

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SECTOR AGROPECUARIO

UNIVERSIDAD: FASTA

CARRERA: CONTADOR PÚBLICO

Dto.METODOLOGÍA: LIC. CIPRIANO LAURA

TUTOR: C.P.N SCHROEDER GUSTAVO

INTEGRANTE: CÓRDOBA M. FLORENCIA



CÓRDOBA
MARÍA FLORENCIA



AGRADECIMIENTOS

■ **Al Contador Gustavo Schroeder por haber aceptado la tutoría y ayudarme y aconsejarme a lo largo de todo este trabajo.**

■ **Al Departamento de Metodología, muy especialmente a Laura Cipriano por guiarme y asesorarme en este trabajo de Seminario de Graduación.**

■ **A mi mamá, mi hermano, mis abuelos, mis amigos y mi novio por acompañarme a lo largo de esta carrera.**

■ **Y fundamentalmente a mi papá, que fue el que hizo posible que yo pudiera estudiar esta carrera.**

ASPECTOS METODOLÓGICOS





ABSTRAC

Este trabajo tratara sobre la incidencia del IVA en el sector agropecuario y las consecuencias fiscales que provoca la implementación de alícuotas diferenciales en él mismo, dado que dicho sector está fuertemente afectado por la carga tributaria. Estudio de caso.

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

En nuestro país la imposición del sector primario ha sufrido diversos y sucesivos cambios. Durante un largo período este sector estuvo exento del IVA.

Actualmente en la actividad agropecuaria están conviviendo dos alícuotas diferenciales, la general (21%) y la reducida (10.5%). Este diferencial de tasas puede provocar que el IVA crédito fiscal finalice un período con mayor saldo que el IVA débito fiscal generándose saldos técnicos de IVA a favor de los productores frente al estado, los cuales podrán ser utilizados en períodos fiscales posteriores para compensar solo débitos futuros y no como pagos a cuenta de otros impuestos, produciéndose una acumulación de saldos a favor de los productores de difícil o nulo recupero.

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



Más allá de los actuales vaivenes que afectan la rentabilidad del sector agropecuario, debe reconocerse el destacadísimo lugar que éste ocupa en la economía nacional, razón por la cual, el tratamiento del IVA en la actividad agropecuaria requiere consideraciones especiales.



INDICE

Problema.....	1
Objetivos.....	1
Especificidad del problema.....	2
Hipótesis.....	3
Marco teórico.....	4
1. Actividad financiera del estado.....	4
2. Sistema tributario.....	5
a. Derecho tributario.....	5
b. Actividad tributaria como actividad jurídica.....	6
c. Definición de tributo.....	7
d. Características de los tributos.....	7
e. Clasificación de los tributos.....	8
f. Clasificación de los impuestos.....	10
3. Impuesto al valor agregado.....	13
a. Antecedentes Nacionales.....	13
b. Características generales del impuesto.....	14
c. Objeto.....	15
d. Sujetos del IVA.....	16
e. Hecho imponible.....	19
f. Base imponible.....	25
g. Débito fiscal.....	28
h. Crédito fiscal.....	30
i. Alícuotas aplicables.....	32
j. Período fiscal de liquidación.....	38
4. Actividad agropecuaria.....	39
a. Alcance del concepto.....	43
5. Características de la empresa agropecuaria.....	43
a. Estacionalidad.....	45
b. Riesgo climático.....	46
c. Ciclos biológico.....	46
d. Naturalidad.....	46
e. Economía.....	47
f. Mercado.....	48
6. La actividad ganadera.....	49



7. Factores que intervienen en la ganadería.....	50
a. La tierra.....	50
b. La hacienda.....	50
c. El personal.....	51
d. Insumos y servicios.....	51
8. Los costos en la actividad agropecuaria.....	53
9. Clasificación de los costos.....	54
10. Sistema de Costeo.....	59
11. El IVA en el sector agropecuario.....	60
a. Aplicación de la tasa reducida.....	62
b. Objeto del impuesto.....	77
c. Período de liquidación.....	78
d. Evolución del tratamiento del Impuesto al valor agregado en las explotaciones agropecuarias.....	82
e. Hecho imponible.....	85
f. Exenciones.....	88
12. Opción de pago anual del IVA.....	89
a. Antecedentes.....	89
b. ¿Qué se entiende por explotaciones exclusivamente agropecuarias?.....	92
c. Ventajas y desventajas.....	93
13. Influencias del IVA.....	95
14. Principales elementos de la información contable.....	103
15. Los estados contables.....	105
16. Análisis de los estados contables.....	107
17. Métodos de análisis de los estados contables.....	109
18. Diseño metodológico. Estudio de caso.....	110
19. Conclusiones.....	143
20. Bibliografía.....	149
21. Anexo “Estados contables”.....	152



Título del Trabajo: Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

Área Temática: Área impositiva

Problema: ¿Cuál es la incidencia de la aplicación de las alícuotas diferenciales inferiores del Impuesto al Valor Agregado sobre determinadas actividades agropecuarias y cuales son las consecuencias impositivo-económicas que generan la acumulación de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado en un campo situado en el Partido de General Juan Madariaga, en el período 2008-2009?

Objetivos

? **Objetivo general:** analizar la incidencia de la aplicación de las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado sobre determinadas actividades agropecuarias y las consecuencias impositivo- económicas que genera la acumulación de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado. Estudio de caso

? **Objetivos específicos:**

- Analizar y comparar el impacto de la carga impositiva del Impuesto al Valor Agregado sobre la estructura financiera de una explotación ganadera. Estudio de caso.
- Identificar las principales características de la actividad y del sector agropecuario analizando: formas de producción,



- características particulares de dicha actividad, aspectos relacionados con la misma.
- Identificar las normativas referidas al sector agropecuario contenidas en el IVA.
- Evaluar las ventajas y las desventajas que las normativas vigentes aportan a dicho sector.
- Analizar las compras y ventas, mes a mes, de la empresa estudiada durante el transcurso de un ejercicio económico.
- Analizar las declaraciones juradas de Impuesto al Valor Agregado mensuales de la explotación ganadera durante el citado ejercicio.
- Realizar un análisis de los costos de producción.
- Analizar los estados contables de la empresa estudiada.

Especificidad del problema

El trabajo se realizará en una explotación ganadera del Partido de General Juan Madariaga, en el período 2008-2009.

La actividad agropecuaria sobre la cual se realizará el análisis, es la siguiente:

❖ Ganadería:

- Cría
- Invernada



Hipótesis: Las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado generan pérdida del flujo efectivo de la empresa como consecuencia de la acumulación de saldos.

MARCO TEÓRICO





Marco teórico

1. Actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado es el conjunto de operaciones del mismo, que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad.

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

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

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

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

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

¹ Villegas, Héctor Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Argentina, Editorial Astrea, 2003, Octava edición, p.14, 16.



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

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

Dentro de los recursos encontramos los recursos tributarios. Hoy en día, los distintos recursos tributarios conforman el rubro de ingresos más importantes de cualquier gran Estado moderno. Estos son el mayor rubro de ingresos de la mayoría de los tesoros públicos (desde el punto de vista cuantitativo) y son los recursos públicos que más se distinguen, por sobre todos los demás, ya que los tributos cumplen una función especial como medios aptos para dar cumplimiento a la política económica y a la política social de cualquier Estado.

El objeto del derecho tributario es obtener por parte del Estado los recursos tributarios para que pueda cumplir con los fines que le compete.¹

1. Sistema Tributario

a) Derecho tributario: el derecho tributario es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos.

Las pautas necesarias para convertir el tributo en el núcleo del derecho tributario son:

- Sólo hay tributo cuando es creado por la ley.

¹ Martín, José María, “**Derecho Tributario Argentino**”, Argentina, Ediciones Cima, 1980, p.10,14.



- Dicho instituto debe estar dotado de todos sus elementos – componentes:
 - ❖ Hecho imponible;
 - ❖ Identificación de los deudores;
 - ❖ Elementos cuantificantes (base imponible y alícuotas);
 - ❖ Exenciones;
 - ❖ Medios de extinción.

- Deben estar establecidas y reguladas las funciones a cumplir por la Administración para que el tributo sea recaudado e ingresado en la tesorería estatal.

b) Actividad tributaria como actividad jurídica: el desprende estatal al pretender ejercitar su facultad de imposición, crea relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares.

Estas relaciones jurídicas son plurales, ya que no sólo se refieren a la obligación de pago público, sino también a otra variada gama de facultades, deberes y obligaciones que exigen comportamientos diferentes, tanto en lo que hace al sujeto activo como a los supuestos deudores y otros terceros.

Desde el momento que entran en juego relaciones jurídicas, se hace indispensable la existencia de normas legales que las regulen.

De la actividad tributaria, en su integral desenvolvimiento se desprende que las facultades estatales y particulares no pueden tener existencia como facultades protegidas por el orden social vigente, sin normas jurídicas que las establezcan.¹

¹ Villegas, Héctor Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Argentina, Editorial Astrea, 2003, Octava edición, p. 207-208.



c) Definición de tributo: los tributos son:

*“Deducciones de parte de la riqueza de los particulares exigidos a su favor por el Estado (aspecto económico), mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario (aspecto jurídico) con la finalidad de promover el bienestar general (aspecto político)”.*⁴

d) Características de los tributos:⁵

- El primer rasgo distintivo de todo recurso tributario es de carácter económico y consiste en un *traspaso o una detracción de parte de la riqueza de los particulares a favor del Estado o del ente que éste designe*. Las prestaciones tributarias comúnmente son en dinero por ser una característica de nuestra economía moderna.
- En segundo lugar, esas deducciones se caracterizan, por no ser voluntarias, no se trata de liberaciones de los particulares a favor del Estado. Por el contrario, el traspaso de riquezas, se produce por una exigencia, una coerción ejercida por el Estado sobre los particulares. Consecuentemente, para los particulares esas deducciones de parte de sus riquezas significan en todos los casos, *prestaciones exigidas coactivamente* por el Estado en ejercicio de su poder tributario.
- Como tercera característica se puede decir, que las deducciones de parte de la riqueza de los particulares que exige el Estado sólo pueden operar por *mandatos legales*. Es decir, que para los particulares, esa prestación exigida por el Estado no es sino una *obligatio ex lege*, concretamente de derecho público, dado que tiene como fundamento el poder de imperio del Estado.

⁴ Martín, José María; **Derecho Tributario Argentino** Argentina, Ediciones Cima, 1980, p.-19.

⁵ Martín, José María; **Derecho Tributario Argentino** Argentina, Ediciones Cima, 1980, p.-18.



- Finalmente, los recursos tributarios tienen una cuarta característica, ellos son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder de imperio, con la única y excluyente finalidad de promover el *bienestar general*.

e) Clasificación de los tributos⁶

Los recursos tributarios han sido objeto de una triple clasificación: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta distinción responde a un análisis financiero practicado antes que el jurídico, siendo aceptada esta clasificación por la doctrina del derecho tributario.

- Impuesto: es el medio de financiación de servicios públicos indivisibles, de demanda presunta o coactiva, es decir, no voluntaria de los individuos, que satisfacen necesidades publicas, sean estas necesidades primarias o secundarias. Por ejemplo: la defensa nacional, el servicio diplomático, la actividad legislativa, etc., son funciones realizadas por el Estado en beneficio de toda la comunidad, resultando por ello imposible determinar que parte de los gastos ocasionados por tale servicios corresponde a cada uno de los individuos. En consecuencia, la atención de tales gastos públicos indivisibles o improrratableables se realiza pues por medio de impuestos. En virtud de ello, estos tributos por lo común no tienen una afectación especial, o sea, no son generalmente recaudados para cubrir los gastos originados en un servicio público determinado.

⁶ Martín, José María; **Derecho Tributario Argentino**, Argentina, Ediciones Cima, 1980, p.-36.



- Tasa: es el medio de financiación de servicios públicos divisibles, de demanda presunta o coactiva, que satisfacen necesidades públicas o colectivas. En este caso, a diferencia de los impuestos, el servicio público se materializa a través de una serie de prestaciones que, no obstante servir al interés público, benefician particularmente a aquellas personas que las solicitan o que deben requerirlas por exigencias de la ley. Por ejemplo: los servicios prestados por el Registro de la Propiedad Inmueble. Las tasas con que se cubren los gastos ocasionados por esos servicios públicos, deben exigirse a quienes efectiva o potencialmente los utilizan y estar afectadas al costo particular del servicio por el cual se cobran.

- Contribución Especial: es el medio de financiación de determinadas obras o de determinados servicios públicos, divisibles y de los cuales – no obstante ser de demanda presunta o coactiva y satisfacer necesidades públicas o colectivas – derivan ventajas de índole patrimonial para determinado número de particulares. Por ejemplo. La pavimentación de una arteria urbana. Esa obra pública evidentemente se realiza en interés general dado que todos los miembros de esa comunidad se beneficiarán con la misma. No obstante ello, los propietarios frentistas de esa calle, además del beneficio genérico, tienen una ventaja no sólo adicional, sino también muy especial puesto que se incrementan los valores de sus respectivas propiedades. Como consecuencia de esto, se considera apropiado que sean ellos quienes soporten el gasto de la pavimentación mediante el tributo denominado “Contribución Especial”.



f) Clasificación de los impuestos

A su vez dentro de los tributos se deben clasificar los impuestos. Las clasificaciones más tradicionales de impuestos son las siguientes:

- Impuestos directos e impuestos indirectos: hay tres criterios diferentes que fueron propuestos para establecer las diferencias existentes entre ambas clases de impuestos.

Criterio administrativo: considera como *impuestos directos* a aquéllos que se recaudan periódicamente conforme a padrones, a lista o a nominas de contribuyentes, y como *impuestos indirectos* a aquellos cuya recaudación no es periódica, ni en base a tales listas de contribuyentes. La distinción administrativa se basa, exclusivamente en la práctica recaudatoria.

Criterio de la posibilidad de traslación: atiende a la posibilidad de que se produzca o no el fenómeno económico de la traslación del impuesto. Según este criterio, los *impuestos directos* son aquéllos no susceptibles de traslación, es decir, que repercuten en el contribuyente designado por la ley (contribuyente de derecho). Por el contrario, *los impuestos indirectos*, son aquéllos eminentemente trasladables, es decir, que si bien son pagados por el contribuyente designado por la ley, éste deriva esa carga hasta que repercute o incide en otro (contribuyente de hecho).

Criterio de la exteriorización de la capacidad contributiva: se fundamenta en que los *impuestos directos* son aquéllos que tratan de alcanzar la capacidad contributiva directamente, es decir, en forma inmediata, procurando al mismo tiempo evitar la traslación de esos tributos. Por su parte, los *impuestos indirectos* son aquéllos gravámenes que tratan de alcanzar la capacidad contributiva, pero



en forma indirecta o mediata; o sea, conociéndose de antemano que habrán de ser trasladados.

- Impuestos personales y los impuestos reales: un impuesto es *personal o subjetivo*, cuando éste tiene especialmente en cuenta las condiciones personales de los contribuyentes de derecho. En otros términos, un impuesto es personal si atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por el contrario, un impuesto es considerado *real u objetivo* cuando no tiene en cuenta cuando no tiene en cuenta la situación personal del contribuyente de derecho, sino que simplemente grava una manifestación cualesquiera de la capacidad contributiva, sea ésta la riqueza, el consumo o las rentas, pero en todo caso sin considerar la situación personal del sujeto pasivo del impuesto, es decir, la situación del contribuyente de derecho.

- Impuestos fijos, impuestos proporcionales e impuestos progresivos: este tipo de clasificación sólo tiene en cuenta el tipo de alícuota que los mismos aplican. Se denomina impuestos *fijos* a aquéllos que gravan con un monto o con una cantidad uniforme a todos los contribuyentes. Tienen generalmente en cuenta una manifestación de riqueza determinada, y sobre ella se hace tributar una cantidad fija. Los impuestos *proporcionales* son aquellos que se aplican mediante una alícuota constante y proporcional al crecimiento de la riqueza imponible. Los *impuestos progresivos* son aquellos que tienen tal carácter por cuanto se aplican ya sea por *clases* (es cuando la progresión se divide y se clasifica de acuerdo a determinados montos imposables para cada categoría, aplicándose



a cada una de ellas una tasa proporcional y constante, pero creciente de clase en clase), por *escalas* (se establece dividiendo la riqueza de cada contribuyente en escalones, pagándose por cada uno de ellos una suma fija mas un porcentaje adicional por el excedente del monto imponible) o por *deducciones* (resulta de aplicar una tasa proporcional a los diferentes montos imponibles, previa deducción de un mínimo para todas las categorías que no es imponible).⁷

- Impuestos ordinarios e impuestos extraordinarios (permanentes y transitorios): esta clasificación tiene en cuenta no tanto las necesidades a solventar, sino el carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. Son impuestos *permanentes* aquellos cuya vigencia no tiene límite de tiempo, rigen mientras no se deroguen (Ej.: Impuesto al Valor Agregado). Son impuestos *transitorios* los que tienen un lapso determinado de duración, transcurrido el cual, supuestamente dejan de existir (Ej.: Impuesto a los Bienes Personales).

- Impuestos financieros y de ordenamiento: son impuestos *financieros* las prestaciones exigidas por el Estado, y su fin exclusivo o principal es el de cubrir los gastos públicos, sin retribución específica. Los impuestos *de ordenamiento* son las prestaciones de dinero a las que recurre el Estado para determinar una conducta, un hecho u omisión. Suelen tener por objeto fomentar algunas actividades estimulando a los contribuyentes para que las emprendan o, por el

⁷Martín, José María; "Derecho Tributario Argentino," Argentina, Ediciones Cima, 1980, p. 50-55



- contrario, su intención puede ser disuadirlos de llevar a cabo actividades que el Estado considera indeseables (omisión).¹

2. Impuesto al Valor Agregado

a) Antecedentes nacionales: la “alcabala” española se aplicó en América mediante la real cédula de 1591, y se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6 %. Así establecido, este impuesto era muy pesado, y fue suprimido por la Primera Junta en 1810.

El 1° de octubre de 1931 volvió con el nombre de “impuesto a las transacciones”, que también gravaba a las distintas ventas en toda su evolución comercial y que llegó a alcanzar las locaciones de servicios y de obras.

En enero de 1935, el anterior régimen fue reemplazado por la ley 12.143, que con sucesivas modificaciones subsistió hasta su reemplazo por la ley 20.631, creadora del Impuesto al Valor Agregado en la Argentina, cuyo comienzo de vigencia se produjo el 1° de enero de 1975.

Por su rendimiento fiscal y facilidad de recaudación, el impuesto a las ventas primero, y luego su sucesor, el Impuesto al Valor Agregado, han adquirido gran importancia en el régimen impositivo de nuestro país.²

¹ Villegas, Héctor Belisario, “**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**”, Argentina, Editorial Astrea, 2003, Octava edición, p. 160, 163.

² Villegas, Héctor Belisario, “**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**”, Argentina, Editorial Astrea, 2003, Octava edición, p. 772.



b) Características generales del impuesto

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

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

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

Se tiende hacia una óptima neutralidad cuando todas las etapas del proceso productivo-distributivo se encuentran alcanzadas a una misma alícuota y no existe ahuecamiento de la base de imposición en ninguna de las fases. De esta forma, no crea distorsiones económicas porque la base sujeta a imposición no depende de la cantidad de fases o etapas del referido ciclo, sino que incide una sola vez sobre el precio de los bienes o servicios de consumo.¹⁰

¹⁰ Morra Miguel Ángel, Quagiotti Debora en : <http://www.laopinionrafaela.com.ar/opinion/2009/07/12/r97120.php>



c) Objeto

El objeto de un impuesto constituye la masa de operaciones, actos o manifestaciones que el legislador quiere abarcar. Lo puede hacer en forma general (gravando, todas las ventas de cosas muebles o todas las prestaciones de servicios) o en forma específica (enumerando, taxativamente, aquellas ventas o prestaciones de servicios que quiere alcanzar).

Toda vez que el legislador defina el objeto del impuesto en forma general, se puede ver en la obligación de eximir ciertas operaciones, actos o manifestaciones, situación que dará origen a las exenciones. Esto permite definir con claridad la diferencia entre aquello que considera “no gravado” respecto de lo que debe considerarse “exento”.

Esta situación se presenta en el Impuesto al Valor Agregado ya que se trata de un tipo de imposición a los consumos de carácter general, por lo que se nos presentan hechos alcanzados, no alcanzados y exentos.¹¹

El objeto del Impuesto al Valor Agregado está regulado por el artículo 1 de la Ley 23.349.

Artículo 1¹². 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

¹¹ Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo, “**Análisis del Impuesto al Valor Agregado**” Argentina, Editorial La ley, 2005, segunda edición, p.51.

¹² Ley 23.349 (Impuesto al Valor Agregado), Artículo 1, Texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97).



artículo 4º, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo;

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, 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 3º, 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;

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, 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.

d) Sujetos del Impuesto al Valor Agregado

*“Son sujetos aquellos que realizan operaciones comprendidas en el objeto de ésta. Son obligados por sí, porque respecto de ellos se verifica el hecho imponible del impuesto. Son responsables aquellos que la ley enumera taxativa y explícitamente y que son obligados a abonar el impuesto que corresponda a otros”.*¹³

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

¹³ Raimondi Carlos; **“El nuevo Impuesto al Valor Agregado”** Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna SAIC, 1980, p. 97



Artículo 4¹. 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 3º, 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 1º.

¹ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 1, Texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97).



Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, 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 imponibles 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.



e) Hecho imponible

El nacimiento o perfeccionamiento del hecho imponible es:

*“el momento en que debe satisfacerse la obligación tributaria una vez verificado el hecho imponible objeto del gravamen y, en otros casos, es el momento en que debe adelantarse, total o parcialmente, un ingreso a cuenta del gravamen en virtud de un hecho imponible a producirse”.*¹⁵

Artículo 5.¹⁶ 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

¹⁵ Marchevsky, Rubért; **IVA Análisis Integral**”, Argentina, Ediciones Macchi, 1996, p.89.

¹⁶ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 5, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97).



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.

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.

b) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior, excepto:

1. Que las mismas se efectuaran sobre bienes, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la entrega de tales bienes o acto equivalente, configurándose este último con la mera emisión de la factura.

2. Que se trate de servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará, si se tratara de prestaciones efectuadas a consumidores finales, en domicilios destinados



exclusivamente a vivienda, en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio y si se tratara de prestaciones a otros sujetos o domicilios, en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

3. Que se trate de servicios de telecomunicaciones regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma o en función de unidades de medida preestablecidas, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

4. Que se trate de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior.

5. Las comprendidas en el inciso c).

6. Que se trate de operaciones de seguros o reaseguros, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la emisión de la póliza o, en su caso, la suscripción del respectivo contrato. En los contratos de reaseguro no proporcional, con la suscripción del contrato y con cada uno de los ajustes de prima que se devenguen con posterioridad. En los contratos de reaseguro proporcional el hecho imponible se perfeccionará



en cada una de las cesiones que informen las aseguradoras al reasegurador.

7. Que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

8. Que se trate de locaciones de inmuebles, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

Cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos imposables de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.

c) En el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior.

d) En los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones, en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuera anterior. Igual criterio resulta aplicable respecto de las locaciones, servicios y prestaciones comprendidos en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º que originen contraprestaciones que deban calcularse



en función a montos o unidades de ventas, producción, explotación o índices similares, cuando originen pagos periódicos que correspondan a los lapsos en que se fraccione la duración total del uso o goce de la cosa mueble.

e) En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación cuando la transferencia se origine en una expropiación, supuesto en el cual no se configurará el hecho imponible a que se refiere el inciso b) del artículo 3º.

Cuando la realidad económica indique que las operaciones de locación de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras a que se refiere este inciso, el hecho imponible se considerará perfeccionado en el momento en que se otorgue la tenencia del inmueble, debiendo entenderse, a los efectos previstos en el artículo 10, que el precio de la locación integra el de la transferencia del bien.

f) En el caso de importaciones, en el momento en que ésta sea definitiva.

g) En el caso de locación de cosas muebles con opción a compra, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente, cuando la locación esté referida a:



1. Bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas.

2. Operaciones no comprendidas en el punto que antecede, siempre que su plazo de duración no exceda de un tercio de la vida útil del respectivo bien.

En el supuesto de no cumplirse los requisitos establecidos en los puntos precedentes, se aplicarán las disposiciones del inciso d) de este artículo.

h) En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en el momento en el que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior, excepto que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará de acuerdo a lo dispuesto en el punto 7, del inciso b), de este artículo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

Artículo 6¹. En los casos previstos en el inciso a) y en el apartado 1 del inciso b) del artículo anterior, se considerarán como actos equivalentes a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva, a las situaciones previstas en los apartados 1º, 3º, 4º y 5º del artículo 463 del Código de Comercio.

¹ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 6, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97)



En todos los supuestos comprendidos en las normas del artículo 5º citadas en el párrafo anterior, el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

f) Base Imponible

Artículo 10¹⁸. El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

Tratándose de las locaciones a que se refiere el artículo 5º, en los puntos 1 y 2 del primer párrafo de su inciso g), el precio neto de venta estará dado por el valor total de la locación.

En los supuestos de los casos comprendidos en el artículo 2º, inciso b), y similares, el precio computable será el fijado para operaciones normales efectuadas por el responsable o, en su defecto, el valor corriente de plaza.

Cuando se comercialicen productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los

¹⁸ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 10, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97)



aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones.

Son integrantes del precio neto gravado -aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:

1. Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.
2. Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

Quedan excluidos de lo dispuesto precedentemente, los conceptos aludidos que se originen en deudas resultantes de las Leyes N° 13.064, 21.391, 21.392 y 21.667 y del Decreto N° 1652 del 18 de setiembre de 1986 y sus respectivas modificaciones, y sus similares emergentes de leyes provinciales ordenanzas municipales dictadas con iguales alcances.

3. El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3°.
4. El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte integrante de las prestaciones o locaciones comprendidas en el



apartado 21 del inciso e) del artículo 3°. Cuando según las estipulaciones contractuales, dicho precio deba calcularse en función de montos o unidades de venta, producción, explotación y otros índices similares, el mismo, o la parte pertinente del mismo, deberá considerarse en el o los períodos fiscales en los que se devengue el pago o pagos o en aquél o aquéllos en los que se produzca su percepción, si fuera o fueran anteriores.

En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

En el supuesto contemplado en el párrafo precedente, si la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 5° debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.



En el caso de transferencia de inmuebles no alcanzadas por el impuesto, que incluyan el valor atribuible a bienes cuya enajenación se encuentra gravada, incluidos aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado o constituyan inmuebles por accesión al momento de su transferencia, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen.

Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

En el caso de operaciones de seguro o reaseguro, la base imponible estará dada por el precio total de emisión de la póliza o, en su caso, de suscripción del respectivo contrato, neto de los recargos financieros.

Cuando se trate de cesiones o ajustes de prima efectuados con posterioridad a la suscripción de los contratos de reaseguros proporcional y no proporcional, respectivamente, la base imponible la constituirá el monto de dichas cesiones o ajustes.

En ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto al que se refiere el presente artículo.

g) Débito Fiscal

Artículo 11¹⁹. A los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el artículo 10, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las

¹⁹ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 11, texto ordenado por Decreto 28097 (B. 15/04/97)



alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

Asimismo, cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a los responsables a que se refiere el inciso d) del artículo 4º, o realizadas por el sujeto pasivo, directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, que hubieren generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12, deberá adicionarse al débito fiscal del período en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar antes de transcurridos diez (10) años, contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior.

A los efectos indicados en el párrafo precedente el crédito fiscal computado deberá actualizarse, aplicando el índice mencionado en el artículo 47 referido al mes en que se efectuó dicho cómputo, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes en el que deba considerarse realizada la transferencia de acuerdo con lo dispuesto en



el inciso e) del artículo 5º, o se produzca la desafectación a la que alude el párrafo precedente.

h) Crédito Fiscal

Artículo 12²⁰. Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:

a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas:

1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) -neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo

²⁰ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 12, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97)



caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.

La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

2. Eliminado por Decreto 733/01 (B.O. 5/06/01)

3. Las locaciones y prestaciones de servicios a que se refieren los puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 y 16 del inciso e) del artículo 3°.

4. Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Los adquirentes, importadores, locatarios o prestatarios que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no puedan computar crédito fiscal en relación a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales.

En ningún caso dará lugar a cómputo de crédito fiscal alguno el gravamen que se hubiere liquidado a los adquirentes de acuerdo con lo dispuesto en el Título V, salvo cuando se trate del caso previsto en el segundo párrafo del artículo 32 del referido Título.



b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo “in fine” del artículo anterior.

En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina.

i) Alícuotas aplicables

Artículo 28²¹. La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%).

Esta alícuota se incrementará al veintisiete por ciento (27%) para las ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor y demás prestaciones comprendidas en los puntos 4, 5 y 6, del inciso e) del artículo 3º, cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o en su caso, terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado en este impuesto como responsable inscripto o se trate de sujetos que optaron por el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes.

²¹ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 28, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97)



Facúltase al Poder Ejecutivo para reducir hasta en un veinticinco por ciento (25%) las alícuotas establecidas en los párrafos anteriores.

Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo:

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 de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

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.

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.

5. Granos -cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas.

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.

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

1. Labores culturales -preparación, rotulación, etc., del suelo.

2. Siembra y/o plantación.

3. Aplicaciones de agroquímicos.

4. Fertilizantes su aplicación.

5. Cosecha.

c) Los hechos imponible previstos en el inciso a) del artículo 3º destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponible previstos en el inciso b) del artículo 3º destinados a vivienda;

d) Los intereses y comisiones de préstamos otorgados por las entidades regidas por la ley 21.526, cuando los tomadores revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto y las prestaciones financieras comprendidas en el inciso d) del artículo 1º, cuando correspondan a préstamos otorgados por entidades bancarias radicadas en países en los que



sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

e) Las ventas, las locaciones del inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas, que tengan por objeto los bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR .

Los fabricantes o importadores de los bienes a que se refiere el párrafo anterior, tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43 respecto del saldo a favor que pudiere originarse, con motivo de la realización de los mismos, por el cómputo del crédito fiscal por compra o importaciones de bienes, prestaciones de servicios y locaciones que destinaren efectivamente a la fabricación o importación de dichos bienes o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

El tratamiento previsto en el párrafo anterior se aplicará hasta el límite que surja de distraer 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 establecida en el primer párrafo de este artículo.

A los fines de efectivizar el beneficio previsto en el segundo párrafo de este inciso, las solicitudes se tramitarán conforme a los registros y certificaciones que establecerá la Secretaría de Industria, dependiente del Ministerio de Economía, respecto de la condición de fabricantes o importadores de los bienes sujetos al beneficio y los costos límites para la atribución de los créditos fiscales de cada uno de ellos, así como a los dictámenes profesionales cuya presentación disponga la Administración Federal de



Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, respecto a la existencia y legitimidad de los débitos y créditos fiscales relacionados con el citado beneficio. Facúltase a los citados organismos para establecer los requisitos, plazos y condiciones para la instrumentación del procedimiento dispuesto.

f) Las ventas, las locaciones del inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas, que tengan por objeto los bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

g) Las ventas -excluidas las comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 7°, las locaciones del inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas de diarios, revistas y publicaciones periódicas. En el supuesto de editores que encuadren en las previsiones del artículo 1° de la Ley N° 25.300 y cuya facturación en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, sea inferior a pesos cuarenta y tres millones doscientos mil (\$ 43.200.000.-), el tratamiento dispuesto en este inciso también será de aplicación para la locación de espacios publicitarios.

La reducción de alícuota prevista precedentemente para la locación de espacios publicitarios, alcanza asimismo a los ingresos que obtengan todos los sujetos intervinientes en tal proceso comercial, sólo por dichos conceptos y en tanto provengan del mismo.

h) Los servicios de taxímetros, remises con chofer y todos los demás servicios de transporte de pasajeros, terrestres, acuáticos o aéreos,



realizados en el país, no alcanzados por la exención dispuesta por el punto 12 del inciso h) del artículo 7°.

Lo dispuesto precedentemente también comprende a los servicios de carga del equipaje conducido por el propio viajero y cuyo transporte se encuentre incluido en el precio del pasaje.

i) Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica a que se refiere el primer párrafo del punto 7, del inciso h), del artículo 7°, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos conforme a lo dispuesto en dicha norma.

j) Las ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicio efectuadas por las Cooperativas de Trabajo, promocionadas e inscriptas en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social, cuando el comprador, locatario o prestatario sea el Estado nacional, las provincias, las municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016.

k) Las ventas de propano, butano y gas licuado de petróleo, para uso domiciliario exclusivamente, su importación y las locaciones del inciso c) del artículo 3° de la presente ley, para la elaboración por cuenta de terceros.



j) Período fiscal de liquidación

Artículo. 27²². El impuesto resultante por aplicación de los artículos 11 a 24 se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será de aplicación para los sujetos que desarrollen las actividades y en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo Nacional, en cuyo caso liquidarán e ingresarán el gravamen resultante por período fiscal anual.

Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias. Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres (3) ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca. Los contribuyentes que realicen la opción de pago anual estarán exceptuados del pago del anticipo.

En el caso de importaciones definitivas, el impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.

En los casos y en la forma que disponga la citada Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de

²² Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 28, texto ordenado por Decreto 280/97.



Economía y Obras y Servicios Públicos, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención o percepción en la fuente. Asimismo, el citado Organismo, con relación a los sujetos indicados en el segundo párrafo, podrá exigir el ingreso de importes a cuenta del tributo que en definitiva correspondiere de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

4. Actividad agropecuaria

El sector agropecuario ha ocupado un lugar preponderante en la economía de nuestro país y no siempre ha tenido un tratamiento tributario acorde a la realidad y necesidades de la actividad.

El término agropecuario surge de la conjunción de dos palabras:

- Agro: se lo define como el campo considerado como fuente de riqueza y mas específicamente la agricultura como conjunto de actividades humanas sobre el medio natural para promover el desarrollo de vegetales con que satisfacer las necesidades de alimentación y vestido y, secundariamente, de adorno, calor, etc. Trata de mejorar las condiciones de crecimiento de los vegetales para obtener mayor rendimiento y, para ello, es preciso aplicar conocimiento de edafología, fisiología vegetal, fitopatología, genética, botánica aplicada, etc.
- Pecuario: adjetivo referido al ganado y más específicamente la ganadería como conjunto de actividades relacionadas con la cría del



ganado y el ganado como conjunto de bestias mansas que se apacientan juntas.

Siguiendo los dichos de Arce, Hugo santiago: “de la misma forma que la ley tributaria no define aspectos sustanciales como renta, gasto, exenciones, etc., tampoco define, sector agropecuario ni actividad agropecuaria”.

La explotación agropecuaria incluye:

- a) El cultivo y obtención de productos y frutos de la tierra, la fruticultura y la horticultura;
- b) La crianza y la explotación de ganado y animales de granja, la avicultura y la apicultura;
- c) La explotación tambera y lanera.

La explotación agropecuaria ha sido definida como:

*“La destinada a obtener productos naturales, ya sean vegetales de cultivo o crecimiento espontáneo, y animales de cualquier especie, mediante nacimiento, cría, engorde y desarrollo de los mismos y sus correspondientes producciones”.*²³

Las particularidades del sector cobran especial importancia en el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado por las siguientes razones:

- a) Es un sector que produce un importante valor agregado, es decir, que el valor que genera es muy superior al valor de los insumos gravados. Esta

²³ Ley 24.977, Artículo 34, Boletín Oficial de AFIP 06/07/98.



situación hace muy tentadora la evasión del tributo, lo que a su vez ha generado determinadas medidas por parte del Estado y la administración fiscal, tales como la aplicación de un importante y complejo sistema de retenciones y percepciones, reducciones de alícuotas y en tiempos pasados la exención en el impuesto de las actividades del sector;

- b) Gran parte de la producción obtenida en el país se exporta, en estos casos el Impuesto al Valor Agregado no incide desde el punto de vista económico, pero a menudo le ha generado un efecto financiero nocivo a los productores por lo burocrático del sistema de devolución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores;
- c) La producción no exportada se consume en el mercado interno en la satisfacción de necesidades básicas, fundamentalmente alimento (en algunos casos con algún proceso posterior que da lugar a la industria agroalimentaria) y vestido (previo proceso textil).²⁴

Se deben ver aquellas normas del Impuesto al Valor Agregado aplicables específicamente a la actividad agropecuaria.

Entre las normas particulares aplicables al agro se encuentran aquellas que establecen alícuotas con el objeto de concentrar la recaudación en determinados sectores. Argentina no ha sido el único país que ha seguido este camino. Algunos han ido más lejos y han eximido algunos productos. La necesidad de concentrar la recaudación en determinadas etapas se debe a las dificultades de control que existe en este sector.

²⁴ Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo, “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” Argentina, Editorial La Ley, 2005, p. 767-769.



En la legislación comparada se encuentran distintos tratamientos aplicables para este sector:

- a. Gravado a tasa general: como en Nueva Zelanda, país que cuenta con una administración tributaria muy eficiente.
- b. Gravando algunas operaciones a tasa reducida: como Argentina, con el objeto de concentrar la recaudación en etapas con menor cantidad de contribuyentes o mas fáciles de controlar.
- c. Eximiendo a todos los productos del sector o a gran parte de ellos: como en Perú. Así no es necesario controlar al sector, lo cual es una gran ventaja en países minifundistas con millones de productores. La desventaja que presenta es que los productores no pueden recuperar el crédito fiscal y ello genera acumulación y pérdida de competencia en mercados internacionales. Al no permitir el recupero del impuesto desalienta la inversión, cuando esta se encuentra gravada.
- d. Tasa cero, con reintegro de crédito fiscal como sucede en Canadá y México. Se evita el problema de la acumulación de créditos fiscales, pero requiere administraciones sumamente eficientes, como la canadiense.
- e. Exención con recupero a través de crédito ficto. Los productores pagan el impuesto (crédito fiscal) en sus adquisiciones. Las ventas están exentas, por los que los productores trasladan el impuesto pagado al precio de venta. Hasta aquí hay acumulación; para evitarla se permite al adquirente computar un crédito fiscal (ficto) en la liquidación del impuesto.²⁵

²⁵ Fenochetto, Ricardo, "Impuesto al Valor Agregado," Argentina, La Ley, 2007, Segunda edición, p.10571058.



a) Alcance del concepto²⁶

Ni la ley de Impuesto al Valor Agregado, ni su reglamento, definen el concepto de actividad agropecuaria, ni de productor primario, pese a disponer a lo largo de su articulado normas específicas para el sector.

De acuerdo con el diccionario de lengua española de la Real Academia agropecuario es aquello que tiene relación con la agricultura y con la ganadería.

El término agropecuario, es un concepto amplio, que incluye tanto a la producción ganadera como a los cultivos. El organismo recaudador interpreto este término en forma amplia. A través de la resolución general (DGI) 3699 (B.O. 24/06/93), consideró como incluidas dentro de este sector, y que por ende no les correspondía efectuar los anticipos del impuesto sobre los activos, a las actividades “que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura”

5. Características de la Actividad Agropecuaria

La actividad agropecuaria tiene particularidades bien definidas, como por ejemplo:

- ? gran cantidad de pequeñas explotaciones y elevado autoconsumo;
- ? ciclos de producción estacionales diferentes a los comerciales e industriales;

²⁶ Fenochietto Ricardo; **El Impuesto al Valor Agregado**; Argentina, Editorial La Ley, 2007, segunda edición, p. 1057 - 1058



- ? gran dependencia de los factores climáticos;
- ? los bienes producidos se utilizan para el consumo alimenticio;
- ? formas productivas y asociaciones atípicas;
- ? los precios suelen estar fijados por mercados con cotización transparente;
- ? una parte importante de la producción se termina exportando.

De estas características, la más influyente sobre el impuesto, es la de Estacionalidad.

La producción agropecuaria se encuentra estrechamente relacionada con el factor biológico, que determina la estacionalidad de los ciclos productivos, y con ello la estacionalidad de las compras de insumos y/o servicios y las ventas de productos.

Así podemos encontrar producciones de ciclo continuo en las que la estacionalidad tiene poca influencia (Ej. Producción de leche) y discontinuo (Ej. Siembra, ganadería, cítricos, forestales, etc.), en los cuales la influencia de la estacionalidad cobra mayor importancia, en especial en algunas, en sus tramos iniciales.

Es por ello, que en todas las explotaciones agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes en determinadas épocas del ciclo, lo cual trae como consecuencias costos financieros adicionales.

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



La presencia de tasas diferenciales entre insumos (tasas superiores) respecto de la venta (tasas inferiores) y la existencia de sistemas de retenciones y percepciones empeora esta situación.²⁷

Teniendo en cuenta lo descrito anteriormente, se puede observar que las principales características del sector agropecuario, son las siguientes:

- a) Estacionalidad: esta característica es determinante del ciclo productivo. En general, la producción agropecuaria se encuentra relacionada con el factor tiempo, que estipula las condiciones de siembra, preñez, desarrollo, nacimiento y cosecha de cada uno de los productos que son objeto de la producción agropecuaria.

La estacionalidad y las características de los productos o producciones determinan también los ciclos productivos, entre los cuales podemos encontrar producciones de ciclo continuo (actividad de tambo) o discontinuo (siembra de cualquier cereal).

La continuidad o discontinuidad de los ciclos tienen su vinculación con la imposición y producen en el Impuesto al Valor Agregado efectos y consecuencias que deben tenerse en cuenta para evitar distorsiones en la relación insumo-producto.

En los ciclos agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes, lo cual deviene en costos financieros adicionales. Algo similar, ocurre con la producción de carne, aunque de una forma más controlable.

²⁷ Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Sáenz Valiente, Santiago A., Olego, Perla R.; Labrota, José. A., "La actividad agropecuaria, aspectos impositivos y comerciales", Buenos Aires, La Ley, 2004, -pág 260 261



En ambos casos, dicha acumulación se produce cuando se inician periodos de reconversión agropecuaria (acontecimientos climáticos, procesos de inversión financiados, etc.).

Se nota que la problemática acumulativa de los créditos fiscales se agudiza en el caso de los ciclos bianuales de producción.

- b) Riesgo climático: el clima es un factor esencial en materia de producciones agropecuarias, ya sea por la estacionalidad como por la conformación de los ciclos productivos. Además, es determinativo del riesgo climático, que constituye una característica de este tipo de actividades vinculadas con la naturaleza, donde la aleatoriedad del clima incide en los niveles de producción.

- c) Ciclos biológicos: los ciclos productivos están dados por las características biológicas que poseen el producto vegetal o el producto animal, objeto de la producción agropecuaria. Actualmente, a través de distintas técnicas genéticas, estos ciclos se han podido acortar o alargar, incrementando la eficiencia productiva y mejorando, el desarrollo de los productos, tanto en forma cuantitativa como cualitativa. Dichas técnicas se sustentan en el tratamiento genético de vegetales y animales objeto de la producción.

- d) Naturalidad: es una de las características de este tipo de producción; en ella se encuentran las cuestiones de suelo y los elementos que provee la naturaleza. El suelo es otro de los elementos que incide en la empresa agropecuaria, y es determinante de un permanente análisis de la aptitud y potencialidad productiva.



e) Economía: tener en cuenta esta característica implica comprender dos aspectos de la actividad agropecuaria: la modalidad de producción y las erogaciones.

1. Modalidades de Producción: se pueden dividir de la siguiente manera:

- Empresa propietaria de la tierra: en este caso, la tierra es propiedad de la empresa agropecuaria.
- Empresa no propietaria de la tierra: en este caso, la tierra es propiedad de personas distintas de la empresa agropecuaria, situación que dará lugar a determinadas relaciones contractuales.
- Empresa asociativa: esta modalidad de producción tiene su aparición en tiempos recientes y es de carácter integrativo, tanto vertical como horizontal.

2. Erogaciones: las erogaciones que realizan las empresas agropecuarias las podemos dividir en cuatro. Ellas son:

- De capital: se encuentran dentro del capital, todos aquellos bienes que incorporados en la producción son factibles de amortización anual.
- De insumos directos: se encuentran dentro de este grupo, todos aquellos bienes que inciden directamente en la producción. Por ejemplo: semillas, herbicidas, fertilizantes, etc.
- De insumos indirectos: son aquellos gastos no imputables directamente a la producción (luz, papelería, etc.) y el



mantenimiento que periódicamente debe efectuarse en las instalaciones agropecuarias (alambrados, mangas, etc.).

- Costo de comercialización: son todos aquellos gastos que se realizan cuando el producto de la empresa es comercializado. (flete, gastos de secado, etc.).

f) Mercado: esta característica esta relacionada con la variable precio, razón por la cual, se deben tener en cuenta dos situaciones distintas en la producción agropecuaria:

1. Determinación del precio por el mercado: en el caso de los cereales y oleaginosas, así como también en las carnes bovinas, porcinas y ovinas, se observa la existencia de un precio fijado por el mercado, el cual esta influido por la determinación del precio de los mercados internacionales, razón por la cual deja de ser una variable económica controlada para las empresas agropecuarias, transformándose en una variable aleatoria.
2. Elección del precio por el productor: en algunos casos, el productor puede elegir el precio de los productos, lo cual permite lograr un mejor manejo de su política fiscal, eliminando o atenuando la acumulación de saldos a favor en el Impuesto al Valor Agregado.²⁸

²⁸ Marchevsky, Ruben A; **IVA Analisis Integral**; Ediciones Macchi, Argentina, 1996, p. 61618



6. La actividad ganadera

La actividad ganadera es la actividad destinada a la producción de carne. Dentro de la misma se pueden encontrar dos etapas bien diferenciadas:

a) La cría: es la actividad destinada a la producción de terneros. Comprende varias etapas: el entore (servicio) de los vientres, la gestación, la lactación y el destete, momento en el cual los terneros son separados de la madre, comenzando allí otra actividad que es la invernada.

Por lo general, los rodeos de cría ocupan las tierras de inferior calidad, campos inundables, campos de monte, lomas medanosas con peligro de erosión, zonas serranas, en donde nos es aconsejable el laboreo del suelo para la siembra de cultivos o implantación de pasturas de calidad, que permitan realizar otra actividad productiva, sin que esto genere un alto riesgo.

b) La invernada: es el proceso de engorde de la hacienda con el objetivo de venderla para faena. Si bien se puede engordar o invernar cualquier tipo de animal (terneros, novillitos, vacas o toros), las dos principales categorías de hacienda que se destinan a invernada son los novillos y las vaquillonas.

Por lo general la invernada comienza con terneros que pesan entre 130 y 180kg. Generalmente el animal primero crece y luego engorda, a menos que le forcemos la comida de tal manera, que a medida que va creciendo lo obliguemos a deponer grasa con lo que logrará la terminación a bajos pesos. No obstante, lo más común es llegar con un animal gordo a pesos mayores, que por lo general se alcanzan cuando este llega a un 65 o 75 % del peso



adulto y ha recibido una buena alimentación en el último periodo como para deponer suficiente grasa.²⁹

7. Factores de la producción que intervienen en la ganadería³⁰

Al igual que el resto de las actividades agropecuarias, la ganadería requiere de una serie de factores que intervienen en su producción:

- a) La tierra: es el principal recurso que requiere la ganadería, porque sobre ella se desarrollan los recursos forrajeros que serán la base para la alimentación de los animales (si esta tiene una base pastoril).

- b) La hacienda: en el caso de cría se requieren los reproductores, tanto vacas (vientres) como toros. Estos permanecen en el campo por más de un ejercicio productivo, comportándose como un capital inmovilizado o de muy baja liquidez. Esto difiere de otras actividades, en las que el capital de producción se liquida totalmente o en parte al terminar el ejercicio o el ciclo productivo.

El empresario por lo general no se desprende del rodeo ante situaciones de buenos precios, a lo sumo lo hará en forma parcial. En general, esto se debe al riesgo que implica el reemplazo por animales de sanidad desconocida, debido a la existencia de enfermedades de la reproducción que disminuyen la cantidad de terneros logrados por el rodeo.

²⁹ www.aacrea.org.ar. Convenio AACREA Banco Río 1998

³⁰ www.aacrea.org.ar. Convenio AACREA Banco Río 1998



Además, se requieren los animales necesarios para su reemplazo o reposición. Estos son las vaquillonas y los toros, aunque generalmente los toros se adquieren a cabañas que producen animales de mejor calidad.

En el caso invernada, el rodeo de hacienda lo componen las distintas categorías de animales del engorde, por lo general se los clasifica según su sexo y edad.

En el caso de las invernadas cortas (menos de un año), las categorías suelen superponerse, es decir, hay solamente una sola categoría por sexo. Mientras que en las invernadas largas se superponen animales ingresados en los distintos años que lentamente van siendo engordados.

c) Personal: en general para desarrollar las actividades ganaderas se requiere de poco personal, pero en forma estable, ya que los animales deben ser controlados y atendidos diariamente. Normalmente se cuenta con personal idóneo en el conocimiento de los manejos de la hacienda (enlazar, capar, volear, etc.) pero de bajo nivel de instrucción por lo que muchas veces se hace difícil incorporar nuevas tecnologías (pastoreo rotativo, destete precoz, etc.) por la dificultad de comprenderlas y adoptarlas.

d) Insumos y servicios: los insumos y servicios requeridos por la actividad son los de sanidad, tanto los productos como los honorarios profesionales de veterinario, los de alimentación, que involucra los insumos necesarios para lograr los recursos forrajeros (labores, pasturas, herbicidas, etc.) y de suplementación (silo, granos). En el caso de la cría, los insumos para la alimentación son muchas veces inexistente ya que el rodeo se alimenta con el campo natural.



8. La agricultura

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

Los principales cultivos que existen en la actividad son los siguientes:

- a) Cereales: es el grupo de plantas que producen granos capaces de ofrecer harina de naturaleza amilácea; dichas plantas pertenecen a la familia de las gramíneas. Los cereales comprenden especies de gran interés alimenticio y económico. El cultivo de dichos cereales puede tener otros objetivos como es la producción de forraje para el consumo de ganado. Ejemplos: trigo, maíz, arroz, cebada cervecera, avena, centeno, sorgo uranífero, mijo, alpiste, cebada forrajera.

- b) Oleaginosas: pertenecen a la familia de las leguminosas, y su fruto, el grano, se utiliza para la producción de aceite. Ejemplos: soja, girasol, maní, lino.

- c) Legumbres: la legumbre es el fruto de una leguminosa, del cual no se puede obtener aceite, a diferencia de la oleaginosa. Ejemplos: lentejas, porotos, arvejas.

- d) Hortalizas: son plantas herbáceas; una o más partes de ellas pueden ser utilizadas como alimento del hombre. Existen distintos tipos de hortalizas:
 - ? De raíz: remolacha y zanahoria.
 - ? De tubérculo: papa.
 - ? De bulbos y tallos: apio, cebolla.



? De hojas: espinaca, lechuga.³¹

9. Los costos en la actividad agropecuaria³²

La administración de los costos en la actividad agropecuaria resulta una estrategia fundamental para hacer frente a las diferentes fuentes de riesgo de la actividad, especialmente el riesgo de mercado. La empresa agropecuaria en general actúa como *tomadora de precios*, es decir, que comercializando *commodities*, el precio viene dado por el juego de la oferta y demanda de los mercados externos, salvo algunas excepciones. Por tal motivo, la variable controlable por el empresario rural, que le permita mejorar el margen de rentabilidad de su actividad primaria, son los costos que el desarrollo de la misma genera. Conocerlos y cuantificarlos es condición necesaria para luego tomar decisiones tendientes a lograr una mejor asignación de los recursos empleados, en pos de mayor eficiencia y productividad.

Se entiende por costo:

“a todo sacrificio económico necesario para la obtención de un producto o servicio capaz de generar un ingreso futuro”

Se trata de un concepto económico y no contable, ya que comprende la retribución a todos los factores de la producción aplicados para el desenvolvimiento de una actividad. Es decir, se toman en consideración tanto los denominados costos explícitos (generados por transacciones con terceros), como así también los costos implícitos (se refieren a la retribución del capital propio, la remuneración empresaria, cuando el productor dedica tiempo y

³¹ Bavera, M. Josefina, Frankel, Gustavo I., Vanney, Carlos F. “**Agricultura & Ganadería, Ganancias – Valor agregado**,” Buenos Aires, Errepar, 2008, Quinta edición, p.23.

³² *ibid*



esfuerzo personal al gerenciamiento y desempeño operativo de la actividad, y otros costos de oportunidad.

Un costo de oportunidad se define como:

“la cuantificación de la mejor alternativa que se sacrifica en lugar de aquella seleccionada como más satisfactoria para el logro de los objetivos”³³

10. Clasificación de los costos

Se hace hincapié en aquéllas categorizaciones de costos que son básicas a tener a cuenta para su determinación y apoyo en la toma de decisiones de actividades agrícolas y ganaderas tanto extensivas como intensivas.

1. Según su posibilidad de relación con la unidad de costeo: la unidad de costeo es un segmento de la empresa al que resulta práctico y significativo asignar los costos. Por ejemplo, unidad de superficie (hectárea), lote de producción (potrero), línea de producto (trigo, maíz, cría), centro de costos (agricultura, ganadería, maquinaria, etc.), canal de distribución (venta directa, acopiador, consignatario, etc.).

De acuerdo a la relación costo-unidad de costeo, los costos pueden ser:

? Directos: son aquellos cuya relación con una unidad de costeo es evidente, lo que permite su apropiación en forma inmediata y precisa con prescindencia de su comportamiento respecto a cambios en los volúmenes de actividad posible, prevista o real.

³³ Durán, Regina, Scoponi, Liliana y colaboradores, “El gerenciamiento agropecuario en el Siglo XXI”, Argentina, Editorial Osmar D. Buyatti, 2005, p.237.



? Indirectos: son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costeo determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento ante cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o incurridos, lo que impide su apropiación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, o que aún cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia no resulta aconsejable su apropiación directa.

? Ajenos: se trata de costos que no guardan ninguna relación identificable con una determinada unidad de costeo. Ejemplo: en un establecimiento que realiza ganadería de ciclo completo y trigo, el costo del personal afectado a la ganadería resulta un costo directo a dicha actividad, indirecto de las subactividades cría e invernada, y ajeno a agricultura (trigo).

2. Según su comportamiento ante variaciones en el nivel de actividad: los niveles de actividad pueden ser de diferente clase (hectáreas, horas de uso de equipos o maquinaria, kilómetros recorridos, toneladas acondicionadas, etc.). El análisis del comportamiento de los costos será válido en la medida que se los relacione con el volumen de la actividad al que estén referenciados. Se distingue:

? Costos variables: son aquellos que varían en relación con el nivel de actividad.

? Costos fijos: son aquellos que no guardan relación con el nivel de actividad, por lo que permanecen invariables dentro de una escala



de volumen determinada. A su vez los costos fijos pueden clasificarse en:

- Costos fijos de capacidad: representan la remuneración de aquellos factores productivos concretos o abstractos que condicionan o determinan la capacidad del ente de producción con prescindencia del uso planeado o real, y que permanecerán sin variaciones mientras no se modifiquen.

- Costos fijos operativos: son consecuencia de una decisión de uso de la estructura o capacidad de producción del ente, depende de aquella decisión y por ello se mantendrán constantes mientras no se modifique ésta.

- ? Costos semivARIABLES: cualquier costo que no pueda encuadrarse como perfectamente variable o absolutamente fijo, podrá ser clasificado como semivariable.

3. En relación a los desembolsos: se clasifican en:

- ? Costos erogables: son aquellos que generan un desembolso en el período en que deben imputarse como costos. Ejemplo: semillas, agroquímicos, vacunas, laboreos, etc.

- ? Costos no erogables: son conceptos que no provocan un desembolso en el período en el cual se los imputa como costo.



Ejemplo: depreciación de maquinarias y otros bienes de uso, cargos diferidos, etc.

4. En relación a los elementos estructurales que componen el costo de producción: el costo de producción corresponde a aquellos en que es necesario incurrir desde la preparación de la tierra hasta su cosecha en actividades agrícolas, y desde el inicio del ciclo de procreo hasta que se alcanza a la madurez biológica fijada como objetivo para la medición de los resultados generados por las subactividades ganaderas definidas como negocio. Atendiendo a su naturaleza pueden distinguirse dentro del costo de producción los siguientes elementos:

- ? Insumos directos: son los elementos fundamentales que sirven de base al proceso de producción primaria, que no necesariamente pueden identificarse físicamente con el producto final. Por tratarse de una actividad en donde los bienes que se obtienen, tanto avícolas como ganaderos, son resultantes de un proceso de crecimiento biológico automático orientado por el hombre, dicha identificación no se observa tan claramente como en las materias primas directas de los procesos industriales. Ejemplo: semillas, fertilizantes y agroquímicos, vacunas, suplementación, etc.

- ? Mano de obra directa: comprende todos los costos necesarios que se incurren en la afectación del personal en relación de dependencia a la agricultura o ganadería, y que se pueden apropiar en forma clara e inequívoca a dichas subactividades. Debe incluir además de la remuneración, sus cargas sociales directas y



derivadas de acuerdo a la legislación vigente, vivienda, alimentación, ropa de trabajo, seguros, movilización, etc.

- ? Costos indirectos de producción: son aquellos representativos del uso de la infraestructura de la empresa agropecuaria puesta al servicio de la producción, así como los insumos y la mano de obra que deben ser considerados como costos indirectos por no poderse apropiar en forma clara e inequívoca con la unidad de costeo, o bien por no resultar práctico y económico hacerlo. Ejemplo: costos del encargado del establecimiento, impuesto inmobiliario, tasa vial, depreciación de alambrados y mejoras generales, telefonía, movilidad, etc.

5. De acuerdo a los recursos que representan: se clasifican en:

- ? Costos incurridos: son los efectivamente soportados en función de la riqueza poseída, y que sirven de base en general a las registraciones contables de acuerdo a las normas vigentes.
- ? Costos de oportunidad: son la consecuencia de una decisión de elegir un curso de acción. Representan el sacrificio económico que se soporta por la mejor alternativa abandonada. Ejemplo: interés del capital propio, remuneración empresaria, renta fundiaria, etc.³⁴

³⁴ Durán, Regina, Scoponi, Liliana y colaboradores, “**El gerenciamiento agropecuario en el Siglo XXI**”, Argentina, Editorial Osmar D. Buyatti, 2005, p.238 241.



11. Sistemas de costeo

En el sector agropecuario las formas más comunes de costear los productos derivados de sus diferentes subactividades, son:

- ? Costeo por absorción plena fijando nivel de capacidad: el costo de producción está determinado por la suma de todos los sacrificios económicos que inciden tanto directa como indirectamente en la obtención del producto. Para que sea posible la asignación de los costos indirectos, el método impone encontrar bases de prorrateo que permitan apropiar una cuota parte de todas las subactividades que se benefician con ellos. Existe, cierta subjetividad en la lección, sin embargo, quien determine los costos agropecuarios debería conocer acabadamente el proceso productivo, las características de la estructura organizativa de la empresa, y las posibilidades de acceso a información desagregada, para aplicar el método sin sesgos significativos.

- ? Costeo variable: considera como costo del producto exclusivamente a los costos variables, tratando a los costos fijos o de estructura como costos del período. Se emplea a la contribución marginal determinada por diferencia entre el precio de venta unitario y el costo variable unitario, como una relación de aportación para cubrir la estructura de costos fijos del período.

- ? Margen bruto: es una media de resultado económico que consiste en obtener la diferencia entre el ingreso bruto (valorización de los productos generados por los procesos productivos) y los costos



directos (valorización de los insumos directos y personal utilizados en dicho proceso) de una determinada subactividad rural. El método, si bien permite en forma simple y rápida obtener un resultado para el corto plazo, adolece de una inconsistencia metodológica al confundir costos directos con costos variables, que responden a objetivos diferentes.³⁵

12. El Impuesto al Valor Agregado en el Sector Agropecuario

El tratamiento legislativo que le otorga la ley de Impuesto al Valor Agregado a la actividad agropecuaria está disperso a lo largo de toda la ley, su decreto reglamentario y las resoluciones generales.

Se trata de una actividad que tiene particularidades bien definidas, tanto en sus modalidades productivas como en la duración de los ciclos de producción, razón por la cual requiere de un tratamiento en particular.³⁶

Los aspectos más controvertidos en la actividad agropecuaria son entre otros:

- ? Aplicación de la tasa reducida;
- ? Casos especiales con relación al objeto del impuesto;
- ? Periodo de liquidación (IVA anual);

³⁵ Durán, Regina, Scoponi, Liliana y colaboradores, “**El gerenciamiento agropecuario en el Siglo XXI**”, Argentina, Editorial Osmar D. Buyatti, 2005, p.2 41- 242

³⁶ Marchevsky, Rúben A;“**IVA Análisis Integral**”, Argentina, Ediciones Macchi, 1996, p.623.



En la actividad agropecuaria en nuestro país, la producción en gran medida se destina a la exportación, y los precios varían de acuerdo al tipo de cambio y de los precios internacionales.

Los ciclos productivos tienen características distintivas, y dependen de aspectos vinculados a factores de tipo climáticos.

Otra característica de la actividad es la diversidad de negocios y formas asociativas que van cambiando de acuerdo a las necesidades y los usos y costumbres propios de la actividad.

Por todo lo descrito es que el tratamiento del IVA en la actividad agropecuaria dada la importancia en nuestra economía requiere consideraciones especiales.

La actividad está gravada en determinados casos a la alícuota general y en otros a la reducida, siendo aplicables para algunos casos regímenes de retención.

El sector agropecuario en nuestro país, ha sido objeto de diversos tratamientos, los que se enuncian a continuación:

? Ley 20361 - 1/1/1975: eximió a los productos agropecuarios.

Como no se preveía ningún tipo de mecanismo para neutralizar el IVA contenido en las compras, el impuesto en definitiva resultaba ser un mayor costo de la explotación.

? Ley 22294 - 6/10/1980: permitió al productor agropecuario exento, computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4% del monto de las compras realizadas, con recupero del IVA en la compra de sus insumos.



En realidad la idea central del crédito presunto, era que efectivamente significara un verdadero mejoramiento del precio pagado al productor por el comprador, hecho que no se verificó en la práctica.

? Ley 22817 (desde 26/5/1983 hasta el 31/12/1989): el productor agropecuario continuaba exento y se le permitía la imputación del crédito fiscal del IVA por sus compras contra el impuesto a las ganancias y sobre los capitales.

? Ley 23765 - 1/2/1990: elimina la exención para el sector agropecuario.

En una primera instancia desde el 1/2/1990 al 31/10/1990, los productores no se inscribían y los adquirentes de productos agropecuarios actuaban como agentes de retención.

? A partir del 31/10/1990, pasaron a ser sujetos del gravamen, con regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.

a) Aplicación de la tasa reducida en la actividad agropecuaria

Actualmente en la actividad agropecuaria están conviviendo dos alícuotas diferentes, la general y la reducida.

1. Operaciones alcanzadas con alícuota reducida en el sector:

Según el artículo 28, incisos a), b) y l), 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 bovinas y ovinas, caprinas y camélidas incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

2. Carnes y despojos comestibles de 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.

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.

5. Granos -cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-.

Es necesario destacar que en una primera instancia mediante el decreto 760/1998, con vigencia desde el 1 de julio de 1998, quedaron gravadas al 10,5% los animales vivos de la especie bovina, las carnes y despojos comestibles de la especie bovina que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una cocción o elaboración y las frutas, legumbres y hortalizas frescas.



Por ley 25710 (BO: 8/1/2003), a partir del 9/1/2003, se extendió la reducción de alícuota de IVA a la especie ovina, y luego la ley 25951, incluyó los camélidos y caprinos.

Por su lado la ley 25717, estableció con vigencia a partir del 10/1/2003 la aplicación de la reducción de la tasa para la venta de granos - cereales y oleaginosas, excluido arroz- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-.

a.1) 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.

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

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



Existe una falta de definición de los conceptos que se incluyen dentro de las labores culturales -preparación, roturación, etc.-, del suelo-siembra y/o plantación, aplicaciones de agroquímicos, fertilizantes y su aplicación y cosecha. Al introducir el término "etc." dicha expresión resulta imprecisa

2. Inconvenientes de la aplicación de la tasa reducida

a) Se producen problemas de interpretación entre Fisco y contribuyentes para la aplicación de la tasa reducida en determinados bienes y servicios.

b) Atenta contra la neutralidad del tributo.

? Genera en ciertas actividades saldos a favor técnicos de muy difícil recuperación, siendo en algunos casos un costo no sólo financiero sino también económico.

? Además del saldo técnico los contribuyentes sufren regímenes de retención y de percepción, en algunos productos.

c) La aplicación de una alícuota reducida con regímenes de retenciones incrementa aún más los efectos no deseados.

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



d) Otras consideraciones.

La aplicación de la reducción de la tasa del IVA, genera sin lugar a dudas una total inequidad para este sector tan importante en nuestra economía.

? Situación que se ve agravada, cuando productos alcanzados a tasa reducida se le aplican regímenes de retención, unidos a los regímenes de percepción y de pagos a cuenta propios de la actividad.

? Evidentemente siempre que se aplica una alícuota reducida a un sector en convivencia con la alícuota general se lo perjudica, por lo que se hace necesario implementar mecanismos adecuados para atenuar los efectos no deseados.

? Es inequitativo que la reducción de la tasa del IVA no alcance a los insumos principales de la actividad tales como todos los agroquímicos y fertilizantes, seguros, fletes entre otros, lo que permitiría una mayor neutralidad del gravamen.

? Debería incrementarse el monto hasta el cual se puede solicitar la devolución de los saldos a favor de libre disponibilidad, en el régimen establecido por la resolución general (DGI) 3852/1994 (\$ 20.000), aplicable a los productores que se dediquen exclusivamente a la actividad agropecuaria.



? Una solución a la situación actual estaría dada, bajo la posibilidad que el saldo técnico sea aplicado al pago de deudas impositivas y de la seguridad social e incluso su devolución.³⁷

e) Problemática de la aplicación de alícuotas diferenciales. Su influencia económica y financiera en el sector agropecuario.³⁸

La alícuota general u ordinaria es aquella que se aplica a todas las operaciones. La Ley del IVA especifica claramente cuales son los productos, prestaciones o locaciones alcanzadas por alícuotas diferenciales, por lo tanto la alícuota general se aplica en forma residual.

A partir de julio de 1998 se sancionan normas que instrumentan la reducción de la alícuota al 10.5% para determinadas actividades agrícolas y ganaderas las cuales han producido una serie de complicaciones.

La reducción de la tasa fue dispuesta por el Decreto del PEN. 499/98, publicada en el boletín oficial el 11/05/1998, por el cual se intentó reducir el IVA a los granos (cereales y oleaginosas), incluso aquellos destinados a siembra, pero pocos días después de su publicación la aplicación de esta norma fue suspendida por el Decreto 589/98 (B.O. 22/05/1998) y finalmente se eliminó tal rebaja por el Dto. 760/98 (B.O. 01/07/1998), con lo que no llegó a regir en tal momento.

³⁷ Chiaradía, Claudia A. “**El Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria**” en: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Argentina, Errepar, Junio 2006, Tomo XXVII, p.535 y sigs.

³⁸ Morra, Miguel Ángel, Quagliotti Debora en: <http://www.laopinionrafaela.com.ar/opinion/2009/07/12/r971202.php>.



El Decreto 760/98 incorporo al IVA la reducción de tasa para determinadas ventas y locaciones derivadas o vinculadas con la actividad agropecuaria pero se mantuvieron al mismo valor en etapas posteriores.

Por ello, estas normas no disminuyen los precios de los productos, porque son aplicadas en etapas anteriores a la venta al consumidor final, es decir que los bienes involucrados, al ser adquiridos por los consumidores finales mantienen la carga impositiva general. Para que las reducciones de alícuotas tengan influencia sobre los precios finales, deben establecerse para la última etapa de la cadena.

Argentina, generó los siguientes cambios en el sistema de tasas:

La Ley 25063, con vigencia desde el 01/01/1999, eliminó la condición del adquirente como requisito para la reducción de alícuota, de esta manera llego la rebaja al consumidor final, es decir que, cualquiera sea el adquirente o locatario, corresponderá la aplicación de la alícuota reducida a partir de que el hecho imponible quede perfeccionado.

Con respecto a las carnes y despojos de animales, alcanzados por la reducción, la AFIP emitió en 1998 la Resolución 159, donde detallo en forma discutible cuáles eran las carnes y despojos beneficiados con ese tratamiento.

La ley prevé la rebaja de la alícuota para ciertas labores culturales, la siembra, la aplicación de agroquímicos y fertilizantes y la cosecha, quedándose así en la mitad del camino ya que existen en el sector



muchas otras prestaciones y locaciones necesarias para obtener los bienes con alícuota reducida, no contemplados en esta dispensa.

En una segunda etapa, la ley 25710 redujo el IVA para la venta de ganado bovino y respecto de los convenios de capitalización de hacienda de ambas especies.

En enero de 2003, la ley 25717 dispuso incorporar la alícuota reducida a gran parte de la producción agrícola: granos (cereales y oleaginosos, excluido el arroz) y legumbres secas (porotos arvejas y lentejas).

En forma concordante, se aplicó ese tratamiento para las labores culturales, siembra, aplicación de agroquímicos y fertilizantes, vinculados con la obtención de estos bienes.

El 31 de agosto de 2005 la publicación de la Ley 26050 incorpora a partir del 1 de septiembre de 2005, a los fertilizantes químicos destinados para uso agrícola.

La implementación de la tasa reducida logra una reducción del precio para el consumidor final solo en los casos que se aplique, sí o sí, en la última fase de la cadena, implicando esto un beneficio al adquirente.

La reducción de las tasas en el IVA presenta aspectos conflictivos cuando no se realiza en la última fase de la cadena, como la generación de saldos a favor de difícil recupero, para aquel sector que vende a tasa reducida y compra a tasa general, que genera claramente un costo financiero a la actividad.



A estos sujetos se le genera un saldo técnico de IVA el que solo puede ser usado contra futuros débitos en el mismo impuesto, por lo que el productor tendrá un activo inmovilizado a la espera del debito que lo absorba, lo cual podría implicar un lapso de tiempo considerable y el consiguiente perjuicio financiero.

Además, no se prevé ningún tipo de interés que el fisco deba reconocer por el mantenimiento de esos saldos a favor de los contribuyentes mientras no pueden compensar.

Y si, hipotéticamente hablando, estos saldos no pueden ser absorbidos en un futuro, el perjuicio pasa a ser económico y definitivo.

Adicionalmente atenta contra el principio de neutralidad ya que algunos bienes, servicios y locaciones están gravados a tasa reducida, mientras que otros están a tasa general u ordinaria.

Otro de los inconvenientes es que se dan dificultades en cuanto a definir su alcance, se generan permanentemente discusiones entre el fisco y los contribuyentes, ya que existen dudas sobre cuales son los bienes y servicios comprendidos.

En algunos casos resulta difícil definir cuáles son exactamente los bienes alcanzados por la reducción del gravamen, siendo que se trata de un mismo sector y de actividades parecidas.

Al aplicar un sistema como el Impuesto al Valor Agregado se debería optar por gravar la actividad con una alícuota general u ordinaria, pero



con la salvedad que la alícuota debiera ser claramente inferior a la hoy vigente del 21%.

3. Regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta, en productos gravados a alícuota reducida³⁹

Se hace referencia específicamente a la resolución general 1394/2003, que no sólo es un régimen de retención aplicable a la comercialización de granos y legumbres secas, sino que también y fundamentalmente es un régimen de control mediante el Registro Fiscal de Operadores (RFO).

Las retenciones varían de acuerdo al producto vendido y dependiendo de si el productor está o no inscripto en dicho registro. Para los granos no destinados a la siembra, gravados al 10,5% se retiene el 8%, si el productor está inscripto en el RFO y en los plazos estipulados procede la devolución sistemática del 7%, siempre que los cruces de información previstos coincidan.

Si en cambio el productor no está inscripto en dicho registro la retención es la totalidad de la alícuota y no procede la devolución sistemática.

Se considera que:

? Se podrían implementar perfectamente los controles que implica la resolución general 1394/2002, mediante la vigilancia del comercio de granos con el cruce de información de los formularios 1116, sin exponer a los contribuyentes a inmovilizaciones de fondos por períodos determinados.

³⁹ Chiaradía, Claudia A.; **“El Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria”** en: Doctrina Tributaria Errepa (D.T.E), Argentina, Errepar, Junio 2006, Tomo XXVII, p.537.



? Además el no cobro de la devolución sistemática de retenciones, en algunos casos y especialmente en productores de mediana envergadura, representa no sólo una inmovilización de fondos sino un esfuerzo administrativo y en ocasiones sin resultados en el intento de detectar la causa de no cobro.

? Con referencia a la mencionada resolución debemos expresar que la inclusión por primera vez en el RFO está generando actualmente graves dificultades a productores que tardan varios meses para que la Administración Federal de Ingresos Públicos le otorgue el alta y mientras tanto los agentes de retención le retienen el total de la alícuota con el perjuicio financiero que esto provoca, sin que proceda en estos casos la devolución sistemática.

? Se debería normar en forma inequívoca, los requisitos exigidos para la inclusión en el Registro y no sancionar de antemano al productor por el hecho de iniciar su actividad, sino prever los mecanismos para penalizar únicamente a los que poseen mala conducta fiscal.

4. Jurisprudencia administrativa y judicial aplicable en la reducción de la tasa

a) Laborales culturales vinculadas a la alimentación de hacienda bovina

? Dict. (DAT) 13/1999 - 24/3/1999: Capitalización de hacienda de invernada



La contratación por parte del dueño de un campo destinado a capitalización de hacienda bovina con destino a engorde y venta de las prestaciones de servicios correspondientes a labores culturales, siembra y/o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, con el fin de obtener recursos alimentarios para dicho ganado, se hallan alcanzadas a la tasa reducida, como así también las tareas de cosecha de praderas y forrajes para la alimentación de hacienda bovina.

? Dict. (DAT) 14/1999 - 29/3/1999: Enfardado y ensilado

Los servicios vinculados a la obtención de animales vivos de la especie bovina, en realidad pretende referirse a los servicios necesarios para la obtención de forraje para el engorde la hacienda bovina tales como pasturas, praderas, verdeos, rollos y fardos de pasto, silos de maíz, cosecha de grano húmedo de maíz para suplementación, etc.

No resultan incididas por la tasa reducida las prestaciones relacionadas con el enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, aún cuando se destine a la alimentación de ganado que se trata, por ser actividades posteriores a la cosecha.

La reducción no se aplica en el caso que las labores las contrate el dueño del campo que brinde servicios de pastaje, dado que las prestaciones que contrata el mismo tienen que ver con el objeto de su actividad específica y no la obtención de animales.



? Dict. (DAT) 34/1999 - 14/5/1999: Pasturas para alimentación tambo

Se encuentran alcanzadas a la alícuota diferencial las labores culturales vinculadas a la alimentación de animales vivos de la especie bovina (incluyendo establecimiento de cría e invernada no así el tambo), contratadas a terceros consistentes en labores culturales, siembra y/plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha, de las que se obtengan pasturas con destino a la hacienda mencionada.

En el caso de los establecimientos de tambo, no constituye la venta de hacienda bovina la finalidad principal, sino la venta de leche a pesar de que cuando concluye el ciclo productivo las vacas de refugio salen del campo para la venta, por lo tanto las prestaciones que adquieren los establecimientos tamberos no están alcanzadas con la reducción de la alícuota.

Las prestaciones de enfardado, enrollado, silaje que son posteriores a las labores culturales de cosecha y por lo tanto no gozan del beneficio de la tasa reducida.

Si un establecimiento ganadero recibiera las prestaciones mencionadas facturadas a la alícuota reducida y las utiliza total o parcialmente para actividades sujetas a otras alícuotas, resulta responsable de la diferencia de alícuota el prestatario que cambie el destino acordado.



? Dict. (DAT) 6/1999 - 26/2/1999: Contrato de pastaje

El contrato de pastaje por tratarse de una prestación de servicio se encuentra alcanzado a la alícuota del 21%.

b) Consideraciones

El servicio de enfardado, enrollado y silaje son actividades imprescindibles de las labores de cosecha, de no producirse dicha labor no se obtendría el producto final, por lo tanto deben estar alcanzada a tasa reducida.

Las labores culturales realizadas para las pasturas utilizadas en un tambo, deberían estar alcanzadas a tasa reducida. Si bien la finalidad del mismo es la venta de leche gravada al 21%, cuando las vacas son vendidas se encuentran gravadas el 10,5%, siendo el tema planteado en los dictámenes totalmente discutible.

La aplicación de la tasa reducida o general en los servicios depende de cómo se ha convenido la operación y no de la documentación utilizada.

Cuando se presten servicios en forma conjunta y complementaria de una operación gravada a tasa reducida, corresponderá la reducción para dichos servicios a excepción de los intereses dado que constituyen hechos impositivos autónomos.

Es necesario que por vía reglamentaria se legisle respecto de los temas que han sido motivo de los dictámenes citados con relación a la



aplicación de la tasa reducida en determinados servicios y/o locaciones de obra.⁴⁰

5. Otros temas propios de la actividad

Los animales vivos de la especie bovina, ovina, camélidos y caprinos, están alcanzados por tasa reducida, quedando otras especies tales como los, porcinos, caballos, ciervos entre otros gravados a la tasa general del impuesto.

Los fertilizantes (excepto los de origen químicos) y agroquímicos si son aplicados por el mismo proveedor, la operación en su conjunto quedaría encuadrada como venta de cosa mueble y gravada a la alícuota general en su conjunto.

La alícuota diferencial se aplica a la venta del grano entero, que no ha sufrido ninguna modificación o alteración, en cambio el grano partido que se somete a un proceso posterior a la cosecha, está gravado a la alícuota general.

La venta de este producto se encuentra gravada a la alícuota general, ya que es uno de los insumos necesarios para la producción primaria.⁴¹

⁴⁰ Chiaradía, Claudia A. “**Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria**” en: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Argentina, Errepar, Junio 2006, Tomo XXVII, p. 538.

⁴¹ Chiaradía, Claudia A. “**Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria**” en: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Argentina, Errepar, Junio 2006, Tomo XXVII, p. 538.



b) Objeto del impuesto

Algunos casos típicos de la actividad, son entre otros: permuta, operaciones de canje, dación en pago, pagos en especie.

Las operaciones de canje, tan utilizadas en el sector agropecuario donde en primer término se adquieren bienes, locaciones o servicios gravados y luego se entregan los productos primarios comprometidos, los hechos impositivos correspondientes a ambas partes se perfeccionan en el momento en que se produce la entrega de los productos primarios.

Se produce en los canjes el descalce de alícuotas en algunos casos, como por ejemplo al comprar semillas al 21% y vender el cereal al 10,5%, debiendo el productor vender más cereales por el problema de la diferencias de tasa.

Los pagos en especie y la dación en pago son conceptos asimilables a ventas impositivas.

Autoconsumo

Es la desafectación para uso propio del titular de una explotación unipersonal y de una sociedad de hecho, conocidos como autoconsumo.

La faena de animales propios con la finalidad de alimentar al personal no es autoconsumo sino cambio de los factores de producción.



Venta de inmuebles rurales a tranquera cerrada

Cuando se vende un campo a tranquera cerrada hay que analizar cada uno de los bienes que se están incluyendo, las sementeras por ejemplo son cosas muebles (bienes de cambio) y por lo tanto se encuentran gravadas en el momento de la venta.⁴²

c) Período de liquidación (IVA anual)

1. Situación actual

Después de varios años de incertidumbre se ha vuelto de alguna manera a partir del 1/1/2005 a la redacción original de la resolución general 597/1999, que por su incorrecta redacción había dado lugar a la emisión de la nota externa 6/1999.

Ambas normas fueron derogadas mediante el dictado de la resolución general (AFIP) 1745 modificada por la resolución general (AFIP) 1765.

En efecto, a partir de esa fecha al cierre del ejercicio los saldos técnicos a favor sólo podrán ser aplicados a los débitos fiscales correspondientes a los períodos fiscales siguientes y los de libre disponibilidad provenientes del mes de cierre se pueden compensar con los períodos fiscales del ejercicio que arrojaron saldo a pagar, según el artículo 8 de la resolución general 1745.⁴³ Este artículo establece lo siguiente:

“El pago por ejercicio comercial o por año calendario, según corresponda, se deberá efectuar ingresando individualmente el importe a favor del organismo resultante de cada una de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales

⁴² Chiaradía, Claudia A. “**El Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria**” en: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Argentina, Errepar, Junio 2006, Tomo XXVII, p.539 y sigs.

⁴³ Chiaradía, Claudia A. “**El Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria**” en: Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Argentina, Junio 2006, Tomo XXVII, p.539 y sigs



Cuando de la liquidación mensual correspondiente al último mes del año calendario o ejercicio comercial, según corresponda, o al mes en que se formula el desistimiento de la opción, resulte un saldo a favor del contribuyente y/o responsable emergente de ingresos directos, podrá utilizarlo de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor

Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para cancelar los saldos a favor de este organismo que correspondan a períodos fiscales mensuales devengados durante la vigencia de la opción, con la respectiva imputación a cada uno de ellos. A esos fines se deberán aplicar los requisitos y formalidades establecidos en la Resolución General N° 1.658

Asimismo, si de la liquidación mensual referida en el párrafo anterior surgiera un saldo a favor del contribuyente y/o responsable, del previsto en el primer párrafo del citado artículo de la ley del gravamen, el mismo sólo podrá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los períodos fiscales siguientes”.⁴⁴

2. Definición de actividad exclusivamente agropecuaria

Para hacer uso de la opción el productor debe realizar exclusivamente actividad agropecuaria.

El Fisco no ha definido en la ley ni en el decreto esta expresión con lo cual en ocasiones el beneficio que tiene el sector se torna de muy difícil aplicación dada la diversidad de tareas que muchas veces realiza el productor, y que, en ocasiones, lo saca de la condición de realizar su actividad en forma exclusiva.

La resolución general (DGI) 3699/1993 (BO: 29/6/1995) define, el alcance de la acepción "actividades exclusivamente agropecuarias", estableciendo que quedan comprendidas las actividades de silvicultura, la crianza y la

⁴⁴ Resolución General N° 1745, AFIP, Capítulo D, Artículo 8



explotación de ganado y animales de granja, la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura".

3. Resumen de jurisprudencia administrativa

La ley, no ha definido el término actividad agropecuaria, y el Fisco mediante notas externas y dictámenes pretende imponer determinadas restricciones:

? Dict. (DAT) 87/1994 - 6/6/1994: Servicios o locaciones

La opción de IVA anual sólo la pueden ejercer los que realicen exclusivamente actividades agropecuarias, por lo que los que presten servicios o locaciones gravadas exentas o no alcanzadas por el impuesto, además de una actividad agropecuaria, no puede ejercer la opción.

? Dict. (DAT) 67/96 - 6/11/1996: Actividades conjuntas y/o complementarias

No resulta procedente la opción de IVA anual cuando se realizan servicios agropecuarios, los que si bien se desarrollan en forma conjunta tornan improcedente la posibilidad de opción de IVA anual. Tampoco resulta viable el ejercicio de la opción cuando se desarrollen actividades agropecuarias en forma conjunta y/o complementaria con cualquier otra actividad, independientemente del tratamiento impositivo que ellas tengan.

? Dict. (DAT) 59/1997 - 5/12/1997: Prestaciones en relación de dependencia

La condición de exclusividad de ejercer la opción de IVA anual se refiere a aquellas operaciones que determinan la responsabilidad



frente al impuesto, por lo que si una persona tiene ingresos por relación de dependencia y además posee un campo que explota, puede ejercer la opción de IVA anual, siempre que los ingresos por la explotación provengan únicamente de la actividad agropecuaria. El dictamen (DAT) 87/1994 pretendió abarcar a quienes realizan además otras actividades con coincidencia o reflejo en la determinación impositiva del respectivo sujeto pasivo, situación que no comprende a las prestaciones en relación de dependencia.

? Dict. (DAT) 15/2003: Reintegros de exportación

Se consulta, con motivo de la solicitud presentada por un contribuyente agropecuario por devolución de reintegros por exportación y que había ejercido la opción de liquidar el IVA anualmente

El Fisco interpreta que la solicitud del contribuyente no sería factible debido a que el quinto párrafo del artículo 43 de la ley del IVA impone como requisito, para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia del impuesto, que el mismo sea determinado mensualmente mediante declaración jurada.

Concluye que es improcedente efectuar reintegros por exportación a los contribuyentes dedicados a la actividad agropecuaria que hubieren ejercido la opción de liquidar el gravamen anualmente.



d) Evolución del tratamiento del IVA en las explotaciones agropecuarias

La imposición al sector primario ha sufrido sucesivos y diversos cambios.

Haciendo una reseña sintética de lo que ha ocurrido en nuestro país, el Impuesto al Valor Agregado se creó en la República Argentina mediante la Ley N° 20.631, promulgada el 29 de diciembre de 1973 y comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1975.

Mediante el Art. 26 se eximieron las operaciones con determinados bienes que eran el objeto de venta de las explotaciones agropecuarias. En consecuencia las ventas de los productos agropecuarios no estaban alcanzadas por el Impuesto, pero si estaban gravadas las ventas de los productos que constituyen insumos para el sector, por lo que, la creación del gravamen significó un aumento del costo de las explotaciones agropecuarias, ya que el Impuesto al Valor Agregado pagado a los proveedores no tenía compensación alguna.

Intentando corregir esta situación, 7 años después, se dicta la Ley N° 22.294, vigente a partir del 6 de Octubre de 1980, que permitió al productor agropecuario, computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4% del monto de las compras realizadas, contra el pago de otros impuestos nacionales.

La inequidad existente entre el pago de IVA a proveedores por insumos y el crédito presunto del 4 % dio lugar a que 3 años después se promulgue la Ley N° 22.817 del 26 de Mayo de 1983, que permitió a los productores agropecuarios computar, en lugar del 4% presunto, el Crédito Fiscal del IVA por sus compras, contra el pago de Impuesto a las Ganancias o Impuesto a los Capitales (que regían en aquella época).



Este sistema funcionó hasta el 31 de diciembre de 1989 cuando con la Ley N° 23.765, sancionada el 21 de diciembre de 1989 y promulgada el 4 de enero de 1990, se eliminan las exenciones que alcanzaban a los productos generados por las explotaciones agropecuarias.

En síntesis, la no inclusión de las ventas de los productos agropecuarios, dentro del sistema del IVA desde un inicio, trajo aparejado un incremento de costos económicos y financieros en el sector, los primeros 16 años de vigencia.

A través de la Ley N° 23.871 y a partir del 1° de diciembre de 1990, se produce la generalización del IVA a los servicios y locaciones.

El procedimiento adoptado para ello fue incorporar un apartado 20 al Art. 3° Inc. e) donde se alcanzan con el gravamen: “Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina. Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras: las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario”.

Queda claro que debido a la generalización de la imposición, a la igualdad de tasas y a la ausencia de retenciones, es recién, a partir de 1990 en que en el sector agropecuario, el Impuesto al Valor Agregado comienza a acercarse a cumplir con la característica esencial de ser neutral en términos económicos.⁴⁵

Como resumen de lo mencionado anteriormente, se puede decir que:

⁴⁵ Morra, Miguel Ángel, Quagliotti, Debora en: <http://www.laopinionrafaela.com.ar/opinion/2009/07/12/r971202.php>.



En nuestro país, la imposición al sector primario ha sufrido sucesivos y diversos cambios. Durante un largo período, este sector estuvo exento del IVA, considerándolo gravado recién a partir de la etapa industrial. Actualmente y con la generalización del citado impuesto, todas las etapas de comercialización del sector primario se encuentran alcanzadas. El sector agropecuario en nuestro país ha sido objeto de los siguientes tratamientos:

- ? Ley 20.361 – 1/1/1975: eximió a los productores agropecuarios
- ? Ley 22.9294 – 6/10/1980: permitió al productor agropecuario exento, computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4 % del monto de las compras realizadas, con recupero del IVA en la compra de sus insumos.
- ? Ley 22.817 (desde 26/5/1983 hasta el 31/12/1989): el productor agropecuario continuaba exento y se le permitía la imputación del crédito fiscal del IVA por sus compras contra el impuesto a las ganancias y sobre los capitales.
- ? Ley 23.765 – 1/12/1990: elimina la exención para el sector agropecuario.
- ? En una primera instancia desde el 1/2/1990 al 31/10/1990, los productores no se inscribían y los adquirentes de productos agropecuarios actuaban como agentes de retención.
- ? A partir del 31/10/1990, pasaron a ser sujetos del gravamen, con regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.



e) Hecho imponible⁴⁶

Los hechos imponibles que en el mismo se generan son, por un lado, la venta de bienes, y por otro, la prestación de servicios (ambas operaciones conceptualizadas dentro del objeto del impuesto en el artículo 1 incisos a) y b) respectivamente).

Dentro de la actividad agrícola tenemos la venta de bienes tales como:

- Cereales;
- Oleaginosas;
- Frutas;
- Verduras
- Etc.

Dentro del sector podemos encontrar bienes con un cierto grado de industrialización, teniendo entonces las ventas de:

- Dulces;
- Frutas secas;
- Etc.

Dentro de la actividad pecuaria tenemos la venta de:

- Animales;
- Carne;
- Cuero;
- Huevos;
- Leche;
- Etc.

⁴⁶ Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo, “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” Argentina, Editorial La Ley, 2005, p.768 769.



En ambos sectores hay:

- Insumos de bienes: fertilizantes, maquinarias, etc.
- Servicios generales: seguros, energía, asesoramiento, etc.
- Servicios específicos: servicios de cosecha, siembra, preparado de la tierra etc.

Nacimiento de la obligación de generar debito fiscal⁴⁷

La ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 5, establece que:

“el hecho imponible se perfecciona, 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....”
48

En este mismo inciso la ley establece cuáles son las excepciones: la provisión de agua, energía eléctrica, gas o agua regulados por medidor. A su vez, contempla el tratamiento especial para los productos primarios y las operaciones de canje.

Comercialización de productos primarios⁴⁹

El segundo párrafo del apartado 2 del inciso a) del artículo 5 de la ley de Impuesto al Valor Agregado establece que:

“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

⁴⁷ Fenochietto, Ricardó, **Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, La Ley, 2007, Segunda edición, p.1059.

⁴⁸ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 5 inciso a), texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97).

⁴⁹ Fenochietto, Ricardó, **Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, La Ley, 2007, Segunda edición, p.1059.



imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio...”⁵⁰

En la actividad primaria es común que los bienes se entreguen bajo la modalidad de precio a determinar. Ello significa que son entregados luego de la cosecha o extracción, determinándose el precio varias semanas después (incluso meses) cuando el intermediario vende los productos y de acuerdo al precio vigente en ese momento en el mercado. Consecuentemente, se establece en la ley, una excepción sumamente razonable al principio general, según el cual la obligación de generar el debito fiscal nace con la entrega del bien, ya que en este caso ello se producirá a posteriori, cuando se determine el precio no conocido en el momento de la entrega, es decir, cuando pueda cuantificarse la base sobre la cual se calculará el impuesto. Además, como es de suponerse que el productor podrá cobrar los bienes vendidos luego incluso de la determinación del precio, es decir, mucho después de la entrega de los mismos, se procura no ocasionarle un perjuicio financiero, al no exigírsele que determine el debito fiscal mucho antes del efectivo cobro.

Para la generación diferida del debito fiscal deben concurrir dos circunstancias:

- ? Que los productos comercializados sean productos primarios;
- ? Que la fijación del precio se realice con posterioridad a la entrega del mismo.

Ni la ley, ni su decreto reglamentario, definen qué se entiende por productos primarios. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española primario es lo “principal o primero en orden o grado”. Debe entonces interpretarse que productos primarios son aquéllos que no han sufrido ningún

⁵⁰ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 5 inciso a) punto 2 segundo párrafo, texto ordenado por decreto 280/97 (B.O. 5/04/97).



proceso de transformación, para lo cual deberá analizarse cada caso en particular, pues el hecho de haber recibido algún tratamiento no lo hará perder el carácter de primario. Por ejemplo: la operación de secado de granos constituye una etapa del proceso de elaboración necesaria para poner al producto en condiciones de utilización, por lo cual no debe considerarse que los granos pierden su condición de productos primarios luego de este proceso.⁵¹

f) Exenciones⁵²

Son pocas las exenciones que resultan aplicables al sector:

a) Alquiler de inmuebles rurales: esta exento de Impuesto al Valor Agregado:

“La locación...de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias”⁵³

Debería encuadrarse como rural a los inmuebles así caratulados por las leyes catastrales locales, adicionalmente para que la exención opere el destine debe ser el ejercicio de una actividad agropecuaria y no la realización de otras actividades como la de turismo o recreativas.

Esta exención comprende todo contrato de locación sin importar la forma en que la misma sea abonada: en dinero o en especie.

b) Exportaciones:

“quedan exentas del gravamen de esta ley.....las exportaciones”⁵⁴

Las exportaciones se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado por lo establecido anteriormente y como consecuencia de la adopción del

⁵¹ Fenochietto Ricardó; **El Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, La Ley, 2007, Segunda Edición, p. 331-332.

⁵² Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo, **“Análisis del Impuesto al Valor Agregado”** Argentina, Editorial La Ley, 2005, p. 772-773.

⁵³ Ley 23.349. Impuesto al Valor Agregado, Artículo 7 inc. h punto 22, texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97)

⁵⁴ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 8 inc. d, Texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O.



principio de país destino (que indica que la potestad tributaria para gravar los bienes corresponde al país que lo consumirá, en consecuencia se encuentran gravadas las importaciones y exentas las exportaciones).

La exención que se aplica a las exportaciones es plena, es decir, que se extiende a los insumos para de este modo evitar que dentro de los precios de venta se traslade el Impuesto al Valor Agregado pagado en el proceso de producción.

Dado que este sector es fuertemente exportador, el correcto funcionamiento del sistema de devolución del Impuesto al Valor Agregado es crucial para el normal funcionamiento de los productores.⁵⁵

13. Opción de pago anual en el Impuesto al Valor Agregado⁵⁶

a) Antecedentes:

El primer antecedente de la opción en el IVA anual para los productores agropecuarios fue el Decreto 1684/93 (B.O. 17/08/93).

En lo referente a la presentación de las declaraciones juradas, la norma pretendía disminuir los problemas administrativos que conllevaban la liquidación y presentación mensual, mediante el mecanismo de liquidar y presentar el Impuesto al Valor Agregado sólo una vez al año.

⁵⁵ Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” Argentina, Editorial La Ley, 2005, p. 773

⁵⁶ Balán, Osvaldo “Jornadas agropecuarias” Corrientes, 11/11/2004.



En materia del pago, esta normativa tuvo en cuenta las particulares características de la producción agropecuaria, que es cíclica. Normalmente los productores agropecuarios venden su producción en cierta época del año, pero lo cierto es que su ciclo productivo suele ser muy diferente del mes calendario, que es el periodo fiscal en el IVA.

El Decreto 1684/96 tenía también sus inconvenientes, más que nada en cuanto a la rigidez de la opción.

A su vez, el Fisco de alguna forma veía entorpecida sus facultades de verificación, ya que no contaba mes a mes con las declaraciones juradas de los contribuyentes que habían realizado la opción.

La ley 25.063, que fue aplicable para los hechos imponible perfeccionados desde el 01/01/1999, modificó parcialmente esta situación, ya que exigió a los contribuyentes agropecuarios que hubiesen hecho uso de la opción a practicar la liquidación en forma mensual, mientras que el pago siguió siendo anual.

Al respecto, el tercer párrafo del artículo 27 de la ley de Impuesto al Valor

Agregado quedó redactado de la siguiente manera:

“Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias. Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres (3) ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca”.⁵⁷

⁵⁷ Ley 23.349, Impuesto al Valor Agregado, Artículo 27, Texto Ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/97).



La AFIP reglamentó la nueva opción mediante la Resolución General 597/99 (B.O. 18/05/99). Esta norma dispuso que las declaraciones juradas correspondientes a cada uno de los períodos fiscales confeccionadas mensualmente debían presentarse conjuntamente en forma trimestral, de la siguiente forma: en los vencimientos establecidos para los períodos mensuales, tercero, sexto, noveno y duodécimo,

- Contados desde el inicio del ejercicio comercial o año calendario, según corresponda;
- En las fechas de vencimientos generales para la presentación de las declaraciones juradas, de acuerdo a la terminación del CUIT (Clave única de identificación tributaria).

El pago siguió siendo anual, se generaron algunas dudas debido a la redacción del artículo 11 de la Resolución General 597/99. Este artículo daba lugar a interpretar que el productor agropecuario que hubiese ejercido la opción debía ingresar los importes a favor del Fisco originados en los primeros meses del ejercicio fiscal, sin tener en cuenta los saldos técnicos a favor que se pudiesen producir en los meses posteriores.

Esta situación fue aclarada por la Nota Externa 6/99, por la que se dispuso que el monto a depositar debía determinarse considerando todos los débitos y créditos fiscales del ejercicio comercial y los importes de libre disponibilidad provenientes de retenciones, percepciones y pagos a cuenta.

El pago final a efectuar era entonces el saldo resultante de detraer el débito fiscal anual, el crédito fiscal y las retenciones y las percepciones correspondientes al mismo período.



En la última etapa de aplicación de estas normas, el fisco comenzó a intimar a los productores agropecuarios para que abonen el impuesto calculado en cada Declaración Jurada mensual al cierre del ejercicio, pretendiendo ignorar la Nota Externa 6/99.

Este fue el origen de una nueva disposición, que establece normas, la que obviamente rigen a partir de su vigencia y no hacia atrás.

b) ¿Qué se entiende por actividades exclusivamente agropecuarias?

El contribuyente para hacer uso de la opción de pago anual debe realizar exclusivamente actividades agropecuarias.

En el Dictamen 87/94, el organismo Fiscal entendió que la opción de IVA anual no puede ser ejercida por quienes realicen otras actividades no alcanzadas o exentas del impuesto, vinculadas o no con el sector agropecuario, por quienes presten servicios gravados y por aquellos que ejecuten otras actividades en forma complementaria, cualquiera fuese su tratamiento en el gravamen.

En cambio, el Dictamen 59/97, entendió que la condición de exclusividad de ejercer la opción de IVA anual se refiere a aquellas operaciones que determinan la responsabilidad frente al impuesto, por lo que si una persona tiene ingresos por relación de dependencia y además posee un campo que explota puede ejercer la opción de IVA anual, siempre que los ingresos por la explotación provengan únicamente de la actividad agropecuaria, y consideró que el citado Dictamen 87/94 pretendió abarcar a quienes realizan además otras actividades con incidencia o reflejo en la determinación impositiva del



respectivo sujeto pasivo, situación que no comprende a las prestaciones en relación de dependencia.

Otro Dictamen a tener en cuenta es el DAT 6797, en el mismo, la AFIP entiende que el régimen opcional no comprende a los servicios agropecuarios, los que si son desarrollados en forma conjunta con las referidas actividades tornan improcedente la posibilidad de optar por la liquidación anual del gravamen. Es decir, que si el productor realiza además servicios agrícolas (trabajos de laboreo, siembra, etc.), para terceros perderá la opción anual. Lo mismo ocurrirá con determinados contratos agropecuarios como el de Pastaje, ya que se trata de un servicio.

Al respecto, la opción es muy rígida, ya que por desarrollar cualquier otra actividad (gravada en el IVA), aún en forma ocasional, expulsa de la opción anual al contribuyente. En estos casos, al productor le podría convenir constituir una nueva sociedad para realizar tales trabajos, servicios o hasta eventuales compra-ventas, con el objetivo de no perder la opción de pago anual por su condición de productor-agropecuario.

c) Ventajas y desventajas

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

Por ejemplo, para aquel que todos los meses tiene que ingresar el IVA, es una suerte de financiamiento gratuito, ya que sólo pagará al vencimiento de la DDJJ del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario, según corresponda.



También es un tema a considerar cómo incide en la opción de pago anual el nuevo régimen de retención de IVA instaurado por la Resolución General 1394/02, para operaciones de granos no destinados a siembra (cereales y oleaginosas) y legumbres secas (arvejas, porotos y lentejas).

En este supuesto el productor que haya ejercido la opción tiene una ventaja financiera. En efecto, al acreditarse en su cuenta bancaria los montos del “reintegro sistemático”, si bien está obligado a consignar los mismos en la declaración jurada de IVA correspondiente al mes de la acreditación, no deberá abonar en tal momento el impuesto que eventualmente surja, ya que sólo debe pagar en la declaración jurada del mes de cierre de ejercicio o año calendario.

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

En estos supuestos quien haya elegido la opción, estaría adeudando los intereses resarcitorios por haber ingresado el impuesto en forma anual en lugar de mensualmente, y las eventuales multas por presentar las declaraciones juradas en forma trimestral durante la vigencia de la Resolución General 597/99, en lugar de mes a mes.

Se debe tener en cuenta que el plazo para hacer decaer la opción es el mismo que se dispone para exigir deudas por parte del Fisco, es decir la prescripción impositiva, que su forma de cómputo en ocasiones supera los 6 años.



Luego de ver los dictámenes correspondientes, se observa que hay normas que pretenden otorgar un beneficio a determinados contribuyentes, pero luego el Fisco intenta a través de sus interpretaciones limitar el mismo.

14. Influencias del IVA en el sector agropecuario⁵⁸

En los sistemas tributarios se pueden clasificar las imposiciones en tres grandes grupos:

- ? Impuestos al Consumo. (Paga el consumidor final)
- ? Impuestos a las Rentas. (Paga la persona física o jurídica que obtuvo ganancias en su operatoria)
- ? Impuestos al Patrimonio. (Paga el propietario de bienes)

En el caso argentino, un impuesto que grava el consumo y que esta instrumentado en toda la cadena productiva-distributiva es el Impuesto al Valor Agregado.

El sector agropecuario, es uno de los más importantes sectores dinamizadores de la economía nacional, convirtiéndose en imprescindible en nuestra región, siendo, por ello, el impacto del sistema impositivo sumamente importante en la economía de la zona.

El Impuesto al Valor Agregado, que lleva 3 décadas de su instrumentación inicial, es un impuesto al consumo implementado en todas las etapas del proceso productivo, que ha tenido sucesivas modificaciones hasta llegar a la estructura

⁵⁸ Morra, Miguel Angel, Quagliotti Debora en: <http://www.laopinionrafaela.com.ar/opinion/2007/07/12/r971202.php>.



actual que muestra una considerable complejidad técnica, en relación con determinadas operaciones.

15. Análisis de la opción de pago anual del Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria

Desde hace ya muchos años la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ha dispuesto esta particular forma de liquidar e ingresar el Impuesto al Valor Agregado con la intención de adecuar el cumplimiento de dichas obligaciones a los ciclos naturales productivos, sean éstos pecuarios o agrícolas.

Es así como este sistema de liquidación periódica y de pago anual fue previsto mediante una incorporación al texto de la ley del IVA a través del decreto 1684/1993(1), que modificó el artículo 23 de la misma (según el t.o. actual, es el Art. 27).

Dicho cambio estableció que cuando se tratase de responsables que desarrollasen en forma exclusiva la actividad agropecuaria, podrían optar por practicar la liquidación y el pago del tributo por ejercicio comercial -si llevaban anotaciones que le permitiesen realizar balances anuales- y por año calendario cuando no se diera esta condición.

La mencionada norma aclaraba que, una vez concretada la opción referida, el procedimiento no podía ser variado hasta 3 ejercicios fiscales posteriores, incluido aquel en el que el contribuyente realizó la opción.

Asimismo, se determinó que tanto el ejercicio de la aludida opción como en su caso el desistimiento deben comunicarse a la AFIP.



El decreto dejaba las facultades de reglamentación a cargo del citado Organismo Fiscal, y éste lo hizo a través del dictado de la Resolución General (AFIP) 597 (BO: 21/5/1999).

Dicha norma establecía que las declaraciones juradas a presentar trimestralmente por quien optara por el régimen de pago anual, se harían en forma conjunta, en las fechas de vencimiento general fijadas para las declaraciones juradas del impuesto correspondiente a los períodos fiscales mensuales tercero, sexto, noveno y duodécimo, contados desde el inicio del ejercicio comercial o año calendario, según correspondiera.

Con el posterior dictado de la resolución general (AFIP) 1745, la AFIP introdujo algunas modificaciones este régimen, lo que generó un considerable cambio de fondo en cuanto a la forma de liquidar anualmente el tributo.

La AFIP decidió derogar la Resolución General 597/99 y la Nota Externa 6/99 y estableció un nuevo régimen para la opción de pago anual, a través de la Resolución General 1745/04 (B.O. 28/09/04).

La misma ha sido criticada, incluso cuestionándose las facultades del Fisco para introducir estas modificaciones, que habrían alterado el objetivo de la opción.

Un primer cambio que introduce la nueva norma, es que al ser derogada la Resolución General 597/99, que establecía que las presentaciones se debían efectuar trimestralmente, los vencimientos de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado pasan a ser los generales que se aplican para cualquier otro contribuyente.



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

El artículo 8 de la Resolución General 1745/04 es clave de toda la modificación, ya que dispone que el pago por ejercicio comercial o por año calendario, según corresponda, se deberá efectuar ingresando individualmente el importe a favor del organismo resultante de cada una de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los periodos fiscales mensuales.

Es decir, que si la declaración jurada mensual arroja saldo a pagar habría que ingresarla y no se podría efectuar la sumatoria de los debitos, créditos y retenciones del año, como disponía la Nota externa 6/99.

El único caso en que al productor agropecuario no le correspondería ingresar el gravamen es cuando se generen saldos a favor de libre disponibilidad. En este supuesto la norma permite utilizar el procedimiento de compensación reglado por la Resolución General 165/04.

En síntesis, se puede decir que si la declaración jurada del mes de cierre del ejercicio arroja un saldo de libre disponibilidad, el mismo puede ser usado para cancelar las declaraciones juradas de los periodos mensuales anteriores devengados en la opción anual. En cambio, si es técnico, solo servirá para utilizarlo contra débitos fiscales de períodos futuros.



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

Algunos de los cambios introducidos por esta última resolución fueron los siguientes:

Como primera referencia se observa que los productores agropecuarios, que ya se encontraban dentro del régimen anual -de acuerdo con la anterior RG (AFIP) 597-, quedaban automáticamente incluidos en el nuevo sistema que rigió a partir de la resolución general (AFIP) 1745. Es decir, decir que no tenían que exteriorizar de ningún modo su voluntad de continuar dentro del IVA agropecuario con pago anual.

El principal cambio introducido por la resolución general (AFIP) 1745, y que modifica notablemente la posición del productor agropecuario que hubiera ejercido la opción de pagar por año comercial o calendario -según corresponda-, está referido fundamentalmente a los saldos a favor técnicos (SFT) que surjan de la última declaración jurada mensual.

Es que anteriormente estos saldos a favor, al realizarse la liquidación anual, podían compensarse -en forma automática y en papeles de trabajo- contra los saldos a favor del Fisco que hubiesen surgido de declaraciones juradas mensuales de períodos anteriores, dentro del ciclo anual o calendario, según correspondiera.

Con la modificación introducida por la resolución general (AFIP) 1745, se hace la salvedad de que si en la última liquidación mensual correspondiente al ejercicio comercial o calendario se presentase un saldo a favor del contribuyente del



primer párrafo del artículo 24(3) de la ley del IVA, dicho saldo sólo podrá ser aplicado contra débitos fiscales correspondientes a períodos siguientes.

Ahora bien, si en el caso de que de la última declaración jurada presentada por los productores adheridos a este régimen surgiera un saldo a favor de libre disponibilidad (SLD) emergente de ingresos directos, éste sí podrá ser utilizado para cancelar períodos fiscales anteriores del IVA en los que las declaraciones juradas hubiesen arrojado saldo a favor del Fisco.

El procedimiento de cancelación de dichos saldos con el Saldo de libre disponibilidad del último período se realizará mediante compensaciones en las que se deberán contemplar los requisitos y formalidades establecidos por la Resolución General (AFIP) 1658.

Demás está decir que en cualquier mes -incluso el último del ejercicio comercial o año calendario- que arrojará Saldo de libre disponibilidad, podrá ser empleado de acuerdo con el citado segundo párrafo del artículo 24 de la ley del IVA. Por lo tanto, el contribuyente podrá solicitar la compensación contra otros tributos adeudados al Fisco, o su acreditación, devolución o transferencia a terceros.

Con relación a la forma de ingresarlo, el artículo 9 de la resolución general (AFIP) 1745 indica cómo deberán imputarse cada uno de los saldos mensuales a favor del Fisco, que el contribuyente no haya compensado.

Los saldos mensuales que resultaran favorables a la AFIP-DGI dentro de cada período serán cancelados al finalizar el año calendario, o ejercicio comercial -según se trate-. Como en dichas declaraciones juradas, a pesar de que sus elementos determinantes arrojen un importe a pagar, es necesario ingresar en



"Forma de pago" cada una de estas declaraciones juradas para completar con ceros (0,00) "el monto a ingresar".

La declaración jurada mensual del IVA, en el caso de los productores agropecuarios con "pago anual", lleva por número de formulario el 810 -por tener esta particularidad-, en lugar del generalmente utilizado formulario 731.

Esa declaración jurada, al indicar como monto a ingresar \$ 0,00, muestra de esta forma en el formulario impreso que el saldo es a favor de la AFIP, pero que al pertenecer el contribuyente a este régimen (F. 810), el importe queda diferido hasta la finalización del ejercicio comercial o año fiscal -según corresponda.⁵⁹

¿Cuales son los aspectos principales del nuevo régimen de IVA anual agropecuario que establece la RG 1745, dejando sin efecto la Resolución General 597?

Se establece un nuevo procedimiento al que deben ajustarse los contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias que deseen ingresar el impuesto al valor agregado anualmente. Al respecto, señalamos que las correspondientes declaraciones juradas deberán presentarse en forma mensual, en reemplazo de las presentaciones trimestrales que se venían practicando. El pago por ejercicio comercial o por año calendario, según corresponda, se deberá efectuar ingresando individualmente el importe a favor del organismo resultante de cada una de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales. Cuando de la liquidación mensual correspondiente al último mes del año calendario o ejercicio comercial, según corresponda, o al mes en que se formula el desistimiento de la opción, resulte un saldo a favor del

⁵⁹ De Soto, Raúl A.; **"Análisis del IVA agropecuario en caso de la opción de pago anual"**
Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T), Diciembre 2008, Tomo XVI, p.3



contribuyente y/o responsable emergente de ingresos directos,(saldo de libre disponibilidad) podrá utilizarlo de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 24 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para cancelar los saldos a favor de este organismo que correspondan a períodos fiscales mensuales devengados durante la vigencia de la opción, con la respectiva imputación a cada uno de ellos. A esos fines se deberán aplicar los requisitos y formalidades establecidos en la resolución general 1658. Asimismo, si de la liquidación mensual referida en el párrafo anterior surgiera un saldo a favor del contribuyente y/o responsable, del previsto en el primer párrafo (saldo técnico) del citado artículo de la ley del gravamen, el mismo sólo podrá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los períodos fiscales siguientes.

Esto significa que la liquidación ya no comprende a todas las operaciones del año, y que excluye precisamente y de manera injustificada a aquellas que hayan generado saldo a favor del contribuyente del primer párrafo del artículo 24.

A este saldo que corresponde con evidencia a operaciones celebradas en el período fiscal referido, se obliga a trasladarlo a los períodos fiscales siguientes, con el consecuente costo financiero que ello acarrea.

No se debe olvidar que las ventas de los productores agropecuarios se encuentran gravadas al 10,50%, y que si bien a algunos insumos y servicios empleados por esos contribuyentes se les ha establecido también dicha alícuota diferencial, buena parte de sus compras de bienes y servicios aún se encuentra gravado a la alícuota general. Esta situación genera permanentes Saldo a favor técnico del primer párrafo.⁶⁰

⁶⁰ De Soto, Raúl, “Análisis del IVA en caso de opción por el pago anual”, práctica y actualidad tributaria, Diciembre 2008, Tomo XVI, pág. 4



16. Principales elementos de la información contable

Los principales elementos de la información contable y los aspectos básicos a que ellos se refieren son los siguientes:

1. Situación patrimonial:

- ? Activos (Bienes)
- ? Pasivos (Obligaciones)
- ? Patrimonio (Capital y resultados acumulados)
- ? Participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas.

2. Evolución patrimonial:

- ? Transacciones con los propietarios (o sus equivalentes, en los entes sin fines de lucro)
- ? Resultado del período
 - Ingresos
 - Gastos
 - Ganancias
 - Pérdidas
 - Participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas
 - Impuestos sobre las ganancias
- ? Variaciones puramente cualitativas

3. Evolución financiera:

- ? Recursos financieros
 - Orígenes



➤ Aplicaciones

Estos tres aspectos básicos (situación patrimonial, evolución patrimonial y financiera) están relacionados:

- ? La determinación del patrimonio es necesaria tanto para informar sobre la situación patrimonial del ente como sobre su evolución patrimonial, pues la información sobre ésta se refiere a los cambios en el patrimonio.

- ? La medición de los recursos financieros es necesaria tanto para informar sobre la situación patrimonial como sobre la evolución financiera.⁶¹

Para informar sobre la evolución financiera del ente hay que adoptar algún concepto de recursos financieros que sirva de base para tal propósito. Hoy en día, ha ganado consenso la idea de considerar la suma del efectivo y lo que se suele llamar *equivalentes en efectivo*, que son las colocaciones con las siguientes características:

- ? Plazo corto (sea tres meses o menos desde la fecha de su adquisición);

- ? Alta liquidez;

- ? Convertibilidad en sumas conocidas de dinero;

⁶¹ Fowler Newton, Enrique; **Análisis de Estados Contables**; Argentina, La Ley, 2002, Segunda edición, p. 56.



? Riesgo insignificante de cambios de valor.

Otro concepto que podría aplicarse es el del efectivo y las colocaciones corrientes (las que generarán efectivo durante los doce meses siguientes). Este conjunto suele ser denominado fondos.

Tiempo atrás, solía considerarse que los recursos financieros cuya evolución debía explicarse podían estar dados por el capital corriente, que es la diferencia entre el *activo corriente* y el *pasivo corriente*. Esta idea ha perdido aceptación, porque:

? Uno de los objetivos de los estados contables es permitir que los usuarios evalúen la capacidad del ente emisor para pagar sus deudas, y en su caso, distribuir ganancias;

? La mayoría de los pagos de dudas y distribuciones de ganancias deben hacerse con efectivo.

Hay *orígenes* de recursos financieros cuando éstos se incrementan y *aplicaciones* cuando disminuyen.⁶²

17. Los Estados Contables

Los estados contables son informes preparados para su suministro a terceros, pero también son empleados por los administradores del ente que los emite.

Contienen principalmente datos surgidos del sistema contable.

El ente emisor de estados contables es normalmente una persona jurídica.

⁶² Fowler Newton, Enrique, **“Análisis de Estados Contables”**, Argentina, La ley, 2002, Segunda edición, p.11.



Para la presentación de la información que se considera esencial para los usuarios, la mejor opción es un juego de estados contables integrado por:

1. Cuatro estados básicos:

- ? El de situación patrimonial o balance;
- ? El de cambios en el patrimonio;
- ? El de resultados;
- ? El de flujo de efectivo.

2. La correspondiente información complementaria: que en su mayor parte se presenta por medio de notas y anexos.

La periodicidad habitual de los estados contables de uso externo es anual, aunque hay excepciones dispuestas por las legislaciones. Bajo condiciones de inestabilidad económica, la frecuencia anual de publicación reduce la utilidad de los estados contables, que también se ve afectada cuando los plazos para su difusión son muy amplios (sea superiores a tres meses).

La responsabilidad por la preparación de los estados contables es de los administradores del ente emisor y no debe ser confundida con las de quienes le presten servicios de auditoría o teneduría de libros.

Además de los estados contables, los entes producen:

1. Informes contables reservados para su uso interno, cuya forma, contenido y periodicidad dependen de decisiones de los administradores;
2. Información adicional que se suministra junto con los estados contables:
 - ? Al público en general, cuando existen normas legales que así lo requieren; o



? A pedido de entidades que la solicitan como requisito para adoptar determinadas decisiones.

3. Comunicados de prensa con los principales datos de los estados contables y comentarios sobre sus cifras.⁶³

18. Análisis de Estados Contables

Los estados contables, y otras informaciones utilizadas por ellos, se analizan para obtener mediciones y relaciones que sean útiles para la toma de decisiones como las siguientes:

1. Proveedor: vender a crédito.
2. Prestamista:
 - ? Prestar dinero
 - ? Refinanciar una deuda existente
 - ? Determinar si el emisor está honrando los compromisos asumidos en materia de mantenimiento de determinadas relaciones entre los importes del activo, del pasivo o del patrimonio.
3. Cliente: firmar un contrato de provisión permanente de bienes o servicios.
4. Inversor: comprar, retener o vender acciones o títulos de deuda del emisor.

⁶³ Fowler Newton, Enrique; **Análisis de Estados Contables**, Argentina, La Ley, 2002, Segunda edición, p. 2-14.



5. Accionista mayoritario: confirmar o despedir a los administradores.

6. Competidor: proponer una fusión.

7. Órgano estatal de fiscalización: determinar si el emisor ha dado cumplimiento a las normas legales que dispusieren el mantenimiento de determinadas relaciones entre los importes del activo, pasivo o del patrimonio.

8. Órgano estatal de recaudación impositiva y previsional: identificar situaciones sospechosas.

9. Auditor de estados contables: identificar aspectos a los que deba otorgarse una atención especial cuando se determinen la naturaleza, el alcance y la oportunidad de otros procedimientos de auditoría.

10. Calificador de riesgo: emitir una calificación del riesgo que asumirían quienes invirtiesen en acciones o bonos del emisor.

También pueden efectuarse análisis de estados contables con otros propósitos.

El estudio de estados contables como parte de un proceso decisorio requiere la realización sucesiva de las siguientes tareas generales:

1. Leer los estados contables;

2. Interpretar la información que ellos contienen;



3. analizarlos, mediante el cálculo de indicadores y utilizando las herramientas necesarias;
4. relacionar los indicadores obtenidos con otras informaciones a las que tenga acceso, incluyendo las referidas:
 - ? A los mismos estados contables, que pueden encontrarse en la información adicional a ellos, en los comunicados de prensa relacionados y en las memorias y otros informes de los administradores del ente emisor;
 - ? Al contexto en el cual actúa dicho ente, que no siempre figuran en los elementos recién indicados;
5. Interpretar y analizar el conjunto de datos disponibles.⁶⁴

19. Métodos de análisis de los Estados Contables

1. Comparaciones entre datos absolutos: para un analista, los datos contables raramente significan algo si no se los compara con otros datos. Las comparaciones entre datos correspondientes a un ente determinado podrían hacerse:
 - ? Con otros datos de los mismos estados contables;
 - ? Con datos de estados contables anteriores;
 - ? Con datos surgidos de otras comparaciones;

Y dar lugar a la obtención de nuevos datos expresados:

⁶⁴ Fowler Newton, Enrique; "Análisis de los Estados Contables", Argentina, La Ley, 2002, Segunda edición, p. 36-38.



- ? Como valores absolutos (resultantes de sumas algebraicas o restas); o
- ? Como cocientes, habitualmente llamados razones, ratios o índices.

También suelen efectuarse comparaciones de datos obtenidos de estados contables de distintas empresas, con los siguientes propósitos:

- ? Cuando producen bienes o servicios similares, calcular sus participaciones relativas en el correspondiente mercado;
- ? Determinar cuáles son más solventes o más rentables, como paso previo a decisiones de compra o venta de acciones o bonos con cotización.

2. Cálculo de razones: una razón, ratio o índice, resulta de una división en la cual el numerador y el denominador pueden ser datos absolutos o relativos.

Como las razones se basan en comparaciones, pueden verse afectadas por las mismas causas que afectan a las últimas, incluyendo la falta de homogeneidad de la unidad de medida

Generalmente, una razón se informa:

- ? Directamente por su resultado (en tanto por uno); o
- ? Como porcentaje (en tanto por cien); o
- ? Convertida a una unidad de tiempo (días, meses).

a) Análisis vertical: el análisis vertical resulta del cálculo de una serie de porcentajes respecto de una cifra base de un Estado contable.



b) Análisis de tendencia: las razones que surgen de relacionar datos homogéneos a distintas fechas sirven para enunciar tendencias. Para el cálculo de éstas suelen considerarse:

- ? Como denominador: una cifra base, correspondiente a una fecha o período posterior o bien
- ? La variación entre dicha cifra correlativa y la cifra base.

c) Análisis de rotación: algunas razones se calculan para determinar:

- ? Cuantas veces, a lo largo de un período (generalmente un año), rota un activo o un pasivo (para lo cual se lo compara con algún flujo de transacciones) o bien,
- ? A cuantos días de ese flujo corresponde el saldo (final o promedio) de ese activo o pasivo.

Los saldos a considerar para el cálculo de rotaciones podrían ser:

- ? Los correspondientes a la fecha de los estados contables bajo análisis o
- ? Promedios correspondientes al período al cual corresponde el flujo que interviene en dicho cálculo.⁶⁵

⁶⁵ Fowler Newton, Enrique; **Análisis de Estados Contables**, Argentina, La Ley, 2002, Segunda edición, p. 68 -80.

DISEÑO METODOLÓGICO





Diseño Metodológico

Unidad de análisis: estudio de caso, campo ubicado en el Partido de General Juan Madariaga (Provincia de Buenos Aires).

Representatividad: el estudio de caso es totalmente representativo.

El estudio se llevará a cabo sobre un campo ubicado en el Partido de General Juan Madariaga, en el Sudeste de la provincia de Buenos Aires.

El campo seleccionado es representativo en la región no sólo por su dimensión, sino también porque en dicho campo se llevan a cabo todas las actividades relacionadas con un campo ganadero (cría, invernada, feedlot) y agrícola (trigo, girasol, maíz).

En este partido, los campos tienen una superficie promedio de 1000 hectáreas.

Se trata de una empresa familiar constituida como sociedad de responsabilidad limitada, con fecha de contrato social 01/01/1995, la cual dispone de 2515 hectáreas. En la actualidad el 28% de la superficie está destinada a la producción de cultivos de cosecha y el 72% restante a la actividad ganadera.

El objetivo de esta explotación agrícola – ganadera es la producción de cereales, oleaginosas y carne vacuna para ser comercializado directamente en el mercado interno, adoptando tecnología y capacitando al personal. Este trabajo se basará principalmente en la ganadería bovina.



Tipo de investigación: la investigación es:

? Descriptiva: porque busca especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes del fenómeno sometido al análisis. Los estudios descriptivos miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar.

En este trabajo se busca especificar las principales características de la actividad agropecuaria y su tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado, así como también recolectar todos los datos posibles de la empresa a estudiar, para analizar cual es su situación frente al Impuesto al Valor Agregado y en el caso de tener crédito fiscal a favor cuales son las consecuencias que le generan tal acumulación de saldo técnico.

? Sincrónica: porque tiene una mirada acotada en el tiempo (período 2008- 2009).

Método: la investigación se llevará a cabo analizando todas las operaciones de una empresa agropecuaria a lo largo de un ejercicio fiscal (01/10/2008 a 30/09/2009), para lo cual se analizarán:

- ? las declaraciones juradas de IVA mensuales durante el transcurso del ejercicio económico para verificar el saldo técnico del productor acumulado en el año;



- ? las compras de insumos mensuales realizadas durante el mismo;
- ? las ventas mensuales en el citado ejercicio;
- ? los costos de producción de hacienda, para comparar la significatividad o no del saldo a favor del productor;
- ? Vamos a analizar los estados contables de la explotación cerrados el 30/09/2009.

Variables:

- ? Impuesto al Valor Agregado
- ? Crédito fiscal
- ? Saldo técnico a favor del Impuesto al Valor Agregado

1. Producción ganadera

La explotación ganadera se dedica principalmente a la ganadería bovina, que es la rama de la actividad agropecuaria dedicada a la producción de leche y/o carne de ganado bovino. El objetivo final es la colocación de productos que son adquiridos para su faena y/o industrialización (leche y/o sus derivados).



Se cubren diversas necesidades de consumo, para las cuales se requieren distintos tipos de hacienda. Ello provoca un continuo cambio de los tipos comerciales, a los que el sector ganadero debe adecuarse. Esta adecuación a las cambiantes características del mercado significa, entre otras:

- ? Continua selección de los tipos raciales.
- ? Determinada crianza y alimentación.
- ? Satisfacción de distintas demandas.

La ganadería bovina comprende un largo proceso que se inicia con la selección del tipo racial, se concreta con el nacimiento del ternero, continúa con su crianza y engorde y termina con su colocación en el mercado.

En este campo el 72% de la superficie se destina a la ganadería. Se desarrollan principalmente las siguientes actividades:

- ? Cría: es la rama de la ganadería cuyo objetivo es la producción de terneros. Dichos terneros se crían hasta cierta edad, en la que se separan de la madre. Los terneros machos se destinan a la venta (castrados o no), enajenándolos en el momento oportuno. Las terneras hembra se seleccionan destinándolas a vientres o reemplazo de las vacas, y las defectuosas o sobrantes, también se venden.
- ? Invernada: es la rama de la ganadería cuya actividad es el engorde de animales con el objetivo de venderlos en condiciones de ser faenados para satisfacer la demanda de consumo interno y de exportación.



Cualquier categoría de animal es sujeto a inverne. Los tipos de invernada son los siguientes:

a) Invernada larga: supera el año en el campo, pasando dos inviernos en el mismo. Sus características son:

¾Mediana velocidad de engorde.

¾Pesos de venta entre 430 y 550 kilogramos.

¾Alimentación en base a pasturas.

¾Utilización de potreros extensos y baja mano de obra con escasos recursos técnicos.

b) Invernada corta: los animales no superan un invierno en el campo. Sus características son:

¾base de alimentación con pasturas de calidad y verdes.

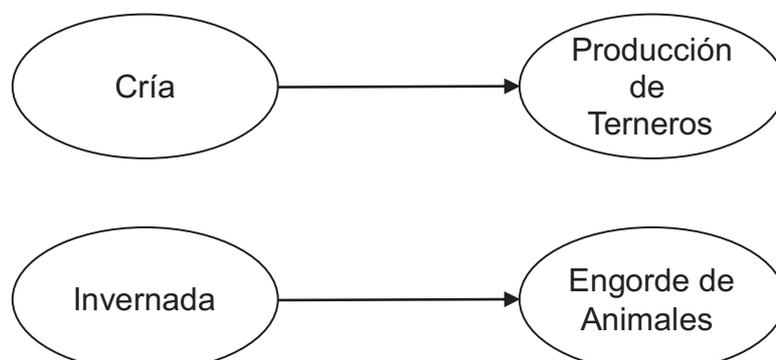
¾Suplementación con granos.

¾Aplicación de mayor tecnología.

¾Utilización de forrajes intensivos.

¾Alto ritmo de engorde.

¾Peso entre 380 y 440 kilogramos de peso vivo en novillo y 280-340 en vaquillonas.





Clasificación de la ganadería bovina

1. Vaca: son las hembras adultas que han tenido cría por lo menos una vez.
2. Vaquillona: es la hembra desde el destete hasta que pare por primera vez, momentos en el cual se la considera vaca.
3. Toro: reproductor macho, en condiciones de entrar en servicio.
4. Novillo: macho castrado de más de 380 Kg.
5. Novillito: macho castrado de menos de 380 Kg.
6. Ternero/a: hembra o macho desde el nacimiento hasta el destete.

Bienes afectados a la producción ganadera

1. Fardos y rollos: reservas de pasturas (sorgo, alfalfa) para alimento de ganado. Los rollos son cilíndricos, mientras que los fardos son rectangulares.
2. Raciones y balanceados: complementan la alimentación del ganado (granos, harinas, expellers, etc.).
3. Productos veterinarios: antiparasitarios, vacunas y otros insumos veterinarios.



4. Bretes, mangas y bañaderos: son instalaciones que permiten vacunar, bañar, inseminar, señalar, etc., a la hacienda.

5. Aguadas y molinos: constituyen fuentes de aprovisionamiento, almacenamiento y suministro de agua.

6. Enrolladora: permite efectuar el rollo.

7. Transportador de rollos para distribución de alimentos: transportan rollos o fardos.

8. Alambrados eléctricos: permiten efectuar divisiones, pero a diferencia de los alambrados comunes no son fijos, pudiendo adaptarlos a las necesidades de la explotación.



Objetivos del presente trabajo

A. Analizar las compras y ventas de la empresa seleccionada durante el período

Octubre 2008- Septiembre 2009

COMPRAS OCTUBRE 2008					
COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	51.791,65	5.438,12			
TOROS	75.000,00	7.875,00			
SANIDAD	7.049,14		1.480,32		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	15.876,00	1.666,98			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,02		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.019,07		424,00		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	597,81			161,41	
TOTAL	168.428,66	14.980,10	4.944,77	161,41	20.086,28

**COMPRAS NOVIEMBRE 2008**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	49.125,30	5.158,16			
TOROS	75.000,00	7.875,00			
SANIDAD	6.672,10		1.401,14		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	15.058,67	1.581,16			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,63		21,00		
COMBUSTIBLE	1.986,17		417,10		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	163.937,18	14.614,32	4.858,68	0,00	19.473,00



COMPRAS DICIEMBRE 2008

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	40.456,96	4.247,98			
TOROS	75.000,00	7.875,00			
SANIDAD	5.446,36		1.143,74		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	12.401,51	1.302,16			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,03		157,51		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	1.758,85		369,36		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	614,94			166,03	
TOTAL	151.773,62	13.425,14	4.553,54	166,03	18.144,72

**COMPRAS ENERO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	38.159,40	4.006,74			
SANIDAD	5.121,47		1.075,51		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	11.697,23	1.228,21			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.111,56		443,43		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	73.184,64	5.234,95	4.559,38	0,00	9.794,33

**COMPRAS FEBRERO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	40.147,55	4.215,49			
SANIDAD	5.402,60		1.134,55		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	12.306,67	1.292,20			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.025,36		425,33		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	633,82			171,13	
TOTAL	76.610,98	5.507,69	4.600,32	171,13	10.279,14

**COMPRAS MARZO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	78.223,69	8.213,49			
SANIDAD	10.786,76		2.265,22		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	23.978,37	2.517,73			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	1.478,52		310,49		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	130.562,32	10.731,22	5.616,15	0,00	16.347,37

**COMPRAS ABRIL 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	81.459,10	8.553,21			
SANIDAD	11.244,26		2.361,29		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	24.970,14	2.621,86			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	1.885,56		395,97		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	571,35			154,26	
TOTAL	136.225,39	11.175,07	5.797,71	154,26	17.127,04

**COMPRAS MAYO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	75.900,40	7.969,54			
SANIDAD	10.458,23		2.196,23		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	23.266,20	2.442,95			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.016,53		423,47		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	127.736,34	10.412,49	5.660,14	0,00	16.072,64

**COMPRAS JUNIO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	94.156,20	9.886,40			
SANIDAD	13.039,69		2.738,33		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	28.862,26	3.030,54			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.767,77		581,23		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	559,57			151,08	
TOTAL	155.480,47	12.916,94	6.360,01	151,08	19.428,03

**COMPRAS JULIO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	37.142,50	3.899,96			
SANIDAD	4.977,67		1.045,31		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	9.385,51	985,48			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.505,38		526,13		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	70.106,04	4.885,44	4.611,89	0,00	9.497,33

**COMPRAS AGOSTO 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	40.124,78	4.213,10			
SANIDAD	5.399,38		1.133,87		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	10.139,10	1.064,61			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.851,36		598,79		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
ENERGÍA ELÉCTRICA	502,51			135,68	
TOTAL	75.112,11	5.277,71	4.773,10	135,68	10.186,49

**COMPRAS SEPTIEMBRE 2009**

COMPRAS	NETO	IVA 10,5%	IVA 21%	IVA 27%	TOTAL IVA
HACIENDA	43.999,97	4.620,00			
SANIDAD	5.947,34		1.248,94		
ALIMENTACIÓN Y SUPLEMENTACIÓN	10.508,36	1.103,38			
HONORARIOS ADMINISTRADOR	7.000,00		1.470,00		
ASESOR CONTABLE	1.200,00		252,00		
SEGUROS	750,01		157,50		
TELEFONO	428,30		89,94		
GASTOS BANCO	1.716,67		21,00		
COMBUSTIBLE	2.142,67		449,96		
ASESORAMIENTO TÉCNICO	5.000,00		1.050,00		
TOTAL	78.693,32	5.723,37	4.739,35	0,00	10.462,72

**VENTAS OCTUBRE 2008**

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	111.125,36	11.668,16

VENTAS NOVIEMBRE 2008

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	108.452,30	11.387,49

VENTAS DICIEMBRE 2008

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	110.759,90	11.629,79

VENTAS ENERO 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	93.125,66	9.778,19

**VENTAS FEBRERO 2009**

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	145.841,10	15.313,32

VENTAS MARZO 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	114.123,60	11.982,98

VENTAS ABRIL 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	110.759,90	11.629,79

VENTAS MAYO 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	93.125,66	9.778,19

**VENTAS JUNIO 2009**

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	101.258,67	10.632,16

VENTAS JULIO 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	93.303,71	9.796,89

VENTAS AGOSTO 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	84.306,25	8.852,16

VENTAS SEPTIEMBRE 2009

VENTAS	NETO	IVA 10,5%
HACIENDA	106.767,62	11.210,60



B. Determinar la incidencia del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la determinación del costo de producción, tanto para cría como para invernada.

1. Sanidad animal: el establecimiento posee un plan sanitario que cuenta con diversas vacunas, tales como: antiparasitarios, brucelosis, diarrea neonatal, leptospirosis, vibriosis, carbunco, etc. El plan sanitario arroja el siguiente costo por sanidad animal anual.

CONCEPTO	CRÍA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Sanidad Animal	35.700,00	7.497,00	55.845,00	11.727,45

2. Personal con afectación directa a la actividad: el establecimiento cuenta con personal afectado a tareas exclusivas de la ganadería. En general para desarrollar las actividades ganaderas se requiere de poco personal pero en forma estable, ya que los animales deben ser controlados y atendidos diariamente. El personal se encarga tanto de la subactividad cría (70% del tiempo) y de la subactividad invernada (30% del tiempo).

Los costos imputados contemplan sueldos más cargas sociales.

CONCEPTO	CRÍA	INVERNADA
	NETO	NETO
Peón Campo Permanente	13.313,30	7.780,50
Peón Campo Permanente	13.313,30	7.780,50
Peón Campo Temporario	6.656,65	3.890,25
	33.283,25	19.451,25



3. Alimentación y suplementación: la hacienda de cría se alimenta a campo, mientras que la de invernada se alimenta a campo hasta un cierto peso (aproximadamente 250 kilos) y luego con una ración de maíz y concentrado hasta adquirir el peso adecuado. La suplementación es el suministro de nutrientes que balancean las deficiencias energéticas y proteicas de una ración.

CONCEPTO	CRÍA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Alimentación	0,00	0,00	198.450,00	20.837,25

4. Amortización hacienda reproductora: el cálculo de la cuota anual de depreciación de la hacienda reproductora considera al rodeo de toros y se efectúa siguiendo el criterio de amortización lineal.

HACIENDA	CANTIDAD DE CABEZAS	V. EST/ CAB.	VIDA UTIL	AMORTIZACIÓN
Toros	30,00	7.500,00	5,00	45.000,00

5. Honorarios administrador: corresponde a los honorarios del administrador del campo.

CONCEPTO	CRÍA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Honorarios Administrador	58.800,00	12.348,00	25.200,00	5.292,00

6. Asesor contable: corresponde a los honorarios del contador.

CONCEPTO	CRÍA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Asesor Contable	10.080,00	2.116,80	4.320,00	907,20



7. Costos de administración: corresponde a costos de administración incurridos en el período (seguros, teléfono, gastos bancarios, combustible).

COSTOS DE ADMINISTRACIÓN	CRIA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Seguros	6.300,11	1.323,02	2.700,05	567,01
Teléfono	3.597,72	755,52	1.541,88	323,79
Gastos Banco	14.420,00	176,40	6.180,00	75,60
Combustible	17.884,16	3.755,67	7.664,64	1.609,57
	42.201,99	6.010,62	18.086,57	2.575,98

8. Costos de estructura: corresponde a costos de estructura incurridos en el período (ingeniero agrónomo, luz).

COSTOS DE ESTRUCTURA	CRIA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
Asesoramiento Técnico	42.000,00	8.820,00	18.000,00	3.780,00
Energía Eléctrica	2.436,00	657,72	1.044,00	281,88
	44.436,00	9.477,72	19.044,00	4.061,88

9. Ingresos Brutos: es el impuesto sobre los ingresos brutos que surge de aplicar la alícuota del 1% a las ventas.

CONCEPTO	CRIA	INVERNADA
	NETO	NETO
Ingresos Brutos	9.501,94	4.072,26



Determinación del costo total incurrido en el período

CONCEPTOS	PESOS TOTALES EN EL AÑO			
	CRÍA		INVERNADA	
	NETO	IVA	NETO	IVA
<i>COSTOS DIRECTOS DE LAS SUBACTIVIDADES</i>				
Compra de Animales	225.000,00	23.625,00	670.687,50	70.422,19
Sanidad animal	35.700,00	7.497,00	55.845,00	11.727,45
Personal con afectación directa	33.283,25	0,00	19.451,25	0,00
Alimentación y Suplementación	0,00	0,00	198.450,00	20.837,25
Amortización hacienda reproductora	45.000,00	0,00	0,00	0,00
<i>COSTOS INDIRECTOS DE LA ESTRUCTURA PRODUCTIVA</i>				
<i>ADMINISTRACION</i>				
Honorarios administrador	58.800,00	12.348,00	25.200,00	5.292,00
Asesor contable	10.080,00	2.116,80	4.320,00	907,20
Costos de administración	42.201,99	6.010,62	18.086,57	2.575,98
<i>ESTRUCTURA</i>				
Asesoramiento técnico	42.000,00	8.820,00	18.000,00	3.780,00
Ingresos Brutos	9.501,94	0,00	4.072,26	0,00
Energía eléctrica	2.436,00	657,72	1.044,00	281,88
TOTALES	279.003,18	61.075,14	1.015.156,58	115.823,95



C. Analizar las Posiciones del Impuesto al Valor Agregado durante el período
Octubre 2008 – Septiembre 2009.

POSICION IVA OCTUBRE 2008

DEBITO FISCAL	11.668,16
CREDITO FISCAL	20.086,28
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	182.123,58
SALDO TECNICO DEL PERIODO	190.541,70
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	0,00
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	3.834,08
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	3.834,08

POSICION IVA NOVIEMBRE 2008

DEBITO FISCAL	11.387,49
CREDITO FISCAL	19.473,00
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	190.541,70
SALDO TECNICO DEL PERIODO	198.627,21
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	3.834,08
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	2.693,74
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	6.527,82



POSICION IVA DICIEMBRE 2008

DEBITO FISCAL	11.629,79
CREDITO FISCAL	18.144,72
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	198.627,21
SALDO TECNICO DEL PERIODO	205.142,14
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	6.527,82
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	2.814,89
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	9.342,71

POSICION IVA ENERO 2009

DEBITO FISCAL	9.778,19
CREDITO FISCAL	9.794,33
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	205.142,14
SALDO TECNICO DEL PERIODO	205.158,28
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	9.342,71
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	1.889,10
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	11.231,81



POSICION IVA FEBRERO 2009

DEBITO FISCAL	10.632,16
CREDITO FISCAL	10.279,14
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	205.158,28
SALDO TECNICO DEL PERIODO	204.805,26
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	11.231,81
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	2.316,15
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	13.547,96

POSICION IVA MARZO 2009

DEBITO FISCAL	11.982,98
CREDITO FISCAL	16.347,37
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	204.805,26
SALDO TECNICO DEL PERIODO	209.169,65
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	13.547,96
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	3.991,49
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	17.539,45



POSICION IVA ABRIL 2009

DEBITO FISCAL	16.369,24
CREDITO FISCAL	17.127,04
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	209.169,65
SALDO TECNICO DEL PERIODO	209.927,45
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	17.539,45
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	5.184,62
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	22.724,07

POSICION IVA MAYO 2009

DEBITO FISCAL	13.908,19
CREDITO FISCAL	16.072,64
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	209.927,45
SALDO TECNICO DEL PERIODO	212.091,90
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	22.724,07
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	2.954,09
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	25.678,16



POSICION IVA JUNIO 2009

DEBITO FISCAL	15.313,32
CREDITO FISCAL	19.428,03
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	212.091,90
SALDO TECNICO DEL PERIODO	216.206,61
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	25.678,16
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	4.656,66
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	30.334,82

POSICION IVA JULIO 2009

DEBITO FISCAL	9.796,89
CREDITO FISCAL	9.497,33
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	216.206,61
SALDO TECNICO DEL PERIODO	215.907,05
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	30.334,82
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	3.898,45
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	34.233,27



POSICION IVA AGOSTO 2009

DEBITO FISCAL	8.852,16
CREDITO FISCAL	10.186,49
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	215.907,05
SALDO TECNICO DEL PERIODO	217.241,38
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	34.233,27
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	2.426,08
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	36.659,35

POSICION IVA SEPTIEMBRE2009

DEBITO FISCAL	11.210,60
CREDITO FISCAL	10.462,72
SALDO TECNICO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	217.241,38
SALDO TECNICO DEL PERIODO	216.493,50
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO ANTERIOR	36.659,35
RETENCIONES Y PERCEPCIONES	3.605,30
SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO	40.264,65



Luego de analizar las posiciones de IVA del ejercicio comprendido entre el 01/10/2008 y 30/09/2009, se puede observar que el saldo técnico del IVA se incrementó a lo largo del ejercicio, variando su monto de \$ 182.123,58 a \$ 216.493,50, es decir, en \$ 34.369,92.

El monto total del saldo técnico a favor del contribuyente al cierre del ejercicio en estudio representa un 20% del costo de producción.

Por otro lado, si observamos el saldo de libre disponibilidad también se fue acrecentando, por los regímenes de retenciones y percepciones que alcanzan a la actividad ganadera. Este saldo a diferencia del saldo técnico, puede ser utilizado para compensar otros impuestos nacionales del mismo contribuyente.

CONCLUSIONES





Conclusiones

Se decidió realizar este trabajo de investigación sobre la aplicación de las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado en el sector agropecuario, por ser uno de los más importantes sectores dinamizadores de la economía nacional, convirtiéndose en imprescindible en nuestra región, siendo por ello, el impacto del sistema impositivo sumamente importante en la economía de la zona.

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

Actualmente en la actividad agropecuaria están conviviendo dos alícuotas diferenciales, la general (21%) y la reducida (10.5%). Este diferencial da origen al problema planteado: ¿Cuál es la incidencia de la aplicación de las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado sobre determinadas actividades agropecuarias y las consecuencias impositivo-económicas que genera la acumulación de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado?

Como objetivo general se planteo analizar la incidencia de la aplicación de dichas alícuotas diferenciales y las consecuencias impositivo- económicas que genera la acumulación de saldos a favor del IVA. Para poder llevar a cabo el objetivo principal se decidió realizar un estudio de caso, sobre un campo ubicado en el Partido de General Juan Madariaga, Provincia de Buenos Aires.



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

El campo sobre el que se efectuó el estudio de caso, fue seleccionado por ser representativo en la región, no sólo porque en el se efectúan todas las actividades agropecuarias sino también por su dimensión de 2515 has, siendo el promedio de los campos del Partido de 1000 has.

Para poder confirmar o refutar la hipótesis planteada “las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado generan pérdida del flujo efectivo de la empresa como consecuencia de la acumulación de saldos”, se analizaron las compras y ventas mensuales de la explotación ganadera a lo largo del ejercicio seleccionado (01/10/2008 a 30/09/2009), los estados contables al 30/09/2009, los costos de producción de la actividad ganadera y las declaraciones juradas de IVA.

Dentro de las compras se tuvieron en cuenta determinados gastos necesarios para poder llevar a cabo la explotación ganadera, tales como: sanidad animal, alimentación y suplementación, sueldos y cargas sociales del personal afectado a la actividad, combustible, teléfono, asesor contable, ingeniero agrónomo, honorarios del administrador, energía eléctrica, ingresos brutos.

Después de examinar las compras y las ventas se obtuvo el dato de que el crédito fiscal contenido en las mismas a lo largo de todo el ejercicio arrojaba un valor de 176.899,09 pesos, mientras que el débito fiscal contenido en las ventas fue de 133.659,72 pesos.



Luego de efectuar el trabajo de recolección y análisis de datos, se observó que ambos saldos de IVA a favor del contribuyente se incrementaron a lo largo del ejercicio, razón por la cual se confirma la hipótesis mencionada anteriormente, es decir, que las alícuotas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado generan pérdida del flujo efectivo de la empresa como consecuencia de la acumulación de saldos a favor del contribuyente.

Con la existencia de las alícuotas diferenciales se genera un saldo técnico de IVA que sólo puede ser usado contra futuros débitos fiscales en el mismo impuesto, por lo que la empresa tendrá un activo inmovilizado a la espera del débito que lo absorba, lo cual podría implicar un lapso de tiempo considerable y el consiguiente perjuicio financiero. Y si, hipotéticamente hablando, esos saldos no pueden ser absorbidos en un futuro el perjuicio pasa a ser económico y definitivo.

En el trabajo en cuestión podemos observar que al cierre del último ejercicio (30/09/2009) el saldo técnico de IVA a favor del contribuyente asciende a la suma de 216.493,50 pesos. Este saldo genera para la empresa un costo de oportunidad, ya que la misma no puede utilizarlo para efectuar otras inversiones o negocios, es decir, es un activo inmovilizado.

Además, no se prevé ningún tipo de interés que el fisco deba reconocer por el mantenimiento de esos saldos a favor de los contribuyentes mientras no pueden ser compensados. Se debería prever en la situación actual que el saldo técnico sea aplicado al pago de deudas impositivas y de la seguridad social e incluso su devolución. De este modo el IVA no sería un impuesto al productor como muchas veces lo es, dado que en ocasiones los saldos técnicos son de muy difícil recupero.



Dicho trabajo también muestra que el saldo de libre disponibilidad un a favor del contribuyente fue aumentando a lo largo del ejercicio como consecuencia de los regímenes de retenciones y percepciones que alcanzan a la actividad. A diferencia del saldo técnico, este saldo puede ser utilizado para compensar otras obligaciones impositivas del mismo contribuyente, solicitar su devolución o transferirlo a terceros. Se debería prever algún mecanismo de retención y devolución del IVA como ocurre para la actividad agrícola. En dicha actividad siempre que se efectúen ventas de cereales y el contribuyente cumpla con los requisitos que establece la Resolución General 2300, le retienen al sujeto el 8% y le devuelven el 7%, aunque luego de varios meses.

Al examinar los estados contables de EXPLOTACIÓN GANADERA S.R.L., podemos observar que dentro del activo en el rubro Otros Créditos se encuentra la cuenta *Saldo a Favor de IVA* por un importe de 256.758,15 pesos, de los cuales 216.493,50 pesos corresponden al saldo técnico y 40.264,65 al saldo de libre disponibilidad. Es necesario efectuar una aclaración: si bien es correcto que el saldo técnico esté expuesto en el balance en el rubro Otros Créditos, debemos dejar en claro que los créditos fiscales (que dan origen al saldo técnico) no revisten el carácter de verdaderos *créditos* en el sentido jurídico del término, porque únicamente pueden utilizarse para ser restados de los débitos fiscales y sólo en la medida en que éstos los absorban. Ello significa que el *quantum*, así como la misma existencia de los créditos fiscales, y consecuentemente del saldo que genera su acumulación, están supeditados a una condición, *la existencia de débitos fiscales* que, mientras no se concrete en la realidad, hace que aquéllos sólo representen una posibilidad y los transforma en un derecho de expectativa. El verdadero crédito estaría compuesto por el saldo de libre disponibilidad del contribuyente.



Adicionalmente atenta contra el principio de neutralidad ya que algunos bienes, servicios y locaciones están gravados a tasa reducida, mientras que otros están gravados a tasa general u ordinaria.

Sin embargo, por diversos motivos cada vez son más los efectos distorsivos de tipos financieros y/o económicos que afectan a distintos contribuyentes y, en particular, a las explotaciones agropecuarias y sus actividades vinculadas.

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

Evidentemente siempre que se aplica una alícuota reducida a un sector en convivencia con la alícuota general se lo perjudica, por lo que se hace necesario implementar mecanismos adecuados para atenuar los efectos no deseados.

Una de las posibles soluciones sería que en las actividades agropecuarias tanto las ventas como las compras estuvieran alcanzadas a la misma alícuota. En este caso el contribuyente no tendría un saldo técnico a favor y como consecuencia, un activo inmovilizado. En esta situación al estar gravada las ventas y las compras a la misma alícuota reducida (10.5%), el contribuyente no pagaría el 21% de IVA contenido en las compras y en la mayoría de los meses ingresaría al Fisco el valor agregado.

Otra de las posibles soluciones y quizá la más conveniente sería eximir al productor del IVA, con lo cual el Impuesto al Valor Agregado contenido en las



compras pasaría a ser un costo para el contribuyente. Así no es necesario controlar al sector, lo cual es una gran ventaja en países minifundistas con millones de productores.

BIBLIOGRAFÍA





Bibliografía General

Arce, Hugo, **La actividad agraria y sus impuestos**, Buenos Aires, Ed. Millennium III, 348 Pág.

Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A, Sáenz Valiente, Santiago A, Olego, Perla R., Labrota José A., **La actividad agropecuaria, aspectos impositivos y comerciales**, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2004, 260-261 Pág.

Bavera, M. Josefina, Frankel, Gustavo I., Vanney, Carlos F., **Agricultura & Ganadería, Ganancias – Valor agregado**, Buenos Aires, Errepar, 2008, Quinta edición, 23 Pág.

Bustinduy, Marcelo, **Actividades Agropecuarias-Tratamiento impositivo, previsional y contable**, Ed. Aplicación Tributaria S.A., Segunda Edición, Mayo de 2000, 271 Pág.

Enrico, Federico A., Rodríguez Use, Guillermo, **Análisis del Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, Ed. La Ley, 2005 Segunda Edición , 51, 767-769, 772-773 Pág.

Fenochietto, Ricardo, **Impuesto al Valor Agregado- Análisis económico, técnico y jurídico**, Argentina, Ed. La Ley, 2001, 923, 1057-1059 Pág.

Fenochietto, Ricardo, **Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, Ed. La Ley, 2007, Segunda Edición, 331-332 Pág.

Fowler Newton, Enrique, **Análisis de estados contables**, Argentina, Ed. La Ley, 2002, Segunda Edición, 5-6, 11-14, 36-38, 68-80, 108-109, 116, 122-123 Pág.



Giulani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Ed. Lexisnexis, Desalma, Octava Edición.

Marchevsky, Rubén, **IVA análisis integral**, Argentina, Ediciones Macchi, 1996, 89, 613-618, 623, 943 Pág.

Martín José María, **Derecho tributario Argentino**, Argentina, Ed. Cima, 1980, 10,14, 16,18,19,34,36, 50-55, Pág.

Jarach, Dino, **Finanzas públicas y derecho tributario**, Ed. Abeledo-Perrot, Tercera Edición.

Raimondi Carlos, **El nuevo Impuesto al Valor Agregado**, Argentina, Ed. Contabilidad Moderna SAIC, 1980, 97 Pág.

Villegas, Héctor Belisario, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Argentina, Ed. Astrea, 2003, Octava Edición, 14,16 Pág.

Revistas especializadas

Doctrina Tributaria Económica n° 315- EL Impuesto al Valor Agregado en la actividad agropecuaria. Junio 2006 Tomo XXVII, Pág.535-549 (Errepar, Claudia A. Chiaradía)

Doctrina Tributaria Económica n° 343- la exclusión del Registro Fiscal Operadores de Granos y la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Octubre 2008, Tomo XXIX, Pág. 901-914. (Errepar, Leandro A. Marani),



Doctrina Tributaria Económica n° 344- Impuesto al Valor Agregado. Compendio sobre alícuotas diferenciales. Noviembre 2008, Tomo XXIX, Pág. 989-1003 (Errepar, De Soto Raúl A.)

Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T) – Análisis del IVA Agropecuario en caso de la opción de pago anual. Diciembre 2008, Tomo XVI, Pág. 3-4 (De Soto Raúl A.)

Periódico Económico Tributario/1999 - Actividad agropecuaria. Análisis sectorial o institucional, Pág. 294

Periódico Económico Tributario/2003 - Impuesto al Valor agregado: restricciones al uso del saldo técnico a favor. La situación del agro, Pág.335-337

Principales publicaciones de Internet

http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias/ferreti.htm

<http://www.agroparlamento.com/>

www.errepar.com

www.infoleg.gov.ar

http://www.foroagroindustrial.org.ar/pdf/Lineamientos_Politica_Tributaria.pdf

www.ruralarg.org.ar

<http://www.laopinionrafaela.com.ar/dpion/2009/07/12/r97120.php>

ANEXO “ESTADOS CONTABLES”





DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD: EXPLOTACION GANADERA S.R.L.	
DOMICILIO LEGAL: Madariaga - Gral. Juan Madariaga - Buenos Aires -	
ACTIVIDAD PRINCIPAL: Producción Agropecuaria	
Fecha de Inscripción en la Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Bs. As.	Del estatuto: 01/01/1995
	De las Modificaciones:
LEGAJO DE DIRECCIÓN DE PERSONAS JURÍDICAS:	Nº 111.111
MATRICULA D.P.P.J.P.B.A.:	Nº 99.999
C.U.I.T.: 30-57713007-4	
EJERCICIO ECONÓMICO Nº	DECIMO QUINTO
INICIADO EL:	1º de Octubre de 2008
FINALIZADO EL:	30 de Septiembre de 2009
DURACIÓN DE LA SOCIEDAD:	90 Años
FECHA DE FINALIZACIÓN DEL CONTRATO SOCIAL:	01/01/2085
Capital Social: \$ 1.000.000,00	



LEG. DE DIRECCIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS N° 1111.111
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL: 30/09/2009, COMPARATIVO CON EL EJERCICIO ANTERIOR

(EN PESOS)

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
	Actual	Anterior	
ACTIVO CORRIENTE			
Caja y Bancos (Nota 2)	82.583,30	138.761,80	Cuentas a Pagar Comerciales (Nota 7)
Créditos por Ventas (Nota 3)	134.483,34	240.306,97	Cuentas a Pagar Sociales (Nota 8)
Otros Créditos (Nota 4)	295.153,78	244.374,88	Cuentas a Pagar Fiscales (Nota 9)
Bienes de Cambio (Nota 5)	984.745,81	927.404,26	
TOTAL DEL ACTIVO CORRIENTE.....	1.496.966,23	1.564.847,91	TOTAL DEL PASIVO CORRIENTE.....
ACTIVO NO CORRIENTE			
Bienes de Uso (Nota 6 y Anexo II)	514.142,64	609.534,83	Otras Cuentas a Pagar de Largo Plazo
Deudores en Gestión Judicial	178.317,71	178.317,71	
TOTAL DEL ACTIVO NO CORRIENTE.....	692.460,35	787.852,54	TOTAL DEL PASIVO NO CORRIENTE.....
TOTAL DEL ACTIVO.....	2.189.426,58	2.352.700,45	TOTAL PASIVO.....
			61.027,04
			150.232,90
			0,00
			0,00
			61.027,04
			150.232,90
			0,00
			0,00
			61.027,04
			150.232,90
			2.128.399,54
			2.202.467,55
			2.128.399,54
			2.202.467,55
			2.189.426,58
			2.352.700,45

Las Notas 1 a 11 adjuntas y los anexos II, VI y VII forman parte integrante de éstos Estados Contables
EL INFORME DEL AUDITOR SE EXTIENDE POR SEPARADO



EXPLOTACIÓN GANADERA S.R.L.

ESTADO DE RESULTADOS

Por el Ejercicio Anual Finalizado el 30/09/2009, Comparativo con el Ejercicio Anterior

	Actual	Anterior
Ventas Netas de Bienes y Servicios (Nota 10)	1.357.420,68	3.145.358,71
Costo de los Bienes Vendidos y Servicios Prestados (Anexo VI)	-1.086.624,25	-2.523.881,61
Gastos de Comercialización (Anexo VII)	-22.574,37	-417.630,09
Gastos de Administración (Anexo VII)	-127.619,60	-35.830,27
Resultados Financieros	0,00	-14.125,28
Otros Gastos (Anexo VII)	0,00	-0,23
Otros Ingresos	0,00	6.524,39
Ganancia antes del Impuesto a las Ganancias-----	120.602,46	160.415,62

Las Notas 1 a 11 adjuntas y los anexos II, VI y VII forman parte integrante de éstos Estados Contables
EL INFORME DEL AUDITOR SE EXTIENDE POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



EXPLOTACION GANADERA S.R.L.

DENOMINACION DE LA SOCIEDAD:

LEGAJO DE DIRECCION DE PERSONAS JURIDICAS N° 1111.111

ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO

Por el ejercicio anual finalizado el 30/09/2009, comparativo con el ejercicio anterior

(En Pesos)

RUBROS	APORTES DE LOS PROPIETARIOS				RESULTADOS ACUMULADOS				TOTALES	
	CAPITAL SUSCRIPTO	AJUSTES AL CAPITAL	APORTES NO CAPITALIZ.	TOTAL	GANANCIAS RESERVADAS			RESULTADOS NO ASIGNADOS	EJERCICIO ACTUAL	EJERCICIO ANTERIOR
					RESERVA LEGAL	OTRAS RESERVAS	TOTAL			
Saldo al comienzo del ejercicio Modificaciones al Saldo Inicial	1.000.000,00	305.766,48	0,00	1.305.766,48	262.468,95	390.862,85	653.331,80	243.369,27	2.202.467,55	2.226.520,22
Saldo al Inicio Modificados	1.000.000,00	305.766,48	0,00	1.305.766,48	262.468,95	390.862,85	653.331,80	243.369,27	2.202.467,55	2.226.520,22
Ajuste de Ejercicios Anteriores (Nota 11)								-46.170,47	-46.170,47	-42.468,29
Distribución de Utilidades según Acta de Reunión de Socios del 05/01/2009 Honorarios Socio Gerente Dividendos en Efectivo Resultado del Ejercicio								-28.500,00 -120.000,00 120.602,46	-28.500,00 -120.000,00 120.602,46	-42.000,00 -100.000,00 160.415,62
Saldo al 30/09/2009	1.000.000,00	305.766,48	0,00	1.305.766,48	262.468,95	390.862,85	653.331,80	169.301,26	2.128.399,54	2.202.467,55

Las Notas 1 a 11 adjuntas y los anexos II, VI y VII forman parte integrante de éstos Estados Contables

EL INFORME DEL AUDITOR SE EXTIENDE POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



EXPLOTACION GANADERA S. R. L.

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO (Método Directo)

Por el Ejercicio Anual Finalizado el 30/09/2009, Comparativo con el Ejercicio Anterior

	Actual	Anterior
Variaciones de Efectivo		
Efectivo al Inicio del Ejercicio	108.172,45	3.263,78
Modificaciones de Ejercicios Anteriores	0,00	0,00
Efectivo modificado al inicio del ejercicio	108.172,45	3.263,78
Efectivo al cierre del Ejercicio	24.801,21	108.172,45
Aumento Neto de Efectivo	-83.371,24	104.908,67
Causas de la Variación del Efectivo		
Actividades Operativas		
Cobros por Venta de Bienes y Servicios	1.499.949,85	3.601.503,63
Otros Cobros	146.234,90	155.297,00
Pagos a Proveedores de Bienes y Servicios	1.262.011,27	3.111.970,28
Pagos al Personal y Cargas Sociales	52.749,25	188.455,13
Pagos de Intereses	0,00	15.608,43
Pagos de Impuesto a las Ganancias	46.170,47	68.564,63
Pago de Otros Impuestos	0,00	0,00
Otros Pagos	0,00	0,00
Flujo Neto de Efectivo Generado Antes de las Op. Extraord.	285.253,76	372.202,15
Cobros de Indemnizaciones por Sinistros	0,00	0,00
Flujo Neto de Efectivo Generado por las Actividades Operativas	285.253,76	372.202,15
Actividades de Inversión		
Cobros por Ventas de Bienes de Uso	0,00	39.327,71
Pagos por Compra de Bienes de Uso	248.625,00	59.367,92
Pagos de Dividendos	120.000,00	120.000,00
Flujo Neto de Efectivo Generado por las Actividades de Inversión	-368.625,00	-140.040,20
Actividades de Financiación		
Aporte de Efectivo de los Propietarios	0,00	0,00
Retiro de Efectivo de los Propietarios	0,00	147.253,28
Pago de Préstamos	0,00	0,00
Flujo Neto de Efectivo Generado por las Actividades de Financiación	0,00	-147.253,28
Aumento Neto de Efectivo	-83.371,24	84.908,67

Las Notas 1 a 11 adjuntas y los anexos II, VI y VII forman parte integrante de éstos Estados Contables

EL INFORME DEL AUDITOR SE EXTIENDE POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



EXPLOTACIÓN GANADERA S.R.L.
NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES
EJERCICIO FINALIZADO EL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2009

1 - Bases para la confección de los Estados Contables

En el presente ejercicio no se practicó ajuste por inflación atento lo establecido por la Resolución CD N° 3150 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, por considerar la misma el 30/09/2003 como último día de contexto inflacionario.

Se han utilizado las normas de valuación y exposición contables de las Resoluciones Técnicas N° 8 y 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con las modificaciones introducidas por las Resoluciones Técnicas N° 17, 18 y 19 de la F.A.C.P.C.E.; habiéndose hecho uso de las Dispensas establecidas por la Resolución de CD N° 3131 del C.P.C.E.P.B.A.

Por lo expuesto precedentemente, no se han segregado los componentes financieros implícitos en las cuentas de activo y pasivo, entendiéndose que tal criterio no provocó diferencias significativas. Tampoco se han segregado los componentes financieros implícitos contenidos en las cuentas de resultados.

2 - Caja y Bancos

Se compone del siguiente detalle:

Caja	24.801,21
Banco de la Provincia de Bs. As. Cta. Cte.	57.782,09
	<u>82.583,30</u>

3 - Créditos Por Ventas

Se compone del siguiente detalle:

Deudores por Ventas	134.483,34
	<u>134.483,34</u>

4 - Otros Créditos

Se compone del siguiente detalle:

Retenciones Impuesto a las Ganancias	21.597,51
Anticipos Impuesto a las Ganancias	14.900,00
IVA. Saldo a Favor DDJJ	256.758,15
Pago a Cuenta Ganancias Ley 25.413	1.898,12
	<u>295.153,78</u>



5 - Bienes de Cambio

Se compone del siguiente detalle:

Existencia de Hacienda Vacuna	984.745,81
	<u>984.745,81</u>

6 - Bienes de Uso

Se compone del siguiente detalle:

Muebles y Utiles	15.265,93
Amortización Acumulada Muebles y Utiles	-15.265,92
Rodados	200.273,87
Amortización Acumulada Rodados	-200.273,86
Máquinas e Implementos Agrícolas	323.291,69
Amortización Acum. Máquinas e Implementos	-323.291,68
Campos	334.142,56
Reproductores Machos	325.000,00
Amortización Acumulada Reproductores Machos	-145.000,00
Tractores	77.691,20
Amortización Acumulada Tractores	-77.691,19
Mangas	9.605,35
Amortización Acumulada Mangas	-9.605,34
Alambrados	33.145,80
Amortización Acumulada Alambrados	-33.145,79
Herramientas	12.022,92
Amortización Acumulada Herramientas	-12.022,91
Instalaciones	21.147,43
Amortización Acumulada Instalaciones	-21.147,42
	<u>514.142,64</u>

7 - Cuentas a Pagar Comerciales

Se compone del siguiente detalle:

Proveedores	56.519,11
	<u>56.519,11</u>

Socio Gerente

Contador Público Nacional



8 - Cuentas a Pagar Sociales

Se compone del siguiente detalle:

Sueldos y Jornales a Pagar	2.200,00
S.U.S.S a Pagar No Exigible	1.144,00
Seguro de Sepelio a Pagar	41,25
U.A.T.R.E. a Pagar	55,00
	<u>3.440,25</u>

9 - Cuentas a Pagar Fiscales

Se compone del siguiente detalle:

Ingresos Brutos a Pagar No Exigible	1.067,68
	<u>1.067,68</u>

10 - Ventas Netas

Se compone del siguiente detalle:

Ventas de Hacienda	1.357.420,68
	<u>1.357.420,68</u>

11 -Ajuste de Ejercicios Anteriores

Se compone del siguiente detalle:

Impuesto a las Ganancias DDJJ 2008	46.170,47
	<u>46.170,47</u>

EL INFORME DEL AUDITOR POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



DENOMINACION DE LA SOCIEDAD:		EXPLORACION GANADERA S.R.L.		ANEXO II						
EJERCICIO FINALIZADO EL:		30/09/2009		(En Pesos)						
RUBROS	VALOR AL COMIENZO DEL EJERCICIO	TRANSFERENCIAS	AUMENTOS	DISMINUCIONES	VALOR AL CIERRE DEL EJERCICIO	AMORTIZACIONES				NETO
						AJUSTES	DEL EJERCICIO		ACUM. AL CIERRE DEL EJERCICIO	
							Alicuota %	MONTO		
Muebles y Utiles	15.265,93	0,00	0,00	0,00	15.265,93	0,00	10	0,00	15.265,92	0,01
Rodados	200.273,87	0,00	0,00	0,00	200.273,87	0,00	20	0,00	200.273,86	0,01
Maquinas e Implementos	323.291,69	0,00	0,00	0,00	323.291,69	0,00	10	0,00	323.291,68	0,01
Inmuebles Rurales	334.142,56	0,00	0,00	0,00	334.142,56	0,00	-	0,00	0,00	334.142,56
Reproductores Machos	100.000,00	0,00	225.000,00	0,00	325.000,00	0,00	20	45.000,00	145.000,00	180.000,00
Tractores	77.691,20	0,00	0,00	0,00	77.691,20	0,00	20	0,00	77.691,19	0,01
Mangas	9.605,35	0,00	0,00	0,00	9.605,35	0,00	5	0,00	9.605,34	0,01
Alambrados	33.145,80	0,00	0,00	0,00	33.145,80	0,00	5	0,00	33.145,79	0,01
Herramientas	12.022,92	0,00	0,00	0,00	12.022,92	0,00	10	0,00	12.022,91	0,01
Instalaciones	21.147,43	0,00	0,00	0,00	21.147,43	0,00	5	0,00	21.147,42	0,01
TOTAL	1.126.586,75	-	225.000,00	0,00	1.351.586,75	0,00		45.000,00	837.444,11	514.142,64

EL INFORME DEL AUDITOR SE EXTIENDE POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



EXPLORACION GANADERA S.R.L.
ANEXO DE COSTOS

EJERCICIO FINALIZADO EL 30/09/2009

ANEXO VI

1) Costo de Venta de Hacienda Vacuna

Existencia Inicial de Hacienda Vacuna	927.404,26
Compras de hacienda del Ejercicio	670.687,50

Gastos Imputables al Costo

Alimentación y Suplementación	198.450,00
Sanidad Animal	91.545,00
Asesoramiento Técnico	60.000,00
Combustible	25.548,80
Gastos Varios de Producción	
Sueldos Pagados y Cargas Sociales	52.734,50
Insumos Varios	
Amortizaciones	45.000,00

Total Gastos Imputables al Costo de Ventas 473.278,30

- Existencia Final de Hacienda Vacuna -984.745,81

COSTO DE VENTAS DE HACIENDA VACUNA..... 1.086.624,25

COSTO DE VENTAS..... 1.086.624,25

INFORME DEL AUDITOR POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional



ANEXO VII

EXPLOTACION GANADERA S.R.L.

DENOMINACIÓN DE LA SOCIEDAD:

EJERCICIO FINALIZADO EL 30 de Septiembre de 2009

INFORMACIÓN REQUERIDA POR EL ART. 64 INC. b) DE LA LEY 19.550/72

RUBROS	TOTAL	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN	GASTOS DE FINANCIACIÓN	OTROS GASTOS
Honorarios Administrador	84.000,00	84.000,00			
Asesor Contable	14.400,00	14.400,00			
Seguros Pagados	9.000,16		9.000,16		
Ingresos Brutos	13.574,21		13.574,21		
Teléfono	5.139,60	5.139,60			
Comisiones y Gastos Bancarios	20.600,00	20.600,00			
Energía Eléctrica	3.480,00	3.480,00			
TOTALES	150.193,97	127.619,60	22.574,37	0,00	0,00

INFORME DEL AUDITOR POR SEPARADO

Socio Gerente

Contador Público Nacional