

TRABAJO FINAL de GRADO



FACULTAD de CIENCIAS de la ADMINISTRACION

Alumnos:

Battaglia Dante

Barbieri Mauricio

Tutor:

C.P.N. Roberto Mario Prado

Dedicatorias:

Dante:

Este trabajo no puede no estar dedicado sino a las personas que siempre estuvieron ahí, impulsándome a no abandonar esta empresa, mi familia, mis padres, mis amigos de verdad.-

Mauricio:

A todos aquellos que hicieron de mi paso por las aulas de la Facultad un tiempo de alegría y aprendizaje.-

Agradecimientos:

Dante:

En primer lugar, a nuestro tutor el Dr. C.P.N. Roberto Mario Prado, que con su ilustre conocimiento y trayectoria en el tema Tributario, nos supo corregir el rumbo magistralmente, cuando lo necesitamos. En segundo lugar, al compromiso, persistencia y continuidad para la culminación de esta Tesis de mi compañero Mauricio. Un gracias infinito.-

Mauricio:

A mi familia, compañeros, personal administrativo de la Facultad, a los tutores y especialmente al Dr. C.P.N. Roberto Mario Prado por su asistencia para llevar a cabo el presente trabajo.-

TITULO:

**“Presión fiscal sobre el pequeño y
mediano productor agropecuario en
comparación con el gran productor”**

Facultad de Ciencias de la Administración

Departamento Desarrollo Profesional

Lugar y fecha:.....

INFORME DE ACEPTACIÓN del PROYECTO DE GRADO

Título del Proyecto de Grado:

“Presión fiscal sobre el pequeño y mediano productor agropecuario en comparación con el gran productor”

Integrantes:

Battaglia, Dante Luis; Babrieri, Mauricio Pablo

Profesor Tutor del PG:

C.P.N. Roberto Mario Prado

Miembros del Tribunal Evaluador:

Rossana Malaman

Resolución del Tribunal Evaluador

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

Observaciones:

.....
.....
.....
.....

Indice:

Introducción	Pag. 1
Carga tributaria y análisis comparado de Argentina con otros países	Pag. 4
Un poco de Historia	Pag. 8
El conflicto con el campo	Pag. 13
Retenciones y distribución de ingresos	Pag. 18
La renta de la tierra	Pag. 21
Impuestos Nacionales e Impuestos al Trabajo	Pag. 25
I.-Impuestos Fiscales	Pag. 25
II.- Impuestos al Trabajo	Pag. 26
Impuestos Provinciales	Pag. 26
Obligaciones Fiscales	Pag. 27
Impuestos Municipales	Pag. 28
Regimenes de Información	Pag. 30
Sistema de Percepción de Impuestos Ajenos	Pag. 31
Imposición sobre el Trabajo	Pag. 33
Imposición sobre la Venta de Bienes y Servicios (Nacionales)	Pag. 37
I.- Impuesto al Valor Agregado	Pag. 37
II.- Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Monotributo	Pag. 41
Imposición sobre los Ingresos y sobre la Propiedad	Pag. 49
I.- Impuesto a las Ganancias	Pag. 49
II.- Impuesto sobre los Bienes Personales	Pag. 56
Circular 8/2011 AFIP	Pag. 64
Imposición sobre la Venta de Bienes y Servicios (Provinciales)	Pag. 67
I.- Impuesto a los Ingresos Brutos	Pag. 67
II.- Imposición sobre la Propiedad	Pag. 71
Impuesto Inmobiliario	Pag. 71
Contribuciones a la Venta de Bienes y Servicios (Municipal)	Pag. 73
I.- Contribuciones sobre la Propiedad	Pag. 76
Regimenes de información del Prod. Agropecuario	Pag. 78
I.- Introducción - ONCCA	Pag. 78
II.- RFOG – RG.2300/07	Pag. 84
Conclusión – Incluidos versus No Incluidos	Pag. 98
Bibliografía	Pag. 104

INTRODUCCION

En nuestro país y también a nivel internacional, la Actividad Agropecuaria continúa su consolidación como uno de los principales motores de desarrollo y crecimiento económico. Sin embargo, como consecuencia de dicho crecimiento, la Actividad Agropecuaria, en primer lugar, y el Comercio y los Servicios, en segundo lugar, son el blanco predilecto del Fisco cuando se trata de aumentar impuestos, tasas y contribuciones.

La presión tributaria que enfrenta el sector Agropecuario es la más alta del país, y esto se explica en gran parte por las cargas tributarias nacionales y subnacionales, tanto provinciales como municipales.

Obviamente, esto se da en un contexto de alta presión tributaria general en nuestro país, donde todos los sectores se ven afectados también.

Por ello consideramos, mediante la elaboración del presente trabajo, que son necesarios cambios fundamentales en la política fiscal, que promuevan el crecimiento económico y el desarrollo.

En primer lugar, en relación a la estructura impositiva, es necesario adoptar un nivel de alícuotas de todos los impuestos que sea competitivo con el resto del mundo. Esto debe realizarse en el marco de una reforma tributaria integral (nación, provincias y municipios) y de un nuevo mecanismo de coparticipación federal de impuestos – instituciones que deben lograr una adecuada prestación de bienes públicos a un costo razonable de financiamiento y de acuerdo a estándares internacionales.

En segundo lugar, otro desafío importante tiene que ver con la armonización de las formas de llevar adelante la acción de recaudar, tanto a nivel provincial como municipal. Más allá de las potestades para fijar el monto de una alícuota o de una tasa, es imprescindible avanzar en homogeneizar todo aquello que posibilite disminuir costos para las empresas. Asimismo, se debe avanzar también con la homogeneización a nivel

sectorial, para que no haya sectores que enfrenten mayores cargas, alcanzando así el principio de equidad fiscal.

Todo ello debe darse en un marco de profundo consenso y diálogo, tanto a nivel federal como a nivel sectorial. Las históricas dicotomías entre agro e industria, producción y servicios, apertura y proteccionismo deben dar lugar a un desarrollo armónico de todos los sectores, campo, industria, comercio, servicios, construcción, y todos los demás, de manera integrada y complementaria, que permita lograr un crecimiento sostenido de nuestra economía en el largo plazo y de los niveles de vida de los argentinos.

Sin embargo, pareciera que todos estamos muy concentrados en el día a día, y nos estamos olvidando de una estrategia de desarrollo de largo plazo. Una estrategia consistente que integre a la sociedad y a cada sector de la economía de nuestro país, particularmente a las regionales, mediante la creación de políticas públicas de largo plazo orientadas a utilizar los recursos en forma eficiente, integrar al país a la economía mundial, expandir la producción de manera competitiva, basar el crecimiento tanto en la economía interna como en los mercados externos, e incorporar tecnología y capital humano en un marco previsible y estable para la inversión.

Gran parte de la sociedad tiene la esperanza de poder aportar en la tarea que a veces parece inalcanzable, aspirando a que la dirigencia política, empresaria y social converja hacia coincidencias que permitan sacar al país de un atraso de décadas que nos duele a todos y del cual nadie puede decir que no tiene alguna responsabilidad.

Este llamado no tiene dueño, es una exigencia que formulamos quienes elaboramos la presente tesis, como así también una gran parte de la sociedad argentina, para que asumamos responsabilidades postergando especulaciones, ambiciones e intereses sectoriales que puedan entorpecer el camino hacia nuestra plena realización como país.

El presente trabajo tiene como objetivo principal analizar y evaluar la carga o presión tributaria que sobre el Sector Agropecuario, y en especial sobre el pequeño y mediano productor, ejercen los sistemas tributarios nacionales y subnacionales de Argentina.

En primer lugar, la presión tributaria al Sector Agropecuario en Argentina es una de las más altas a nivel internacional. Esto significa que una persona física o jurídica dedicada a la actividad, debe destinar un mayor porcentaje de sus ventas brutas a cancelar obligaciones tributarias y, por lo tanto, se ve afectado por un costo impositivo mayor

que su par en otro país. La causa de la mayor presión existente en Argentina, además de ser consecuencia de alícuotas impositivas elevadas, proviene de la estructura de financiamiento de los diferentes niveles del estado. El consumo general es doblemente gravado, tanto a nivel nacional (IVA al 21%) como provincial (IIBB con tasa promedio de 3,5% -actualmente en Santa Fe rige una alícuota del 3,6%-), sin dejar de mencionar a la contribución sobre la actividad industrial, comercial y de servicios o Derecho de Registro de Inspección, a nivel municipal.

En segundo lugar, en Argentina la carga tributaria a nivel subnacional es muy importante, no sólo por la presión que se impone a las empresas y consumidores, sino también por las distorsiones que introduce el tipo de impuestos y tasas cobrados y la heterogeneidad con la que se aplican a lo largo de todo el territorio nacional.

En tercer lugar, en Argentina, a las disparidades destacadas entre provincias y municipios, se adiciona otra fuente de heterogeneidad tributaria que se da entre grupos de actividades económicas.

Carga Tributaria y Análisis comparado de Argentina con otros países.

El estudio efectuado tiene por objeto comparar la presión tributaria que sobre el sector agrícola ejercen los sistemas tributarios nacionales y subnacionales de Argentina y una serie de países seleccionados, como Estados Unidos, México, Brasil, Uruguay y Chile.

Se define el concepto de “presión tributaria” como el costo impositivo efectivo que el contribuyente soporta, en el caso extremo que le sea imposible trasladar al precio de venta, porcentaje alguno de las erogaciones impositivas que legalmente le corresponden, en su carácter de sujeto pasivo de los diferentes tributos.

Será la estructura particular de cada mercado, y principalmente la elasticidad de la demanda, la que determinará la posibilidad de traslación de las erogaciones impositivas legalmente obligatorias. Normalmente, no será el vendedor quien soportará la totalidad de la carga legal que la existencia de un impuesto provoca en un mercado determinado, sin embargo puede afirmarse que un contribuyente sometido a mayor presión tributaria legal, afronta el riesgo de soportar finalmente un mayor costo tributario.

Los impuestos considerados en el análisis son los que gravan, a nivel nacional y provincial, la renta y el consumo, ya que son los que afectan principalmente al sector comercial.

Los impuestos que gravan el consumo dentro de los países analizados, se aplica el IVA con tasas generales que van desde el 15% en México al 22% en Uruguay, advirtiéndose que la tasa del 21% aplicable en Argentina esta dentro de las mas altas,...los restantes países aplican: 6% Estados Unidos, 10% Brasil y 19% Chile.

La imposición a la renta está estructurada sobre la base del impuesto a las ganancias de personas físicas y jurídicas. Las alícuotas aplicadas en Argentina, están en ambos casos dentro de las más elevadas, igualando a Estados Unidos con una escala que llega hasta el 35%, mas abajo se encuentran Uruguay con 25% y Brasil con 15%.

La estructura tributaria de Argentina presenta la particularidad que el principal impuesto de recaudación provincial, Ingresos Brutos, es un impuesto que grava el volumen de transacciones, y afecta significativamente al sector comercial, por ser éste el que está alcanzado con mayores alícuotas (solamente se tomó en cuenta la carga en este nivel y no el componente de carga que por arrastre tienen incluidos los costos).

Los demás países analizados, o no presentan impuestos subnacionales significativos por tener estructuras políticas de tipo unitario, como Chile y Uruguay, o alcanzan otras manifestaciones de capacidad contributiva como la nómina salarial y la titularidad o transmisión de inmuebles y automotores, como sucede en México, o gravan la renta mediante tasas adicionales a las fijadas por los gobiernos federales, como en Estados Unidos.

Solamente Argentina, Brasil y EE.UU. financian los recursos propios de sus estados subnacionales a través de impuestos a la renta o al consumo, con la particularidad que en el caso de Brasil no existen impuestos federales de carácter general que utilicen la misma base imponible, por lo cual no existe superposición.

En el caso de EE.UU. los impuestos al consumo están centralizados en los Estados, compartiendo con la Nación solo la imposición sobre la renta.

Argentina se caracteriza porque el consumo general es doblemente gravado, tanto a nivel nacional (IVA a la tasa del 21%) como provincial (ingresos brutos con tasas promedio del 3,6% para el comercio).

Para medir la verdadera carga tributaria que afronta un contribuyente que cumple con todas sus obligaciones tributarias, es necesario tener una medida de la carga tributaria legal, esto es lo que establece la legislación en materia tributaria.

El estudio analiza los siguientes tributos: El Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB), a nivel provincial; y la Tasa de Seguridad e Higiene (TSH), también denominada Contribución sobre la actividad industrial, comercial y de servicios o Registro de Inspección, a nivel municipal.

El Impuesto a los Ingresos Brutos (II.BB.) constituye un tributo provincial que incide sobre la actividad económica. Se trata de un impuesto a las “ventas”, es decir del tipo indirecto, que tiene como objetivo gravar “el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad”. Grava a todas las etapas del proceso económico.

El II.BB. se cobra como un porcentaje sobre la facturación, con lo cual la base imponible (esto es, el objeto sobre el cual recae el cobro del tributo) está constituida por todos los “ingresos brutos” (netos del Impuesto al Valor Agregado- IVA) que genera la actividad realizada.

La Tasa de Seguridad e Higiene (T.S.H.) es un tributo que aplican los municipios del país y que grava también el ejercicio de la actividad económica.

La T.S.H. se cobra de manera bastante heterogénea entre los diferentes municipios del país, y ello acarrea considerables costos para las empresas que operan en varias localidades. Se observa que un 70% de los municipios y comunas del país utiliza como base imponible a los ingresos brutos (como única base, o combinándola con otras), mientras que el 30% restante grava con un monto fijo según la cantidad la superficie y/o la zona, o también escalas de ingresos.

Estas cifras demuestran que la T.S.H. termina funcionando en la práctica como un verdadero impuesto, puesto que su cobro no se asienta sobre el principio del beneficio sino sobre la capacidad de pago del contribuyente, que muchas veces no tiene relación con la utilización del servicio prestado a cambio por el municipio.

Con relación a los efectos económicos, hay que tener en cuenta que si bien el cobro de tributos constituye una necesidad de todo Estado para poder financiar su gasto, en muchas ocasiones terminan afectando la competitividad e introduciendo distorsiones respecto a la asignación eficiente de recursos.

El impuesto a los Ingresos Brutos constituye un gravamen sumamente distorsivo y que atenta contra la eficiencia económica en múltiples aspectos. Las distorsiones clásicas de un impuesto a los Ingresos Brutos son: efecto plurifásico acumulativo (o conocido también como efecto “cascada”); alteración de los precios relativos; discriminación sobre actividades de múltiples etapas; incentivo a la integración vertical de los procesos de producción de bienes; discriminación a los bienes de capital; pérdida de competitividad de los productos nacionales; invisibilidad de la carga; entre otros.

Puesto que la Tasa de Seguridad e Higiene se tributa en gran parte de los municipios como un porcentaje de las ventas, termina funcionando como un impuesto a los Ingresos Brutos y genera, en consecuencia, similares efectos distorsivos y pérdidas de competitividad que éste.

Desde el punto de vista de su recaudación y de su importancia en cuanto al aporte a las arcas del Estado, ambos tributos analizados han ganado importancia durante los últimos años. En términos del PIB, la recaudación de II.BB. representó en el año 2013 un 3%, el máximo valor de los últimos 10 años. En cuanto a la estructura de los recursos propios

de empleados, de las provincias, el II.BB. es el tributo más representativo, llegando a superar entre 2007 y 2013 el 70%, quince puntos porcentuales más que diez años antes.¹ Para la medición de la carga tributaria legal se parte del análisis de la legislación tributaria. La normativa corresponde a dos instrumentos legislativos: los Códigos Fiscales o Tributarios (ordenanzas fiscales, en el caso de los municipios), que definen todos los aspectos generales de la política tributaria, tales como los tributos a aplicar y el hecho imponible, materia gravable, exenciones y otros; y las Leyes Impositivas (ordenanzas tarifarias en el ámbito municipal), que fijan anualmente las alícuotas a aplicar sobre la materia imponible definida, así como montos fijos y/o mínimos.

Puesto que el modo de tributar es muy disímil entre provincias y municipios (alícuotas diferenciales, exenciones, montos mínimos o fijos, regímenes simplificados, incrementos de alícuotas o descuentos etc.), al momento de comparar entre sí a las jurisdicciones, es necesario contar con una unidad de medida en común.

¹ La carga tributaria sobre el sector comercio en Argentina. Informe anual 2013. Cámara Argentina de Comercio.

Un poco de Historia

Resulta poco probable hablar de un tema como es la presión tributaria sin hacer un poco de historia sobre lo que ha pasado en nuestro país y su comparación con países desarrollados.

Los datos oficiales del pasado año 2013 han arrojado que la Presión Fiscal alcanzó un nuevo nivel récord de más del 40% del PBI² (37.3% hacia fines de 2012 frente al promedio de 20.7% de América Latina). Más precisamente un 42.5% si consideramos la incidencia que en el gasto público consolidado medido como porcentaje del PBI tienen los tres niveles del Estado³ (3.6% los municipios, 15.4% las provincias y un 23.4% el Estado Nacional).



Fuente: AEA (Asociación Empresaria Argentina – Carga Tributaria sobre el sector privado)

Aún con esa recaudación tributaria, que sumó \$ 940.539 millones, \$ 858.832 si consideramos solamente recursos tributarios, las cuentas públicas cerraron con un déficit primario (no incluye el gasto de intereses) de \$ 46.748 millones, ascendiendo a \$ 88.327 si se considera el resultado financiero, superior en un 70.5% al registrado en 2012.-

² Diario La Nación 21/01/2014.-

³ IARAF (carga tributaria sobre el sector privado año 2013)

**Comparativo de la recaudación
Años 2013 y 2012
En millones de pesos**

Concepto	2013	2012	Dif.	Var. %
Total	940.539	739.541	200.998	27,2
Impuestos 1/	551.611	425.556	126.055	29,6
Seguridad social	304.887	231.640	73.247	31,6
Recursos aduaneros	85.354	81.412	3.942	4,8
Facilidades de pago sin asignar 2/	-1.313	934	-2.247	-240,7
Recursos Tributarios	858.832	679.799	179.033	26,3

1/ Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos.
2/ Incluye recaudación pendiente de distribución por concepto.

Fuente: AFIP. Informe de recaudación. Año 2013

RESULTADO DE LA ADMINISTRACION NACIONAL - AÑO 2013
Base devengado
En millones de pesos
(Preliminar)

Concepto	Presupuesto Inicial	Presupuesto Final	Ejec. Anual. 2013	% de Ejecución
I- Ingreso Total	629.216,7	669.461,2	658.632,5	98,4
II- Gasto Primario	573.407,2	734.848,7	705.380,4	96,0
III- Resultado Primario (I-II)	55.809,5	-65.387,5	-46.747,9	71,5
IV- Intereses	55.305,6	45.301,1	41.579,0	91,8
V- Resultado Financiero (III-IV)	504,0	-110.688,6	-88.327,0	79,8

Fuente: Ministerio de Economía, Sec. De Hacienda. Ejecución Presupuestaria de la Administración Nacional año 2013

Desde 2001, salvo en 2002 por la crisis, la Presión Tributaria fue creciendo en forma permanente: subió del 17,30 al 40% del PBI por los nuevos impuestos que se fueron creando, como las retenciones a las exportaciones y el impuesto al cheque a lo que sumó el aumento de la alícuota del IVA, el mayor consumo y los cambios en los aportes y contribuciones a la Seguridad Social.

La presión tributaria de un país es o hace referencia al peso que tienen los impuestos sobre la economía. Ahora bien, en cuanto a la medición de este indicador es importante diferenciar entre la **presión tributaria efectiva** y la **presión tributaria legal**.

La forma habitual utilizada en todos los países para medir la presión tributaria es la efectiva, que resulta de comparar el total de los ingresos efectivamente recaudados por

el gobierno con el producto bruto generado por la economía; en otras palabras, se mide con el ratio **Recaudación/ PBI**.

Sin embargo, esta medición está dejando de lado una cuestión clave, que es la evasión impositiva, puesto que mide sólo lo que se paga efectivamente, pero no lo que se debería pagar según lo establecido por la legislación. Para ello, un concepto alternativo es el de presión tributaria legal, que surge de analizar la normativa tributaria y cuantificar lo que verdaderamente debe pagar un contribuyente que cumple con todas sus obligaciones tributarias.

Dicho esto, la información destaca que 2 (dos) de cada 5 (cinco) pesos generados en la producción de bienes y servicios fueron el año pasado, por la vía de los impuestos, al Estado.

Debemos dejar en claro que la inequidad es algo característico del sistema tributario argentino. El 45.1% de la recaudación impositiva proviene del IVA, que es un impuesto al consumo y otro 33.3% proviene del impuesto a las ganancias, del cual hablaremos en profundidad mas adelante. En la otra punta, se encuentran bienes personales y ganancia minima presunta, las rentas financieras que están exentas y los ingresos basados en impuestos a la propiedad. Además, en Ganancias, el grueso de la recaudación de personas físicas corresponde a trabajadores en relación de dependencia de sueldos medios y altos.

En fin, está de mas analizar quienes son los que más pagan impuestos en nuestro país.

Continuando con el tema, podemos analizar a un asalariado que paga todos sus impuestos; esta persona debe trabajar desde el 1° de enero hasta el 17 de junio para cumplir con sus obligaciones tributarias. En Dinamarca el llamado día de la liberación de impuestos es una semana más tarde, llega hasta el 25 de junio. Pero la diferencia de lo que se percibe desde el Estado equivale a los 12.000 kilómetros que separan a Buenos Aires de Copenhague.

En la última década, la AFIP incrementó su recaudación logrando un récord y la presión tributaria más alta de su historia llegando a superar el 40 % del PBI, 20 puntos más que la que regía en 2001 y, esto es lo que explica el alto nivel de gasto.

Medido en términos del PBI, el gasto público de la Nación supera 50% al de 2004. Y si bien aumentó el gasto social y educativo, hay otros ítems difíciles de justificar.

Para el ex viceministro de Economía (durante el gobierno de la Alianza) Miguel Bein una buena parte del aumento de recaudación se explica por el alza de los precios internacionales de los productos que exportamos. Bein apunta que, en promedio, se ubican 45% por encima de lo que cotizaban en la convertibilidad.⁴

Y añade: “La gran novedad es cómo juega la inflación. El Gobierno engorda sus ingresos y a los salarios de la administración pública los actualiza dos veces por año y estira los pagos de distintas obligaciones, con lo que la inflación se convirtió en socia de sus cuentas. Las empresas, además, no pueden ajustar sus costos por inflación, con lo que pagan más impuesto a las ganancias”.

Para mantener la recaudación en forma hay una serie de impuestos indirectos que al final pagan los que menos tienen. Un caso es el conocido como “impuesto al cheque” (Ley 25.413, Impuesto al Débito y Crédito en cuenta corriente bancaria) que se carga en los costos de los empresarios. Y otro es el impuesto a los Ingresos Brutos, que en las provincias, como los gobernadores no quieren subir el impuesto inmobiliario o las patentes por el costo político que implica, optan por aumentarlo, y consecuentemente también se traslada a los precios finales generando una estructura regresiva y expuesta al ciclo económico.

Por el momento no figura en la agenda oficial una reforma impositiva que apunte a equilibrar mejor el peso de un sistema que tiene en un IVA de 21%, uno de los impuestos al consumo más elevados del mundo, actualmente la carga tributaria total, entre Nación, provincias y municipios, absorbe 45% de los ingresos familiares, por cierto, la presión tributaria en Argentina (40 % del PBI) está lejos de la que aplica Dinamarca con el récord global de 47% o la de Italia, Francia y Finlandia con 43%, aunque también son muchísimo mejores los servicios que presta en aquellos países el gobierno en materia de salud, educación, seguridad e infraestructura social.

La inflación, entendida como un aumento continuo y generalizado de precios, es un fenómeno económico que no es nuevo en nuestro país. En el pasado reciente, digamos los últimos cincuenta años, las estadísticas muestran que tasas anuales de dos dígitos ocupan la mayor parte de la serie, cualquiera sea el índice que se elija (precios mayoristas, precios minoristas, etc.).

⁴ Revista Mercado Argentino, 23/11/2010.-

En ese período (también en años anteriores) la emisión monetaria fue el principal recurso de los gobiernos nacionales, hasta que, en un momento dado, el endeudamiento comenzó a ocupar su lugar como fuente de financiamiento. El abuso irresponsable de ambos “recursos”, es señalado por muchos como el factor desencadenante de las dos crisis más recientes (1989-1990 y 2001-2002).

Existen estudios que demuestran que el llamado impuesto inflacionario que carcomió nuestra economía durante décadas, llegó a representar más del 5% del PBI, hasta llegar al año 1989 en que significó casi un 15 % del Producto Bruto Interno. Es entonces, que, cuando se terminó toda posibilidad de seguir usando este recurso, aparecen dos instrumentos novedosos: la ley de “convertibilidad” que limitó la emisión monetaria y las leyes de “privatización y venta de activos públicos” que por un tiempo resolvieron dificultades presupuestarias. Pero el abuso de la convertibilidad y el mal uso de los fondos percibidos por privatizaciones derivaron en crónicos déficits, con cuantiosos endeudamientos asumidos por gobiernos irresponsables que contaron con la complicidad de quienes le prestaron, también, irresponsablemente.

Los intereses de la deuda pública que se debieron soportar en la década del noventa significaron en promedio un porcentaje sobre el PBI de importancia aproximadamente similar al que en los ochenta representó la inflación, y a grandes rasgos fueron cubiertos con nuevas deudas hasta que el abuso de este recurso (cuyo importancia relativa llegó también a ser de dos dígitos porcentuales del Producto Bruto Interno sobre finales de la década) contribuyera, entre otras razones, a hacer estallar la economía a fines del 2001.

Es entonces, que partir del año 2002 la imposibilidad de uso de aquellos instrumentos (emisión y endeudamiento) fue cubierta mayoritariamente por el crecimiento ininterrumpido de la Recaudación Tributaria, recaudación que pasó de representar, solo por tributos nacionales, alrededor del 12% del PBI en las décadas del sesenta, setenta y ochenta, a alcanzar casi el 20% en 1999, y llegar a rondar el 40% del Producto bruto Interno, en la actualidad, cifra que seguramente será superada cuando se tengan los números finales del 2014, y a la que, si le sumamos impuestos y tasas provinciales y municipales, podría llegar a unos puntos porcentuales adicionales.

El conflicto con el campo

Continuando con la historia mas reciente de nuestro país, impositivamente hablando, no podemos dejar pasar el conflicto surgido con el campo luego de la Resolución 125/08.

Mucho se ha hablado de este tema,...existen comentarios de todo tipo, incluso se han tildado a las llamadas retenciones de doblemente inconstitucionales, por haber violado el principio de legalidad tributaria y por resultar de carácter confiscatorias. Haremos un repaso de lo tratado allá por los primeros meses del año 2008.

El argumento más utilizado en aquel momento fue el jurídicamente más débil. La citada regla de la Corte Suprema del 33 % es bastante inconsistente y tiene un amplio rosario de excepciones y notas al pie, que aquí sólo podemos sobrevolar.

Por ejemplo, la jurisprudencia dice que este principio (confiscatoriedad) no se viola si el exceso surge de una acumulación de impuestos distintos.

El argumento suena extraño, conforme a ello es inconstitucional el impuesto A del 35 %, pero no lo sería un combo de dos impuestos A y B del 20 % cada uno.

Bien, entre esa nomina de excepciones a la norma "tildada" de confiscatoria está el de los impuestos que tienen que ver con derechos de exportación o de importación, donde concurren razones extra fiscales de política de comercio exterior, de estabilización de precios internos, etc.

Por estas razones, esencialmente no judiciales en su motivación, salvo grosera irracionalidad, el Estado incluso podría poner un precio infinito al derecho de exportación, esto es, prohibir las exportaciones de un determinado producto.

Así que de ahí para abajo, se puede hacer cualquier cosa. Pero no de cualquier modo.

Dirá el segundo argumento: sólo el Congreso, dice el Art. 17 C.N., impone las contribuciones a que se refiere el Art. 4º, entre las que se cuentan los derechos de exportación.

Texto del Art. 4 de la Constitución Nacional, *según el cual*: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional".

Texto del Art. 17 de la Constitución Nacional, *"La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie"*.

Y aquí no hubo Ley del Congreso, sino una delegación inconstitucional.

Lo cierto es que los "derechos de exportación" (tal el nombre jurídicamente correcto de las llamadas "retenciones") sí están previstos globalmente en una ley (en muchas oportunidades llamada Ley de Facto) que es el Código Aduanero, Ley 22.415, sancionada el 23/03/1981, pero no existe regulación de su alícuota.

Los porcentuales concretos, que ahora tuvieron movilidad a la alza, se resolvieron a través de una doble delegación.

Primero, el Art. 755 del Código Aduanero autoriza al Ejecutivo a fijar derechos de exportación. Luego, hace ya tiempo, el Ejecutivo "subdelegó" su facultad y la puso en cabeza del Ministerio de Economía, por medio del decreto 2752/91.

Esto es muy problemático, porque si bien el sistema se viene usando sin litigios adversos desde entonces lo cierto es que ese Art. 755 no establece "bases" muy concretas que es lo que el constituyente ha pretendido y además contradice al Art. 754.

Adjuntamos el texto de los Art. 754 y 755 del Código Aduanero:

ARTICULO 754. – *El derecho de exportación específico deberá ser establecido por ley.*

ARTICULO 755. – *1. En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá:*

a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo;

b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y

c) modificar el derecho de exportación establecido.

2. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional;

b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;

c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;

d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;

e) atender las necesidades de las finanzas públicas.

El Art. 76 C.N. prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Cierto es que la última y controvertida Resolución 125/08, que establece el sistema de retenciones "móviles" se apoya en el Decreto 509/07, que a su turno fue validado por sendas resoluciones del Senado y de Diputados.

La secuencia normativa es laberíntica, no sería un litigio fácil, y queremos hacer un llamado de atención sobre esto, el pecado original para la inconstitucionalidad a nuestro entender en el asunto, no se encontraba en las retenciones de marzo de 2008, sino en los Art. 754 y 755 del Código Aduanero de marzo de 1981.

Mientras el Poder Ejecutivo Nacional procuraba blindar de mil maneras el proyecto sobre las retenciones móviles a las exportaciones agrícolas remitido al Congreso para que no cambie o cambie lo menos posible, y el ex presidente Néstor Kirchner intenta alinear a sus diputados con el fin de ahogar el amplio debate sobre el tributo que la sociedad argentina reclamaba, creemos necesario hacer referencia nuevamente a algunos de los aspectos constitucionales de la cuestión y, en particular, al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Nuestros tribunales han descalificado, en muchas oportunidades, tributos de distinta naturaleza que resultaron violatorios o lesivos de la garantía que veda la confiscación por la vía tributaria del capital o de la renta de las personas.

La noción de no confiscatoriedad no sólo ha sido reconocida reiteradamente por la jurisprudencia, sino también incluida explícitamente en las constituciones de la ciudad autónoma de Buenos Aires y de las provincias de Río Negro y Santiago del Estero, además de ser recogida por constituciones extranjeras más modernas, como la española de 1978 y la brasileña de 1988.

Existe una relación íntima entre el Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución. El abuso de la potestad tributaria puede demoler el Estado de Derecho y lesionar el derecho a la propiedad privada, empujándonos arteramente a la frontera del colectivismo. Por esto la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad de un tributo, razón por la cual la

injusticia que con éste pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de cualquier persona un daño que implique confiscación. Así lo exige el artículo 17 de la C.N., que garantiza el derecho de propiedad privada y proscribela confiscación como pena. Así lo impone también la garantía innominada de razonabilidad que se desprende del artículo 28 de nuestra Carta Magna.

Desde hace décadas, nuestra Corte Suprema sostiene reiteradamente que cualquier tributo que grave una parte excesiva de la propiedad o de la renta se transforma en exacción o confiscación, por lo que deviene inconstitucional. En rigor, nuestro máximo tribunal estableció -y mantuvo- el límite concreto del 33 % del valor de los bienes o del monto de la renta como techo admisible para una imposición, traspuesto el cual todo impuesto o derecho que lo supera debe tenerse como confiscatorio. *(si bien este límite que sienta jurisprudencia fue en un caso de impuesto inmobiliario en Pcia. de Bs. As. lo mencionamos a modo de ejemplo, por la alta carga impositiva, ya que las retenciones gravan el precio de Venta y no la Renta).*

Las retenciones móviles que originaron la crisis con el sector rural no sólo excedían el referido límite, al cual hicimos mención en el párrafo anterior, sino que además afectaban directamente el derecho a la propiedad y el derecho a trabajar y a ejercer industrias lícitas, especialmente al definir un techo para la renta del productor más allá del cual los ingresos que obtenga van a parar a las arcas del Tesoro nacional.

Está fuera de toda duda que era sobre los hombros de los propios productores rurales donde mas pesaba el resistido tributo, porque quienes les compran sus productos simplemente deducen de su precio el valor de las retenciones y las trasladan al resto de la cadena productiva.

Estudios recientes demuestran que las retenciones móviles dispuestas por la Resolución 125/08 del Ministerio de Economía equivalen, en algunos casos, al 87,70% de los ingresos de los pequeños y medianos productores rurales y al 78,46% de los ingresos de los productores de mayor tamaño.

Adviértase también que por cada cien pesos de producción bruta (\$ 100), el Estado se apropiaba de \$ 44. Restan \$ 56 sobre los que se pagan I.V.A., ingresos brutos, ganancias y ganancia presunta, impuesto al cheque, tasas y contribuciones. Hay que descontar,

además, costos de explotación: siembra y cosecha, personal, insumos importados a \$3,10/3,20 (en aquel momento) por dólar, amortización de equipos, carga, almacenamiento, seguros, fletes, etc.

Por si fuera poco atenta contra la previsibilidad y seguridad jurídicas, porque atrapa el ciclo agrícola en la cosecha, con quebrantamiento del principio de que las leyes rigen para lo futuro, no tienen efecto retroactivo y en ningún caso pueden afectar derechos y garantías constitucionales. Finalmente el altísimo porcentual vacía la capacidad contributiva a favor de las provincias federadas, al tratarse de un tributo no coparticipable y al restar fondos a los contribuyentes locales.

Esas cifras evidencian la tremenda arbitrariedad y el abuso de poder con los que se ha procedido desde el Ejecutivo, ignorando todas las pautas constitucionales y violando desaprensivamente el principio de no confiscatoriedad.

Una conocida máxima de Derecho establece que cuando la ley es clara no hace falta interpretación ninguna (“in claris non fit interpretatio”), y a la luz de los artículos destacados es de una claridad evidente afirmar que la determinación de impuestos y porcentual es del resorte exclusivo y excluyente del Congreso de la Nación.

La Corte Suprema de la Nación ha establecido que ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una disposición legal dictada por el Congreso. En otras oportunidades y en referencia estrictamente al tema que nos ocupa y preocupa la Corte Suprema de la Nación ha sostenido, por unanimidad:

“Que de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros puede crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo”.⁵

Las retenciones, está claro, son esencialmente “derechos a la exportación”, como tales, están prohibidas cuando las exportaciones de productos del campo de nuestro país tienen por destino los mercados de nuestros socios del MERCOSUR, desde que así lo dispone el artículo 5° del Tratado de Asunción.

⁵ “Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros, decisión administrativa 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/ amparo ley 16.986”.

Por todo lo dicho, el aumento de las retenciones dispuesto el 11 de marzo de 2008 **resultaba indefendible y nulo en términos absolutos e insanables**. No sólo porque se establecía un tributo confiscatorio, sino también porque se había instaurado un sistema caprichosamente irracional y no proporcional, que destruía el principio de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

Como si eso fuera poco, cercenaba el derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita garantizada por nuestra Carta Magna, así como el derecho a usar y disponer libremente de la propiedad.

Ante este verdadero alud de múltiples violaciones de nuestra Constitución Nacional, defendidas desde el poder con terca arrogancia, el Congreso, que tuvo facultades privativas en la materia, se halló ante la oportunidad y el deber de no ser cómplice de un error indefendible. De lo contrario, traicionando a sus representados, se hubiera convertido en corresponsable de agravios a nuestra Ley Fundamental que el Poder Judicial tendría que corregir posteriormente.

Sin ninguna pretensión de agotar el texto, podemos hacer mención a la Carta Magna de Juan Sin Tierra de 1215 que establecía ya la prohibición de establecer tributos sin ley (“no taxation without representation, without law”). También la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, instituía el derecho de todo ciudadano de comprobar por sí mismo o “por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar la cuota, la base, la recaudación y su duración”. De aquí el latinazgo que impide el tributo sin ley (“nullum tributum sine lege”).

Retenciones y distribución de ingresos

En el trasfondo del conflicto agrario prevalece en forma muy contundente la cuestión de la distribución de los ingresos y en particular aquella que opera en relación con el sector agrario. ¿Quiénes y a través de que mecanismo, deberían apropiarse de la renta fundiaria? ¿En que medida es correcto o justo que esos sectores se apropien de esas rentas? ¿Para que finalidades son utilizadas? ¿En que medidas constituyen mecanismos que contribuyen a una mas justa distribución de los ingresos? ¿En que medida

contribuyen a paliar el hambre y la miseria en el país? Estas y muchas más eran las preguntas que se formulaban muchos de los productores agropecuarios allá por los meses de marzo y hasta julio del año 2008.

Cabe destacar que se presume que esas rentas no son necesariamente producto de inversiones productivas o de aumentos en la productividad del trabajo, sino del alza de los precios internacionales de la soja y de otros commodities, de la devaluación del tipo de cambio y/o de otros mecanismos inherentes a la política económica. Todos estos factores hacen que muchas veces estas rentas sean consideradas “ganancias extraordinarias”.

Esas preguntas no tienen fácil respuesta, con lo cual se requiere un amplio debate sobre la materia. Un punto de partida podría ser puntualizar quienes son los protagonistas involucrados en estos procesos. Lo usual ha sido contraponer al gobierno con el sector agropecuario. Planteada la cuestión en estos términos, el problema de las retenciones aparenta ser como que el gobierno se apropia de una parte de esas rentas extraordinarias para destinarlas a finalidades sociales. Mientras que el campo se resiste por considerar esta apropiación “confiscatoria”. Sin embargo el problema tiene una complejidad mucho mayor.

El sector agrario es heterogéneo: existen grandes, medianos y pequeños productores, campesinos y comunidades indígenas. Existen diversos regímenes agrarios en el marco de los cuales operan estos sectores: desde grandes sojeros y pooles de siembra hasta explotaciones familiares y comunidades indígenas. Está también aquel agro negocio vinculado con la provisión de insumos y semillas (ej: Monsanto Argentina S.A.I.C.), la comercialización, las exportaciones (ej: Cargill S.A.C.I.), la gran industria alimentaria, los supermercados. Generalmente se postula que al sector “le ha ido bien” en los últimos años gracias a la devaluación, al aumento del precio de la soja y al marco institucional que se viene impulsando desde hace varias décadas y que ha favorecido de sobremanera a la expansión sojera. Pero ¿a quienes en el sector o en el sistema agroalimentario, les ha ido efectivamente bien? No a todos, por cierto. Entre los censos agropecuarios de 1998 y 2002 desaparecieron 87.600 explotaciones agropecuarias, un promedio de 6.200 por año, de las cuales la gran mayoría tenía menos de 200 hectáreas. Y en la actualidad, en plena bonanza del sector, existen muchos en el agro a quienes no

les va necesariamente bien, generalmente medianos y pequeños tamberos, ganaderos de zonas marginales, cañeros tucumanos y algodonereros del chaco fueron desplazados por la deforestación sojera. Basar una política en datos globales sobre la rentabilidad del sector sin tomar en cuenta a estos múltiples y heterogéneos sectores que lo constituyen es un error. La actual política de subsidios a algunos de estos sectores no tiene visos de haber sido exitosa. Como consecuencia, no es de extrañar que muchos de estos productores estuvieran en los cortes de ruta (cada vez que son organizados por las distintas organizaciones de choque), así como también, en compañía de los vecinos de los pueblos del interior. Y persiste entre los pequeños productores la noción de que ellos también pueden desaparecer en cualquier momento. Creemos que deberían tomarse en cuenta a todos estos sectores cuando se abra la discusión en torno de las políticas agrarias que necesita nuestro país.-

Además de lo expuesto hasta el momento, podemos decir del gobierno que durante la etapa presidencial de Carlos Saul Menem (1.989-1.999), la de Néstor Carlos Kirchner (2.003-2.007) y su sucesora y actual Cristina Fernández de Kirchner, apoyaron al modelo sojero en detrimento de medianos y pequeños productores, campesinos y comunidades indígenas. Impulsaron una “agricultura sin agricultores” y la producción de commodities orientados a la economía mundial en detrimento de la producción de alimentos básicos orientados a satisfacer la demanda de los sectores populares. Tras la devaluación del 2002 y la implantación del sistema de retenciones, el gobierno se transformo en socio del modelo, ya que una parte importante de sus ingresos fueron provistos en base a estos recursos.

Cabe destacar que la retenciones no son los únicos instrumentos que pueden ser utilizados para apropiarse de estas rentas, o para distribuirlas en forma mas equitativa. Incluso desde un punto de vista impositivo, es un impuesto indirecto al igual que el IVA: si bien las pagan los exportadores, estos luego las transfieren a los productores agropecuarios. Entre estos, lo pagan proporcionalmente mucho mas los medianos y pequeños productores que los grandes.

Decíamos anteriormente que el gobierno con el modelo sojero a sido socio de los agro negocios, exportadores y pooles de siembra. Esto se vio claramente con lo que sucedió con las retenciones móviles: la necesidad que tenían los exportadores de que

aumentasen las retenciones para reducir el precio de la materia prima para hacer frente a exportaciones ya predeterminadas de antemano.

El gobierno manifiesta que estamos en los albores de un cambio de modelo, pero para que ello ocurra, debería transparentarse como serían apropiadas estas rentas extraordinarias, que sectores (Estado Nacional, Provincias, Municipios) serían sus beneficiarios y para que finalidades serían utilizadas.

Asimismo cabría preguntarnos si esta política de retenciones también sería aplicada con una perspectiva “redistribucionista” a otros recursos naturales, a la minería, al petrolífero, sectores que también generan enormes rentas pero a los que no se les cobra los impuestos correspondientes de manera proporcional. Y que por otra parte son las actividades que contribuyen de sobremanera a lo que los economistas denominan eufemísticamente como “deseconomías externas”: contaminación ambiental y saqueo de recursos, o incluso, en términos más generales, en que medida se estaría pensando en una reforma impositiva progresiva en serio, que haría que paguen proporcionalmente más los de mayores ingresos a nivel nacional.

La Renta de la tierra

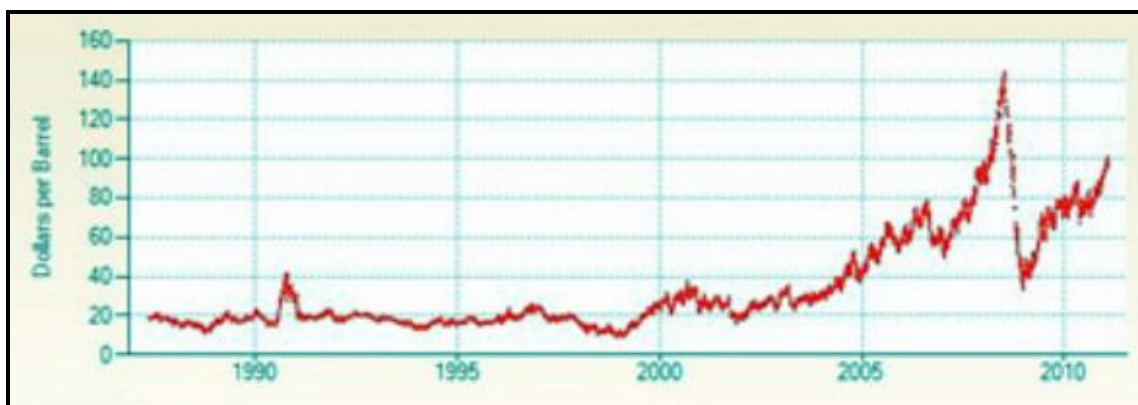
Además de todo lo hablado y los términos utilizados por aquel entonces, (lockouts patronales, Pooles de siembra, Mesa de enlace, Boicot del campo) en plena lucha del gobierno contra el campo, se mencionaba en un sin número de oportunidades “*la renta de la tierra*”. Pero veamos bien que significa esto.

Allá por enero de 2007, la ex ministra de economía, Felisa Micelli anunció el aumento de cuatro puntos en las retenciones aplicadas a las exportaciones de soja y sus derivados, elevando la alícuota de 23.5% al 27.5%, dando como destino a este margen al subsidio de eslabones de la cadena agroindustrial. Los 500 millones de pesos que se iban a recaudar en aquel momento, aportaban al Tesoro 100 millones, que se destinarían a la contención de los precios de bienes de la canasta básica de alimentos. Fue polémica, no tanto por las dudas referidas a la eficiencia de la gestión pública en la distribución de esos subsidios, sino en como se obtendrán los fondos para efectivizarla y en la selección del cultivo que sobrellevará esa mayor carga impositiva.

El aumento de las retenciones a las exportaciones de soja fue defendido por la ministra de economía con el sencillo argumento de que la suba internacional de los precios de los granos representa una ganancia extraordinaria para los productores. Y que el alza de esas retenciones significara apenas el 10 % de esa utilidad acrecentada. Así expuesta resulta incompleta la justificación de la medida y hasta, en algún sentido, queda como un castigo a la fortuna de los productores de soja. Además, el concepto básico para disponer retenciones es disciplinar los precios internos de los bienes que se exportan para no trasladar al mercado domestico los valores que se obtienen por los despachos al exterior. La soja no es un alimento importante en la canasta de consumo local, por ese motivo se exporta el 90% de su producción.

La soja seria entonces, castigada por exitosa. Si así fuera se podría haber elegido otro producto agraciado por las condiciones internacionales. El petróleo sigue cotizando por encima de los U\$\$ 100 el barril (159 litros o 42 galones), luego de haber superado la barrera de los U\$\$ 140 durante el año 2008.

Precios internacionales del barril de petróleo Brent



Fuente Departamento de Energia de USA.

El actual esquema de retenciones a las exportaciones de crudo se diseñó cuando el precio del barril de crudo se ubicaba en el rango de los 30 o 40 dólares. En este caso no se aplicó un adicional por esa ganancia incremental de las petroleras, pese a que analistas independientes lo sugerían, además de advertir sobre el riesgo de seguir enviando petróleo al exterior con reservas en descenso. También se podría haber elegido a los caños sin costura, commodities industrial que, acompañando el boom del precio del crudo, ha registrado alzas importantes. Siguiendo con las sugerencias, tampoco se

eligió a las exportaciones mineras para aplicarles altas retenciones, con productos locales estrellas como el oro y el cobre.

Apareció luego un argumento expresado en forma secundaria referido a que se trata de la primera medida oficial para frenar el avance de la sojización de la agricultura argentina. Pero esa idea no fue manifestada en esa conferencia de prensa de la ministra (realizada el 11/01/2007), aunque se la dejó trascender desde despachos oficiales. Ese debería haber sido uno de los conceptos relevantes a destacar, además de la preocupación por los precios. Tratar de disminuir la brecha de rentabilidades entre los cultivos más relevantes a favor del maíz, trigo o girasol, aumentando los impuestos sobre la soja, favorece el desarrollo de un campo sustentable. La diversidad de cultivos es una pieza clave para la supervivencia del campo y, por lo tanto, para preservar la soberanía alimentaria.

De la forma en que fue presentada la medida puede generar su incomprensión: “ganan mucho, no se quejen y paguen más impuestos” quedó como mensaje...pero ese criterio no es aplicado a todos los que ganan mucho, solo a los productores de soja. Así se presenta injusta y arbitraria esa intervención estatal, pero no lo es. Lo que no está explicitado y por eso se generan polémicas absurdas y conflictos de oídos sordos es el concepto de la “renta de la tierra”.

Tiene su complejidad traducir esa idea en la explicación de una medida particular, pero si no es esbozada queda huérfana la política general hacia el campo. A partir de precisar la distinción entre la renta de la tierra y las ganancias de los otros sectores se puede comenzar a comprender el porqué de las retenciones o cualquier otro impuesto específico sobre el agro.

La economía agraria se distingue de la economía general en la especificidad de la producción agropecuaria. Esta, a diferencia de la producción industrial, reconoce la particularidad de la tierra como factor de producción. La tierra, medio fundamental en el que se apoya la actividad primaria, tiene características propias que lo hacen diferente a los otros factores de producción (trabajo y capital), a saber: no es producida por el trabajo humano, no es reproducible, es limitada en cantidad y es de calidad heterogénea. La renta agraria, entonces, no se origina en la apropiación por el empresario del “plus valor” generado por el trabajador asalariado. Se trata de una ganancia extraordinaria de

la que se apropian los rentistas (dueños de los campos, pero también el resto de los eslabones que distribuyen y comercializan la producción), originada en ventajas naturales, como lo son, fertilidad del suelo y clima. Argentina, por obra y gracia de la “pampa prodiga”, tiene una notable renta agraria diferencial a escala internacional.

En esa lógica, la ganancia extraordinaria atribuible a una ventaja tecnológica (en general en la industria) no es una renta, y sí lo es la que surge de ventajas naturales. Esa diferenciación es útil para entender, por ejemplo, el por qué de las retenciones a las exportaciones agrarias. La razón de esa distinción está en la particularidad de los recursos naturales considerados como medios de producción. La economista María Adela Plasencia, en “*Renta agraria y acumulación*” (Piette-Conicet⁶), lo explica del siguiente modo: “Los recursos naturales son no producidos y relativamente no reproducibles. Las ventajas basadas en el uso de este particular medio de producción (la tierra) son también no-reproducibles. Entonces pueden transformarse en ventajas permanentes y con ellas las ganancias extraordinarias se vuelven también permanentes”.

La investigadora continua: “Por su parte, las ganancias extraordinarias basadas en ventajas no-naturales tienen un carácter no-permanente. Los medios de producción “producidos” (nuevas tecnologías, formas de organización y gestión, etc.) serán reproducidos por los competidores”. En esa línea de pensamiento, las ganancias extraordinarias del campo y de la industria deben ser consideradas en forma diferente.

Como la renta de la tierra es una ganancia extraordinaria, y la tierra es considerada un patrimonio social (por las ventajas naturales), el Estado tiene la facultad de regular la forma en que dicha renta agraria a escala internacional se distribuye al interior de la sociedad. Varios son los instrumentos de política económica que puede utilizar para esa tarea: impuestos sobre la renta potencial de la tierra, sobre las tierras no explotadas, implementar una reforma agraria, controlar el volumen y precios de las exportaciones y también disponer retenciones, a la soja y al resto de los cultivos, con alícuotas diferenciales según el objetivo planteado de política económica.

⁶ Programa de Investigaciones Económicas sobre Tecnología, Trabajo y Empleo. Publicado en 1995.

Antes de comenzar a hablar de algún tributo en especial haremos una enumeración taxativa de todos los impuestos y luego un detalle analítico de los mas reconocidos de la estructura impositiva vigente en nuestro país.

Impuestos Nacionales e Impuestos al Trabajo

I. Impuestos Fiscales

- I.1 Impuesto a las ganancias de personas físicas
- I.2 Impuesto a las ganancias de sociedades
- I.3 Impuesto a la ganancia minima presunta
- I.4 Impuesto a los bienes personales
- I.5 Monotributo
- I.6 Impuesto a ganancias no realizadas, al prohibir el ajuste de balances por inflación
- I.7 Impuesto por ajustes en los precios de transferencias
- I.8 Retenciones por exportaciones agrícolas
- I.9 Otros derechos de exportación
- I.10 Derechos de importación
- I.11 Tasas de aduanas
- I.12 Tasa de estadística
- I.13 Impuesto sobre fletes marítimos
- I.14 Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas
- I.15 Impuesto sobre debitos y créditos bancarios
- I.16 Percepción aduanera de IVA Importación y GANANCIAS Importación
- I.17 IVA sobre servicios al 27%
- I.18 IVA sobre compras al 21%
- I.19 IVA sobre compras al 10.5%
- I.20 Impuesto para el Fondo de Educación y Promoción de Cooperativas
- I.21 Impuestos Internos
- I.22 Impuesto adicional de emergencia a los cigarrillos

- I.23 Impuesto para el fomento de la actividad cinematográfica (INCAA)
- I.24 Impuesto a los videogramas grabados
- I.25 Impuesto a premios de sorteos y concursos deportivos
- I.26 Impuesto del CONFER a transmisiones de radio y televisión
- I.27 Tasa de kerosene, gas oil y diesel oil
- I.28 Impuesto a los combustibles líquidos
- I.29 Impuesto específico al gas oil (IESP)
- I.30 Tasa de infraestructura hídrica a la nafta y al GNC
- I.31 Cargo por sobre consumo de gas y electricidad (Plan Uso Racional Energía)
- I.32 Recargo impositivo al GNC
- I.33 Impuesto sobre tarifas de peajes en autopistas
- I.34 Impuesto sobre abonos de telefonía celular
- I.35 Impuesto a la tecnología electrónica producida en extra zona (T. del Fuego)

II. Impuestos al Trabajo

- II.1 Retenciones sobre salarios para Anses, O. Sociales y Sindicatos
- II.2 Retenciones sobre salarios para PAMI
- II.3 Cuotas del ahorro jubilatorio expropiado (ex AFJP)
- II.4 Contribuciones patronales para Anses, O. Sociales y Sindicatos
- II.5 Contribuciones patronales para PAMI
- II.6 Contribuciones para asignaciones familiares
- II.7 Previsión de indemnizaciones por despidos
- II.8 Cargo en previsión de doble indemnización
- II.9 Contribuciones a ART y previsión demandas civiles por accidentes de trabajo
- II.10 Aportes para fondos gremiales de desempleo

Impuestos Provinciales (*)

- I. Impuestos
 - I.1 Impuesto para infraestructura hídrica
 - I.2 Impuesto para infraestructura eléctrica de Santa Cruz
 - I.3 Impuesto para el fondo de desarrollo eléctrico provincial

- I.4 Impuesto especial grandes obras energéticas
- I.5 Impuesto sobre tarifas para la secretaria de energía
- I.6 Canon al gas patagónico
- I.7 Impuesto a II.BB.
- I.8 Impuesto por II.BB. en transporte de gas
- I.9 Impuesto provincial para el Fondo de compensación de tarifas
- I.10 Impuesto provincial para l Fondo fiduciario de subsidio residencial
- I.11 Impuesto a urbanizaciones residenciales en barrios cerrados
- I.12 Tasas sustitutivas de otros impuestos provinciales
- I.13 Impuesto provincial para el Fondo educativo
- I.14 Impuesto de sellos provinciales
- I.15 Tasa de actuaciones judiciales y administrativas
- I.16 Impuesto inmobiliario urbano
- I.17 Impuesto inmobiliario rural
- I.18 Tasa contributiva de mejoras rurales
- I.19 Impuesto por carga y descarga en terminales portuarias bonaerenses
- I.20 Impuesto provincial a la herencia y transmisión gratuita de bienes
- I.21 Impuesto de sellos a la compra venta de autos usados
- I.22 Aranceles interiores cobrados en ruta por salidas de productos provinciales o introducción de mercancías de otras provincias

II. Obligaciones Fiscales ()**

- II.1 CIT (impuesto para solicitar Código de Identificación de Transporte)
- II.2 COT (Sistema de control electrónico para operaciones de traslado de mercancías)
- II.3 SICOM y SIFERE (Sistema Federal de Liquidación y Recaudación de Impuestos del Convenio Multilateral)
- II.4 SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Impuestos sobre Acreditaciones en cuentas Bancarias de contribuyentes presuntos)
- II.5 SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Impuestos para Agentes de Retención y Percepción por operaciones en otras provincias)

Notas sobre Impuestos Provinciales

(*) Estos impuestos provinciales no son idénticos en todas las provincias. Algunos existen en pocas jurisdicciones. Sin embargo la vigencia en una de ellas significa un costo cargado al precio de productos y mercancías allí producidos o comercializados, por lo que terminan siendo trasladados y pagados por el consumidor final en cualquier lugar de residencia.

(**) Las obligaciones provinciales designadas como CIT, COT, SICOM, SIFERE, SIRCREB Y SIRCAR generan importantes costos que deben cargarse a cuenta de la presión fiscal provincial.

Impuestos Municipales (*)**

1. DReI o TSH
2. Impuesto municipal por publicidad en gondolas de supermercados
3. Impuesto de abasto municipal por ingreso de alimentos perecederos desde otros municipios
4. Impuesto a proveedores no residentes
5. Impuestos sobre espectáculos públicos
6. Impuesto municipal para obras de infraestructura
7. Impuesto por publicidad en la vía pública
8. Impuesto por publicidad en rodados
9. Impuesto adicional por carcelería iluminada
10. Impuesto municipal por transporte de sustancias alimenticias
11. Impuesto municipal de cementerios
12. Gravamen por servidumbre de red pública
13. Impuesto de alumbrado público cargado en la tarifa de luz
14. ABL
15. Patentes de automotores y motocicletas
16. Impuestos por renovación de carnet de conductos
17. Patentes sobre lanchas y aeronaves
18. Impuestos sobre bienes inmuebles

19. Tasa de pavimentos y cloacas
20. Impuesto por tendido de red de agua potable
21. Impuesto por instalación y extensión de red de gas
22. Impuesto por terrenos baldíos
23. Impuesto sobre casas y departamentos desocupados

Notas sobre Impuestos Municipales

(***) Los impuestos no son idénticos en todas las ciudades y comunas.

Las tasas que los municipios establecen para incrementar su recaudación son claramente anticonstitucionales, pero existen por la feroz concentración tributaria en manos de la Nación. Tienen efecto adverso de asilar cada vez mas a las poblaciones y en algunos casos funcionan como aduanas interiores hasta llegar al punto de convertirlas en enclaves que renuncian al trafico de mercancías.

Según la doctrina generalmente admitida, los municipios debieran cobrar tasas por prestación de servicios, requeridos o exigidos a los particulares. Las tasas son tributos cobrados por contraprestaciones brindadas por el municipio. Para su determinación debiera contabilizarse el costo de producción del servicio y los gastos de la gestión administrativa, efectuando el prorrateo de las cargas entre generaciones o categorías de contribuyentes según alícuotas fijas, graduales y progresivas. No debemos perder de vista que en muchos casos los municipios cobrando tasas (servicios públicos divisibles) debe atender servicios públicos indivisibles como sucede en la ciudad de Rosario con la prestación del servicio público de la salud.

Nota sobre los Impuestos Implícitos

Cuando finaliza una concesión de servicios públicos, de jurisdicción nacional o provincial, los activos fijos adquiridos y explotados por la Empresa concesionaria (automóviles, camiones, inmuebles, oficinas, instalaciones, maquinaria, herramientas, redes y obras de infraestructura, sistemas informáticos, equipos de PC) pasan al dominio del Estado nacional o provincial, sin compensación alguna.

Pero durante el período de la concesión, el costo de estas inversiones había sido cargado en las boletas de servicio, incrementando las tarifas pagadas por los usuarios.

Por tanto, al momento de finalizar el contrato de concesión, los usuarios debieran ser resarcidos por esos desembolsos o reconocidos como auténticos propietarios, porque pagaron por esos bienes. Tendrían derecho a percibir títulos o acciones por su valor actualizado.

Como el Estado se queda con todo y no reconoce la titularidad de ese patrimonio, su valor equivale a una confiscación o a un impuesto implícito cobrado al finalizar la concesión de los servicios públicos.

Regímenes de Información

1. COTI, Código para oferta de transferencia de inmuebles
2. Régimen de información por operaciones inmobiliarias privadas
3. Régimen de información sobre ventas, locaciones y prestaciones
4. Informes sobre inmuebles para fines fiscales
5. Informes de terceros intervinientes en el mercado inmobiliario
6. Informes sobre operaciones internacionales con precios de transferencia
7. CITI Ventas (Cruzamiento Informático de de Transacciones Importantes). (*)
8. CITI Compras (Cruzamiento Informático de Transacciones Importantes). (*)
9. CITI Escribanos (Cruzamiento informático de Transacciones Importantes)
10. CITI Derechos Económicos y operaciones relacionadas.
11. CITI Promovidas.
12. Régimen de información para Entidades administradoras de tarjetas de crédito
13. Régimen de información para Establecimientos educativos con gestión privada
14. Régimen de información sobre expensas y contribuciones para gastos análogos
15. Régimen de información sobre Fideicomisos financieros y no financieros
16. Información sobre Participaciones societarias
17. Régimen de información sobre Prestaciones de modelaje a título oneroso
18. Registro de comercialización de materiales a reciclar
19. Régimen de información de Representantes de Sujetos del Exterior

20. Registro de Donantes y Donatarios
 21. Régimen de información por Ingreso de fondos radicados en el exterior
 22. Registro de mandatos y consignaciones
 23. Registro del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural
 24. Registro de Cooperativas y Mutuales
 25. Cartes de Porte de productores rurales
 26. Cartes de Porte agrícolas Formulario 1116
 27. Declaración de existencia de cereales y acopio de granos
 28. Declaración de capacidad productiva de los productores de granos
 29. Declaración sobre actividades agrícolas realizadas en inmuebles rurales
- (*) Mediante la RG AFIP 3685 se reemplazan los informes de CITI Compras y CITI Ventas por un "Régimen informativo de Compras y Ventas" que resultará de aplicación obligatoria a partir del día 01/01/2015.-*

Sistema de Percepción de Impuestos Ajenos

1. Informes sobre retención de impuestos a ganancias y valor agregado de Monotributistas
2. Régimen de exclusión de retenciones, percepciones y pagos a cuenta del IVA
3. SICORE, Sistema para determinación e ingreso de retenciones y percepciones
4. Régimen general de retenciones de IVA
5. Régimen general de percepciones de IVA
6. Régimen de percepción para sujetos no categorizados en IVA
7. Régimen de percepción del IVA por operaciones de importación definitiva de bienes
8. Régimen de retención del IVA por comercializadores de materiales a reciclar
9. Régimen de retención del IVA por comercialización de granos no destinados a la siembra y legumbres secas
10. Régimen de retención del impuesto a la transferencia de inmuebles
11. Régimen de retenciones del IVA en pagarés, cheques diferido y letras de cambio

12. Régimen de retención de impuesto a las ganancias por transferencia de inmuebles, cuotas y participaciones sociales
13. Régimen de retención del impuesto a las ganancias por rentas de trabajos en relación de dependencia
14. Régimen general de retención del impuesto a las ganancias
15. Régimen de retención de ganancias y comercialización de granos no destinados a la siembra
16. Régimen de retención de impuesto a las ganancias por comercializadores de materiales a reciclar
17. Régimen de retención de impuesto a las ganancias por pago de dividendos
18. Régimen de percepción de ganancias por operaciones de importación definitiva de bienes
19. Régimen de retención del impuesto a las ganancias en mutuos hipotecarios
20. Régimen de retención del impuesto a las ganancias a beneficiarios del exterior

Ahora sí, luego de esta extensa enumeración taxativa de los tributos existentes en nuestro país podemos empezar a analizar algunos de ellos, a nuestro parecer los más conocidos.

IMPOSICION SOBRE EL TRABAJO

A NIVEL NACIONAL

Aportes y Contribuciones de Seguridad Social

Antecedentes legales:

Hasta el 30 de Junio de 1994, la tributación de los empleados en relación de dependencia se encontraba legislada por la Ley N° 18.037 y la de los autónomos por la Ley N° 18.038.

A partir del 1 de Julio de 1994 el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones unificó ambos regímenes, aplicándose la Ley N° 24.241, en forma general y las leyes antes citadas en forma supletoria.

Unidad de medida del régimen:

El MOPRE (Módulo Previsional), cuyo valor es de \$ 714.45, es la unidad de referencia para establecer la movilidad de las prestaciones del régimen de reparto, el valor de la renta presunta de los trabajadores autónomos y de los ingresos máximos sujetos a tributación.

Régimen para los trabajadores en relación de dependencia:

Los sujetos legales que intervienen en la relación son el empleado y el empleador y los Regímenes por los que deben tributarse son los siguientes:

- a) Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- b) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- c) Régimen Nacional de Asignaciones Familiares.
- d) Fondo Nacional de Empleo.
- e) Superintendencia de Servicios de Salud.
- f) Régimen de Obras Sociales.

Se denominan respectivamente, contribuciones y aportes, a los importes a ingresar por el empleador y a las sumas retenidas o ingresadas por el trabajador.

Alicuotas vigentes:

CONCEPTOS	Empleados – Aportes (%)	Empleadores – Contribuciones (%)
a) Jubilación	11	16 (1)
b) INSSJP	3	2
c) Asignaciones Fliares.	0	7.5 (1)
d) Fondo Nacional de Empleo	0	1.5 (1)
Sub Total a-d	14	27 (2)
e) Obras Sociales	3	6
Obras Sociales	2.7 (3)	5.4 (3)
Fdo. Solidario S.S.S.	0.3 (4)	0.6 (4)
Total	17	33

(1) En estos casos el monto de las contribuciones a ingresar por el empleador puede ser compensado con el monto de Asignaciones Familiares efectivamente abonado a los trabajadores.

(2) Las alícuotas correspondientes a las contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de Seguridad Social regidos por las Leyes Nros. 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares) se establecen de acuerdo a lo siguiente:

a) 21% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de los comprendidos en las Leyes Nros. 23.551 (Asociaciones Sindicales de Trabajadores), 23.660 (Obras Sociales), 23.661 (Agentes del Sistema Nacional de Seguro de Salud) y 24.467 (Pequeña empresa). Quedan comprendidos aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el Sector “Servicios” o en el Sector “Comercio” -de acuerdo Res. SPYME N° 24/01- siempre que sus ventas totales anuales supere n en todos los casos los\$ 48.000.000.

b) 17% para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior. Asimismo será de aplicación a las entidades y organismos con participación estatal, los bancos y entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso, comprendidos en el art. 1° de la Ley N° 22.016.

(3) Las Obras Sociales perciben el 90% de los aportes y contribuciones con ese destino cuando las remuneraciones brutas mensuales son de hasta \$ 1000 inclusive y el 85% cuando dichas remuneraciones superan \$ 1000. En el caso de las Obras Sociales del Personal de Dirección y las Asociaciones Profesionales de Empresarios, dichos porcentajes son de 85% y 80%, respectivamente.

(4) El Fondo Solidario de Redistribución se integra con el 10% ó el 15% de los aportes y contribuciones, según se supere o no el tope de las remuneraciones brutas mensuales de \$ 1000. En el caso de las Obras Sociales del Personal de Dirección y de las Asociaciones Profesionales de Empresarios los porcentajes son 15% ó 20%, respectivamente. La Superintendencia de Servicios de Salud recibe parte del Fondo, en función de lo establecido en el Presupuesto de la Administración Nacional.

Como dato complementario al presente tema y surgido sobre la etapa final de elaboración del mismo, debemos mencionar a las Resoluciones Generales 3.683 y 3.884 de AFIP, publicadas el viernes 10 de octubre de 2014 en el Boletín Oficial, que reglamentaron la reducción de contribuciones patronales establecido por la Ley 26.940 y también el Repsal (Registro Publico de empleadores con Sanciones Laborales).-

Como el beneficio es retroactivo al 1° de agosto de 2014, los microempleadores podrán rectificar las declaraciones juradas para poder recuperar las contribuciones que pagaron. Para las declaraciones juradas de los meses de agosto y septiembre, se podrá efectuar la correspondiente DDJJ rectificativa hasta el 28 de noviembre próximo.

Dentro de los incentivos, figuran beneficios permanentes para los microempleadores, al que podrán acceder las personas físicas, las sociedades de hecho, las SRL y las asociaciones civiles sin fines de lucro (se excluyen las S.A.) que emplean hasta 5 trabajadores. Los empleadores beneficiados no podrán exceder el monto bruto anual de facturación de \$ 2.400.000, netos de impuestos, en el año calendario anterior.

Esa nómina máxima con beneficios se elevará a 7 trabajadores cuando el empleador produzca un incremento en el plantel existente a la fecha de su inclusión en el régimen. Pero a partir del trabajador número 6, inclusive, el empleador deberá ingresar, sólo por dichos empleados, las contribuciones patronales sin reducción alguna.

No podrán aprovechar las ventajas los empleadores que despidieron empleados, sin justa causa, en los últimos seis meses.

El empleador deberá ingresar el 50% de las contribuciones patronales por cada trabajador contratado por tiempo indeterminado. O sea que en lugar de pagar 17%, pagará 8,50% sobre la nómina salarial bruta.

En el caso de los trabajadores contratados a tiempo parcial, el empleador deberá ingresar el 75% de las contribuciones de seguridad social.

Por otro lado, el monto máximo de la cuota para la ART deberá ser, de acuerdo con la actividad desarrollada, inferior a los siguientes porcentajes: agricultura 11%; construcción 12%; industrias y transporte 5% y comercio 3%.

El beneficio para los empleadores con hasta 15 trabajadores, será que no ingresarán las contribuciones el primer año y, por los segundos 12 meses, se pagará el 25% de las mismas.

Para los empleadores que tengan entre 16 y 80 trabajadores, el beneficio consistirá en que durante los primeros 24 meses de la relación laboral se ingresará el 50% de las contribuciones patronales.

Para ninguno de los dos regímenes hay reducción de las contribuciones destinadas a la Obra Social.

Los empleadores que tengan hasta 80 trabajadores, por el término de 24 meses contados a partir del mes de inicio de una nueva relación laboral por tiempo indeterminado, tendrán una reducción de las contribuciones patronales.

El requisito, en estos casos, será incrementar la planta de personal permanente considerando la cantidad de personal que había en el mes de marzo de 2014.

Si hay disminuciones de personal, para mantener los beneficios habrá que reponerlos dentro de los 90 días.

Con respecto al Repsal, quedarán incluidos en el Registro los empleadores que registren una fecha de ingreso de sus empleados posterior a 30 días de la que realmente fue.-

Otras obligaciones del empleador:

a) Aseguradoras de Riesgo de Trabajo (A.R.T.) - Ley N° 24.557: Todas las empresas con personal en relación de dependencia están obligadas a contratar un seguro con una A.R.T. Las primas de las pólizas son de libre fijación y dependen de:

- i.) la actividad económica de la empresa.
- ii.) las condiciones de higiene y seguridad de la empresa.
- iii.) cantidad de personal de la empresa.

IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

A NIVEL NACIONAL

I - Impuesto al Valor Agregado

Este tributo es en Argentina un IVA DE TIPO CONSUMO, aplicado por el método de sustracción sobre base financiera y con la técnica de impuesto contra impuesto.

Este gravamen plurifásico recae en todas las etapas de los ciclos de producción y distribución de bienes y se impone en forma generalizada en las prestaciones de servicios.

Hecho imponible:

- a) Ventas de cosas bienes en el país, incluidas las relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto del impuesto.
- b) Obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, excluidas las realizadas en el país para ser utilizadas en el exterior.
- c) Importación definitiva (destinación para consumo) de cosas muebles.
- d) Prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Sujetos Pasivos:

Son sujetos del impuesto quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles, realicen locaciones o prestaciones gravadas, realicen importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Exenciones:

- a) Ventas e importaciones de los siguientes bienes y locaciones de obra que tengan por objeto la entrega de bienes cuya venta e importación se exime:

Libros, folletos e impresos similares; diarios, revistas y publicaciones periódicas, en la etapa de venta al público; agua ordinaria natural, pan común y leche sin aditivos, cuando los adquirentes sean consumidores finales o sujetos exentos; medicamentos, cuando se trata de reventa y se haya tributado en la etapa de importación o fabricación; aeronaves para transporte de pasajeros o cargas destinadas a la defensa y seguridad, las

embarcaciones cuando el adquirente sea el Estado Nacional y el acceso a espectáculos deportivos de carácter amateur.

b) Las siguientes prestaciones de servicios:

Servicios educativos, de asistencia sanitaria prestada a través de obras sociales, actividad teatral, transporte internacional de pasajeros y cargas, seguros de vida, locación de inmuebles destinados a casa habitación, de inmuebles rurales, cuando el locatario sea el Estado Nacional, provincial, municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el resto de locaciones exentas hasta \$1.500.

c) Las siguientes importaciones:

Las efectuadas con franquicias en materia de derechos importación, con sujeción a regímenes especiales (despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, representantes diplomáticos en el país, etc.), las realizadas con iguales franquicias por instituciones religiosas y por instituciones de beneficio público cuyo objetivo principal es la realización de obra médica asistencial de beneficencia o la investigación científica y tecnológica destinada a la actividad académica o docente. Están exentos los productos críticos importados para consumo, destinados al diagnóstico y tratamiento de la salud humana comprendidos en listado de posiciones arancelarias del Nomenclador Común de Mercosur.

d) Las exportaciones, permitiéndose el recupero del impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios destinados a las mismas.

Base imponible:

Para las operaciones en el mercado interno se tomará el precio neto de la operación, incluidos los de servicios prestados juntamente con la operación o con motivo de ella e contraprestaciones de financiación. No integrarán la base el impuesto generado por la propia operación y los tributos internos que reconozcan como hecho imponible la misma operación.

El crédito fiscal a computar estará conformado por el impuesto facturado por proveedores de bienes y servicios y por el tributado a raíz de importaciones de cosas muebles, en tanto que los bienes adquiridos o importados y los servicios se vinculen con operaciones efectivamente gravadas, cualquiera sea la etapa de su aplicación, o se exporten.

Liquidación y pago del Impuesto:

El impuesto se liquidará mediante declaración jurada mensual, debiendo la presentación de la declaración y el pago del impuesto resultante efectuarse durante el mes siguiente a aquél al que correspondiere la declaración jurada.

Se deberán observar los regímenes de retención, percepción y pago a cuenta, en los casos que existan.

Se tomará, en las operaciones de importación definitivas, el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación o aplicables con motivo de ella, excluidos el IVA que genera la importación y los Impuestos Internos que correspondieren. El impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.

Alícuotas aplicables:

- a) General: 21%.
- b) Diferencial superior: 27%, aplicable a ventas de gas, energía eléctrica (excepto alumbrado público), servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües y prestaciones de servicios de telecomunicaciones -con ciertas excepciones-, cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a viviendas, casa de recreo o veraneo o terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto del impuesto, categorizado como responsable inscripto o no inscripto.
- c) Diferencial reducida: 10,5%, aplicable a trabajos realizados directamente, o a través de terceros, sobre inmuebles ajenos destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyen obras en curso. Intereses y comisiones de préstamos otorgados a responsables inscriptos por entidades sometidas al Régimen de la Ley N° 21.526 o por entidades bancarias del exterior que cumplimenten los requisitos establecidos por el Comité de Bancos de Basilea. Intereses y comisiones de préstamos otorgados por las entidades citadas precedentemente a empresas que presten el servicio público de transporte automotor terrestre de corta, media y larga distancia. Carnes vacunas, frutas, hortalizas y legumbres frescas y las labores culturales para la obtención de los mismos. Miel de abejas a granel. Servicios de transporte de pasajeros, terrestres, acuáticos o aéreos, realizados en el país, excepto taxis y remises en

recorridos menores de 100 km (exento). Servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos (la prestación de estos servicios a un paciente privado en forma directa y sin derecho a reintegro está gravada con la alícuota del 21%). Diarios, revistas y publicaciones periódicas. Locación de espacios publicitarios en editoriales PYMES. Bienes de capital incluidos en listado específico.

Devoluciones de impuesto y de crédito fiscal:

a) Los exportadores pueden recuperar el impuesto que se les hubiera facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa de la consecución de las mismas. La recuperación operará mediante compensación con el impuesto que en definitiva adeudaren los exportadores por sus operaciones internas gravadas. Si la compensación no resultara posible o se efectuara parcialmente, el saldo excedente será compensado con otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros.

b) Los créditos fiscales originados en la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital (bienes muebles e inmuebles adquiridos a partir del 1 de Noviembre de 2000), amortizables en el Impuesto a las Ganancias, conformarán saldos de libre de disponibilidad a favor de los responsables, luego de transcurridos 12 períodos fiscales y podrán ser acreditados contra otros impuestos y anticipos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o solicitarse devolución. Los fabricantes o importadores de bienes de capital, alcanzados por la alícuota del 10,5%, tendrán el tratamiento de libre disponibilidad previsto para los exportadores respecto del saldo a favor que pudiere generar el crédito fiscal por compras o importaciones de bienes, prestaciones de servicio y locaciones que se originen a partir del 1 de Mayo de 2001 que se destinaran efectivamente a la fabricación o importación de dichos bienes. Se limitará el beneficio hasta el límite que surja de detracer del saldo a favor de la operación, el saldo a favor que se habría determinado si se hubieran generado los débitos fiscales utilizando la alícuota general del 21%.

II – Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)

En los últimos tiempos no solo se han creado tributos sin ley, sino que no siendo pocos los que se establecen, deben llevarse a la práctica acompañados de manuales, cursos y charlas previas a su implementación. Un ejemplo claro de ello es el famoso Monotributo (es una opción y no una obligación), que nació allá por 1998, y con el siguiente discurso con que se notificaba su implementación: “*Todo eso será reemplazado por una única cuota mensual*”⁷. Pero hay un elemento clave: la garantía de bloqueo fiscal. La DGI sólo podrá investigar el último ejercicio y no más los cuatro años previos. Esto es muy importante por cuanto muchos, sino la mayoría, de los pequeños empresarios que se pueden encuadrar en el monotributo se desempeñan predominantemente en la economía informal de la cual podrán salir con este recurso. Quien entre al monotributo tendrá que exhibir su correspondiente placa indicativa, condición y categoría, y su recibo de pago del último mes. Con eso y con conservar los juegos de facturas de compras y de ventas, tendrá tranquilidad fiscal. Se acabarán las obligaciones de llenar formularios de declaración jurada, hacer colas en la agencia DGI o pagar contador.”... hoy en día, más de una década después, la liquidación de este tributo resulta poco clara y es un tema de muchas consultas para la mayoría de los profesionales en la materia.-

Hacia fines del año 2009 el diario Clarín en su edición Economía publicaba la guía para “entender como es el nuevo monotributo”, tema que venía ya con un año de debate y que finalmente luego de tantas idas y venidas el Congreso convirtió en Ley con las modificaciones en el impuesto. Como consecuencia de eso, a partir del 1 de enero del año 2010 se estableció una escala de categorías en la cual desaparece la Cat. A (la más baja) o se fusiona con la Cat. B que en aquel momento permitía \$ 24.000 de ingresos anuales o \$ 2.000 mensuales.-

Producto del proceso inflacionario que vivimos, en septiembre de 2013 aquella escala vuelve a modificarse, en este caso los montos pasan a duplicarse, de manera que la escala más baja, la “B” permite ingresos anuales de \$ 48.000 y mensuales de \$ 4.000. Los topes de facturación anual pasan de \$ 200.000 a \$ 400.000 para prestación de

⁷ Carlos Silvani, titular de AFIP, publicado en Clarín 10/09/1997.

servicios y de \$ 300.000 a \$ 600.000 para la venta de cosas muebles, quedando la escala en cuestión conformada de la siguiente manera:⁸

CATEGORIA	FACTURACION ANUAL	CANTIDAD MINIMA DE EMPLEADOS	IMPUESTO INTEGRADO*		APORTES AL SIPA	APORTES OBRA SOCIAL
			Locaciones y Servicios	Venta de cosas muebles		
B	Hasta \$ 48.000	No se requiere	\$ 39 **	\$ 39 **	\$ 157	\$ 100
C	Hasta \$ 72.000	No se requiere	\$ 75	\$ 75	\$ 157	\$ 100
D	Hasta \$ 96.000	No se requiere	\$ 128	\$ 118	\$ 157	\$ 100
E	Hasta \$ 144.000	No se requiere	\$ 210	\$ 194	\$ 157	\$ 100
F	Hasta \$ 192.000	No se requiere	\$ 400	\$ 310	\$ 157	\$ 100
G	Hasta \$ 240.000	No se requiere	\$ 550	\$ 405	\$ 157	\$ 100
H	Hasta \$ 288.000	No se requiere	\$ 700	\$ 505	\$ 157	\$ 100
I	Hasta \$ 400.000	No se requiere	\$ 1.600	\$ 1.240	\$ 157	\$ 100
J	Hasta \$ 470.000	1	No aplicable	\$ 2.000	\$ 157	\$ 100
K	Hasta \$ 540.000	2	No aplicable	\$ 2.350	\$ 157	\$ 100
L	Hasta \$ 600.000	3	No aplicable	\$ 2.700	\$ 157	\$ 100

Hay otras modificaciones en el funcionamiento del Régimen Simplificado, que terminan haciéndolo no tan “simplificado” como puede verse:

También como novedad, para los **locadores de inmuebles** no hay buenas noticias, ya que deberán considerar como parámetro los alquileres anuales devengados, siendo el límite anual la suma de \$ 72.000. Si tenemos en cuenta que en la anterior tabla este máximo era de \$ 45.000, actualmente debería haberse duplicado llegando a un máximo de alquileres devengados anualmente que llegue a los \$ 90.000.-

A pesar de los cambio en los montos de facturación anual, los bienes que se vendan dentro del régimen simplificado no podrán superar de precio unitario el valor de \$ 2.500, parece que no se tuvieron en cuenta los aumentos nominales de precios de los bienes que hubo en la economía desde el 2010 a la fecha.

Los parámetros de metros del establecimiento y energía consumida no han sufrido variaciones, asimismo siguen vigentes las actividades que mantiene la excepción a cumplir con estos requisitos.

⁸ Clarin Ieco 20/09/13.

Un tema que no se tuvo en cuenta al momento de anunciar estas modificaciones fueron los contribuyentes adheridos al régimen simplificado que habían sido excluidos del mismo por haber superado los tope máximos de ingresos. Para ellos, el titular de la AFIP anuncio que pueden reingresar al régimen, siempre y cuando las cifras de su actividad se ajusten a los nuevos límites que surgieron de la Res. 3529. Sumamente llamativo este anuncio ya que la norma anterior establecía que quienes fueran excluidos del régimen debían permanecer 3 años dentro del régimen general de contribuyentes, antes de volver a ser monotributistas.

Definición oficial de Pequeño Contribuyente

Son las personas físicas, sucesiones indivisas y las sociedades de hecho —hasta tres socios— que realicen ventas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria y los integrantes de cooperativas de trabajo. No se pueden realizar más de 3 actividades/unidades de explotación, ni haber realizado importaciones de bienes y servicios durante los últimos 12 meses.

El consumo, las compras y los movimientos bancarios que efectúe el contribuyente podrán tomarse como causales de exclusión del monotributo, en la medida que no guarden relación con los ingresos declarados.

Ampliación para venta de bienes

Si no se superan los parámetros de superficie y de energía consumida, los contribuyentes con ingresos brutos de hasta \$ 300.000 podrán permanecer en el Régimen Simplificado en la medida que los ingresos no provengan de locaciones y/o prestaciones de servicio, o sea que exclusivamente se originen por la venta de bienes. Para estos casos, además se pone la condición de poseer personal en relación de dependencia.

Componente previsional

El componente previsional tuvo un incremento importante y único para todos, lo que produce un mayor porcentaje de aumento para las categorías inferiores.

Está compuesto por:

Aporte de \$ 157 con destino al Sistema Previsional (el valor anterior era de \$ 110).

Aporte de \$ 146 con destino al Sistema Nacional de Seguro de Salud (anteriormente sumaban \$ 70).

Aporte de \$ 146 por cada afiliado del grupo familiar primario (con el otro sistema eran \$ 100).

Régimen promocional

Se elimina la figura del monotributo eventual y en su reemplazo se crea un régimen de promoción del trabajo independiente, por lo que únicamente se abonará el componente previsional.

Además de significar la única fuente de ingreso, deberá cumplirse con los siguientes requisitos:

No poseer local o establecimiento.

No realizar en el año más de seis operaciones con un mismo prestatario, ni superar \$ 1.000 en cada operación. Tampoco podrá tener ingresos anuales mayores a \$ 24.000.

No ser empleador, ni contribuyente del impuesto sobre los bienes personales.

También podrán optar los graduados universitarios. En este caso, sólo podrán sumarse quienes hayan egresado de universidades estatales y hasta los dos años de obtenido el título.

Quedan, claro, algunos puntos no del todo aclarados. Uno es por qué las escalas reflejan un criterio impositivo regresivo, ya que aumenta mucho más la cuota para quienes menos ganan. Es posible que la respuesta haya que buscarla en las necesidades fiscales oficiales. Si fuera así, la justicia tributaria quedó para otra ocasión.

Muy alejado de lo que pensaron en el año 1998 los legisladores que crearon el "viejo monotributo", las tareas administrativas que tienen en la actualidad los pequeños contribuyentes van mucho más allá de pagar la cuota y exhibir la credencial en el local. Por eso, en muchos casos se hace casi inevitable la consulta a un profesional, lo que desnaturaliza el régimen.

La AFIP, con el argumento de que este sistema simplificado de pago sirve para que muchas personas con ingresos importantes se "camuflen" en él simulando ser pequeños

contribuyentes, ahora exige que los que están inscriptos a partir de la categoría F (más de \$ 72.000 anuales de ingresos) y todos los que son empleadores deben cumplir con un régimen de información sobre la actividad que desarrollan.

Los datos tienen que brindarse por cuatrimestre calendario. Esto tuvo inicio en el año 2010 venciendo el 30 de septiembre la primera presentación de los dos cuatrimestres correspondientes a ese año.

Asimismo, la resolución de la AFIP obliga a los contribuyentes que dejaron de ser monotributistas a brindar la información durante seis cuatrimestres calendarios contados a partir del último que hayan informado. La presentación de los datos se tiene que hacer por Internet, utilizando la clave fiscal, desde la página Web de la AFIP ingresando al servicio denominado "Sistema Registral" dentro de la opción "Declaración de Monotributo Informativa", imprimiendo luego la constancia de trámite realizado.

Se estima que sobre 1,3 millón de monotributistas, hay un poco más de 200.000 que están inscriptos en las categorías más altas o tienen empleados a su cargo. La medida se conoció luego que la AFIP lanzara en las últimas semanas operativos sobre comercios y profesionales debido a que por inspecciones realizadas surgió que muchos monotributistas pagaban elevadas cuotas de colegios privados o tenían gastos en tarjetas de crédito muy altos que no se justificaban según los ingresos de las categorías en las que están anotados. Si bien la posibilidad de exigir datos adicionales figura en la ley del Monotributo, la reglamentación conocida en septiembre del año 2010 es mucho más amplia ya que incluye -por ejemplo- los montos de alquileres pagados, y si es transportista, las primas del seguro del vehículo y el nombre de la compañía aseguradora.

Profesionales en Ciencias Económicas plantearon que la norma implica un cambio en el régimen considerado "simplificado" porque hasta ahora sólo requiere el pago de la cuota mensual, que incluye el impuesto, el aporte jubilatorio y la cuota de la obra social. Pero desde septiembre de 2010, al menos para las categorías más altas, habrá que llevar una pequeña contabilidad para cumplimentar cada 4 meses la declaración jurada informativa y para ellos dejaría de ser "**simplificado**".

Multas y sanciones

Los datos tienen que ser remitidos hasta el último día hábil del mes siguiente al de la finalización del cuatrimestre calendario.

Además de la aplicación de multas, la sanción por no cumplir con esta tarea es quedar inhabilitado en la página de la AFIP, de esta forma los que paguen las facturas de los monotributistas los considerarán como no inscriptos y aplicarán de retención del Impuesto a las Ganancias el 35% y el 21% de IVA sobre el importe del pago.

Si el monotributista es empleador tiene que cumplir con este régimen de información, independientemente de la categoría en la que se encuentra inscripto. Sólo se cuentan los empleados en relación de dependencia que están vinculados con la actividad que se desarrolla.

De acuerdo con la actividad del contribuyente, se tiene que brindar la siguiente información por cada cuatrimestre calendario:

- * Número de la primera y última factura emitida, importe y forma de emisión (manual o controlador fiscal o factura electrónica).
- * Datos de los cinco principales clientes y proveedores (Cuit, cantidad de operaciones y monto total).
- * Datos del local, si es locador tienen que darse los datos del contrato (alquileres pagados, fechas de vigencia y datos del inmueble).
- * Energía eléctrica consumida, dando los datos de las facturas y los kilovatios.
- * Los profesionales, además, deben informar la fecha de la primera matriculación o expedición del título y los datos del Consejo Profesional.
- * Si son transportistas, también tiene que darse los datos del vehículo y del seguro contratado.

Las consecuencias

Con la información que suministra el contribuyente la AFIP armará su base de datos, luego podrá actuar excluyendo o recategorizando de oficio a los pequeños contribuyentes en los siguientes casos:

- * Cuando la suma de ingresos y pagos de los 5 principales clientes y proveedores superan a los que informó el contribuyente en su categoría de encuadre.
- * Si los alquileres devengados superan los de la categoría declarada.
- * Si los Kw consumidos son mayores al que permite su categoría.
- * Si los egresos superan en un 40% (servicios) o un 80% (venta de bienes) de los topes fijados para las categorías I, J, K o L.

Asimismo, el cruzamiento de datos podrá determinar si los clientes deberían haber retenido impuestos a los pequeños contribuyentes excluidos del Régimen por superar los límites de facturación.

Exclusión de oficio

Cuando la AFIP constate a partir de la información obrante en sus registros y los controles informáticos la existencia de alguna de las causales previstas en la ley 24.977 (como ser que los ingresos brutos en los últimos 12 meses anteriores superen los de la categoría; tener precios de venta de cosas muebles superiores a los permitidos (\$2.500) o adquirir bienes o realizar gastos de índole personal incompatibles con los ingresos declarados, entre otros parámetros contemplados.) pondrá en conocimiento del contribuyente la exclusión de pleno derecho del régimen simplificado. Con el nuevo proceso se deja de notificar tal decisión al contribuyente por medio de alguna clase de acto de contenido individual para reemplazarlo con la publicación de la nómina de los sujetos excluidos en la página web de la AFIP, a la que se debe ingresar con la clave fiscal. Asimismo la exclusión será publicada en el Boletín Oficial con la denominación y la CUIT del contribuyente.

Cabe recordar que la ley 24.977 en el artículo 17 contempla que acaecida una causal de exclusión la AFIP “comunicará la exclusión de pleno derecho”. Lo esperable es que se le envíe una nota o se dicte algún acto y no que como primera posibilidad se lo excluya y notifique en el Boletín Oficial. En ese sentido, el artículo 100 de la ley 11.683 le otorga a la AFIP varias posibilidades de notificar a los contribuyentes (cartas certificadas, notas, cédulas, etc) disponiendo que “Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante CINCO (5) días

en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente”, todo lo cual confirma que la utilización del Boletín Oficial como forma de notificación es un procedimiento residual y de excepción. Un pequeño contribuyente es difícil que se entere por ese medio, máxime si no cuenta con asesoramiento legal y contable en el tema.

Pero también la exclusión se reflejará en la Constancia de Inscripción con una leyenda que dirá “Excluido por causal Art. 17 Ley 24.977”. Es por ello que seguramente el contribuyente excluido se enterará cuando saque una constancia de inscripción o algún cliente suyo lo haga y le informe sobre la leyenda que sale en dicha constancia. Como se adelantó la exclusión es aplicada automáticamente y luego comenzará la posibilidad para el contribuyente de intentar revertir esa situación y ofrecer las pruebas que considere necesarias para permanecer en el régimen.

Como en el anterior sistema, el contribuyente excluido de pleno derecho puede consultar los motivos de la misma ingresando a la página web de la AFIP con su clave fiscal.

La nueva reglamentación dispone expresamente para los contribuyentes excluidos del monotributo el alta de oficio en los tributos –impositivos y de la seguridad social- de los que resulten responsables de acuerdo con su actividad. Se contempla también el alta en el Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos. El alta en los tributos tendrá efectos desde el mes inmediato anterior a la fecha de publicación de la exclusión en el Boletín Oficial.

Pero es absolutamente novedosa la posibilidad que reglamenta la AFIP en estas situaciones de dar de baja la CUIT. En ese punto, se dispone que si el contribuyente no cumple con sus deberes formales –básicamente presentar declaraciones juradas- dentro de los ciento veinte (120) días contados a partir de la publicación en el Boletín Oficial, se dispondrá la inactivación transitoria de la CUIT y en forma simultánea se bloqueará la clave fiscal, impidiéndole operar en el sistema fiscal.

Esta sanción como es la baja de la CUIT, está siendo utilizada activamente por la AFIP para diversas situaciones como en el caso de las denominadas “sociedades fantasmas”, pero carece de respaldo legal para su aplicación como está siendo realizada.

IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS Y SOBRE LA PROPIEDAD GANANCIAS Y BIENES PERSONALES

Un tema actual y cada vez más candente, a medida que aumentan los salarios, producto de la inflación reinante en nuestro país es el impuesto a las ganancias, al cual quedan adheridos miles y miles de asalariados.

Dejemos a un lado por un momento la discusión sobre si los “mínimos no imponibles” son adecuados o si deberían aumentar más aún. Lo que tenemos que preguntarnos, en todo caso, es si es justo considerar “ganancia” el salario que un empleado recibe de su empleador por haber prestado su fuerza de trabajo. ¿Es el sueldo de un trabajador una ganancia pasible de pagar impuestos?...supongamos que si,...entonces lo que los trabajadores optan por hacer es pagar,...pero lo menos posible,...esto si esta por demás de claro.

Fin de año es una tradicional época en la que se hacen balances de todo tipo. Es un buen momento, entre otras cosas, para revisar los papeles con el objetivo de reducir la carga impositiva del año que termina.

La idea es bajar, lo más que permite la legislación, la liquidación “de cierre” del impuesto a las ganancias presentando a los empleadores toda la información relacionada con las deducciones.

También es importante conocer que, según la característica de los bienes, derechos, etc. que integra el patrimonio al 31 de diciembre, puede existir la obligación de pagar el impuesto sobre los bienes personales; y, además, precisar, en el caso de una sociedad conyugal quién lo tiene que hacer.

Por todo eso, es importante repasar las tareas de fin de año para no llevarse “impuestos a marzo”.

I - Impuesto a las Ganancias

La norma que regula el tributo es la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Hecho Imponible:

Conforman el hecho imponible la obtención de rentas por parte de personas de existencia visible o ideal y sucesiones indivisas, sociedades de capital y establecimientos permanentes en el país pertenecientes a beneficiarios del exterior.

Los conceptos de renta utilizados para conformar el hecho imponible definen rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación, en el caso de personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes, mientras que se refieren a rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles o no de periodicidad o de permanencia de la fuente, en el caso de sociedades de capital, establecimientos permanentes y empresas y explotaciones no consideradas contribuyentes, cuyos resultados se atribuyen íntegramente al dueño o socios.

Principios jurisdiccionales:

Los residentes tributan sobre su renta mundial, otorgándoseles, con el fin de evitar la doble imposición, un crédito por los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la inclusión de las mismas.

Los beneficiarios del exterior tributan exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, mediante el procedimiento de retención con carácter de pago único y definitivo.

Sujetos Pasivos:

A la luz de los conceptos utilizados de renta y de los principios jurisdiccionales, se pueden identificar los siguientes contribuyentes:

- a) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país.
- b) Sociedades de capital constituidas en el país y establecimientos estables ubicados en el país. Incluye sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita simple y por acciones, fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país, establecimientos permanentes ubicados en el país pertenecientes a asociaciones,

sociedades y empresas constituidas en el exterior o a personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el exterior.

c) Beneficiarios del exterior: personas de existencia visible, sucesiones indivisas o sociedades en general y empresas unipersonales no incluidas en los apartados precedentes.

Beneficios no computables:

Las utilidades distribuidas en las sociedades de capital (ya sea a beneficiarios del país o del exterior), bajo la forma de dividendos o simplemente como utilidades, se considerarán no computables o resultados no gravados a los efectos del tributo.

Exenciones:

a) subjetivas: instituciones religiosas, entidades de beneficio público, remuneraciones obtenidas por diplomáticos de países extranjeros, derechos de autor hasta determinado monto, etc.

b) objetivas: las rentas y resultados derivados de títulos públicos y obligaciones negociables, los intereses por depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de las entidades financieras por personas físicas residentes, sucesiones indivisas y por beneficiarios del exterior -en la medida que no se considere que existen transferencias de ingresos a Fiscos Extranjeros - y las rentas por venta de acciones con cotización obtenidos por personas físicas del país o del exterior.

Base Imponible:

Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes:

a) Ganancia neta:

Se parte de la ganancia bruta real (excluidos dividendos y utilidades recibidas a raíz de distribuciones efectuadas por sociedades contribuyentes del tributo residentes en el país), de la que se deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones productivas.

Para el cómputo de la ganancia neta se permite además la deducción de conceptos, tales como: aportes obligatorios a los sistemas de jubilaciones y pensiones y a obras sociales y, con determinados límites, primas de seguro de vida, gastos de sepelio, aportes voluntarios a los sistemas de jubilación, seguros de retiro, cuotas o abonos a instituciones de cobertura médica, gastos de asistencia sanitaria, médica y paramédica e

intereses de créditos hipotecarios por compra o construcción de inmuebles nuevos o usados destinados a casa habitación hasta \$ 20.000 anuales.

b) Deducciones personales:

Finalmente, se detraen de la ganancia neta deducciones en concepto de ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial a las que se les aplica un porcentaje progresivo de disminución en función del monto de la ganancia neta.

Liquidación y Pago del Tributo:

Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes.

El impuesto se liquida por año fiscal (año calendario), mediante el sistema de autodeterminación. La declaración e ingreso del saldo de impuesto se produce durante los meses de abril y mayo del año siguiente al cierre del año calendario al que corresponde la primera.

Se abonan, a cuenta de la obligación tributaria anual, cinco anticipos bimestrales (de un 20% cada uno) calculados sobre el impuesto determinado del año anterior menos retenciones y percepciones sufridas. Se ingresan a partir del mes de junio del año calendario por el cual corresponde liquidar el gravamen.

Existen regímenes de retención sobre las rentas del trabajo en relación de dependencia y de otras tales como: alquileres, intereses, honorarios, locaciones de obra y de servicios no ejecutados en relación de dependencia, explotación de derechos de autor, regalías, operaciones de compraventa de acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, etc.

En la actualidad con los aumentos de salarios que se están acordando en las primeras paritarias de este año, ya casi 2,3 millones de asalariados y 200.000 jubilados están alcanzados por el impuesto a las Ganancias.

Y en los primeros meses de este año, con los acuerdos que se perfilan en bancarios, metalúrgicos o alimentación, casi con seguridad más de 2,5 millones de empleados y asalariados pasarán a tributar Ganancias. Y parte del aumento de salarios irá al Estado.

Así, mientras entre los trabajadores en relación de dependencia hasta hace poco el reducido grupo de empleados jerárquicos –como gerentes o supervisores – tributaban el Impuesto a las Ganancias, en los últimos años entre los contribuyentes de este impuesto

aparecen maestros, camioneros, bancarios, siderúrgicos, petroleros, petroquímicos, operarios de otros gremios y hasta jubilados.

Y no se trata solo de Ganancias; luego, cada vez que consumen, el ingreso de bolsillo aparece castigado por otra cadena de tributos, fundamentalmente con el IVA, que cuenta con una alícuota altísima, del 21%, para la inmensa mayoría de los consumos.

¿Corresponde que todo ese universo de gente que vive de su trabajo personal, como empleado de un comercio o una industria pague Ganancias?

Los tributaristas coinciden en que “las rentas del trabajo personal deben seguir alcanzadas por el impuesto a las Ganancias, dado que la ‘renta’ es una de las formas de exteriorizar la capacidad de contribuir con el Estado. Los parámetros ‘renta’, ‘patrimonio’ y ‘consumo’ constituyen la base de todo sistema tributario y, por ende, la renta del trabajo personal no puede quedar eximida de la tributación”, como sostiene Marcelo Domínguez, coordinador de la Comisión Tributaria de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Así, actualmente hay una gran cantidad de trabajadores que han sido alcanzados por el impuesto a las Ganancias solo porque no se aumentaron las deducciones personales (mínimo no imponible, cargas de familia, etc) y, además, hay una fuerte incidencia del impuesto sobre la renta de los trabajadores por no adecuarse los tramos de la escala del artículo 90 de la Ley”.

Lo mismo opinan Nadin Argañaraz y Andrés Mir, del IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal). “El impuesto a las ganancias se aplica sobre la parte de los ingresos de los contribuyentes que excede a los gastos necesarios para su generación, provengan de alquileres, rentas de capital, desarrollo de actividades empresariales o del trabajo personal, ejercido tanto en forma independiente como dependiente”.⁹

Con este esquema, no habría razones, dicen los especialistas, para que un profesional que en relación de dependencia percibe un sueldo neto de \$15.000 mensuales no deba estar alcanzado por el impuesto a las Ganancias y sí lo esté quien tenga los mismos ingresos, pero obtenidos en forma independiente. Y aclaran que lo que “no resulta razonable es que un trabajador casado con dos hijos, que percibe una remuneración neta mensual de \$15.000, quede alcanzado por el impuesto. Si los mínimos y deducciones se

⁹ Diario Ámbito Financiero, 07/03/2011

hubieran ajustado desde el 2001 hasta la actualidad a un ritmo similar al de estimaciones privadas de inflación, el nivel de ingresos sujeto a impuesto se encontraría en torno a los \$25.000 mensuales. En el mismo sentido, se deberían haber ajustado los topes de los tramos de escala”.

Así, Argañaraz y Mir concluyen que “más que pensar en si los ingresos de los asalariados deben estar o no alcanzados por el impuesto a las Ganancias, hay que corregir las distorsiones que se fueron generando en los últimos años. Esto provocaría una baja de la carga tributaria efectiva y retornaría la situación a parámetros razonables. La contracara sería una pérdida de ingresos para los fiscos nacional y provincial, que comparten la recaudación de este impuesto”.

Domínguez sostiene que una vez que se actualicen las deducciones y los tramos de la escala habría que: Adoptar un sistema de adecuación automática, objetiva y periódica de los referidos “importes fijos”, como pasa con el sistema de adecuación semestral de la recaudación previsional y de la prestación jubilatoria.

Diferenciación por regiones

Ganancias tiene mayor incidencia en las regiones donde la remuneración al trabajador debe compensar sus mayores gastos personales en transporte y vivienda (por ejemplo, Capital, GBA y grandes ciudades) y, además, en las regiones donde la remuneración debe compensar los mayores gastos en alimentos y vestimenta (provincias patagónicas). Por eso resulta inequitativo que los importes fijos sean iguales en todo el país, siendo distintas las capacidades contributivas de los trabajadores, conforme la región del país donde desarrollen sus tareas.

Jubilaciones

Deben seguir alcanzadas por el impuesto a las Ganancias, conforme la “simetría” que existe en la relación fisco-contribuyente a lo largo de la vida del trabajador. Durante la vida laboral “activa”, los aportes jubilatorios son deducibles a los efectos del impuesto a las Ganancias, mientras que durante la vida laboral “pasiva” la jubilación constituye una renta gravada en la medida que supere las deducciones personales.

Por su parte, la contadora y abogada Flavia Meltzi plantea que existe un conjunto de temas que resulta urgente modificar. Y enumera los siguientes: Actualización permanente de los parámetros numéricos, como topes de conceptos deducibles (seguros, gastos de sepelio, etcétera), deducciones personales del artículo 23 (mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia), las escalas del artículo 90 (se mantienen sin modificación desde 1999), montos de exenciones por derechos de autor que se mantienen en \$10.000 anuales.

Equiparación de las deducciones personales del artículo 23 en concepto de deducción especial entre autónomos y trabajadores en relación de dependencia.

Rentas financieras

Parte de la doctrina se expresa a favor de la gravabilidad por un criterio de equidad y otra afirma que su exención responde a la motivación de generar mayores excedentes que puedan ser utilizados luego para incrementar la actividad económica. La legislación vigente no hace una diferenciación entre las rentas financieras aplicadas a la producción.¹⁰

Deducciones

Para el cálculo del impuesto a las ganancias existen las deducciones generales que se consideran mensualmente en la retención; estos conceptos tienen que ser revisados porque una vez cerrada la liquidación anual no pueden recuperarse mediante el régimen de relación de dependencia. Por otro lado, están los descuentos que tienen que informarse a fin de año, como por ejemplo los honorarios médicos y el impuesto al cheque.

Deducciones para revisar e informar:

- * Cuotas o abonos médico-asistenciales (prepagas y servicios de ambulancias) del empleado y de las cargas de familia.
- * Primas de seguro de vida. Muchas veces se paga un seguro de vida en un crédito hipotecario, en un préstamo personal o al adquirir un bien en cuotas.
- * Gastos de sepelio del contribuyente o personas a cargo, siempre que no hayan sido reintegrados.

¹⁰ Diario Clarín Supl. Economía 07/03/2011

- * Gastos de movilidad, viáticos, representación y amortización fiscal del auto. El beneficio es para corredores y viajantes de comercio.
- * Donaciones al Estado y a instituciones sin fines de lucro. No se requiere depósito bancario, siendo aceptados los recibos de la entidad cuando haya donaciones periódicas que no superen los \$ 1.200 o eventuales que no sean mayores de \$ 600 en un mismo período fiscal. Tampoco, cuando la suma de las donaciones no sea superior a \$ 2.400 por año.
- * Honorarios anuales de servicios médicos y gastos de internación. También, lo pagado a laboratorios, psicólogos, kinesiólogos, entre otros, para la atención del empleado y de su grupo familiar.
- * Intereses correspondientes a créditos hipotecarios para la compra o la construcción de inmuebles destinados a la casa habitación, que hayan sido otorgados a partir del 1 de enero de 2001.
- * Sueldos y aportes de servicio doméstico.
- * Aportes a Sociedades de Garantía Recíproca (SGR). Estos aportes se mantienen por dos años y luego se recuperan sin pagar impuesto.
- * El 34 % del impuesto al cheque cobrado por los depósitos se puede deducir directamente del impuesto total retenido en el año.

II - Impuesto sobre los Bienes Personales

La base normativa de este tributo es la Ley N° 23.966 (título VI, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones).

Hecho imponible:

La posesión de bienes personales situados en el país y en el exterior, en el caso de personas físicas domiciliadas y de sucesiones indivisas, respectivamente domiciliadas o radicadas en el país.

La posesión de bienes situados en el país, en el caso de personas físicas domiciliadas y de sucesiones indivisas, respectivamente domiciliadas o radicadas en el exterior.

Sujetos Pasivos:

- a) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el país.

b) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el extranjero.

Exenciones:

Bienes pertenecientes a miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, cuotas sociales de cooperativas, bienes inmateriales, acciones de sociedades anónimas constituidas en el país que coticen en bolsa, hasta la suma de \$100.000 y depósitos en moneda argentina y extranjera a plazo fijo, en cajas de ahorro y cuentas especiales de ahorro efectuados en entidades financieras.

Base imponible:

Valor total de los bienes poseídos al 31 de diciembre de cada año, valuados de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias que buscan en general aproximar la base imponible al valor de mercado de los bienes.

No se admiten deducciones de deudas, salvo en el caso de inmuebles destinados a casa habitación, para los que se permite computar los importes adeudados al 31 de diciembre de cada año por créditos otorgados para la construcción o realización de mejoras.

Mínimo exento:

Las personas físicas domiciliadas y las sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el país, tributarán el impuesto sobre sus bienes personales, excepto acciones, a partir de un mínimo exento de \$ 305.000.-

No será de aplicación el mínimo no imponible precedente en el caso de la determinación del impuesto sobre acciones y participaciones que efectúen las sociedades comerciales.

Alícuotas:

a) Sujetos pasivos domiciliados o radicados en el país: hasta \$ 200.000 sobre el mínimo exento, 0,50%; más de \$ 200.000 sobre el mínimo exento, 0,75% (este sistema se conoce bajo del nombre de progresividad global).

b) Sujetos pasivos radicados en el exterior por los bienes situados en el país: 0,75%.

c) Sociedades radicadas en el exterior por bienes inmuebles situados en el país, en los casos que se encuadren en las presunciones establecidas en la ley: 1,5%.

d) Acciones o participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad: 0,50%.

Liquidación y pago del Impuesto:

a) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el país: Liquidan el impuesto mediante declaración jurada, presentando la misma hasta abril o mayo siguientes a la finalización del período fiscal. Se abonan 5 anticipos bimestrales del 20% cada uno, a partir del mes de junio del año calendario por el cual corresponde liquidar el gravamen y con carácter de pago a cuenta de la obligación anual.

b) Personas físicas y sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el extranjero: Las personas físicas o de existencia ideal y las sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el país, que tengan el condominio, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes gravados pertenecientes a sujetos pasivos del extranjero deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo el impuesto que resultare.

c) Sociedades responsables del ingreso del gravamen sobre acciones y participaciones: El impuesto ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo y tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

Se encuentran obligados a presentar DDJJ anuales del impuesto a las Ganancias y/o sobre los Bienes Personales los empleados y los actores (que perciban sus ingresos a través de la Asociación Argentina de actores) siempre que se den algunas de las siguientes situaciones:

- a.- se encuentren inscriptos en el impuesto.-
- b.- los empleados en relación de dependencia y los actores cuyas remuneraciones brutas, percibidas durante el año anterior, resulten iguales o superior a \$ 96.000 y menores a \$ 144.000 (solo presentaran DDJJ de Bienes Personales).-
- c.- quienes al 31 de diciembre del año anterior posean bienes que superen los \$ 305.000 (solo presentaran DDJJ de Bienes Personales).-
- d.- quienes percibieron ingresos brutos iguales o superiores a \$ 144.000 en el año anterior, presentaran DDJJ de Ganancias y Bienes Personales.-

Además de lo expuesto anteriormente, mencionamos que quedan excluidos de efectuar DDJJ de ambos impuestos quienes hayan percibido remuneraciones en el año anterior menores a \$ 96.000.-

Determinación del impuesto sobre acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades (excepto empresas y explotaciones unipersonales)

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, o sociedades y cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por dicha Ley.

A este fin, se presume sin admitir prueba en contrario que las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior, o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Medida unilateral destinada a evitar la doble imposición internacional:

Las personas físicas y las sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el país pueden computar, con carácter de pago a cuenta, las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

Para dejar en claro este tema y dicho con palabras más comunes, lo que quede “fotográficamente” en el patrimonio al 31 de diciembre de cada año, será la base de cálculo para el pago del impuesto sobre los bienes personales. Por eso, resumimos a continuación los bienes, situados en el país o en el exterior, gravados y exentos en el impuesto.

* **Bienes gravados:** dinero en efectivo, en cajas de seguridad o en el “colchón” (en pesos o moneda extranjera), depósitos en cuenta corriente. También los inmuebles,

(deducido el saldo adeudado por créditos si correspondiera), automóviles (hasta 5 años en el patrimonio) y potenciales créditos a favor.

* **Bienes exentos:** depósitos en caja de ahorro, plazos fijos y tenencia de títulos públicos.

* **Responsables sustitutos:** las participaciones societarias y los aportes a los fideicomisos no se abonan en cabeza del contribuyente sino que lo pagan las entidades.

* El impuesto se abona por todos los bienes cuando el total del activo supera el importe de \$ 305.000.

* A la hora de ver quién paga, en la sociedad conyugal los bienes propios los declara cada uno y los bienes gananciales los declara el marido, salvo que se hayan adquirido por la cónyuge con el producto de su trabajo o profesión.

Sin darnos cuenta llegamos a hablar del impuesto sobre los bienes personales y lo que todos sabemos por haber escuchado notas televisivas o charlas de bares entre amigos es que si una persona al 31 de diciembre tiene bienes cuyo valor superan los \$ 305.000 esta alcanzado por este impuesto, es decir debe pagar al 0,50% sobre el importe que excede al importe antes mencionado. ¿Pero resultará tan sencillo para los contadores liquidar este impuesto? Veamos un ejemplo así nos adentramos aun mas en el tema.

Dos vecinos se encuentran en el bar y Juan invita a Pedro a tomar un café,...Juan rompe el silencio del pueblerino bar y pregunta: “¿Pedro, ya pagaste el impuesto a los Bienes Personales?” La pregunta no es sólo de cortesía, ya que tienen idénticas casas, separadas por unos escasos metros, y le parece que así se evita un paso en su liquidación anual. Pedro, sorprendido, le responde que no, ya que según le había dicho su contador, no llegaba al mínimo exento. Juan, más sorprendido aún, dice: “Qué raro, a mí me dio a pagar un importe alto. ¿Cómo puede ser si tenemos el mismo bien?”. El café terminó y Juan anotó mentalmente que al otro día debía llamar urgente a su contador, o cambiarlo. Sin embargo, el problema no era del profesional.

Juan adquirió el inmueble en el año 2006 pagando US\$ 150.000, o sea \$ 460.000. En cambio Pedro lo compro en el año 2000, pagando también US\$ 150.000, o sea \$ 150.000 de aquella época, y quedó así debajo del mínimo exento del impuesto. Este

ejemplo —más real de lo que parece— demuestra que pueden darse diversas alternativas, aunque no parezcan muy lógicas.

La ley impositiva define a Juan y a Pedro como sujetos del impuesto, en otras palabras, responsables frente al fisco, por eso no está de más conocer cómo se valúan los bienes, cuáles se incluyen y los que quedan fuera del “impuesto a la riqueza”.

Asimismo, las personas que trabajan en relación de dependencia tienen que saber sus deberes formales impositivos, si superaron a fin de cada año, los límites de sueldos brutos percibidos. Para el impuesto sobre los bienes personales el límite de sueldo percibido anualmente es de \$ 96.000.

Bien por bien

* Los inmuebles se computan siguiendo estos pasos:

Se toma el valor que figura en la escritura, convertido a pesos de hoy, luego la parte de edificación se amortiza un 2% por año. Si se compró antes de marzo de 1992, ese valor tiene que actualizarse hasta esa fecha usando los coeficientes de actualización que elaboró la D.G.I.- Obtenido el resultado, se compara con la valuación fiscal que surge del impuesto inmobiliario al 31 de diciembre, y se toma el mayor. Si el inmueble está en el exterior, se toma el valor de plaza que tenía a fin de año.

* Si se destina a casa-habitación y se compró mediante un crédito hipotecario, se puede descontar el capital adeudado al cierre del año.

* Los automóviles se consideran al valor de la tabla que publicó la AFIP. Transcurridos cinco años en el patrimonio ya no se computan porque están amortizados. A pesar de que el rodado se haya comprado con una prenda, el importe adeudado no se puede descontar del valor que se declara.

* Los depósitos en cuenta corriente están alcanzados; en cambio, los de caja de ahorro y los plazos fijos están exentos.

* La tenencia de dinero en efectivo -en pesos o en otra moneda- en el bolsillo, colchón o en cajas de seguridad se computa para liquidar el impuesto.

* Las participaciones societarias y los aportes en fideicomisos no financieros únicamente se informan en el aplicativo, pero por ellos no abona el titular sino que lo hace la sociedad.

- * Los créditos se consideran al valor que se tiene por cobrar al 31 de diciembre.
- * Todos los títulos y bonos emitidos por el Estado nacional y provincial están exentos.
- * Por los bienes del hogar el sistema suma automáticamente un 5% calculado sobre el total de los bienes gravados.
- * Si el total de los bienes del país y del exterior, gravados supera el mínimo exento de \$ 305.000, hay que presentar la declaración jurada y pagar en el mes de abril el impuesto sobre el total de los mismos.
- * En cuanto a los bienes del exterior, hay que ver si existen convenios vigentes para evitar la doble imposición; si no hay, el importe abonado como impuesto análogo en otro país se puede descontar aquí.
- * Los empleados que no tienen que pagar, por no superar el mínimo, igualmente deben presentar la declaración jurada de Bienes Personales sólo si percibieron ingresos brutos anuales iguales o mayores a \$ 96.000. Esta obligación vence el 30 de junio.

Quién de los dos paga

La ley establece que en el matrimonio cada cónyuge paga por sus bienes propios y el **marido** por los gananciales. En este último caso podrá declararlos la **mujer**, a pesar de ser gananciales, si los adquirió con el ejercicio de su oficio o profesión. Los bienes entregados en usufructo gratuito tienen que incorporarse en la declaración jurada del usufructuario (cedente).

El impacto de la modificación del Código Civil en el impuesto sobre los Bienes Personales y en impuesto a las Ganancias

La ley 26.618 publicada en el Boletín Oficial el 22 de Julio de 2010 introdujo importantes e históricas modificaciones en el Código Civil ya que desde su sanción se admite que personas del mismo sexo puedan unirse en matrimonio, hecho que hasta ese momento era reservado solo para personas de distinto sexo, en un evidente propósito de legalizar las uniones existentes y de esa manera permitir una situación de igualdad para las personas involucradas, todo esto mas allá de los criterios religiosos, morales, etc. que pudieran involucrarse.

Bienes Personales – Sociedad Conyugal

En lo que respecta al Art. 18 de la Ley del impuesto sobre los Bienes Personales, operada la reforma del Código Civil, lo que la ley llama “sociedad conyugal” podrá estar constituida de la manera tradicional (mujer y hombre) o bien por dos mujeres o por dos hombres.

Del cotejo armónico del Art. 18 de la Ley y del Art. 172 del Código Civil surge con evidencia un inconveniente. En efecto, al ser la redacción de la Ley del impuesto previa a la modificación, se utilizan en ella los vocablos “Marido y Mujer” hecho este que queda desechado con la modificación del Código Civil ya que en matrimonios del mismo sexo no se puede señalar a alguno de los contrayentes que sea quien desempeñe el rol de “marido”, existiendo el mismo razonamiento para una “mujer”.

Impuesto a las Ganancias – Bienes Gananciales

Aquí se plantean problemas similares a los analizados en el impuesto sobre los Bienes Personales. Dada la redacción del Art. 30 de la Ley, el mismo establece: corresponde atribuir totalmente al **marido** los beneficios de los bienes gananciales excepto, a) que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo anterior; b) que exista separación judicial de bienes; c) que la administración de los bienes gananciales la tenga la **mujer** en virtud de una resolución judicial.

Como no existen mas “Marido y Mujer” en sentido conyugal creemos que los bienes atribuibles a la sociedad conyugal deben ser declarados por los cónyuges en partes iguales.

Otra situación que amerita un análisis es lo dispuesto en el Art. 51 de Decreto Reglamentario de la Ley del impuesto a la Ganancias que establece “las ganancias provenientes de bienes muebles e inmuebles gananciales serán declaradas por la **esposa** cuando se compruebe fehacientemente que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria”. Debido a que el rol de “**esposa**” no se puede atribuir a ninguno de los miembros de matrimonios del mismo sexo, creemos propicia una reforma en la redacción.

Circular AFIP 8/2011

El 28 de abril de 2011 se publica en el Boletín Oficial la Circular 8/2011 de la AFIP con el título siguiente: **“Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. Ley N° 26.618 modificatoria del Código Civil. Norma aclaratoria.”**

En la misma, luego de los “considerando” se expresa que “en ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y complementarios, se aclara que, como consecuencias de la sanción de la Ley N° 26.618, “el tratamiento impositivo a dispensar a las rentas y bienes pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, es el siguiente”...

Creemos que es conveniente antes de efectuar algún análisis respecto de la circular mencionada adentrarnos en los alcances que legalmente tiene una **“Circular”**.

El 16 de setiembre de 2009 se publica en el Boletín Oficial la Disposición (AFIP) 446.

El “Considerando” 1 establece “Que el Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, aprobó la organización y competencia de la AFIP, ente autárquico responsable de la ejecución de la política tributaria, aduanera y de los recursos de la seguridad social de la Nación”

El “Considerando” 2 expresa “Que el referido decreto establece que la máxima autoridad del ente será el Administrador Federal, reconociéndole, entre otras, las facultades de reglamentación del funcionamiento interno (Artículo 6°), de dictar normas reglamentarias e interpretativas de alcance general respecto de terceros (Artículos 7° y 8°) y de fijar las políticas y criterios generales de conducción (Artículo 9°, inciso 1°, Apartado a).

El “Considerando” 10 dice “Que en el contexto normativo expuesto, dichas facultades de interpretación deben entenderse referidas a casos concretos e individuales que sean objeto de consulta o decisión, estando reservada a esta Administración Federal la emisión de normas reglamentarias o interpretativas de carácter general, conforme lo previsto en los Artículos 7° y 8° del Decreto N° 618/97, sus modificatorios y sus complementarios.

Ya en la parte dispositiva en el Artículo 1 se establece que: “Los actos de carácter individual y general, normativos o de ejecución, que se dicten en el ámbito de esta

Administración Federal, tendrán las denominaciones y contenidos que se definen en el Anexo I y las características indicadas en el Anexo II, de la presente y contener la mención precisa de la norma legal y/o reglamentaria de la que se derive la competencia —originaria o delegada— en que se fundamenten”.

En consecuencia y en virtud de lo establecido en el Artículo 1 será menester indagar en el Anexo I de las Disposición 446 a efectos de advertir cual es la clasificación del acto y su tipología.

En el Apartado A) del Anexo I se procede a la clasificación de los actos de la siguiente manera:

La pertenencia o no al Organismo de los sujetos a quienes están dirigidos:

Actos Externos

Actos Internos

Actos Mixtos

Su alcance respecto a esos sujetos:

Actos Generales

Actos Particulares

Actos Mixtos

Los efectos jurídicos que producen

Actos resolutivos

Actos no resolutivos

Actos mixtos

En el apartado B) del Anexo I denominado “Tipologías Específicas. Concepto”, se establece para cada tipo de acto el instrumento legal que ha de utilizarse. En el acápite b) se establece que los **Actos Externos de Carácter No Resolutivo** se instrumentarán mediante una **Circular**.

Finalmente cabría establecer que es un Acto Externo de Carácter No Resolutivo.

Para ello hay que volver al apartado A) antes mencionado, encontrando:

Actos Externos: son “los dirigidos a sujetos que no son agentes del organismo (contribuyentes, agentes de información, retención y percepción, importadores, exportadores, despachantes de aduana, agentes de transporte y administrados en general)”.

Actos No Resolutivos: “no generan derechos y/u obligaciones. Aunque pueden resultar orientativos, no son de cumplimiento obligatorio. Se incluyen aquellos mediante los cuales se comunican actos o noticias que son considerados importantes por los distintos niveles de la AFIP”.

Con lo anteriormente analizado creemos que surge más que claro que la Circular que pretende “legislar” en materia de la “**sociedad conyugal**” no lo puede hacer, más allá de lo expresado por la misma que, en sentido imperativo, establece “el tratamiento impositivo a dispensar a las rentas y bienes pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal”.

Además estimamos conveniente una consideración más referida a lo que la instrucción denomina “virtualidad jurídica”. Lo hace en dos ocasiones diciendo en un caso “que las modificaciones introducidas por la Ley 26.618 privan de toda virtualidad jurídica a los términos marido y mujer utilizados por normas tributarias...” Y cuando expresa en otro “que ante la pérdida de virtualidad jurídica del artículo 30 de la misma Ley...”. Y nuevamente está el intento de legislar. No creo que haga falta aclarar que para modificar una Ley hace falta otra Ley.

En consecuencia un artículo no puede ser “pretendidamente derogado” aduciendo ¿falta de virtualidad? En todo caso no será aplicable, carecerá de sentido, etc. pero hasta tanto una Ley no lo derogue el mismo seguirá vigente.

Propiciamos el irrestricto cumplimiento del **Principio Constitucional de Legalidad**, basando en él todo lo concerniente a la creación de los tributos como de los elementos esenciales que componen al mismo.

Ganancias simplificadas

Los empleados en relación de dependencia que cobraron \$ 144.000 o más en el año, tienen que presentar, hasta el 30 de junio, desde la página web de la AFIP, utilizando la clave fiscal, la declaración jurada informativa de ganancias. Para confeccionarla se toma como base el formulario 649 que le entregó su empleador, informando el total de sueldos brutos percibidos, las deducciones generales y personales computadas durante el año y el total retenido de impuesto a las ganancias.

En este sistema simplificado no se informan datos del consumo ni del patrimonio, y lo pueden usar aquellos que no están formalmente inscriptos en el impuesto e incluso a pesar de que posean ingresos como monotributistas.

IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

NIVEL PROVINCIAL

I - Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Este tributo es recaudado por los 23 gobiernos provinciales y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires y está legislado por los respectivos Códigos Tributarios dictados por las Legislaturas Provinciales, las que también aprueban anualmente la Ley Impositiva conteniendo las alícuotas (por actividad) y el impuesto mínimo a tributar por determinados comercios y servicios.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se aplica en cascada y está sujeto al efecto piramidación, rasgos atenuados a partir de los 90 por la aplicación de alícuotas 0, en casi todas las provincias, a la Producciones Primarias y Manufactureras, siempre que las transacciones se realicen dentro de la jurisdicción respectiva.

Si bien las provincias tienen total facultad legislativa para normar cada uno de los aspectos del tributo, existe un alto grado de armonización y coordinación fiscal entre éstas para evitar una competencia fiscal dañosa vía alícuotas. Existe además un mecanismo jurídico fiscal denominado el Convenio Multilateral, cuyo objetivo es la reasignación provincial del tributo en el caso de las ventas de bienes o prestaciones de servicios de carácter inter jurisdiccional.

Hecho Imponible:

El ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera fuere la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

Sujetos del Impuesto:

Sujetos pasivos:

Revisten el carácter de contribuyentes del tributo las siguientes personas o entidades, en cuanto obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada:

- a) Las personas de existencia visible.
- b) Las personas jurídicas de carácter público o privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las entidades que, sin reunir las cualidades del inciso anterior, existan de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma.
- d) Las uniones transitorias de empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria regidas por las Ley N° 19550.

Exenciones:

El impuesto considera dos tipos de exenciones, las subjetivas (en razón de la calidad del sujeto) y las objetivas, que atienden a la actividad desarrollada. Se brinda a continuación un detalle no exhaustivo de ambas:

Exenciones Subjetivas:

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, las Municipalidades y sus reparticiones autárquicas o descentralizadas.
- b) Las representaciones diplomáticas y consulares de países acreditados en Argentina.
- c) Las Iglesias y las fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles y religiosas que no persigan fines de lucro y que destinen sus ingresos exclusivamente a sus propósitos.
- d) Las bolsas de comercio y los mercados de valores.
- e) Las asociaciones mutualistas legalmente constituidas.
- f) Los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y los dedicados a discapacitados.

Exenciones Objetivas:

- a) Las actividades ejercidas en relación de dependencia, el desempeño de cargos públicos y la percepción de pasividades o jubilaciones de cualquier tipo.
- b) Operaciones con títulos, letras, bonos u obligaciones emitidos por los gobiernos Nacional, provinciales o municipales, sus rentas y correcciones monetarias.

- c) La edición y publicación de libros, diarios, periódicos y revistas.
- d) Servicios de agua potable o riego.
- e) Los intereses y actualización monetaria en operaciones de Cajas de Ahorro.
- f) Los Honorarios de directores y consejeros de sociedades previstas en la Ley N° 19550.
- g) Los ingresos por el ejercicio de actividades profesionales universitarias o terciarias, cuando la actividad no estuviera desarrollada bajo la forma de empresa.
- h) Servicios de taxi, remises o transporte escolar prestados con un solo vehículo propiedad del prestador.
- i) Comisiones de Martilleros Públicos y Judiciales, cuando la actividad no revista el carácter de empresa.
- j) Transporte y compraventa de energía eléctrica en el Mercado Eléctrico Mayorista.
- k) Intereses o actualizaciones por depósitos a plazo fijo.
- l) Operaciones de compra venta de divisas.
- m) Producción de programas científicos, culturales, periodísticos e informativos realizados en las provincias.
- n) Ingresos correspondientes a socios y accionistas de cooperativas de trabajo por servicios prestados por las mismas.
- o) prestación de servicios básicos: energía eléctrica, comunicaciones, agua corriente, desagües y cloacas dentro de las zonas francas.
- p) servicios de transporte especial de personas (máximo 15 pasajeros sentados), desarrollados sin empleados y en un solo vehículo propiedad del prestador.

Base Imponible:

Estará constituida por el monto total de los ingresos brutos generados por las actividades gravadas en el período fiscal respectivo, ya sea por venta de bienes, prestaciones de servicios, retribuciones de la actividad ejercida, intereses obtenidos por operaciones crediticias o cualquier otra operación realizada.

Se permitirán, entre otras, las siguientes deducciones en el cómputo de la base imponible del tributo:

- a) Los Impuestos Internos abonados.
- b) Los Impuestos sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural (Ley 23.966).

- c) Descuentos y bonificaciones otorgados a compradores de bienes o usuarios de servicios.
- d) Créditos Incobrables en el período, según índices justificativos de incobrabilidad: cesación de pagos, quiebra, concurso, desaparición del deudor, prescripción o iniciación de cobro compulsivo.
- e) Importe de envases o mercaderías devueltas por el comprador.
- f) Importes destinados a apoyo de actividades educativas, que cuenten con reconocimiento oficial o parra ayuda a discapacitados, beneficencia o caridad.

Los siguientes conceptos, entre otros, se considerarán ingresos no computables para la determinación de la base imponible:

- a) Reintegros de capital (depósitos, locaciones, créditos, descuentos o adelantos).
- b) Ingresos de comisionistas, compañías de ahorro y préstamo, consignatarios y similares, por sus operaciones de intermediación.
- c) Ingresos por venta de bienes usados, aceptados como parte de pago de unidades nuevas o usadas.
- d) Subsidios y subvenciones públicas de cualquier nivel gubernamental.
- e) El débito fiscal total correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.
- f) Los ingresos provenientes de las exportaciones, incluyendo las prestaciones de servicios al exterior o a las zonas francas y los reintegros o reembolsos acordados por la Nación a los exportadores.
- g) Percepción de aranceles médicos, bioquímicos, odontológicos y otros generados por prestaciones reguladas por el sistema de seguridad social y para prestadores inscriptos en los listados de obras sociales y mutuales.

Liquidación y pago del tributo:

Salvo lo dispuesto para casos especiales, la determinación del impuesto se realiza mediante declaración jurada correspondiente al respectivo período fiscal.

La reglamentación prevee que los contribuyentes deberán presentar y de corresponder, abonar, 12 anticipos en cada período fiscal, correspondientes a los 12 meses del año fiscal y una presentación informativa anual con vencimiento a mediados del año siguiente al cual se liquida. El quantum de cada anticipo se determina por el producto de la alícuota que corresponda por la base imponible atribuible al mes de referencia.

IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD

I - Impuesto Inmobiliario

Las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recaudan este tributo tanto sobre las propiedades urbanas como sobre los inmuebles de carácter rural. Al igual que en el caso anterior, las respectivas Legislaturas norman el tributo en sus Códigos Tributarios y aprueban anualmente la Ley Impositiva que incluye tanto las alícuotas aplicables como los coeficientes de actualización de la valuación fiscal.

Hecho Imponible:

El dominio o propiedad de inmuebles urbanos o rurales en el ámbito provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se configura además el hecho imponible en los casos de cesión inmuebles por el Estado Nacional, Provincial o Municipal, con carácter de usufructo, uso o comodato, a terceros para la explotación de actividades primarias, comerciales, industriales o de servicios y en el tenencia precaria otorgada por entidad pública nacional, provincial o municipal.

Sujetos Pasivos:

Serán contribuyentes del Impuesto Inmobiliario quienes tengan el dominio, posesión a título de dueño de los inmuebles y quienes reciban la cesión o tenencia precaria mencionada precedentemente.

Exenciones:

Como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, existen también en este tributo exenciones denominadas de pleno derecho y subjetivas, a saber:

Exenciones de pleno derecho:

- a) Los inmuebles del Estado Nacional, Provincial o Municipal, salvo los cedidos a terceros en carácter de usufructo, uso, comodato o cualquier otra figura jurídica para su explotación primaria, comercial, industrial o de servicios.
- b) Las propiedades de la Iglesia Católica: inmuebles destinados al culto, a vivienda de religiosos, a la enseñanza o a obras de bien común.
- c) Los inmuebles utilizados por representaciones diplomáticas o consulares de gobiernos extranjeros acreditados en el país.

Exenciones Subjetivas:

- a) Templos e inmuebles destinados al culto de religiones practicadas en las provincias.
- b) Inmuebles pertenecientes a fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles, mutualistas y religiosas que no persigan fines de lucro; inmuebles de centros vecinales municipales y de asociaciones profesionales con personería gremial.
- c) Inmuebles cedidos gratuitamente para funcionamiento de hospitales, asilos, casas de beneficencia, hogares de día, bibliotecas públicas, escuelas y otros establecimientos de enseñanza.
- d) Inmuebles de propiedad privada declarados históricos
- e) La única propiedad inmueble de personas jubiladas, pensionadas o beneficiarias de ayudas oficiales a la vejez o asistenciales.
- f) Inmuebles de los partidos políticos reconocidos.

Base Imponible:

Inmuebles Urbanos (sujetos solo al impuesto básico):

La base imponible para el impuesto básico es la respectiva valuación fiscal que resulta de multiplicar la valuación de la propiedad, determinada por el Servicio de Catastro, por el coeficiente de actualización que anualmente fije la Ley Impositiva.

Inmuebles Rurales (Impuesto Básico y Adicional):

La base imponible para el impuesto básico se determina en forma similar que el caso de inmuebles urbanos. La suma de estas, correspondientes a inmuebles rurales de un mismo contribuyente, conformará la base imponible para el impuesto adicional.

Alícuotas del Impuesto:

Inmuebles Urbanos:

Son de carácter ad valorem y pueden alcanzar, en algunas provincias, hasta 1,7%. En general, los valores modales se ubican en 1% y 1,2% y algunas provincias aplican además esquemas progresivos de tasas, según la valuación fiscal de la propiedad.

Inmuebles Rurales:

Además de las alícuotas para el impuesto básico mencionadas precedentemente, se utilizan esquemas progresivos de tasas que alcanzan hasta el 0,4% o 0,5%, según las provincias, para el impuesto adicional.

Determinación y pago del Impuesto:

Las Direcciones de Rentas Provinciales determinarán el impuesto inmobiliario básico y el adicional, éste último en base a las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes o responsables.

El pago se realizará en la forma, modalidades, condiciones y términos que establezcan los códigos tributarios y poderes ejecutivos provinciales. Esta generalizada, sin embargo, la alternativa de un único anual o de pago en cuotas, sujetas a recargo.

CONTRIBUCIONES SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

A NIVEL MUNICIPAL

Contribución sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios:

Esta contribución, legislada bajo distintas denominaciones y aplicada en virtud de los servicios de contralor, salubridad, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y otros, es recaudada por todas las municipalidades del país y está prevista en los Códigos Tributarios dictados por los respectivos Consejos Deliberantes, los que también aprueban anualmente la Ley Impositiva conteniendo las alícuotas (por actividad) y la contribución mínima a tributar por determinados comercios y servicios.

Similar al caso del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos (del cual es casi una réplica), esta Contribución se aplica en cascada y está sujeta al efecto piramidación. Por otro lado, y si bien el carácter federal de Argentina dota a los municipios con facultades legislativas totales respecto a la Contribución, existe un importante grado de coordinación fiscal entre éstas para evitar una competencia fiscal.

Hecho Imponible:

El ejercicio a título oneroso, dentro del ejido municipal, de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otra.

Sujetos del Impuesto:

Sujetos pasivos:

Revisten el carácter de contribuyentes las siguientes personas o entidades, que realicen en forma habitual las actividades gravadas:

- a) Las personas de existencia visible.
- b) Las sucesiones indivisas.
- c) Las personas jurídicas de carácter público o privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.
- d) Las entidades que, sin reunir las cualidades del inciso anterior, existan de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma.
- e) Las uniones transitorias de empresas.

Agentes de Retención o de Percepción:

Las personas o entidades que abonen o reciban sumas de dinero de contribuyentes o responsables de la Contribución.

Exenciones:

Al igual que en el caso provincial, la Contribución admite dos tipos de exenciones, las subjetivas de pleno derecho (en razón de la calidad del sujeto) y las objetivas de pleno derecho, que atienden a la actividad desarrollada. Se brinda a continuación un detalle ilustrativo no exhaustivo de ambas:

Exenciones Subjetivas:

- a) Algunas empresas u organismos del Estado (por ejemplo los sectores industriales de los servicios penitenciarios, las universidades nacionales, etc.).
- b) Las cooperadoras escolares y estudiantiles.
- c) Las asociaciones profesionales y gremiales reguladas por la ley respectiva, por venta de bienes y prestación de servicios a sus afiliados.
- d) Las asociaciones mutualistas legalmente constituidas.
- e) Los centros vecinales reconocidos.
- f) Las sociedades de fomento, entidades civiles o de carácter cultural sin fines de lucro.

Exenciones Objetivas:

- a) Las actividades individuales ejercidas en relación de dependencia.
- b) Las actividades docentes de carácter particular (correspondientes a cualquier nivel de enseñanza), conforme a planes de estudio aprobados por organismos oficiales competentes.
- c) La edición y venta de libros, diarios, periódicos y revistas.

- d) Las actividades de graduados universitarios, en el ejercicio individual de su profesión.
- e) Los servicios de radio y televisión de transmisión abierta.
- f) El ejercicio de actividades pictóricas, literarias, musicales o cualquier otra actividad artística realizada en forma individual y sin establecimiento comercial.
- g) Las locaciones de inmuebles que no superen el mínimo establecido por la Ley Impositiva anual.

Base Imponible:

Estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal respectivo, ya sea por: a) venta habitual de bienes; b) remuneración por prestaciones de servicios; c) otros pagos en retribución de otras actividades gravadas.

Se permitirán, entre otras, las siguientes deducciones en el cómputo de la base imponible de la contribución:

- a) Los Impuestos Internos a los consumos abonados.
- b) Los Impuestos sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural.
- c) El débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- d) Descuentos y bonificaciones otorgados a compradores de bienes o usuario de servicios y el importe de mercaderías devueltas.
- e) Para la producción de electricidad, gas, vapor, agua y servicios sanitarios, los tributos de cualquier jurisdicción de los que el contribuyente sea agente de retención o de recaudación.

Se considerará además ingreso no computable para la determinación de la base imponible el proveniente de las exportaciones, salvo actividades conexas de transporte, depósito, estibaje, etc.

Alícuotas de la Contribución:

La contribución se basa en alícuotas ad-valorem, siendo la del 0,5% la más generalizada (aplicable a los ítems alcanzables de las tres actividades económicas analizadas); el nivel de alícuotas fluctúa sin embargo entre 0,3% y 2,1%, según el tipo de bien que se venda o el servicio que se preste. Algunos servicios, como por ejemplo clubes nocturnos, whiskerías, servicios de esparcimiento, negocios con música, canchas de

bowling, negocios de juegos electrónicos o salas de billar tienen fijadas alícuotas con un monto mínimo para la contribución que resulte.

Liquidación y pago del tributo:

El período fiscal de pago es el mes calendario, debiendo los contribuyentes presentar sus declaraciones juradas mensuales y abonar los importes tributarios en la forma y plazos en los que la Ley Impositiva de cada municipio lo establezca.

CONTRIBUCIONES SOBRE LA PROPIEDAD

Contribuciones sobre los Inmuebles

Los municipios argentinos recaudan, en algunos casos con diferentes denominaciones, esta contribución sobre los inmuebles localizados en sus respectivos ejidos. Como se mencionara precedentemente, los concejos deliberantes reglan la contribución en sus Códigos Tributarios y aprueban anualmente la Ley Impositiva que incluye tanto las alícuotas aplicables como los coeficientes de actualización de la valuación fiscal.

Hecho Imponible:

El dominio o propiedad de inmuebles ubicados dentro del ejido municipal, alcanzados directa o indirectamente con cualquiera de los siguientes servicios: alumbrado público, barrido y limpieza de calles, recolección y tratamiento de residuos domiciliarios, prestación de servicios cloacales, higiene y conservación de espacios verdes, conservación del arbolado público, nomenclatura parcelaria, higiene y desmalezamiento de baldíos y cualquier otro servicio municipal no retribuido específicamente.

Sujetos Pasivos:

Serán contribuyentes de la Contribución sobre los Inmuebles los titulares de dominio. Los usufructuarios o poseedores a título de dueño o concesionario serán solidariamente responsables con los primeros.

Exenciones

Existen también, como en el caso provincial, exenciones denominadas subjetivas y objetivas, a saber:

Exenciones subjetivas de pleno derecho:

- d) Los inmuebles del Estado Nacional, Provincial o Municipal, salvo los cedidos a terceros en carácter de usufructo, uso, comodato o cualquier otra figura jurídica para su explotación primaria, comercial, industrial o de servicios.
- e) Las propiedades de la Iglesia Católica: inmuebles destinados al culto, a vivienda de religiosos, a la enseñanza o a obras de bien común.
- f) Los inmuebles utilizados por representaciones diplomáticas o consulares de gobiernos extranjeros acreditados en el país.

Exenciones Subjetivas:

- g) Templos e inmuebles destinados al culto de religiones practicadas en las provincias.
- h) Inmuebles pertenecientes a fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles, mutualistas y religiosas que no persigan fines de lucro; inmuebles de centros vecinales municipales y de asociaciones profesionales con personería gremial.
- i) Inmuebles cedidos gratuitamente para funcionamiento de hospitales, asilos, casas de beneficencia, hogares de día, bibliotecas públicas, escuelas y otros establecimientos de enseñanza.
- j) Inmuebles de propiedad privada declarados históricos.
- k) La única propiedad inmueble de personas jubiladas, pensionadas o beneficiarias de ayudas oficiales a la vejez o asistenciales.
- l) Inmuebles de los partidos políticos reconocidos.

REGIMENES DE INFORMACION DEL PRODUCTOR AGROPECUARIO

I.- Introducción

La ONCCA (Organismo Nacional de Control Comercial Agropecuario) había sido creada el 27 de noviembre de 1996, como organismo descentralizado de la ex Secretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación. Su función, en resumen, era pagar subsidios a empresas locales (entre ellas avícolas, aceiteras y feed lots) para compensarlas por las subas de los precios internacionales de los granos y otros productos para que no aumentaran sus precios en el mercado local.

Desde 2006, el ex presidente Néstor Kirchner controlaba esa caja de subsidios. Primero, su influencia se filtraba a través Ricardo Echegaray, hoy titular de la AFIP. Luego Echegaray le dejó el cargo a Emilio Eyras, su mano derecha. Los escándalos por denuncias de corrupción por la gestión de compensaciones de la ONCCA se multiplicaron y otro funcionario de confianza del matrimonio presidencial, el santacruceño Juan Manuel Campillo, reemplazó a E. Eyras al frente de la polémica oficina.

Desde el alejamiento de Echegaray, la ONCCA tuvo otro perfil, diferente del confrontativo que la hizo protagonista durante el conflicto del campo en 2008. En aquel momento fue la encargada de aplicar un férreo control sobre las exportaciones y repartió subsidios a la producción primaria y la agroindustria.

En cuanto a las denuncias de corrupción, en 2009 una investigación periodística de Clarín denunció graves irregularidades en el otorgamiento de subsidios al engorde de vacunos en corrales, ideados por el Secretario de Comercio Interior Guillermo Moreno y aplicados por la ONCCA. Según esa investigación, cifras millonarias de subsidios **se habrían entregado a establecimientos inexistentes o no registrados.**

Un caso puntual que terminó bajo la órbita de la Justicia fue el de Juan Benjamín Tapia, un changarin marplatense, a quien se presume que la ONCCA le creó un feed lot a su nombre y le destinó un millón de pesos. La maniobra de pago fue registrada entonces por las cámaras de seguridad de una sucursal marplatense del Banco Nación. Según publica el diario “Clarín” del 28/10/2011, este humilde hombre fue engañado para que habilite una cuenta en el Banco Nación con la promesa de que le depositarían \$500 por

meses porque se encontraba desempleado. El 02/09/2009 se transfirieron a nombre de Tapia \$ 964.276 gracias a la resolución 6846/09 firmada por Emilio Eyra el 11/08/09. Según el expediente “trucho” existente en la ONCCA, el feed lot de Tapia llegó a engordar 4.717 vacunos que nunca existieron.

Quienes estén leyendo este comentario, probablemente se preguntaran que tiene que ver esta denuncia contra la ONCCA o contra Echegaray, si estábamos hablando de la cantidad de requerimientos o de información que debe presentar un productor agropecuario para poder llevar adelante su explotación sin caer en lo que los organismos de control llaman “**infracciones por incumplimiento de deberes formales**”.

Esto se debe a que el 25/02/2011 sorpresivamente, el Gobierno disolvió la sospechada Oficina de Control Comercial Agroalimentario (ONCCA), encargada de repartir las compensaciones. La decisión fue adoptada por la presidenta Cristina Kirchner mediante el decreto 192/2011, que lleva la firma de la jefa de Estado y de los ministros del gabinete. Asimismo, en el decreto inmediatamente posterior (193/2011), la Presidenta ordena la creación de la "Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno", (UCESCI) que asumirá las funciones que desempeñaba la ONCCA. La nueva unidad dependerá del ministerio de Economía, con lo cual el ministro de la cartera, Amado Boudou, tendrá influencia directa sobre el manejo de los fondos. Pero esa unidad, además, estará integrada, según el decreto 193, por Guillermo Moreno.

Así, los funcionarios tendrán manejo directo de fondos estimados en unos \$ 3.600.000.- Según lo publicado en el Boletín Oficial, la unidad "será presidida por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas, y tendrá como Vicepresidentes a los Ministros de Agricultura, Ganadería y Pesca y de Industria (actualmente Carlos Casamiquela y Débora Giorgi, respectivamente).

"Esto es un cambio no sólo de nombres sino un cambio conceptual, de paradigma en la acción del Estado", señaló Boudou en una conferencia de prensa y ratificó además que las funciones de la Oncca estarán a cargo de una unidad "con sentido interdisciplinario", que integrarán Economía, Industria y Agricultura".

"La Oncca es un organismo que fue creado en un contexto en el que el Estado se estaba retirando de la vida económica y social" de la Argentina, argumentó el funcionario

para justificar su disolución. "Esta unidad de coordinación va a pasar a administrar con una nueva visión el tema de los subsidios para el sector agrícola", explicó.

Además dio tres ejes que tendrá en cuenta la nueva unidad gubernamental para funcionar. Como primer punto buscará "asegurar el abastecimiento interno y la cuestión alimentaria en la República Argentina". En un segundo lugar, intentará lograr "un aumento de la oferta agropecuaria" y, en tercer lugar, instará a la generación de "un desarrollo balanceado del sector" agropecuario.¹¹

Llegamos entonces a la nueva oficina de control, la UCESI.

Esta unidad tendrá a cargo el sistema de compensaciones (subsidios) y el Registro de Operaciones de Exportación, por lo que se puede ver que el Ministro de Economía pasa a tener la decisión final en este sentido, restando margen de acción a la cartera agropecuaria.

Algunas atribuciones que antes concentraba la ONCCA pasan al Ministerio de Economía ya que se le agregan funciones que antes no tenía y que atañen al ámbito agropecuario:

Entender en la fiscalización del cumplimiento de las normas de comercialización en el sector agropecuario con el fin de asegurar transparencia y libre concurrencia con los poderes que tenía la ONCCA para hacer esto.

Pasa a ser la autoridad de aplicación en todo lo que antes le competía a la ONCCA.

Por otro lado hay un cambio de términos que genera suspicacia; dentro de las atribuciones del Ministerio de Industria y el de Agricultura, se reemplaza "entender" por "intervenir" en lo que se refiere a elaboración de estructuras arancelarias.

En esta unidad de coordinación se deben presentar distintas Declaraciones Juradas que llevan las siguientes denominaciones: ROE VERDE (agrícola), ROE ROJO, ROE BLANCO, ROI, CUOTA OVINA Y CUOTA HILTON. Los ROE (registro de operaciones de exportación) son los Permisos de Exportación, al contrario del ROI que se trata de una herramienta de Importación.

A continuación haremos una breve descripción introductoria de cada uno de estos registros y de los requisitos generales a cumplir por los operadores que deseen obtener la autorización de exportación.

¹¹ Diario La Nación, 25/02/11

Los requisitos a cumplir son, en su mayoría, similares para los distintos tipos de registros, los mas comunes son:

1. Inscripción en ONCCA como EXPORTADOR DE GRANOS O DE CARNES (SEGÚN SEA EL TIPO DE OPERADOR).
2. Cumplimiento de las obligaciones impositivas ante la AFIP.
3. Inexistencia de deuda por multas en el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca como EXPORTADOR DE GRANOS/CARNES.
4. Vigencia del Registro de Exportador e Importador ante la Dirección General de Aduanas.
5. En función de las distintas actividades realizadas se deberán acompañar de distintas declaraciones juradas o documentos, como por ejemplo, en el caso del ROE Rojo, la solicitud de Roe Rojo; Roe Rojo de Menudencias y Vísceras o la solicitud Roe Rojo de Proyectos conjuntos o muestras

ROE VERDE: es el Registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior de productos agrícolas. En este Registro deben inscribirse las operaciones de exportación realizadas con todos los granos y derivados según lo estipulado por la Ley 21.453 y sus modificatorias.

ROE ROJO: El Registro de Operaciones de Exportación (ROE) fue creado en enero de 2006 por el Ministerio de Economía de la Nación con el objeto de registrar y monitorear las operaciones de exportación de carnes rojas y garantizar el abastecimiento del mercado interno. Esta herramienta permite que las operaciones de exportación se realicen de manera segura y confiable. La Dirección General de Aduanas, dependiente de AFIP, únicamente dará curso a aquellas operaciones de exportación que cumplan con las normas vigentes y las complementarias que dicte UCESCI.

ROE BLANCO: Por Resolución N° 61/2007 del Ministerio de Economía y Producción, se creó el "Programa de Estabilización de Precios" de productos del sector lácteo destinados al mercado interno. Para cumplir con este plan la entonces ONCCA, implementó el Registro de Operaciones de Exportación de Productos Lácteos (ROEL), de inscripción obligatoria para todos aquellos que deseen participar de dicho mercado. Posteriormente, por la Resolución ex ONCCA N° 6686/2009, se aprueba el procedimiento de inscripción en el Registro de Operaciones de Exportación, denominado ROE BLANCO, debiendo los exportadores presentar con carácter de declaración jurada el formulario de Solicitud de Roe Blanco como requisito para la exportación de las mercaderías comprendidas en el Régimen.

ROI: La Resolución 119/2007 del Ministerio de Economía y Producción, creó el Registro de Operaciones de Importación (ROI), como una herramienta para monitorear el mercado de carne porcina, subproductos y derivados; de manera de contar con un adecuado conocimiento de la mercadería ingresada al país y de la oferta total del sector porcino nacional.

Así, todas las operaciones de importación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), que se incluyen en el Anexo de la resolución 119/07, deben registrarse en el Registro de Operaciones de Importación (ROI), dado que la Dirección General de Aduanas únicamente dará curso a aquellas operaciones de importación que hayan sido registradas de conformidad con lo previsto por la Resolución 2/2008 de la entonces ONCCA que da forma a este registro.

Para obtener el Certificado de Registro de Operaciones de Importación de Carne Porcina, los interesados deberán:

- Matricularse como importadores ante el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca.
- Presentar ante la UCESCI la Solicitud de Registro de la Operación de Importación.
- Realizar tantas presentaciones como destinaciones se presenten ante la Aduana. Se procederá a la emisión de los Certificados ROI, que deberán ser presentados a la Dirección General de Aduanas a fin de continuar el trámite de importación.

CUOTA OVINA: La cuota de ovinos y caprinos es un cupo de exportación de alta calidad medido en toneladas res con hueso que la Unión Europea otorga anualmente a países productores y exportadores de carnes.

El mismo se rige por año calendario. En la actualidad, Argentina recibe una cuota de 23 mil toneladas anuales (equivalente res con hueso) y representa el 8% del total del cupo distribuido. Es el segundo país con mayor participación, detrás de Nueva Zelanda -beneficiaria de casi el 80% de la cuota-. En tercer lugar se ubica Australia con el 6% y todos los demás países con un cupo que no supera el 2% del total. Técnicamente, Argentina está habilitada para exportar carne ovina deshuesada y carnes sin deshuesar. El cupo de exportación es administrado bajo el sistema internacional “primero llegado, primero servido”, y está libre de aranceles intra-cuota. Las autoridades europeas sólo requieren una certificación del origen de la mercadería para ingresar la misma dentro de este contingente arancelario, más la certificación sanitaria correspondiente. Tampoco se requieren licencias especiales de importación como en la Cuota Hilton de animales vacunos.

Para participar de este cupo, los operadores sólo deben contar con la certificación de plantas habilitadas para exportar carne de ovinos y caprinos con destino Unión Europea, y sus correspondientes matrículas vigentes ante el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca y la Dirección General de Aduanas.

CUOTA HILTON: La Cuota Hilton es un contingente arancelario de exportación de carne vacuna sin hueso de alta calidad y valor que la Unión Europea otorga a países productores y exportadores de carnes. El origen de la Cuota Hilton proviene de un acuerdo comercial dado en el marco de las Negociaciones Multilaterales Comerciales del GATT (Acuerdo General de Aranceles y Comercio) en la llamada Ronda Tokio, en el año 1979. En esa rueda la entonces Comunidad Europea acordó asignar un cupo a arancel preferencial para realizar exportaciones a su mercado de cortes vacunos de alta calidad a otras naciones. Cumplido el cupo, puede seguir exportándose bajo el arancel común.

Técnicamente, como la cuota es un contingente de importación desde el punto de vista de quién otorga la preferencia comercial, es la Unión Europea quien establece las condiciones de ingreso a su mercado. Así, el Reglamento UE que rige las condiciones actuales del cupo es el N° 810/2008 y sus modificatoria; Argentina posee actualmente una cuota con 29.500 toneladas anuales, con una compensación de 500 toneladas para los próximos tres ciclos comerciales.

La cuota se cubre con cortes de carne de vacuno procedentes de novillos, novillitos o vaquillonas que han sido alimentados exclusivamente a pasturas desde su destete; y las medias reses de novillos, novillitos y vaquillonas.

Carne dura, un triste record para la ganadería argentina.¹²

Este 2014 marcará un nuevo récord para la ganadería argentina: Según CRA, será el peor año para la exportación de carne vacuna de los últimos 50 y se incumplirá por séptimo año consecutivo con la denominada Cuota Hilton. La exportación caerá por debajo de las 150 mil toneladas, lo que representa solo el 5% de la oferta total de carne.

El volumen de la exportación será aún más bajo que el año 2001 cuando se cerraron los mercados internacionales por la detección de focos de aftosa. En tanto que el impacto de la falta de competitividad de la ganadería también alcanzará a la Cuota Hilton que por séptimo año consecutivo se incumplirá, lo que generará pérdidas acumuladas en el ingreso de divisas para la Argentina que alcanzarán los 1.000 millones de dólares.

Los números no son nada alentadores para los productores ganaderos, que sobre sus espaldas cargan con una inflación acumulada en estos últimos 4 años del 170%, mientras que el precio de la hacienda creció solo en un 45%. El aumento generalizado y

¹² Revista Todo Agro 27/05/14

constante de los precios (incluido los costos) supera ampliamente la evolución del precio de la hacienda quitándole, como es lógico, poder de compra al productor. Es por eso que los productores ganaderos asociados en CRA solicitan una vez más y de manera urgente una política de Estado de largo plazo para la ganadería, que contemple también la **reducción inmediata de la presión impositiva**, eliminando los derechos de exportación a la carne y subproductos, y la generación de un mercado transparente y competitivo con la **eliminación de los mecanismos distorsivos como ROEs** y precios máximos.

II.- REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS

R.G. 2300/07

Tal como mencionáramos en parte de nuestro Anteproyecto, la premisa para un productor agropecuario, hoy en día, es estar incluido dentro del “Registro Fiscal de Operadores de Granos” (RFOG), -creado originalmente por la RG 129/98 y cuya modificación mas profunda fue dada por la RG 2300/07- porque la no inclusión (de carácter optativo) dentro del mismo determina que cuando un productor vende su cereal, no pueda cobrar el IVA de dicha operación y que además, le retengan en concepto de impuesto a las Ganancias un porcentaje del 15% de dicha venta.

El RFOG estará integrado por los responsables inscriptos en IVA que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra, los cuales podrán solicitar su inclusión en el mismo a los fines de obtener los siguientes beneficios:

- La venta de granos tendrá una retención del 8%, excepto el arroz que sufrirá una del 18%, para todos aquellos inscriptos en el registro. De no encontrarse incluidos dentro del mismo las retenciones pasarían a ser del 10.5% para los granos y del 21% para el arroz.
- Reintegro sistemático del 7% del IVA para los granos y del 9% para el arroz.
- En el impuesto a las ganancias la retención será del 2% con un mínimo no imponible mensual de \$ 12.000. En caso de no estar incluido la retención pasara a ser del 15% sin mínimo no imponible.
- Para las operaciones de canje de cereal la percepción será del 1% en vez del 10.5% que sufrirán los no incluidos.

Recordamos que la inclusión en el registro es voluntaria, por lo cual la aceptación del deber de cumplir las condiciones y demás exigencias, corre por cuenta de cada productor y el **No Cumplimiento** de las mismas serán causales de suspensión y de exclusión del registro.

Los sujetos obligados a actuar como agentes de retención son:

- Los adquirentes de los productos indicados que revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA.

- Los Exportadores.
- Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores y los mercados de cereales a termino.

Los sujetos pasibles de las retenciones son:

- Las personas físicas, sucesiones indivisas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter publico o privado que revistan la calidad de responsables inscriptos.

Los sujetos inscriptos en el régimen de Monotributo no serán pasibles de retención por no revestir la calidad de responsables inscriptos.

La solicitud al registro se debe tramitar mediante clave fiscal en la pagina web de la AFIP, generando el formulario de declaración jurada N° 937, y transmitiendo via electrónica contra la emisión de un acuse de recibo por parte de la AFIP. De no existir inconsistencias el responsable deberá presentarse en la dependencia en la cual se encuentra inscripto dentro de los cinco días corridos posteriores a la aceptación emitida por la AFIP. Deberá presentarse acompañado de la siguiente documentación:

a.- DNI en original y fotocopia

b.- Original y fotocopia del titulo de propiedad del inmueble afectado a la explotación agropecuaria o original y copia del contrato alebrado sobre el inmueble afectado, firmado por ambas partes.

c.- De haberse declarado maquinarias se deberá presentar original y fotocopia de la documentación respaldatoria, como ser facturas de compra y/o títulos de propiedad.

La falta de presentación del productor agropecuario en la dependencia, pasados los cinco días previstos, dará lugar al archivo de la solicitud, al igual que si la documentación presentada no reúne los requisitos previstos en la presente resolución.

La inclusión en el RFOG es el comienzo de las tareas a las que debe someterse el productor agropecuario para no caer en la “tritadora de retenciones” y cargas impositivas que disponen los fiscos, principalmente el fisco nacional, ya que lo que se pretende es recaudar sin importar como se hace, y cuando lo que se pretende es recaudar importa el “**cuanto**” y no el “**como**” razón por la cual no interesa mucho si es mediante retención, impuesto o tasa.-

Junto a la RG 2300/07 de AFIP tenemos varias resoluciones que podríamos denominar “resoluciones satélites” ya que todas giran en torno a la actividad agropecuaria. Las más conocidas son la RG 2596/09 de registración de contratos y formularios C.1116 B y C; RG 2644/09 de información de campos propios o arrendados afectados a la actividad; RG 2750/10 de áreas sembradas y existencia de cereales y RG 2820/10 de operaciones inmobiliarias (contratos celebrados).-

La trazabilidad y controles en la producción de granos empieza de la siguiente manera. Si es en campos propios, cuando el productor cada año reporta las cantidades de hectáreas que destinara a la producción (RG 2300), y declara existencia e intención de cosecha (RG 2750 y RG 3342). Con estos elementos, AFIP determina cantidades de cartas de porte a otorgar, capacidad productiva para registración de contratos y autoriza las liquidaciones (RG 2596/09).

Cuando los campos no son propios, el arrendador registra los contratos en la AFIP (RG 2820) y el arrendatario lo declara en RG 2300. El resto de las tareas son idénticas a las del propietario, es decir declara existencia e intención de siembra y la AFIP determina la cantidad de cartas de porte a otorgar y la capacidad productiva para la registración de contratos.

La RG 2.596 del 17/04/09 estableció un Procedimiento de Registración de las Operaciones de Compraventa de cereales y oleaginosas ante la AFIP. (Registración de contratos y/o de los Form. C.1116 B/C).-

Esta registración es imprescindible para acceder al “Reintegro Sistemático del IVA Retenido”, dado que la Res. 2300/07 establece que “La operación deberá encontrarse registrada ante la AFIP”.

La registración puede ser hecha por cualquiera de los intervinientes en la operación, o sea por el Vendedor, el Corredor o también el Comprador.

El plazo para solicitar la registración es hasta la hora CERO (0) del octavo día inmediato siguiente a la fecha de emisión del documento a registrar.

Los documentos a registrar son:

A) Contratos.

B) Formularios: C.1116/B es el que se usa para instrumentar la compraventa de los granos. Es similar a la factura pero la emite el comprador o corredor de la operación.

C.1116/C es el que instrumenta el mandato, es decir el acopiador lo confecciona cuando actúa como mandante del productor en una venta a terceros.

B) 1. Correspondientes a operaciones “Con Contrato”.

B) 2. Correspondientes a operaciones “Sin Contrato”

A) Registración de Contratos:

Mediante “Clave Fiscal” al servicio ‘REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS – REGISTRACION DE OPERACIONES’ opción ‘REGISTRACION DE CONTRATOS’ o ‘REGISTRACION DE OFERTA DE ENTREGA’ e ingresar los datos que solicita el sistema.

a) Contratos de compraventa que No correspondan a Operaciones Primarias (el vendedor no reviste la condición de productor agrícola)

b) Contratos instrumentados digitalmente ante las Bolsas de Cereales, según la Res. 2612/09 se deberá presentar una multinota en la cual informarán con carácter de declaración jurada los datos que permitan identificar la operación de que se trate (Nº de contrato, lugar y fecha, partes contratantes, especie, calidad y cantidad de granos, precio pactado, etc.).

B) Registración de Formularios 1116B/C:

a) 1116B/C (vinculados a un contrato):

1. Se debe generar un archivo con el Aplicativo denominado ‘REGISTRACION OPERACIONES DE GRANOS – F1116 – Se efectuará una presentación separada por cada vendedor.

2. Se envía a la AFIP por transferencia electrónica de datos de acuerdo con lo dispuesto en la RG 1345/02 (Presentación de DDJJ mediante Clave Fiscal).

3. El solicitante deberá ingresar —dentro del día inmediato siguiente a la misma— al servicio ‘REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS – REGISTRACION DE OPERACIONES’, opción ‘REGISTRACION DE OPERACIONES 1116’ a efectos de verificar el ingreso de la información generada mediante el programa aplicativo señalado, ingresando el N° Verificador y el N° de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario.

b) 1116B/C por las cuales No se haya celebrado un Contrato por escrito: se sigue el mismo procedimiento que para los vinculados a contratos.

C) Controles previos de AFIP:

a) Que el vendedor se encuentre incluido en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos.

b) Obligación para los Incluidos en el Registro Fiscal antes del 1/10/2007 de Informar los Inmuebles afectados a la Producción.

c) Obligación de Informar las Existencias y Superficie Agrícola Destinada a Cultivos.

- La procedencia o rechazo de la registración se determinará de acuerdo con la capacidad de producción u operativa exteriorizada por el solicitante. En el caso de operaciones primarias, la procedencia de la registración conforme a la capacidad de producción del vendedor podrá determinarse según parámetros objetivos, basados en las existencias y/o las superficies agrícolas declaradas.

E) Aprobación o Rechazo de ambas Registraciones (de Contratos y de 1116B/C):

Tanto las Constancias de Registración como de los Rechazos se consultan e imprimen mediante la utilización de la Clave Fiscal.

En caso de resultar procedente la registración solicitada se emitirá una ‘Constancia de Registración de Operación de Compraventa de Granos’, la que contendrá un ‘Código de Registración’.

Dicha constancia estará a disposición del solicitante en un plazo no superior a TRES (3) días hábiles administrativos contados a partir del inmediato siguiente, inclusive, al de aceptación de la registración solicitada o al de la presentación de la documentación, según corresponda.

La RG 2.750/10 estableció un Régimen de Información respecto de las Existencias de granos no destinados a la siembra “de Propia Producción” y de la Superficie Agrícola de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola. Posteriormente la RG 3342-12 estableció un Régimen de Información respecto de la Producción de Trigo, Maíz, Soja y Girasol.

A) Plazos e Información a suministrar:

1. Desde el 1 y hasta el 30 de setiembre de cada año, ambos inclusive se deberán informar las existencias al día 31 de agosto de cada año de los Granos indicados en el Anexo I (existencia granaria de los cultivos de verano y de invierno). También hay que incluir como existencias los productos comercializados a partir del día 1 de setiembre, inclusive, de cada año.

2. Desde el día 1 de julio y hasta el día 31 de octubre de cada año, ambos inclusive se deberán informar la Superficie agrícola destinada a los Granos indicados en el Anexo II (Cultivos de Invierno).

Anexo II (granos): Alpiste, Arveja, Avena, Cártamo, Colza/ Canola, Cebada, Centeno, Garbanzo, Lenteja, Lino, Trigo, Triticale y Otros granos provenientes de Cultivos de Invierno.

3. Desde el día 1 de setiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de enero del año inmediato siguiente, ambos inclusive se deberán informar la Superficie agrícola destinada a los Granos indicados en el Anexo III

(Cultivos de Verano).

Anexo III (granos): Algodón, Arroz, Girasol, Maíz, Maní, Mijo, Soja, Sorgo, Poroto y Otros granos provenientes de Cultivos de Verano.

4. Desde el día 1 de septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 28 de febrero del año inmediato siguiente, ambos inclusive:

La Producción de Trigo (RG 3342/12)

5. Desde el día 1 de enero correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de agosto del año inmediato siguiente, ambos inclusive:

La Producción de Maiz, Soja y Girasol (RG 3342/12)

La información indicada deberá ser remitida previamente a la comercialización de los productos obtenidos y en caso de producirse modificaciones posteriores al vencimiento según cada caso, se presentará una “multinota” en la Dependencia de AFIP donde se encuentre inscripto el contribuyente adjuntando la constancia de presentación y la documentación respaldatoria de la modificación solicitada.

Para la información de Existencias y Producción: Aunque el plazo para informar vence el 30/9 y el 31/1 respectivamente, como puede que el Productor traslade o venda granos antes de la fecha de vencimiento, para evitar rechazos al solicitar CTG (Código de Trazabilidad de Granos), registrar Contratos o al Facturar Liquidaciones, se sugiere hacer una “*presentación preliminar*” antes del vencimiento informando datos estimados. Luego, antes del vencimiento, se deberán informar los datos definitivos ingresando en la parte de “Modificar la Presentación Vigente”.

Para la información de la Producción: Si bien el plazo para cumplir con el régimen de información de en el caso de La Producción de Trigo opera el 28 de febrero, y para el Maíz, Girasol y Soja opera el 31 de agosto del corriente, se deberá evaluar la periodicidad de la información hasta llegar a terminar la cosecha de cada grano.

En caso de dificultarse la obtención de dicha información, como sucede en la práctica dado que en plena cosecha todos los días se recolectan granos, solo como sugerencia, se podría realizar una estimación de los datos de la producción e informarlos al Organismo a través del servicio “PRODUCTORES AGRÍCOLAS – CAPACIDAD PRODUCTIVA” del sitio web del Organismo para evitar posibles problemas en la obtención de cartas de porte, CTG y registración de contratos, entre otras cuestiones.

Luego de finalizada la cosecha, pero siempre antes del 31 de agosto en el caso de maíz, soja y girasol, de corresponder, se podrán modificar los datos suministrados ingresando nuevamente al servicio mencionado, a cuyo fin resultarán válidos los últimos informados.

Transcurridos los plazos señalados en la norma, es decir, 28 de febrero para el trigo y 31 de agosto para maíz, girasol y soja, toda modificación de los datos ingresados deberá solicitarse presentando una nota en la dependencia de este Organismo en la que el contribuyente se encuentre inscripto, adjuntando el acuse de recibo generado en la presentación, el detalle de la información ingresada emitido por la aplicación y la documentación respaldatoria de la modificación solicitada.

B) Procedimiento de Información:

- Ingresar mediante la Clave Fiscal al servicio “PRODUCTORES AGRÍCOLAS CAPACIDAD PRODUCTIVA” y consignar los datos requeridos por el sistema.
- Dicha obligación deberá cumplimentarse aun cuando el sujeto obligado no disponga, al momento de producir la información, de existencias de los productos indicados en el artículo 1 de propia producción y/o superficie afectada a la producción agrícola.

C) Efectos por Incumplimiento:

1. Denegatoria de la Registración de Operaciones en la AFIP según la RG 2596, la que a su vez es imprescindible no solo para la Registración de los Boletos de Compraventa sino para la Devolución del 2,5% del IVA Retenido.

2. Imposibilidad de Obtener Cartas de Porte y CTG.

3. Encuadrar como Incorrecta Conducta Fiscal con Suspensión en el Registro Fiscal de Operadores cuando suceda:

a) Falta de Presentación Total o Parcial de la Información solicitada, con lo que resultará encuadrado en el punto 7. Apart. A del Anexo VI de la RG 2300 (suspensión por problemas formales).-

b) Falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica desarrollada por el Contribuyente, siendo pasible del tratamiento previsto para el Apartado B del Anexo VI de la RG 2300 (suspensión por incorrecta conducta fiscal producto de las verificaciones y/o fiscalizaciones).

Calendario representativo de la RG. 2750-10 y 3342-12

ene	feb	mar	abr	may	jun	jul	ago	Sep	oct	nov	dic
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Según el Anexo I (RG 2750) se deberá presentar/informar con fecha limite del 30/09 de cada año la existencia (en kilos) de cereal que posee el productor al 31/08 de cada año.-

ene	feb	mar	abr	may	jun	jul	ago	sep	Oct	nov	dic
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Según el Anexo II (RG 2750) se deberá presentar con fecha limite del 31/10 de cada año la cantidad de Has sembradas con los denominados cultivos de invierno (arveja, lino, trigo, cebada, centeno, colza, etc.).-

Ene	feb	mar	abr	may	jun	jul	ago	sep	oct	nov	dic
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Según el Anexo III (RG 2750) se deberán presentar con fecha limite del 31/01 de cada año la cantidad de Has sembradas con los denominados cultivos de verano (algodón, arroz, girasol, maíz, maní, soja, sorgo, etc.).-

Como comentamos anteriormente, la **RG 3342-12** estableció un régimen de información exclusivo de los denominados cultivos tradicionales (maíz, soja, girasol y trigo).- Esta resolución, que entro en vigencia el 25/06/12 para ser aplicada a partir de la campaña agrícola 2012-2013, establece que la información debe ser presentada con posterioridad a la presentación de la información de la superficie productiva de cada grano, de acuerdo con lo dispuesto por la RG 2750-10, y con anterioridad al traslado y comercialización de los productos obtenidos.

En consecuencia los plazos para informar la producción de los cultivos de verano (maíz, soja y girasol) sería desde el 1 de enero hasta el 31 de agosto de cada año:

ene	feb	mar	abr	may	jun	jul	Ago	sep	oct	nov	dic
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Y el plazo para informar la producción del trigo (cultivo de invierno) sería desde el 1 de septiembre al 28 de febrero de cada año:

ene	Feb	mar	abr	may	jun	jul	ago	sep	oct	nov	dic
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Como consecuencia de efectuar en tiempo y forma las presentaciones de las analizadas RG 2750 y 3342, **la cuenta corriente granaria** del productor queda establecida mediante la siguiente ecuación:

Existencias declaradas al 31/08 (Anexo I RG 2750)
mas
Producción potencial (Anexo II y III RG 2750)
mas
Producción real (RG 3342 - trigo, maíz, soja y girasol)
menos
Consumos:
Operaciones registradas (RG 2596)
Granos para consumo propio y otros destinos
Es igual:
Stock final de granos

La “reciente normativa” de la AFIP establece que "a partir de la campaña 2014/2015, se rediseña el Anexo I de la RG 2750 “Información existencia de granos”, incorporando las siguientes mejoras:

- Información respecto de la certificación primaria –emisión del Formulario 1116 “A”- y ubicación georreferenciada de los granos en depósitos propios y/o de terceros.
- Información respecto de la adquisición de silo bolsas para uso propio durante la campaña 2013/2014.

Según la AFIP, alrededor de 27 millones de toneladas de granos no han sido liquidadas. Es por ello que si bien por el momento el organismo no detalló precisiones acerca del régimen de implementación del nuevo requisito, lo cierto es que a partir de la próxima campaña además de declarar el stock vigente, los productores deberán facilitar las coordenadas para que los silos bolsas puedan ser fácilmente identificados vía GPS.

Si bien al 30/9/13 la AFIP no contaba con la ubicación geográfica de los granos que estaban almacenados en silos bolsas, ni tampoco tenía conocimiento si el productor había adquirido este tipo de depósitos, la realidad es que el organismo solo contabilizaba la cantidad que declaraba el productor. Si a juicio del ente recaudador surgían inconsistencias entre toneladas declaradas y la solicitud del productor de cartas de porte para el traslado y posterior comercialización del grano, comenzaban los inconvenientes y como consecuencia costos para el productor, hasta solucionar o justificar dichas diferencias. Con la implementación del presente rediseño de información, al conocer la ubicación exacta del lugar físico donde se encuentran los granos, la AFIP tiene ahora una herramienta más para realizar controles in situ. Si bien es probable que la intensidad en los controles no se traduzca en visitas asiduas de los inspectores a los establecimientos rurales, lo cierto es que cada vez más el organismo agudiza su poder de policía. De este modo, el requisito se suma a la lista de precisiones que el ente exige para tener un mayor control sobre las operaciones del sector, como por ejemplo, el sistema de registro sistémico de granos. En este caso, al exigir disponer de la información exacta de los silos bolsas, el organismo podrá realizar un seguimiento de las cantidades almacenadas en cada silo declarado.

La RG. 2644/09, publicada en el boletín oficial, el **10/07/09** estableció un régimen de información de datos a cumplir por determinados sujetos incluidos en el RFOG, respecto de los **“Inmuebles rurales, propios o de terceros”**, que se encuentren afectados a la producción de granos no destinados a la siembra. –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas–.

Los sujetos obligados a presentar la siguiente información son quienes hayan sido incluidos en el citado “Registro” en la categoría **“Productor”** o **“Acopiador”**, con anterioridad al 01/10/2007.

De tratarse de sujetos incluidos como “**Acopiador**”, resultarán obligados en la medida que realicen operaciones de venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas de propia producción.

El procedimiento a efectos de cumplir con este régimen es similar a los demás establecidos por la administración. Los sujetos obligados deberán utilizar el programa aplicativo denominado “AFIP DGI REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS – Versión 2.0”, que generará el formulario de declaración jurada 937.

La presentación se efectuará por transferencia a través de la página web de la AFIP mediante clave fiscal.

El cumplimiento del presente régimen de información, **será requisito previo** para que la AFIP proceda a la registración de los contratos y operaciones conforme a la R.G. 2596, y/o los formularios 1116B/C, en los cuales el sujeto obligado sea una de las partes.

Dentro de todos los datos que el productor debe informar y que debe tener a mano al momento de realizar la carga de datos, se encuentra la siguiente información:

Ventana "Productores: Detalle de Inmuebles Propios"

- **Provincia**
- **Localidad**
- **Partido o Departamento**
- **Número de Partida**
- **Código Postal**
- **Cantidad de Hectáreas**
- **Cantidad de Hectáreas Explotación**
- **Sucesión:** *Este campo se presenta como una casilla de verificación. Si se deja sin tildar corresponde a la opción NO, si se la tilda, corresponde a la opción SI, en cuyo caso se deberá seleccionar también la opción Herederos (SI) o completar los campos CUIT y Denominación del Administrador de la sucesión, según exista o no declaratoria de herederos, respectivamente.*
- **Herederos**
- **CUIT Administrador.**
- **Apellido y Nombre o Denominación del Administrador.**
- **Condominio**
- **Marca Aparcero Dador.**
- **Porcentaje de Participación**
- **Fecha de adquisición**

- **Número de escritura**
- **CUIT del Escribano**
- **Número de matrícula**

Ventana "Productores: Detalle de los Inmuebles de Terceros"

- **Tipo de Contrato:** Este campo tiene incorporada una lista de valores, de la que se deberá seleccionar la opción correspondiente.
- **Provincia**
- **Localidad**
- **Partido o Departamento**
- **Número de Partida**
- **Código Postal**
- **Cantidad de Hectáreas**
- **Cantidad de Hectáreas** Superficie de la partida involucrada en el contrato accidental, de **Arrendamiento, Aparcería u Otros tipos**
- **Fecha Inicio Contrato**
- **Fecha Fin Contrato**
- **Forma de Retribución**
- **Porcentaje de Aportes**
- **Porcentaje de Participación**

La RG 2820/10 de AFIP, publicada el 05/05/10 se suma a todas estas disposiciones vigentes que exige incorporarse al **"Registro de Operaciones Inmobiliarias"** a los propietarios de tierras rurales que superen las 30 hectáreas dentro del territorio del país, siempre que se arrienden, subarrienden o cedan su uso bajo cualquier acuerdo con independencia de las rentas brutas que generen los contratos a los que están afectados, obteniendo así su "Constancia de Empadronamiento".

Los datos que deben comunicar los locadores, arrendadores o cedentes de contratos son relativos al inmueble, la superficie arrendada o cedida y la identificación del locatario, así como el precio pactado y sus modalidades. La obligación de información anual será siempre los días 26 de marzo, **aun cuando no tenga operación a indicar.**

Cuando se firme un nuevo contrato de locación o cesión debe cumplirse con la obligación de informar dicha novedad antes del día 26 del mes inmediato siguiente.

El agente pagador debe observar la autenticidad de la constancia por página web y, de verificar si existió inobservancia del beneficiario de la renta o sus datos son incorrectos, en tales casos retendrá la tasa máxima para dicho concepto que es del 28%, sin consideración del mínimo de \$ 1.200 hoy vigente, pago que obviamente será a cuenta del impuesto a las ganancias final.

Si un productor agropecuario tiene la suerte de estar dentro del RFOG, debe tener presente que existen las resoluciones anteriormente enumeradas, y que ante la mínima diferencia detectada o el mínimo error cometido al momento de la carga de los datos, puede provocar la suspensión y la posterior exclusión del registro, por lo que se requiere dar una atención continua y prolija de todos los requerimientos que exige la AFIP.

Las desmesuradas retenciones dispuestas para quienes no se encuentren dentro del registro, impiden ejercer el derecho a trabajar y llevar adelante una industria lícita.

CONCLUSION

“INCLUIDOS” Versus “NO INCLUIDOS”

A continuación volcaremos un ejemplo de un productor incluido dentro del RFOG y las diferencias que existen si este mismo productor se encontrara excluido.

Plantaremos un caso de un productor agropecuario de la zona denominada “núcleo” que arrienda 700 hectáreas. La figura legal de la empresa es una SH compuesta por 4 socios solteros sin cargas de familia, que no poseen maquinarias, que realizan la compra de insumos necesarios a través de canjes de cereal, que pagan el costo del arrendamiento luego de las tareas de cosecha y recolección y que el costo del mismo fue pactado en 14 quintales de soja por hectárea, lo cual da un resultado de 9.800 quintales. La campaña de siembra es 2012/2013 y los cultivos que implantaron fueron Soja 1ª en 520 has y Maíz en las restantes 180 has con un rinde de soja de 32 qq/ha y del maíz de 87 qq/ha.

Datos del ejemplo.

La producción obtenida, según los rindes antes mencionados fue de 1.664 toneladas de soja 1ª y 1.566 toneladas de maíz.

El costo del alquiler del establecimiento, cuyo vencimiento fue mayo de 2013, fue calculado de la siguiente manera: $9.800 \text{ qq} \times \$ 150 = \$ 1.470.000$ (tomado un precio promedio aproximado – según BCR el valor al 30/04/13 era de \$ 169,8).

La sociedad no posee empleados y el asesoramiento técnico es brindado por uno de los integrantes de la SH que es ingeniero agrónomo y que dicho costo representa 1qq de soja por hectárea. En consecuencia el gasto en asesoramiento asciende a \$ 105.000 (700 has x \$ 150).-

Los insumos serán abonados mediante canje de maíz, permitiendo a la sociedad llevar adelante la siembra con bajo capital inicial. Para cancelar este concepto se deberán utilizar (vender) 727 toneladas de maíz a un precio de \$ 700,7 por ton. (total \$ 509.000).

Los costos directos del maíz ascienden a \$ 315.000 (\$ 1.750 por ha). Los mismos incluyen semilla, siembra, pulverización, fertilizantes, herbicidas e insecticidas.

Los costos directos de la soja ascienden a \$ 468.000 (\$ 900 por ha). Los mismos incluyen semilla, siembra, pulverización (en este cultivo se necesitan 4 pasadas de pulverizadoras en las distintas etapas del crecimiento del cultivo), fertilizantes, herbicidas e insecticidas.

Los gastos de estructura de toda la campaña fueron de unos \$ 50.000 y los mismos incluían movilidad, honorarios contables, telefonía, gastos bancarios, etc.-

Se tomo el gasto de comercialización de los cultivos en \$ 180 x ton. Dichos gastos incluyen flete y secado y comisión en acopio y ascienden a \$ 294.500 los de la soja (teniendo en cuenta el rinde de 32 qq/ha una producción de 16.640 qq). Para el caso de maíz se tuvieron en cuenta 839 toneladas ya que las restantes se destinaron a la cancelación de los gastos de siembra mediante canje. Dichos gastos sumaron \$ 151.000.-

Tal como mencionáramos en el párrafo anterior luego de realizar los canjes queda un saldo de 839 ton. de maíz y la totalidad de las 1.664 ton. de soja, las cuales serán utilizadas para afrontar los gastos de estructura, arrendamiento, asesoramiento, etc.

Calculo de ventas

Se supuso una única venta mensual, por lo que luego de deducir \$ 12.000 que representa el mínimo no imponible, se calcularon Ret. Ganancias 2% y Ret. IVA 1% (si bien la retención es del 8%, se supone que hay una devolución del 7% a los 90 días de efectuada la venta) **siempre y cuando se encuentre dentro del RFOG.**

Cultivo	ton.	Venta	Ret. Gcias	IVA	Ret. IVA
Maiz	839	587.887	11.758	61.728	5.879
Soja	1664	2.138.739	42.775	224.568	21.387
Total		2.726.627	54.533	286.296	27.266

Al encontrarse fuera del RFOG la retención a cuenta del impuesto a las Ganancias es del 15% sin mínimo no imponible, en cuanto al IVA, el mismo es retenido en su totalidad, es decir el 10,5% sin posibilidad de ningún reintegro.

Cultivo	ton.	venta	Ret. Gcias	IVA	Ret. IVA
Maiz	839	587.887	88.183	61.728	61.728
Soja	1664	2.138.739	320.811	224.568	224.568
Total		2.726.627	408.994	286.296	286.296

Resultado Neto

INGRESOS	
VENTAS	2.726.627
VENTAS POR CANJE (1)	509.000
TOTAL	3.235.627
EGRESOS	
ARRENDAMIENTO	1.470.000
GASTOS DE SIEMBRA (1)	479.740
COSTOS DIRECTOS (2)	878.685
TOTAL	2.828.425
R. NETO (antes de IG)	407.202

- (1) los gastos de siembra incluyen a los gastos de ambos cultivos que fueron cancelados con la venta de maíz.
 (2) Los costos directos incluyen gastos de estructura, asesoramiento técnico, laboreo realizado por contratistas rurales, etc.-

A continuación detallamos el resultado del IVA de la empresa encontrándose dentro del RFOG y luego la situación encontrándose fuera del registro.

TOTAL DE VENTAS	3.235.627	
IVA DEB. 10,5%		339.741
IVA CRED.		
COMPRAS P/SIEMBRA	78.710	
RESTO DE GASTOS	93.620	
TOTAL		172.330
SALDO AFIP		167.411
PERCEPCIONES CANJE	4.797	
RETENCIONES (1)	218.130	
TOTAL		222.927
SALDO A FAVOR RESP.		55.516

- (1) Es el 8% de retenciones. Recordemos que a los 90 días se reintegra el 7% de las retenciones efectuadas.

TOTAL DE VENTAS	3.235.627	
IVA DEB. 10,5%		339.741
IVA CRED.		
COMPRAS P/SIEMBRA	78.710	
RESTO DE GASTOS	93.620	
TOTAL		172.330
SALDO AFIP		167.411
PERCEPCIONES CANJE (1)	50.300	
RETENCIONES	286.296	
TOTAL		336.596
SALDO A FAVOR RESP.		169.185

- (1) el incremento en el aumento se da debido a que la retención pasa a ser del 10.5%. En el cuadro anterior la misma era del 1%

De esta forma vimos que el ejercicio 2012/2013 de la empresa ha tenido una **ganancia de \$ 407.202.**

El impuesto a las Ganancias es distinto en cada una de las diferentes figuras legales. En las SA y en las SRL, el impuesto es del 35% sobre la utilidad, pudiendo tomar como pago de dicho impuesto, tanto las retenciones y/o percepciones del IVA que hayan generado saldo a favor del productor.

En el caso de las empresas unipersonales sucede lo mismo que lo descripto en el párrafo anterior, con la diferencia que el impuesto a las Ganancias determinado, surge de la aplicación de una escala progresiva que se aplica sobre el resultado impositivo, la cual va aumentando a medida que la utilidad sea mayor, con un máximo del 35%, menos los mínimos no imposables fijados para este impuesto.

Para las SH, como es el caso del ejemplo planteado anteriormente la situación cambia, dado que las mismas no son contribuyentes del impuesto a las Ganancias, pero si del IVA y Ganancia Mínima Presunta, por tal motivo, las retenciones y/o percepciones del IVA no pueden utilizarse para el pago de Ganancias, dado que la utilidad del ejercicio es distribuida en sus socios y es sobre éstos donde recae el impuesto a las Ganancias, pudiendo de esta forma los socios tomar solamente como pago a cuenta de Ganancias las retenciones sufridas por la misma. Las SH solo pueden tomar como pago a cuenta las retenciones y/o percepciones del IVA en el caso de no haber tenido utilidades y por tal motivo deben tributar el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En los siguientes cuadros se desarrollan los saldos de Impuestos resultantes, donde se podrán observar las diferencias significativas que se generan si la empresa se encuentra dentro o fuera del RFOG.

Resultado Neto	407.202	
Mínimo No Imponible (12960 x 4)	- 51.840	
Adicional 3era Cat.	- 51.840	
Monto Sujeto a Impuesto	303.522	
Impuesto Determinado		92.733
Retenciones s/ventas	54.533	54.533
Saldo a Pagar IIGG		38.200
Saldo IVA Libre Disp.		55.516
Total Impuestos a favor por Retenciones		55.516

Se observa claramente que si bien el responsable posee saldo a favor de IVA no lo puede utilizar para cancelar el impuesto a las Ganancias.-

Resultado Neto		407.202	
Minimo No Imponible (12960 x 4)	-	51.840	
Deducción Esp. 3era Cat.	-	51.840	
Monto Sujeto a Impuesto		303.522	
Impuesto Determinado			92.733
Retenciones s/ventas		408.998	408.994
Saldo a favor contribuyente			316.261
Saldo IVA Libre Disp.			169.185
Total Impuestos a favor por Retenciones			485.446

En los cuadros se demuestra claramente el aumento desproporcionado de los montos sufridos por las retenciones, los cuales irán aumentando a través de las siguientes campañas agrícolas si la empresa se mantiene fuera del RFOG, demostrando de esta manera la inviabilidad del desarrollo de la actividad.-

Al convivir con tasas diferenciales en el IVA en el desarrollo de su actividad (adquiere insumos y servicios gravados a una tasa del 21% y realiza ventas a una tasa del 10,5%) por lo general se encuentran con saldos a favor en IVA provenientes de estas operaciones, además del saldo que se le genera por las retenciones “sufridas” en sus ventas, las percepciones “sufridas” en sus compras y la falta de reintegro sistémico (que en algunas ocasiones tienen una demora superior a 12 meses) que “sufren” los productores inscriptos en el registro por las operaciones de granos no destinados a siembra, los productores agropecuarios **padecen un combo impositivo** que les genera una disminución de liquidez (por la inmovilización de fondos), ya que tiene impuestos anticipados. Entonces este inconveniente financiero le genera un círculo vicioso y deben recurrir (en muchos casos) a solicitar asistencia financiera o deben usar sus reservas para cubrir gastos o compras relacionadas con actividad que desarrollan.

Muchas veces se ha oído hablar del milagro argentino, e inclusive se ha dicho que países afectados por la denominada crisis del euro (como por ejemplo Grecia y España) debían copiar de los técnicas utilizadas por el gobierno argentino para salir de la crisis que nos afecto afines del año 2001.

Quienes elaboramos este proyecto creemos que dentro de todos los errores que comete el Estado argentino al momento de aplicar impuestos sobre la actividad agropecuaria, el peor o el error mas grave es no establecer una diferenciación clara entre “pequeño y mediano productor y gran productor agropecuario”, a su vez pensamos que “el verdadero milagro argentino radica en que, a pesar de la existencia de esta jungla fiscal, sigan existiendo individuos emprendedores, que no bajan los brazos y continúan creando empresas, brindando trabajo a sus compatriotas y organizando la producción de bienes”.-

BIBLIOGRAFIA

La Patria Terrateniente. Nueva Burguesía agroindustrial y construcción del partido del campo. Sebastian Ortiz. Ediciones Continente. Año 2010

La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales. Balan, Osvaldo; Chiaradia, Claudia; Saenz Valiente, Santiago; Olego, Perla; Labroca, Jose. Año 2011.

RFOG: Impacto económico financiero en la producción agrícola. Quevedo, Rodrigo A. UCA. Año 2012.

SOCORRO!!! Soy Asesor de un pequeño o mediano productor agropecuario. Práctica y actualidad tributaria (PAT). Errepar. Julio 2010.

CPN Roberto Mario Prado. Novenas Jornadas Nacionales tributarias, previsionales, laborales y agropecuarias. Rosario año2011

Ley 23.349 Impuesto al Valor Agregado.

Ley 20.328 Impuesto a las Ganancias.

Resolucion General AFIP Nro. 2300/07

Resolucion General AFIP Nro. 2596/09

Resolucion General AFIP Nro. 2644/09

Resolucion General AFIP Nro. 2750/10

Resolucion General AFIP Nro. 2820/10

Principales sitios WEB consultados:

www.afip.gov.ar

www.todoagro.com.ar

www.infocampo.com.ar

www.agrositio.com.ar

www.senasa.gov.ar

www.universocampo.com.ar

Principales periódicos consultados via WEB:

Ámbito Financiero; Clarín; La Nación; La Prensa.