

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

TEMA: Análisis de la actividad agropecuaria en el impuesto a las ganancias e IVA profundizando los elementos del impuesto desde el derecho tributario sustantivo o material

AUTOR: Joaquín Pire

Director: Horacio Di Paolo

Fecha de entrega: Junio 2021. Cursado 2016-2017

Resumen: En medio de la situación actual de la república Argentina, con un 2021 que se viene record en presión tributaria y en el complejo mundo de la actividad agropecuaria, el objetivo del trabajo es analizar el encuadre impositivo haciendo foco en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA de esta actividad, profundizando, desde el punto de vista del derecho tributario sustantivo o material, los elementos que componen los impuestos.

Además, pretendemos transmitir las ventajas impositivas que tiene un establecimiento ganadero y la posibilidad que nos da la ley del impuesto a las ganancias de diversificar el riesgo empresarial que asumen los productores agrícolas desarrollando en las explotaciones además de la agricultura, la ganadería.

Es decir, aprovechar la posibilidad de:

- ✓ Diversificar el riesgo
- ✓ Optimizar el impuesto
- ✓ Introducir la hacienda en la rotación de cultivos
- ✓ Capitalizarse en Animales

Palabras claves: ventajas fiscales de la hacienda-impuesto a las ganancias-iva

1. INTRODUCCIÓN:

El objetivo del presente trabajo es analizar el encuadre impositivo en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA de una de las actividades más relevantes en el país: "la actividad agropecuaria" relacionándolo con el derecho tributario sustantivo o material, intentando profundizar en cada uno de los elementos del impuesto.

Para lograr este propósito nos concentraremos en primer lugar en la descripción de la Actividad Agropecuaria, profundizando las distintas opciones del productor, analizar la cosecha fina, la cosecha gruesa y la actividad pecuaria.

1.1. Descripción de la Actividad Agropecuaria

La actividad Agropecuaria integra el sector primario de la economía. Esto es así porque explota recursos naturales sin hacer cambios sustanciales en ellos, que pueden servir para el mismo sector primario, cuando se utilizan como semillas o alimentos, o bien pueden servir para el sector secundario como materia prima de las industrias. Esta actividad se puede desarrollar con fines de autoabastecimiento o subsistencia, para el propio consumo; o bien con fines comerciales, que demandará mayor inversión de capital y más trabajo, e incluso en muchos casos, asumir mayores riesgos.

La actividad incluye la posibilidad de hacer agricultura: que es el conjunto de actividades y técnicas relacionadas con el tratamiento del suelo y el cultivo de la tierra para la producción de alimentos o derivados, que en definitiva se encargan de cultivar la tierra y cosechar alimentos vegetales como por ejemplo: Cereales, hortalizas, vegetales, frutas, pastos, etc y por otro, la ganadería dedicada a la producción bovina, ovina, entre otros desarrollados en establecimientos de cría, invernada o tambo.

El registro nacional de productores agropecuarios definió a la actividad agropecuaria como la realizada en un predio cualquiera fuere su extensión y ubicación destinada total o parcialmente a la producción agropecuaria con el propósito de comerciar o industrializar los frutos, productos o subproductos y sus derivados en algunas de las siguientes ramas: cereales, oleaginosas, cultivos industriales, forrajes, árboles cultivados, viveros, horticultura, fruticultura, y floricultura, cría, o engorde de ganado,

explotación de tambo, granja y lechería, avicultura, apicultura, cunicultura y animales perlíferos y no perlíferos.¹

1.2. Tipos de actividad

1.2.1. Agricultura

Los productos que se obtienen realizando la actividad agrícola, la solemos separar entre lo que llamamos cosecha fina o cultivos de invierno y cosecha gruesa o cultivos de verano.

La cosecha fina se arranca a sembrar fines de Marzo para los primeros cultivos de invierno y se extiende hasta la 1er quincena de Agosto para los últimos. La cosecha se puede arrancar en la 1er quincena de septiembre y puede llegar a terminar como muy tarde en la 1er quincena de enero. Algunos ejemplos de los cultivos de invierno son: trigo, avena, cebada, alpiste, arveja, centeno, colza, etc.

La cosecha gruesa o cultivo de verano arranca con una siembra temprana en septiembre y como muy tarde en el mes de Diciembre (en algunos casos puede llegar a sembrarse en Enero) y la cosecha de la siembra temprana se da fines de Enero o principios de Febrero y la siembra tardía a fines de Mayo. Algunos ejemplos de los cultivos de verano son: soja, maíz, sorgo, girasol, maní, etc.

1.2.2. Ganadería

La ganadería es una actividad que consiste en el manejo y explotación de animales domesticables con fines de producción para el consumo humano. En Argentina, existen establecimientos de cría, invernada, mixtos, tambos, etc de los cuáles se extraen productos como la carne, la leche, los huevos, la lana, la miel, etc.

Los ganados más importantes en Argentina son los relacionados con la ganadería bovina, ovina y la porcina.

1.3. Razones para desarrollar la actividad agropecuaria en Argentina

1.3.1. Los suelos: la variada gama de suelos con gran fertilidad hace que se reduzca considerablemente el uso de fertilizantes. Esto, a diferencia de

¹ 7 R.M./1055/48, reglamentaria del Régimen de Inscripción en el Registro Nacional de Productores Agropecuarios.

otros países, hace que el costo de producir en Argentina sea significativamente inferior lo que nos hace muy competitivos en el sector. Además, estas circunstancias hacen a que los productos sean de alta calidad.

- 1.3.2. El agua: Es un recurso de gran escases a nivel mundial. En Argentina existen enormes reservas de aguas subterráneas que al día de hoy, sólo el 1% de los productores están haciendo uso de ellas.
- 1.3.3. Recursos Humanos: Es una actividad muy tradicional en Argentina, incluso para muchos, es un estilo de vida. Existe mano de obra suficiente para ambas actividades, la agrícola y la ganadera. Cabe aclarar, que en muchos casos, es necesario mejorar la mano de obra y calificarla. La tecnología de las maquinarias y la inversión en capital que se hace en Argentina, hace que cada vez mas la mano de obra esté más formada.
- 1.3.4. Las cadenas comerciales: La tradición de producir alimentos hace que las cadenas comerciales estén muy desarrolladas en el país. A pesar de que los costos de comercialización son muy elevados por el transporte interno, al comercializar grandes volúmenes en comparación con otros países, ese costo se logra disminuir proporcionalmente.
- 1.3.5. El mercado Internacional: La demanda de alimentos crece en el mundo y Argentina es uno de los grandes productores de materias primas. Uno de los países con mayor crecimiento del PBI mundial es China que tiene que alimentar a casi el 25% de la población mundial, y que año a año, la demanda de alimentos a nuestro país crece. Sobre todo los porotos de soja, el aceite de soja y cada vez mas consumen nuestra carne.

1.4. Aspectos negativos de la actividad en la Argentina

No todo es alentador para el sector. Como punto negativo de la actividad en el país, podemos mencionar que estamos frente a normas tributarias muy complejas y en una actividad muy fiscalizada, ya que genera muchos recursos tributarios para el estado. Además, particularmente la actividad agropecuaria, es alcanzada por diversos regímenes de información que obligan a los productores a cumplir y hace a la tarea administrativa muy tediosa y muy costosa, muchas veces obligando a terciarizar dichas

obligaciones como consecuencia de la dificultad cumplir en zonas de baja o nula conectividad.

2. INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2.1. Aspectos generales

El impuesto a las ganancias es un impuesto directo, de naturaleza provincial en sus orígenes según las prescripciones de la constitución. Sin embargo, la nación ha hecho uso en forma permanente de la transitoria facultad que le otorga el art. 75, inc 2, de la constitución nacional, regulado ficticiamente como impuesto de "emergencia". Su producto es coparticipado según el sistema vigente en la actualidad y en su esencia, es un impuesto personal, porque su alícuota es progresiva y tiene en cuenta cuestiones subjetivas, pero no así en forma absoluta, ya que ciertos contribuyentes (Art. 69) existe una imposición proporcional de carácter real y en otros casos de retención en la fuente a título definitivo.²

Al abordar el tratamiento de las rentas provenientes de la actividad agropecuaria, conviene analizar el encuadre dentro del impuesto profundizando quienes son los sujetos alcanzados, cuál es el objeto del impuesto, cómo y cuándo se perfecciona el hecho imponible y quienes son los sujetos obligados a abonarlo.

2.2. Sujetos del Impuesto

Según el artículo 1 de la ley de impuesto a las ganancias, *todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma. Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33. Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la*

² Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo II pág 11 3ra edición. Hector B. Villegas

ganancia obtenida en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.

Conclusión: En Argentina, a los efectos del impuesto a las ganancias se utiliza el concepto de renta mundial. Esto significa que el impuesto grava la obtención de rentas en el país y en el extranjero, para los sujetos que tengan residencia en el país y las rentas que se producen en el país, para los sujetos que tengan residencia en el exterior.

En el caso de la actividad agropecuaria si es desarrollada en Argentina y los campos están dentro del territorio nacional, más allá de la residencia o no del sujeto, por el concepto de renta mundial, estará alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Conviene además profundizar el concepto de residencia. Clave para definir si una renta se encuentra o no dentro del objeto del impuesto.

2.1.1. Concepto de Residencia

Comenzando por el primer concepto, encontramos en la LIG el artículo 116 que transcribimos a continuación:

ARTÍCULO 116.- A efectos de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 1°, se consideran residentes en el país:

a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.

b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a

causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.

d) Los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 73.

e) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en los incisos b) y d) y en el último párrafo del artículo 53, al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos precedentes.

f) Los fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidos por la primera de las normas mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.

En los casos comprendidos en el inciso b) del párrafo anterior, la adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente.

Los establecimientos permanentes comprendidos en el inciso b) del artículo 73 tienen la condición de residentes a los fines de esta ley y, en tal virtud, quedan sujetos a las normas de este título por sus ganancias de fuente extranjera.

A su vez el artículo 120 nos marca que la pérdida de la condición de residencia otorga al contribuyente el carácter de beneficiario del exterior, con lo cual es indispensable

analizar el artículo 117 que nos indica en que supuestos un contribuyente pierde la condición de residente.

ARTÍCULO 117.- Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

Profundizando el primer párrafo del artículo anterior nos encontramos con dos situaciones que hacen perder la condición de residente: 1) quienes adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero o 2) quienes, no habiendo adquirido la condición del inciso anterior, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses. Dicha continuidad no se verá afectada por presencias temporales en el país siempre que no excedan los 90 días contados a partir del inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país hasta aquel en el que tenga lugar el egreso del mismo inclusive.

Es importante destacar que no pierden la condición de residente según lo mencionado en el artículo 118 los representantes oficiales del Estado nacional o en cumplimiento de

funciones encomendadas por el mismo o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2.2. El Objeto del Impuesto

La ley argentina adopta el principio de "fuente productora" como criterio especial de atribución de las ganancias. Grava a las ganancias de fuente argentina, o sea, las que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que se originan en actos o actividades de todo tipo realizados en el territorio de la nación, o beneficios emanados de hechos ocurridos dentro de los límites del país, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en la operación.

Existen distintas teorías para gravar las rentas:

- Teoría de la Fuente: Existe ganancia cuando el hecho que la genera no se agota cuándo se obtiene la renta. Existe permanencia de la fuente. Teoría utilizada en nuestro país para las personas físicas
- Teoría del Balance: todo incremento patrimonial es una ganancia gravada. Se aplica en Argentina para las personas Jurídicas.

Las utilidades que se generan en el ejercicio de la actividad agropecuaria en nuestro país, cuando es encarada en forma de explotación, cualquiera sea su origen, quedan encuadradas dentro de rentas de la tercera categoría y aplica la teoría del balance, ya sea que se genere por una sociedad constituida formalmente, una sociedad simple, una explotación unipersonal, o alguna otra forma asociativa. Lo importante y lo común en todas sus formas es que quedan gravadas todas las rentas que se generen cualquiera sea su naturaleza, periodicidad o aun cuando se agote la fuente. Pero están gravadas no sólo las rentas generadas por la enajenación de los productos o subproductos y sus derivados, sino que también quedan dentro del objeto del impuesto los resultados obtenidos por la venta de bienes muebles, maquinarias, instalaciones, rodados y de los campos que tenga la empresa afectados ya sea como bienes de uso o inversión. Cabe aclarar que, con la última reforma del impuesto a las ganancias, las rentas de bienes

muebles amortizables también quedaron alcanzadas por el impuesto a pesar de aplicar la teoría de la fuente, ya que fue incorporado el objeto en el Art. 2 inc 3.

Una aclaración para el caso de las empresas unipersonales es que sólo tributan por la teoría del balance las rentas generadas en la explotación unipersonal. La persona humana, además, puede tener rentas de otra categoría y deberá incluirlas en la liquidación como corresponda a cada una de ellas.

Otra observación es que una persona humana puede ser titular de un inmueble rural y arrendarlo. Esta situación escapa al objeto del trabajo, ya que se estaría en presencia de una utilidad de primera categoría generada en el arrendamiento y no se estaría ejerciendo la actividad agropecuaria objeto del trabajo.

2.3. Hecho imponible

El hecho imponible es un elemento del tributo que se define como la circunstancia o presupuesto de hecho, de carácter jurídico o económico, que la ley establece para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo.

Villegas lo define como el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie al que el Estado pretenda el tributo.³

En el impuesto a las ganancias, el hecho imponible consiste en "obtener ganancias" por los sujetos mencionados en el punto 2.2 y que obtienen el tipo de renta descrito en el punto anterior y es ahí cuándo se perfecciona el hecho imponible y salvo alguna exención prevista por la ley, se estaría en condiciones de calcular el monto imponible y nombrar a un sujeto obligado a ingresar el impuesto que si se dan algunas circunstancias puede ser distinto al sujeto alcanzado (responsable sustituto o responsable por deuda ajena).

El artículo 2 que se transcribe a continuación especifica:

³ Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo I pág 210 3ra edición. Hector B. Villegas

ARTÍCULO 2°.- A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

2.4. Determinación del Impuesto

Una vez que se perfecciona el hecho imponible y finalizado el período fiscal, el contribuyente que desarrolla la actividad agropecuaria debe proceder a la determinación del impuesto. Si es una persona jurídica, el resultado procederá de su contabilidad y a ese resultado contable tendremos que aplicar la ley de impuesto a las ganancias para determinar el impuesto. En el caso de las personas humanas, como se explicó anteriormente, la renta corresponderá a la tercera categoría y se incluirá en la

liquidación general de la persona humana incorporando el resultado bruto de la explotación al resultado bruto de cada una de las categorías que correspondan liquidar al contribuyente en cuestión.

2.5. Algunos temas específicos en el impuesto a las ganancias en la actividad agropecuaria

2.5.1. Valuación de hacienda en establecimientos de cría

Para la determinación del resultado del ejercicio, cualquier sujeto tiene que realizar una correcta valuación de las existencias finales. Como bien sabemos, el resultado se determina por diferencia de patrimonio y se explica en el estado de resultados. En este sentido, la ley de impuesto a las ganancias en los artículos 56 al 60 los destina para indicar cuál es la forma de valorar al cierre los activos finales y así poder determinar el resultado impositivo alcanzado por el impuesto.

Dijimos que dentro de la actividad agropecuaria la ganadería era una de las principales actividades en nuestra zona y es importante resaltar que como bien nombramos anteriormente, se puede desarrollar en establecimientos de cría, invernada o mixtos.

En este punto del trabajo, nuestra intención es detenernos y analizar en profundidad las ventajas fiscales que hay en la ley para los establecimientos de cría.

Para fomentar la actividad, la ley permite valorar la existencia final con un determinado método que beneficia al productor y hace que no pague impuesto por la mera tenencia de animales destinadas a la reproducción y adicionalmente a esto, permite valorar el plantel a costo estimativo por revaluación anual, que es un método que desarrollaremos a continuación, pero que el efecto que genera su aplicación es la subvaluación del plantel en comparación con los precios de mercado. En cambio, en los establecimientos de invernada o en la explotación agrícola, los bienes de cambio se valúan todos a vnr incrementando comparativamente el valor del activo y determinando mayores resultados impositivos.

Un primer concepto a resaltar, es que el art. 58 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que toda la hacienda tiene que ser considerada como bien de cambio, salvo los machos reproductores o las hembras de pedigrí o puros por cruce adquiridos, que

son considerados activos fijos o bienes de uso. Profundizaremos tratamiento más adelante.

El artículo 56 determina el métodos para valuar las existencias de bienes de cambio y particularmente en el inc d.1) establece que los establecimientos de cría tienen que aplicar el costo estimativo por revaluación anual, método que la ley no define, pero detalla su aplicación en el artículo siguiente que transcribimos a continuación.

ARTÍCULO 57.- A efectos de la aplicación del sistema de costo estimativo por revaluación anual, se procederá de la siguiente forma:

a) Hacienda bovina, ovina y porcina, con excepción de las indicadas en el apartado c): se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría más vendida durante los últimos TRES (3) meses del ejercicio, el que será igual al SESENTA POR CIENTO (60 %) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.

Si en el aludido término no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o éstas no fueran representativas, el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el SESENTA POR CIENTO (60 %) del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

De no resultar aplicables las previsiones de los párrafos precedentes, se tomará como valor base el SESENTA POR CIENTO (60 %) del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

En todos los casos el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la Ley N° 23.079.

b) Otras haciendas, con excepción de las consideradas en el apartado c): el valor para practicar el avalúo —por cabeza y sin distinción de categorías— será igual en cada especie al SESENTA POR CIENTO (60 %) del precio promedio ponderado que en los

TRES (3) últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

c) Vientres, entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad: se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

d) El sistema de avalúo aplicado para los vientres, podrá ser empleado por los ganaderos criadores para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera definida por las Resoluciones Nros. J-478/62 y J-315/68, ambas de la ex-JUNTA NACIONAL DE CARNES.

Las existencias finales del ejercicio de iniciación de la actividad se valuarán de acuerdo al procedimiento que establezca la reglamentación en función de las compras del mismo.

Como podemos observar, el método consiste en determinar un valor base que es el que se va a utilizar para valorar toda la hacienda excepto vientres y reproductores machos. Obtenido ese valor se aplican los índices de relación para valorar cada categoría específica.

Cómo indica el inciso a) el valor base surge de la categoría más vendida en los últimos tres meses. El legislador busca tomar un valor de referencia que se aplique a ese establecimiento en particular, y en el 2do párrafo indica que esas ventas deberán ser representativas. Para cuantificar que entiende el legislador por representativo, tenemos que ir al art. 142 del decreto reglamentario de la ley, en donde se establece que esa venta de los últimos 3 meses tiene superar el 10% de las ventas de todo el ejercicio de esa categoría más vendida que se considere para la base. Una aclaración para este cálculo que es importante hacer, es que esa prueba se hace en cantidad de cabezas y no en pesos, ya que el decreto nos pide más del 10% de la categoría más vendida. En cambio, para el cálculo del valor base la ley nos habla ya de "valor" o "de valor base" y

ahí si utilizamos montos de ventas. Otra salvedad para hacer de este 2do párrafo, es que nos da la solución, para aquellos casos de que no superemos la representatividad o bien, que directamente no haya ventas. En dichos casos, tenemos que ir a las compras de los últimos 3 meses y ahí seleccionar la categoría más comprada que entendemos que también deberá ser representativa en cuanto a la cantidad de cabezas. Y por último, en caso de que no haya compras tenemos que ir a la categoría más vendida del mercado en donde habitualmente opera el productor en cuestión.

Una vez obtenida la categoría que va a representar la valuación de la hacienda (salvo vientres) se calcula el promedio ponderado de esas ventas/compras/ventas del mercado habitual de los últimos 3 meses y se le aplica el 60% a ese precio promedio ponderado y como resultado tenemos el valor base.

Como dijimos más arriba, ese valor calculado servirá solo como base. Luego para valuar cada una de las categorías hay que aplicar los índices de relación indicados en el anexo de la ley 23.079.

El inc b) nos indica que en los casos de establecimientos que no sean bovinos, ovinos o porcinos el valor base se calcula por cabeza sin distinción de categorías, aplicándole el 60% del promedio ponderado con el mismo orden que el inc a. primero ventas, luego compras y ante la imposibilidad de las dos anteriores ventas en el mercado habitual.

El inc c), y como parte del método, aparta a todas las cabezas que son consideradas vientres. Y acá, tenemos la puerta para diferir impuesto a las ganancias. Establece que lo que es considerado vientre se valúa a la valuación inicial que tuviera cada categoría.

Y por último el inc d) nos marca que para los productores que se encuentren fuera de la zona central ganadera, pueden aplicar el criterio utilizado para vientres a toda la hacienda de propia producción.

La zona central ganadera la determino la junta nacional de carnes en las resoluciones J-478/1962 del 8/8/1962 y J-315/1968 del 19/6/1968 y quedo ubicada dentro de las siguientes áreas:

Provincia de Buenos Aires: todos los partidos situados en la misma, excepto Villarino y Patagones.

Provincia de Córdoba: únicamente los predios ubicados en los departamentos de San Justo, Tercero Arriba, General San Martín, Marcos Juárez, Juárez Celman, Río Cuarto, Presidente Roque Sáenz Peña y General Roca.

Provincia de Entre Ríos: únicamente los departamentos Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario Tala, Gualeguaychú, Concepción del Uruguay y Nogoyá.

Provincia de La Pampa: departamentos de Chapaleufú, Maracó, Quemú-Quemú, Capital, Catrilo, Atreucó, Conhelo, Guatraché, Runcal, Realicó y Trenel.

Provincia de San Luis: únicamente los departamentos San Martín, Chacabuco y General Pedernera.

Provincia de Santa Fe: todos los partidos situados en la misma, excepto 9 de Julio, Vera, General Obligado, San Javier y Garay.

Como bien se mencionó en el inicio, los reproductores machos tienen un tratamiento específico.

El artículo 137 del decreto reglamentario adiciona a todo el planteo desarrollado anteriormente el método o la forma de valorar la hacienda reproductora. Se transcribe a continuación para posterior análisis.

Artículo 137 EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS. Hacienda reproductora.
Tratamiento:

ARTÍCULO 137.- Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 58 de la ley, la hacienda reproductora macho de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción, será objeto del siguiente tratamiento:

a) animales adquiridos: los contribuyentes podrán optar entre practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros), o asignarles en los inventarios el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción. En este último caso, la diferencia entre el

precio de adquisición y el costo estimativo, será amortizado en función de los años de vida útil que restan al reproductor, salvo que la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS autorice que la diferencia incida íntegramente en el año de la compra;

b) animales de propia producción: se aplicará un precio que representará el costo probable del semoviente y cuyo importe se actualizará anualmente en la forma dispuesta por el inciso c) del artículo 57 de la ley, para el caso de vientres.

Igual tratamiento se dispensará a la hacienda reproductora hembra de pedigrí y pura por cruza.

La citada Administración Federal podrá disponer la adopción de sistemas distintos a los establecidos en el presente artículo, cuando las características del caso lo justifiquen.

El inciso a) nos marca que la adquisición de machos se debe dar de alta como bien de uso y amortizar. El valor a amortizar el productor puede optar entre el valor de adquisición y el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción.

El inc b) establece que los machos de propia producción se valúen a costo probable del semoviente y luego establece una forma de actualización suspendida en la actualidad. Este costo probable en la práctica es muy difícil de calcular y de fundamentar, con lo cuál encontramos que muchos profesionales le asignan el costo estimativo por revaluación anual detallado al inicio del análisis.

Por último, es importante destacar, que el decreto reglamentario aclara una situación particular de un establecimiento de cría que se da en el inicio de actividades. El art 140 del DR nos marca una adaptación del costo estimativo por revaluación anual debido a que como estamos hablando de un establecimiento de cría, que tiene como fundamento servir a las vacas con los toros, premiarlas, el nacimiento, el engorde y luego la venta, proceso que dura más de un año.

En este caso, se tomará como valor base, el valor de la categoría más adquirida en los último 3 meses, el que será igual al 60% del promedio ponderado de dichas compras.

Si no las hubo en los últimos 3 meses se toma la última adquisición. Las restantes categorías se valúan aplicando el índice de relación contenidos en las planillas anexas a la ley 23.079.

Es importante destacar que contablemente la hacienda se valúa a valores corrientes, más concretamente a VNR. Esto implica que se reconoce la ganancia por valuar a VNR y esto incrementa la utilidad contable y explica en parte, la gran diferencia que se pueden analizar en los resultados contables e impositivos de empresas que tienen establecimientos de cría.

Concluyendo este tema, queremos destacar nuevamente las dos ventajas impositivas de los establecimientos de cría. La posibilidad de valuar al costo de la primera compra del establecimiento a las cabezas denominadas "Vientres" y de valuar el resto de la hacienda, excepto los machos reproductores y las vacas pedegree, al costo estimativo por revaluación anual.

Veamos un ejemplo de esto:

Supongamos un establecimiento con esta evolución de la hacienda.

Resumen de movimiento de Hacienda 2020

	Vacas	Vaquillonas	Terneros	Novillos	Toros	Totales
Existencia Inicial	201	206	200	0	50	657
Compras	29					29
Ventas	-57	-52		-17		-126
<u>Cbio. Categoría</u>	147	-147	-142			-142
		142	-48	48		142
Muertes			-10	-1		-11
Nacimientos			230			230
Existencia Final	320	149	230	30	50	779

Total de cabezas al 31/12/2020	779
-----------------------------------	-----

Como podemos observar, se compraron 29 madres durante el 2020 a un costo promedio de 50.000,00 cada una, se hizo una inversión total en madres de \$1.450.000,00. Esta claro que para poder hacer la inversión se necesita la disponibilidad de fondos o una financiación de la misma, pero en este ejemplo que estamos desarrollando el establecimiento puede valorar esas madres a \$55 (el costo de la primera compra realizada en los inicios de la actividad), lo que nos da una valuación total de \$1.595,00. Esto nos lleva a generar una pérdida total en el ejercicio que asciende a \$1.448.405,00 y esto nos genera un impacto directo en la liquidación de impuesto a las ganancias, es decir un ahorro fiscal de \$434.521,50 (suponiendo que es una persona jurídica que paga la alícuota del 30%)

En el mismo caso y ejemplificando la segunda ventaja impositiva, podemos observar que la categoría mas vendida en este caso fueron las vacas.

Agregando como dato que dichas ventas se produjeron en el último trimestre y se seleccionaron las vacas mas viejas y de menos valor de mercado, estrategia utilizada habitualmente en este tipo de establecimientos, todo el plantel destinado a la venta, es decir los bienes de cambio, se van a valorar al costo estimativo por revaluación anual, que como se indico previamente, consiste en calcular el valor base en base a la categoría mas vendida en el último trimestre. Veamos el impacto.

En nuestro ejemplo, vamos a valorar de esa forma a los terneros y a los novillos. Dijimos que las vacas y las vaquillonas son vientres y los toros están en el cuadro de bienes de uso los adquiridos, y los de producción propia se valúan al costo probable de inversión.

La venta de esas 57 vacas se hizo a un valor promedio de 45.000,00. El 60% de ese valor es \$27.000,00 que es el valor base que vamos a utilizar y que como corresponde a las vacas, el índice a aplicar es el 90%. Para valorar los terneros tenemos que multiplicar ese valor base por el índice del ternero, 50% y dividirlo por el índice de la vaca 90% obteniendo un valor por ternero de \$15.000,00. Dicho valor multiplicado por 230 cabezas tenemos un valor de \$3.450.000,00. El precio de mercado de un ternero

asciende a \$40.000,00 por 230 cabezas estamos hablando de un activo de alta liquidez de \$9.200.000,00 - \$1.000.000,00 aproximado de gastos de venta tenemos en terneros a VNR \$8.200.000,00. Comparados con los \$3.450.000,00 calculados a costo estimativo por revaluación anual, estamos difiriendo una utilidad de \$4.750.000,00 a pagar cuándo se efectúe la venta.

En el caso de los novillos, el índice a utilizar es 75%, lo que nos da un valor de 22.500,00 por cabeza. Si multiplicamos ese valor por las 30 cabezas, nos da una valuación de \$675.000,00. Cada novillo en el mercado tiene un valor aproximado de 50.000,00 por 30 novillos que hay en el establecimiento estamos en un valor total de 1.500.000,00 – 150.000,00 aproximados de gastos de venta llegamos a un VNR de \$1.350.000,00 comparados con los 675.000,00 calculados impositivamente tenemos un diferimiento de impuesto que asciende a \$675.000,00.

Con estos datos, la valuación total impositiva de la hacienda asciende a \$4.150.795,00. En cambio, contablemente al valuar todo a valor de mercado (VNR) llegamos a una valuación total aproximada de \$46.740.000,00. La diferencia de \$42.589.205,00 va a estar expresada en el patrimonio neto de la empresa diferenciando la que se viene arrastrando de ejercicios anteriores que quedará expuesta en resultado no asignado y las generadas en el ejercicio que estarán en la diferencia entre el resultado impositivo y el contable.

2.5.2. Valuación de Hacienda en un establecimiento de Invernada

En un establecimiento de invernada el productor adquiere, engorda, y termina la hacienda para luego venderla al peso que requiera el mercado, en la mayoría de los casos como novillos o novillitos. El dictamen 19/81 (DATJ) ⁴ expuso que “el invernador actúa en sentido comercial, pues adquiere del productor su mercadería para atender sólo a su engorde y posterior venta para consumo”.

En los establecimientos de invernada se necesita contar con los alimentos adecuados para llegar al peso deseado en el tiempo y la calidad proyectada. El engorde de la

⁴ Dictamen (DICT) 19/81. Boletín DGI 28/07/1981

hacienda depende de la raza, categoría y del manejo que el productor aplica en cada establecimiento.

En el art. 56 inc d) punto 2 de LIG establece que los establecimientos de invernada se deben valorar al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre de ejercicio en el mercado donde acostumbra a operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda. Luego el decreto reglamentario en el artículo 138 expresa que se considera precio de plaza para el contribuyente al precio neto, excluidos gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre de ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en donde acostumbra a realizar sus operaciones.

2.5.3. Valuación de hacienda en un establecimiento mixto

El último tipo de establecimiento posible en la hacienda es el establecimiento mixto en donde el productor tiene parte del rodeo para cría pero a su vez, compra cabezas para su engorde y posterior venta. Es decir, hace cría e invernada a la vez. El artículo 139 del decreto prevee esta situación e indica que el productor debe tener individualizados ambos rodeos y valorar cada uno como indican la LIG y el decreto reglamentario.

3. INCIDENCIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1. Antecedentes en el sector

En la República Argentina el impuesto al valor agregado rige a partir del 1° de enero de 1975 con la promulgación de la ley 20.361. En sus inicios alcanzó a las ventas de cosas muebles y el objeto se limitaba eso con algunas excepciones, pero existían muchas exenciones. El 06/10/1980 se promulgó una ley que modificó a la primera, ley 22.294 que permitió al productor agropecuario computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4% del monto de las compras realizadas, con la finalidad de recuperar el IVA que el productor afrontaba con la adquisición de sus insumos. Dicha situación fue modificada por la ley 22.817, vigente entre 26/05/1983 y el 31/12/1989), que en lugar del 4% presunto, que admitió el cómputo del crédito fiscal abonado por sus compras contra el pago de impuesto a las ganancias y sobre los capitales que regía en aquel entonces. Cambios más profundos operaron a partir de la sanción de la ley 23.765, ya que la

misma eliminó la exención para el sector agropecuario, aunque por un corto lapso (01/02/1990 al 31/10/1990), se les permitió no inscribirse, debiendo actuar como agentes de retención del gravamen los adquirentes de los productores. Finalmente, con posterioridad al 31/10/1990 pasaron a ser sujetos del impuesto. A partir del 1 de Diciembre de 1990, comenzó a regir en nuestro país la generalización de los servicios que fue instrumentada por la ley 23.871 incorporando el apartado 20 al artículo 3 inc e) de la ley por el que se alcanzó a las "restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso con presidencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origine". Esta ampliación del IVA, tuvo el impacto en el sector por quedar a partir de entonces también gravados los vinculados con la actividad agropecuaria. Ya más reciente, los últimos cambios que sufrió la actividad en el impuesto son la reducción de la tasa del gravamen para las ventas de determinados productos agropecuarios, ciertos servicios vinculados con la obtención de los mismos y la opción del pago anual del impuesto para los que desarrollan exclusivamente esta actividad.

3.2. Introducción

El IVA argentino está regulado por la ley 20.631 sancionada en 1973 y con comienzo de vigencia el 01/01/1975, aunque sufrió muchas modificaciones a la actualidad. Estamos en presencia de un impuesto indirecto, ya que es un impuesto que grava a los consumos, que son manifestaciones mediatas de exteriorización de riqueza. Es un impuesto real, ya que no tiene en cuenta condiciones personales del destinatario de la imposición. Es ordinario, puesto que está establecido en forma permanente. Es legislado por el poder legislativo de la nación y recaudado por el poder ejecutivo de la Nación a través de la AFIP, que coparticipa su producto a las provincias según el sistema vigente en la Argentina enmarcado en la ley 23548, ley de coparticipación.

3.3. Sujetos del Impuesto

Los sujetos pasivos del impuesto están tipificados en el artículo 4 que se transcribe a continuación. En otras palabras son sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que tienen capacidad jurídica tributaria según el art. 15 de la ley 11.683 y que se encuadren en el artículo que se transcribe a continuación.

ARTICULO 4° — Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

e) Presten servicios gravados.

f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1°. (Inciso incorporado por inc. c), art. 1°, Título I de la Ley N° 25.063 B.O. 30/12/1998. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial (31/12/1998). Surtirá efecto para el presente caso desde el 01/01/1999.)

h) Sean locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos. (Inciso incorporado por art. 8° pto. 1 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los hechos imposables que se perfeccionen a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial).

i) sean prestatarios en los casos previstos en el inciso e) del artículo 1°. (Inciso incorporado por art. 89 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente

al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 97 de la Ley de referencia)

Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El PODER EJECUTIVO reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil, en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponible que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos. Ello sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 16 e inciso b) del artículo 18 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

3.4. Objeto del impuesto

El objeto del impuesto está tipificado en el artículo 1 de la ley de IVA que transcribimos a continuación:

ARTICULO 1° — Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de ese artículo.

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43.

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior.

Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

No obstante, de tratarse de servicios digitales comprendidos en el inciso d), se presume —salvo prueba en contrario— que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

- 1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.*
- 2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.*

Respecto del inciso e), se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

- 1. La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior; o*
- 2. La dirección de facturación del cliente; o,*
- 3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.*

Como expresa Fenochietto⁵ ni en el IVA ni en su reglamento, se define claramente que es la actividad agropecuaria ni de productor primario, pese a disponer de un amplio articulado específico del sector. Estas definiciones ayudarían a mejorar el encuadre y despejar ciertos aspectos que no quedan del todo claro, y que nos vemos obligados a basarnos sólo en dictámenes de AFIP (ejemplo los contratos agropecuarios).

A su vez en el tratado agropecuario de Errepar, se afirma que...“es aceptable pensar que por las características particulares que genera la actividad sería razonable que

⁵ FENOCHIETO, RICARDO, “Impuesto al valor agregado. Análisis económico, técnico y jurídico”, pág 823, Ed. La Ley 2001.

estuviera tratada en un capítulo especial de la ley, aunque le son aplicables las normas generales del tributo⁶

Está claro que la actividad queda dentro del objeto por el inc a) del art. 1 lo que respecta al comercio de granos y por el inc b) todos los servicios relacionados con la actividad.

El artículo 2 de la ley desarrolla que se entiende por venta, transcribimos a continuación:

ARTICULO 2º — A los fines de esta ley se considera venta:

a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones. En estos supuestos, los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o las entidades continuadoras.

Igual tratamiento que el dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los casos de transferencias en favor de descendientes (hijos, nietos, etc. y/o cónyuges) cuando tanto el o los cedentes como el o los cesionarios sean sujetos responsables inscriptos en el impuesto.

⁶ TRATADO AGROPECUARIO.ERREPAR, CAP IV PÁG 255. Autores Josefina Brevera, Alfredo Brunotti, Teresa Stafforte, Ana Delrio, Lidia Giovannoni, Nestor Lazzaratti y Analía Selva

Tratándose de transferencias reguladas, a través de medidores, las cuotas fijas exigibles con independencia de las efectivas entregas tendrán el tratamiento previsto para las ventas.

La venta por incorporación de bienes de propia producción, a que se refiere el primer párrafo de este inciso en su parte final, se considerará configurada siempre que se incorporen a las prestaciones o locaciones, exentas o no gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación mediante un proceso de elaboración, locación y éstas se lleven a cabo en forma simultánea.

b) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

c) Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

Por el inciso a) se considera venta de cosa mueble aquella por la que se transfiere en forma definitiva el dominio, en tanto la misma sea realizada a título oneroso.

En la actividad agropecuaria es muy común la operación de canje, con un tratamiento especial en cuanto al nacimiento del hecho imponible. Esta es la forma por excelencia de financiar la campaña productiva que tienen origen en la falta de crédito bancario, denominador común en todas las actividades en nuestro país. Estas operaciones son transacciones de intercambio en especie, mediante las cuales, los productores agropecuarios adquieren bienes y servicios con un esquema de financiación a corto plazo, comprometiéndose a entregar productos primarios a cosechar obtenidos mediante dichos bienes y servicios.

Con respecto al inciso b) es importante destacar que la desafectación de cosa mueble de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular es también considerado venta y queda dentro del objeto del impuesto. Esta situación se denomina autoconsumo y es habitual en explotaciones agropecuarias pequeñas.

3.5. Hecho imponible

Como bien se dijo anteriormente, el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante que de acaecer se origina la obligación tributaria en el sujeto pasivo que la ley enuncia. En la ley de IVA esta especificado en el artículo 1 transcrito anteriormente y como se puede observar la actividad agropecuaria queda encuadrada en el inc a). Además, en el artículo 5 que transcribimos a continuación se detalla el nacimiento del mismo.

ARTICULO 5º — El hecho imponible se perfecciona:

a) en el caso de ventas —inclusive de bienes registrables—, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, excepto en los siguientes supuestos:

1) que se trate de la provisión de agua —salvo lo previsto en el punto siguiente—, de energía eléctrica o de gas reguladas por medidor, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

2) que se trate de la provisión de agua regulada por medidor a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio.

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

Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imposables correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca

dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

En el supuesto de bienes de propia producción incorporados a través de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, la entrega del bien se considerará configurada en el momento de su incorporación.

En el caso del IVA en la actividad agropecuaria, se perfecciona el hecho imponible cuando un productor (sujeto pasivo) transfiere en forma definitiva el dominio de su producción (objeto camión de soja) a un tercero, y queda obligado a pagar el impuesto que se determinara aplicando la alícuota que la ley determina para este tipo de actividades, sobre la base imponible que el legislador selecciono en la respectiva norma. (diferencia entre los débitos fiscales generados por las ventas y créditos fiscales computables generados por las compras).

3.6. Las alícuotas de IVA en el agro

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

El artículo 28 de la ley de IVA, incisos a) y b), establece que se encuentran gravadas a alícuotas reducidas los siguientes bienes y servicios:

a) Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1.- Animales vivos de las especies aviar y cutícula y de ganados bovinos, ovinos, porcinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen. (Punto sustituido por art. 96 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 97 de la Ley de referencia)

2.- Carnes y despojos comestibles de los animales mencionados en el punto anterior, frescos, refrigerados o congelados que no hayan sido sometidos a procesos que

impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto. (Punto sustituido por art. 1° de la Ley N° 25.951 B.O. 29/11/2004. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial).

3. Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.

4. Miel de abejas a granel. (Punto incorporado por art. 1° de la Ley N° 25.525 B.O. 09/01/2002.)

5. Granos —cereales y oleaginosos, excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—. (Punto incorporado por art. 1° inc. b) de la Ley N° 25.717 B.O. 10/01/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

6. Harina de trigo, comprendida en la Partida 11.01 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM). (Punto incorporado por art. 2° de la Ley N° 26.151 B.O. 25/10/2006. Vigencia: a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Nación.)

7. - Pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización, comprendidos en los artículos 726, 727, 755, 757 y 760 del Código Alimentario Argentino. (Punto incorporado por art. 3° de la Ley N° 26.151 B.O. 25/10/2006. Vigencia: a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Nación.)

8. Residuos sólidos resultantes de la extracción industrial de aceite de soja, definidos en la Norma XIX de la Resolución 1075 del 12 de diciembre de 1994 de la ex Secretaria de Agricultura, Ganadería y Pesca, sus modificatorias y complementarias, como así también cualquier otro residuo o producto sólido resultante del procesamiento industrial del grano de soja, en ambos casos, cualquiera fuere su forma comercial (expellers, pellets, tortas, harinas, granulado, etc.). (Punto incorporado por art. 95 de la Ley N° 27.467 B.O. 4/12/2018, con efectos para los hechos imponderables que se perfeccionen a partir del 1° de enero de 2019, inclusive)

9. Granos de soja desnaturalizados, desactivados, tostados, quebrados, cualquier producto originado del cernido y limpieza obtenido de los granos de soja, cáscara o cascarilla de soja, cualquier tipo de mezcla de los productos citados precedentemente, cualquiera fuere su forma comercial. (Punto incorporado por art. 95 de la Ley N° 27.467 B.O. 4/12/2018, con efectos para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1° de enero de 2019, inclusive)

"...) Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de cuero bovino fresco o salado, seco, encalado, piquelado o conservado de otro modo pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, incluso depilado o dividido, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, 4101.10.00, 4101.21.10, 4101.21.20, 4101.21.30, 4101.22.10, 4101.22.20, 4101.22.30, 4101.29.10, 4101.29.20, 4101.29.30, 4101.30.10, 4101.30.20 y 4101.30.30. (Inciso sin número a continuación del inciso a) incorporado por art. 1° inc. c) de la Ley N° 25.717 B.O. 10/01/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

b) Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

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

Se entiende que para que se pueda aplicar la alícuota reducida, la actividad debe estar enmarcada dentro de alguno de los incisos mencionadas precedentemente. Caso contrario, le alcanzara la alícuota general.

3.7. Determinación del impuesto

El IVA es un impuesto que se paga en todas las etapas de la producción, pero con la posibilidad de eliminar el efecto acumulativo o en cascada a través del cómputo del crédito fiscal (sería el IVA pagado en la etapa anterior). Es decir, el productor agropecuario paga por la diferencia entre el débito fiscal generado por la venta de su producción y el crédito computable por todas sus compras o contrataciones de servicios que tienen IVA, crédito fiscal computable. La resta del débito fiscal y el crédito fiscal computable da la base sobre la que se aplica la alícuota para determinar el impuesto.

3.8. Temas específicos en el IVA Agropecuario

3.8.1. Operaciones de Canje

3.8.1.1. Introducción

Como mencionamos cuándo analizamos el objeto del impuesto, las operaciones de canje son habituales en la actividad ya que tienen dos beneficios muy marcados. En primer lugar, permite financiación sencilla y económica al productor y en segundo lugar, permite postergar el nacimiento del hecho imponible que profundizaremos más adelante.

3.8.1.2. Aspectos jurídicos

La figura del canje no está definida jurídicamente, pero por sus características lo podemos asimilar a la permuta o al pago en especie. Ambos contratos están definidos en el código civil.

En las operaciones de canje propiamente dicho el productor adquiere bienes, locaciones o prestaciones de servicios que son adquiridas con el compromiso de entregar a cierta fecha, granos de la cosecha.

Hugo Arce⁷ caracteriza a este tipo de contratos como bilaterales, onerosos, atípicos, innominados, no formales, condicionales y aleatorios.

⁷ ARCE, Hugo "La tributación en el sector agropecuario" CEIA, Edic. 2000 T.IV, pág 291.

3.8.1.3. Nacimiento del hecho imponible

Expresamente el legislador, en el artículo 5, 4to y 5to párrafo de la ley de IVA que se transcribe a continuación, expresa cuándo se perfecciona el hecho imponible en este tipo de operaciones.

ARTICULO 5º — El hecho imponible se perfecciona:

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

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

La intención del legislador con estos dos párrafos es atender a las características específicas de la actividad agropecuaria, en las que el ciclo productivo suele ser diferente de los ciclos de las actividades comerciales e industriales. En general, el productor sólo dispone de fondos para cancelar sus compromisos con sus proveedores, una vez efectuada la cosecha.

Una particularidad que se presenta en este tipo de operaciones, que la resuelve el decreto reglamentario es que, si por alguna circunstancia el productor no puede cumplir con su obligación de entregar el producto primario, siempre que se demuestre dicha imposibilidad, puede cancelar la obligación con otra contraprestación. Es frecuente en esta actividad hechos fortuitos, sobre todo los relacionados con el clima. Si no se demuestra la imposibilidad y la adquisición de los productos o servicios se cancela con

efectivo, el nacimiento del hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega de la cosa o prestación de servicio el que corresponda.

Respecto a esto último es útil resaltar el fallo del TFN sala D, 11/06/02 titulado "Coragro SRL" en donde el tribunal entendió:

- a. El crédito fiscal correspondiente a la recepción de productos primarios en canje por agroquímicos entregados antes que tales productos, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 5, inciso a) tercer párrafo de la ley de IVA, el hecho imponible para ambas partes se perfecciona en el momento de la entrega del producto primario.
- b. Teniendo en cuenta que según expresa la recurrente, la entrega que había asumido el productor devino imposible, entra a jugar la norma del art. 17 del decreto reglamentario que admite la contraprestación a cargo del productor primario no se realice mediante la entrega de los bienes comprometidos, sólo en aquellos casos que se demuestre la imposibilidad de cumplimiento.
- c. Como tal demostración no existe resulta que al no cumplirse la condición exigida por el reglamento, el criterio aplicado en la ocasión por la inspección, no considerando las facturas respectivas, es correcto y en consecuencia, debe ser confirmado.

Los productos primarios que están incluidos en estas disposiciones son:

- ✓ Agricultura
- ✓ Ganadería
- ✓ Avicultura
- ✓ Piscicultura
- ✓ Apicultura
- ✓ Silvicultura
- ✓ Extracción de madera
- ✓ Caza
- ✓ Pesca
- ✓ Actividades extractivas de minerales, y petróleo crudo y gas.

3.8.1.4. Determinación de la base imponible

En el artículo 10 de la ley de IVA se define claramente que cuando se comercializan productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el precio neto computable por cada parte que intervenga se determinará considerando el valor plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, en el mercado en donde el productor realiza habitualmente sus operaciones.

3.8.2. IVA anual agropecuario

El artículo 27 de la ley de IVA dispone que el impuesto resultante por aplicación de los artículos 11 a 24 de la ley, se liquide y se abone por mes calendario, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial. Sin embargo, en el citado artículo, se establece que tal norma no será de aplicación para quienes desarrollen las actividades que determine el PEN, los que en cuyo caso liquidarán e ingresarán el gravamen resultante por período fiscal anual. Luego el PEN dictó el decreto 1684/93, por el que dispuso, para aquellos responsables que desarrollen **exclusivamente** la actividad agropecuaria, la opción de liquidar e ingresar el gravamen por ejercicio comercial si llevan anotaciones y practican balances comerciales, y por año calendario cuando no lo hagan.

Inicialmente el argumento que originó esta opción recaía en liberar carga administrativa al productor y evitarle tener que presentar y pagar todos los meses. Luego, también se tuvo en cuenta la naturaleza cíclica de la actividad. En la actualidad la ley 25.063 modifica a este decreto y ya obliga a presentar y determinar el impuesto en forma mensual y sólo queda en la opción la posibilidad de pagar anualmente.

Es importante hacer mención a la exclusividad en la actividad agropecuaria. Es muy común ver en el sector, que los productores agregan a su actividad principal, el alquiler de campos, maquinarias o bien, prestación de servicios relacionados con el Agro, en caso de que los productores sean personas físicas. Destacamos esta situación porque en dichos casos, los productores dejan de tener esta opción y quedan obligados a declarar y abonar el impuesto mensualmente.

4. ALGUNAS CONCLUSIONES

La actividad agropecuaria en nuestra zona es frecuente y generalizada. Nos encontramos con un gran número de pequeños productores que trabajan las hectáreas propias o arriendan asumiendo un riesgo del capital invertido en busca de utilidades. Además, estamos en un país que lidera la tecnología aplicada al sector invirtiendo permanentemente recursos para continuar con el aumento de la productividad.

Particularmente en la hacienda se ve no tanto en la preñez y en el destete en forma generalizada pero si en el engorde de la cría. No está de más destacar que la actividad está influida por las decisiones políticas coyunturales, pero sin duda la Argentina es y debe seguir siendo un gran productor de carnes y la política de estado debería ser producir más y aplicar la mayor tecnología disponible. La carne es un producto escaso en el mundo y los hábitos mundiales de consumo hacen que estemos ante un producto sumamente escaso que no se está aprovechando plenamente.

Además, la hacienda es consumidora de parte de la producción de la agricultura destinada al consumo interno, con lo cual retroalimenta la actividad Agrícola.

Con respecto a la agricultura, Argentina es un país agroexportador principalmente del sector oleaginoso y cerealero y sus derivados. La tecnología sobre todo la siembra directa permitió comenzar con el doble cultivo que trajo aparejado cambios y mejoras en el sistema de comercialización.

Con lo dicho anteriormente podemos sacar una primera conclusión y es que a nivel negocio y producción estamos ante una actividad top en Argentina, sobretodo para los productores que son propietarios de las tierras y que no tienen que salir a alquilar.

Por otro lado, la diversificación del riesgo empresario destinando parte del área productiva a realizar establecimientos de cría ganadera aprovechando el régimen promocional que aún está vigente en la ley de impuesto a las ganancias y parte a la siembra nos permite llegar a una segunda conclusión desde el punto de vista impositivo. La posibilidad de valorar la hacienda denominada VIENTRES al costo de la primera compra y el resto del ganado (salvo los machos reproductores o las hembras de pedigrí o puros por cruza adquiridos) al costo estimativo por revaluación anual,

método que desarrollamos en su oportunidad, nos permite diferir el impuesto a las ganancias al momento de la venta de la hacienda y nos permite no pagar impuesto por la mera tenencia, resulta de mucha utilidad y conveniencia cuando lo combinamos con un ejercicio de grandes utilidades en la agricultura.

Si el productor analiza esta posibilidad, en los años de grandes rindes productivos con la actividad agrícola, puede comprar vientres generando una pérdida por la diferencia entre el monto invertido y la valuación de las mismas a costo de la 1era compra del establecimiento. De esta manera, se capitaliza en hacienda a costa de un ahorro impositivo. En cambio, en los años de malos rindes puede apostar a la tasa de preñez y nacimientos junto con el valor de las cabezas.

Con esto logramos una diversificación de riesgos que están asociados al negocio y la posibilidad de capitalizarme en hacienda invirtiendo parte del impuesto a las ganancias que correspondería si sólo hago agricultura o invernada.

Un beneficio adicional que gozan los productores que no se encuentran en la zona central ganadera es el hecho de tener la posibilidad de valorar todas las cabezas a costo inicial. En estos sectores el beneficio es mayor y la postergación del impuesto es sobre el 100% de las cabezas.

Con este marco, encontramos diversificación del riesgo inherente al negocio y posibilidad de tomar decisiones orientadas a planificación fiscal que nos permitirán optimizar y encontrar la tasa de impuesto a las ganancias más eficiente.

Con respecto al IVA, nos encontramos con una actividad gravada a una tasa del impuesto que reconoce dos niveles, la alícuota general y la alícuota diferencial reducida. Con posibilidad de, a través de la operación de canje desarrollada en el cuerpo del trabajo, diferir gran parte del iva de la producción de granos.

Además, los productores cuentan con el beneficio del IVA anual agropecuario que permite presupuestar este impuesto, liquidarlo mensualmente pero pagarlo en forma anual. Dicha posibilidad, permite no desfinanciar al productor y poder compensar períodos con saldos a pagar con otros que obtengamos saldos a favor.

Finalmente, podemos concluir el trabajo, señalando que estamos en una zona con posibilidad de hacer grandes negocios con la actividad agropecuaria aprovechando la promoción impositiva que tienen los establecimientos de cría en el impuesto a las ganancias, combinándola con la muy rentable actividad agrícola, que si le adicionamos las posibilidades financieras que nos da el tratamiento específico del iva en el sector y algunas políticas macro que potencien la actividad primaria, estamos en presencia de el gran motor de la Economía Argentina.

Como aspecto negativo de la actividad podemos destacar una alta presión tributaria en el sector y un alto grado de fiscalización obligando el fisco a los productores a cumplir con complejos regímenes de información que hacen muy compleja y costosa la carga administrativa que recae sobre los mismos.

Bibliografía

Balán, O. (2005). *La Actividad agropecuaria: Aspectos Impositivos, comerciales y laborales. Editorial la Ley.*

Brunotti, A. J. (2015). *VALUACIÓN IMPOSITIVA DE LA HACIENDA.* ROSARIO: ERREPAR.

CAMPASTRO, M. C. (2014). *VALUACIÓN DE HACIENDA ESTABLECIMIENTOS DE CRIA.* BUENOS AIRES: ERREPAR.

CHIARADÍA, C. (2010). *TRATADO AGROPECUARIO.*

HUGO, A. (2000). *LA TRIBUTACIÓN EN EL SECTOR AGROPECUARIO.*

Villegas, H. B. (1979). *CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.* BUENO AIRES: DEPALMA.

Ley (HUGO, 2000)es Nacionales:

LEY 27.430. Reforma Tributaria

LEY 23.349. Ley de Impuesto al Valor Agregado

LEY 27.430. Ley Impuesto a las Ganancias

Decreto 862/2019