar como pago a cuenta de tributo las percepciones y retenciones sufridas; además de los regímenes mencionados y los específicos, existen otros impuestos que también pueden computarse como pagos a cuenta.

En primer lugar está el impuesto a la transferencia de combustibles; y en segundo lugar, el decreto 814/2001, permite computar como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado parte de las contribuciones patronales al sistema de seguridad social.

OPCIÓN DE PAGO ANUAL

El artículo 27 de la ley dispone que el impuesto se liquide y abone por mes calendario, sobre la base de una declaración jurada. Para las actividades agropecuarias existe la opción de liquidar el tributo en forma mensual, pero realizar el pago anualmente.

Este régimen específico tiene dos condiciones:

- a) Que se desarrollen actividades agropecuarias.
- b) Que se lo haga en forma exclusiva.

El régimen resulta ventajoso en el caso en que el productor agropecuario deba abonar el IVA todos los meses, ya que de optar sólo pagará al vencimiento de la Declaración Jurada del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario según corresponda, consiguiendo un apreciable beneficio financiero.

Una vez ejercida la opción del artículo 27, la misma no puede ser variada hasta haber transcurrido tres ejercicios comerciales o calendarios según corresponda, incluido aquel en que se hubiera efectuado la operación.

LIQUIDACION DEL IMPUESTO – SALDOS TÉCNICOS Y DE LIBRE DISPONIBILIDAD

Habida cuenta de la mecánica de liquidación del tributo que estamos tratando, este opera en todo su ámbito de aplicación, y por ello, también para el sector agropecuario, con la naturaleza de una cuenta corriente entre el fisco y el contribuyente, generando saldos a favor del primero (que en principio deben ser ingresados) o a favor del segundo, que se trasladan hacia la próxima declaración jurada mensual.

Esto es así, aunque inciden, en toda la mecánica de liquidación del tributo, las retenciones, pagos a cuenta, compensaciones y reintegros, pero muy especialmente en el “IVA agropecuario”, donde la incidencia de los regímenes de retención en los distintos lapsos de vigencia del tributo han impuesto a la liquidación del IVA de una particularidad muy especial.

Cabe mencionar que, si bien a los fines de la determinación del saldo técnico, poco difiere de la liquidación correspondiente a otras actividades, cuando estamos analizando la naturaleza de los saldos de libre

disponibilidad, es decir, aquellos provenientes de retenciones, pago a cuenta, percepciones, compensaciones y reintegros, encontramos situaciones que ameritan un análisis permanente de su origen, a los fines de su correcta imputación, dado el complejo tratamiento que se ha impuesto al sector agropecuario, especialmente al rubro agrícola.

En efecto, los saldos de libre disponibilidad, que son tales cuando el contribuyente puede hacer uso de ellos sin restricciones, como señala el segundo párrafo del artículo 24 de la Ley de IVA, cuando expresa: “la disposición precedente no se aplicará a los saldos de impuestos a favor del contribuyente emergentes de ingresos directos, los que podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los artículos 35 y 36 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado artículo 36”, refiriéndose por supuesto la salvedad a la obligación de mantener el saldo que sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes, ya que en este caso, el de los denominados Saldos de libre Disponibilidad, puede, por imperio de lo establecido en la norma, desafectarse en sus distintas formas.

Como vemos, la Ley no habla sino de saldos a favor del contribuyente. En muchos casos es normal que existan tales, pero a favor del Fisco, cuando operan reintegros sistemáticos por mayor valor de las retenciones u otros montos a cuenta correspondientes al período. En este caso, de todos modos, entendemos que deben ingresarse, a pesar de contar en ese mes con saldo técnico a favor del contribuyente con la aclaración que si el contribuyente optó por el pago anual, dicha obligación se traslada hasta el último mes del cierre del ejercicio.

En el mismo sentido, restando de los saldos de libre disponibilidad, operan los montos correspondientes a compensaciones o devoluciones.

Es habitual que en algunos casos, las compensaciones con saldos de tributos o sus anticipos que se encuentren pendientes de pago, las efectúe el mismo Fisco por medio del Sistema de Cuentas Tributarias. Tal potestad resulta legítima, atento a lo establecido en el artículo 28 de la Ley de Procedimiento.

No obstante la coexistencia del Sistema de Cuentas Tributarias y la posibilidad de presentación de las Declaraciones Juradas de IVA para aquellos productores que estén en el sistema de presentación mensual y pago anual y que se encuentren incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas, genera normalmente conflictos referidos a la presentación, utilización del sistema para compensaciones con otros tributos, traslado de saldos a favor de un mes a otro, compensaciones automáticas, etc.; que hacen aconsejable una unificación, a los efectos de la estandarización de los procesos de control por el organismo de contralor y un adecuado conocimiento por parte de los contribuyentes del referido sistema.

En síntesis, la diferencia entre débitos y créditos fiscales tendrá como resultado un saldo que puede ser:

- a- A favor del contribuyente, en cuyo caso, se traslada al período siguiente.
- b- A favor del fisco, en cuyo caso podrá:
 - b.1- ser absorbido por un saldo de libre disponibilidad a favor del contribuyente, en forma parcial o total.
 - b.2- Ser sumado a un saldo de libre disponibilidad a favor del fisco para determinar el importe total a ingresar.

La resultante entre retenciones, percepciones, pago a cuentas y otros montos ingresados por el contribuyente, de cuya sumatoria se detraerán las compensaciones, devoluciones, transferencias y reintegros sistemáticos recibidos, constituirá el Saldo de Libre Disponibilidad, que podrá:

- A) Absorber total o parcialmente el saldo técnico a Favor del Fisco o;
- B) Trasladarse al período siguiente;
- C) Compensarse con otras obligaciones fiscales;
- D) Ser objeto de solicitud de devolución y/o transferencia.

CAPÍTULO II: ANÁLISIS DE DATOS

ACUMULACIÓN DE SALDOS TÉCNICOS A FAVOR

La asimetría de alícuotas en el impuesto al Valor Agregado en los productores agropecuarios genera saldos técnicos a favor que “sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes” como lo establece el primer párrafo del art 24 de la Ley de Iva.

Esta distorsión entre alícuota del 10,5% aplicada a la venta de granos según art 28 inc. A) pto 5 y la gravabilidad a alícuota general del art 28 de la mayoría de los insumos necesarios para la actividad, genera permanentemente saldos a favor técnico de difícil recupero.

La actividad agrícola consta de tres etapas:

Etapa I: comprende las actividades de laboreo de la tierra para la producción de cereales y oleaginosas y el uso de insumos como fertilizantes, agroquímicos, gasoil y otros.

Etapa II: Proceso de cosecha de los granos.

Etapa III: Comercialización, referida a distribución mayorista y minorista.

Por lo tanto es en la etapa I en donde se producen la mayor acumulación de saldos técnicos, que son recuperados recién en la Etapa III contra los débitos que genera la comercialización de la producción, pero al ser éstos gravados a una tasa menor sigue generándose saldos a favor transformándose en un ciclo vicioso de difícil recupero.

EFFECTOS:

Los saldos a favor del productor agropecuario en el IVA representan la inmovilización de capital de trabajo, sujeto a la pérdida por desvalorización

de la moneda y la devaluación del dólar. Esto lo obliga a requerir asistencia financiera en el mercado, donde el crédito es escaso y las tasas de interés muy elevados.

EL COSTO FINANCIERO DEL IVA

Al efectuar una compra de un insumo intermedio, el productor realiza un anticipo al Estado, el cual le genera un costo financiero cuyo monto viene definido por la siguiente fórmula:

$$CF = \sum \{ t c [(1 + i)^s - 1] \}$$

Donde:

t: es la alícuota del IVA

c: el monto de cada compra de insumo o bien de capital

i: la tasa de interés

s: el tiempo entre la compra (c) y el cobro de la venta del producto final

Este costo se va trasladando para adelante a lo largo del proceso productivo y, por lo tanto, el costo financiero directo para una empresa no capta los arrastres de dicho costo en los insumos que compra la empresa.

El costo financiero depende positivamente de la tasa de interés, por lo que en países como Argentina donde la tasa de interés es alta, la magnitud del costo financiero que genera el IVA es importante.

Por otra parte, cuanto mayor es el tiempo transcurrido entre la compra de los insumos y la venta del producto final, mayor es el costo financiero.

Por último, la magnitud del mismo, depende de la alícuota del IVA, siendo la misma en Argentina del 21%, una de las más altas del mundo.

Desde el punto de vista del gobierno, la existencia del costo financiero representa un incremento en la recaudación en forma de un préstamo que los contribuyentes le otorgan y que en algunas ocasiones nunca es devuelto. A su vez, cuando la economía crece, también lo hace el monto del préstamo de los contribuyentes al gobierno.

El IVA en el sector agropecuario genera distorsiones:

- Distorsión en contra de los procesos largos. Cuanto más largo sean los procesos productivos, mayor será la distorsión, dado que mayor será el costo financiero.
- Distorsión en contra de la utilización de los insumos complementarios de la tierra. Puesto que la tierra no paga IVA y sí los insumos complementarios, la distorsión del IVA alienta los procesos agropecuarios más intensivos en tierra.
- Distorsión en contra de las pequeñas y medianas empresas y en contra de las empresas nacionales. Tanto las empresas nacionales, respecto de las transnacionales, como las empresas pequeñas y medianas, respecto de las grandes, enfrentan normalmente tasas de interés más altas. Dado que el costo financiero generado por el IVA depende de la tasa de interés, entonces éstas resultan mucho más afectadas por la distorsión financiera del IVA.

TRATAMIENTO DE LOS SALDOS TÉCNICO A FAVOR EN LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

Si no hay débitos fiscales que los absorban, los créditos fiscales no resultarían computables a los efectos del tributo. Pero sucede que en la

práctica, se vino reconociendo la existencia de ese "saldo técnico " a favor del contribuyente como si fuera un verdadero crédito, formando parte del activo del mismo.

Esta es una situación que no tiene hasta ahora una solución adecuada en el impuesto a las Ganancias, en realidad esos "créditos fiscales" terminan representando verdaderos costos no deducibles en el impuesto a las ganancias, siempre que, sean irrecuperables para el contribuyente. En el año 2007 se dio un importante paso al dictarse por parte del organismo fiscal la Resolución General 1/07 en la cual se admitió que el denominado "saldo técnico" de IVA no representa un verdadero crédito cuya satisfacción se pueda exigir al Fisco, por lo que no corresponde computarlo como un activo gravado a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Si bien es cierto, que esta resolución se refiere exclusivamente al impuesto a la Ganancia mínima presunta no es un tema menor, puesto que la Afip, está fijando un criterio sobre estos créditos.

Si a esto le sumamos, que desde el punto de vista jurídico, el primer párrafo del artículo 24 de la ley del IVA establece que los denominados "saldos técnicos" a favor no tienen entidad mientras no existan débitos fiscales contra los cuales deban ser aplicados, podría afirmarse, adhiriendo totalmente a las conclusiones en las que se arribaron en el 12º simposio de legislación tributaria organizado por el Consejo de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, que: "Debiera admitirse la deducción del saldo a favor técnico de IVA en el impuesto a las ganancias, en la medida que el contribuyente pueda probar razonablemente que el mismo es irrecuperable en el desarrollo normal y habitual de su actividad."

Por ello, las alternativas posibles serían: que el IVA que le facturen los proveedores a los contribuyentes, no deberían acumularse en los saldos técnicos a favor, en la medida que no sean recuperables y computarse de esta manera, como costos, gastos, o bienes amortizables, según las operaciones de la que se trate.

Para ello se debería llevar un sistema contable-impositivo adecuado para hacer las correspondientes imputaciones mencionadas.

De no resultar viable esta posible solución, la AFIP, se encuentra en condiciones técnicas y humanas de poder controlar y darle así a estos "saldos técnicos" la posibilidad de recibir el mismo tratamiento de los saldos a favor de libre disponibilidad para poder computarse contra otros impuestos que el contribuyente deba oblar.

OPCIÓN DE PAGO ANUAL EN EL IVA EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

El art 27 de la Ley de del gravamen dispone: “cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias.

Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos 3 ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desestimiento deberá ser comunicado a la DGI, en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca”

Dicha opción quedó reglamentada por AFIP a través de la RG 1745/04, derogando la RG 597/99 y la nota externa 6/99.

Un primer cambio que introduce la nueva norma es que al ser derogada la RG 597/99 (que establecía que las presentaciones se debían efectuar trimestralmente), los vencimientos de las Declaraciones Juradas del IVA pasan a ser los generales que se aplican para cualquier otro contribuyente.

Sin embargo, la principal modificación que se introduce es que los saldos a favor del fisco que surjan de una Declaración Jurada mensual, son adeudados. Los mismos deben abonarse en la Declaración Jurada del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario, ya que las normas que permitían considerar los importes de los débitos, créditos, retenciones, etc, en forma anual han sido derogadas.

El art. 8 de la RG 1745/04 es la clave de toda la modificación, ya que dispone que el pago por ejercicio comercial o por año calendario, según corresponda, se deberá efectuar ingresando individualmente el importe a favor del organismo resultante de cada una de la DDJJ del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales. Es decir que si la DDJJ mensual arroja saldo a pagar habría que ingresarla y no se podría efectuar más la sumatoria de los débitos, créditos y retenciones del año como disponía la Nota Externa 6/99.

El único caso en que el productor agropecuario no le correspondería ingresar el gravamen es cuando se generen saldos a favor de libre disponibilidad. En este supuesto la norma permite utilizar el procedimiento de compensación reglado por la RG 1658/04.

En síntesis, el segundo párrafo del art 8 dispone que si la DDJJ del mes de cierre del ejercicio arroja un saldo de libre disponibilidad, el mismo puede

ser utilizado para cancelar la DDJJ de los períodos mensuales anteriores devengados en la opción anual. En cambio si es técnico, sólo servirá para utilizarlo contra débitos fiscales de períodos futuros.

De esta forma se desvirtúa la esencia original de la norma, al no contemplarse los ciclos productivos debido a los cuales en los primeros meses del ejercicio los débitos superan a los créditos, y luego ocurre a la inversa.

Con respecto a la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en las declaraciones juradas mensuales para compensar otros impuestos como por ejemplo anticipos de ganancias, sin tener que esperar el último mes del período fiscal anual, fue consultado al Dr. Osvaldo Balán quién entiende lo siguiente:

- a) La RG 1745 es una norma que está exclusivamente referida al Impuesto al Valor Agregado.
- b) Obsérvese al respecto la expresión: “períodos mensuales devengados durante la vigencia de la opción”. Es obvio que la misma es de aplicación en el IVA, pero no para otros impuestos como ganancias o ganancia mínima presunta, donde el período fiscal es el año calendario o el ejercicio comercial.
- c) Por otra parte la RG 1745 en el art 8 no menciona ningún otro gravamen al referirse a la compensación.
- d) A partir de la RG 1745/04 (que derogó el anterior régimen), no cabe duda alguna que las declaraciones juradas son determinativas y no informativas. El productor agropecuario que hace uso de la opción, solo tiene el beneficio del diferimiento del pago del gravamen, pero si una DDJJ mensual arroja un saldo a pagar, dicho importe se adeuda.

- e) Por lo tanto y dado que no hay restricción alguna al respecto, si la declaración Jurada de un determinado período fiscal arroja un saldo de libre disponibilidad, el mismo puede ser utilizado contra cualquier otro gravamen cuya recaudación esté a cargo de la AFIP.
- f) En realidad si hubiese alguna limitación en la RG 1745/04, la misma sería claramente tachada de ilegal, ya que estaría vulnerando la norma del art 24 de la ley de IVA en lo referente a la utilización de los saldos de libre disponibilidad.

Finalmente, aunque no es un tema menor, no debe perderse de vista que el régimen de pago anual en el IVA es un beneficio que se ha otorgado a los que realizan exclusivamente actividades agropecuarias, en función a las particularidades de sus ciclos productivos.

Por lo tanto, sería absurdo suponer que un productor se vea perjudicado por el ejercicio de la opción por no poder utilizar los saldos de libre disponibilidad hasta el mes de cierre del año calendario o ejercicio comercial.

Para hacer uso de la opción el contribuyente debe realizar exclusivamente actividades agropecuarias. Si bien la ley del impuesto no precisa qué actividades se encuentran incluidas dentro de “actividad agropecuaria”, la Resolución General 3699/93 establece que “...se considerarán comprendidas aquellas que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y agricultura”.

El tema de la opción de pago anual implica para el productor agropecuario ventajas y desventajas que deberán analizarse en cada caso particular.

Por ejemplo, para aquel que todos los meses tiene que ingresar el IVA, es una suerte de financiamiento gratuito, ya que sólo pagará al vencimiento de la DDJJ del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario, según corresponda. Esta ventaja es tanto para productores unipersonales como para sociedades no constituidas regularmente¹ que tengan que depositar al fisco el Impuesto al Valor Agregado.

También es un tema a considerar como incide en la opción de pago anual el régimen de retención de IVA para granos no destinados a siembra (cereales y oleaginosas) y legumbres secas (arvejas, porotos y lentejas).

En este supuesto el productor que haya ejercido la opción tiene una ventaja financiera, que solo se ve reflejado en los productores unipersonales que puedan utilizar el saldo de libre disponibilidad para compensar contra otros impuestos, en cambio en las sociedades no constituidas regularmente se ve más acotado ya que solo podrán compensar contra impuestos pertenecientes a la sociedad como por ejemplo si tienen que abonar Ganancia Mínima Presunta.

En efecto, al acreditarse en su cuenta bancaria los montos del “reintegro sistemático”, si bien está obligado a consignar los mismos en las Declaraciones Juradas del IVA correspondientes al mes de la acreditación, no deberá abonar en tal momento el impuesto que eventualmente surja, ya que sólo debe pagar la DDJJ del mes de cierre de ejercicio o año calendario.

Un importante riesgo nace cuando el productor considera que le corresponde la opción y el Fisco no coincida con tal postura, por entender el Organismo Fiscal que la actividad desarrollada no resulta exclusivamente agropecuaria.

¹ Ley 26994 que sanciona el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Argentina

En estos supuestos quien haya elegido la opción estaría adeudando los intereses resarcitorios por haber ingresado el impuesto en forma anual en lugar de mensualmente, las eventuales multas por presentar los F 810 en lugar de los F 731.

GENERACIÓN DE SALDOS DE LIBRE DISPONIBILIDAD

Los saldos de Libre disponibilidad que hace mención el segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen se producen porque los ingresos directos son mayores a la obligación fiscal, es decir por un exceso de retenciones y percepciones.

La venta de granos no destinados a la siembra, está gravado con el Impuesto al Valor Agregado a una tasa del 10,5%. La RG 2300 establece que quien venda granos y esté incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG) sufrirá una retención del 8%. Asimismo la norma mencionada pone a cargo de la AFIP la devolución del 7% de esa retención en un plazo teórico de 60 días contados a partir del momento que el productor declara en su DDJJ de IVA la venta en cuestión, lo que en la realidad no pasa.

La mayoría de los productores agropecuarios acumulan devoluciones pendientes de acreditación desde hace más de 18 meses promedio, con todos los perjuicios que dicha mora acarrea.

LAS OPERACIONES DE CANJE- ALTERNATIVA DE FINANCIAMIENTO

En la actividad agropecuaria resulta muy usual financiarse con operaciones de canje de productos agropecuarios para adquirir insumos, maquinarias,

productos, locaciones o servicios indispensables para desarrollar la actividad. Por lo tanto las operaciones de canje son, una forma de sustitución de crédito bancario muy empleado en el sector.

Art 5 segundo párrafo del inciso a) En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.

Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante **operaciones de canje** por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en *kilaje* de carne.

De esta manera con la operación de Canje se difiere el hecho imponible hasta tanto se entreguen los productos primarios a cambio de los insumos obtenidos con anterioridad.

La base imponible según el Art. 10 4 párrafo dice: —...Cuando se comercialicen productos primarios mediante operaciones de canje por otros

bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismo se entreguen, vigente en el mercado en que el productor realiza habitualmente sus operaciones.

Cabe aclarar:

Solo si el productor no puede cumplir por causa de hechos fortuitos o fuerza mayor, pero demuestra su imposibilidad en forma documentada (mala cosecha, plagas, cuestiones climáticas, etc.) quedara firme la operación y se permitirá la cancelación de la operación de otra forma (efectivo u otro medio de pago).

Si no se demuestra fehacientemente aquella imposibilidad, el productor agropecuario debe hacerse cargo del costo pues se aplica la regla general y el nacimiento del hecho imponible se produce desde la entrega de los bienes o servicios no agropecuarios.

Las operaciones de canje tienen percepciones y retenciones que se detallan a continuación:

Retenciones I.V.A. según Resolución General 2300

– **Canje total** – Art. 6 - 1er. Párrafo. En el caso de Operaciones de Canje en que el pago por la compra de Granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos-, excepto arroz, y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- se efectúe en su totalidad mediante la entrega de insumos y/o bienes de capital, y/o mediante prestaciones de servicios y/o locaciones; y el agente de retención se encuentre imposibilitado de practicar la retención, éste deberá informar todos los casos previstos, efectuando una marca en el campo "Imposibilidad de retención", en la R.G. 2233(SICORE)

– **Canje Parcial** – Art. 6 – 2do. Párrafo. En caso que el pago en especie fuera parcial y el importe de la operación se integre, además, mediante la entrega de una suma de dinero, la retención se determinará sobre el precio neto de venta y se practicará sobre el importe pagado en dinero. Si el monto de la retención es superior a la suma de dinero, el agente de retención ingresará el importe que corresponda hasta la mencionada suma e informará en el SICORE la —imposibilidad de retención.

Percepciones I.V.A. según Resolución General 2459/2008

Esta Resolución General regula un nuevo régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones gravadas, que se cancelen mediante la entrega de granos no destinados a la siembra y legumbres secas.

Momento de practicarla: Deben asumir la condición de agentes de percepción quienes resulten vendedores, locadores o prestadores de servicios, debiendo aplicarla en el momento en que se perfecciona el hecho imponible (básicamente cuando el productor entrega los productos primarios), aunque no se produzcan movimientos de fondos.

Determinación de la percepción: La percepción se determinará aplicando sobre el precio neto de la operación:

- 1 % si el comprador se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de granos (RFOG)
- 10,50 % en el caso de no encontrarse incluido en el citado Registro.

Percepción mínima: Corresponde retener únicamente si la misma supera los \$ 50.

Carácter de las percepciones: Para el productor agropecuario el monto de la percepción tendrá el carácter de impuesto ingresado y será computable en la DDJJ del periodo fiscal en el que se la efectuaron.

Registro: Las partes contratantes quedan obligadas a registrar los comprobantes respaldatorios en la forma y las condiciones establecidas en el Anexo XI de la R.G. 2300

Sanciones: La omisión de actuar como agente de percepción por parte del proveedor de insumos será causal de suspensión y, en su caso de exclusión del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, según R.G. 2300.

Por todo lo expuesto, las operaciones de canje son una alternativa viable para atenuar el impacto del dinero inmovilizado. Por ejemplo, si un productor vende \$1.000.000 de su producción para cancelar la deuda originada en la compra de semillas e insumos que le generó un saldo técnico de \$105.000. Al Comercializar Su producción obtendrá \$80.000 menos que le serán retenidos. Por lo tanto tendrá un saldo de libre disponibilidad de \$80.000 de los cuales le serán devuelto \$70.000 pero con una demora aproximada de 18 meses. La situación en el IVA sería la siguiente:

IVA Débito Fiscal: \$105.000

ST a Favor: (\$105.000)

Retenciones: (\$80.000)

Saldo de Libre disponibilidad del período: \$ 80.000

Por el contrario si utilizara la operación de canje, el Iva de las Compras se difiere al mes en que se genera el IVA Débito fiscal por las ventas. En esta

operación se aplicará la percepción del 1% del IVA debido a que el productor se encuentra inscripto en el RFOG. Por lo tanto la situación sería la siguiente:

IVA Débito Fiscal: \$105.000

IVA Crédito Fiscal: (\$105.000)

ST: \$ 0

Retenciones: (\$0)

Percepción: (\$10.000)

SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD del período: \$10.000

En síntesis, si el productor no realiza contratos de canje por la semilla e insumos, al vender los granos para cancelar la deuda se encontrará con \$80.000 menos en sus bolsillos hasta que reciba el reintegro de \$70.000. La demora de esta devolución que puede llegar a superar los 18 meses, hará que el valor del tipo de cambio y la inflación, devalúen estos \$70.000, recibiendo un monto mucho menor en términos de capacidad adquisitiva. Esta pérdida es mayor en los casos de las Sociedades no constituidas regularmente que en los productores unipersonales que pueden compensar el saldo de libre disponibilidad contra otros impuestos sin tener que esperar todo el tiempo que el fisco demora en hacer el reintegro.

En contraposición a lo anterior, el productor que realiza contrato de canje, solo tendrá inmovilizado \$10.000. Es decir reduciría la inmovilización de dinero, con las consecuencias negativas que ello conlleva, en un 87,5% ($10000/80000=0,125$)

POSIBLES SOLUCIONES

La acumulación de saldos técnicos a favor puede evitarse, utilizando esos créditos fiscales en exceso a los débitos fiscales generados por la actividad agrícola, complementando dicha actividad con otra. Para ello deberá analizar cuánto le representa en dinero inmediato y compararlo con el esfuerzo del desarrollo de una tarea que no venía haciendo y, en el caso de revestir la condición de liquidación mensual y pago de IVA anual, el costo financiero de perder esta condición debido a que ya no tendrá actividad únicamente agropecuaria.

Por ejemplo una alternativa para disminuir ese saldo técnico que se mantiene por tantos meses y que se va licuando con el transcurso del tiempo, es la venta de ganado porcino, ya que estos están alcanzados al 21% de IVA. Si además esta actividad es complementaria de la producción propia de maíz, estaría dejando de vender maíz con un IVA del 10,5% y retención del 8%, convirtiéndolo en carne, y aprovechando que la venta de cerdos tiene el doble de IVA y no hay retención por parte del fisco.

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

Con respecto a la acumulación de saldos de libre disponibilidad de acuerdo al segundo párrafo del art 24 de la Ley de Iva “podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los artículos 35 y 36 de la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado artículo 36.”

A) Los saldos de libre disponibilidad pueden utilizarse para **compensar** otros impuestos, restringiendo su aplicación al no poder compensarse con el impuesto a la participación societaria, con las retenciones de impuestos realizados a terceros como tampoco por deudas de cargas sociales. De esta manera se observan mayores saldos de libre disponibilidad en las sociedades no constituidas regularmente ya que no se puede utilizar dichos saldos para compensar obligaciones tributarias cuyos sujetos pasivos son los socios por tratarse de distintos contribuyentes.

B) Certificado de exclusión de retenciones, percepciones y pagos a cuenta El productor podrá solicitar la exclusión del régimen de retenciones, percepciones y pagos a cuenta de IVA por el término de seis meses. Esto le permitirá tener la oportunidad de recuperar el saldo a favor que posea. Para hacer uso de esta opción los contribuyentes deberán tener, entre otras, actualizada la/s actividad/es que desarrollan, el domicilio fiscal, haber presentado las últimas 12 declaraciones juradas vencidas de IVA al momento de la solicitud, las declaraciones juradas de ganancias, bienes personales y ganancia mínima presunta del último período fiscal, no registrar deudas vencidas ante la AFIP

C) Devolución de Retenciones de IVA. A los fines de lograr la devolución de las retenciones del I.V.A., actualmente sólo cabe interponer ante el Tribunal Fiscal de la Nación el Recurso de Amparo por demora excesiva de la Administración previsto en el artículo 182 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Existen precedentes jurisprudenciales a partir de los cuales la AFIP procedió al reintegro de las retenciones adeudadas a los productores, a partir de la interposición del mencionado Recurso de Amparo.

El fallo “Vireyes Agropecuaria s/amparo”, por medio del cual el Tribunal Fiscal de la Nación, a partir del reclamo realizado por la empresa agrícola, ordenó a la Afip que transfiriera los reintegros de IVA retenidos de manera indebida.²

El fallo, con fecha de noviembre de 2010, habilita a todas las empresas agrícolas a exigir el reintegro de los saldos de libre disponibilidad en los plazos previstos por la normativa vigente.

Para evitar las demoras en las devoluciones de las retenciones, el Cr Sáenz Valiente recomienda cotejar en la página de AFIP las retenciones de IVA que se hallen observadas por el organismo y resolver sus deficiencias. Y si el motivo del retraso se halla injustificado se debe iniciar un recurso de amparo cuyos requisitos son que exista demora, sea considerada excesiva y provoque un perjuicio en el ejercicio de la actividad. Primero cabe añadir la solicitud de pronto despacho previo ante la autoridad administrativa, debiendo haber transcurrido un plazo de quince días sin que se hubiese resuelto su trámite.

D) Transferencias del saldo a favor del I.V.A. En este caso se trata de ceder o transferir el crédito a terceros. Para poder obtener la autorización de AFIP de la transferencia del saldo a favor de libre disponibilidad, el peticionante no debe tener deudas impositivas y/ o previsionales a la fecha de la solicitud.

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

² Fallo “Vireyes Agropecuaria s/amparo” Sala B TFN 30/11/2010

El Cr. Néstor Cáceres expresa, en relación con la posibilidad de solicitar la autorización para transferir el saldo a favor de libre disponibilidad del I.V.A. a otro contribuyente, según lo previsto en la R.G. 1466, que en la práctica la AFIP demora varios meses en la tramitación de dichas solicitudes pero, además de ello, actualmente, sin ningún sustento normativo que pueda ser conocido por los contribuyentes, sólo autoriza la transferencia correspondiente al 1 % (uno por ciento) de las retenciones sufridas por los productores por sus operaciones de ventas de granos. Los funcionarios de la AFIP manifiestan que se limitan a autorizar la cesión del importe correspondiente al 1 % (uno por ciento) de retenciones del IVA sobre las operaciones de ventas de granos, con fundamento en que el 7 % le será devuelto según lo previsto en la R.G. 2300, sin considerar los atrasos en la devolución de esas retenciones.

A continuación se analiza el fallo que trata sobre las transferencias de saldos a favor del IVA y su limitación por parte del fisco:

La Causa "Bufete Industrial Argentina S.A." sienta nueva jurisprudencia a ser tenida en cuenta contra toda resolución o norma del fisco que mediante el cumplimiento de requisitos excesivos, pretendan limitar derechos que las leyes tributaras consagren a los contribuyentes, tanto de manera genérica como específica y especialmente en relación a las compensaciones, transferencias y devoluciones de saldos a favor, deja constancia que el Fisco debe actuar por imperativo legal en forma simple y rápida.³

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) se expidió sobre las transferencias de saldos a favor en el Impuesto al Valor Agregado cuando medie la existencia de declaraciones juradas rectificativas, confirmando el

³ Causa "Bufete Industrial Argentina S.A. c/ En - AFIP- DGI s/ Dirección General Impositiva" CSJN 06/03/2014

fallo de la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y sentando un importante precedente en la materia.

Los hechos de la causa.

Todo comenzó cuando la empresa Bufete Industrial Argentina S.A. (en adelante la compañía), solicitó con fecha 18 de marzo de 2003 la transferencia del saldo a favor de libre disponibilidad en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al mes de febrero de ese mismo año.

Al respecto la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) denegó dicha solicitud, considerando como fundamento la existencia de declaraciones juradas rectificativas en el IVA, por ciertos períodos fiscales (febrero, marzo y mayo del año 2000). Recordemos a estos fines que la Resolución General (AFIP) N° 1466/2003 estipuló en el artículo 1 inciso "a" que con motivo de los pedidos de devolución, el saldo a favor sólo debe surgir de declaraciones juradas originales, o en su caso, rectificativas para salvar errores de cálculo.

Aún cuando de todas las declaraciones juradas revisadas, tan sólo 3 fueron rectificadas y ninguna de ellas correspondía al período fiscal en el que se exteriorizó el saldo a favor objeto de la transferencia, el Fisco igualmente consideró que la solicitud era improcedente. Vale aclarar que la revisión se retrotrajo incluso a presentaciones de más de 3 años anteriores al período solicitado y que el saldo a favor en cuestión había tenido su génesis en abril de 2001; período fiscal posterior respecto a los cuales se hicieron las rectificativas.

En definitiva el Fisco interpretó que por el sólo hecho de existir declaraciones juradas rectificativas en el historial del contribuyente, le

quedaba vedada la posibilidad de solicitar la transferencia del saldo a favor de libre disponibilidad.

Ante dicha denegatoria, la Compañía interpuso el recurso de apelación ante el Director General previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios, aunque con resultados adversos dado que mediante la Resolución N° 86/07 (DI RCEN) se confirmó la resolución administrativa de fecha 28 de agosto de 2006, a través de la cual se rechazaba el pedido de la Compañía.

El marco normativo legal en crisis y la jurisprudencia de la Corte.

En cuanto al marco legal, la norma genérica que consagró el derecho de los contribuyentes de disponer de sus saldos a favor de libre disponibilidad, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como de cualquier otro tributo nacional, fue la Ley de Procedimientos Tributarios a través de su artículo 29 referente a las acreditaciones y devoluciones, el que dispuso en su segundo párrafo:

"Cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos". A su vez, el artículo 24 de la Ley del IVA estableció la autorización específica para que opere dicha transferencia, al estipular en su segundo párrafo que:

"La disposición precedente no se aplicará a los saldos de impuesto a favor del contribuyente emergentes de ingresos directos, los que podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los artículos 35 y 36 de la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado artículo 36".

Cabe destacar que la norma se refiere al denominado saldo del segundo párrafo, más conocido como saldo a favor de libre disponibilidad en IVA, el que puede ser objeto de: compensaciones, transferencias o devolución.

De esta manera quedó consagrado el marco legal genérico y específico para las transferencias de los saldos a favor de libre disponibilidad de IVA, más allá que el organismo recaudador luego estableciera mediante la RG (AFIP) N° 1466/2003 los requisitos, plazos y demás condiciones para la convalidación de los saldos a favor de IVA, su transferencia y posterior utilización.

Dentro de este marco legal reglamentario dicha resolución general estipuló en su artículo 1 que:

"A efectos de la convalidación del crédito impositivo a favor del contribuyente y/o responsable originado exclusivamente en el impuesto al valor agregado (artículo 24, segundo párrafo, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones), su transferencia y su posterior utilización por parte del cesionario, para la cancelación de sus propias deudas impositivas, deberán observarse los requisitos y condiciones que se disponen en la presente.

En tal sentido, dicho crédito impositivo sólo podrá resultar de:

- a) Declaraciones juradas primitivas o, en su caso, rectificativas destinadas a salvar errores de cálculo.
- b) Determinaciones de oficio.
- c) Resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada".

De esta manera el Fisco limitó el derecho consagrado a los contribuyentes por las normas de rango superior.

En materia jurisprudencial debemos recordar que no obstante de existir una resolución general que establece el procedimiento específico para que operen dichas transferencias, ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 14 de junio de 2001 en la causa "F.M. Comercial S.A. c. D.G.I." había sentenciado que:

"6. Que debe entenderse que la mención de "disposiciones especiales" que autoricen tales transferencias alude a las normas de los respectivos impuestos que facultan a los contribuyentes a transferir a terceros los saldos a su favor que pudieren tener en ellos. En efecto, el sentido de tal expresión reside en dejar en claro que el art. 36 de la ley de procedimientos tributarios no constituye una genérica habilitación a disponer de ese modo de tales saldos sino que se limita a fijar los principios básicos a los que habrán de sujetarse las transferencias, en los casos en que otras leyes permitan efectuarlas. De tal manera, lo dispuesto en el segundo párrafo "in fine" del art. 20 de la ley 23.349 (t.o. en 1986), otorga sustento suficiente a la pretensión de la actora. En este punto, carece de toda lógica la tesis del organismo recaudador en tanto importa soslayar, y convertir en letra muerta, la disposición legal que establece la opción de los contribuyentes de transferir determinados saldos a terceros".

En esta causa se había discutido si al no existir normas reglamentarias específicas (resolución general) en materia de transferencias de saldos a favor (aparte de lo normado en la Ley de IVA y en la Ley de Procedimientos Tributarios), resultaban procedentes dos cesiones (transferencias) de saldos de libre disponibilidad de IVA.

Las instancias anteriores

La justicia de primera instancia.

La sentencia de primera instancia confirmó el criterio fiscal, por lo cual desestimó la demanda ya que consideró que con la presentación de las rectificativas por parte de la compañía se alteró la base imponible del impuesto. En este sentido, afirmó que no se podía tener por cumplido los requisitos que establecen la Ley de IVA, así como su decreto reglamentario y en especial lo previsto en el artículo 1 de la Resolución General N° 1466/2003, para que resulte procedente el traslado del saldo a favor.

Adicionalmente también rechazó el pedido subsidiario que hizo el contribuyente en cuanto a que para el supuesto que no se admita la transferencia, se haga lugar a la acción de repetición del crédito cedido. Para así decidir entendió que faltaba el reclamo administrativo previo ante la AFIP que exige el artículo 81 de la Ley N° 11.683.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal,

No conforme, el contribuyente apeló el decisorio ante la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que con fecha 16 de agosto de 2011 sentenció que:

De la interpretación armónica del ordenamiento jurídico aplicable al caso concreto, surge que la condición establecida en el artículo 1 inciso "a" de la RG (AFIP) 1466/2003 no fue prevista en las normas legales de jerarquía superior (Ley de Procedimientos Administrativos y Ley del Impuesto al Valor Agregado), suponiendo por otra parte una interpretación parcial de la propia resolución en crisis.

Si bien el inciso "a" del artículo 1 de la RG citada se refiere a saldos a favor que surjan de declaraciones juradas primitivas, o en su caso, de rectificativas para salvar errores de cálculo; el inciso "b" permite dichas transferencias de saldos provenientes de una determinación de oficio. Por lo que la propia RG admite considerar aquellos saldos derivados de declaraciones juradas rectificativas en tanto y en cuanto no fueren impugnados por la administración.

Considerando el principio de la realidad económica, debe tenerse en cuenta que de la pericia contable surgió que las modificaciones del saldo de libre disponibilidad de las rectificativas, se produjo por las retenciones o percepciones cuyo certificado fue recibido con posterioridad a la fecha de vencimiento de las respectivas declaraciones juradas. Por otra parte, dicho cómputo a través de las rectificativas no modificó el crédito cedido, dado que el mismo se originó en abril de 2001 y fue trasladado en declaraciones originales hasta la declaración jurada de IVA de febrero de 2003, momento en que se transfirió a terceros.

En consecuencia no se ha objetado ni la existencia ni tampoco la legitimidad del saldo a favor de libre disponibilidad transferido, así como tampoco se ha indicado cómo las rectificativas incidieron en el mismo. Por su parte, la resolución general en cuestión fue interpretada por el Fisco excluyendo supuestos habilitados por las normas de jerarquía superior, esto

es, a los contribuyentes que presentaran declaraciones juradas rectificativas, lo cual no se condice en absoluto con el plexo normativo analizado.

Desde este enfoque, corresponde admitir los agravios de la actora y revocar el pronunciamiento recurrido, dejándose sin efecto la resolución de fecha 21 de marzo de 2007, la cual confirmó la resolución administrativa del 25 de agosto de 2006, debiendo el Fisco pronunciarse sobre la transferencia del saldo de libre disponibilidad, o en su defecto, sobre su devolución según corresponda.

El dictamen de la Procuradora General de la Nación

Antes de la sentencia de la Corte y con fecha 6 de febrero de 2013, se expidió la Procuradora General de la Nación (PGN), la Dra. Laura M. Monti, en cuyo Dictamen sostuvo que:

Tomando en cuenta el marco legal (Ley de IVA y Ley de Procedimientos Tributarios) y jurisprudencial ("F.M. Comercial S.A. c. D.G.I."), la limitación "establecida en el inc. a) del art. 1º de la RG 1.466 (AFIP) en cuanto excluye de la posibilidad de la transferencia de créditos fiscales de saldos de IVA aquellos casos en que el contribuyente haya presentado declaraciones juradas rectificativas agrega una condición que no está prevista en la ley, y que además luce desprovista de la necesaria razonabilidad que han de poseer todos los actos del Estado".

La Corte tiene dicho " que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (arg. Fallos: 322:1868; 326:928 y 3521; 327:4932, entre otros), como así que la

conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu, y que, en general, reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, no deben vulnerar el principio establecido en el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional (arg. Fallos: 151:5; 178:224, entre muchos otros)".

No se alcanza a identificar el perjuicio, dificultad o impedimento que se le causa al Fisco por el hecho de que la declaración jurada no sea la original, sino una rectificativa.

Debe recordarse que el organismo recaudador " tiene tanto la obligación genérica de obrar de manera leal, franca y pública⁴ , como así también el deber específico estatuido por el Congreso Nacional para, en circunstancias como las de autos, actuar "en forma simple y rápida" (arg. art. 29, primer párrafo, ley 11.683)".

En función de todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de queja, declarar procedente el recurso extraordinario, y confirmar la sentencia apelada.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En esta última y tercera instancia, fue el Fisco que no conforme con el decisorio de la cámara interpuso recurso extraordinario, cuya denegación dio origen al recurso de queja. En este orden y en síntesis, el organismo recaudador sostuvo que el a quo no respetó lo dispuesto por el artículo 1 de la RG (AFIP) N° 1466/2003, por cuanto no consideró que la sola existencia de declaraciones juradas rectificativas obsta a la solicitud de transferencias de saldos a favor, salvo excepción que las rectificativas se originen en errores de cálculo.

⁴ arg. Causa M.715, L.XLI, "Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A.) s/ ejecución fiscal", del 26 de marzo de 2009

A su turno la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentenció que: En primer lugar, no se encuentra en litis que el saldo a favor de libre disponibilidad que se intenta transferir surge de la declaración jurada original de febrero de 2003, y que su génesis se produjo en la declaración jurada original de abril de 2001.

La solicitud de transferencia sólo fue denegada con la invocación de declaraciones juradas rectificativas en el IVA correspondientes a los períodos fiscales febrero, marzo y mayo del año 2000, con fundamento en el inciso "a" del artículo 1 de la RG (AFIP) N° 1466.

Adicionalmente, no se puso en tela de juicio la existencia y legitimidad del saldo transferido.

En segundo lugar, por lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley de Procedimientos Tributarios y por el artículo 24 de la Ley de IVA resultan procedentes las transferencias de saldos a favor de libre disponibilidad, en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos. En tanto y en cuanto existe una norma general y otra específica que habilitan al contribuyente a disponer de esos saldos; el organismo fiscal no puede soslayar o convertir en letra muerta la norma legal que establece esta posibilidad de los contribuyentes.

En palabras de la Corte:

"Que con respecto a la citada norma de la ley de procedimiento tributario, esta Corte ha establecido - en un precedente citado reiteradamente por la actora a lo largo del pleito en sustento de su derecho - que si bien no es una genérica habilitación a disponer de ese modo de tales saldos, sí fija los principios básicos a los que habrán de sujetarse las transferencias en los casos en que otras leyes permitan efectuarlas, tal como ocurre con la ley

23.349, sin que el organismo fiscal pueda soslayar o convertir en letra muerta la disposición legal que establece esta opción para los contribuyentes.⁵

En tercer lugar y en este contexto normativo, cabe concluir que la limitación establecida en la RG (AFIP) 1466/2003 en cuanto excluye el derecho del contribuyente a transferir los saldos de libre disponibilidad cuando se hayan presentado declaraciones juradas rectificativas; agrega un requisito que no está previsto en la ley. Por lo cual no puede impedir el ejercicio del mencionado derecho.

En cuarto lugar, si se considera la situación fáctica no se puede advertir la existencia de un perjuicio o dificultad al Fisco Nacional por la existencia de rectificativas. Máxime si consideramos que este último contó con el tiempo suficiente para impugnar las declaraciones juradas rectificativas e iniciar el procedimiento determinativo de oficio en los términos de la Ley N° 11.683.

Por último y en conformidad con lo dictaminado por la Procuradora General de la Nación, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada.

Las reflexiones finales.

Consideramos de suma importancia los pronunciamientos señalados toda vez que:

Sientan nueva jurisprudencia a ser tenida en cuenta contra toda resolución o norma del fisco que mediante el cumplimiento de requisitos excesivos, pretendan limitar derechos que las leyes tributaras consagren a los contribuyentes, tanto de manera genérica como específica.

⁵ causa "FM Comercial S.A. c/ D.G.I. s/ impug. Acto adm.", Fallos: 324:2959, considerando 6°

En la materia específica y en lo relativo a la RG (AFIP) N° 1.466/2003, se deja en claro que más allá que medie la existencia de declaraciones juradas rectificativas y aún en el caso de que el saldo a favor de libre disponibilidad surja de ellas, esto no invalida el derecho que consagran las normas legales de rango superior, en tanto y en cuanto no se impugne la existencia y legitimidad de dichos saldos.

En las circunstancias vinculadas a compensaciones, transferencias y devoluciones de saldos a favor, se deja constancia que el Fisco debe actuar por imperativo legal en forma simple y rápida.

Finalmente, solo nos resta esperar que el Fisco recepte definitivamente los criterios expuestos en la jurisprudencia analizada, a fin de evitar engorrosos procesos judiciales que solo generan costos adicionales innecesarios tanto para el contribuyente como para el Fisco.

La Corte Suprema de Justicia insistió en que la AFIP no puede soslayar o convertir en letra muerta una disposición legal que prevé un derecho a favor del contribuyente por cuestiones meramente reglamentarias. Lo hizo en relación con las transferencias de los saldos a favor de libre disponibilidad del IVA.

En la causa Dyctel Infraestructuras de Telecomunicaciones S.A, la Corte remitió el pasado 9 de junio al caso Bufete Industrial Argentina S.A. por ser las causas sustancialmente análogas. La Corte sostuvo que la limitación establecida en la RG (AFIP) 1466/2003, al excluir el derecho del contribuyente a transferir los saldos de libre disponibilidad cuando se hayan presentado declaraciones juradas rectificativas, agrega un requisito que no está previsto en la ley. Dijo que el fisco no puede impedir el ejercicio de ese derecho. Y, de conformidad con el dictamen de la

Procuradora General de la Nación, hizo lugar a la queja, declaró procedente el recurso extraordinario y confirmó la sentencia apelada.⁶

PROPUESTA DE UNA REFORMA TRIBUTARIA

Analizadas las herramientas que tenemos disponibles para disminuir los efectos negativos de la acumulación de saldos a favor en el IVA con la legislación actual, sólo nos queda analizar una Reforma Tributaria para evitar las distorsiones de este impuesto en el sector agrícola. Para ello primero se debe analizar los distintos Regímenes existentes:

ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS REGÍMENES:

1- **GRAVADO A ALICUOTA CERO:** Este régimen se referencia con el procedimiento de recuperación de los créditos fiscales incurridos, de modo que el crédito fiscal no constituya un incremento de costo sino que pueda recuperarse. A su vez, a este régimen lo podemos subdividir entre:

1. Gravados a alícuota Cero con recuperación de Crédito Fiscal Real: consiste en que el productor agropecuario recupere el crédito real de IVA de sus insumos, aumentando el precio de venta de sus productos o bien solicitando su devolución al organismo recaudador pertinente.
2. Gravados a alícuota Cero con recuperación de Crédito Fiscal Ficto: consiste en trasladar a los precios de venta de los productos agropecuarios, un crédito presunto, por el impuesto incluido en sus insumos, a cuyo fin se permite gravar las ventas que realice el productor, con una alícuota fija que, es una tasa siempre inferior a la alícuota general.

⁶ causa Dyctel Infraestructuras de Telecomunicaciones S.A. CSJN 09/06/2015

- 2- EXENCIÓN O NO GRAVABILIDAD: Este régimen implica que el IVA contenido en los insumos y servicios para la producción agraria se convierte en costo y con ello impacta negativamente en la competitividad de esa producción, ya sea, a través del traslado que hacen los productores primarios de esos costos al eslabón siguiente de la cadena, o en el caso de los commodities, en los que el productor no determina su precio sino que viene determinado por un mercado donde la decisión de cada uno no modifica tal precio.
- 3- GRAVABILIDAD DEL SECTOR: Este régimen puede tener dos alternativas, pero no hay que dejar de mencionar que a su vez, existen regímenes simplificados para pequeños contribuyentes, cuando no superen determinado importe:
1. Gravabilidad a la alícuota General: consiste en gravar los componentes de productos agrarios a una alícuota equivalente a la alícuota general.
 2. Gravabilidad a la alícuota Reducida: se establece la aplicación de una alícuota equivalente al cincuenta por ciento de la tasa general respecto de algunas prestaciones y locaciones destinadas a la obtención de algunos productos, acotadas en la mayoría de los casos a la enumeración taxativa que realiza la propia norma que lo regula.

Analizados los distintos regímenes existen distintas propuestas para evitar las distorsiones generadas en el Impuesto al Valor Agregado:

1. La propuesta ortodoxa: eliminar o rebajar sustancialmente el IVA y el gasto público

Podría concebirse, en primer lugar, eliminar el IVA o rebajar sustancialmente su alícuota y reducir el gasto público en igual proporción.

Aunque cerca del 70 % del gasto público son salarios, jubilaciones u otras transferencias, estos también podrían reducirse en algún porcentaje sin alterar su valor real, dado que la eliminación o reducción del IVA daría lugar a cierta reducción de precios. Este último efecto, sin embargo, no sería suficiente para mantener el salario real. Por ejemplo, una rebaja de la alícuota del IVA al 12 % requeriría reducir el gasto público en unos 8.000 millones de pesos, de los cuales 6.500 millones deberían ser rebajas de salarios y jubilaciones. Los precios al consumidor, en tanto, podrían disminuir alrededor de un 6 %. Pero, dado que los salarios públicos y las jubilaciones suman aproximadamente 50.000 millones, la reducción requerida en los mismos llegaría al 13 % implicando entonces una caída de las remuneraciones reales del 7,5 %.

Es obvio que una propuesta de esta naturaleza tropezaría con problemas políticos prácticamente insuperables. Basta pensar en la necesidad de coordinar esta decisión entre la Nación, las provincias y los municipios.

No obstante esta limitación, la mención de esta propuesta es útil por dos razones.

La primera, por la positiva, es que pone de relieve el hecho de que el nivel del gasto público en la Argentina constituye un problema a resolver. La segunda, más bien por la negativa, es que cualquier propuesta debe tener en cuenta esencialmente su viabilidad política.

2. La propuesta conservadora: curar el IVA

La segunda propuesta a considerar es la de "curar" el IVA, liberándolo de tantas distorsiones como sea posible para acercarlo al IVA instantáneo y no distorsivo de los libros de texto. Para analizar esta alternativa recordamos

aquí las distintas fuentes de las distorsiones del IVA y la posibilidad de resolverlas.

a) *Alicuota*. Como se mencionó, la magnitud de las distorsiones del alto nivel de tasas en nuestro país, tales como la escasa magnitud del ahorro financiero

institucional, las deficiencias del sistema financiero y la economía negra. La remoción de estas causas llevará mucho más tiempo y por ello la economía argentina convivirá con tasas activas elevadas también por bastante tiempo. Esta es pues una razón importante para resolver los problemas de un impuesto como el IVA, que tiene la peculiaridad de ser el único cuyas distorsiones están en relación directa con el nivel de las tasas de interés.

c) *Devengado vs. percibido*. Esta distorsión del IVA está presente, con mayores o menores variantes, en todos los países del mundo que tienen este impuesto. No tiene solución a la vista en tanto no ha sido posible hasta hoy identificar un hecho imponible del percibido tan contundente como la factura lo es del devengado.

d) *Maraña de regímenes*. Si se optara por la variante de curar el IVA sería fundamental eliminar, al menos gradualmente, la maraña de regímenes de retenciones, percepciones y pagos a cuenta que lo han desnaturalizado. Por cierto, se corre el riesgo de un aumento IVA es directamente proporcional al valor de la alícuota. Sólo 11 de los 116 países con IVA presentan una alícuota mayor que la de la Argentina y esto constituye una evidente desventaja para nuestro país. Por ello, la reducción de la alícuota del IVA es una tarea prioritaria. El problema con la propuesta de curar el IVA, sin embargo, es que al no producir un cambio de régimen difícilmente pueda

dar lugar a una rebaja significativa y rápida de la alícuota sin comprometer la recaudación.

b) *Tasas de interés.* Como se recordará, la magnitud de la distorsión del IVA también es directamente proporcional a la tasa activa de interés. La esperada disminución del riesgo país puede producir un cierto "descrime" de las tasas de interés en el corto plazo. Sin embargo, hay razones más estructurales que explican el de la evasión, dado que los contribuyentes ya están acostumbrados a este sistema.

e) *Devoluciones.* La curación del IVA implicaría también reducir sustancialmente los plazos efectivos de devolución del IVA compras de exportaciones e inversiones. Los cambios introducidos recientemente respecto de las inversiones son auspiciosos, pero deberían evitarse tanto la discrecionalidad actual como los altos costos de gestoría y consultoría. Esto equivaldría de hecho a diseñar un sistema completamente nuevo, automático y rápido, de devoluciones. Hay que tener en cuenta, sin embargo que El IVA es particularmente susceptible al fraude, en tanto la factura de los proveedores o un certificado de exportación son en verdad un cheque contra el gobierno e, inherentemente, un objetivo tentador para quienes desean estafar al fisco.

Esto significa concretamente que, cuanto más se "cure" el IVA en su talón de

Aquiles, que es el sistema de devoluciones, más perderá sus ventajas teóricas en cuanto al control de la evasión. El problema que acabamos de mencionar se vincula muy estrechamente con la cuestión del costo fiscal de la curación del IVA. Este tiene dos aspectos, uno de stock, y otro de flujo.

Este costo fiscal, por cierto, es el mismo para las propuestas de curar el IVA y para la de reemplazarlo. Sin embargo, como veremos, en un contexto de cambio de régimen sería mucho más probable proceder a una solución gradual del problema de la deuda.

Pero los dos principales problemas de la alternativa de "curar" el IVA son otros.

En primer lugar, lo más probable es que la curación del IVA deba realizarse gradualmente, lo que demoraría todas las ganancias de competitividad propias de un cambio de régimen como el emergente de su reemplazo. En segundo lugar, esta alternativa deja sin resolver la crucial cuestión de la correspondencia fiscal.

3. La propuesta superadora: reemplazar el IVA por un impuesto al consumo (IC)

En esta sección se presenta una síntesis de los lineamientos de la propuesta de reemplazar el IVA por un impuesto al consumo, mostrando al mismo tiempo los fundamentos de reforma política y social contenidos en la misma.

3.1. El impuesto al consumo

a) *Un impuesto no distorsivo.* Un impuesto al consumo se caracteriza, en primer lugar, por estar libre de todas las distorsiones que son propias del IVA. Para entender porqué se trata de un impuesto no distorsivo es útil pensarlo como un IVA de devolución instantánea, es decir, un IVA en el que el impuesto a las compras intermedias se devolviera en el mismo momento de realizar la compra. Al igual que en el IVA, esto no ocurriría en la etapa final, dado que al consumidor no se le devuelve el IVA compras.

b) *Base imponible*. La base imponible del nuevo impuesto sería el consumo de los hogares, y sólo el consumo, que es lo mismo que ocurriría con el IVA en ausencia de distorsiones. Todas las transacciones intermedias y las inversiones de la economía quedarían, como tales, exentas de todo tipo de impuesto nacional. Por tanto, las materias primas, los insumos y los bienes de capital, incluyendo las construcciones, no pagarían ningún impuesto nacional a las transacciones, ni en su compra, ni en su venta. La propuesta también facilitaría la eliminación del impuesto provincial a los ingresos brutos.

Todos los bienes de consumo pagarían, a su vez, la misma alícuota impositiva.

c) *Devoluciones*. Para el caso de las empresas que compren bienes de consumo para su utilización como insumos es necesario crear un sistema de devoluciones. Su escala sería muy pequeña, en el orden del 5 %, en comparación con lo que es el sistema de devoluciones del IVA.

CONCLUSIONES

La presión impositiva para el productor agropecuario está por encima de otras actividades. Principalmente el sistema de retenciones impositivas es lo que lo diferencia de otras actividades ligadas o no al sector agropecuario.

Por otro lado, un gran inconveniente financiero que posee el productor granario es la falta de devolución en término del reintegro del IVA del 87,5%.

Otro impacto que distorsiona su situación financiera se debe a las distintas tasas que se encuentran gravadas insumos versus producción.

Los efectos distorsivos del IVA son mayores en los casos de los productores asociados en sociedades de Hecho ya que se encuentran más limitados en la utilización de los saldos de libre disponibilidad, que agravado por la demora en el reintegro de retenciones por parte del fisco hace que el efecto financiero sea mucho mayor en ellos. En cambio en el caso de los productores agrícolas unipersonales tienen la posibilidad de reducir ese impacto compensando los saldos contra otros impuestos del mismo productor, contando con la ventaja financiera en el caso de utilizar la opción de pago anual cuando al haber utilizado el saldo de libre disponibilidad y el fisco le reintegre las retenciones le quede saldo a pagar cuenta con la posibilidad de abonarlo al cierre del ejercicio fiscal, difiriendo de esta manera el impuesto y contando con una especie de financiación por parte del fisco.

Ante estos inconvenientes que enfrenta el productor agropecuario es fundamental realizar una planificación fiscal: analizando las actividades y operaciones de la empresa agropecuaria, proyectando sus resultados a un período determinado, evaluando el impacto tributario que recaerá sobre la

misma, analizando las distintas alternativas operacionales y eligiendo la que minimice el costo tributario.

De esta manera se logra acotar los riesgos impositivos, minimizar la carga tributaria y financiera, mejorar la gestión administrativa en los aspectos tributarios y estar mejor preparado para el desarrollo de nuevas oportunidades de negocios y eventuales procesos de ventas, fusiones, etc.

Con una adecuada planificación fiscal se puede utilizar los saldos técnicos de la actividad agrícola en alguna actividad complementaria que tenga su producción gravada a alícuota general, teniendo en cuenta que se pierde la oportunidad de ejercer la opción de pago anual y con ello sus ventajas financieras, y observando si el beneficio de adicionar una actividad extra es superior a los mayores costos que conlleva la misma.

Además la utilización de herramientas como las operaciones de canje puede ayudar a disminuir la inmovilización de capital haciendo que el costo financiero sea mucho menor. Y la correcta utilización de los recursos que nos brinda la legislación imperante, aunque requiera esfuerzo y costos administrativos extras, nos posibilita la utilización de los saldos de libre disponibilidad disminuyendo los costos financieros. Claro está que si el fisco cumpliera con lo que la legislación le impone sería mucho menor el perjuicio pero en la realidad esto no sucede y la demora en el reintegro de las retenciones junto a la inflación, hace que el perjuicio económico para el productor sea mayor.

El sector agropecuario es una de las principales fuentes tributarias que tiene el país, para afrontar el elevado gasto público nacional. Es por ello que cualquier implementación de políticas tributarias en el sector tiene amplias e inmediatas repercusiones en la economía.

Pero es fundamental una reforma tributaria para que el Impuesto al Valor Agregado no genere semejantes distorsiones en el Productor, que en definitiva son los pequeños y medianos productores agropecuarios los que se ven más perjudicados afrontando esa acumulación de saldos como costos que ligado a los pequeños márgenes que manejan hacen que cada vez sea más difícil la continuidad de la actividad agropecuaria.

Según mi opinión lo fundamental es eliminar algunos regímenes de retenciones y percepciones, quitándole presión fiscal y no asfixiando a los productores agropecuarios o bien cumplir con lo que dicta la normativa y reintegrar las retenciones a los 45 días de presentada la Declaración Jurada de IVA.

Con respecto a las tasas diferenciales, me parece que se debería gravar toda la cadena productiva con la misma tasa evitando asimetrías entre las tasas de producción e insumo.

Soy consciente que este gravamen es necesario en el sector para tener recursos tributarios pero también es necesario una eficiente administración tributaria para evitar tanta presión tributaria en un solo sector.

BIBLIOGRAFÍA

1. BALÁN, O; CHIARADIA, C; SAENZ VALIENTE, S; OLEGO, P; LABROCA, J. *La actividad agropecuaria: aspectos impositivos y comerciales*. 2º Edición. LA LEY. 2011
2. BALÁN, O; SÁENZ VALIENTE, S. *Actividad Agropecuaria. Opción de pago anual en el IVA. A propósito de un reciente dictamen*. Práctica Profesional. Enero 2006
3. BARRERO LARRAUDE Y GLOBALTECNOS. "Recuperarlo". Revista Chacra. 2014
4. BERTAZZA, H. *La naturaleza jurídica del saldo a favor técnico en el IVA y sus implicancias fiscales*". Ed. Errepar. 2003
5. CÁCERES, N. *Saldos a favor del IVA- Alternativas para su recupero*. Publicación en Sociedad de Acopiadores de Granos de la Provincia de Córdoba.
6. CHIARADÍA C Y OTROS. *Tratado Agropecuario*. Ed. Errepar. 2014
7. FERNÁNDEZ, L Y UBERTI, M. *Manual de impuestos en la actividad agropecuaria*. 1º edición. Ed. Errepar. 2011
8. LLACH, J. Y LLACH, L. *¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para crear y crecer*. Diciembre 2000.
9. LARRAUDÉ, A. *Operación de Canje evita pérdidas financieras*. Agrositio. Marzo 2014
10. MARCHEVSKY, R. *Impuesto al Valor Agregado*. 1º Edición. Editorial Errepar. 2006
11. MEDINA, J Y SOTO, L. *Política comercial y política fiscal: efectos sobre el sector agropecuario argentino*. junio del 2000
12. O'CONNOR, E. *El sector agropecuario, el mundo y la política económica argentina*. Julio 2012

13. OGGIER. *Los Créditos impositivos que genera el sistema de liquidación del IVA.*
14. PENA, R. *Créditos Fiscales irrecuperables para el campo y otros sectores*". El Liberal. Marzo 2012
15. PIFFANO, H. *La incidencia del IVA, las retenciones y las mediciones de la presión tributaria en el sector de exportables.* Junio 2007.
16. TELLECHEA, J. *Análisis del IVA desde un enfoque agropecuario.* 2011
17. TRISTÁN, H. *La pesadilla de los saldos a favor.* Revista Super Campo
18. SAENZ VALIENTE, S. *Las distorsiones del Iva en el agro.* Revista Infocampo.
19. ZEOLLA, N. *Costos y Rentabilidad del cultivo de soja en la Argentina*" CESO. Julio 2013.