**UNIDAD 1**

**CAPITULO I**

**PRINCIPALES TRIBUTOS AL CAMPO**

A nadie escapa la importancia que tiene la presión impositiva sobre todas las actividades de la economía. En la agropecuaria, ese impacto es todavía más sensible porque los actores se encuentran al comienzo de la cadena productiva (por el contrario, los consumidores están al final de esta).

Es indispensable, entonces, tener presente cuál es la estructura tributaria de nuestro país y conocer el listado de los principales tributos que aplican a la actividad agropecuaria.

Lo primero que tenemos que saber es que la Argentina está organizada bajo la forma de gobierno federal. En la práctica, la palabra "federal" significa que existen niveles de gobierno, con facultades tributarias propias. La Nación, las provincias y cada uno de los municipios pueden imponer sus propios tributos. Claro que, cada uno de los tres niveles de gobierno solo puede sancionar algunos tributos, pero no otros.

En este capítulo, repasaremos el listado de los principales tributos que se aplican al campo, a nivel: nacional, provincial y municipal. Con esta enumeración no pretendemos abarcar todos los existentes, sino los más importantes y, en el caso de las provincias y municipios, los de aplicación frecuente.

En la siguiente lista, junto a cada impuesto, anotamos las siglas con las cuales lo vamos a mencionar a lo largo de todo el libro, para más fácil lectura.

**1. PRINCIPALES IMPUESTOS POR NIVEL DE GOBIERNO**

**1.1. Nacionales**

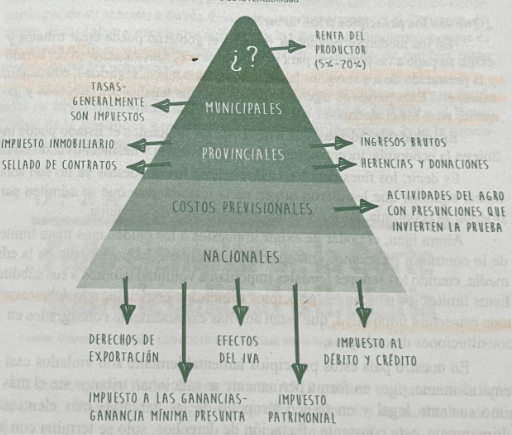
* Derechos de exportación o más comúnmente y mal llamadas "retenciones" (DEX).
* Impuesto a las ganancias (IG).
* Impuesto a los bienes personales o participación societaria en su caso (IBP).
* Impuesto al débito y crédito bancario, también llamado "impuesto al cheque"
* Impuesto al valor agregado (IVA).
* Impuesto al gas oíl.

**1.2. Provinciales.**

* Inmobiliario.
* Inmobiliario complementario también llamado "multipropietario".
* Ingresos Brutos (IIBB).
* Sellos.

**1.3. Municipales**

* Guías de tránsito de ganado.
* Tasa ambiental (en la provincia de Santa Fe).
* Tasa de seguridad e higiene.
* Tasa de servicios generales o "tasa vial".
* Impuesto a la transferencia de combustibles (ITC).



**2. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

**¿Qué son los principios tributarios?**

En los modernos estados de derecho el gobierno puede crear tributos y exigir su pago a las personas, para poder asegurar el funcionamiento del Estado y la prestación de los servicios básicos a los ciudadanos: seguridad, educación, salud, etc. Esos países se rigen por ordenamientos legales con derechos y garantías para los ciudadanos.

Es indudable, además, que a través de los impuestos el Estado puede influir en la economía, incentivando algunas actividades y desincentivando otras.

Es decir, los fines para los cuales existen los impuestos ya no son solamente aquellos que les dieron origen en la historia, sino que se admiten para orientar la economía, las actividades productivas y de servicios.

Ahora bien, el poder de exigir impuestos a los ciudadanos tiene límites, de lo contrario, estaríamos ante un Estado totalitario como sucedía en la edad media, cuando los señores feudales imponían a voluntad tributos a sus súbditos. Estos límites los marcan los principios tributarios esenciales que debe respetar toda estructura impositiva, que están además expresamente consagrados en las constituciones de cada país.

En nuestro país estos principios lamentablemente son violados casi sistemáticamente, pues en forma permanente se sancionan tributos sin el más mínimo sustento legal y en franco atropello de las garantías más elementales.

Últimamente, esta constante afectación de derechos, solo se termina con la intervención de los tribunales, con gran desgaste para todo el sistema.

**¿Cuáles son los principios tributarios?**

**2.1. Principio de legalidad**

Es el principio básico "no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca" y su objetivo es proteger el derecho de propiedad de los ciudadanos, porque los impuestos, en definitiva, son una restricción a ese derecho.

Pero no cualquier ley es suficiente para que ese tributo sea válido. Debe emanar del Poder Legislativo (Congreso Nacional, legislaturas provinciales y/o concejos deliberantes) según el caso. Así, hay determinados impuestos que solo pueden ser consagrados por el Congreso de la Nación (como los DEX), mientras que otros son propios de las legislaturas provinciales (como el impuesto inmobiliario).

Además, este principio significa que ni el Poder Ejecutivo ni los gobernadores o los intendentes pueden imponer un tributo. Los ciudadanos deben participar de su sanción a través de nuestros representantes en el Congreso. El origen de los tributos nacionales debe ser en la Cámara de Diputados, porque es allí donde están representados los ciudadanos (en el Senado, en cambio, están representadas las provincias).

El principio de legalidad tributaria se vulnera, cuando se delegan facultades en forma inconstitucional o por intentos por parte de ARCA o el Banco Central de la República Argentina (BCRA) de crear impuestos, bajo la pretensión de establecer meras regulaciones.

Es cierto que el Poder Ejecutivo o la ARCA pueden reglamentar la aplicación de los tributos, pero no pueden modificar aspectos estructurales de los mismos.

Un ejemplo paradigmático de violación del principio de legalidad es lo que sucedió con la Resolución 125/2008, que emanó del Poder Ejecutivo y provocó una reacción sin precedentes por parte del sector agropecuario.

Otro caso es el que afecta al sector agroindustrial. Se trata de la creación del RFOG, que es un verdadero registro sancionatorio y, por lo tanto, tiene un vicio de origen porque fue establecido mediante una Resolución de ARCA sin estar autorizada su delegación por la ley de procedimiento fiscal.

De la misma manera, por aplicación de este principio, las exenciones también deben ser impuestas por ley, atento que se trata de privilegios que deben ser aceptados por los representantes del pueblo.

Generalmente suelen ser a favor de determinadas personas o hechos concretos previstos en la norma legal, debiendo ser taxativas con una interpretación restrictiva.

Hay varias exenciones que se justifican en los incentivos fiscales con fines de política económica.

La exención es una técnica para atenuar la incidencia del impuesto, es un derecho a no pagar o hacerlo en menor medida.

**2.2. Principio de capacidad contributiva**

De acuerdo con este principio, los habitantes deben pagar tributos en la medida de su "aptitud económica". Es el principio que garantiza la justicia y razonabilidad de los tributos. Es claro, cada uno debe pagar en la medida en que pueda hacerlo.

Indudablemente, en el caso del agro, la presión impositiva global, hace que los tributos en general y muchos de ellos analizados en forma particular, excedan ampliamente cualquier parámetro de razonabilidad y sean insostenibles en el tiempo.

Esto tiene especial relevancia en el caso de los pequeños productores, que deben soportar un peso impositivo proporcional mayor que el resto, a pesar de no contar, en muchos casos, con la misma capacidad de pago.

En la práctica, la contracara de la violación del principio de capacidad contributiva es la confiscatoriedad. Es interesante saber que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fallado en contra de la confiscatoriedad y por lo tanto, este es un límite que ha sido defendido por la justicia. Trataremos la confiscatoriedad más adelante.

**2.3. Principio de generalidad**

Este principio garantiza que ninguna persona reciba beneficios extraordinarios o exenciones en forma arbitraria, o basados en privilegios de ningún tipo.

Nosotros entendemos que son objetables algunos impuestos provinciales, como es el caso del impuesto inmobiliario complementario o "multipropietario" en la provincia de Buenos Aires, en tanto está dirigido únicamente a una parte de la población en particular y violaría este principio de generalidad.

**2.4. Principio de igualdad**

"La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas", dice nuestra Constitución. Claro que este principio no debe interpretarse en un modo absoluto, pues no todas las situaciones son iguales, sino que se refiere a la igualdad de quienes se encuentren en una situación análoga.

En base a este principio, se admitió como válidos tributos que distinguían a propietarios de predios de diferente superficie o bien de predios rurales de los urbanos.

Nosotros creemos que este principio debería aplicarse en todos los niveles de gobierno. Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto Inmobiliario en las provincias o de las Tasas Viales municipales, no se podría gravar con la misma alícuota a cualquier hectárea, por el solo hecho de ser rural. Por el contrario, debería tomarse su verdadera aptitud productiva, para reflejar su verdadera capacidad contributiva.

**2.5. Principio de proporcionalidad**

De acuerdo con este principio, la imposición de tributos debe guardar relación o "proporción" con la capacidad contributiva de las personas.

En la Argentina, los DEX tienen una alícuota única y constante aplicada a los productos, sin considerar la capacidad contributiva particular de los obligados al pago. O sea, que se viola este principio, pues no se tienen en cuenta las distintas realidades de los productores, sino que todos pagan la misma tasa.

**2.6. Principio de no confiscatoriedad**

Muchas veces escuchamos decir que "la Corte Suprema no avala la confiscación" y es verdad, pero es necesario precisar algunos aspectos. De acuerdo con el fallo de la Corte, un tributo es confiscatorio cuando absorbe "una parte sustancial de la propiedad o de la renta". Lamentablemente no hay una definición exacta de qué es una "parte sustancial", sino que debe determinarse en cada caso concreto. Este principio busca proteger el derecho de propiedad.

Son diferentes los parámetros considerados para resolver causas judiciales, según se trate de impuestos sucesorios, patrimoniales o a la renta.

En el caso particular del agro hay numerosos tributos que, considerados en forma aislada, exceden este límite de no confiscatoriedad. Sin embargo, lo más preocupante es la creciente presión impositiva global que sufre el productor, que confisca una porción desmesurada de su capital y su renta. En muchos casos es consecuencia de la superposición de tributos que gravan situaciones prácticamente idénticas.

El impuesto inmobiliario complementario o "multipropietario vigente en la provincia de Buenos Aires, al gravar todos los inmuebles rurales que un contribuyente posee en dicho territorio, reviste características muy cercanas a un verdadero impuesto patrimonial lo que produce imposición duplicada de impuesto pudiendo ser confiscatorio. Por ende, desde nuestra visión resulta claramente objetable y un peligroso antecedente.

Un caso muy conocido es el relativo al impuesto a las ganancias en el que la tasa aplicada sobre la renta real en los años 2001 y 2002 fue superior al 60%, con lo cual la Corte Suprema declaró la existencia de confiscatoriedad.

En la actividad agropecuaria la presión tributaria global es superior al 80%, lo difícil es probarlo.

Aunque parezca obvio, es importante que sepamos que cada provincia o municipio puede imponer tributos solamente dentro de su territorio. Pero existen algunos intentos de parte de ciertas jurisdicciones de gravar situaciones fuera de sus límites territoriales. Es el caso de la provincia de Buenos Aires que como explicaremos más adelante, intenta gravar con el impuesto a la transmisión gratuita de bienes a los bienes de propiedad de las personas que se encuentren en otras jurisdicciones.

**3. ALGUNAS NOCIONES IMPOSITIVAS PRELIMINARES**

**¿Cuáles son las diferencias entre impuesto, tasa y contribución especial?**

Vamos a comenzar este apartado diciendo que tanto los impuestos, las tasas, como las contribuciones especiales son genéricamente "tributos". En este libro, para facilitar la lectura, muchas veces nos referiremos a tributos o impuestos en forma indistinta. Pero en este capítulo vamos a intentar diferenciarlos.

En la Argentina, los tributos son prestaciones en dinero que son sancionadas por una norma legal y deben ser pagados por los ciudadanos para satisfacer los fines fiscales y extrafiscales del Estado.

Dentro de los tributos existen tres especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Trataremos cada uno de ellos a continuación.

**3.1. Los impuestos**

Es el tributo por definición. En nuestro país, pueden ser sancionados por los tres niveles de gobierno (Nación, provincias y municipios). Sí, los pueblos también pueden tener y tienen sus propios impuestos locales, aunque en la práctica esto no sucede y los concejos deliberantes no sancionan impuestos. ¿Por qué? Porque de acuerdo con la ley de Coparticipación Federal, que explicaremos más adelante, estos impuestos locales no podrían gravar las mismas situaciones que los nacionales coparticipables. Entonces, como en nuestro país ya prácticamente no quedan situaciones sin gravar, los municipios sancionan tasas.

La característica esencial de la especie "impuestos" es que el Estado los puede cobrar y no deben tener necesariamente una relación directa con un servicio determinado. Es recomendable que no haya impuestos con destinos específicos, sino que la recaudación vaya al presupuesto general de la Nación. (Tal el caso, por ejemplo, del impuesto que fue creado para financiar el fondo de infraestructura hídrica y que grava ciertos combustibles).

**Pero ¿qué impuestos puede sancionar la Nación y cuáles las provincias?**

Para poder responder debemos recurrir a la clasificación entre impuestos directos e indirectos, pero obviaremos su descripción para no confundir al lector.

En todo caso, es claro que los impuestos aduaneros son exclusivos de la Nación. El caso más claro es el de los DEX. Luego, existen una serie de impuestos, como el IVA, que son naturalmente impuestos nacionales.

Sin embargo, un impuesto tan relevante como el IG no pertenece naturalmente a la Nación, sino que es propio de las provincias. ¿¡Cómo!? Así es. Tenemos que recordar que la República Argentina está conformada, antes que nada, por las provincias. Ellas, se reunieron y decidieron darle vida a la República y no al revés. Entonces, al sancionar la Constitución Nacional, en 1853, las provincias delegaron en la Nación ciertos poderes (como, por ejemplo, el de sancionar los derechos aduaneros), pero se reservaron todos los derechos y poderes no delegados expresamente. Por eso, son las provincias las que imponen legítimamente el IG. Lamentablemente, tiempo atrás, esto se desvirtuó y la Nación sancionó el IG de manera transitoria y nunca se eliminó.

Como resultado de esto, las provincias, que deberían tener la mayoría de los poderes tributarios, quedaron relegadas y perdieron gran parte de ese poder. Por eso, los principales impuestos provinciales gravan los bienes que se encuentran dentro de su territorio (por ejemplo, el impuesto inmobiliario) y solo algunos gravan la actividad económica en sí (como el IIBB).

Tal es así que, a mediados de la década de 1990, todas las provincias y la Nación se comprometieron, mediante un Pacto Federal, a eliminar gradualmente el IIBB sobre las actividades primarias. Más de veinte años después, no solo eso no ocurrió, sino que las alícuotas del IIBB para el campo subieron considerablemente en casi todas las provincias, salvo honrosas excepciones.

**3.2. Las tasas**

Comúnmente se cree que las tasas se pagan para solventar determinado servicio, pero esto no es tan así. Es cierto que, a diferencia de la especie impuestos, las tasas tienen una relación más estrecha con algún servicio en particular.

En realidad, las tasas están destinadas a financiar el presupuesto general del Estado que las sanciona. Será el Concejo Deliberante el que asigne la cantidad de dinero necesaria a cada uno de los servicios que prestará la municipalidad. ¿Cuándo? En la ordenanza fiscal e impositiva anual. O sea, el conjunto de las tasas municipales sirve para financiar el municipio y luego los concejales (representantes del pueblo) son quienes asignan cuánto se destinará a cada servicio en particular durante el año siguiente. Es decir que el monto total recaudado por una tasa no necesariamente tiene que guardar relación exacta con el costo del servicio que le da nombre.

Por lo tanto, destacamos dos aspectos de las tasas: deben tener cierta relación con el servicio que financian y, además, el Estado no puede dejar de prestar el servicio. O sea, los servicios por los que pagamos tasas son exigibles.

En definitiva, los productores saben que cuando reclaman por el mantenimiento de los caminos rurales, la municipalidad es la responsable de su cumplimiento ya que cobra la tasa red vial con ese destino.

**3.3. Contribuciones especiales**

Finalmente, existe un último tipo de tributo en nuestro país: la contribución especial.

Este tributo tiene su fundamento en la realización de una obra o actividad del Estado, que beneficia a un ciudadano o a un conjunto de ciudadanos. Por ejemplo, si la municipalidad va a abrir un nuevo camino que pasa por delante de ciertos campos, es lógico que parte de ese costo sea soportado por los propietarios que se beneficiarán de esa obra.

Ahora bien, es irrelevante que se produzca ese mayor valor al bien del contribuyente para que tengamos que pagar la contribución especial. O sea, en nuestro ejemplo, es indistinto si ese camino efectivamente elevó el valor del campo lindero. Recién cuando se haya terminado la obra, la municipalidad podrá cobrar una contribución especial por la obra.

En nuestro ejemplo, ¿quién debe hacerse cargo de la contribución: el propietario o el inmueble? El propietario. Esta aclaración es importante, porque una obra puede durar varios años. Entonces, si antes de la finalización de la obra ese inmueble se vende, podría cambiar el deudor ya que la obligación de pago nace al finalizarse la obra.

Otro caso interesante es el del tributo para la lucha contra las plagas rurales (cotorras, etc.). Algunos municipios lo consideran tasa, mientras que otros lo consideran contribución especial.

**4. ¿QUÉ SON LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN?**

En la operatoria económica de los productores agropecuarios, muchas veces deben "retener" o "percibir" impuestos. ¿Qué quiere decir esto?

Para facilitar las tareas de recaudación y de adelanto financiero, el Fisco recurre a figuras llamadas "agentes". "En criollo": son ciudadanos o empresas que por la posición que ocupan en una transacción económica tienen deberes de colaborar con el Fisco en el cobro de los impuestos. Lamentablemente, estas obligaciones son cada vez más frecuentes excediendo lo razonable y disponiendo sanciones desmedidas ante su incumplimiento.

Hay dos tipos de agentes: de percepción y de retención.

**¿Cuándo una persona se transforma en un "agente de percepción"?**

Un sujeto será agente de percepción cuando agregue un monto al precio de venta de sus productos que luego ingresará al Fisco. Esta obligación está dispuesta por normativa especial.

Como ejemplo se puede citar una importación de fertilizantes o agroquímicos. En estas operaciones, la propia Administración Nacional de Aduanas actuará como agente de percepción y entonces adicionará un monto de IVA, Ganancias e Ingresos Brutos a la liquidación final. Esas, son percepciones, que son como "adelantos" a cuenta del impuesto final.

**¿Cuándo una persona se transforma en un "agente de retención"?**

Esta figura se presenta cuando, por una determinada operación, pasa por nuestras manos dinero que no nos pertenece, sino que es del Fisco.

Cuando somos deudores de un contribuyente separamos del monto a pagar a un proveedor una parte que luego depositaremos al Fisco. Emitiremos entonces un certificado para que pueda computarlo como pago a cuenta del impuesto final.

Por ejemplo, en un contrato de arrendamiento de campo, la empresa que arrienda, al pagar el alquiler al dueño debe "retener" un porcentaje a cuenta del IG. Es claro que el verdadero contribuyente es el propietario del campo, pero quien arrienda tiene el deber de detraer ese monto de cada pago, para ingresarlo al fisco. El arrendatario es, entonces, agente de retención.

**5. LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS**

Al comienzo de este capítulo ya adelantamos que la Argentina está organizada como un país federal. Esto quiere decir que existen diferentes niveles de gobierno: el nacional, el provincial y el municipal. A su vez, cada uno de esos niveles de gobierno puede sancionar sus propios impuestos.

De allí surge la necesidad de ordenar la recaudación y así saber qué porcentaje corresponde a cada jurisdicción.

Entonces, la Nación tiene poder para sancionar ciertos tributos en forma exclusiva (como los aduaneros), pero también puede sancionar algunos tributos que le son concurrentes con las provincias, o bien que éstas le delegaron.

Un ejemplo de delegación de las provincias a la Nación es el IG. Si bien la Nación lo legisló y lo cobra, este impuesto corresponde en realidad a las provincias de manera originaria. Por eso, la Nación luego de percibirlo, debe redistribuirlo a las provincias. Esta es la función que debe cumplir un régimen de coparticipación de impuestos.

Existen dos sistemas de Coparticipación Federal: el de la separación en la fuente y el mixto.

Nuestra Constitución Nacional original previó el sistema de separación en la fuente. Es decir, ciertos impuestos correspondían a las provincias mientras que otros a la Nación exclusivamente. Solo por razones específicas y en forma temporaria, la Nación podía tener facultades concurrentes con las provincias sobre ciertos impuestos (otra vez, volvemos al caso del IG, que comenzó siendo un impuesto nacional transitorio).

La ventaja de este sistema es que cada jurisdicción sabía qué impuestos le pertenecen y los cobraba en forma directa. La desventaja, es que a veces los gobiernos locales no estaban en condiciones de llevar adelante esta tarea, por falta de estructura administrativa, y la recaudación la recibía el Gobierno Nacional.

Luego, con el correr de los tiempos, esta metodología comenzó a desvirtuarse. Los impuestos provinciales comenzaron a ser legislados y percibidos por la Nación, primero, en forma transitoria, hasta que finalmente quedaron firmes en cabeza del gobierno federal. Como consecuencia de esto, las provincias empezaron a ver cómo sus ingresos genuinos se caían y la plata que les ingresaba por los impuestos que les habían quedado ya no les alcanzaba para cubrir las necesidades provinciales. Entonces, a la par de empezar a sancionar impuestos de todo tipo, reclamaron a la Nación que al menos parte de lo recaudado se redistribuyera.

Es así como nacieron en la Argentina las primeras legislaciones de coparticipación federal de impuestos, hasta que finalmente la reforma de la Constitución Nacional de 1994 consagró este sistema, llamado mixto, con rango constitucional.

En la práctica, hoy nos seguimos rigiendo por una ley del año 1988 y las provincias ni siquiera reciben el mínimo de la coparticipación previsto. Si bien la Constitución de 1994 obliga a sancionar una nueva ley de coparticipación, veinte años después, todavía no se dio cumplimiento.

Así el sistema tributario se deformó y las provincias siguen disponiendo los impuestos más insólitos con el afán de no desfinanciarse.

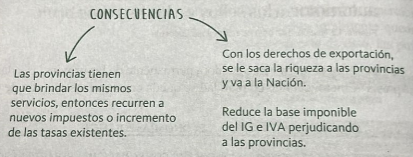
La Nación se convirtió en acreedora permanente de las provincias, a las cuales les "presta" dinero, cuando en realidad se queda con recursos que son de ellas.

Internamente, además, muchas provincias organizaron sus propios sistemas de coparticipación de impuestos, entre el gobierno provincial y los municipios.

**Entonces, ¿cómo es nuestro sistema de coparticipación vigente?**

Por empezar vamos a decir que de "sistema" tiene poco y nada.

La coparticipación de impuestos entre la Nación y las provincias está prevista en una ley fundamental del año 1988, pero complementada por un sinnúmero de leyes que hacen muy difícil desentrañar la maraña normativa que la regula.



La ley dice que todo lo recaudado por la Nación por impuestos coparticipables se divide con las provincias en una primera porción. Esta es la "coparticipación primaria". En ese reparto, el 42,34% le corresponde a la Nación y el 56,66% a las provincias. Además, un 1 % a financiar los "Aportes del Tesoro Nacional" (ATN), que son fondos que usa la Nación para ayudar a las provincias.

Entonces, ¿cuánto corresponde a cada provincia? Esta es la "coparticipación secundaria". Excede el objetivo de este libro estudiar cómo se determinó ese porcentaje, pero en definitiva lo que se busca es guardar una proporción entre lo que aporta cada provincia y sus necesidades con lo que recibe por coparticipación.

Hasta aquí, las provincias parecen llevarse la mayor tajada. Pero, aquí viene la trampa: muchos impuestos, al ser sancionados, fueron excluidos de la coparticipación. Estas son las leyes que modifican el sistema y, en la práctica, implican que la ley de coparticipación sea hoy por hoy una utopía.

De hecho, según la ley, las provincias en conjunto no pueden recibir menos del 34% de los fondos coparticipables. Pero ¿no es que deben recibir el 56,66 %? No. Por obra de estas leyes especiales, la masa total coparticipable se fue reduciendo a solo algunos impuestos. De hecho, frecuentemente reciben, en conjunto, menos del 34% que es el piso legal.

Vale comentar que los DEX, si bien son impuestos aduaneros, representan una estafa a las provincias. ¿Por qué? Porque al ser impuestos no coparticipables por disposición propia de la Constitución Nacional, la Nación los cobra y reduce la base de los principales impuestos distribuibles como son IVA y ganancias, perjudicando a las provincias.

Es cierto que las urgencias políticas obligaron al Estado Nacional a crear el Fondo Federal Solidario, por el cual redistribuye a las provincias el 30% de los DEX a la soja y sus subproductos. Pero esto no es una verdadera coparticipación, sino un simple decreto "dadivoso" que puede ser eliminado fácilmente. Además, no van a las arcas provinciales generales, sino que esos fondos están direccionados a fines específicos.

**6. REFLEXIONES FINALES**

En definitiva, resulta insostenible seguir con el sistema actual de coparticipación, que ha sido desvirtuado totalmente por la política, degenerando absolutamente la tributación en nuestro país y relegando el desarrollo del interior del país en pos de un Estado Nacional todopoderoso.

Por las razones expuestas, el debate y la sanción de una nueva ley de coparticipación es una de las tareas más importantes que nuestra democracia tiene aún pendientes.

**CAPÍTULO VI**

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

**1. UN POCO DE HISTORIA**

Este impuesto entra en la categoría de aquellos que afectan a los consumos. Está dirigido a ser soportado por los consumidores, a pesar de lo regresivo que ello resulta. Para los agentes económicos que operan en la cadena de producción y comercialización el IVA debería ser neutro, tanto financiera como económicamente y sin embargo, en la Argentina, esto está lejos de ser así.

La gran crítica al IVA es la regresividad que produce al afectar en mayor medida a los ciudadanos de menores recursos. ¿Por qué? Porque esta franja de la población consume todos sus ingresos para poder vivir.

En el caso del campo, aunque es una verdad de Perogrullo, muchas veces la formalidad y complejidad de este tributo genera perjuicios e incertidumbres a los productores de bienes primarios.

En la Argentina, el IVA nació en 1975; tiene antecedentes de aplicación en varios países de Europa desde 1919. En EEUU este impuesto no existe ya que el tax se aplica en el comercio a los adquirentes de bienes en general, con un porcentaje sobre el precio de venta al público.

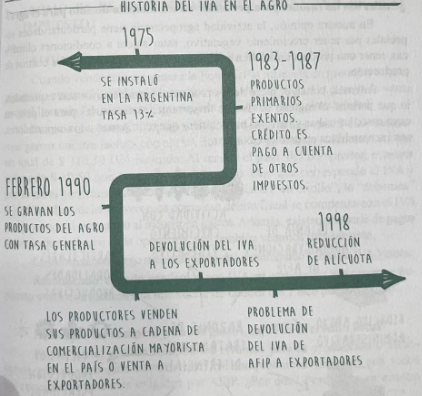
En la Argentina, inicialmente muchos bienes estaban exentos (entre ellos, la producción primaria) y solo alcanzaba a algunos servicios. La tasa general del impuesto comenzó con el 13 % y la alícuota creció al 16 % para finalizar en el 21 % actual.

La producción agropecuaria fue recibiendo diferentes tratamientos frente a este tributo. Si bien, en nuestro país el IVA se estableció en 1975, en sus inicios todos los bienes obtenidos de la tierra y vendidos en su estado natural estaban exentos. A pesar de esta exención, el IVA no era neutro para el campo, porque durante ocho años -hasta 1983- los créditos fiscales de IVA detallados en las facturas de gastos y compras, eran registrados como pérdidas, debido a la imposibilidad de su recupero. En la práctica, eran un costo adicional para los productores. Para solucionar esta situación, se modificó la ley con el objeto de permitir que los créditos fiscales pudieran ser aplicados a otros impuestos a los fines de neutralizar el efecto perjudicial. Así se trató la aplicación del IVA en la actividad agropecuaria hasta 1987, cuando derogaron la normativa sin explicación alguna, y a partir de 1990 todos los productos extraídos de la tierra fueron alcanzados por el IVA.

La ley de IVA ha instalado un régimen especial para los exportadores. Estos sujetos tramitan la devolución de los créditos fiscales por las adquisiciones realizadas a los productores. Sin embargo, hay una demora excesiva en cumplir la devolución por parte del Fisco, amén de no existir retribución alguna por el uso de esos fondos por parte del Estado.

Este problema de los retrasos permanentes en la devolución del IVA a los exportadores, llevó a la reducción de la tasa del IVA y aquí aparecieron fuertes distorsiones para los productores. ¿ Y por qué? Porque el agro exporta la mayor parte de su producción y el exportador recibe la devolución de todo el IVA. El costo de este proceso, al gravar la actividad primaria vendida en su estado natural, es enorme y el rédito de la recaudación es casi nulo.

Solo le queda al Estado el monto del IVA de los productos que se venden en el mercado interno, incrementando así -de forma totalmente irracional- los precios de los alimentos indispensables consumidos por los estratos de menores ingresos.



Veamos porqué se dan estas distorsiones al gravar la actividad agropecuaria con el IVA:

• existen dificultades para trasladar el impuesto a los precios, pues tienen cotización trasparente y están sujetos a las contingencias climáticas y a las cotizaciones de los mercados externos;

• aparecen costos financieros por atrasos en el cobro de venta de sus bienes, debiendo el vendedor (el productor) afrontar el pago del impuesto al Fisco en forma previa y

• se aplica alícuotas reducidas a la venta de bienes obtenidos por el agro y se aplica tasa general para los bienes y servicios adquiridos. Este descalce produce saldos a favor que perjudican al productor eliminando la neutralidad que debe tener este impuesto.

**¿Cuáles son las razones para pretender un tratamiento distinto para el agro?**

En nuestra opinión, la actividad agropecuaria tiene particularidades especiales por tener crecimiento vegetativo, estar sujeta a condiciones climáticas, tener una producción cíclica y administraciones alejadas de los centros de producción.

Además, la mayor parte de los productos agropecuarios son exportados, lo que permite el ingreso de divisas importantes y necesarias para el país, en cuyo caso, las trabas y barreras burocráticas que se imponen a los exportadores, son inentendibles en este este contexto.



No pretendemos que existan concesiones y beneficios para la actividad, sino simplemente que el tratamiento esté motivado en sus características propias. Este tributo debe ser neutral en esta etapa económica.

**2. ¿CÓMO ES EL FUNCIONAMIENTO OPERATIVO DE ESTE IMPUESTO?**

**El IVA en las ventas, ¿qué es el débito fiscal?**

Cuando vendemos, se genera la liquidación primaria de granos o el consignatario emite el líquido producto por venta de hacienda. En el acto de venta nace el llamado "débito fiscal" que queda registrado en la contabilidad.

Veamos un ejemplo simplificado: si vendemos granos por $ 100, deberemos gravar nuestra factura con el IVA del 10,5 %. Entonces, la factura será por un total de $ 110,50 IVA incluido. Al recibir el pago del comprador, estamos cobrando $ 10,50 que no son parte del precio, sino que corresponde al IVA y por lo tanto generamos un débito a favor del Fisco ("en criollo", le "debemos"$ 10,50). Más adelante, veremos cómo ese débito fiscal se compensa con el IVA que pagamos al comprar o al incurrir en gastos. Además, existen una serie de pagos a cuenta que influyen en la operatoria, que también veremos más adelante.

La información surge mensualmente del denominado Libro de IVA Ventas.

Resumiendo, cuando vendemos con IVA, el comprador nos paga ese impuesto y nos convertimos en una suerte de deudor del Fisco por ese monto.

**El IVA en las compras y en los gastos, ¿qué es el crédito fiscal?**

Por su parte, cuando compramos insumos para la producción o afrontamos gastos, debemos advertir que los comprobantes cumplan con todos los requisitos esenciales exigidos por AFIP. ¿Por qué? Porque va en nuestro beneficio.

Aquí, inversamente a lo que pasa cuando vendemos algo, estamos pagando el monto del IVA a nuestro proveedor. Entonces, generamos el denominado "crédito fiscal". "En criollo", nos transformamos en "acreedores" del Fisco, por el monto de IVA que nuestro proveedor carga en la factura. Por ejemplo, si pagamos a un proveedor de servicios por $ 100, éste nos cargará $ 21 de IVA (pues las compras están gravadas al 21 %). Entonces, del total de $ 121 de la factura, $ 100 corresponderán al precio y los restantes $ 21 al IVA. Este será el monto de nuestro crédito fiscal.

Para que posteriormente pueda tomarse ese crédito fiscal, es indispensable probar la vinculación del gasto o la compra realizada con la actividad agropecuaria gravada, para tener derecho al cómputo de su crédito a nuestro favor.

La aplicación de la tasa debe ser siempre correcta, pues el Fisco está facultado para impedir la asignación del crédito computado en exceso de aquella operación que nos han facturado.

**El registro de los comprobantes, ¿debe hacerse en libros rubricados?**

Las sociedades, al llevar obligatoriamente libros rubricados, solo deben formalizar ante el Registro Público de Comercio los libros de IVA, salvo que lleven un detalle pormenorizado de asientos contables en el libro "Diario". Si el productor desarrolla la actividad en forma personal, no resulta necesaria ninguna rúbrica.

**¿Qué datos y condiciones es conveniente verificar en los comprobantes que generan créditos de IVA?**

Entre los datos a verificar están: la formalidad de la numeración preimpresa de la factura, el detalle del concepto de la compra o pago, datos del impresor de la factura, CUIT y, además, que el monto de IVA haya sido correctamente determinado en función de la alícuota vigente para esa operación.

Al momento de su pago y/o recepción debe contemplarse:

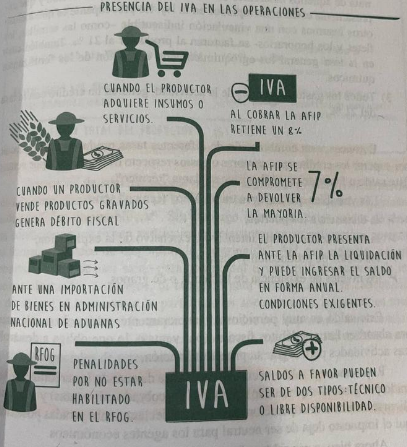
•que se cumpla con la ley anti evasión, abonando con cheque para acreditar en cuenta, transferencia o tarjeta de crédito/débito, y

• que se verifique su autenticidad en la base APOC de la ARCA, sobre facturas apócrifas.

Cuando se registran estos documentos en el sistema contable utilizado, se emite automáticamente el denominado "Subdiario de IVA Compras".

**Entonces, ¿se pueden compensar mis créditos y débitos fiscales?**

Sí, pero para ello tenemos que tener estos comprobantes, que nos permiten aplicar créditos fiscales a nuestro favor, de modo de equilibrar la cuenta de lo adeudado a la ARCA por las ventas realizadas en el período.



Es frecuente que el contribuyente sufra percepciones (o adelantos de IVA) por la compra de insumos a empresas.

Es importante destacar que, si alguno de sus proveedores es un sujeto registrado como monotributista, no habrá crédito de IVA alguno en esta operación, siendo conveniente realizar un análisis del costo real de la adquisición.

**¿Es posible que surjan saldos a favor de IVA del productor?**

Sí, y surgen por varios motivos, entre ellos el más importante es que la actividad agropecuaria está gravada con diferentes alícuotas de IVA. Veamos.

1) Las ventas de granos y hacienda están gravados con la tasa del 10,5%.

2) Algunos créditos fiscales del contribuyente son del 10,5 %, pero solo se trata de aquellos inherentes en forma directa con la producción y que expresamente estén contemplados en la ley. Lo preocupante es que incluso otros insumos con una vinculación indiscutible -como las semillas, los fletes y los honorarios- se facturan al productor al 21 %. También caen en la tasa general los agroquímicos con excepción de los fertilizantes químicos.

3) Todos los gastos generales de la actividad generan un crédito con la tasa del 21 %.

Entonces, esta combinación de diferentes tasas produce saldo a favor, por superar los créditos por compras o gastos respecto de los débitos por ventas.

Este saldo a favor del contribuyente se llama "técnico".

Las variables que influyen en el saldo "técnico" son:

> la distancia a los puertos,

> la forma del desarrollo intensivo o extensivo de la explotación,

> los ciclos de producción y venta y

> los niveles de existencia de hacienda o de granos.

Este saldo es muy pernicioso financieramente, pues solo puede usarse para absorber futuros débitos fiscales (por ventas), lo que obliga a desarrollar otras actividades para lograr su pronta utilización.

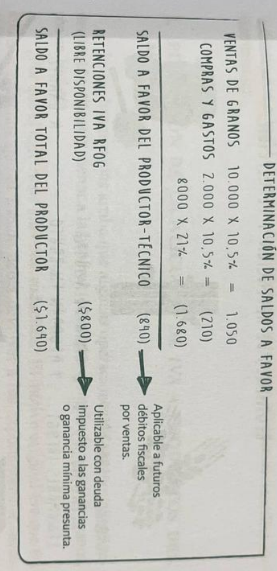
Repasando: el saldo "técnico" de IVA, se da cuando los créditos (IVA generado por gastos) superan a los débitos (IVA cobrado por ventas) y solo puede utilizarse contra otras operaciones de IVA en declaraciones juradas posteriores. Aquí el impuesto deja de ser neutral para los agentes económicos.

Ahora bien, a ese saldo a favor se le agregan los pagos a cuenta que está ligado a cumplir el productor. Por ejemplo:

1) los adelantos cobrados en aduana al momento de una importación de insumos agropecuarios,

2) las retenciones de IVA aplicadas cuando se venden granos Y

3) los adelantos obligados de IVA, que nos aplican los proveedores (percepciones) que son grandes contribuyentes de ARCA.



Este cóctel de adelantos como pagos a cuenta del impuesto final producen una acumulación de otro tipo de saldos a favor de IVA que son los llamados saldos de "libre disponibilidad". Sin embargo, lejos están estos saldos de tener esa condición, pues tienen restricciones relevantes en su aplicación, nosotros los llamados "saldos de disponibilidad restringida". Así, por ejemplo, no está permitido el uso de este saldo para compensar deudas por retenciones de impuestos efectuados a terceros, ni tampoco para ser aplicado a la cancelación de deuda por el impuesto a la participación societaria. La injusticia es total: no podemos usar saldos a favor para pagar todos los impuestos, aun cuando el acreedor sea el mismo (ARCA). A esto se agrega que varias actividades tienen regímenes especiales de retención y percepción de IVA.



Advertimos que el régimen de exclusión no tiene aplicación para los productores del SISA, lo que significa que no se pueden evitar las retenciones de IVA bajo ningún concepto.

Repasando: los saldos de libre disponibilidad son los que se generan por pagos a cuenta del IVA final y, si bien pueden ser utilizados para cancelar otros impuestos mediante compensación o solicitar su transferencia a terceros o devolución a la ARCA , estas dos últimas vías no son rápidas ni sencillas de instrumentar.

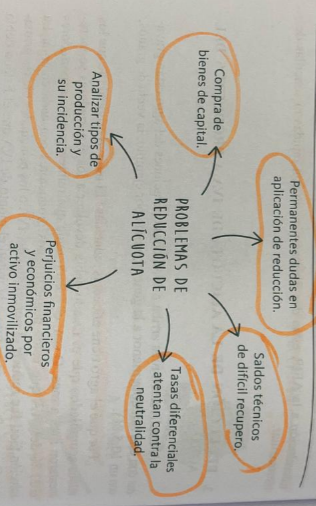
**3. REDUCCIÓN DE LA ALÍCUOTA DE IVA A PRODUCTOS DEL AGRO**

Ya explicamos más arriba que algunas operaciones del agro están gravadas con una alícuota menor a la general (como, por ejemplo, la venta de granos, con un 10,5 %).

¿Por qué el agro tiene alícuotas reducidas? El motivo original fue que los saldos acumulados que el Estado debía devolver a los exportadores se incrementaron mes a mes. O sea, el Estado tenía que reintegrar a los exportadores el 21 % del IVA que éstos pagaban a los productores con cada compra. La solución fácil fue reducir el porcentual del IVA a los principales bienes primarios. De esta forma, se redujo a la mitad el monto de IVA que el Estado debía devolver a los exportadores.

Pero el problema no se resolvió, sino que se trasladó al productor. Ello, porque como explicamos más arriba, con esta diferencia de alícuotas, muchas veces el productor acumula saldos a favor, cuya única solución es desarrollar otras actividades alcanzadas a la alícuota general para absorber los créditos por las compras. Un despropósito.

A todo esto, se suman las diversas e intrincadas opiniones del Fisco, que generan una incertidumbre constante y el riesgo de futuros cuestionamientos. Las dudas abundan.



**¿Cuáles son los bienes y servicios gravados con alícuota reducida?**

Los principales productos y servicios agropecuarios gravados a tasa reducida son las ventas, locaciones e importaciones referidas a los siguientes bienes:

> animales vivos de las especies de ganados bovino, ovino, camélidos y caprinos,

> carnes y despojos comestibles de los animales mencionados, frescos, refrigerados o congelados que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un elaborado del producto,

> frutas, legumbres y hortalizas frescas, refrigeradas o congeladas,

> miel de abejas a granel,

> granos cereales y oleaginosos -excluido arroz- y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas) y

> las importaciones definitivas de cuero bovino, fresco o saldo, seco, encalado, piqueteado o conservado de otro modo, pero sin curtir.

Y también las siguientes obras y locaciones, vinculadas a la obtención de los bienes antes citados:

> labores culturales (preparación, roturación, etc., del suelo),

> siembra y/o plantación,

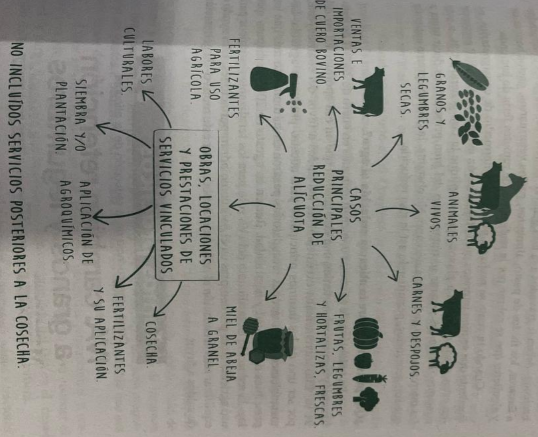
> aplicación de agroquímicos y fertilizantes y

> cosecha.

Además, también corresponde la tasa reducida para:

> ciertos bienes de capital y

> fertilizantes químicos de uso agrícola.



Los gastos, comisiones, almacenaje y otros servicios liquidados como consecuencia de la compraventa de granos o hacienda también resultan indirectamente alcanzados por la tasa reducida. En definitiva, el tratamiento de la operación principal en el IVA arrastra a los servicios accesorios que se prestan en forma directa con motivo de esta.

No obstante, el ARCA entiende que todos los gastos afrontados por el consignatario -que son trasladados para su reintegro por parte de los vendedores de hacienda- deben ir gravados a la tasa general. Entre ellos, los fletes contratados a terceros, los fardos de pasto, alimentos, gastos veterinarios, gastos bancarios y alquileres que se cobran por la realización de remates feria de hacienda.

Cuando la venta se realiza a plazo, por intermedio de consignatarios, es frecuente que se fijen intereses por la financiación del precio. El ARCA pretende -en estos casos de venta a plazos- que se aplique la tasa general 21 %, a este concepto. Exige así separar su tratamiento del bien principal, es decir toma a los intereses como un hecho autónomo. No obstante, la Corte Suprema entiende que son accesorios, permitiendo así la tasa reducida.

**¿Qué pensamos sobre la alícuota reducida al agro?**

La reducción de alícuotas comenzó a aplicarse en enero de 2003. Los fertilizantes y agroquímicos tenían una tasa general que en esa oportunidad era del 21 %. Ello incrementaba excesivamente los saldos a favor del contribuyente, por ser uno de los insumos principales para nuestro productor agrícola. Lamentablemente, las razones recaudatorias pesaron en su momento más que los principios de equidad y neutralidad. Recién en agosto de 2005 se dispuso -por ley- la reducción de la alícuota del IVA solo para los fertilizantes químicos para uso agrícola tanto por compras en el país como por importaciones. Ello ayudó a equilibrar más la ecuación al reducirse un poco -por este motivo- la generación de saldos a favor.

Los inconvenientes y perjuicios generados por la reducción de alícuota de IVA son variados y preocupantes. Al ser parcial el tratamiento de alícuota reducida -por alcanzar solo determinados bienes de la producción agropecuaria y algunos de los servicios y locaciones- daña en los hechos la economía del productor al acumular saldos a favor de difícil o imposible recupero.

Las interpretaciones del Fisco generan otro problema, que son las discusiones entre el ente recaudatorio y los contribuyentes respecto del tratamiento que corresponde dar a algunos bienes o servicios.

Como si fuera poco, la alícuota reducida está presentada como si fuera un beneficio para el productor, cuando en realidad es un perjuicio sensible, ante la acumulación constante de saldos a favor del contribuyente de difícil o imposible recuperación en el tiempo. La consecuencia es que los productores tienen un activo inmovilizado (IVA) a la espera del débito que lo absorba, que lo afecta financieramente porque ni siquiera se permite su actualización por inflación y de no ser absorbidos en el futuro, la consecuencia es económica y definitiva.

Cuando se discutió en el Congreso la reducción de alícuota, se intentó justificar la medida diciendo que la alícuota general era "un aliciente a la ejecución de maniobras fraudulentas, que provocaría que los exportadores recuperasen un impuesto que, muchas veces, no había ingresado a las arcas fiscales." Es decir, que para intentar solucionar un problema de fiscalización de una determinada operatoria, se terminan creando otros.

Para eliminar el daño toda la cadena que conforma la actividad productiva agropecuaria debería estar alcanzada por la reducción de la tasa. De esta forma todos los insumos, compras y servicios contratados por el productor agropecuario, estarían gravados a la misma alícuota diferencial inferior. Así, se cumpliría con la premisa básica del IVA de ser un impuesto neutral.

Hoy, quienes desarrollen una producción de tipo intensiva de ganadería de invernada, engorde a corral, producción frutícola, hortícola, tabaco, caña de azúcar y otras, se ven más afectados, pues es mayor la utilización de insumos por hectárea. En cambio, para quienes su producción signifique una baja proporción de gastos e insumos -por ser una actividad extensiva- es probable que sus problemas del denominado "saldo técnico" sea menos grave.

Debe analizarse siempre qué intensidad tienen las producciones y realizar una proyección de operaciones futuras. De esa forma se logra conocer el nivel de carga financiera que implica el monto acumulado del IVA en el desarrollo de la actividad agropecuaria, y cuánto capital de trabajo absorberá.

Si bien la adquisición de bienes de capital, como maquinarias y tractores, poseen una alícuota reducida al 10,5 %, el efecto que se produce al incrementar los créditos de IVA es manifiesto. Ello a pesar de que existe una norma que permite tramitar la devolución especial del IVA generado por estas operaciones en ciertas condiciones.

**¿Cuáles son las particularidades en el IVA de algunas operaciones?**

Las especiales características que tiene el agro, fueron contempladas parcialmente por la ley de IVA, que amortigua el resultado de este impuesto.

**4. CANJE**

Son frecuentes en este ámbito, las operaciones de canje entre los productos primarios y bienes como agroquímicos, fertilizantes, maquinarias u otros. Resulta obligatorio para ser acreedores de los beneficios de la ley de IVA, que en primera instancia se entreguen los bienes del productor agropecuario.

De esta forma podemos lograr las siguientes ventajas:

> el crédito fiscal de IVA a facturar por el proveedor se producirá recién en el momento de la entrega del bien primario. Es que es en este momento cuando se perfeccionará la operación y por tanto se compensará con el crédito de IVA por la recepción del insumo, bien o servicio recibido en canje;

> la ley anti-evasión, referida a los pagos bancarizados, no se aplica ante la inexistencia de flujo de fondos en esta operación y

> tampoco habrá retenciones de IVA, dado que no existe flujo de fondos para su aplicación, debiendo indicarse en el software de liquidación del ARCA.

**5. OTRAS OPERACIONES ALCANZADAS POR IVA**

**La dación en pago ¿qué es?**

Se trata de la cancelación con producto de una obligación que originalmente se había pactado en dinero, como puede ser un arrendamiento o un servicio rural pendiente de pago. Para el cumplimiento de la obligación asumida se entregan productos primarios u otros que no lo son y que fueron adquiridos a terceros.

Este caso es más restringido que el canje, porque no hay un diferimiento en el IVA, pero sí son válidas las ventajas vinculadas con la inexistencia de flujo de fondos.

**Las operaciones con precio a fijar**

Cuando se entregan bienes primarios y la fijación del precio tiene lugar en un momento futuro, la ley permite un diferimiento del IVA hasta aquel período mensual en que se cerró la operación. Sin embargo, el ARCA solo reconoce esta posibilidad cuando fue imposible fijar el precio, negando la posibilidad de este régimen cuando resulta ser una decisión propia del productor.

**Los consignatarios**

La intervención de consignatarios en las operaciones con productos primarios conduce a particulares consideraciones de la ley. Existen presunciones que tienen por comprador y vendedor al mismo tiempo a estos sujetos, a los fines de registrar las operaciones bajo la forma de líquido producto. En estos casos, la alícuota de IVA por retribución del servicio quedará alcanzada por la tasa que rige para los bienes que se comercializan. La alícuota será entonces del 10,5 %.

**Los comisionistas**

Cuando los comisionistas emiten en forma separada una factura por sus servicios, estos quedan alcanzados por la tasa general del 21 %.

**Las sementeras**

Son las plantas crecidas que aún están sin cosechar, es decir "en pie" los casos en que se venda la cementera de algún cultivo, estará alcanzada por el IVA a la tasa del 21 %, aun cuando se transfiera junto con la titularidad de la tierra rural.

**6. OPCIÓN DE PAGO ANUAL PARA PRODUCTORES AGROPECUARIOS**

La legislación actual le otorga una franquicia al productor agropecuario que consiste en el pago anual del IVA. El esquema tiene fundamento en las características propias de la actividad primaria, como es la estrecha relación de los ciclos productivos ligados a la naturaleza que condiciona los flujos de efectivo. A primera vista parece ser un beneficio, pero no es tal y depende del análisis de cada caso en particular.

**¿En qué consiste la opción de pago anual?**

Se trata de una excepción al régimen de pago mensual del IVA que tienen los contribuyentes.

Los productores que usan este mecanismo realizan el pago en forma conjunta de todas las declaraciones juradas del año que arrojaron saldo a favor del Fisco. Para tal propósito, las personas físicas deben tomar la fecha de vencimiento del período mensual correspondiente a la fecha de cierre de ejercicio para sociedades o diciembre de cada año. En dicha oportunidad se suman todas aquellas posiciones mensuales con deuda y se abonan sin la inclusión de ningún tipo de interés resarcitorio.

Un saldo a favor de libre disponibilidad (compuesto por retenciones y percepciones sufridas) podrá utilizarse para cancelar los meses con saldo a favor del ARCA. El mecanismo es de compensación, mediante la clave fiscal en la web del organismo recaudador.

En resumen, la opción es de pago (financiera) y no de liquidación anual -lo que resultaría a todas luces un beneficio para un sector económico especial como es el agro- pues si sumáramos algebraicamente todos los débitos y créditos fiscales del año, como las retenciones y percepciones, obtendríamos un resultado financiero muy diferente en la liquidación del impuesto y más favorables para el contribuyente.

**En caso de no realizar otras actividades, ¿puedo hacer uso de la opción?**

Aquí radica uno de los requisitos más importantes de la opción de pago anual del impuesto. La respuesta a la pregunta es no. Para hacer uso de la opción, el productor agropecuario debe llevar a cabo la explotación primaria en forma exclusiva y no puede hacerlo si desarrolla otras actividades, aun cuando fueran secundarias.

No obstante, el Fisco ha opinado que el régimen especial de pago si podrá utilizarse cuando el sujeto además se desempeñe tanto en relación de dependencia o ejerza su función de director de sociedades. Igual tratamiento recibió el hecho de ser integrante de una sociedad de hecho.

Desde ya que la venta de insumos no utilizados, el alquiler de maquinaria o la prestación de servicios en forma esporádica, pueden provocar la pérdida de la posibilidad de optar por el pago anual y la exigencia de intereses por parte del Fisco.

De esta forma arribamos a la conclusión que la opción de pago anual puede resultar una alternativa financiera a descartar por los riesgos que contiene. El pago mensual del impuesto libera de incertidumbres al productor que realiza operaciones comerciales no primarias en la explotación agropecuaria.

**7. ¿Qué es el SISA?**

El sistema de información simplificado agrícola tiene como objetivo la unificación de registros y regímenes informativos (SENASA – INASE –ARCA), la simplificación de los trámites y carga de datos (incluye migración de información preexistente en los diversos Organismos), la sistematización, calificación objetiva y el mantenimiento de la capacidad de control fiscal. Es un sistema que reemplaza a los anteriores registros y regímenes informativos vinculados a la actividad de producción y comercialización de granos y semillas en proceso de certificación (cereales y oleaginosas) y legumbres secas que se detallan a continuación:

* RFOG – Registro de Operadores de Granos (ARCA)
* PPGM – Padrón de Productores de Granos Monotributistas (ARCA)
* TIRE – Registro de Tierras Rurales (ARCA)
* RENSPA Agrícola (SENASA)
* Declaración Jurada de Siembra y Origen de Semillas" y "Declaración Jurada de Producción y Reserva de Semillas" (INASE)
* Régimen Informativo de Capacidad Productiva y Producción" - 1 DDJJ Existencias, 2 DDJJ Superficie, 2 DDJJ Producción- (ARCA)
* Declaración Jurada de Producción de Granos anual" (SENASA)

**Regímenes informativos reemplazados**

* "Declaración Jurada de Siembra y Origen de Semillas" y "Declaración Jurada de Producción y Reserva de Semillas" (INASE)
* "Régimen Informativo de Capacidad Productiva y Producción" - 1 DDJJ Existencias, 2 DDJJ Superficie, 2 DDJJ Producción- (ARCA)
* "Declaración Jurada de Producción de Granos anual" (SENASA)

**Inscripción**

La inscripción es obligatoria para los siguientes sujetos respecto de la producción y comercialización de granos y semillas en proceso de certificación -cereales y oleaginosas- y legumbres secas:

* Productores
* Operadores que intervengan en la cadena de comercialización
* Propietarios, copropietarios, usufructuarios y ocupantes -cualquiera fuera su título- y sus subcontratantes -cualquiera fuera su modalidad de contratación- de inmuebles rurales explotados situados en el país, en la medida en que en ellos se desarrolle la producción mencionada

Cuando los inmuebles rurales pertenezcan a sujetos residentes en el exterior, la obligación señalada estará a cargo de sus representantes en el país.

**¿Qué beneficios tiene?**

**Tabla

El contenido generado por IA puede ser incorrecto.**

**¿Cuáles son las categorías?**

* Productor
* Corredor
* Mercado de cereales a término
* Operador con planta: desmotador de algodón, exportador con planta, acopiador, otro
* Operador sin planta: comerciante de granos, exportador sin planta, otro
* Canjeador: arrendador, contratista rural, proveedor de insumos, servicios y bienes de capital, profesional, aplicador aéreo

**¿Qué son los “Estados” (sistema SCORING)?**

La conducta fiscal del contribuyente, evaluada a través de la ponderación de parámetros objetivos establecidos por esta Agencia y aquellos fijados por los demás organismos intervinientes según sus competencias, determinará la asignación de alguno de los estados que definen el nivel de riesgo. El estado asignado permitirá administrar beneficios fiscales conforme a la calificación obtenida y su consulta estará disponible en el servicio web “Sistema de Información Simplificado Agrícola – SISA”.

El sistema asignará un estado en función de tu conducta fiscal. Los incumplimientos impactarán negativamente en él provocando la aplicación de alícuotas de retención incrementadas.

ESTADO 1: Bajo riesgo. Estado asignado a los sujetos que permanezcan en ESTADO 2 por un plazo igual o mayor a 24 meses corridos y tengan categoría A en el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER).

Será condición necesaria para tener el ESTADO 1, haber permanecido ininterrumpidamente activo en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas (RFOG), y/o incluido en el Padrón de Productores de Granos - Monotributistas (PPGM) durante los 24 meses previos al inicio del “SISA”.

Con posterioridad al inicio, se tendrá en cuenta concomitantemente la situación en (RFOG), (PPGM) y “SISA” hasta la concurrencia de los 24 meses anteriores al análisis del “ESTADO”.

ESTADO 2: Mediano riesgo. Estado asignado a los sujetos que se encuentren dentro de los parámetros detallados en el Anexo II de la RG N° 4310/2018 para este ESTADO 2 y a los sujetos que inicien actividades objeto del “SISA” y realicen su primera inscripción en el mismo.

ESTADO 3: Alto riesgo. Estado asignado a los sujetos a los que se le detecten los incumplimientos detallados en el Anexo II de la RG N° 4310/2018 para este ESTADO 3.

Se considerará inactivos a quienes se les detecten los incumplimientos detallados en el Anexo II de la RG N° 4310/2018 para dicha situación o estando obligados no se encuentren incorporados en el “SISA”.

**Retenciones del IVA en la venta de granos. ¿Quién aplica las retenciones de IVA ante la venta de los granos y en qué momento se concretan?**

En la operatoria de granos, y en función del flujo de fondos, las retenciones las aplican los intermediarios y los compradores (exportador directo y molino harinero).

Bien fundado el escrito definiendo los derechos del contribuyente, prontamente se logran éxitos comprobados al concretarse la acreditación de los fondos que le pertenecen al productor. El hecho de la devolución no hace más que ratificar la ilegalidad de todo el sistema.

Imagen que contiene Texto

El contenido generado por IA puede ser incorrecto.

**CAPITULO VII**

**IMPUESTOS A LA EXPORTACIÓN, LAS MAL**

**LLAMADAS "RETENCIONES" (DEX)**

Todos recordamos el año 2008 por la protesta que generó la famosa resolución 125, que pretendió establecer alícuotas móviles para este impuesto, de acuerdo a la cotización internacional de los commodities.

**1. LOS DEX SON UN IMPUESTO**

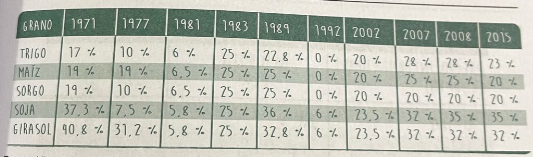
Las "retenciones", como se las conoce vulgarmente, son en realidad un verdadero impuesto (así lo reconoció la corte suprema de justicia). No es correcto llamarlas retenciones, pues constituyen un impuesto final, porque no se toman "a cuenta", como sería el caso de las verdaderas retenciones, sino que se paga el total fijado en cada venta.

En teoría, se trata de un impuesto a las exportaciones, y no a los productores agropecuarios. Sin embargo, la realidad indica que los productores que no exportan también sufren el descuento en el precio que reciben. O sea, que los demás actores de las cadenas de producción pagan los commodities a los productores agropecuarios descontándoles el valor y trasladándoles el impuesto.

Consecuentemente, es el productor primario quien termina financiando un tributo del cual, en principio, no era el destinatario. Por ese motivo, nosotros decimos que más que un impuesto a las exportaciones, este es un impuesto "a la producción".

**¿Desde cuándo existen los DEX en nuestro país?**

Los DEX tienen cierta tradición en nuestro país y existen desde 1967. A lo largo de la historia, hubo tres ocasiones que vale la pena destacar: en 1992, fueron reducidos a cero para casi todos los productos; luego, en 2002, tras la fuerte crisis y devaluación que sufrió nuestro país, fueron incrementadas de un promedio del 3,5 % a casi el 20%. Finalmente, en 2008, se intentó imponer un esquema de DEX móviles por resolución ministerial, acentuando aún más su tacha de inconstitucionalidad.



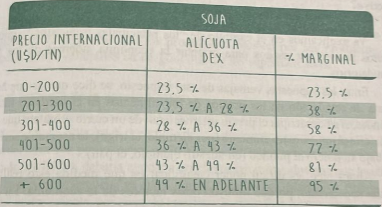
En general, estas alícuotas fueron modificadas por el poder ejecutivo nacional mediante el dictado de decretos o resoluciones, que no pasaban por el congreso nacional gracias a que éste le fue delegando poderes al poder ejecutivo. Entonces, los presidentes y ministros de turno fueron incrementando los DEX, según las necesidades económicas y el valor internacional de los commodities, lo que resta sustento legal a estas medidas impositivas.

**2. LA RESOLUCIÓN 125/2008: LOS DEX MÓVILES**

En este marco, en marzo de 2008 el ministerio de economía de la nación dictó la resolución 125/2008. La resolución establecía un sistema de retenciones móviles en virtud del cual la alícuota aplicable a cada producto (soja, trigo, girasol, etc.) variaba en forma automática de acuerdo a la cotización internacional de los commodities.

Como ejemplo, veamos cómo era esta tabla para soja y maíz:

Tabla, Carta

El contenido generado por IA puede ser incorrecto.

Luego de algunos meses de vigencia y tras el conflicto generalizado que se desató en todo el país, se intentó, sin éxito, sancionar el nuevo esquema en forma de ley. Entonces, el poder ejecutivo nacional no tuvo más remedio que dejar sin efecto la resolución 125/2008 y se retomó el esquema de DEX con alícuotas fijas.

**3. ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LOS DEX**

En primer lugar, cabe destacar que los DEX no son un invento argentino. Existen, aunque en mucha menor medida, en otros países.

**3.1. Como herramienta de regulación de los precios internos, ¿es efectiva?**

Ya explicamos en el capítulo de "los principales impuestos", que los tributos pueden ser usados para orientar la economía, además de los fines recaudatorios.

Entre las supuestas ventajas de este impuesto, se dice que es una herramienta de regulación de los precios de los alimentos en el mercado interno.

Entonces, si se desacopla el precio internacional de un cierto producto que sirve de materia prima para un alimento (por ejemplo, el trigo), lo esperable seria que éste baje su precio al público (en nuestro ejemplo, el pan).

Ahora bien, es difícil poder cuantificar en qué medida esto realmente termina sucediendo, porque influyen otros factores de la economía. En la Argentina, es claro que a pesar del 23 % de DEX que tiene el trigo, el precio del pan aumentó de manera considerable.

Además, con este argumento no se puede explicar cómo el producto agropecuario con la tasa más elevada de DEX es la soja, que prácticamente no se consume como alimento humano en nuestro país.

Desde este punto de vista, podemos decir que en nuestro país la política de los DEX fracasó.

Agreguemos que, para el caso de ciertos productos como el trigo y el maíz, la arbitrariedad en otorgar cupos de exportación también produce disminuciones en el precio que los productores reciben por sus productos, que tampoco se ven reflejados en las góndolas de los supermercados.

**Para el fomento de la agroindustria**

Otro argumento frecuente para defender los DEX es que, al bajar el precio de la materia prima, impulsa el desarrollo de la industria procesadora. Es decir, que el precio del maíz sea, por lo menos un 20% más bajo que el precio internacional (por efecto de los DEX), debería ayudar a que florezcan más industrias que lo utilicen como base para su negocio, ya que tendrían una ventaja competitiva. Podría ser el caso del sector avícola, por ejemplo (producción de pollos, huevo, etc.).

Sin embargo, salvo excepciones, este efecto tampoco parece haberse conseguido en nuestro país, probablemente por influencia de otros factores macro económicos y políticos.

Contrariamente a lo planeado, la aplicación de los DEX logro que muchos pequeños productores y agricultores familiares debieran salir del negocio o arrendar sus campos, ya que como consecuencia de la rebaja en los precios que reciben por sus productos por aplicación de los DEX, solo puedan seguir trabajando quienes posean mayor escala de producción. Por lo tanto, en la argentina, este nivel de DEX ha fomentado la concentración.

**3.2. Es un impuesto de fácil recaudación, pero un costo adicional para el productor**

Es evidente que, comparado con otros impuestos como el IG, los DEX son de muy fácil recaudación. ¿Por qué? Porque se aplican en forma directa sobre los ingresos de los contribuyentes, sin tomar en cuenta su estructura de costos, gastos y tampoco su resultado final (es decir, no importa si al final del proceso productivo, ese productor tuvo ganancias o pérdidas). Este impuesto perjudica particularmente a los productores alejados de los puertos, pues el costo flete es aún mayor para ellos.

En pocas palabras, el estado solo tiene que controlar que la producción se venda en blanco. Con eso, basta para cobrar las retenciones. No hay necesidad de controlar las DDJJ (como en el caso del IG), ni realizar inspecciones. Es algo similar a lo que ocurre con el IIBB. Esto explica en parte, el gran aumento de las obligaciones formales que deben cumplir los productores agropecuarios para estar al día con el Fisco.

Este efecto es especialmente pernicioso, pues el estado pasa a tener más Poderes que un socio: solo participa de las ganancias, pero nunca deja de percibir cuando existen pérdidas. Es

decir, los DEX son un costo más en la estructura de producción. Además, en caso de pérdidas. no pueden compensarse con las ganancias de los años subsiguientes, como si permite el IG.

Por este motivo, en el capítulo de propuestas, sostenemos que el IG deberá ser el impuesto fundamental en un sistema tributario equitativo.

**3.3. Es una forma del estado de captar rentas extraordinarias**

Este argumento, tan utilizado por estos años, también es falaz porque el estado podría captar todas las rentas (las ordinarias y las mal llamadas extraordinarias) a través del IG.

**3.4. Los DEX no desalientan el monocultivo**

La argentina es un claro ejemplo de que los DEX no sirven como herramienta aislada de las demás variables de la economía y la política. El caso de la soja es paradigmático: es el cultivo con mayores DEX (35%) y sin embargo es el que mayor superficie sembrada tiene nuestro país. Contrariamente, otros cultivos como el trigo, con DEX menores, redujeron su superficie sembrada drásticamente.

**3.5. Los DEX perjudican a las provincias**

Los DEX no son coparticipables; los recauda el gobierno nacional y no corresponde redistribuirlos a las provincias y a los municipios (por normas de la constitución nacional). Entonces, esa riqueza que se produjo en el interior del país solo tiene impacto en la nación.

Peor aún, los DEX disminuyen la base para otros impuestos coparticipables, perjudicando todavía más a las provincias. ¿Cómo es eso? Veamos un ejemplo simplificado: un productor tucumano que vende $ 100 de soja a precio internacional, recibe en realidad $ 65, porque en el punto de venta le descuentan el 35% del precio por los DEX. Esos $ 35 son percibidos por el gobierno nacional y no son coparticipables, es decir, no vuelven a la Tucumán ni siquiera en forma parcial. Entonces, a fin de año, ese productor pagará IG solamente sobre esos $ 65 que percibió por la venta de soja y no sobre el total de $ 100 que valía su producto. Entonces, como los DEX no son coparticipables, solo volverá a Tucumán por coparticipación un porcentaje de los $ 65 que percibió, y no del total de $ 100. Con este sencillo ejemplo, se ve cómo los DEX postergan el desarrollo de las provincias, acentuando el centralismo en el gobierno nacional.

Esta injusticia hacia las provincias provocó la reacción de los gobernadores y entonces el gobierno nacional tuvo que dictar un decreto a comienzos de 2009 para ceder el 30% de lo recaudado por DEX a la soja y sus subproductos a las provincias. Sin embargo, esto es solo un decreto unilateral del poder ejecutivo nacional y no forma parte de la ley de coparticipación. Es más, ni siquiera respeta el mínimo del 34% que se debería coparticipar. Además, solo se aplica a los DEX de la soja y sus subproductos. Y lo que es peor, ni siquiera les está permitido a las provincias usar ese dinero para su presupuesto general, sino que deben dirigirlo a fines específicos y obras públicas preestablecidas en el decreto del gobierno nacional. Un verdadero adefesio normativo, que nació solo por urgencias políticas.

Este especial perjuicio a las provincias, además, aumenta el desequilibrio de poderes entre éstas y el gobierno central, por lo que es una de las razones fundamentales por la cual desaconsejamos los DEX como herramienta tributaria.

**4. EL GOBIERNO NACIONAL, ¿PUEDE SEGUIR REGULANDO LOS DEX?**

Desde el día 24 de agosto de 2010, el poder ejecutivo nacional ya no puede modificar las alícuotas de las retenciones, en menos o en más, pues ese día quedaron sin efecto las llamadas "facultades delegadas". ¿Qué son? Son un conjunto de poderes que el congreso le fue dando al ejecutivo a lo largo de la historia, para que éste pueda dictar normas en asuntos sobre los cuales solo podría legislar el poder legislativo. Los DEX son uno de ellos.

A pesar de no contar con la facultad para hacerlo, el gobierno nacional modificó las alícuotas de los DEX para algunos productos luego de esa fecha, como es el caso de las carnes termoprocesadas y el biodiesel, lo que tacha esas normas de anticonstitucionales.

**5. LOS DEX Y LA LEY DE EMERGENCIA Y DESASTRE AGROPECUARIO**

En el caso de emergencia o desastre agropecuario, este impuesto no se suspende y ante rindes escasos produce mayores quebrantos a los productores.

Por lo tanto, en estas situaciones los DEX se vuelven doblemente injustos, pues gravan los ingresos de esos productores, sin importar que luego por efecto del desastre o emergencia, tengan pérdidas.

Como decimos en el capítulo de "emergencia agropecuaria", es necesaria una reforma a la ley de emergencia, para que se contemple una reducción de los DEX en estos casos.

**6. LOS DEX Y LA CONFISCATORIEDAD**

Como explicamos más arriba en este libro, los impuestos no pueden ser confiscatorios. Ahora bien, la confiscatoriedad se tiene que determinar en cada caso concreto y el parámetro según la Corte Suprema es, si un impuesto (o un conjunto de ellos) absorbe una parte sustancial del patrimonio o de las rentas.

Por otra parte, en cuanto a la doble imposición que se puede argumentar por la superposición de los DEX con otros impuestos (IG, IIBB, etc.), Si bien creemos que es una mala técnica legislativa, de acuerdo a la corte suprema no es necesariamente anticonstitucional, salvo que fuera confiscatoria.

Entonces, existe la posibilidad de atacar los DEX por inconstitucionales, pero antes tenemos que analizar en cada caso particular su real incidencia en el negocio del productor.

**CAPITULO IX**

**IMPUESTOS PROVINCIALES**

**1. EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.**

**EL CONVENIO MULTILATERAL.**

**1. CONCEPTO**

El impuesto a los ingresos brutos (IBB) es un tributo provincial que está presente en todo el país.

Cada provincia tiene las facultades para reglamentarlo en toda su forma y estructura, siendo la principal fuente de ingresos propios que éstas tienen para atender sus presupuestos. Esta es una de las razones por la cual muchas de ellas, gravan con el IIBB a la actividad primaria y a la producción de bienes en general, cuando históricamente no tenían esta imposición.

Este impuesto incide siempre que se desarrolle una actividad económica, y en todas las operaciones de carácter oneroso (es decir, no gratuitas), independientemente del resultado obtenido en cada una de ellas. En este sentido, es similar a los DEX.

La obligación legal recae sobre las ventas brutas, a las que se les aplica la alícuota correspondiente. Su periodicidad de liquidación y pago es mensual, con una liquidación anual de resumen por año calendario para todos los contribuyentes.

Actualmente y por la gran diversidad de agentes obligados a actuar como recaudadores -esto es por la aplicación de retenciones y percepciones- se han generado saldos a favor de los contribuyentes que se dedican a la actividad primaria. En criollo: vamos sufriendo retenciones y percepciones del IIBB en cada operación, que muchas veces terminan superando el impuesto final para el cual se habían tomado a cuenta. Este crédito de impuesto es de difícil recupero, provocando perjuicios financieros que se convierten en importantes partidas del rubro pérdidas.

**¿Lo debo pagar en todas las provincias en las que vendo mis productos?**

Efectivamente, el impuesto se liquida en cada una de las provincias en las cuales el contribuyente realiza actividad económica.

Nótese que tal concepto es más amplio al solo hecho de efectuar ventas. La existencia de actividad económica se materializa por la sola realización de gastos, dando lugar a lo que se denomina técnicamente "sustento territorial".

En pocas palabras, se posibilita a las provincias actuar en su poder de imposición solo cuando las empresas realicen gastos en su territorio.

**2. CONVENIO MULTILATERAL**

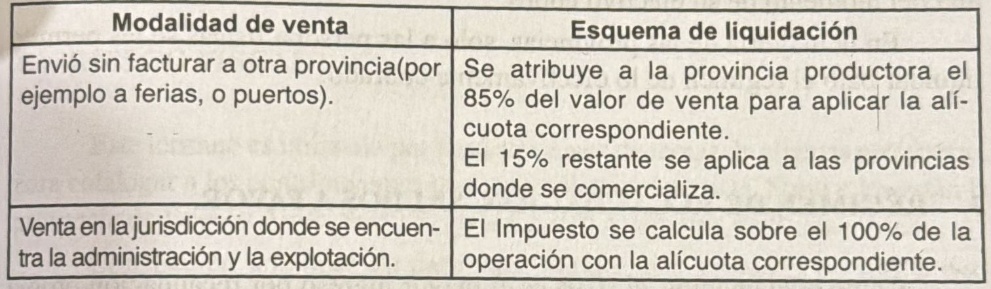
Entonces, ¿qué pasa cuando nuestra actividad tiene lugar en más de una provincia? Hace más de 35 años, se creó un régimen que intenta resolver el problema generado respecto del modo de abonar el impuesto en forma equilibrada en aquellos casos en que se actúa económicamente en más de una provincia: el "Convenio Multilateral".

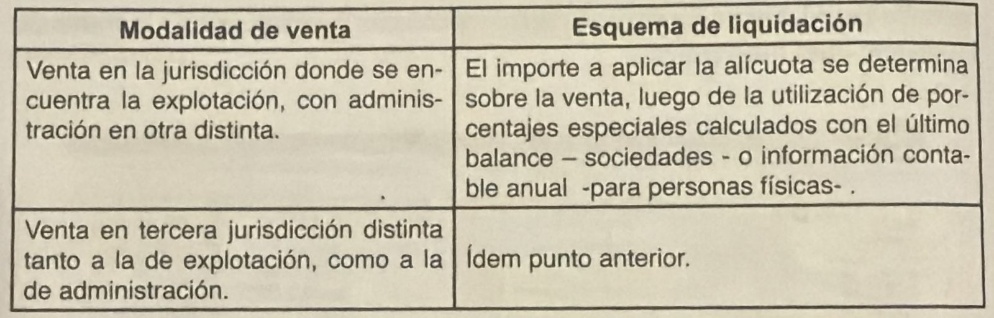
El tema a resolver no fue sencillo, ni lo es actualmente, dado que faltan modificaciones de fondo que resuelvan los problemas propios del mecanismo y los que surgen por la diversidad de los negocios desde su original implementación.

Toda explotación agropecuaria, más allá de la estructura jurídica escogida, debe liquidar el impuesto con reglas específicas dependiendo de la forma de las operaciones que realiza.

Entonces, la aplicación del Convenio Multilateral varía de acuerdo a los negocios que hagamos. Así, por ejemplo, el tratamiento será diferente si comercializamos bienes de cambio en la misma provincia donde se los elabora, o si por el contario son enviados a otras para tal fin. También influye si la producción se realiza parcialmente en una jurisdicción y se concluye en otra, como puede suceder en el caso de la actividad de ganadería vacuna desarrollada en provincias limítrofes.

A continuación exponemos en resumen las diferentes situaciones que pueden acontecer ante una venta y los lineamientos técnicos que se deben seguir para cumplir con esta imposición provincial:





En todos los casos debe existir actividad económica en el territorio que permita a la provincia aplicar su potestad tributaria al productor.

**¿Todas las ventas que se realizan pagan este impuesto?**

No, cada provincia tiene la facultad de determinar las operaciones que quedan fuera del impuesto. En la mayoría de ellas los ingresos vinculados a la venta de bienes de uso (muebles e inmuebles), no se consideran gravadas a la hora de liquidar el impuesto.

Por lo tanto en el caso de ganadería quedan excluidas las haciendas macho o hembra puros por cruza o de pedigree, pues estos son considerados bienes de uso.

El resto de las operaciones que realizan las explotaciones agropecuarias, sean sociedades o personas físicas, están gravadas por el impuesto.

**Tratamiento en la provincia de Santa Fe**

Modificaciones al código fiscal y ley impositiva anual 2025:

Se mantiene vigente la estabilidad fiscal hasta el 31/12/2025, implica que no se incrementa la carga tributaria para los contribuyentes activos y para los nuevos contribuyentes que se den de alta en el impuesto con jurisdicción sede en provincia de Santa Fe durante el 2025. A este beneficio pueden acceder únicamente los contribuyentes o responsables que encuadren como "Pymes Santafesinas" siendo micro, pequeñas y medianas empresas, cuyos ingresos brutos anuales totales devengados durante el año 2017 no superaron los montos máximos definidos por Sepyme y tenga domicilio fiscal en la provincia de Santa.

Esta estabilidad fiscal implica que en la provincia de Santa Fe siga vigente la exención para la actividad primaria en la tributación de este impuesto.

**¿El cobro de las facturas de ventas es determinante para el impuesto?**

El cobro de las facturas emitidas es independiente de la liquidación en el mes en que se determina el impuesto. Las ventas serán la base del tributo más allá del momento de su efectivo cobro.

En la mayoría de las provincias, solo a las persona físicas se les permite liquidar bajo el régimen de lo efectivamente cobrado.

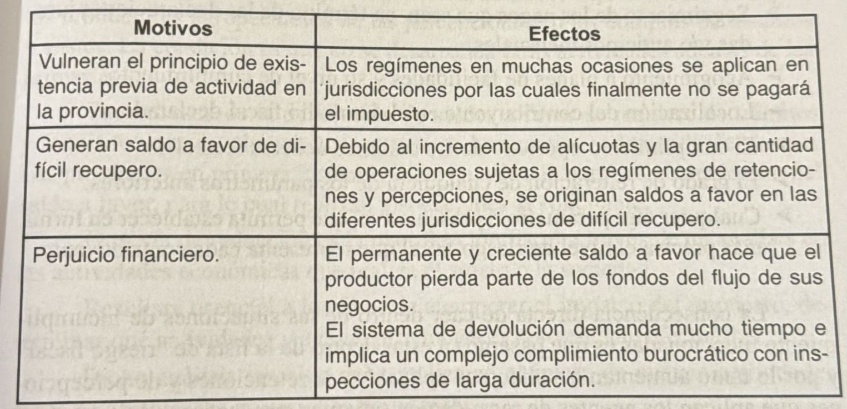
**3. RÉGIMEN DE RECAUDACIÓN. SALDOS A FAVOR.**

Como adelantamos, el IIBB es el mayor ingreso por recaudación propia que poseen las provincias para sostener su estructura estatal (es decir, sin contar lo que reciben del Gobierno Nacional por ley de coparticipación federal).

Por dicha razón existe preocupación permanente por el cobro de este tributo, que es liquidado por el propio contribuyente. Por este motivo, a los fines de lograr adelantos de fondos al fisco se instauraron un sin número de regímenes de retención y percepción que sufren todos los que realizan actividades económicas.

Los proveedores, los clientes y los bancos, son los principales agentes que recaudan el impuesto para su depósito en las arcas provinciales. Más adelante, explicamos más sobre el mecanismo de "SIRCREB" utilizado por los bancos para recaudar el IIBB. Dada la relación que la explotación agropecuaria tiene con cada sujeto mencionado, existen múltiples aplicaciones del impuesto (en las cobranzas, en las compras y en las operaciones bancarias).

La proliferación de este mecanismo de recaudación, resulta en definitiva nocivo al sujeto agobiado entre otras por las siguientes razones:



**4. RIESGO FISCAL**

Este término es utilizado por las direcciones de rentas de algunas provincias, para catalogar a los contribuyentes que incumplen con normas. Entre ellas están la provincia de Buenos Aires, Santa Fe, y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Consiste en una base de datos que almacena y actualiza en forma permanente el organismo estatal recaudador, y para ello contempla el historial del comportamiento del contribuyente.

Cuando a criterio de las autoridades, los sujetos transgredan las normas de cumplimiento obligatorio, son catalogados con mayor riesgo fiscal.

Las provincias mencionadas coinciden en las obligaciones de seguimiento permanente, entre las cuales, podemos citar:

* El grado de cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas anuales y/o anticipos mensuales. En Buenos Aires el análisis incluye a otros tributos que recauda (Inmobiliario, automotores, embarcaciones)
* Seguimiento de los pagos que sean en término de las declaraciones juradas y/o anticipos mensuales.
* Acogimiento a planes de facilidades y su nivel de cumplimiento.
* Localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado.
* El cumplimiento oportuno de los distintos deberes formales.
* El grado de reiteración de cualquiera de los parámetros anteriores.
* Cualquier otro parámetro representativo, que permita establecer en forma más precisa el nivel de riesgo fiscal que representa cada contribuyente.

La consecuencia directa de caer dentro de las situaciones de incumplimiento mencionadas es que pasamos a estar dentro de la lista de "riesgo fiscal" y por lo tanto aumentan las alícuotas aplicables de retenciones y de percepciones que aplican los agentes de recaudación (clientes, proveedores, bancos, Cía. de seguros, etc.).

¿**Es posible disminuir el saldo a favor generado? Las percepciones y/o retenciones, ¿se pueden evitar?**

Es posible acceder a una reducción de las retenciones o percepciones a sufrir, cuyo futuro será ir reduciendo los saldos a favor. Esta alternativa existe pero está sujeta a diversas condiciones.

Todas las provincias otorgan la posibilidad de solicitar el denominado "certificado de exclusión". Este documento descarta la aplicación de estos pagos a cuenta por completo o disminuye las alícuotas vigentes.

La provincia de Buenos Aires posee un especial mecanismo de aprobación del certificado, mediante el cumplimiento de una ecuación muy singular.

Se exige que el total de retenciones y percepciones sufridas en los últimos tres meses, resulten superiores al doble del impuesto promedio de esos periodos.

De no arribarse al cociente pretendido, se permite al contribuyente una reducción de alícuotas en retenciones y percepciones que lejos están de resolver el problema de fondo.

Esta difícil condición ha llevado a un contribuyente a discutir ante la justicia la problemática de los saldos a favor, en una destacable resolución. No solo le permitió al contribuyente obtener el certificado de exclusión, sino que obligó a la provincia a buscar los medios que eviten la acumulación de saldos a favor en la empresa.

Es necesario destacar que la provincia de Bs As expresamente excluye a los productores agropecuarios de las percepciones en las compras de insumos y gastos. La condición es que no se desarrollen otras actividades además de las primarias.

Para el caso de la devolución de saldos a favor se requiere de trámites y requisitos que involucran una gran carga burocrática y demanda de tiempo.

Las provincias en primera instancia indagan sobre la correcta acumulación del saldo a favor, para lo cual realizan inspecciones al solicitante.

Otra vía de reducción es la planificación fiscal a través de un análisis de las actividades económicas que realiza el sujeto o la sociedad

Resultará esencial a los fines de atemperar el impacto del impuesto, determinar qué actividades y en qué provincias es conveniente efectuarlas.

Dicho análisis también debe realizarse al inicio de nuevas actividades antes de afrontar las inversiones pertinentes.

**¿Qué significa el SIRCREB?**

Las entidades financieras no quedaron fuera de la obligación de colaboración impuesta por las provincias. Para tal propósito se creó este régimen, por el cual el banco hace débitos en las cuentas corrientes de los contribuyentes, cada vez que ingresa dinero a ellas. Esos débitos son pagos a cuenta de la liquidación del IIBB a cargo del titular de la cuenta bancaria.

Este régimen se aplica siempre que nos encontremos inscriptos en el Convenio Multilateral.

El denominado SIRCREB ha sido suscripto por la mayoría de las provincias del país, las cuales dictaron su adhesión y la reglamentación de las características aplicables a su territorio.

Actualmente el banco aplica los porcentuales establecidos ante las acreditaciones bancarias sujetas al régimen.

Existen algunas acreditaciones bancarias que se mantienen fuera de la aplicación de este régimen.

Veamos el listado, que es común para las provincias adheridas al SIRCREB.

* Las remuneraciones al personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y préstamos de cualquier naturaleza.
* Las transferencias de fondos con destino a otras cuentas abiertas a nombre de idénticos titulares - excepto mediante el uso de cheques.
* Acreditaciones efectuadas como consecuencia de la transformación a pesos de todos los depósitos en dólares estadounidenses u otras monedas extranjeras existentes en el sistema financiero (pesificación de depositos).
* Los importes que se acrediten en concepto de intereses devengados con relación al saldo de la propia cuenta.
* Los importes que se acrediten como consecuencia de las operaciones de exportación de mercaderías.
* Los créditos provenientes de la acreditación de plazo fijo.
* El ajuste a fin de poder realizar el cierre de las cuentas bancarias que presenten saldos deudores en mora.
* Los créditos provenientes del rescate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC), suscriptas con fondos previamente acreditados en cuentas a nombre del mismo titular.
* Las acreditaciones provenientes de los rescates de fondos comunes de inversión, constituidos por el titular de la cuenta, siempre que los mismos provengan de fondos previamente acreditados en, cuentas a nombre del mismo titular.
* Los importes que se acrediten en concepto de reintegro del impuesto al valor agregado (IVA), como consecuencia de operaciones con tarjetas de compra, crédito y débito.

**5. LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS COMPRAS**

**¿Qué pasa con el IIBB cuando compramos terneros en una provincia distinta a la de la explotación?**

En estos casos, algunas provincias gravan esa compra mediante un mecanismo legal que se llama "mera compra" ', que está previsto justamente para determinados productos primarios.

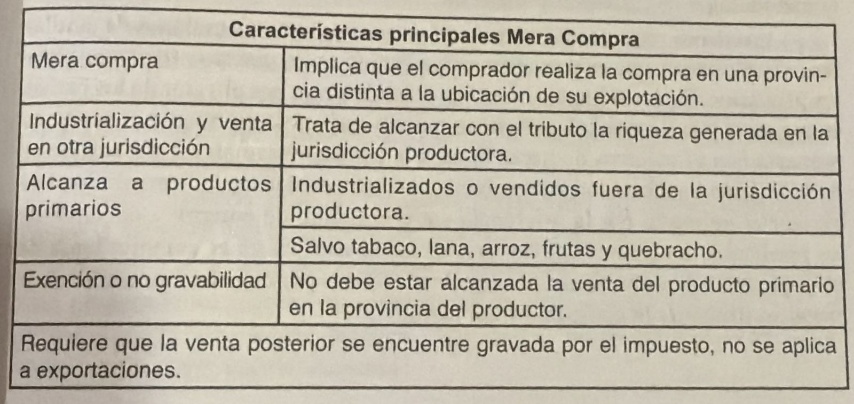
Responde a la situación plantada un mecanismo más de distribución de las ventas, para los contribuyentes que tributen por el mencionado convenio multilateral.

Este mecanismo se fundamenta, en que algunas provincias mantienen la exención en el IIBB para los productos primarios.

Entonces, al vender sus bienes a sujetos radicados fuera de la provincia,la riqueza generada, queda fuera del alcance del impuesto.

Para evitar ello, las provincias apuntan a su poder tributario sobre el comprador. El monto abonado en la compra, facturado como percepción, será descontado en la liquidación mensual de IIBB del adquirente.

Los encargados de aplicar la percepción son en la mayoría de los casos los intermediarios, comisionistas, rematadores, consignatarios, etc.



En los fundamentos de la aplicación del impuesto de este capítulo, hicimos hincapié en la necesidad de desarrollo de actividad comercial como requisito para el IIBB, es decir la realización de gastos en la provincia para que exista su potestad impositiva.

Este principio es receptado por el instituto de la "mera compra", pues se aplica solo en el caso de la realización de gastos en la jurisdicción en la cual se adquirieron los bienes.

**EXCEPCIÓN AL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Comenzamos el capítulo indicando que el desarrollo de actividades en forma habitual obliga al pago del impuesto en la provincia donde se lleva a cabo.

Del mismo modo afirmamos que el monto sobre el que se aplican las alícuotas correspondientes, son las ventas del periodo mensual.

No obstante, existen situaciones de excepción a este principio general para determinados sujetos.

Los acopiadores para su actividad de compra y posterior venta de productos agrícola-ganaderos, tienen la posibilidad de liquidar el tributo por la diferencia entre dichas operaciones.

La razón de esta especial situación se sustenta en que el ingreso genuino de la actividad comentada, no se centra en las ventas sino en la diferencia de precio entre las operaciones que realiza el acopio.

Debe tenerse en cuenta que no toda operación de este tipo, queda dentro la metodología de cálculo del impuesto.

Los fiscos provinciales en general se oponen ante operaciones de similares características, que se presentan en los canjes en los que se entregan productos primarios. Pagan el impuesto ambos intervinientes por el valor de los bienes entregados, y la misma solución tiene quien venda posteriormente el producto primario con el objetivo de hacer liquida la contraprestación recibida. Buenos Aires y Santa Fe afortunadamente han avanzado considerando la posibilidad de tributar el impuesto por la diferencia entre el precio de compra y de venta de los productos. La primera de las provincias es estricta en el cumplimiento de los regímenes de información y empadronamiento para los sujetos que reciban producto primario en canje en forma habitual.

**7. CONTRATOS AGROPECUARIOS**

La actividad agropecuaria en nuestro país se caracteriza por la gran variedad de modalidades contractuales con las que se puede llevar a cabo.

Podemos encontrar arrendamientos con diversas formas de cancelación y/o cálculo de la contraprestación, aparcerías como así también contratos de capitalización sin dejar fuera convenios de explotación conjunta.

La esencia de los mismos debe ser estudiada para determinar el tratamiento de cada uno de estos contratos en el IIBB.

Cuando estamos frente a un contrato asociativo los sujetos intervinientes comparten riesgos, aportando bienes y servicios con el objetivo final de distribuir los frutos obtenidos.

Esta asignación entre los firmantes queda fuera del tributo dado que el mismo se satisface con la venta de los productos obtenidos.

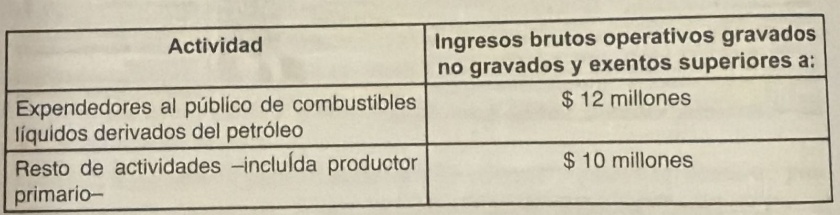
Distinto es el caso del arrendamiento, pues el propietario de las tierras tiene asegurado un ingreso independientemente del resultado que obtenga el encargado de la explotación primaria. Aquí no hay reparto de bienes sino contraprestación por el uso del inmueble.

**8. AGENTE DE RETENCIÓN**

Los agentes de retención recaudan el impuesto, en las operaciones de pago en su actividad comercial. A esta labor resultan obligadas todas las empresas y personas físicas que los fiscos consideren en función a su estructura y capacidad de absorción de tareas administrativas adicionales.

Lo mencionado, que debe resultar la premisa básica para tal exigencia, no siempre se lleva a la práctica. Puntualmente en la provincia de Buenos Aires la obligación de actuar como agente de retención es en función de superarse determinado monto de ingresos que se obtengan en el año calendario.

En términos esquemáticos la estructura es la siguiente:



El control de los ingresos debe ser realizado en cada año calendario, debiéndose inscribir como agente de recaudación en el IIBB hasta el 31/01 y comenzar actuar en tal condición en las operaciones a realizar desde el 01/03.

Todo ello en el año siguiente al que se realiza el control comentado.

**II. IMPUESTO DE SELLOS**

La recaudación fiscal es el principal objetivo de los organismos de control de impuestos. La evolución de los negocios y estructuras económicas son el foco de atención de los fiscos, pues sus cambios pueden afectar su función más preciada.

Comprar bienes al finalizar un contrato de leasing, o crear un fideicomiso en lugar de una sociedad, son cambios recientes en las actividades comerciales.

Por estos y otros motivos, aparecen cada vez con más frecuencia impuestos de sencilla recaudación, que simplifican la tarea de control y permiten ingresos al estado, sin demasiados esfuerzos.

El impuesto de sellos es uno de ellos. Su origen es de antigua data, en épocas donde la palabra escrita representaba la lealtad en los negocios y la existencia de tributos no era como la actual.

Repasemos las principales características de este impuesto.

**1. ¿ES EL IMPUESTO A LOS CONTRATOS?**

La respuesta a la pregunta es sí. Se abona con la celebración de contratos documentados y firmados por ambas partes. Diríamos más bien que es un impuesto a la seguridad jurídica, pues cuanto mas nos acercamos a la posibilidad de que ese documento sea ejecutable judicialmente más posible es que esté gravado con el impuesto de sellos.

**¿Es un impuesto provincial?**

Este impuesto es provincial. Entonces, cada provincia lo sanciona con su propio ordenamiento legal y su reglamentación práctica para su pago. El momento, la alícuota y las formalidades para su ingreso dependerán de cada legislación provincial. También CABA tiene su propia normativa para los actos con efectos en la ciudad de Bs As.

De todas formas, no existen grandes diferencias a lo largo del país.

La Nación cedió la recaudación a las provincias y, como condición, ellas no pueden diferenciarse significativamente. ¿Cuál es la condición esencial? Evitar abonar en más de una provincia duplicando el pago.

**2. ¿CUALQUIER DOCUMENTO FIRMADO PAGA SELLOS?**

Para que sea obligatorio el pago las condiciones son especiales y deben presentarse todas al mismo tiempo. Es decir que la mera existencia de un documento firmado no necesariamente implica la obligación de pagar este impuesto, sino que debe ser analizada previamente para confirmar su inclusión en la órbita del tributo.

Si se cumplen todos estos requisitos que se indican a continuación, el documento estará gravado:

* que exista un acuerdo o contrato vinculante y que
* sin acuerdo vinculante entre las partes, no hay relación comercial-contractual.

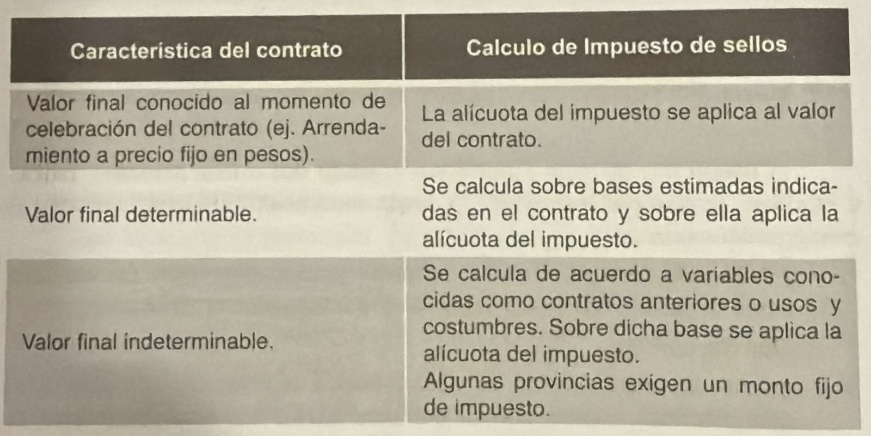
¿Cuándo hay acuerdo vinculante? Cuando dos o más personas, físicas o jurídicas, tengan por fin inmediato, crear, modificar, transferir, conservar o extinguir derechos.

* No se podría exigir el tributo, si no se produjeran efectos económicos sobre el patrimonio de las personas que intervienen en el acuerdo.
* Que sea oneroso.
* Que los actos que se generan deben producir necesariamente efectos económicos. Esto implica afirmar que debe existir una contraprestación de cada uno de los intervinientes. O sea, cada parte en el acuerdo debe recibir "algo a cambio".
* Que los actos gratuitos o en los que una de las partes no está obligada a entregar algo a cambio de lo recibido, están fuera del impuesto.
* Que esté plasmado en documentos (públicos o privados).
* Que debe existir un documento con firma de las partes para estar incurso en este impuesto.
* Que ese documento se haya otorgado en la provincia donde rige el impuesto.
* Que al efecto económico debe producirse en la provincia que tiene el poder fiscal para gravar ese acuerdo.

**3. ¿CÓMO SE CALCULA EL VALOR DE UN CONTRATO PARA ESTE IMPUESTO?**

En el campo, es común que al inicio del contrato no se conozca con exactitud el monto final del mismo. Así sucede con los contratos de aparcería, de capitalización o incluso con algunos arrendamientos, que están sujetos a variables vinculadas a hechos naturales imposibles de conocer anticipadamente. Pero de lo que no hay duda, es que aunque no sepan cuánto recibirán por el contrato, estos acuerdos no son gratuitos.

Entonces, hay distintas alternativas para el cálculo del impuesto según sepamos o no el valor total de contrato firmado, de antemano:



¡Atención! Las estimaciones que se realicen sobre los contratos y que sean ajustados con el precio final, no implican correcciones sobre el impuesto abonado al momento de la firma.

**¿Debe necesariamente existir el documento?**

La obligación de ingreso del impuesto de sellos, nace con la firma de las partes aceptando los términos y condiciones en el documento redactado.

Para ello, el objeto del contrato, es decir la operación comercial que se celebra con el documento, debe ser claro e indudable y surgir de la simple lectura del instrumento firmado.

Por otro lado, debemos saber que este impuesto nace con el solo hecho de firmar el contrato. Por lo tanto, la concreción o no del acto o negocio económico, es indistinta: se paga de todas formas.

**¿Se abona en todas las provincias?**

Necesariamente deben producirse los efectos de contenido económico en la provincia para que quede habilitada a la percepción. Por tanto, en los casos que la firma del acuerdo sea en una jurisdicción diferente donde tiene efectos el cumplimiento futuro del contrato, está última será la que recaudará el tributo.

**¿Quiénes deben ingresar el impuesto al Fisco?**

* Las partes. Por ejemplo, en los arrendamientos, aparcerías, capitalización de hacienda.
* Los escribanos. Por ej., en la venta de inmuebles.
* Las entidades financieras. Por ej., un banco en la celebración de contratos de préstamo.
* Las compañías de seguros. Por ej., al celebrar contratos de cobertura de bienes.
* Los encargados de registros propiedad del automotor.
* Las bolsas, mercados, cámaras y asociaciones que registren los documentos, actos, contratos y operaciones.

Lo usual es que el impuesto sea repartido su costo por partes iguales entre los contratantes.

**4. SI FIRMO UNA CARTA DE INTENCIÓN, O COMO LLAMAN AL-GUNOS CARTA OFERTA, ¿TENGO QUE PAGAR EL IMPUESTO?**

No. ¿Por qué? Porque para que exista obligación de pago del impuesto, debe estar presente en el mismo documento el consentimiento expreso de ambas partes.

En la carta de intención (o carta oferta), una sola de las partes envía la propuesta a la otra. El destinatario de la propuesta, la puede aceptar en forma expresa (por ejemplo, respondiendo al remitente mediante otra carta de aceptación), o de forma tácita (por ejemplo, tomando posesión del bien o realizando un pago que confirme el acuerdo).

Entonces, en los dos casos, no existirá un documento firmado por ambas partes, sino que el acuerdo de voluntades se habrá concretado mediante la propuesta de una parte y la aceptación de la otra.

Veamos un ejemplo: el dueño del campo envía una carta oferta a un arrendatario, ofreciéndole un contrato de arrendamiento, con todos los detalles esenciales del acuerdo (identificación del campo, plazo, precio y forma de pago, etc.). El arrendatario, luego de recibir la propuesta, toma posesión del campo. Entonces, es indudable que las partes acordaron ese arrendamiento.

Obviamente, se trata de un mecanismo que, si bien es totalmente licito y aceptado, incluso por nuestra Corte Suprema, genera una inseguridad jurídica, pues en definitiva, en caso de conflicto judicial, tendremos que demostrar quelcontrato y sus condiciones particulares, fueron las aceptadas por las partes. Por esta razón, habitualmente se lo conoce como el "impuesto a la inseguridad jurídica".

En los últimos tiempos, hemos visto casos en que las direcciones de rentas de algunas provincias han intentado gravar con Sellos incluso estas cartas de intención.

**III. IMPUESTO INMOBILIARIO**

Como ya explicamos en el apartado sobre el sistema de Coparticipación Federal de Impuestos, con el transcurso del tiempo las provincias delegan caca vez más facultades tributarias en beneficio del gobierno Nacional. Sin embargo algunos impuestos todavía permanecen incuestionablemente en el ámbito provincial; entre ellos está el impuesto inmobiliario (aunque, alguna vez, la Nación lo estableció en forma transitoria).

**Un poco de historia**

El inmobiliario, es uno de los impuestos más antiguos que existen y es lógico, porque hasta hace no mucho tiempo, la tierra era la principal fuente de riqueza en casi todo el mundo. Pero con el paso del tiempo esto cambió. Hoy, la tierra es una manifestación más de riqueza, pues otros bienes (muebles e inmateriales) pueden valer tanto o más que ella. Lo que sigue siendo indiscutible, es que la implica capacidad económica y este es, justamente, el fundamento del impuesto inmobiliario.

Ahora bien, como se sabe en el campo, la rentabilidad del negocio que se desarrolla "sobre esta tierra", no siempre se condice con la presión impositiva de este tributo. Eso se debe a que, en nuestro país, las provincias adoptaron un sistema de imposición para el Inmobiliario, que no tiene en cuenta ni los costos ni la rentabilidad de la producción, sino solamente la "valuación fiscal" de los inmuebles de todo tipo.

**De moderado a excesivo...**

Durante muchos años la carga fiscal sobre la tierra rural fue moderada, pues los valores fiscales asignados fueron sensiblemente menores a su precio efectivo de plaza en el mercado. Esta situación cambió profundamente en los últimos años.

Por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires, desde el año 2012 se produjeron cambios abruptos tanto en la estructura de este impuesto como en su incidencia, que llevaron a incrementar hasta en diez veces el impuesto que el titular de la tierra debió ingresar y en algunos casos particulares la valuación adjudicada a ciertas tierras por zona superó los valores de venta en el mercado.

**La obligación de pagar el inmobiliario, ¿es del inmueble o del dueño?**

La obligación es de las personas, no del inmueble. A veces, se presta a confusión el hecho que a pesar de ser una obligación del dueño del campo, no se tiene en cuenta su situación personal para el impuesto. Así, por ejemplo, no importa si el dueño ganó o perdió plata en su explotación.

Por lo tanto, no deben pagar este impuesto quienes arriendan el campo. De todas formas, a veces vemos contratos de arrendamiento o aparcería donde las partes pactan que se repartirán el costo de este impuesto. Pero siempre se trata de acuerdos privados y finalmente, el Fisco, le cobrará el inmobiliario al dueño del campo.

**¿Se paga en cuotas?**

En rigor, se trata de un impuesto anual. Sin embargo, por cuestiones financieras, las provincias permiten su pago en cuotas. Ese calendario de pagos es fijado todos los años por las direcciones de rentas. Por ejemplo, ARBA en la provincia de Buenos Aires, cambió el calendario de vencimientos del inmobiliario rural para el año 2015 y adelantó los vencimientos históricos. Afortunadamente, el campo alzó su voz y logró que el Fisco bonaerense retrocediera en su decisión.

**¿Cómo se calcula?**

En general, el inmobiliario se calcula de la siguiente forma: primero, la dirección de catastro determina el valor fiscal de las tierras. ¿Cómo? Hay diferentes sistemas. En la provincia de Buenos Aires, por ejemplo, el método se basa en una declaración jurada de aptitud de las tierras que firma el dueño del campo. Es un formulario donde se especifican la cantidad de hectáreas de acuerdo a una clasificación, los bajos, los altos, la calidad del agua, etc. Con esa DDJJ, se aplican una serie de cálculos que determinan la valuación fiscal (VF) del establecimiento.

Una vez determinada la VF, se aplica un coeficiente que la reduce. Por ejemplo, en Bs. As., hasta el año 2014, ese coeficiente era del 0,5 de la VF. A partir de 2015, se aplica el 0,65. Es decir, que este impuesto se aplica sobre el 65% de la VF y no sobre el valor total.

Recién entonces, se aplica la alícuota correspondiente y así el fisco determina el monto del impuesto, que recibimos en las boletas. La alícuota es variable según cada provincia y generalmente es de tipo progresivo. ¿Qué quiere decir esto? Que a mayor VE, mayor es la alícuota que grava el impuesto inmobiliario.

**¿Qué pasa si tengo el campo en la provincia de Buenos Aires y ARBA me notificó una modificación en la aptitud de mis tierras?**

Como explicamos más arriba, en provincia de Buenos Aires, el sistema comienza con una declaración jurada de aptitud de las tierras; es decir, un juramento que presenta el dueño del campo.

Sin embargo, durante el año 2014, varios productores que tienen su campo en la provincia de Bs. As., recibieron una notificación de ARBA modificando de oficio, en forma unilateral, sin consulta previa, esa declaración. La consecuencia, claro, es una VE más alto y por lo tanto, un mayor costo de impuesto inmobiliario. Además, esta operación unilateral del Fisco, tiene consecuencias en otros impuestos nacionales que toman como base la VF, como el impuesto a los bienes personales.

Esta pretensión de ARBA, que se basa en una modificación de la ley, echa por tierra la base misma del sistema. Entonces, es importante que el productor sepa que puede reclamar la VF inconsulta y que si recibe esta notificación, evalúe la conveniencia de contestarla con fundamentos y demostrando cuál es la verdadera aptitud productiva del establecimiento, para calcular el impuesto inmobiliario con justicia.

¿Qué es el impuesto inmobiliario complementario, en la provincia de Buenos Aires?

En el caso de la provincia de Buenos Aires, al creciente aumento del impuesto inmobiliario, se sumó la reciente implantación del denominado inmobiliario complementario o "Multipropiteario"

En criollo, lo que hizo esta provincia fue sumar todas las parcelas pertenecientes a un mismo propietario dentro de la provincia, para crear este nuevo impuesto. Es decir, lo que se toma como elemento aglutinante es la persona del propietario y ya no la tierra en sí.

Entonces, para quien posea más de una parcela, se aplica una alícuota mayor. Jurídicamente, este nuevo impuesto es absolutamente cuestionable, porque entre otras cosas, unifica en razón del CUIT del dueño de las parcelas. Es decir, en la práctica significa un impuesto a la persona, o sea, a su patrimonio considerado en conjunto, y no a los bienes que lo componen, en particular.

**¿Y el impuesto inmobiliario adicional, en Córdoba?**

Algo similar ocurre en la provincia de Córdoba, con el impuesto inmobrliario adicional, que se paga cuando la sumatoria de la VF del impuesto inmobiliario básico supera un determinado monto.

**Consideraciones finales**

Estas nuevas imposiciones, sumadas al revalúo de las tierras rurales en muchas provincias, llevaron a que la presión impositiva por este impuesto resulte prácticamente insoportable para muchos productores. Así, en los últimos ejercicios, cada vez más productores caen en mora en el pago del impuesto inmobiliario, con la consecuente la aplicación de intereses y la pérdida de los beneficios de buen contribuyente, beneficio, muy importante, pues mantenerse al día en el pago de tributos significa reducciones en el pago de entre el 5% y el 20%.