

**- Facultad de Ciencias de la Administración -
UNIVERSIDAD DE LA DEFENSA NACIONAL**

DEPARTAMENTO DE DESARROLLO PROFESIONAL

FORMULARIO C

PRESENTACIÓN DEL INFORME FINAL del PROYECTO DE TRABAJO FINAL

**Título del PTF: "El Impuesto al Valor Agregado y sus
implicancias en la Actividad Agropecuaria"**

Alumno: MOSCA, Marcos Leonardo

Documento de Identidad: 32591439

Carrera: Contador Público

Tutor interno del PG:

CRA. FERNANDO ESTEBAN VERA - MP 10-07023-5

Tutora externo del PG:

CRA. PATRICIA ALEJANDRA VALERI - MP 10-07706-9

Miembros del Tribunal Evaluador:

CRA. MARÍA ELENA STELLA

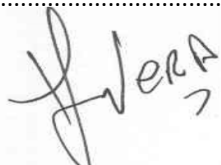
CRA. CAROLINA LOURDES FLORES

Resolución del Tribunal Evaluador

- El PTF puede aceptarse en su forma actual sin observaciones.
- El PTF puede aceptarse pero el/los alumno/s debería/n considerar las observaciones sugeridas a continuación.
- Rechazar el PTF debido a las observaciones formuladas a continuación.

Observaciones:

.....
.....



Firma del Tutor

Firma de Profesor Miembro
del Tribunal Evaluador

Córdoba, 31 de Agosto de 2017

ÍNDICE

Dedicatoria.....	03
Agradecimientos.....	04
Formulario de aceptación del Anteproyecto.....	05
Resumen.....	06
Palabras clave.....	07
Introducción.....	10
Desarrollo	
Capítulo 1: Marco teórico - conceptual. Actividad Financiera Argentina.....	12
Capítulo 2: Diagnóstico de situación.....	20
Capítulo 3: Análisis de la Normativa vigente	
RG 2300/2007.....	34
RG 3873/2016	41
Capítulo 4: Recupero de retenciones de IVA a productores agropecuarios	43
Capítulo 5: El IVA y las operaciones de canje. Ausencia de retenciones.	
Régimen de percepciones de la RG 2459/2008.....	52
Conclusión.....	57
Bibliografía.....	60

DEDICATORIAS

A mis padres, a quienes adoro, no sólo por su apoyo sino por su amor incondicional y la contención que me brindan día a día para que yo pueda cumplir mis metas, proyectos y sueños.

A mis hermanos, por su aliento constante que me permitió terminar la carrera.

A mi terapeuta, porque es quien me ayudó a sentirme útil y capaz de afrontar cualquier circunstancia de la vida, por más difícil que sea.

AGRADECIMIENTOS

Al Cr. Fernando Esteban Vera y a la Cra. Patricia Alejandra Valeri, con quienes tuve varios encuentros - breves al comienzo, y charlas eternas sobre el tema después -, por sus correcciones y por su incansable trabajo para favorecer el intercambio de buenas prácticas profesionales; pero por sobre todo porque se hicieron el tiempo para ello a pesar de sus prioridades laborales diarias, aportando desinteresadamente su capacidad profesional.

A mis padres, quienes con su esfuerzo me brindaron todas las posibilidades para poder crecer no sólo en lo personal, sino también en lo profesional. Siéntanse parte de este logro.

A mis hermanos, Pablo y Gerardo, por ser parte importante de mi vida y representar para mí, la unidad familiar ya que sin su apoyo me hubiese sido muy difícil poder completar este último tramo de la carrera.

A mi pareja, a mis compañeros y amigos por el aliento recibido durante mis años de estudio, motivándome a que cumpliera con uno de los mayores logros de mi vida: recibir mi título de grado.

INFORME DE ACEPTACIÓN del ANTEPROYECTO del PROYECTO DE GRADO

Título del Proyecto de Grado:

"El Impuesto al Valor Agregado y sus implicancias en la Actividad Agropecuaria"

Alumno:

MOSCA, Marcos Leonardo

Carrera:

CONTADOR PÚBLICO

Tutor interno del PG:

CR. FERNANDO ESTEBAN VERA - MP 10-07023-5

Tutora externo del PG:

CRA. PATRICIA ALEJANDRA VALERI - MP 10-07706-9

Miembros del Tribunal Evaluador:

CRA. MARÍA ELENA STELLA

CRA. CAROLINA LOURDES FLORES

Resolución del Tribunal Evaluador

- El AP puede aceptarse en su forma actual sin modificaciones.
- El AP puede aceptarse pero el/los alumno/s debería/n considerar las Observaciones sugeridas a continuación.
- Rechazar debido a las Observaciones formuladas a continuación.

Observaciones:

RESUMEN

En este trabajo de grado desarrollaré la incidencia del Impuesto al Valor Agregado en el sector agropecuario y las consecuencias fiscales que provoca la implementación de alícuotas diferenciales en el mismo, ya que este sector se encuentra fuertemente afectado por la carga tributaria.

Desde siempre la actividad agropecuaria ha ocupado un lugar importante dentro de nuestra economía nacional, y no siempre ha tenido un tratamiento acorde a la realidad y necesidades de la actividad.

En Argentina, la imposición del sector primario ha sufrido diversos y sucesivos cambios, teniendo en cuenta que durante un largo período el sector se encontraba exento del Impuesto al Valor Agregado. Actualmente en la actividad agropecuaria están conviviendo dos alícuotas diferenciales, la general del 21% y la reducida del 10,5%.

En este sentido, los bienes y servicios en general tienen una alícuota del 21%, sin embargo puedo mencionar como ejemplo de operaciones con la segunda de las tasas a la venta de frutas, legumbres y hortalizas no sometidas a elaboración, la venta de miel de abejas en granel, ó la venta de granos, cereales y oleaginosas con exclusión del arroz, porotos, arvejas y lentejas, o los servicios de siembra, plantación, aplicación de agroquímicos, cosecha y fertilizante de los productos mencionados.

Este diferencial de tasas ocasiona altos saldos técnicos de IVA a favor de los productores, (como consecuencia de que el IVA crédito fiscal > IVA débito fiscal).

El gran dilema que esto origina es que estos saldos podrán ser utilizados en períodos fiscales posteriores para compensar sólo débitos futuros y no como pagos a cuenta de otros impuestos, produciéndose así una acumulación de saldos a favor del contribuyente (en este caso del productor) de muy difícil recupero.

En la actividad agropecuaria de nuestro país, la producción en gran medida se destina a la exportación y los precios varían de acuerdo al tipo de cambio de los precios internacionales. Los ciclos productivos tienen características distintivas y dependen de aspectos vinculados a factores de tipo climático.

Más allá de los vaivenes que afectan la rentabilidad del sector agropecuario, debe reconocerse el destacadísimo lugar que éste ocupa en la economía nacional, razón por la cual el tratamiento del IVA en la actividad agropecuaria requiere consideraciones especiales que serán analizadas a lo largo del presente trabajo de grado.

PALABRAS CLAVE

- **Saldo**: cantidad resultante de compensar el debe con el haber de una cuenta, pudiendo ser positivo o negativo.

- **Saldo de libre disponibilidad**: es el saldo a favor que tiene un contribuyente en una obligación (para este caso, el IVA), cuyo origen son sus ingresos directos, que se conforman por pagos a cuenta, retenciones, y percepciones sufridas. El mismo puede utilizarse para compensar deudas de otras obligaciones, transferirlo a otros contribuyentes, o lograr su devolución. Puede ser objeto de compensación, acreditación, devolución o transferencia, en ese orden de preferencia determinado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es importante conocer que primero se agotará el impuesto a pagar del período en curso, - diferencia entre Débito Fiscal - Crédito Fiscal - y luego si existiese un saldo remanente, se podrá aplicarlo a otras obligaciones.

- **Saldo técnico**: es el saldo originado por la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal - incluido el que provenga de importaciones definitivas -, el cual sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los períodos siguientes (generalmente el mes). Puede entenderse de dos maneras diferentes:

- a) Saldo técnico a favor de AFIP: cuando el $DF > CF$.

- b) Saldo técnico a favor del contribuyente: se da cuando el $DF < CF$.

En la liquidación del Impuesto al Valor Agregado, se utiliza el método de sustracción en su versión impuesto contra impuesto. Esto implica que para la liquidación de la posición mensual deduce del débito generado en las operaciones de ventas, los créditos fiscales originados en las compras y adquisiciones de servicios. Si se produjera un excedente de los primeros por sobre los segundos, entonces surgiría el Saldo Técnico a favor de AFIP. Si no, será a la inversa.

En la medida de que por un plazo prolongado los créditos fiscales superen los débitos fiscales, ese saldo a favor se irá acumulando hasta el momento en que cambie esa posición y se determine un impuesto a ingresar. Sólo en esa circunstancia, se podrá aplicar el saldo técnico acumulado a favor del contribuyente.

- **Registro Fiscal de Operadores de Granos**: Se trata de un régimen definitivo de retención de IVA y del impuesto a las ganancias en la comercialización de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos - y legumbres secas - porotos, arvejas, y lentejas -.

Según lo que menciona la RG 129/1998, "...el propósito del RFOG es facilitar la identificación de los sujetos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores, lo que producirá un más adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres..."

- **Productor Agrícola**: es el sujeto que desarrolla la actividad agrícola consistente en la obtención de granos, mediante la explotación de un inmueble rural, ya sea de su titularidad o de terceros, bajo alguna de las formas establecidas por la Ley de Arrendamientos y Aparcerías rurales, u otras modalidades. (Ley N° 13.246).

- **Resolución General 2300/07**: es la norma que establece un régimen de retención del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos - y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas. Es aquella que reglamenta el funcionamiento del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, así como un régimen especial de reintegro sistemático de determinado porcentaje de las retenciones practicadas, cuyo importe se acreditará a los productores, acopiadores con propia producción de granos, o en su caso, un reintegro parcial a intermediarios, incluidos en el "Registro".

- **Impuesto al Valor Agregado**: es una tasa que se calcula sobre el consumo de los productos, los servicios, las transacciones comerciales y las importaciones. Es un impuesto indirecto porque no repercute directamente sobre los ingresos, sino por el contrario recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se devenga de los precios que los consumidores pagan por dichos productos - se aplica sobre el consumo con lo cual lo financia el consumidor final -.

- **Actividad Agropecuaria**: son todas aquellas actividades o acciones relacionadas con las actividades primarias de la economía, divididas en dos grandes sectores: por un lado, el sector agrícola, y por el otro el sector ganadero. Se entiende como actividad agropecuaria, como el complemento de la actividad agrícola con la ganadera. La primera de ellas hace referencia al cultivo de vegetales, hortalizas, frutales, etc. (Cultivo de la tierra). La segunda de ellas es la actividad dedicada a la producción de ganado bovino, porcino, ovino, entre otros.
- **Impuesto determinado**: es el gravamen que surge de aplicar para su determinación las normas establecidas por las leyes que lo rigen. En general surge como consecuencia de la aplicación de la alícuota correspondiente sobre la base imponible del gravamen.
- **IVA Débito Fiscal**. Es aquél impuesto que grava las operaciones de venta o prestación de servicios. Estas operaciones deben registrarse en un libro especial para ello, como es el Libro de IVA VENTAS. Es importante recordar que este tributo no representa el impuesto a pagar, ya que de él debe descontarse el crédito correspondiente a las compras. Ello está reglado en el Artículo 11 de la Ley 23.349.
- **IVA Crédito Fiscal**. Es aquél tributo que se computa previamente de las operaciones de compra o locación de servicios. Estas operaciones se deben registrarse en el Libro de IVA COMPRAS. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

INTRODUCCIÓN

El productor agropecuario con respecto a sus gastos e insumos, tributa a distintas alícuotas de IVA. Esto hace que en muchos períodos acumule saldo técnico a favor que solamente puede utilizar contra débitos fiscales originados en ventas en meses futuros. Y, según las etapas de producción y, eventualmente ante épocas de escasos rindes o de fenómenos climáticos que producen pérdida de cosechas, esta alternativa no siempre es posible y este tipo de saldo a favor se incrementa a medida que transcurre la vida de la empresa, debido a que la incidencia de gastos a alícuotas del 21% contra ventas al 10,5%, generan esta distorsión.

También debe considerarse la incidencia de las retenciones y percepciones que generan saldos a favor que si bien son de libre disponibilidad, no siempre el productor tiene otros impuestos para compensarlos y, el reintegro previsto en la normativa de AFIP, en general es lento si bien en los últimos tiempos mejoró mucho pero conlleva un esfuerzo financiero para contribuyentes, muchas veces pequeños, que no cuentan con fondos suficientes para hacer frente a esa situación que se prolonga en el tiempo. Y, en cuanto a la posibilidad de obtener ese reintegro, solamente comprende a aquellos que estén inscriptos en el "Registro Fiscal de Operadores de Granos", trámite excesivamente burocratizado y por ende, demasiado largo de obtener y mantener vigente.

DESARROLLO

CAPÍTULO 1: Marco Teórico - Conceptual. Actividad Financiera Argentina

Si bien en la República Argentina contamos con una elevada presión fiscal, me focalizaré en el análisis de esta problemática considerando solamente uno de los tributos más representativos que tiene el contribuyente, como es el impuesto al valor agregado.

1) Actividad Financiera Argentina.

La actividad financiera es el conjunto de operaciones del estado, que tiene por objeto no sólo la obtención de recursos sino también la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad toda.

La actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias realizadas a favor de los organismos públicos.

Las entidades estatales pueden disponer de los medios de pagos necesarios para realizar las funciones encomendadas. A su vez, la ejecución de estas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias, que suponen salidas de dinero de las cajas, que constituyen gastos públicos.

El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera.¹

El Estado debe efectuar erogaciones destinadas a llevar a la realidad ciertos objetivos y, como consecuencia debe obtener medios para atender tales erogaciones.

Las finanzas públicas tienen por objeto determinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

A través de los recursos públicos, el Estado satisface los gastos que debe cumplir para realizar sus funciones. Los recursos son las entradas de dinero a la tesorería, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

Los recursos del Estado cumplen una doble función: la acción fiscal y la de actuar como medios o factores intervinientes en el ordenamiento de las distintas actividades desarrolladas en el país.

Dentro de los recursos encontramos los recursos tributarios. Hoy en día, los distintos recursos tributarios conforman el rubro de ingresos más importantes de cualquier Estado Moderno. Estos son el mayor rubro de ingresos de la mayoría de los tesoros

¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Argentina, Editorial Astrea, 2003, 8va. Edición, p. 14, 16.

públicos (desde el punto de vista cuantitativo) y son los recursos públicos que más distinguen, por sobre todos los demás, ya que los tributos cumplen una función especial como medios aptos para dar cumplimiento a la política económica y a la política social de cualquier Estado.

2) Sistema Tributario Argentino

El sitio web definicionabc.com (<http://www.definicionabc.com/economia/derecho-tributario.php>), afirma que "...el objeto del derecho tributario es estudiar las leyes a partir de las cuales el gobierno manifiesta su fuerza tributaria con la misión de conseguir a través del mismo, ingresos económicos por parte de los ciudadanos y empresas, siendo estos, los que le permitirán cubrir el gasto público de todas las áreas del estado...".

José María Martín, define al Derecho Tributario, en su libro "Principios del Derecho Tributario Argentino", Editorial Cima (1980) p. 10, 14 - como "...el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos..."

No podemos negar que los impuestos constituyen una fuerza económica importante que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades contraproducentes, o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas. Sin embargo lo que no se menciona en la definición del Dr. Martín, es cuáles son los objetivos del Derecho Tributario; por ejemplo: perseguir una justa recaudación, probar la igualdad entre iguales, garantizar una cierta proporcionalidad, favorecer el progreso social, entre otras.

No es el tributo en sí el que persigue un fin, sino por el contrario, es el fin el que se va a realizar con el rendimiento del tributo.

José María Martín define a los tributos, en su libro "Principios del Derecho Tributario Argentino", Editorial Cima (1980) p. 18 - como "...las detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidos a su favor por el estado (en lo económico), mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario (en lo jurídico) con la finalidad de promover el bienestar general (en lo político)".

Características:

Si explicamos lo afirmado por Dino Jarach, en su libro "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" (1999) Ed. Abeledo Perrot p. 548, podremos identificar algunas características propias del Derecho Tributario, a saber:

*Se trata de una obligación de derecho público tanto por el sujeto activo (hacienda pública) como por el objeto (crédito público) como por el procedimiento por el cual se exige la obligación tributaria.

*La obligación tributaria siempre se establece por ley. (Siguiendo el principio de legalidad tributaria).

*La obligación tributaria sólo cesa en sus efectos jurídicos cuando así lo dispone la Ley y no por voluntad del contribuyente. (Por el principio de la inderogabilidad de las obligaciones tributarias por la voluntad de los particulares).

Clasificación de los tributos: al hablar de recursos tributarios debemos dejar bien clara la diferencia entre los tres tipos de ellos, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

**Los impuestos son aquellos tributos exigidos al contribuyente sin existir una contraprestación directa por parte del estado y cuyo hecho imponible está constituido por el rendimiento de la acción empresarial, el trabajo y/o el capital.*

**Las tasas son aquellos que se caracterizan por que lo pagado conlleva a una contraprestación directa o individualizada a favor de quien lo pagó; es decir, el ciudadano paga a cambio de recibir un servicio.*

**Las contribuciones son el otro tributo cuya obligación tiene como hecho generador a los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.*

Clasificación de los impuestos:

Si queremos adentrarnos en el tema, podemos clasificar también a los impuestos, siendo las siguientes, las más comunes:

***Directos o Indirectos**. Es la clasificación más importante en nuestro país, por la delimitación de facultades entre la Nación y las provincias. Se basa en la posibilidad de trasladar la carga impositiva hacia un tercero y en la práctica recaudatoria.

Por tal motivo, un impuesto será directo cuando el mismo no pueda ser trasladado a otro contribuyente y cuando sean recaudados periódicamente de acuerdo a padrones o listas de contribuyentes.

Por otro lado, el impuesto será considerado indirecto cuando la carga impositiva del tributo si pueda ser trasladado hacia otra persona y cuando su recaudación no se realice de manera periódica ni siga nóminas de contribuyentes.

***Personales o Reales**.

Hablamos de un impuesto personal cuando para su determinación se consideran aspectos subjetivos personales del contribuyente. Es decir que tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por el contrario, un impuesto será considerado real cuando no tiene en cuenta la situación personal del contribuyente de derecho, sino que simplemente grava una manifestación cualquiera de la capacidad contributiva, sea ésta la riqueza, el consumo o las rentas.

***Fijos, proporcionales o progresivos**. (de acuerdo al tipo de alícuota que aplican).

Los impuestos fijos son aquellos que se determinan en una suma invariable cualquiera sea el monto de la ganancia que obtiene el contribuyente.

Podemos mencionar dentro de esta categoría de "fijos" a los graduales, que son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible.

Un ejemplo de este impuesto, cuando clasificamos a las empresas en diferentes clases según ciertos parámetros (número de empleados, monto facturado, capital invertido) con un impuesto fijo por cada categoría. - monotributo -.

Podemos identificar a los impuestos proporcionales cuando se mantiene una relación constante entre el impuesto y el valor de la ganancia gravada.

Será progresivo cuando se pueda identificar que el valor de la riqueza gravada y el impuesto mantienen una relación directa; es decir que ante un incremento en la ganancia, el impuesto a ingresar será mayor - impuesto a la renta de personas físicas -

Bajo el mismo criterio, pero a la inversa, diremos que los impuestos serán regresivos cuando a medida que el monto imponible aumente, la alícuota del tributo decrece.

***Ordinarios o extraordinarios.**

Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario.

Los impuestos ordinarios o permanentes son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo. Ejemplo: Impuesto al Valor Agregado.

Por el contrario, los impuestos extraordinarios o también llamados transitorios, poseen una vigencia limitada en el tiempo. Por ejemplo: Impuesto sobre los Bienes Personales.

3) Impuesto al Valor Agregado: Antecedentes.

El tributo llegó a América mediante la Real Cédula de 1591, la que se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6%. La misma fue suprimida por la 1ra. Junta de Gobierno en 1810 por considerarse un tributo muy pesado.

El 01/10/1931 volvió a aplicarse con el nombre de "Impuesto a las transacciones", que también gravaba a las distintas ventas en toda su evolución comercial, comprendiendo además a las locaciones de servicios y de obras.

A principios del año 1935, este impuesto fue reemplazado por la Ley 12.143 hasta el año 1975, la cual subsistió a pesar de haber sufrido varias modificaciones, por la Ley 20.631.

Esta ley, vino a reemplazar la recaudación del impuesto a las ventas y en el plano provincial el impuesto sobre las actividades lucrativas.

Desde su implementación hasta la actualidad ha sufrido importantes cambios. En una primer etapa (1975-1980) prácticamente no gravaba los servicios.

En el período 1980-1990 se incorporó la tributación sobre las telecomunicaciones internacionales en la medida que su retribución fuera atribuible a la empresa

prestadora radicada en el país, y se gravaron varios servicios, además se comenzó a restringir las exenciones, etc.

Desde 1990 hasta la actualidad, se ampliaron significativamente las imposiciones sobre los servicios y se incorporaron algunas exenciones. A partir de 1998 se introdujeron cambios como el tratamiento de la importación y exportación de servicios.

Las alícuotas del impuesto fueron cambiando de la siguiente manera:

*La alícuota general inicialmente fue del 16% para luego elevarse al 18%, reducirse al 16%, volver a incrementarse al 18%, reducirse por un corto período al 13%, luego elevarse nuevamente al 18% y alcanzar por último el actual 21%.

*Las alícuotas diferenciales inferiores y reducidas tuvieron una variada y dispar evolución, para luego consolidarse en el actual 10,5%.

*Las alícuotas diferenciales superiores al principio no existieron, pero se aplicaron inicialmente en los años '90 a una tasa del 25%, para hoy ubicarse en el 27%.

Características generales del Impuesto al Valor Agregado.

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

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

La legislación, su reglamentación y posterior instrumentación debe asegurar que el Impuesto al Valor Agregado cumpla con el principio de neutralidad para no interferir en las decisiones empresariales, en lo que respecta al grado de integración, a la organización de la producción y a los procesos de distribución.

Cuando todas las etapas del proceso productivo-distributivo se encuentran alcanzadas a una misma alícuota, y no existe ahuecamiento de la base de imposición en ninguna de las fases, lo que se persigue es una óptima neutralidad.

De esta manera, no crea distorsiones económicas porque la base sujeta a imposición no depende de la cantidad de fases o etapas del ciclo, sino que incide una sola vez sobre el precio de los bienes o servicios de consumo.

Objeto.

El objeto del impuesto al valor agregado está regulado por el artículo 1 de la Ley 23.349. En el mismo se establece la diferencia del tratamiento, en el caso de que se trate de venta de cosas muebles; obras, locaciones y prestaciones de servicios; o de importaciones definitivas de cosas muebles.

Sujetos del Impuesto al Valor Agregado.

"Son sujetos aquellos que realizan operaciones comprendidas en el objeto de ésta. Son obligados por sí, porque respecto de ellos se verifica el hecho imponible del impuesto. Son responsables aquellos que la ley enumera taxativa y explícitamente".²

Existen dos tipos de sujetos: el sujeto activo (es el Estado Nacional), que es quien recibe el dinero proveniente del Impuesto al Valor Agregado y el sujeto pasivo (es el contribuyente), aquella persona humana o jurídica que configure el hecho imponible y esté encuadrada dentro de aquellos a los cuales la ley atribuye la responsabilidad de cumplir con la obligación tributaria.

El Artículo 4 de la Ley 23349, establece quienes son sujetos pasibles de abonar el impuesto.

Definiremos al sujeto pasivo como la persona humana o jurídica que hace frente al pago de una obligación tributaria, en este caso, del Impuesto al Valor Agregado.

Nacimiento del hecho imponible

Se define al nacimiento o perfeccionamiento del hecho imponible como: *"el momento en que debe satisfacerse la obligación tributaria una vez verificado el hecho imponible objeto del gravamen y, en otros casos, es el momento en que debe adelantarse, total o*

² RAIMONDI, Carlos A. "El nuevo Impuesto al Valor Agregado". Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna SAIC, 1980 - p. 97.

parcialmente, un ingreso a cuenta del gravamen en virtud de un hecho imponible a producirse".³

El artículo 5 de la Ley 23.349 establece el momento en el cual el hecho imponible se perfecciona para cada una de las situaciones que puedan presentarse.

Base Imponible. Reglado por el Art. 10 de la Ley 23.349.

Podemos definirla como el monto de la operación sobre el cual se calcula el impuesto, o como la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible.

Si mencionáramos algún ejemplo, en el impuesto a las ganancias, el hecho imponible es la obtención de la renta por una persona, pero la base imponible del impuesto es el monto de esa renta obtenida por el individuo. En el impuesto sobre los bienes personales, la base imponible es el patrimonio que pertenece a ese mismo individuo.

IVA Débito Fiscal. Es aquél impuesto que grava las operaciones de venta o prestación de servicios. Estas operaciones deben registrarse en un libro especial para ello, como es el Libro de IVA VENTAS. Es importante recordar que este tributo no representa el impuesto a pagar, ya que de él debe descontarse el crédito correspondiente a las compras.

Ello está reglado en el Artículo 11 de la Ley 23.349.

IVA Crédito Fiscal. Es aquél tributo que se computa previamente de las operaciones de compra o locación de servicios. Estas operaciones se deben registrarse en el Libro de IVA COMPRAS. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. Ello está reglado en el Artículo 12 de la Ley 23.349.

Período fiscal de liquidación. El periodo fiscal es el lapso de tiempo sobre el cual se debe reportar la información relacionada con los diferentes impuestos. Cada impuesto tiene su propio periodo, el cual es independiente del periodo de cualquier otro impuesto. En el impuesto del valor agregado, por regla general el periodo es mensual. Ello está reglado en el Artículo 27 de la Ley 23.349.

³ CÁCERES, Alberto I. y DREILING, Paola E. "El Impuesto al Valor Agregado". Editorial La Ley, Argentina 2004 p. 322.

CAPÍTULO 2: Diagnóstico de situación

En el capítulo 1 se reconoció la elevada presión tributaria de los contribuyentes en general, siendo más aguda aún para el sector agropecuario; por lo cual el presente trabajo de grado se focalizará exclusivamente en el Impuesto al Valor Agregado para este sector.

Tomando como base una Sociedad Anónima denominada ETRURIA RURAL SA, dedicada a la actividad agrícola ganadera, con sede social en la localidad de Etruria, en el interior provincial. Cuenta entre su personal activo, al presidente, un ingeniero agrónomo, un veterinario, un capataz y seis peones.

El análisis, desarrollo y conclusión del TFG estará dirigido a la comunidad toda, y puntualmente a los responsables de la sociedad para que pueda ser utilizado como base para la toma de decisiones y muestra una perspectiva de funcionamiento de su empresa de acuerdo a los objetivos con los cuales se plantean para el desarrollo de su actividad.

El trabajo que se va a realizar será teniendo en cuenta los últimos Estados Contables, declaraciones juradas de IVA y de Impuesto a las Ganancias, libro IVA Ventas y libro IVA Compras. Debemos tener en cuenta que el cruzamiento de información entre ellos debe coincidirnos.

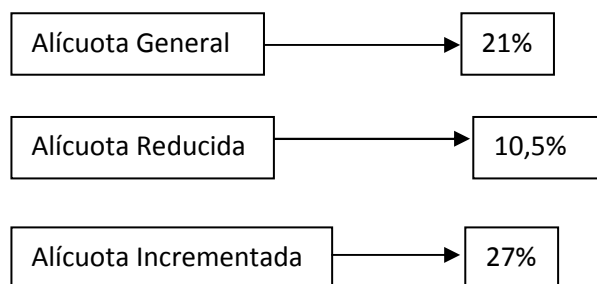
Esta información permitirá a los usuarios confirmar o corregir las decisiones tomadas y aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias a futuro de los hechos pasados o presentes, por su valor predictivo.

Una vez realizado el análisis correspondiente de la documentación mencionada, podremos concluir sobre la situación de la empresa, para luego elevar propuestas a los accionistas.

Alícuota General, Reducida e Incrementada

El Cr. Público Humberto Diez, define en su libro "**Impuesto al Valor Agregado**" - 2da Edición - Editorial ERREPAR (1997) Argentina, 553 p. 147. a la alícuota del gravamen como la tasa proporcional que debe emplearse sobre el precio neto computable a los efectos de determinar el débito fiscal.

El artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece las alícuotas. La alícuota de carácter general es aquella que se aplica para todas las operaciones, a excepción de aquellas en que expresamente esté establecido un tipo de alícuota específica (reducida o incrementada).



Alícuota Reducida

Es importante aclarar que la reducción de la alícuota resulta de aplicación para las operaciones realizadas con todos los sujetos, es decir, alcanza a las operaciones con consumidores finales, sujetos exentos, monotributistas, y no alcanzados por el tributo, ya que no se establece como condición que la operación deba efectuarse entre sujetos que revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado a efectos de aplicar la alícuota referida.

Ejemplo Operaciones Gravadas con tasa reducida al 10,5% en IVA:

- Fumigaciones, Aplicación de agroquímicos y fertilizantes.
- Venta e importación definitiva de granos (excluido el arroz) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas).
- Venta e importación definitiva de frutas, legumbres y hortalizas frescas, refrigeradas o congeladas - mientras no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los convierta en un verdadero preparado del producto, venta e importación definitiva de miel de abejas de granel, venta e importación definitiva de cuero.
- Las locaciones de obra que se contraten para producir cualesquiera de los productos anteriores.
- Los canjes de hacienda por hacienda

Alícuota Incrementada

Esta alícuota será del 27% para aquellos casos en los no sean brindados para uso residencial o casa de recreo o veraneo y siempre que el usuario sea un sujeto categorizado en el impuesto al valor agregado como responsable inscripto, o monotributista o como no categorizado.

Ejemplo Operaciones Gravadas con tasa incrementada al 27% en IVA:

- Electricidad Rural
- Telefonía Rural

- Venta de Gas y Agua regulados por medidor
- Sistema de Cloacas

Para el caso en cuestión, de ETRURIA RURAL S.A., partimos de un problema que data de varios años, como es el elevado saldo técnico a favor que registra la sociedad luego de más de cinco años de acumularlo sin posibilidad de utilizarlo, y que recién en este ejercicio se comienza a absorber.

Esta situación genera problemas de liquidez (efectivo), por cuanto aún cuando las facturas de los proveedores le generen ese saldo a favor que no puede usar, y que tampoco es costo, por lo tanto no trasladable al precio de venta y que se mantiene como un crédito que no se puede cobrar a lo largo de los años.

Revisando los libros de IVA compras e IVA ventas, las declaraciones juradas de IVA y de Ganancias, a los que me permitieron acceder, se pudo armar el cuadro siguiente:

POSICIÓN IVA PERÍODO 2015 - ETRURIA RURAL SA (en pesos)												
Concepto	ene-15	feb-15	mar-15	abr-15	may-15	jun-15	jul-15	ago-15	sep-15	oct-15	nov-15	dic-15
Débito Fiscal	-116.681,60	-113.874,90	-116.297,90	-97.781,90	-106.321,60	-119.829,80	-163.692,40	-139.081,90	-153.133,20	-97.968,90	-88.521,60	-112.106,00
Crédito Fiscal	200.862,80	194.730,00	181.447,20	97.943,30	152.791,40	163.473,70	171.270,40	160.726,40	194.280,30	94.973,30	101.864,90	104.627,20
Sdo. Tecn. Período Ant.	182.123,58	266.304,78	347.159,88	412.309,18	412.470,58	458.940,38	502.584,28	510.162,28	531.806,78	572.953,88	569.958,28	583.301,58
Sdo. Tecn. A Favor del Contrib.	266.304,78	347.159,88	412.309,18	412.470,58	458.940,38	502.584,28	510.162,28	531.806,78	572.953,88	569.958,28	583.301,58	575.822,78
SLD Período Ant.	-	58.340,80	115.278,25	143.424,23	192.315,18	220.475,98	280.390,88	362.237,08	386.778,03	463.344,63	512.329,08	556.589,88
Retenc. y Percepciones	58.340,80	56.937,45	58.145,98	48.890,95	53.160,80	59.914,90	81.846,20	69.540,95	76.566,60	48.984,45	44.260,80	56.053,00
SLD Del período	58.340,80	115.278,25	173.424,23	192.315,18	245.475,98	280.390,88	362.237,08	431.778,03	463.344,63	512.329,08	556.589,88	612.642,88
Compensac. / Reintegros	-	-	30.000,00		25.000,00			45.000,00				
SLD - Neto de Compensac.	58.340,80	115.278,25	143.424,23	192.315,18	220.475,98	280.390,88	362.237,08	386.778,03	463.344,63	512.329,08	556.589,88	612.642,88

Anexo I

Referencias:

- 1) Los \$30.000 del mes de marzo hacen referencia a una compensación realizada por anticipo del impuesto a las ganancias (persona jurídica).
- 2) Los \$25.000 del mes de mayo corresponden a una devolución solicitada a AFIP mediante el mecanismo que se explicará más adelante, a finales del capítulo 4, cuando hablo de alternativas de uso del saldo de libre disponibilidad.
- 3) Los \$45.000 que aparecen en el mes de Agosto, corresponden a otro anticipo de impuesto a las ganancias realizado por la empresa Etruria SA.

Al analizar las posiciones del impuesto al valor agregado durante el año 2015, se puede observar que el saldo técnico del IVA se incrementó a lo largo del período en un 316%, pasando de \$182.123,58 a \$575.822,78.

Por otro lado, si nos detenemos en el saldo de libre disponibilidad podemos observar que también se fue incrementando a lo largo del ejercicio, y en mayor proporción. Debemos considerar que si bien tuvo variaciones como consecuencia de las compensaciones y los reintegros efectuados por AFIP, al final del período se vio incrementado considerablemente.

Como se ha podido observar, el saldo de libre disponibilidad, a diferencia del saldo técnico, puede ser utilizado para compensar otros impuestos nacionales del mismo contribuyente.

Pensar en una solución para evitar que esta situación se prolongue año tras año, implica pensar en un cambio de la normativa vigente; lo cual es muy difícil que se produzca. Aún así presento dos alternativas:

1) Existencia de un mecanismo que permita diferenciar entre las compras realizadas para la actividad agropecuaria y aquellas que no lo son; y se devuelva un porcentaje del IVA de esas facturas, con un cierto tope.

2) Cuando una sociedad acumule un saldo técnico a favor por un período considerable - de tres años, por ejemplo - y el mismo no sea utilizado, que se permita desafectarlo del activo y me posibilite el cómputo del mismo como un gasto. Al trasladarlo al Estado de Resultados, me reduce la ganancia del ejercicio, y como consecuencia me disminuiría el monto a ingresar como impuesto a las ganancias a pagar, considerando que la alícuota del tributo que lleva su nombre es equivalente al 35% de la utilidad neta del balance.

En la práctica es un crédito que no se va a recuperar, y si el importe que representa dicho saldo fue un monto gastado, que al menos me permita considerarlo como tal y no como crédito tan restringido.

Retomando el tema de las alícuotas, cuando me referí a tasa reducida, entiendo que debería preverse algún tipo de recupero del saldo técnico de IVA, ya sea que pueda ser aplicado al pago de deudas impositivas y de la seguridad social o también solicitarle a la AFIP su devolución. De lo contrario se convertiría en un impuesto al productor ya que muchas veces el recupero del saldo técnico del IVA con débitos fiscales futuros se torna muy difícil.

La actividad agropecuaria tiene cuestiones propias que la diferencia de las demás, con altos niveles de complejidad que requieren de un ordenamiento especial que facilite la interpretación legal y logre una mayor sencillez para la liquidación e ingreso del impuesto.

Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas

RG 2300/07

Las resoluciones generales sancionadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que tuvieron por objeto crear y posteriormente modificar el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres secas, fueron varias.

Actualmente carece de importancia profundizar en ellas dado que se encuentran derogadas, salvo la RG 2300/2007.

El RFOG fue instituido por la RG 129/1998, sancionada el 23/04/1998 y en su contenido establece que el propósito de su creación es facilitar la identificación de los individuos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, en pos de lograr un efectivo control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres.

El 18/04/2001 se sanciona otra resolución, la RG 991/2001, en la que se establece la necesidad de disponer de una Clave Bancaria Uniforme, a los fines de optimizar la fiscalización del sector.

En diciembre de 2002 se sanciona la RG 1394/02, la que establece nuevas alícuotas de retención al IVA, además de un procedimiento de reintegro sobre retenciones.

Con el paso del tiempo, se fueron dando distintas situaciones que concluyeron en modificaciones, mediante las RG que fueron apareciendo, entre ellas se mencionan las siguientes: 1441/2003, 1449/2003, 1450/2003, 1478/2003, 1538/2003, 1646/2004, 1953/2005, 2266/2007, hasta llegar a la resolución que sigue vigente hasta nuestros días, bajo el número 2300/2007.

Esta última se considera de gran importancia ya que ha incorporado cambios radicales en la materia, a saber:

*Introduce una nueva figura: aquellos sujetos incluidos en el Registro pero suspendidos, sufrirán la retención de la totalidad del IVA.

*Se establecen las obligaciones de informar la operación en el SICORE, y consignar en los comprobantes respaldatorios de la operación, la leyenda de "operación encuadrada en el art. 6 de la RG 2266"; para aquellos casos en que al agente de retención no le fuera posible practicar total o parcialmente la misma como consecuencia de indisponibilidad financiera.

La RG 2300/07 publicada en el BO el 06/09/2007 y puesta en vigencia a partir del 01/10/2007 le permitió al Estado sistematizar los procesos relativos al ingreso, suspensión, exclusión y reingreso al Registro Fiscal, reglamentando de esta forma, el funcionamiento del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.

Según el Art. 21 de la Resolución General 2300/07 AFIP, el RFOG estará integrado por responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos - y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas -.

El Registro está integrado por los responsables inscriptos en IVA como aquellos que no, mientras que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra; todos podrán solicitar su inclusión con el objeto de obtener los siguientes BENEFICIOS:

- Sufrir una retención del IVA del 8% en la venta de todos los cereales, excepto el arroz, o del 18% para el arroz; y para los no inscriptos, la retención será del 10,5% y el 21% respectivamente.
- Tener la posibilidad de un reintegro parcial de la retención del IVA sufrida en la venta.
- Sufrir una retención de Impuesto a las Ganancias del 2% en la venta, con un mínimo no imponible mensual de \$12.000 (según lo que establece la RG 2118/06); para quienes no estén inscriptos, la retención alcanza el 15% sin mínimo no imponible.
- En las operaciones de canje, la percepción será del 1% en vez del 10,5% para los no inscriptos.

Según la Cra. Claudia Chiaradía, en su informe InfoCampo, afirma que la inscripción en el RFOG es fundamental a la hora de decidir comenzar a producir, si bien la misma no es obligatoria.

Inscriptos

Se aplicará una retención del 8% del IVA con una devolución sistemática del 7%.

La retención del Impuesto a las Ganancias será del 2%

La cantidad de cartas de porte que se le otorgue dependerá de la capacidad de producción declarada.

No inscriptos - Excluidos

La retención del IVA será del 10,5% sin devolución alguna.

En el impuesto a las ganancias se le retendrá el 15%,

Se le otorgará hasta 50 cartas de porte sin considerar la superficie sembrada.

La resolución incorpora y define nuevas categorías dentro de las cuales los responsables pueden solicitar su inclusión en el registro. Además de las categorías "clásicas" de productor, acopiador, y corredor se introducen nuevas figuras como:

- Arrendador comerciante de granos: aquél sujeto que siendo titular de un inmueble rural lo arrienda obteniendo granos como forma de pago, los cuales comercializa en nombre propio.
- Aplicador aéreo.
- Contratista rural.
- Profesional.
- Proveedor de insumos.
- Mercado de cereales a término: institución aprobada por autoridad competente, en la que se realicen transacciones con futuros, y opciones.
- Desmontador de algodón.
- Otros.

Reintegros Sistemáticos

El importe del IVA retenido, será devuelto a los productores incluidos en el "Registro", así como a los acopiadores que vendan los productos de su propia producción, mediante los llamados reintegros sistemáticos que establece la RG 2300/07, en el art. 53.

Cuando la retención haya sido efectuada durante el período de suspensión del "Registro" por aplicación del Artículo 40, inciso b), el reintegro corresponderá siempre que se hubiera producido el levantamiento de la mencionada suspensión.

Los porcentajes serían los siguientes:

- a) 7% (del IVA retenido del 8%): por la venta de granos y legumbres excepto arroz.
- b) 9% (del IVA retenido del 18%): por la venta de arroz.
- c) En el caso de ventas hechas por beneficiados por Regímenes de Exclusión del IVA, el reintegro sistemático será por todo el IVA retenido (ya que los productores no pueden oponer la exclusión del IVA, solo pueden oponerla los acopiadores o proveedores de insumos y/o bienes de capital cuando se trate de operaciones de canjes o pagos en especies).

Los requisitos y condiciones son:

a) Respecto del productor o acopiador:

Deberán integrar el Registro en las categorías "productor" o "acopiador" y no encontrarse suspendidos a la fecha en que la AFIP proceda a la acreditación del reintegro correspondiente.

b) Respecto de la operación:

1. Todas las operaciones primarias deberán documentarse mediante liquidaciones primarias de granos, de acuerdo con lo previsto en las RG 1593/03 y la RG 3419/12.
2. La operación deberá encontrarse registrada ante la AFIP de acuerdo a lo estipulado en el inciso a) del artículo 3 de la RG 2596/09, la cual menciona el procedimiento vía web para solicitar la inscripción que permitirá acceder a los reintegros sistemáticos.
3. Deberá estar informado el código de operación que se menciona en el artículo 19 de la RG 2233/07.
4. La retención deberá estar informada por el Agente de Retención de acuerdo con lo dispuesto por la RG 2233/07 y su modificación, utilizando los códigos que se indican en el Anexo II, y que se adjuntan al presente Trabajo de Grado.
5. Los importes retenidos deberán encontrarse exteriorizados en la declaración jurada de IVA del Productor o Acopiador de acuerdo con los siguientes códigos:

Código de Impuesto	Código de Régimen	Descripción operación Producto - Sujeto pasible - Agente de retención
767	785	Compra Venta de Granos y Legumbres Secas – Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO - Adquirentes
767	786	Compra Venta de Granos y Legumbres Secas – Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO - Intermediarios
767	787	Compra Venta de Granos y Legumbres Secas – Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO - Exportadores
767	794	Compra Venta de Arroz - Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO - Adquirentes
767	795	Compra Venta de Arroz - Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO - Intermediarios
767	796	Compra Venta de Arroz - Operaciones Primarias SUJETAS A REINTEGRO – Exportadores

Anexo II

6. El importe del Débito Fiscal declarado emergente de la Declaración Jurada a que se refiere el punto anterior, debe ser igual o superior al Débito Fiscal correspondiente a la suma de operaciones sujeta a devolución del período.

c) Respecto de la Declaración Jurada del IVA:

Deberá ser confeccionada mediante el programa aplicativo, aprobado por AFIP.

Información del monto reintegrado: procedimiento.

Deberá ser confeccionada informado por los productores o acopiadores. Por ese motivo, en la pantalla "Datos Descriptivos", del cuadro "Tipos de regímenes" se efectuará una marca en el campo "Régimen de Reintegro de Retenciones Agropecuarias". Se habilitará la pantalla correspondiente, debiéndose ingresar el importe reintegrado en el período que se liquida en el campo "monto de retenciones reintegrado en el período". El importe indicado será trasladado automáticamente a la pantalla "Determinación de la Declaración jurada mensual". En aquellos casos en que no se cumpla con la obligación de declarar los montos reintegrados, la AFIP procederá a suspender al responsable conforme las previsiones del artículo 40 inciso a).

El otro problema que se pudo observar por el cual atravesó la sociedad ETRURIA RURAL S.A. durante más de tres años fue con los reintegros sistemáticos de la R.G. 2300/07 que no se cobraban, situación que se revirtió hacia finales de año pasado.

En relación a este tema, existe un plazo que AFIP debe cumplir para efectuarlos. Actualmente ese plazo no se está respetando, aunque finalmente los terminan efectuando. Para nuestro caso, se entiende que la empresa Etruria Rural SA (al igual que muchas otras también) puede verse afectada financieramente por no contar con estos fondos en tiempo y forma, pero si bien cualquier tipo de contribuyente puede accionar legalmente contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, dado que existen elementos para hacerlo, para el caso de pequeños productores no les es tan rentable. Por lo tanto la gran mayoría prefiere esperar a que la devolución se efectúe, como finalmente sucede.

Si pensamos por un momento en la historia económica argentina, y en el panorama económico mundial actual, surge con claridad que desde siempre el sector agropecuario cumple con un rol fundamental en la corriente exportadora argentina, lo que nos lleva a recordar el motor del crecimiento económico del país.

La República Argentina ha atravesado por diferentes etapas y características en su producción agropecuaria, de acuerdo con los variados requerimientos de los mercados y las limitaciones en el desarrollo tecnológico que ello impone.

En un primer momento, Argentina se consolidaba como uno de los principales países Productor-Exportador del mundo de carnes y granos, porque se la consideraba el "Granero del Mundo".

Los avances tecnológicos en el cultivo de la tierra, producto de las inversiones cada vez más importantes en la investigación y desarrollo de los insumos agropecuarios, han motivado a que zonas del planeta que antes no eran aptas para este tipo de producción, se convirtieran en productoras, lo cual me hace pensar en dos aspectos que a mi parecer, son importantes:

- 1) La calidad de la producción.
- 2) Generar la exportación de productos elaborados con el valor agregado, por el deterioro de los términos de intercambio de las materias primas agropecuarias.

Tiempo atrás, el productor agropecuario realizaba sus tareas en tierra de su propiedad, las tareas rurales eran básicamente realizadas por sus familias, con las herramientas y maquinarias que poseía, y con los limitados conocimientos técnicos que tenía.

Como consecuencia de esta situación, en los campos se producía un determinado tipo de cultivo o producción de carne sin generar grandes cambios, por la inestabilidad en la demanda de los mercados.

Cuando comenzaron a aparecer las cooperativas, el productor agropecuario empezó a tomar conciencia de la realidad del sector con lo cual, él ya no podía quedar al margen e intentar por sí sólo realizar el ciclo producción-comercialización.

La empresa agropecuaria posee no sólo características que la diferencian del concepto "pequeño productor", sino también particularidades propias que no se dan mayoritariamente en empresas de otros sectores productivos.

A partir de toda esta transformación nace el concepto de "La Empresa Agropecuaria", la cual presenta diversas características y situaciones específicas como son:

- *La enorme variedad en la producción agropecuaria, permitiendo de este modo adecuarse más rápidamente a los cambiantes requerimientos del mercado.

- *Combinación de la producción agrícola con la producción ganadera, generando la llamada "Producción Mixta" que lleva a la complementación de tareas como ser el excedente de la producción de maíz, por ejemplo, se utiliza como insumo ganadero.

- *Apertura de la producción primaria a terceros. Esto se materializa de modos diferentes: contratos de arrendamiento, de capitalización, de tercerización de labores agrícolas, etc.

Esta transformación que conduce a una nueva realidad del campo argentino se lleva a cabo con la idea primordial de minimizar los riesgos y los costos, para maximizar los beneficios y adecuarse más fácilmente a la demanda que se sostiene cambiante.

Todo este nuevo marco en el que está inmersa la empresa, hace que sea necesaria, fundamental, e imprescindible la actuación de un Contador Público. Este tipo de profesional, deberá tener el conocimiento y la capacidad para hacer frente a las particulares características del sector agropecuario.

Deberá tener la aptitud para lograr una estructura organizativa efectiva, donde se cumpla con los objetivos propuestos con el menor costo posible en el menor tiempo, tanto en la administración central como en los establecimientos. En este aspecto el

contador deberá hacer especial hincapié en el envío y recepción de la información, y de los soportes documentales e informáticos de la misma. Para lograrlo, es fundamental que el profesional diseñe e implemente un circuito de información lo más computarizado posible, acorde a las posibilidades técnicas y del personal de los establecimientos.

El contador deberá estar continuamente informado y actualizado, acerca de los cambios en la legislación fiscal del sector agropecuario, que tanto incide en la operatoria, en la determinación de los impuestos en la contabilización de las operaciones y en la comercialización de los productos.

Tendrá que manejar el marco legal en que se desarrollan los diferentes contratos usuales del sector, como en las operaciones con fijación de precios, operaciones de canje y todas aquellas operaciones que se realicen en el Mercado a Término.

El contador es el profesional indicado para generar información de gestión a los propietarios, para la toma de decisiones correctas y oportunas sobre el negocio.

Al momento de efectuarse la Auditoría de una Empresa Agropecuaria, el Contador encargado de realizarla, deberá poner especial atención en el rubro Bienes de Cambio, el cual no sólo tiene importancia por ser el generador de ingresos del sector, sino por las particulares características de valuación de estos activos.

Análisis Financiero

Atendiendo la cuestión financiera, si realizo un análisis de la situación planteada, podría decir que la mecánica de la permanente acumulación de saldos técnicos a favor que genera este procedimiento de liquidación del IVA agropecuario y ante la imposibilidad de su utilización, dado que no está prevista la aplicación de los mismos más que contra saldos técnicos a pagar futuros (situación que generalmente no se presenta en el Sector Agropecuario); implica que exista en la contabilidad de la empresa un "crédito incobrable" y su constante crecimiento podría generar desequilibrios financieros.

A su vez, en materia de exposición contable tendríamos registrado un crédito dentro del activo de la empresa, a sabiendas que los mismos serían irrecuperables.

Ante la problemática de la acumulación de saldos técnicos a favor durante varios ejercicios contables, y dada la imposibilidad de su utilización, podría mencionar como propuesta que los mismos sean desafectados del activo y reconocidos como un gasto.

De esta manera, y al tener un gasto mayor, estaríamos frente a una disminución en la utilidad, con la consecuente disminución del impuesto a las ganancias a pagar.

La realidad del sector agropecuario, es que existen dos ciclos: la siembra y la cosecha. En el momento de la siembra el agropecuario debe incurrir en compra de insumos, materiales y gastos que generalmente deberán ser abonados con anterioridad a la cosecha y su posterior venta; por lo que los plazos de pago son siempre anteriores a los plazos de cobranza, generando un desequilibrio financiero entre los momentos de los pagos y los de las cobranzas.

CAPÍTULO 3: Análisis de la Normativa Vigente

1) Análisis de la RG 2300/07

Cómo se tramita la inclusión en el RFOG?

1) El productor debe utilizar el aplicativo que provee la AFIP, en su sitio web, informando todos los inmuebles afectados a la actividad de producción, y una sola Clave Bancaria Uniforme (CBU) asignada por la entidad bancaria en la que se posea cuenta corriente o caja de ahorro, donde se depositará el reintegro parcial de la retención del IVA.

2) En un lapso de 5 días de verificar la inexistencia de inconsistencias, el productor debe presentarse en la dependencia de la AFIP con la siguiente documentación:

- a) Fotocopia del documento de identidad, autenticada por Escribano Público o exhibido ante la dependencia de la AFIP;
- b) Fotocopia del título de propiedad de inmueble propio afectado a la producción agropecuaria;
- c) Fotocopia del contrato celebrado y vigente sobre el inmueble de terceros afectado a la explotación agropecuaria, acreditando mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta; y
- d) De haberse declarado maquinarias, fotocopia de la documentación respaldatoria del dominio de las mismas y/o fotocopia del contrato por el cual se explota maquinarias de terceros acreditado mediante documento público o privado firmado por las partes con fecha cierta.

3) La AFIP realiza controles sistémicos y/o verificaciones con la finalidad de corroborar al momento de la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos y la conducta fiscal del solicitante.

4) La AFIP resuelve la procedencia o denegatoria de las solicitudes en un plazo de 90 días. En caso de ser procedente, incluye al solicitante en el RFOG en su sitio web. La denegatoria es notificada al solicitante.

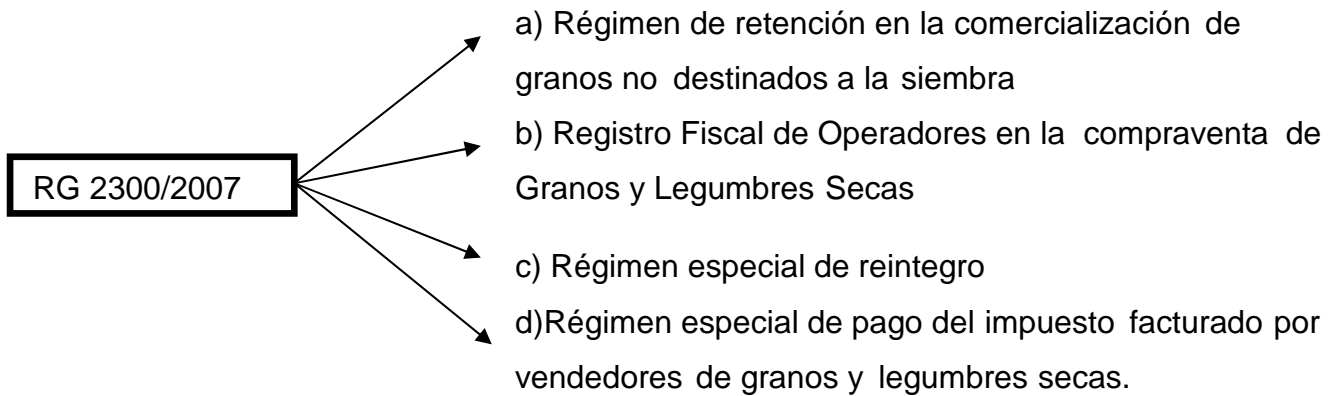
La agricultura es la actividad destinada a la obtención y multiplicación de granos.

Los principales cultivos mencionados por la RG 2300/07 son:

Cultivos	Concepto	Ejemplos
Cereales	Es el grupo de plantas que producen granos capaces de ofrecer harina de naturaleza amilácea; dichas plantas pertenecen a la familia de las gramíneas. Los cereales comprenden especies de gran interés alimenticio y económico. El cultivo de dichos cereales puede tener otros objetivos, por ejemplo la producción de forraje para el consumo del ganado.	Trigo, Maíz, Arroz, Cebada, Centeno, Avena, Sorgo, Mijo, Alpiste, etc.
Oleaginosas	Son aquellas que pertenecen a la familia de las leguminosas y su fruto, el grano, se utiliza para la producción del aceite.	Soja, Girasol, Maní, Lino, Cártamo, Colza.
Legumbres	Es el fruto de una leguminosa, del cual no se puede obtener aceite, a diferencia de la oleaginosa.	Lentejas, Porotos, Arvejas, Habas
Hortalizas	Son plantas herbáceas, una o más partes de ellas pueden ser utilizadas como alimento del hombre, a saber: de raíz, de tubérculo, de bulbos y tallo, de hojas.	De raíz: remolacha y zanahoria. De tubérculo: papa; De bulbos y tallos: ajo, apio, espárragos y cebolla; De hoja: lechuga, espinaca, acelga, achicoria, etc.

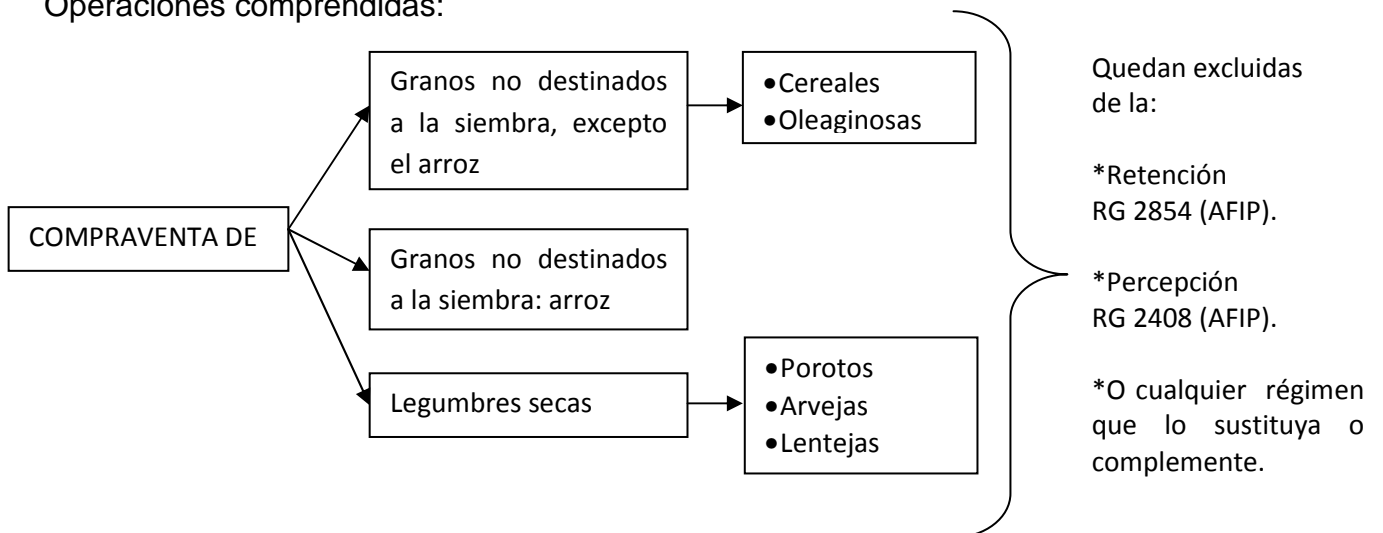
Fuente: M. Josefina Bavera; Gustavo I. Frankel; Carlos F. Vanney - *Agricultura y Ganadería Ganancias Valor Agregado* - Colección ERREPAR

Régimen de retención y pagos a cuenta:

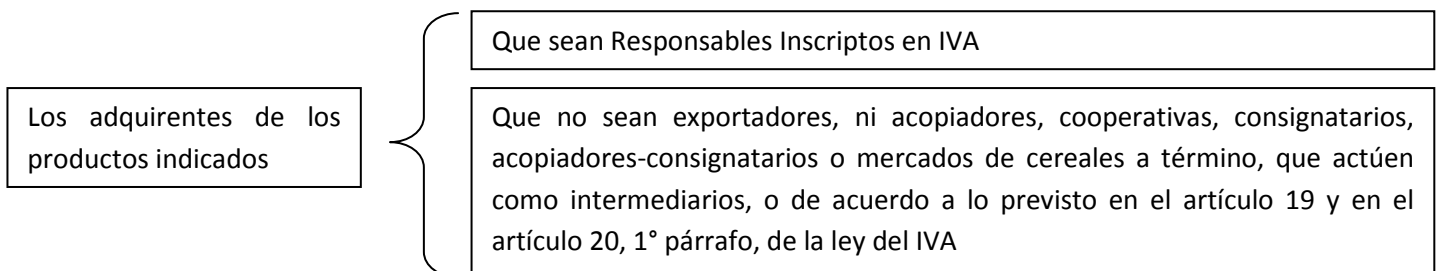


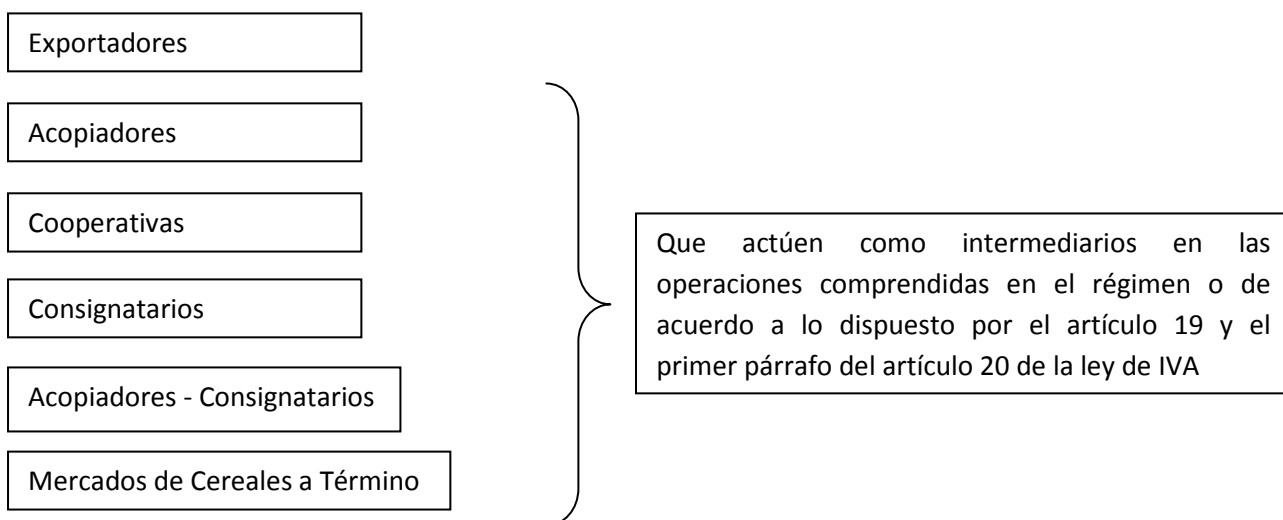
A) Régimen de retención:

Operaciones comprendidas:



Agentes de Retención





Sujetos Pasibles de retención

- Personas físicas.
- Sucesiones indivisas.
- Empresas o explotaciones unipersonales.
- Sociedades.
- Asociaciones.
- Demás personas jurídicas de carácter público o privado.
- Uniones transitorias de empresas.
- Agrupamientos de colaboración empresaria.
- Consortios.
- Asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas.
- Agrupamientos no societarios.
- Cualquier otro ente individual o colectivo.

Que revistan la calidad de Responsables Inscriptos en IVA

Alícuota aplicable y determinación del importe:

Sobre el precio neto de venta conforme al artículo 10 de la ley de IVA, que resulte de la factura o documento equivalente:

8% Venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, excepto arroz, efectuada por quienes se encuentren inscriptos en el RFOG como productor, acopiador, desmotador de algodón, mercado de cereales a término, arrendador comerciante de granos, contratista rural, aplicador aéreo, proveedor de insumos y/o bienes de capital, profesional u otros operadores.

18% Venta de arroz, efectuada por quienes se encuentren inscriptos en el RFOG como productor, acopiador, desmotador de algodón, mercado de cereales a término, arrendador comerciante de granos, contratista rural, aplicador aéreo, proveedor de insumos y/o bienes de capital, profesional u otros operadores.

10.5% Venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, excepto arroz, efectuada por quienes NO se encuentren inscriptos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas"

21% Venta de arroz, efectuada por quienes NO se encuentren inscriptos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

En las operaciones efectuadas con intervención de los MAT, la retención se efectuará aplicando la alícuota que corresponda sobre el precio de ajuste tomado como base para el cálculo de las diferencias que correspondiere liquidar respecto del precio pactado y de los descuentos, quitas o bonificaciones que se practiquen, conceptos que se sumarán o restarán, según corresponda, del aludido precio de ajuste, a efectos de establecer el precio neto de la operación.

B) RFOG:

Serán integrantes del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, aquellos Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado y que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosas - y legumbres secas - porotos, arvejas, y lentejas-.

Entre los beneficios de estar inscriptos, puedo mencionar:

- *Cuentan con una alícuota del 8% o del 18% según corresponda;
- *Productores de productos primarios y acopiadores: reintegro de forma sistemática de retenciones.
- *Menor alícuota de retención en el impuesto a las ganancias.

La solicitud de inclusión en el Registro, así como las demás solicitudes que al respecto se formulen, importan la adhesión voluntaria del responsable al presente régimen y, por tanto su aceptación del deber de cumplir las condiciones y demás exigencias de este último, en particular las referidas a las causales de suspensión y de exclusión del registro y al procedimiento establecido para efectivizar tales medidas como para dejarlas sin efecto.

Calendario del Productor Agropecuario: Vencimientos generales

Mes	Detalle
Enero	<p>AFIP RG 2750: capacidad productiva - Anexo III - Superficie sembrada de cultivos de verano. Desde el 1 de noviembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el 31 de enero del año inmediato siguiente se debe presentar el Anexo III de capacidad productiva, en la que se informa la superficie sembrada de cultivos de verano. En el caso de un productor agrícola ganadero, deberá informarse no solo las hectáreas destinadas a granos para la venta, sino también aquellas destinadas a consumo de su propia hacienda.</p>
Febrero	<p>AFIP RG 3342: producción de granos no destinados a la siembra. Kilogramos de trigo cosechados Desde el 1 de setiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el 28 de febrero del año inmediato siguiente, se debe informar la producción de cultivo de trigo, siempre con posterioridad a la presentación de la información de superficie sembrada de dicho grano de acuerdo con la RG 2750 y con anterioridad al traslado y comercialización del producto. Les sugerimos informar un valor preliminar antes del vencimiento final para evitar inconvenientes al momento de querer obtener las cartas de porte y, una vez que tengan el valor final cosechado, realizar la última modificación antes del 28 de febrero, de ser necesario.</p>
Marzo	<p>ARBA RG 32/2008 modificada por la RG 130/2008 - Control fiscal agropecuario. El 14 de marzo vence la DDJJ de control fiscal agropecuario, obligación que deben cumplir los titulares de inmuebles rurales cuya superficie total, considerada en forma individual o conjunta, sea igual o superior a 50 ha.</p>
	<p>AFIP RG 2820: Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI)</p>

"El Impuesto al Valor Agregado y sus implicancias en la Actividad Agropecuaria"

	<p>Hasta el 26 de marzo se puede presentar la DDJJ anual que incluye los contratos celebrados o vigentes en el año anterior, por quienes estén obligados por la RG 2820, excepto aquellos sujetos que hayan sido alcanzados por el régimen de factura electrónica según la RG 3749. Debido a que los arrendamientos rurales deben ser facturados en forma electrónica. Recordamos que en el caso de aparcería, convenio de explotación conjunta o similares, debe presentarse el ROI.</p>
Agosto	<p>AFIP RG 3342: producción de granos no destinados a la siembra. Kilogramos cosechados de maíz, soja y girasol. Desde el día 1 de enero del año inmediato siguiente al inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de agosto de dicho año, ambos inclusive, se deben informar los kilogramos cosechados de maíz, soja y girasol, siempre con posterioridad a la presentación de la información de superficie sembrada de dichos granos de acuerdo con la RG (AFIP) 2750 y con anterioridad al traslado y comercialización de los productos. Les recomendamos informar un valor preliminar antes del vencimiento final para evitar inconvenientes al momento de querer obtener las cartas de porte, y una vez que tengan el valor final cosechado realizar la última modificación.</p>
Setiembre	<p>AFIP RG 2750: Régimen de información - Anexo I - Existencia de granos. Anexo I: régimen en el que se informa la existencia de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas) de propia producción al 31 de agosto. Si bien el vencimiento es el 30 de setiembre, se puede presentar desde el 1 al 30 de setiembre, caso contrario no se podrán comercializar granos en dicho período.</p>
Octubre	<p>AFIP RG 2750: Régimen de Información de Capacidad Productiva - Anexo II - Superficie sembrada de cultivos de invierno. Desde el 1 de julio y hasta el 31 de octubre debe presentarse el Anexo II de capacidad productiva, régimen en el que se informa la superficie sembrada de cultivos de invierno. En el caso de productores agrícolas ganaderos, deberán informar no solo las hectáreas destinadas a granos para la venta, sino también aquellas destinadas a consumo de su propia hacienda.</p>

Fuente: Mariana Bruno; Lucy S. Lovagnini - Calendario del Productor Agropecuario - Colección ERREPAR

Resolución General 3873/16

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la resolución general 3873/16, publicada en el Boletín Oficial el 30 de mayo de 2016, - y que deroga la RG n° 4059 (DGI) - dispuso la creación de un Registro Fiscal en el que deberán inscribirse todos los operadores de la cadena de ganados y carnes, incluidos los productores. Sería la primera medida concreta del gobierno oficialista de Mauricio Macri, para enfrentar el alto grado de informalidad que existe en el negocio.

La decisión apunta a replicar en el negocio de la carne el modelo vigente en el mercado de granos, donde ya existe un registro fiscal de operadores (RFOG - RG 2300/07) que dispone algunos beneficios para las empresas que estén incluidas, básicamente en los regímenes de percepciones, pago a cuenta y retenciones de IVA.

CONCEPTO		PAGO A CUENTA					PERCEPCIÓN				RETENCIÓN
SUJETOS		Establecimiento faenador		Usuario de faena			Consignatario de carnes	Establecimiento faenador o usuario de faena	Consignatario de hacienda		Establecimiento faenador o usuario de faena
OPERACIÓN		Compra de hacienda a través de consignatario con destino a faena	Compra de hacienda directa a productor con destino a faena	Compra de hacienda a través de consignatario con destino a faena	Compra de hacienda directa a productor con destino a faena	Consignación directa	Venta de carnes por consignación	Venta de cueros	Venta por consignación a usuario de faena	Venta por consignación a establecimiento faenador	Por compra de hacienda en pie con destino a faena
MONTO DE LA OBLIGACIÓN	ACTIVO EN EL REGISTRO	30 \$/Cabeza	45 \$/Cabeza	25 \$/Cabeza	40 \$/Cabeza	35 \$/Cabeza	0,10 \$/Kg. de carne	5 \$/Unidad	10 \$/Cabeza	10 \$/Cabeza	-
	NO ACTIVO EN EL REGISTRO	40 \$/Cabeza	70 \$/Cabeza	35 \$/Cabeza	65 \$/Cabeza	65 \$/Cabeza	0,20 \$/Kg. de carne	5 \$/Unidad	20 \$/Cabeza	20 \$/Cabeza	5% del Valor Neto de la Hacienda

- Anexo II. RG 3873/2016 - Fuente: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003873_2016_05_06

La resolución 3873/16 también establece nuevas reglas en este tema para quienes producen y comercializan carne vacuna y cueros, mediante la creación del llamado "Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas (RFOCB)", en el que podrán inscribirse productores de cría, cabañeros, invernadores, feed lots, frigoríficos y mataderos, matarifes, consignatarios, comercializadores de subproductos, etc. Sólo quedan exceptuados de dicha obligación los transportistas de hacienda.

Los operadores para poder solicitar su inscripción en el nuevo Registro deberán demostrar una correcta conducta fiscal y no tener procesos judiciales pendientes. El trámite para registrarse se realizará vía Internet, mediante clave fiscal con nivel de seguridad 3.

Como ya sucede con el Registro Fiscal de Operadores de Granos, la nueva norma establece en sus artículos 9 a 16, cómo serán los procedimientos para "suspender" o "excluir" a los operadores del negocio de la carne vacuna que no logren, cumplir con

todos los requisitos para formar parte de esta suerte de club de buenos alumnos en materia fiscal.

La principal consecuencia de no figurar en el Registro Fiscal es que "todos los operadores que se encuentren suspendidos, no incluidos o excluidos quedarán alcanzados por las alícuotas y valores de los regímenes de percepción, pagos a cuenta y retención" previstos en otro capítulo de la misma resolución.

Los propietarios de establecimientos de faena, los usuarios de esos frigoríficos (matarifes) y los consignatarios de hacienda deberán actuar como agentes de percepción del IVA. Y los productores que hagan negocios con ellos serán sujetos de distintos descuentos según sea si figuran o no en el nuevo Registro.

"Por ejemplo: por la compra directa de hacienda para faena, un matarife deberá trasladar a la AFIP un pago a cuenta de 40 pesos por cabeza, que descontará al vendedor si este figura en el RFOCB. Pero si el ganadero no aparece en el nuevo Registro, ese descuento crecerá a 65 pesos. Mucho más contundente es lo que sucederá con las retenciones de IVA que deben aplicarse, pues se retendrá 5% del valor bruto de la operación a quienes no estén dentro del club, contra un premio de 0% para los buenos cumplidores", explicó el titular de la AFIP a Diario La Nación en la entrevista de fecha 08/06/2016.

Las retenciones deberán practicarse en el momento del pago de los importes -incluidos aquellos que revistan el carácter de señas o anticipos que congelan precio- atribuibles a la operación. Si el pago fuera parcial, corresponderá que las retenciones se efectúen por el importe total de la operación.

CAPÍTULO 4: Recupero de retenciones de IVA a productores agropecuarios.

Para poder referirnos al recupero, debemos conocer en qué oportunidad corresponde practicar una retención, la cual debe realizarse en el momento en que se efectúe el pago de los importes -incluidos aquellos que revistan el carácter de señas o anticipos que congelen precios- atribuibles a la operación. De efectuarse pagos parciales, el monto de la retención se determinará considerando el importe total de la respectiva operación. Si la retención a practicar resultara superior al importe del pago parcial, la misma se realizará hasta la concurrencia de dicho pago; el excedente de la retención no practicada se efectuará en el o los sucesivos pagos parciales. En el caso de pagos que no revistan el carácter de señas o anticipos que congelen precios, el monto de la retención también será determinado considerando el importe total de la respectiva operación sin que resulten oponibles los adelantos financieros otorgados e imputados a la cancelación del referido importe, a los fines del efectivo cumplimiento de la obligación de retención e ingreso de las sumas retenidas.

Los productores agropecuarios, en oportunidad de efectuar ventas de granos, son objetos de una retención en concepto de Impuesto al Valor Agregado equivalente al 8% del importe de la venta. Esta retención está establecida por la AFIP a través de su Resolución General N° 2300, art 4° y concordantes. En el artículo 53 y siguientes de la misma norma, se establece que la AFIP reintegrará el 87,50% de la retención sufrida (equivalente a 7 de los 8 puntos porcentuales retenidos), mediante acreditación en cuenta bancaria del contribuyente, dentro del mes subsiguiente a aquél en que se practicó la retención. No obstante, la AFIP está incumpliendo con los plazos que se ha auto-impuesto para efectuar los reembolsos. Los atrasos llegan hasta 2 ó 3 años y como se efectúa a valor nominal, sin ningún tipo de interés resarcitorio, significa para el contribuyente una pérdida de alrededor del 3% o 4% mensual tomando en cuenta la inflación actual. Si el contribuyente está recurriendo a financiación bancaria para desarrollar su actividad, la pérdida que sufre es equivalente al costo de dicha asistencia, ya que podría ver reducido su endeudamiento si contara con los fondos retenidos por la AFIP. A los efectos de obtener la devolución de los reintegros mencionados es posible llevar adelante una acción judicial en defensa de los derechos del contribuyente. Se trata de un recurso de amparo interpuesto en el Tribunal Fiscal

de la Nación, con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con un paso previo consistente en un pedido de "pronto despacho" presentado en la dependencia donde se encuentra inscripto el contribuyente. Dicha acción está contemplada en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11683, en el artículo 183. Los resultados de la acción legal son muy efectivos ya que se obtiene el depósito de las sumas adeudadas en un plazo de 30 a 45 días desde el inicio de todo el proceso. La única condición es que las retenciones pendientes de devolución no se encuentren observadas por la AFIP. El pedido se puede realizar por aquellas retenciones que cumplan ese requisito, descartando las "observadas", sin perjuicio de realizar igual trámite en el futuro con nuevas retenciones demoradas y con aquellas cuyas observaciones se subsanaron (aunque correspondan a los mismos meses por los que se hicieron trámites previamente). Realmente es una solución rápida y conveniente para los productores, ya que se hacen rápidamente de fondos que están paralizados desde hace largo tiempo, y con un costo de gestión relativamente bajo comparado con la desvalorización y/o carga financiera a las que se ven expuestos.

Debemos tener en cuenta que existen dos tipos de sujetos que intervienen al momento de hablar de retenciones, ellos son: quienes las practican y quienes las sufren. Por lo tanto, quedan obligados a actuar como agentes de retención:

- a) Los adquirentes de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos -, y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas -, siempre que revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado.
- b) Los exportadores.
- c) Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y mercados de cereales a término que, en las operaciones mencionadas anteriormente, actúen como intermediarios.

Las retenciones se practicarán a las personas humanas, sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado, incluidas las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, que revistan en el impuesto al valor agregado la calidad de responsables inscritos.

Comprobante.

Los agentes de retención quedan obligados a entregar al sujeto pasible de la misma un "Certificado de Retención" en el momento en que se efectúe el pago y se practique la retención. De tratarse de operaciones primarias o de venta de productos de su propia producción realizadas por acopiadores, la constancia será reemplazada por la "Liquidación Primaria de Granos".

El tratamiento.

El monto de las retenciones tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, debiendo su importe ser computado en la declaración jurada del período fiscal en el cual se sufrieron. Asimismo, sólo con carácter de excepción, la retención podrá computarse en la declaración jurada correspondiente al período fiscal anterior, cuando la operación que le da origen se haya producido en dicho período y las retenciones hayan sido practicadas hasta la fecha en que se produzca el vencimiento para la presentación de la misma, conforme al cronograma de vencimientos establecido por este organismo para cada año calendario.

Si el cómputo de importes atribuibles a las retenciones originare saldo a favor del responsable, el mismo tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser utilizado como saldo de libre disponibilidad.

Informar las retenciones.

Los agentes de retención deberán ingresar el importe total de las retenciones practicadas desde el día 1 al 15, ambos inclusive, de cada mes, hasta el día del mismo mes que, de acuerdo con la terminación de la CUIT, fije el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año calendario. Asimismo, deberán informar nominativamente las retenciones practicadas en el curso de cada mes calendario, e ingresar el saldo resultante de la declaración jurada hasta la fecha de vencimiento fijada.

A los efectos de cumplir con dicha información deberán utilizar el programa aplicativo "Sistema de Control de Retenciones - SICORE".

Cuando se trate de exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término que, en las operaciones actúen como intermediarios, deberán ingresar el importe de las

retenciones practicadas en cada mes calendario, hasta el día del segundo mes inmediato siguiente a ese mes calendario, en el cual - conforme a la CUIT- opera el vencimiento mensual para informar e ingresar las retenciones

Los productores, acopiadores que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas de su propia producción y los agentes de retención, deberán informar a este organismo el código de operación, en la forma y condiciones que, según el responsable de que se trate, se indican seguidamente:

- a) Productores o acopiadores: En la declaración jurada del impuesto al valor agregado. Deberá consignarse en el campo "Número de certificado" de la ventana "Ingresos Directos", "Régimen de retenciones".
- b) Agentes de retención: En el "Sistema de Control de Retenciones - SICORE". Se consignará en el campo "Número de comprobante" de la ventana "Detalle de retenciones".

Procedimiento en casos de no acreditación del reintegro sistemático.

En caso que, transcurrido el plazo para que la AFIP acredite los importes correspondientes al reintegro sistemático, y éste no se haya efectuado, el productor o el acopiador, en su caso, deberán efectuar la consulta mediante clave fiscal al servicio "Registro Fiscal de Operadores de granos" - "Régimen de devolución de retenciones".

A través del citado servicio, el responsable obtendrá el detalle de las operaciones informadas en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, que no han sido reintegradas, visualizando el motivo que originó la observación de dichas operaciones.

Asimismo, el sistema emitirá una constancia, la cual incluirá el detalle de los reintegros observados a la fecha de la consulta.

El responsable podrá presentar ante la dependencia de este Organismo en la que se encuentre inscripto, una nota de disconformidad por los reintegros no acreditados, dentro de los 12 meses a partir de la fecha de la operación. A tal efecto presentará los siguientes elementos:

- a) Formulario 206/I, con los datos indicados en el Anexo VIII de la RG 2300/2007.
- b) Constancia de la consulta mediante clave fiscal al servicio "Registro Fiscal de Operadores de granos" - "Régimen de devolución de retenciones".

c) Original y copia de los formularios C1116B y C1116C, indicados en el Formulario 206/I.

Al momento de querer consultar y poder visualizar los listados de devolución de IVA debo proceder de la siguiente manera:

Desde la vigencia de la RG 2300/07 (01/10/07), tanto el seguimiento de los reintegros como la presentación de cualquier solicitud referida al Registro y el seguimiento de los trámites relativos, deben efectuarse a través del servicio disponible con clave fiscal denominado "Registro Fiscal de Operadores de Granos". Dentro del mismo la opción habilitada para efectuar la consulta sobre reintegros es: "Régimen de devolución de retenciones".

Los agentes de retención están obligados a verificar:

- a) La inclusión del operador en el "Registro" al momento de practicar la retención y que no se encuentre suspendido.
- b) La identidad del operador,
- c) La documentación que lo acredita como operador,
- d) La veracidad de las operaciones, y
- e) La documentación que acredite la operación de canje, cuando se trate de operaciones comprendidas en el Artículo 10 de la RG 2300.

Dicho procedimiento podrá ser sustituido ,excepto las obligaciones expresadas en los incisos a) y d) , mediante la "Constancia de Registración de Operaciones de Compraventa de Granos" a que se refiere el Art. 4 de la RG 2596/09.

En tal caso, el agente de retención deberá efectuar una consulta en la página "web" de la AFIP en el servicio habilitado a estos efectos.

De qué forma se reintegra el importe retenido?

Los contribuyentes y demás responsables originarios de los fondos a restituir deberán declarar ante esta Administración Federal, una Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.), como requisito previo imprescindible para el cobro de sus acreencias

La Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) declarada deberá corresponder a una cuenta en pesos de titularidad del acreedor del pago, habilitada en una entidad bancaria autorizada por el Banco Central de la República Argentina.

La consulta de Reintegros de IVA ya efectuados prevé dos opciones de consultas:

1) Por fecha de operación: Ingresando el mes y año, se podrán visualizar el estado de todas las operaciones correspondientes a dicho período. Es decir que si están aprobadas se visualizará la fecha de acreditación en el banco, mientras que si están observadas o denegadas, se podrá visualizar los motivos.

2) Por fecha de acreditación: Ingresando el mes y año, se podrán visualizar todas las operaciones aprobadas y que fueron acreditadas, ordenadas por la fecha de acreditación. El total que arroje la sumatoria de acreditaciones, será el monto a consignar en la DDJJ IVA correspondiente al mismo período visualizado.

Plazo de acreditación del reintegro devuelto.

La acreditación del reintegro se efectuará hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal en el cual se practicaron las retenciones.

Procedimiento normal de reintegro de las retenciones de IVA a los productores

- Forma: es acreditado por la AFIP en la cuenta bancaria cuya CBU fuera informada por el productor.
- Plazo: la acreditación se efectuará hasta el último día hábil administrativo del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la declaración jurada del IVA correspondiente al período fiscal en el cual se practicaron las retenciones. A la fecha de este informe se verifican importantes demoras en los reintegros.
- Conciliaciones y controles: los puede efectuar la AFIP para evaluar la procedencia del reintegro, y transcurridos 12 meses de la fecha de la operación sin que se hayan reunido los requisitos, la operación quedará excluida del régimen de reintegro sistemático.
- Facultades de verificación: las puede ejercer la AFIP en caso de inconsistencias vinculadas con el comportamiento del productor.

La AFIP realiza controles sistémicos y/o verificaciones con la finalidad de corroborar al momento de la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos y la conducta fiscal del solicitante. La AFIP resuelve la procedencia o denegatoria de las solicitudes en un

plazo de 90 días. En caso de ser procedente, incluye al solicitante en el RFOG en su sitio web. La denegatoria es notificada al solicitante.

Alternativas de uso del Saldo de Libre Disponibilidad.

Según lo que afirma el Cr. Alejandro Larroude, en su publicación del [Informe Mensual n° 52](#), publicado en su sitio web, y teniendo en cuenta lo indicado en la sección de preguntas y respuestas frecuentes del ABC de AFIP, para el tema atinente, podemos mencionar varias alternativas a las que puede recurrirse para utilizar el saldo a favor de libre disponibilidad.

Alternativa 1. Compensación con otros impuestos

En los casos en que el productor contara con saldos de libre disponibilidad (SLD) de IVA, el mismo se permite que se compense con otros impuestos nacionales. Para el supuesto de que el productor disponga \$50.000 de SLD y a su vez el saldo de impuesto a las ganancias a pagar es de \$30.000 y el de bienes personales \$15.000. En este caso el productor podrá compensar con IVA los saldos a pagar de ganancias y bienes personales y le quedará un remanente de \$5.000 que podrá usar contra anticipos o futuras declaraciones juradas de IVA. De esta forma, en lugar de abonar con efectivo, lo hace por medio de una compensación.

Alternativa 2. Certificado de exclusión de retenciones, percepciones y pagos a cuenta

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

Alternativa 3. Devolución del saldo a favor

Esta alternativa es muy poco utilizada actualmente dada su condición de exclusividad en cuanto a la tarea a desarrollar por el contribuyente.

Ello es así dado que deben darse simultáneamente dos condiciones, una es que el productor agropecuario debe desarrollar exclusivamente actividades agropecuarias. Por ello es sumamente importante que el productor se encuentre inscripto en la AFIP con los códigos correspondientes a las mismas. Muchas veces sucede que en épocas anteriores a la solicitud, el productor desarrollaba otras actividades complementarias, o no a las agropecuarias, por ejemplo realizaba servicio de contratista rural y en la actualidad desarrolla exclusivamente actividad agropecuaria. Será entonces necesario en primer lugar, que comunique la baja de la actividad de contratista al organismo recaudador, para luego poder solicitar la devolución del saldo a favor de libre disponibilidad.

La segunda de las condiciones es que el mencionado saldo sea igual o inferior a \$20.000. La AFIP deberá devolverlo dentro de los 90 días de la presentación de la solicitud. También el productor podrá solicitar anticipadamente esa devolución. A tal efecto deberá constituir una garantía a favor del organismo. En este caso, la AFIP debería reintegrarle el dinero al productor dentro de los 10 días de presentada la solicitud de devolución anticipada.

Alternativa 4. Cesión o transferencia a terceros

La última de las alternativas que se plantean son, junto a la mencionada en primer lugar, las que se utilizan con mayor frecuencia. Para poder obtener la autorización de la AFIP de la transferencia del saldo a favor de libre disponibilidad, el solicitante no debe tener deudas impositivas y/o previsionales a la fecha de la solicitud. Desde la fecha en que esté formalmente admitida la solicitud hasta la fecha de notificación del acto administrativo que haga lugar a dicha solicitud, el crédito generará intereses a favor de este último. La finalidad que se persigue es que éstos, lo utilicen para cancelar sus propias deudas impositivas.

Alternativas de uso del Saldo a favor Técnico

Con respecto a la devolución del Saldo a Favor Técnico, el tema no es tan sencillo. En este caso la empresa agropecuaria debería tratar de realizar complementariamente actividades y/o servicios, gravados al 21% para achicar ese saldo a favor técnico. Por ejemplo: venta de fardos, rollos, cerdos, hotelería, pastaje, etc. Esto tiene una limitante, ya que si la empresa liquida el IVA anualmente, quedaría imposibilitada de continuar anualmente para pasar a ser de pago mensual.

Por ello, el Cr. Larroude indicó que una buena alternativa con la que se puede salvar este tema es a través de mecanismos como el "contrato de Maquila o de Fasón". Además señaló que estos instrumentos resultan "convenientes" para los productores agropecuarios que deben sortear los baches que conllevan "los saldos a favor del IVA".

Es importante destacar que este saldo a favor de IVA se incrementa ejercicio a ejercicio por el hecho de no poder ser utilizado más que para compensar saldos a abonar de IVA en períodos futuros, lo cual genera pérdida de liquidez para el agropecuario, y pérdida ante índices inflacionarios, que hoy son muy considerables.

Con este tipo de acuerdos que propone el tributarista Larroude, la empresa agrícola entrega granos al industrial, las plantas lo procesan y entregan el producto industrializado. Entonces ahora la empresa agrícola venderá el producto al 21% y no granos al 10,5%. De esa manera, la empresa comenzará a recuperar el saldo técnico de IVA acumulado.

El contrato de Maquila es un convenio agroindustrial y que, en Argentina está regulado por la Ley 25.113 (del año 1999); la cual lo define como un acuerdo voluntario por el cual productor agropecuario se obliga a dar al procesador o industrial cierta cantidad de materia prima; alcanzando a productos como carne, leche, madera, granos, entre otros.

A este tipo de operatoria me referiré en el capítulo siguiente.

Capítulo 5: El IVA y las operaciones de Canje. Ausencia de retenciones en las mismas. Régimen de Percepciones de IVA de la RG 2459/2008.

Operaciones de Canje.

Como anticipábamos en el capítulo anterior, el productor agropecuario enfrenta una alta presión tributaria, que le genera inconvenientes económicos y financieros. Actualmente si el productor se encuentra inscriptos en el RFOG, al vender sus productos sufrirá una retención del 8% del IVA que esa transacción genere y a su vez tendrá gastos por las transferencias bancarias realizadas.

Una alternativa que puede plantearse para disminuir el impacto de dinero que queda inmovilizado y evitar gastos por movimientos bancarios es el contrato de canje.

El canje es una transacción de intercambio en especie mediante la cual, un productor entrega granos como pago de los insumos o servicios que adquiere.

Los beneficios:

- Se utiliza el 100% del valor de la venta del grano para cancelar las facturas de los insumos o servicios debido a que no se sufre la retención de IVA ni el descuento del impuesto al cheque ya que no existe ninguna transacción bancaria. Es muy importante recordar que el canje será más notorio y tendrá además mayor impacto en caso de semillas y agroquímicos (gravados al 21%) que en fertilizantes, (al 10,5% en su gran mayoría).
- Si bien el 8% de la retención sufrida en una operación tradicional está sujeta a devolución de parte de AFIP, los tiempos de espera, como ya anticipábamos anteriormente, son excesivos; por el contrario, en una operación de canje, ese mismo 8% se utiliza de manera inmediata, para cancelar la factura sin que se generen saldos inmovilizados de IVA en las Declaraciones Juradas y para que el dinero no pierda valor de compra en el futuro.
- Evita la creación de nuevos créditos fiscales.
- Elimina el riesgo de fluctuaciones de precios en épocas de inflación o devaluación.
- Al realizarse la transacción sin intervención de dinero, no se genera el hecho imponible en el impuesto a los débitos y créditos bancarios por lo que el mismo

no tiene incidencia en dichas operaciones, así como tampoco la Ley Antievasión.

En los tiempos que corren, es necesario considerar el valor del dinero en el tiempo, ya que no es lo mismo una determinada suma de dinero hoy que dentro de un año y medio; inconveniente financiero que bajo el contrato de canje puede atenuar.

Operaciones de Canje

Pueden darse de forma:

TOTAL: cuando el valor de plaza de los productos primarios son equivalentes al precio de los bienes entregados o servicios contratados

PARCIAL: cuando el canje no abarca la totalidad de la transacción, entonces la operación se integra con dinero en efectivo.

Si analizamos la RG 2459/2008 podemos mencionar que todas las operaciones de venta de cosas muebles y locaciones y prestaciones gravadas en el IVA, acordadas con Responsables Inscriptos en el mismo, y que se cancelen con la entrega de granos se les deberá calcular la percepción de IVA según las alícuotas:

- A) Sujetos Incluidos en el RFOG: 1%
- b) Sujetos no incluidos en el RFOG: 10,5%

Tipos de canje.

- **Canje tradicional.** Es el contrato mediante el cual se fija la cantidad de insumos a recibir por parte del productor. Este se compromete a entregar una determinada cantidad de granos.
- **Canje abierto.** Es aquél mediante el cual se fija el importe total de dinero a pagar por el insumo que adquiere el productor. Se compromete a entregar la cantidad de granos necesaria para cubrir el importe de dinero retenido.
- **Canje por disponible.** es el contrato en el que el productor tiene depositados o entregados granos y retira insumos pagándolos con los granos.

De acuerdo a lo establecido en la RG 2459/08 podemos diferenciar entre un canje primario o secundario; entre ellos uno directo y uno indirecto.

1. Primario. Se realiza entre un productor y la empresa proveedora de insumos.

2.Secundario. Se realiza entre un "operador" (con granos que no son de su propia producción) y la empresa proveedora de insumos.

Ambos, a su vez pueden ser:

Directo: primero se recibe el insumo, bien de capital, prestación de locación o servicio; y con posterioridad se entregan los granos en pago.

Indirecto: primero se reciben los granos, y con posterioridad se entrega el insumo, bien de capital, prestación de locación o servicio.

Retomando lo expuesto sobre la RG 2300/07 en el capítulo número 2, podemos comentar que las modificaciones que introdujo en la operatoria del canje, son:

- Ya no es necesario incluir la leyenda de "operación encuadrada dentro de la RG 2266" y tampoco los datos relativos al tipo y numero de comprobante.
- Se incorpora la obligación de registración para las partes contratantes, de las operaciones de canje de productos agrícolas, en un libro o registros - manuales o computarizados -.
- Se incorpora y define nuevas categorías, dentro de las cuales podrán solicitar su inclusión en el Registro como; Arrendador comerciante de granos, contratista rural, aplicador aéreo, proveedor de insumos, y/o bienes de capital, entre otros.
- Se elimina la categoría "Proveedores plan canje".

Retenciones de IVA según RG 2300/07

Canje total - Art. 6 1er. Párrafo. En casos de que el agente de retención se encuentre imposibilitado de practicar la retención, éste deberá informar todos los casos previstos efectuando una marca en el campo "imposibilidad de retención", en la RG 2233 (SICORE).

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

Percepciones IVA según RG 2459/2008

Esta RG regula un nuevo régimen de percepción del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones gravadas, que se cancelen mediante la entrega de granos no destinados a la siembra y legumbres secas.

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

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

*El 1% para aquellos compradores que se encuentren inscriptos en el RFOG.

*El 10,5% en el caso de no encontrarse incluido en el RFOG.

Para el productor agropecuario, el monto de la percepción tendrá carácter de impuesto ingresado y será computable en la DDJJ del período fiscal en el que se la efectuaron.

Las partes contratantes quedan obligadas a registrar los comprobantes respaldatorios, ya que en caso de no hacerlo u omitir actuar como agente de percepción por parte del proveedor de insumos, será causal de imposición de multas, suspensión, y/o hasta la exclusión del RFOG.

Si lo vemos en un ejemplo:

Compra del insumo / servicio corriente			Compra del insumo / servicio en canje		
Compra del insumo / servicio		\$ 1.000,00	Compra del insumo / servicio		\$ 1.000,00
IVA	21,00%	\$ 210,00	IVA	21,00%	\$ 210,00
Percep. IVA RG 2459	0,00%	\$ -	Percep. IVA RG 2459	1,00%	\$ 10,00
Impuesto a las Transacciones Financieras	0,60%	\$ 6,00	Impuesto a las Transacciones Financieras	0,00%	\$ -
Egreso Financiero		\$ 1.216,00	Egreso Financiero		\$ 1.220,00

Venta del grano de manera corriente			Venta del grano mediante canje		
Compra del insumo / servicio		\$ 1.150,00	Compra del insumo / servicio		\$ 1.150,00
IVA	10,50%	\$ 120,75	IVA	10,50%	\$ 120,75
Retención IVA RG 2459	-8,00%	\$ -92,00	Retención IVA RG 2459	0,00%	\$ -
Impuesto a las Transacciones Financieras	-0,60%	\$ -6,90	Impuesto a las Transacciones Financieras	0,00%	\$ -
Ingreso Financiero		\$ 1.171,85	Ingreso Financiero		\$ 1.270,75

Ventas - Compras	\$ -44,15	Ventas - Compras	\$ 50,75
------------------	-----------	------------------	----------

Se puede deducir que ante una determinada compra de insumos / servicios, al momento de cancelar el costo de los mismos de manera tradicional en comparación con una operación de canje, en la primer situación no alcanza el ingreso financiero a cubrir el valor de la compra mientras que haciendo la operación de canje, la venta de granos supera el costo de los insumos / servicios.

CONCLUSIÓN:

Se decidió realizar este trabajo de investigación sobre la aplicación de las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado en el sector agropecuario, por ser uno de los más importantes sectores dinamizadores de la economía nacional.

Desde siempre la actividad agropecuaria ha ocupado un lugar preponderante dentro de nuestra economía nacional, y no siempre ha tenido un tratamiento tributario acorde a la realidad y necesidades de la actividad.

Este diferencial de tasas da origen al problema planteado: ¿Cuál es la incidencia de la aplicación de las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado sobre determinadas actividades agropecuarias y las consecuencias que genera la acumulación de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado?

Para poder llevar a cabo el objetivo principal se decidió realizar un estudio de caso, sobre una Sociedad Anónima denominada ETRURIA RURAL SA, dedicada a la actividad agrícola ganadera, con sede social en la localidad de Etruria, en el interior provincial, la cual cuenta entre su personal activo, al presidente, un ingeniero agrónomo, un veterinario, un capataz y seis peones.

Para poder cumplir con los objetivos propuestos se identificaron las principales características de la actividad y del sector agropecuario y las normativas referidas a dicho sector contenidas en el Impuesto al Valor Agregado.

Al analizar las posiciones del impuesto al valor agregado durante el año 2015, se puede observar que el saldo técnico del IVA se incrementó a lo largo del período en un 316%, pasando de \$182.123,58 a \$575.822,78.

Por otro lado, si nos detenemos en el saldo de libre disponibilidad podemos observar que también se fue incrementando a lo largo del ejercicio, y en mayor proporción (Siendo el incremento de \$612.642,88 en el período en cuestión).

Debemos considerar que si bien tuvo variaciones como consecuencia de las compensaciones y los reintegros efectuados por AFIP, al final del período se vio incrementado considerablemente.

Con la existencia de las alícuotas diferenciales se genera un saldo técnico de IVA que sólo puede ser usado contra futuros débitos fiscales en el mismo impuesto, por lo que

la empresa tendrá un activo inmovilizado a la espera del débito que lo absorba, lo cual podría implicar un lapso de tiempo considerable y el consiguiente perjuicio financiero.

Pensar en una solución para evitar que esta situación se prolongue año tras año, implica pensar en un cambio de la normativa vigente; lo cual es muy difícil que se produzca. Por tal motivo se han propuesto dos alternativas.

Es de suponer que si esos saldos no pueden ser absorbidos en un futuro el perjuicio pasa a ser económico y definitivo.

Si bien es correcto que se muestre el saldo técnico expuesto en el balance en el rubro Otros Créditos, debemos dejar en claro que los créditos fiscales (que dan origen al saldo técnico) no revisten el carácter de verdaderos créditos en el sentido jurídico del término, porque únicamente pueden utilizarse para ser restados de los débitos fiscales y sólo en la medida en que éstos los absorban.

La aplicación de la reducción de la tasa del IVA, genera sin lugar a dudas una total inequidad para este sector tan importante en nuestra economía. Situación que se ve agravada cuando productos alcanzados a tasa reducida se le aplican regímenes de retención, unidos a los regímenes de percepción y de pagos a cuenta propios de la actividad.

En todas las explotaciones agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes en determinadas épocas del ciclo productivo, lo cual trae como consecuencia costos financieros adicionales.

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

Por otro lado, no debemos olvidar el hecho de que actualmente en la actividad agropecuaria se encuentran conviviendo dos alícuotas diferentes. Esto genera sin lugar a dudas una total inequidad para un sector muy importante de nuestra economía, situación que evidentemente no resulta beneficiada cuando a productos que se encuentran alcanzados a tasa reducida (10,50%) se le aplican regímenes de retención y percepción propios de la actividad, generando saldos a favor y saldos técnicos de difícil recuperación, siendo en algunos casos un costo no sólo financiero, sino también económico.

Atendiendo a lo publicado recientemente en el B.O., con fecha 09/03/2017, en la R.G. de la AFIP, en donde se reglamenta determinados estímulos que se encuentran estipulados en la Ley 27.264 de Fomento a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas que califiquen como tales, de acuerdo a la siguiente clasificación:

		Agropecuario
Clasificación	Micro	\$3.000.000
	Pequeña	\$19.000.000
	Mediana Tramo 1	\$145.000.000
	Mediana Tramo 2	\$230.000.000

VENTAS TOTALES ANUALES EN \$

Es importante recordar que la Ley creó como incentivo un Bono de Crédito Fiscal generado por los créditos fiscales de IVA contenidos en las inversiones de bienes de capital y obras de infraestructura que a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de Ganancias (sean personas jurídicas o humanas) se compruebe que esos créditos fiscales conforman "saldo técnico", es decir que por los créditos que superen a los débitos fiscales, se podrá solicitar la conversión de ese monto en un bono intransferible con el cual se podrán cancelar obligaciones derivadas de tributos nacionales, incluso aduaneros. Al respecto la AFIP precisa que el monto del bono lo conformarán los créditos no absorbidos por débitos fiscales motivo por el cual se regula una prioridad en el cómputo de los créditos, fijando que los créditos por bienes de uso se computen en último término.

Asimismo se establece que el monto cuya conversión se solicita deberá encontrarse reflejado en la DDJJ del IVA del último período fiscal presentado a la fecha de la solicitud, disminuyendo el saldo técnico a favor resultante.

BIBLIOGRAFÍA:

- Ley de Arrendamientos y Aparcerías rurales, u otras modalidades. (Ley N° 13.246).
- RG 129/1998
- Resolución General 2300/07
- Resolución General 3873/16
- Ley 23.349 (IVA DF) - Artículo 11
- VILLEGAS, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Argentina, Editorial Astrea, 2003, 8va. Edición, p. 14, 16.
- MARTIN, José María, "Principios del Derecho Tributario Argentino", Editorial Cima (1980) p. 10, 14
- JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" (1999) Ed. Abeledo Perrot p. 548
- RAIMONDI, Carlos A. "El nuevo Impuesto al Valor Agregado". Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna SAIC, 1980 - p. 97.
- "Impuesto al Valor Agregado" - 2da Edición - Editorial ERREPAR (1997) Argentina, 553 p. 147.

Recursos de Internet

- Sitio web definicionabc.com

<https://www.definicionabc.com/economia/derecho-tributario.php>

- Sitio web Estudio Contable BARRERO LARROUDÉ

<http://www.barrerolarroude.com.ar/informe-impositivo>

- Sitio web INFOLEG - Ministerio de Economía y Finanzas Públicas - Argentina

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/236819/norma.htm>

- Sitio web CONSIAGRO S.A

<https://consiagro.wordpress.com/iva/tipos-de-retenciones/>

- Nota publicada en Diario La Nación

<http://www.lanacion.com.ar/1910259-analiza-el-gobierno-cambios-impositivos-para-el-campo>

- Página web de la Empresa ARIZMENDI

https://www.arizmendi.com/Quienes_Somos/Prensa/Prensa_Completo/191740

- Nota publicada por el Diario INFOSUDOESTE

http://infosudoeste.com.ar/noticias/4269_IVA-opcion-de-pago-anual-en-la-actividad-agropecuaria#.WTiVb-s1_IV

- Informe Semanal de Arizmendi

<http://news.agrofy.com.ar/noticia/153579/registro-fiscal-operadores-granos-que-consiste>

- Sitio web de GRUPO LOS GROBO AGROPECUARIA - Reintegro Sistemático

<http://www.losgrobo.com.ar/novedades-impositivas/634-rg-afip-23002007-demora-en-el-reintegro-sistemico-del-impuesto-al-valor-agregado.html>

- Sitio web de GRUPO LOS GROBO AGROPECUARIA - Operaciones de Canje

<http://www.losgrobo.com/notigrobo/ediciones-anteriores/en-2015/edicion-julio-2015/431-operaciones-de-canje.html>

- Sitio web de EL CRONISTA - Reintegro Sistemático

<https://www.cronista.com/economiapolitica/Productores-agropecuarios-demora-en-el-reintegro-sistemico-del-IVA-y-recurso-de-amparo-20140603-0101.html>

- Sitio web de ECOLINK - IVA AGROPECUARIO

<http://www.econlink.com.ar/tributaria/ivaagropecuario.shtml>

- Resolución General 3873/16 - Creación del Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas.

<https://www.pcram.net/post.php?mid=29366>