

Impuestos en el Agro. Temas relevantes y novedades AAEF. 05-09-2023. Material Dr. Osvaldo Balán

El Iva en la actividad agropecuaria

Índice del Material Entregado Dr. Osvaldo Balán

<u>Tema</u>	<u>Página</u>
Índice del material	1
¿El IVA en la actividad agropecuaria es neutral?	2/6
La opción de pago anual	7/16
Reducción de la tasa del Iva	17/24
La reforma de la ley 27.430 y el Agro	25/33
IVA. Venta a tranquera cerrada	34/40

Título: El IVA, un impuesto "neutral", con efectos distorsivos constantes en el agro

Autor: Sáenz Valiente, Santiago A. - **Balán**, Osvaldo

Publicado en: PET 2005, 426

I - Introducción

Una de las características que se suele asignar al impuesto al valor agregado es su neutralidad. A ese respecto se sostiene que los distintos agentes productivos y los integrantes de las cadenas de comercialización de bienes y servicios, no debieran ser afectados en distinto grado por la aplicación de este tributo.

Sin embargo, por diversos motivos, cada vez son más los efectos distorsivos de tipo financiero y económico que afectan a distintos contribuyentes y, en particular, a las explotaciones agropecuarias y sus actividades vinculadas.

Entendemos que el IVA sobre la actividad agropecuaria y para ciertos productos alimenticios, provoca desajustes; por ejemplo:

- 1) dificultad en trasladar el impuesto a los precios, ya que la mayoría de los productos primarios agropecuarios son bienes con cotización transparente. Más aún: en 1990, al comenzar la aplicación del tributo para el sector, se produjo en algunos casos su traslación hacia atrás;
- 2) costos financieros generados por atrasos en el cobro de las ventas de bienes, en que el vendedor debe ingresar al fisco el impuesto adeudado, con anterioridad a su efectiva percepción;
- 3) existencia de exenciones en el tributo, que produce el llamado *ahuecamiento en la base imponible*, la falta del control por oposición de intereses, y el incremento en el precio de los bienes por encima de la recaudación obtenida;
- 4) aplicación de alícuotas reducidas, para determinados bienes y servicios, que distorsionan la mentada neutralidad, al generar saldos a favor del contribuyente, con su consecuente costo financiero.

En estas líneas nos proponemos sintetizar los distintos tratamientos que la ley del IVA fue aplicando a los productos agropecuarios, y los inconvenientes que produce gravar la actividad con alícuota reducida. Asimismo, haremos referencia a la reciente norma que dispuso aplicar la tasa diferencial menor para los fertilizantes químicos de uso agrícola.

II - Tratamiento del IVA con respecto a los productos agropecuarios

El IVA se implementó en la República Argentina en 1975 como impuesto general sobre los consumos. Sin embargo, en aquel entonces la ley contenía gran cantidad de exenciones para la venta de cosas muebles, y muy pocos servicios estaban gravados.

Se encontraban exentos, entre otros, los productos primarios (agropecuarios, por ejemplo), y los que se consideró integrantes de la canasta familiar. Una planilla anexa a la ley, con la codificación de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, enumeraba en detalle los bienes exentos.

Dada la exención para la producción agropecuaria, se generaba un costo en los productores por los "créditos de IVA", contenidos en los insumos y servicios utilizados para elaborar los productos primarios.

En 1983 la ley 22.817 permitió utilizar los créditos fiscales de los insumos adquiridos, para su cómputo a cuenta de otros tributos (impuestos a las ganancias y sobre los capitales.)

A partir de febrero de 1990 fue gravada en su totalidad la producción primaria.

En diciembre de ese año se instrumentó la llamada *generalización del IVA a los servicios*; el IVA pasó a ser

así un impuesto mucho más amplio y general que el existente al momento de ser creado a partir de 1975.

En cuanto a las alícuotas aplicables, se ha recorrido todo el espinel. En 1975 la alícuota general era del 13%, y se han ido aplicando otras a lo largo del tiempo, con tendencia claramente creciente, hasta llegar a la actual del 21%, la más elevada desde que el impuesto empezó a regir.

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; esa reducción ha producido una serie de complicaciones.

Así, por ejemplo, el dec. 499/98 intentó reducir el IVA a los granos, incluso los destinados a la siembra, pero pocos días después de su publicación se eliminó tal rebaja por dec. 760/98, con lo que no llegó a regir en tal momento.

La reducción correspondió, entonces, a las ventas de ganado bovino en pie, a las carnes y despojos comestibles de tal origen, y también a las frutas, legumbres y hortalizas frescas.

En principio, estas normas no disminuían los precios de los productos en la canasta familiar, pues las transacciones beneficiadas eran sólo las que se produjeran entre responsables inscriptos, con monotributistas o con no inscriptos.

La ley 25.063, con vigencia desde el 1/1/99, eliminó la condición del adquirente como requisito para la reducción de alícuota; de esta manera, llegó la rebaja al consumidor final.

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

Para evitar, en cierta medida, la generación de saldos a favor, la ley prevé la rebaja de la alícuota para ciertas labores culturales, la siembra, la aplicación de agroquímicos y fertilizantes y la cosecha. Lamentablemente, la norma se queda a mitad de camino, por cuanto existen muchas otras locaciones y prestaciones necesarias para obtener los bienes gravados con alícuota reducida, no contempladas en esa dispensa.

En una segunda etapa, en cuanto a la política de alícuotas diferenciales para la actividad agropecuaria, la ley 25.710 redujo el IVA para la venta de ganado ovino y respecto de los convenios de capitalización de hacienda de ambas especies.

Por esos días (enero de 2003), la ley 25.717 dispuso incorporar a la alícuota reducida 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 este tratamiento para las labores culturales, siembra, aplicación de agroquímicos y fertilizantes, vinculados con la obtención de estos bienes.

Hasta el 31 de agosto de 2005, la rebaja alcanzaba a las siguientes ventas y locaciones vinculadas con el sector agropecuario:

a) Ventas, locaciones del inc. d) del art. 3º e 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 tributo.

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-.

a.1) Las ventas, las locaciones del inc. d), del art. 3° y las importaciones definitivas de cuero bovino fresco o salado, seco, encalado, piquelado o conservado de otro modo pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, incluso depilado o dividido, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, 4101.10.00, 4101.21.10, 4101.21.20, 4101.21.30, 4101.22.10, 4101.22.20, 4101.22.30, 4101.29.10, 4101.29.20, 4101.29.30, 4101.30.10, 4101.30.20 y 4101.30.30.

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

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

2. Siembra y/o plantación.

3. Aplicaciones de agroquímicos.

4. Fertilizantes, su aplicación (en realidad, hasta ahora, sólo a la aplicación de fertilizantes se aplica la alícuota reducida)

5. Cosecha.

El 31 de agosto de 2005 -con efectos para los hechos imponible producidos a partir del 1° de septiembre de 2005- ha sido publicada en el Boletín Oficial la ley 26.050: establece la reducción de la alícuota del IVA para los fertilizantes químicos destinados a uso agrícola, e incorpora un agregado, a continuación del inc. k) del cuarto párrafo del art. 28 de la ley del IVA, por el cual se dispone que la rebaja alcance a: "*Las ventas, las locaciones del inc. c) del art. 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola*"

Para evitar la generación de saldos a favor en la etapa anterior, a los fabricantes e importadores de fertilizantes químicos, se les asigna el tratamiento previsto en los párrafos segundo, tercero y cuarto del inc. e) del citado art. 28.

Ese tratamiento consiste en otorgar a los sujetos involucrados en la forma dispuesta por el art. 43 de la ley (exportaciones), respecto del saldo a favor que se origine por el cómputo del crédito fiscal que destinaren a la fabricación o importación de los bienes involucrados, con ciertos límites y requisitos.

Asimismo, se faculta a la AFIP para establecer un procedimiento optativo de determinación estimativa, con ajuste anual, del monto de la devolución.

III - Nuestro enfoque

La actividad agropecuaria posee, sin duda, rasgos distintivos con relación a otras actividades (industriales, comerciales, etc.); por ello, generalmente, las legislaciones tributarias establecen normativas especiales sobre su tratamiento.

En particular, se trata de una actividad con las siguientes características:

genera un crecimiento vegetativo;

tiene particulares modalidades productivas;

sus ciclos productivos son estacionales;

es elevado el autoconsumo;

en la República Argentina, parte muy importante de la producción se exporta;

existe diversidad y dispersión de productores.

no es formadora de precios, porque produce bienes con mercados transparentes.

Las alternativas en su tratamiento en el IVA son variadas y complejas; citamos algunas:

- gravar la actividad con alícuota general (entendemos que en este caso la alícuota debiera ser claramente inferior a la hoy vigente);
- aplicar en forma parcial la alícuota reducida, como ocurre actualmente;
- establecer en forma total y general la alícuota diferencial menor para los sectores involucrados;
- no gravar la producción agropecuaria, y retornar a un sistema similar al que establecía la ley 22.817.

La alícuota general del 21%, actualmente aplicable, se ha demostrado que representa una complicación para el sector.

Se ha observado que los exportadores han tenido problemas en el recupero del IVA, y en cierta manera han presionado por la utilización de una alícuota menor.

En cuanto a la alícuota reducida, aplicada a las operaciones del sector, en especial en la actividad agropecuaria con producciones intensivas, puede producir saldos a favor "técnicos". Ello ya fue advertido por nuestra parte cuando destacamos: *"Es sabido que al aplicar una alícuota inferior a las ventas alcanzadas por el IVA, y cuando a muchos créditos se les aplica la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor denominados técnicos, de muy difícil recuperación"* [\(1\)](#)

La ley del tributo establece que esta clase de saldos sólo puede ser compensada con futuros débitos fiscales en el mismo impuesto. Esto genera, al menos, un perjuicio financiero.

Además, a ese respecto, no se ha previsto ningún tipo de interés que el fisco deba reconocer por el mantenimiento de estos saldos a favor de los contribuyentes, mientras no los pueden compensar.

Asimismo, existen muchas dudas sobre la correcta aplicación de la alícuota reducida ante distintas situaciones y condiciones [\(2\)](#), con la posibilidad de generar eventuales contingencias al contribuyente, que debieran ser evitadas. Un ejemplo es el del pan y su proceso productivo: el trigo tributa el 10,5%, la harina el 21% y el pan vendido al consumidor final está exento (ello ocasiona que el IVA de las etapas anteriores pasa a ser un costo).

Al respecto, hemos tenido noticias que un nuevo proyecto apunta a equilibrar las alícuotas del 10,5% para la harina y gravar el pan con la misma tasa.

Existe un inconveniente adicional en cuanto a la incertidumbre en la aplicación de la alícuota reducida en determinados casos. Supongamos que, por el principio de "prudencia", ante una situación controvertida, el vendedor o locador decide aplicar la alícuota del 21%. Si finalmente la locación o prestación resultase alcanzada con la del 10.5%, existiría un crédito fiscal computado en exceso por parte del adquirente, que el fisco podría impugnar.

Por último es digno de señalar que la aplicación de alícuotas reducidas es "un cuento de nunca acabar", pues cada una de las etapas afectadas va a requerir una solución a los inconvenientes que acarrea su utilización.

Adicionalmente a los problemas expuestos, la AFIP ha dispuesto discutibles regímenes de retención para ciertas operaciones del sector agropecuario, como la de compraventa de granos.

Esto no es nuevo, pero sí constituye una innovación la Res. general 1394 (AFIP), aplicable a la compraventa de granos (no destinados a siembra) y legumbres secas: esta norma agregó un discutido sistema de reintegro, denominado *régimen sistemático de devolución automática del IVA*.

La retención que sufre el productor es ahora del 8% (recordamos que ello recae con una alícuota del 10,5%), y luego el fisco devuelve, con acreditación en cuenta bancaria, entre el 7% y el 8%, según el caso (salvo para el arroz).

Así, el sector agropecuario no sólo tiene el problema del saldo a favor técnico; además, con los regímenes de retención, pueden generarse saldos a favor de libre disponibilidad. Si bien estos saldos son compensables con otros tributos, y también se puede solicitar su devolución o transferencia, ello no siempre es fácil ni posible.

Una complicación más producida por estos sistemas, son los costos administrativos.

El régimen de reintegro sistemático y el Registro de Operadores de Granos, son sistemas de control cuyo costo de implementación y operativo entendemos excesivo.

Con relación a la postura de la no gravabilidad en el IVA, para la actividad agropecuaria, recordemos que nuestro país es importante exportador de la mayoría de sus productos primarios.

La ley de IVA contempla en su art. 43 el tratamiento especial para las exportaciones.

Este beneficio consiste en lograr exportar los bienes con su verdadero valor agregado y sin la incidencia fiscal del impuesto contenido en las etapas anteriores a la exportación.

En la actual normativa los productos agropecuarios se hallan alcanzados, en cabeza del productor, mientras posteriormente el exportador se ocupa de complejos trámites para lograr la devolución del impuesto contenido en los insumos de los productos que exporta.

A nuestro criterio, si bien ello podría tener alguna utilidad de verificación y control de operaciones, nos parecen un exceso los costos administrativos, financieros y, en definitiva, económicos, que ello produce.

Una buena razón para no gravar con el IVA a los productos agropecuarios es que sólo una pequeña porción de ellos -la no exportada-, se consume en el mercado interno, ya sea en el mismo estado o sometida a procesos de elaboración.

Por otra parte, las carnes, cereales, frutas, legumbres, etc., consumidos por la población en el mercado interno, son bienes "meritorios", de alguna manera dignos de un tratamiento preferencial. Eximirlos totalmente del impuesto, podría ayudar a que el consumidor final quede liberado de la carga del IVA sobre esos imprescindibles bienes de consumo.

Nuestra intención es reabrir el debate con respecto a la gravabilidad de la producción agropecuaria por el IVA, de modo que, sin preconceptos, se llegue a un sistema que incentive a los productores a invertir en la actividad, habida cuenta que, por otra parte, integra uno de los motores más importantes en la vida económica de nuestro país.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Santiago A. SAENZ VALIENTE, "Distorsiones impositivas que afectan al agro", diario "La Nación", 24 de marzo de 2003.

(2) Osvaldo BALAN, Claudia A. CHIARADIA, Santiago A. SAENZ VALIENTE, Perla R. Olego y José D. LABROCA, "La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales", editorial La Ley, Buenos Aires, 2004, págs. 323/349.

Título: Actividad Agropecuaria. Opción de pago anual en el IVA. A propósito de un reciente dictamen

Autor: Balán, Osvaldo - Sáenz Valiente, Santiago A.

Publicado en: Práctica Profesional 2006-13, 7

Normas involucradas: Art. 27. 3° Párrafo ley 20.631.

En esta colaboración los autores analizan la opción del pago anual en el IVA para la actividad agropecuaria. Luego de pasar revista a las normas que se establecieron sobre el particular, comentan los alcances de las disposiciones en lo referente a quiénes son los autorizados a optar por el pago anual, los distintos dictámenes y consultas que se han emitido sobre este tema y, en especial un reciente antecedente administrativo. Asimismo, citan algunos otros problemas vinculados con el ejercicio de esta opción.

I. 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).

Dicha disposición permitía a aquellos productores, que hubiesen ejercido la opción, presentar sus DD.JJ. y pagar el gravamen por ejercicio comercial (si practicaban balance comercial), o, en su defecto, por año calendario.

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 IVA sólo una vez al año.

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 período fiscal en el IVA.

El Decreto 1684/93 tenía también sus inconvenientes, como mencionamos oportunamente [\(1\)](#), 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 DD.JJ. de los contribuyentes que habían realizado la opción.

La ley 25.063, que fue aplicable para los hechos imponible perfeccionados desde el 1/1/1999, 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 Art. 27 de la ley del gravamen 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 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 3 ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la DGI, en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca".

La AFIP reglamentó la nueva opción mediante la RG 597/99 (B.O. 18/05/99).

Esta norma dispuso que las DD.JJ. 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 DD.JJ., de acuerdo a la terminación de la CUIT.

El pago siguió siendo anual, se generaron algunas dudas debido a la redacción del Art. 11 de la RG 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 del débito fiscal anual el crédito fiscal y las retenciones y percepciones correspondientes al mismo período.

En la última etapa de aplicación de estas normas, curiosamente el Fisco comenzó a intimar a los productores agropecuarios para que abonen el impuesto calculado en cada DD.JJ. mensual al cierre del ejercicio, pretendiendo ignorar la Nota Externa 06/99.

Este fue el origen de una nueva disposición que, como veremos, establece normas en tal sentido, las que obviamente rigen a partir de su vigencia y no hacia atrás.

II. La nueva RG 1745/04

La AFIP decidió derogar la RG 597/99 y la Nota Externa 6/99 -después de más de 5 años de aplicación-, y estableció un nuevo régimen para la opción de pago anual, a través de la RG 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 [\(2\)](#).

Un primer cambio que introduce la nueva norma es que al ser derogada la RG 597/99 (que establecía que las presentaciones se debían efectuar trimestralmente), los vencimientos de las DD.JJ. del IVA 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 DD.JJ. mensual, son adeudados. Los mismos deben abonarse en la DD.JJ. del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario, ya que las normas que permitían considerar los importes de los débitos, créditos, retenciones, etc. en forma anual han sido derogadas.

El Art. 8 de la RG 1745/04 es la 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 DD.JJ. del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales**.

Es decir que si la DD.JJ. mensual arroja saldo a pagar habría que ingresarla y no se podría efectuar más la sumatoria de los débitos, créditos y retenciones del año (como disponía la Nota Externa 6/99.)

Esto se verá más claramente con un ejemplo:

1) Situación anterior a aplicación RG 1745/04

Empresa agropecuaria que ha ejercido la opción de pago anual. Cierre Diciembre. Para simplificar vamos a suponer que sólo hubo operaciones durante los meses de enero y febrero.

DD.JJ. Enero de 2004

Débito Fiscal:2.000

Crédito Fiscal-----Saldo a favor anterior-----Saldo DD.JJ.2.000

DD.JJ. Febrero de 2004

Débito Fiscal -----

Crédito Fiscal3.000

Saldo DD.JJ. (3.000)

DD.JJ. Mes de Diciembre de 2004

Débitos Fiscales de todo el

ejercicio 2.000

Créditos Fiscales de todo el

ejercicio (3.000)

Saldo a favor técnico a computar

contra futuros débitos (1.000)

2) Situación a partir de la aplicación RG 1745/04

DD.JJ. Enero de 2005

Débito Fiscal: 2.000

Crédito Fiscal-----

Saldo a favor anterior-----

Saldo DD.JJ. 2.000

DD.JJ. Febrero de 2005

Débito Fiscal -----Crédito Fiscal 3.000

Saldo DD.JJ. (3.000)

DD.JJ. Mes de Diciembre de 2005

Saldo a Pagar por DD.JJ.

Enero de 2005 2.000

Créditos Fiscales de todo el

ejercicio (3.000)

Saldo a Favor técnico a computar

contra futuros (3.000)

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 RG 1658/04. Al respecto, recordemos que recientemente la Corte Suprema ha interpretado que para que la compensación sea válida a los efectos fiscales, deben cumplirse los requisitos que fijan las normas impositivas, no debiendo acudir a las soluciones que ofrecería el derecho privado (3).

En síntesis, el segundo párrafo del Art. 8 dispone que si la DD.JJ. del mes de cierre del ejercicio arroja un saldo de libre disponibilidad, el mismo puede ser usado para cancelar las DD.JJ. de los períodos mensuales anteriores devengados en la opción anual. En cambio si es técnico, sólo 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 superan a los créditos, y luego ocurre a la inversa.

En efecto, los importes "acumulados" ya no serían tales y el productor deberá pagar el IVA (en la DD.JJ. del mes de cierre), en el caso que los mismos arrojen un saldo a favor técnico.

Otro aspecto objetable es el Art. 13 de la norma comentada. Por el mismo se dispone que para mantener la opción, los productores agropecuarios que la hubiesen ejercido según las normas de la RG 597/99 debieron cumplir en tiempo y forma con la presentación de la DD.JJ. correspondiente al período fiscal inmediato siguiente a la fecha de aplicación de la RG 1745/04.

La nueva norma iba a ser aplicada originalmente a partir del mes de octubre de 2004. Finalmente la RG 1765/04 (B.O. 04/11/04) dispuso que tales disposiciones son de aplicación para la exteriorización del ejercicio de la opción a partir del 01/12/04 y surten efectos para el período fiscal enero de 2005, y siguientes.

Por lo tanto, y a pesar de su no muy clara redacción resulta que si algún contribuyente presentó en forma tardía la DD.JJ. del mes de enero de 2005, o lo hizo en forma incorrecta (recordemos que debió utilizar a tal efecto y a partir de dicho mes el aplicativo IVA Versión 4.0., con presentación obligatoria vía Internet), no habría mantenido la opción de pago anual. A nuestro entender esto es más que discutible, ya que en todo caso debería aplicarse una multa por incumplimientos formales (Art. 39 ley 11.683), y no esta sanción encubierta.

III. ¿Qué se entiende por actividades exclusivamente Agropecuarias?

Como hemos mencionado el contribuyente para hacer uso de la opción debe realizar exclusivamente actividades agropecuarias.

La RG (DGI) 3699/93 (B.O. 29/06/95) define indirectamente (ya que se refiere a la exclusión de la liquidación de anticipos del derogado impuesto sobre los activos), el alcance de la acepción "actividades exclusivamente agropecuarias", estableciendo que quedan comprendidas las actividades de silvicultura, la crianza y la explotación de ganado y animales de granja, la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura".

A continuación sintetizaremos algunas opiniones de Fisco, a veces discordantes, sobre qué debe entenderse por contribuyentes que realizan actividades exclusivamente agropecuarias (4).

En el Dictamen (DAT) 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.

No coincidimos con el criterio de este pronunciamiento, ya que la filosofía de la opción anual es que un determinado contribuyente no se vea beneficiado al realizar otra actividad gravada -además de la agropecuaria- utilizando la opción de pago anual, lo que evidentemente no ocurre si esta otra actividad se encuentra exenta o no alcanzada.

En cambio, el Dictamen (DAT) 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.

En nuestro criterio resulta muy discutible la apreciación que efectúa la AFIP en una consulta no vinculante publicada en el mes de Agosto en el Boletín AFIP-DGI (Boletín 85, página 1533), por la cual entiende el Organismo Fiscal que si un productor agropecuario, además arrienda otros campos, no podría ejercer la opción de pago anual, ya que su actividad no es "exclusivamente agropecuaria".

La respuesta a la consulta expresa que "si el contribuyente realizara otra actividad que se halle fuera del objeto del gravamen y/o integrar una sociedad, inscripta en IVA, podrá ejercer dicha opción atento a que por los referidos ingresos no resulta sujeto pasivo del gravamen, situación que no se verifica en el caso de efectuar una actividad exenta del tributo como en el caso que se plantea".

Creemos que se estaría desnaturalizando el espíritu de la norma, que lo que ha pretendido es que no se beneficie con el pago anual aquel productor que además de serlo realice otras actividades gravadas con el IVA.

Entendemos que si se generan ingresos -como el alquiler de inmuebles rurales- que están exentos del gravamen, carece absolutamente de relevancia tratar de diferenciar entre "actividades exentas" y "actividades no alcanzadas por el impuesto",

como pretende el Fisco.

Acotemos que con este criterio fiscal, tampoco podrían ejercer la opción los productores, que además se desempeñen como socios gerentes o directores de sociedades y perciban honorarios por el cumplimiento de tales funciones.

La AFIP pareció insistir en esta distinción en el Dictamen DAT 25/04, por el que opina que "el hecho de que el consultante tenga como actividad adicional a la de cultivo de cereales, la de ser socio de una sociedad de hecho, no resulta impedimento para que el mismo ejerza la opción prevista en el tercer párrafo del artículo 27 de la Ley del IVA, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por cuanto la misma constituye una actividad ajena al ámbito del Impuesto al Valor Agregado".

Afortunadamente, a través de un reciente dictamen el Fisco ha variado su postura. En efecto, en el Dictamen DAT 34/05, fechado el 09/06/05, se expresa que *"siguiendo el criterio expuesto, cabe señalar que en el caso que nos ocupa, el hecho de que el consultante tenga como actividad adicional a la agrícola la de ser presidente del directorio de una sociedad anónima no resulta impedimento para que el mismo ejerza la opción prevista en el tercer párrafo del mentado artículo 27, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por cuanto la misma constituye una actividad exenta en el impuesto al valor agregado y, al igual que el trabajo en relación de dependencia, no generan obligación de presentar declaraciones juradas"*.

Coincidimos con esta opinión y entendemos que la misma postura debe adoptarse para el caso de productores que, además de su actividad agropecuaria, arrienden otros campos, celebren contratos de pastoreo, o realicen otras actividades exentas en el gravamen.

La AFIP ha intentado aclarar otras situaciones mediante Notas Externas y Dictámenes.

Así, a través de la Nota Externa 4/98 (B.O. 29/9/1998), la AFIP aclaró que el productor cañero que realice su producción mediante la venta o la exportación de azúcar u otros derivados de la misma, elaborados por un tercero, como no ha alterado el objeto de su explotación y en consecuencia no pierde su condición de productor agropecuario, puede hacer uso de la opción anual.

Por el contrario, en el Dictamen DAT 67/00, el Organismo Asesor entiende que en el caso de un productor de semillas que además realiza su limpieza, clasificación, embolsado, rotulado, etc., dado que no desarrolla de manera exclusiva la actividad agropecuaria, no le corresponde el derecho a la opción, ya que por otra parte las tareas mencionadas no pueden considerarse comprendidas en la actividad agropecuaria. Entendemos que este pronunciamiento es criticable, ya que se estaría vedando el beneficio a verdaderos productores, que sólo realizan tareas de tipo complementario, dado que su principal actividad sigue siendo la producción de semillas.

Por otra parte, el Dictamen DAL 15/03 expresó que aquellos productores que han hecho uso de la opción de pago anual no podrían solicitar los reintegros de exportación. Esta opinión se basó en que el Art. 43 de la ley del IVA exige que para acceder a la acreditación, devolución o transferencia del impuesto vinculado a exportaciones, el contribuyente debe determinar mensualmente el impuesto computable. Por lo tanto se interpretó que quienes hayan hecho uso de la opción establecida en el Art. 27, no podían solicitar la devolución de los reintegros por exportación.

En nuestra opinión esta situación ha variado a partir de la vigencia de la RG 1745/04, debido a que las DD.JJ. de IVA también se determinan mensualmente para quienes ejerzan el uso de la opción de pago anual.

Un tema importante lo encontramos tratado en el Dictamen DAT 67/96.

En este dictamen 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 acontecerá con determinados contratos agropecuarios como el de Pastaje, ya que se trata de un servicio, como aclaró la AFIP a través de la RG (DGI) 4201/96.

Al respecto, la opción es muy rígida, ya que por desarrollar cualquier otra actividad (gravada en el IVA), aun 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.

IV. 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 DD.JJ. 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 RG (AFIP) 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 DD.JJ. del 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 DD.JJ. 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, por 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 DD.JJ. en forma trimestral durante la vigencia de la RG 597/99, en lugar de mes a mes.

Destacamos 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 seis años.

Al respecto, entendemos que el Fisco no podría determinar el impuesto ingresado en menos en las DD.JJ. mensual es por haber ejercido incorrectamente la opción, sin considerar el exceso abonado en el mismo impuesto en otros períodos fiscales.

Sostenemos esto por aplicación de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683, que consagra la denominada "teoría de las correcciones simétricas", principio que ha sido ratificado en el fallo Pennsylvania SAS [\(5\)](#) (entre otros pronunciamientos similares.)

Para concluir, una vez más nos encontramos con normas que pretenden otorgar un beneficio a determinados contribuyentes, aunque luego el Fisco intenta a través de sus interpretaciones limitar el mismo.

En nuestra opinión los criterios de los dictámenes que hemos citado (a veces contradictorios) debieran ser incorporados al texto normativo de la ley, o en su defecto del decreto reglamentario, para evitar dudas y conflictos.

Por otra parte, el hecho de modificar una opción que ha regido durante más de cinco años, y que se hizo para tener en cuenta la particular situación de los productores agropecuarios, no parece muy feliz. La intención del legislador al modificar la ley 25.063 no era evidentemente poner al productor en una peor situación que la anterior (DD.JJ. y pago anual), sino por el contrario, mejorar las imperfecciones que tenía el Dto. 1684/93.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Balán / Chiaradía / Sáenz Valiente / Olego / Labroca, "La Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales", La Ley, 2004, pág. 300.

(2) Vega, Gerardo E., "IVA Agropecuario, ¿es una nueva imposición?", Ambito Financiero, Novedades Fiscales, 7/12/2004.

(3) Celulosa S.A. c/ DGI, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 28/07/05, Lexco Fiscal.

(4) Para un análisis más detallado de determinada jurisprudencia administrativa ver nuestro trabajo: "La Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales". Balán / Chiaradía / Sáenz Valiente / Olego / Labroca, Editorial La Ley, 2004, págs. 301/309.

(5) Pennsylvania S.A.S. c/ DGI, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 03/04/97, LEXCO FISCAL.

La opción de pago anual en el IVA: ¿Limitación en la utilización de los saldos a favor? .Balán, Osvaldo. Publicado en: Práctica Profesional 2008-74, 7

La cuestión a dilucidar es si existe alguna limitación a la utilización de los saldos de libre disponibilidad originados en el IVA por parte de un contribuyente que ha ejercido la opción de pago anual.

I. Normativa aplicable

1.1. Origen del régimen

El art. 27 de la ley del gravamen dispone que el impuesto resultante por aplicación de los arts. 11 a 24 de la ley se liquida y abona por mes calendario, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.

Sin embargo, en el segundo párrafo del citado art. 27, se establece que tal norma no será de aplicación para quienes desarrollen las actividades que determine el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), los que en cuyo caso liquidarán e ingresarán el gravamen resultante por período fiscal anual.

En virtud de tal delegación, el PEN dictó originalmente el Decreto 1684/93 (B.O. 17/08/93), por el que se dispuso para aquellos responsables que desarrollen exclusivamente la actividad agropecuaria la opción de liquidar e ingresar el gravamen por ejercicio comercial, si llevan anotaciones y practican balances comerciales, y por año calendario, cuando no se den tales circunstancias.

A su vez, el Organismo Fiscal mediante la RG 3743/93 (DGI) (B.O. 30/09/93), procedió a reglamentar la opción que introdujo el Decreto 1684/93 (PEN). En dicha resolución se establecía que la opción debía exteriorizarse a través de una nota con determinados datos, y se reglaba el desistimiento de la opción, así como el tipo y forma de presentaciones a efectuar.

Es decir que, en esta primera etapa de aplicación de la norma, tanto el pago como la presentación de la declaración jurada eran anuales.

Como se ha dicho reiteradamente [\(1\)](#), hay sobrados motivos que justifican este tratamiento diferencial, como por ejemplo las particularidades de los ciclos productivos de la actividad agropecuaria.

1.2. Modificación de la ley 25.063

La ley 25.063 (B.O. 30/12/98), que es aplicable para los hechos imponible configurados desde el 1/1/1999, modificó la opción, ya que exigió practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial o año calendario, según corresponda.

A partir de dicha reforma sólo se admite que el pago del gravamen se realice en forma anual, en tanto que la liquidación del IVA se debe efectuar mensualmente.

Por su parte la RG 597/99 (B.O. 18/05/99), reglamentó a partir del 01/01/1999 dicho régimen de liquidación mensual y pago anual.

La norma mencionada permitía presentar las declaraciones juradas mensuales en forma trimestral, en los vencimientos establecidos para los períodos mensuales: tercero, sexto, noveno y duodécimo, contados desde el inicio del ejercicio comercial o año calendario, según correspondiera.

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

Resumiendo, entre el 01/01/1999 y hasta el 31/12/2004, la siguiente era la situación para los que hicieron uso de la opción:

- Liquidación del IVA: MENSUAL
- Presentaciones: TRIMESTRALES
- Pago: ANUAL

Por lo tanto, a pesar de la nueva obligación de confección de DD.JJ mensuales con presentación trimestral, el pago seguía siendo anual, aunque se generaron algunas dudas debido a la redacción del art. 11 de la RG 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.

La situación fue aclarada por la Nota Externa (AFIP) 6/99 (B.O. 18/06/99), por la que se dispuso que el monto a depositar anualmente 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.

1.3. El régimen actual. La RG 1745/04 (AFIP)

Finalmente, la AFIP sancionó la RG 1745/04 (B.O. 28/09/04), por la que instauró un nuevo régimen aplicable para la opción de pago anual en el IVA, derogando la RG 597/99 y la Nota Externa 06/99.

La norma iba a aplicarse originalmente a partir del período fiscal correspondiente al mes de octubre de 2004, pero la RG 1745/04 (B.O. 04/11/04) postergó su entrada en vigencia hasta el período fiscal enero de 2005.

Al respecto, el art. 1° de la RG 1745/04 dispone que *"los responsables inscriptos en el IVA que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias, a los fines de la opción prevista en el tercer párrafo del art. 27 de la ley del IVA, t.o. en 1997 y sus modificaciones, quedan obligados a liquidar el gravamen, presentar las respectivas DD.JJ. en forma mensual, efectuar el ingreso anual y observar los requisitos, plazos y demás condiciones que se establecen en esta Resolución General."*

La RG 1745/04 ha sido absolutamente criticada por la doctrina, que incluso ha interpretado que la misma es ilegal [\(2\)](#).

Un primer cambio que introduce esta norma es que al ser derogada la RG 597/99, (que establecía que las presentaciones se debían efectuar trimestralmente), como así también la Nota Externa 6/99, los vencimientos de las declaraciones juradas del IVA pasan a ser los generales que se aplican para cualquier otro contribuyente, es decir, vencimientos mensuales.

Sin embargo, la principal modificación que se introduce a partir del mes de enero de 2005 es que los saldos a favor del Fisco que surjan de una declaración jurada mensual pasan a ser adeudados por el contribuyente.

Los mismos deberán abonarse en la declaración jurada del mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario, ya que como dijimos anteriormente, las normas que permitían considerar los importes de los débitos, créditos, retenciones, etc. en forma anual, han sido suprimidas.

El art. 8° de la RG 1745/04 es la clave de todo esto, 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 períodos fiscales mensuales.

II. El tema de los saldos de libre disponibilidad

2.1. Los tipos de saldos a favor del IVA y su utilización

En el Impuesto al Valor Agregado pueden generarse dos tipos diferentes de saldos a favor del contribuyente o responsable, los que están reglados por el art. 24 de la ley del gravamen.

Dicha norma dispone en su primer párrafo que los saldos surjan por diferencia entre los débitos y créditos fiscales (normalmente denominado técnicos) sólo pueden aplicarse contra débitos fiscales correspondientes a los períodos fiscales siguientes.

El segundo párrafo del art. 24 de la ley se refiere a los saldos de libre disponibilidad: *"La disposición precedente no se aplicará a los saldos del impuesto a favor del contribuyente emergentes de ingresos directos, los que podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas por los arts. 35 y 36 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), o en su defecto les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado art. 36."*

Los saldos de libre disponibilidad surgen justamente de ingresos directos (retenciones, percepciones y pagos a cuenta.)

Cabe acotar que en el actual texto ordenado de la ley 11.683 (1998), los artículos que se refieren a compensación y a acreditación y devolución son el 28 y el 29, respectivamente.

2.2. Los saldos de libre disponibilidad según la RG 1745/04

En la práctica es muy frecuente los contribuyentes o responsables en general, utilizar los saldos de libre disponibilidad en el IVA para cancelar (por ejemplo) anticipos o saldos de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, a través del instituto de la compensación.

Vamos ahora a transcribir el segundo párrafo del art. 8° de la RG 1745/04, que se refiere a la utilización de saldos de libre disponibilidad en este régimen:

"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 directo, podrá utilizarlo de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del Art. 24 de la ley del IVA, t.o. 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 RG 1658" (El resaltado es nuestro; cabe acotar que la RG 1658 es la que actualmente regla la compensación de obligaciones fiscales para los contribuyentes.)

A nuestro entender la norma se refiere a una única situación, cual es que en la declaración jurada anual surja un saldo de libre disponibilidad a favor del contribuyente. En este caso, permite que el responsable utilice dicho saldo para cancelar los montos de los períodos fiscales mensuales anteriores

que pueda adeudar a la AFIP. Pero la resolución nada dice, y a nuestro juicio no podría hacerlo, sobre otro tipo de situaciones.

Como dijimos más arriba, a partir de la vigencia de la RG 1745/04 (período fiscal Enero de 2005), las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado dejaron de ser informativas, para ser determinativas de la obligación que surja de las mismas.

Es probable entonces que una o más declaraciones juradas mensuales "intermedias" (es decir no la correspondiente al mes de cierre de ejercicio comercial o año calendario), arroje un saldo a favor de libre disponibilidad (originado en retenciones, percepciones o pagos a cuenta.)

Entendemos, dada esta situación, que nada obsta para que dicho saldo sea utilizado por el contribuyente cancelando otras obligaciones fiscales (impuesto a las ganancias, por ejemplo), como fundamentaremos a continuación.

2.3. Nuestra opinión sobre el 2° párrafo del art. 8 de la RG 1745/04

En cuanto a la redacción del 2° párrafo del art. 8 de la RG 1745/04, entendemos que:

- a) Es una norma que está exclusivamente referida al Impuesto al Valor Agregado.
- b) Obsérvese al respecto la expresión: "periodos mensuales devengados durante la vigencia de la opción". Es obvio que la misma es de aplicación en el IVA, pero no para otros impuestos como ganancias o ganancia mínima presunta, donde el período fiscal es el año calendario o el ejercicio comercial.)
- c) Por otra parte la RG 1745 en el art. 8° no menciona ningún otro gravamen al referirse a la compensación.
- d) A partir de la RG 1745/04 (que derogó el anterior régimen), no cabe duda alguna que las declaraciones juradas son determinativas y no informativas. El productor agropecuario que hace uso de la opción sólo tiene el beneficio del diferimiento del pago del gravamen, pero si una DD.JJ. mensual arroja un saldo a pagar, dicho importe se adeuda.
- e) Por lo tanto, y dado que no hay restricción alguna al respecto, si la declaración jurada de un determinado período fiscal arroja un saldo a favor de libre disponibilidad, el mismo puede ser utilizado contra cualquier otro gravamen cuya recaudación esté a cargo de la AFIP.
- f) En realidad si hubiese alguna limitación en la RG 1745/04 (que no existe), la misma sería claramente tachada de ilegal, ya que estaría vulnerando la norma del art. 24 de la ley del IVA en lo referente a la utilización de los saldos de libre disponibilidad.

Finalmente, aunque no es un tema menor, no debe perderse de vista que el régimen de pago anual en el IVA es un beneficio que se ha otorgado a los quienes realizan exclusivamente actividades agropecuarias, en función a las particularidades de sus ciclos productivos.

Por lo tanto, sería absurdo suponer que un productor se vea perjudicado por el ejercicio de la opción, por no poder utilizar los saldos de libre disponibilidad hasta el mes de cierre del año calendario o ejercicio comercial. **Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)**

[\(1\)](#) Balán / Chiaradía / Sáenz Valiente / Olego / Labroca. La Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales. Editorial La Ley. 2004, Página 299.

[\(2\)](#) Ver MARCHEVSKY, Rubén. Impuesto al Valor Agregado. Editorial Errepar. 2006. Pág. 1027 y VEGA, Gerardo E. "IVA Agropecuario ¿es una nueva imposición?" Ambito Financiero. Novedades Fiscales 07/12/2004

Título: Actividad. Agropecuaria. Reducción de la tasa del IVA. Novedades y antecedentes

Autor: Balán, Osvaldo - Sáenz Valiente, Santiago A.

Publicado en: Práctica Profesional 2005-6, 1

Normas involucradas: Leyes 23.349 y 26.050

En esta colaboración los autores analizan la reducción de la tasa del IVA dispuesta por la ley 26.050 para los fertilizantes químicos para uso agrícola, como también algunos problemas derivados de la aplicación de tasas reducidas; la reducción de la alícuota general para determinadas actividades agropecuarias; los servicios prestados en forma conjunta o que derivan de una actividad gravada con una alícuota reducida, y el comentario sobre algunos dictámenes referidos a la reducción de la tasa en la citada actividad.

1. La nueva reducción de la tasa del IVA para fertilizantes químicos

Con fecha 31/08/05, ha sido publicada en el Boletín Oficial la ley 26.050, que establece la reducción de la alícuota del IVA para los fertilizantes químicos para uso agrícola.

La nueva ley incorpora un agregado a continuación del inciso k), del cuarto párrafo del Art. 28 de la ley del IVA.

Por el mismo se dispone que la rebaja alcance a "*Las ventas, las locaciones del inci*

so c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola".

La norma que comentamos había sido reclamada ya hace varios años por el sector agropecuario, como una forma de atenuar los problemas que conlleva la aplicación de la tasa del IVA para los productores de granos, en especial la generación de saldos a favor de difícil recupero.

Como aspecto positivo debemos señalar que se ha ampliado el alcance de los bienes que originalmente iban a gozar de la dispensa.

En efecto, el proyecto de ley sólo preveía la disminución de la alícuota para determinados fertilizantes químicos (úrea, fosfato monoamónico, fosfato diamónico, superfosfato simple y superfosfato triple). En cambio otros, como los compuestos por azufre y potasio no estaban mencionados.

La norma definitiva no establece ningún tipo de distinción, por lo que entendemos que todos los fertilizantes químicos para uso agrícola están incluidos en la rebaja de la tasa.

Para evitar la generación de saldos a favor en la etapa anterior, a los fabricantes e importadores de fertilizantes químicos, se les asigna el tratamiento previsto en segundo, tercer y cuarto párrafo del inciso e) del Art. 28.

El mismo consiste en otorgar a los sujetos involucrados similar tratamiento al dispuesto en el Art. 43 de la ley (exportaciones), con respecto del saldo a favor que se origine por el cómputo del crédito fiscal que destinaren a la fabricación o importación de los bienes involucrados, con ciertos límites y requisitos.

Asimismo se faculta a la AFIP para establecer un procedimiento optativo de determinación estimativa, con ajuste anual, del monto de la devolución.

Un punto criticable es que la ley tiene vigencia a partir de su publicación en el B.O. (31/08/05), y tendrá efectos para los hechos imposables que se perfeccionen a partir del primer día del mes siguiente a la misma.

Por lo tanto, la norma tiene efectos a partir del 1° de setiembre de 2005, lo que sin duda ocasionará problemas administrativos y comerciales a las empresas involucradas, dado el escasísimo lapso (1 día), para informarse de la misma, adaptar los sistemas de facturación, etc.

Recordemos que en el caso de venta de cosas muebles (por ej.), el hecho imponible se perfeccionará a partir de la entrega de las mismas o emisión de la factura o acto equivalente, lo que ocurra primero.

De todas formas, aunque la ley es bienvenida, no se trata de una solución definitiva ni mucho menos, sino un paliativo a los problemas que genera la reducción de la tasa, algunos de los cuales mencionaremos en esta colaboración.

2. Algunos problemas referidos a la tasa reducida

Se suele decir doctrinariamente que la tasa reducida en el IVA es mejor que una exención, ya que esta última provoca el "ahuecamiento en la base del gravamen", se "pierde el control por oposición de intereses", y se afecta en mayor medida el principio de neutralidad.

También se sostiene que el IVA es un impuesto de características regresivas, ya que incide proporcionalmente en mayor medida en quienes obtienen bajos ingresos, ya que quien mucho gana no todo lo gasta, sino que ahorra, y obviamente el impuesto no alcanza a los ahorros sino a los consumos. En cambio, quien obtiene un ingreso magro todo lo consume, y si el IVA grava la totalidad de los bienes y servicios a tasa única, la incidencia es mayor para este tipo de sujetos.

Los países que han adoptado el IVA como principal forma de imposición a los consumos han instaurado en general tasas reducidas aplicables a consumos o servicios de primera necesidad o para "bienes sociales", como los alimentos, la vivienda, la educación etc., para atenuar la mencionada regresividad, o directamente para fomentar determinadas actividades.

En nuestra ley la tasa reducida se aplica según el Art. 28 para determinadas ventas de bienes y prestaciones de servicios.

Queremos señalar que también existen diversos problemas en la aplicación de la tasa reducida. A continuación enumeraremos algunos de tales inconvenientes en determinadas actividades beneficiadas por la reducción.

2.1. Generación de saldos a favor

Oportunamente (1) destacamos que *"es sabido que al aplicar una alícuota inferior a las ventas alcanzadas por el IVA y cuando muchos créditos se les aplica a la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor denominados técnicos, de muy difícil recuperación"*.

Si un contribuyente tiene sus operaciones gravadas a tasa reducida, pero sus proveedores le facturan el IVA a tasa general por compras, locaciones y prestaciones, puede generarse un saldo a favor técnico.

Recordemos que esta categoría de saldos a favor, sólo pueden compensarse con futuros débitos fiscales en el mismo impuesto.

Significa entonces que si el saldo a favor sigue incrementándose, pasa a ser un costo ya que no puede recuperarse.

La única alternativa que tiene este tipo de contribuyente es realizar otra actividad gravada (por ej.: servicios agrícolas), que genere suficiente débito fiscal para absorber los mencionados saldos.

También puede ocurrir, que la diferencia entre el crédito y el débito fiscal sea pequeña, en cuyo caso ante cualquiera de los múltiples regímenes de retención y/o percepción, se generarán saldos de libre disponibilidad.

Si bien estos saldos pueden compensarse con otros impuestos o también pedirse su devolución o transferencia, en ocasiones esto resulta problemático.

Para evitar la generación de mayores saldos de este tipo, existe el procedimiento de exclusión previsto por la RG AFIP 17/97, aunque también en ciertos casos es de difícil aplicación.

2.2. Dudas en cuanto al alcance de la reducción de la tasa

Al respecto hay una gran cantidad de dictámenes donde el Fisco ha tratado de interpretar el alcance de la tasa reducida para esta actividad. Que exista tal cantidad de pronunciamientos es un nítido indicio que los problemas persisten y que la norma debiera tener una mayor precisión.

De lo contrario nos encontramos en la actual situación, con temas controvertidos, dudas por parte de los contribuyentes y del Fisco, aplicación parcial del supuesto "beneficio", y acciones del Fisco para quienes hayan tomado posturas diferentes a las del Organismo Fiscal.

3. Reducción de la tasa para determinadas actividades agropecuarias

La reducción de la tasa del IVA para determinadas operaciones en el ámbito agropecuario fue dispuesta por el Dto. 499/98, modificado por el Dto. 760/98 y finalmente incorporada a la ley de gravamen por la reforma de la ley 25.063.

Esta reducción rige a partir de los hechos imponible que se hubiesen perfeccionado a partir del 1/7/98.

Recordemos que según el artículo 28 de la ley del gravamen actual, la rebaja alcanza a las siguientes ventas y locaciones vinculadas con el sector agropecuario:

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-.

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, 4101.10.00, 4101.21.10, 4101.21.20, 4101.21.30, 4101.22.10, 4101.22.20, 4101.22.30, 4101.29.10, 4101.29.20, 4101.29.30, 4101.30.10, 4101.30.20 y 4101.30.30.

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

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

2. Siembra y/o plantación.

3. Aplicaciones de agroquímicos.

4. Fertilizantes, su aplicación (*En realidad hasta ahora sólo la aplicación de fertilizantes va a tasa reducida*).

5. Cosecha.

Nos encontramos con dudas sobre el alcance y la aplicación del beneficio, y existen ya varios dictámenes del Organismo Fiscal, donde se han planteado temas tan puntuales como la aplicación de la tasa reducida a la fruta refrigerada y a la lechuga cortada.

Algunos de estos pronunciamientos están referidos a las siguientes cuestiones:

Pastoreo y pastaje.

Capitalización de hacienda.

Trabajos culturales realizados para un tambo.

Enfardado y almacenaje de pasturas y granos.

Honorarios abonados a los veterinarios

Alcance del término fruta fresca.

Alcance la reducción para la lechuga envasada.

Tratamiento de la tripa de ganado bovino.

Además, otras situaciones también presentan dudas, aunque no hayan sido tratadas por dictamen alguno, como es el caso de determinados trabajos o locaciones (desmonte, picado de maíz, etc.).

4. Los servicios prestados en forma conjunta o que derivan de una actividad a tasa reducida

Este problema viene de vieja data, ya que el 5º párrafo del Art. 10 de la ley del IVA no ha sido modificado en su estructura desde la creación del gravamen. Lo que ocurre que "salta" con la aplicación de diferentes alícuotas o con exenciones.

El punto 1 del citado quinto párrafo regla que: "son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen o convengan por separado, y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares".

A su vez el punto 2 del mencionado párrafo contiene una norma similar para los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

La duda que se presenta es sobre la aplicación de la tasa reducida sobre estos conceptos, en tanto que la prestación "principal", se encuentre gravada por dicha tasa.

Muchos sostenían que tanto los intereses como los fletes (entre otros servicios) constituyen una suerte de hecho imponible autónomo a partir de la gravabilidad de los servicios en el IVA y de la eliminación de la exención con que contaban en su momento por intermedio del Decreto 879/92.

Por lo tanto se planteaba la "no aplicación" de este párrafo. Se argumentaba que los motivos por los cuales se lo incluyó en la ley del IVA eran evitar la elusión en la época que tales servicios no estaban alcanzados por el impuesto, mediante una sobrefacturación de los mismos.

Desde un punto de vista de la neutralidad económica no es lógico que un determinado servicio (flete, interés), esté gravado a una tasa o a otra según el sujeto que lo esté prestando.

Sin embargo, la ley del gravamen no ha sido modificada y sigue diciendo que hay que integrarlos al precio neto gravado.

Zanjando las dudas existentes, el Fisco se expidió en el reciente **dictamen 59/02 (DAL)** de fecha 20/06/02, en una consulta vinculante sobre los servicios tales como comisiones, fletes, financiación, garantía, control y entrega, certificados y guías, CELSA y movimiento de hacienda, que integran las facturas de venta de un consignatario de hacienda bovina en pie.

Luego de citar las normas legales y determinada doctrina (2), el dictamen concluye que **estos conceptos están alcanzados por la alícuota del 50% de la tasa general en función a que la operación principal arrastra a tales servicios, los que pasarán a estar alcanzados por la misma alícuota de la operación principal tal como si se tratara de un hecho único.**

En fecha más reciente, la **Dirección de Asesoría Técnica emitió el Dictamen 55/2004**, opinando con respecto a conceptos liquidados junto con la comercialización de cereales que: **"Los conceptos liquidados en ocasión de la comercialización de cereales tales como comisiones, gastos de almacenaje y fletes -excepto intereses que constituyen un hecho imponible autónomo independiente-, resultarán alcanzados por la alícuota reducida del cincuenta por ciento (50 %) de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado, prevista en el artículo 28 inciso a) punto 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado"**.

Con respecto a los intereses, recordemos que si bien el Art. 10 (de una forma ilegal [3]), dispone que los mismos están gravados aunque provengan de operaciones exentas o no alcanzadas, este no es el caso, ya que en nuestro supuesto tales intereses provienen de operaciones gravadas, pero a tasa reducida.

5. Algunos dictámenes sobre la reducción de la tasa en la actividad agropecuaria

DICTAMEN DAT 6/99

Pastaje: Prestación de servicios. Gravada al 21%.

Pastoreo: Asimilable a locación de inmuebles rurales: Exento.

DICTAMEN DAT 11/99

Labores culturales para la obtención de bienes gravados al 21%: No les corresponde la alícuota reducida.

DICTAMEN DAT 13/99

Labores culturales en un campo destinado a capitalización de ganado bovino: Gravadas a tasa reducida.

DICTAMEN DAT 14/99

Enfardado o almacenaje de pasturas o granos destinado a alimentación de ganado bovino: Gravadas al 21%, por ser actividades posteriores a la cosecha, que es la última etapa prevista en la norma.

No coincidimos para nada con este dictamen, que marca un claro desconocimiento del proceso de engorde del ganado, para lo cual es imprescindible enfardar y ensilar. Obsérvese adicionalmente, que el pasto no se cosecha, sino que se corta.

DICTAMEN DAT 34/99

Labores culturales destinadas a la alimentación del ganado de un establecimiento de tambo: Gravadas al 21%, por ser el principal producto obtenido en los tambos la leche, gravada a tasa general.

Lamentablemente tampoco coincidimos con este pronunciamiento, ya que también se obtiene ganado bovino en pie en un establecimiento tambero. Es más, pueden efectuarse por ejemplo trabajos de implantación de pasturas para alimentar vacas del tambo para su engorde y venta.

DICTAMEN DAT 77/03

Los granos y legumbres secas destinadas a siembra (semillas), están gravadas a la alícuota general del 21%.

6. Casos paradigmáticos

6.1. La tripa de ganado bovino [\(4\)](#)

Recordamos que a partir del 01/07/98, **es decir hace siete años**, rige una reducción de la tasa del IVA para determinados productos agropecuarios.

Esta reducción fue dispuesta por el Decreto PEN 499/98, que no se llegó a aplicar, siendo reemplazado por el Decreto (PEN) 760/98.

En lo que nos interesa, el Art. 28 inciso a), punto 2) de la ley del gravamen establece que "estarán alcanzados por una alícuota equivalente al 50% de la establecida en el primer párrafo" (se refiere a la alícuota general del 21%): "*Carnes y despojos comestibles de animales de la especie bovina y ovina, 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*".

Evidentemente en tal momento la AFIP contaba con expertos en la materia, ya que emitió la RG 159/98, por la que se enumeran en su Anexo los despojos comestibles de animales bovinos, cuya venta e importación se encuentran alcanzados por la alícuota del 10.5%.

En este largo e instructivo listado del Anexo de la RG 159/98, nos encontramos, entre otras vísceras con: Tripa gorda, Tripa orilla, Tripón y Tripa de salame.

Observamos que esta inquietud de definir las carnes y despojos sólo llegó a los de la especie bovina, ya que actualmente también corresponde la reducción de la alícuota para los derivados de las especies ovina y caprina, y también los camélidos, sin que contemos con mayores precisiones al respecto.

El Dictamen DAT 10/2004

Este dictamen se refiere a los procesos que se efectúan con las vísceras mencionadas:

"En cuanto a la actividad consultada cabe señalar que la responsable indica que con posterioridad a la compra de tripas frescas extraídas del animal en mataderos o frigoríficos, se aplican distintos procesos que consisten en el lavado de las mismas, limpieza de restos de sebo, selección por tamaños en diferentes calibres y salado al solo efecto de su conservación durante el tiempo que dura la comercialización".

Con respecto a la conservación, expresa:

"Dadas las características enunciadas por el Código Alimentario respecto del proceso de conservación en salmuera, se puede inferir que no constituye un procedimiento que implique la transformación del producto original ni su cocción u obtención de un preparado, sino que apunta a su conservación".

Por lo que finalmente concluye que:

"Los procesos de lavado, limpieza de restos de sebo, clasificación por calibre efectuados a las tripas bovinas frescas, no implican una elaboración que constituya a las tripas frescas en un preparado del producto. Atento a lo indicado se concluye que la venta de los productos comercializados en la forma apuntada, siempre que se correspondan con los enunciados expresamente en la RG 159 (A.F.I.P.) como "despojos comestibles de animales bovinos" se encuentra alcanzada por la reducción de alícuota indicada en el cuarto párrafo del artículo 28 de la ley de fondo".

Por otra parte, la AFIP se había manifestado en ese mismo sentido con respecto a determinadas vísceras sometidas a una semi cocción en una consulta de fecha 30/06/99 publicada en el B.O. del 30/12/99:

"La venta de las mencionadas vísceras se

halla gravada a la alícuota diferencial del 10.50 % establecida por el artículo 28 apartado 2, inciso a) de la ley del tributo, atento que según lo informado por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria -SENASA-, el referido proceso está destinado a lograr una condición higiénica y no implica una cocción o elaboración, que lo transforme en un producto preparado".

El Dictamen DAT 50/2004

Poco tiempo más tarde, mediante el dictamen fechado el 03/01/2005, la Dirección de Asesoría Técnica rectifica su anterior pronunciamiento

Según el dictamen, ante determinadas observaciones formuladas, "estimó prudente requerir el pronunciamiento del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, autoridad competente en la materia, a efectos de definir si el proceso de salado hacía perder a la tripa bovina la característica de "fresco".

De acuerdo con la interpretación de dicho organismo, la Dirección de Asesoría Técnica concluye que:

"De acuerdo con lo interpretado por la autoridad de aplicación, el proceso de salazón, ya sea en seco -sometiendo las superficies externas de la tripa bovina al contacto de la sal- o por salmuera -exponiendo dicho despojo comestible a la acción de soluciones de sal en concentración y tiempos variables-, si bien no implica la cocción del producto principal ni la obtención de un preparado, hace perder al aludido despojo comestible vacuno su carácter de "fresco".

Es decir, que a pesar que la tripa bovina no ha sido sometida a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto, habría perdido su carácter de "fresca" por el proceso de salazón.

En realidad si así fuera, parece estar totalmente de más en el texto de la norma esta última expresión, ya que bastaría mencionar solamente "frescos, refrigerados o congelados".

Opinamos que cualquiera sea el proceso de conservación efectuado, el producto debiera considerarse fresco, ya que la intención del legislador ha sido excluir justamente aquellos sometidos a "verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto".

6.2. Lechugas, manzanas y plantines

Estos problemas no son nuevos. Ya hemos tenido pronunciamientos con respecto a lechugas, manzanas y plantines.

Con relación a la lechuga el Dictamen DAT 79/98, entendió que: *"La reducción de la alícuota del IVA, dispuesta por el artículo 1º, inciso a), apartado III, del Decreto 499/98 y su modificatorio 760/98, es aplicable a la venta de lechuga refrigerada -seleccionada, repasada y envasada tanto en cajas de cartón como en bolsas con atmósfera modificada y luego envasada en cajas de cartón-, debiendo tributar la tasa general del gravamen la venta de lechuga que se encuentra*

"cortada".

En el Dictamen, a pesar que según las normas del Código Alimentario Nacional la lechuga cortada, también es definida como "fresca", se opinó en contrario, con no muy buenos fundamentos, y que hemos criticado oportunamente (5).

A su vez, en el Dictamen DAT 80/98, se trataron varios temas vinculados a la producción de manzanas, de manera más acertada, llegando entre otras conclusiones a que es admisible encuadrar en la franquicia a la fruta fresca que ha sido refrigerada. A estos temas se ha referido en detalle Ignacio Carnicero (6).

Por último, en el Dictamen DAT 11/2003, referido al tratamiento de los plantines, el Fisco entendió que:

"Atento a lo normado por el artículo 820 del Código Alimentario Argentino, no corresponde considerar como hortalizas frescas a los bienes entregados por la rubrada, dado que los mismos no resultan aptos para su consumo inmediato, toda vez que aún deben completar su ciclo de crecimiento y/o maduración.

Como se aprecia en este último caso, ante la ausencia de la previsión del legislador, se toma una interpretación restrictiva, que de alguna manera desnaturaliza el concepto de tasa reducida.

7. Conclusión

Si el mismo Fisco tiene dudas sobre la aplicación, en ciertos casos puntuales, de la alícuota del gravamen, no nos queda a nosotros mucho margen (por más consultas vinculantes que algún valiente se decida efectuar).

Obsérvese lo que ha ocurrido con un caso muy evidente. En el dictamen DAT 49/2004 se plantea la eventual reducción de la alícuota del IVA para productos agroquímicos.

En el susodicho dictamen, el contribuyente plantea que realiza operaciones de venta de productos agroquímicos frutihortícolas y para pasturas, aplicando la tasa general del gravamen.

No obstante consulta si *"las referidas operaciones se encuentran sujetas a la alícuota reducida del 10,5%, ello, por cuanto ha tomado conocimiento de que una empresa dedicada a la misma actividad aplica dicha alícuota si el comprador se halla inscripto como productor frutihortícola y destina el producto al cultivo de papa. En su opinión, entiende que la alícuota aplicable es la del 21%, sin embargo, destaca que el accionar de la otra empresa le ocasiona un grave perjuicio económico en su negocio, por cuanto le ocasiona una pérdida de clientes".*

Imaginemos que si en casos tan claros como el arriba planteado, se produce el problema comercial, lo que ocurre en los casos controvertidos más arriba enunciados.

Además hay un grave problema impositivo en los casos dudosos. Supongamos por un instante que el comprador o locatario acepta que su proveedor le facture a tasa general.

Si luego de varios años la Justicia llega a la conclusión que correspondía la aplicación de la tasa reducida, el vendedor o locador no tiene otro remedio que ir por la vía del recurso de repetición. Como sabemos, hay que probar que el impuesto no se ha trasladado a partir de la reforma de la ley de procedimiento del año 2003 (ley 25.795), con lo cual es realmente difícil que el recurso tenga éxito.

Pero el problema también lo tendrá el comprador o locatario, ya que por aplicación de la norma del Art. 12 de la ley, sólo puede computarse como crédito fiscal el que surja de aplicar sobre el precio neto gravado, la alícuota que corresponda a dicha operación.

Si finalmente correspondía la aplicación de la tasa reducida, dicho comprador o locatario se habría computado un crédito fiscal en exceso, y el fisco podría reclamarlo por una determinación de oficio con los intereses resarcitorios en su caso.

En definitiva y por todo lo expuesto, creemos que se debe rever totalmente la aplicación de la tasa reducida en el IVA.

Coincidimos con algunas de las conclusiones de un interesante trabajo (7), en el que se sostiene que volver a una tasa uniforme en el IVA (y seguramente más baja que la actual) es la mejor solución a los problemas que plantea la reducción de la alícuota.

Si por el contrario, continúa la aplicación de la tasa reducida, opinamos que (8):

No parece lógico ni equitativo que la reducción de la tasa no alcance a los insumos principales de la actividad tales como

agroquímicos y fertilizantes, por ser los mismos sólo utilizables en la actividad agropecuaria. De aplicarse la alícuota reducida en las compras de insumos mencionados, el gravamen mantendría una mayor neutralidad.

Debería analizarse si es razonable la aplicación de regímenes de retención, dado que en la actividad agrícola los insumos son muy importantes, por lo que las retenciones tienen menor posibilidad de ser absorbidas debido a la relación que hay entre ventas a tasa

reducida versus compras a tasa general.

Debería elevarse el monto hasta el cual se puede pedir la devolución en el régimen establecido por la RG (DGI) 3852/94, aplicable a los productores que se dediquen exclusivamente a la actividad agropecuaria y que posean saldos de libre disponibilidad. Este monto es de hasta \$ 20.000 y si bien este régimen está vigente, es muy poco utilizado.

Deberían definirse al menos por vía reglamentaria determinados problemas en la aplicación de la tasa reducida, como los que hemos comentado en los dictámenes anteriormente citados, vinculados con el alcance de la reducción y la aplicación de la misma en determinados servicios y/o locaciones de obra que prestan los contratistas.

Los servicios prestados en forma conjunta con una operación gravada a tasa reducida (fletes, intereses, etc.), también están alcanzados por dicha reducción.

Claves

La ley 26.050 reduce la alícuota del IVA al 10.50% para los fertilizantes químicos para uso agrícola. Esta norma había sido largamente reclamada desde hace varios años por el sector agropecuario como una forma de atenuar los problemas que conlleva la aplicación del impuesto para los productores de granos.

La ley admite que los sujetos involucrados soliciten el reintegro, devolución o compensación del saldo a favor del impuesto que pueda originar el cómputo del crédito fiscal que destinan a la fabricación o importación de estos bienes involucrados, del mismo modo que se admite -dicho tratamiento- para la exportación de bienes.

La reforma surte efectos a partir del 1 de septiembre de 2005.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Santiago Sáenz Valiente, "Distorsiones impositivas que afectan al agro". Diario La Nación, 24/3/2003.

(2) Entre otros: Fenochietto, Ricardo, "Impuesto al Valor Agregado". La Ley, 2001, págs. 631/633 y Carnicero, Ignacio, "Alícuota diferencial del Iva, Decretos 499/98 y 760/98. Su aplicación a la actividad Frutihortícola". Crónica Tributaria, Errepar N° 224, pág. 143.010.

(3)(3)Ver al respecto el fallo "CHRYSE S.A.", CNFed., Cont. Adm., sala III del 15/10/02. Lexco Fiscal.

(4) Osvaldo Balán, "Un pequeño entripado en el IVA: ¿La tripa bovina está gravada al 21% o al 10.5%?", 28/07/05, www.tributum.com.ar

(5) Balán; Chiaradía; Sáenz Valiente; Olego; Labroca, "La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales". Editorial La Ley, 2004, págs. 336/37.

(6) Carnicero, Ignacio, "Alícuota diferencial del Impuesto al Valor Agregado. Decretos 499/98 y 760/98. Su aplicación a la actividad frutihortícola". Crónica Tributaria. Errepar N° 224. Agosto de 1998.

(7) Ureta D.; Díaz S.; Carelli, S., "Dilema de la actividad agropecuaria en el IVA. Alícuotas diferenciales versus tasa generalizada". XXXIV Jornadas Tributarias del CGCE. Mar del Plata. 2004.

(8) Balán; Chiaradía; Sáenz Valiente; Olego; Labroca, "La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales". Editorial La Ley, 2004, págs. 348/49.

Algunos aspectos de la reforma impositiva para el Agro

Escribe Osvaldo Balán. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XXVI, 19

1. Introducción

En esta colaboración mencionaremos algunos cambios que la reforma impositiva de la ley 27.430 ha efectuado en relación con la actividad agropecuaria.

Como es sabido, esta ley ha establecido una reforma integral a nuestro sistema tributario, en particular para el impuesto a las ganancias y en las leyes de procedimiento fiscal y penal tributaria. También se han introducido modificaciones en el IVA, impuestos internos y combustibles, y en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

Por supuesto que estas reformas impactan en todo tipo de contribuyentes, incluidos aquellos que se dedican a la actividad agropecuaria.

Pero en lo referido a las normas puntuales o específicas aplicables en los distintos impuestos para el agro, en general las mismas se han mantenido sin mayores cambios. Por ejemplo, en lo concerniente a la valuación de los inventarios agropecuarios, tanto en agricultura como en ganadería.

Asimismo, se mantienen los tratamientos diferenciales ya existentes en el IVA, a saber: opción de pago anual para productores agropecuarios, diferimiento del nacimiento del hecho imponible en operaciones de canje y de precios a fijar, y reducción de la tasa del IVA para ciertos productos y servicios agropecuarios (aunque en este último punto sí tenemos algunas novedades.)

Es decir que las modificaciones introducidas por la reforma -aplicables específicamente para el agro- han sido escasas y puntuales, a pesar de las recomendaciones planteadas en numerosas jornadas, simposios y trabajos.¹ A continuación intentaremos resumir tales modificaciones.

2. Reducción de la tasa del IVA

2.1. Incorporación de ciertas especies y ganados

A partir del mes de julio de año 1998 comenzó a aplicarse la reducción de la tasa de IVA para la venta de ciertos productos agropecuarios y la prestación de determinadas labores culturales².

Luego esta reducción se amplió a otros productos de la agricultura y de la ganadería, aunque nunca incluyó la totalidad del sector.

Nos hemos referido a esta temática en diversas publicaciones³. Para resumir, podemos sostener que los problemas principales de la aplicación de la tasa reducida son los siguientes:

- a) Afecta el principio de neutralidad, dado que ciertos bienes, servicios y locaciones resultan gravados y otros no.
- b) Generación de saldos a favor “técnicos” de muy difícil o imposible recupero.
- c) Dificultades con respecto a determinar el alcance del beneficio. Existen diversos dictámenes a través de los cuales la AFIP ha tratado de aclarar en qué casos corresponde esta reducción.

¹ Ver, por ejemplo: “*Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria*”. Editorial Edicon. Segunda edición ampliada y actualizada., 2015. Tributos a la actividad agropecuaria, Pág. 231 a 303.

² Decreto (PEN) 499/98. BO 11/05/98, modificado por el Decreto (PEN) 760/98. BO 01/07/98. La Ley On line.

³ Ver: Balán y otros: “*La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*” Editorial La Ley, 2ª Edición, 2011. Capítulo XIII: Reducción de la Alícuota de IVA en la Actividad Agropecuaria.

Por otra parte, al Fisco se ve beneficiado con la reducción de la alícuota para el sector ya que la tentación a la evasión es menor, puede y ha instrumentado mayores controles sobre estas actividades, y finalmente aprovecha la generación de los saldos a favor de los contribuyentes.

Hasta ahora, el inciso apartado 1) del inciso a) del Art. 28 de la ley del gravamen establecía la aplicación de la tasa reducida para las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3º y las importaciones definitivas de animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos (incluyendo los convenios de capitalización de hacienda.)

La reforma incorpora a dicho apartado a las especies aviar y cunícula, y al ganado porcino⁴.

Es de hacer notar que aviar -según el diccionario de la lengua española- significa “perteneciente o relativo a las aves.”⁵ A su vez, define ave como: “*animal vertebrado, ovíparo, de respiración pulmonar y sangre de temperatura constante, pico córneo, cuerpo cubierto de plumas, con dos patas y dos alas aptas por lo común para el vuelo, y que, en estado embrionario, tiene amnios y alantoides.*”

Podemos entonces colegir que corresponderá tasa reducida a muy distintas especies de aves, ya que todas están incluidas en la definición (pollos, pavos, palomas, patos, gansos, codornices, faisanes, avestruces, ñandúes, etc.), aunque posiblemente se haya pensado más que nada en un importante sector productivo, que es el de la cría de pollos.

En el caso de la inclusión de especie cunícula, estaríamos hablando de los conejos. Según Wikipedia “*La cunicultura es el conjunto de técnicas y procesos llevados a cabo por el hombre para el aprovechamiento de conejos, que abarca básicamente las actividades vinculadas a la cría de éste.*”

No resulta claro si las liebres están incluidas en la nueva norma. Como veremos, parecería que no es así. Según el diccionario de la lengua española, cunícola significa “*Perteneciente o relativo a la cunicultura*”, mientras que cunicultura es “*cría de conejos*”.

En cuanto a la definición de liebre, la misma es la siguiente: “*Mamífero del orden de los lagomorfos, de pelaje suave y espeso, que mide unos 70 cm desde la cabeza hasta la cola, y de 20 a 24 cm de altura, parecido al conejo, pero con orejas y patas más largas, de carrera muy veloz, que vive preferentemente en las llanuras y cuya carne es apreciada.*”

Con respecto a la diferencia entre conejos y liebres dice National Geographic.: “*Las liebres y los conejos se parecen tanto, que muchos los confundimos. Efectivamente, forman parte de la misma familia (Leporidae), pero son especies distintas, al igual que, por ejemplo, las cabras y las ovejas*⁶.”

En la Argentina la mayoría de las liebres que utilizan los frigoríficos proviene de la caza comercial autorizada. La carne de liebre está destinada fundamentalmente al mercado externo.

También pueden existir dudas con los jabalíes (cerdos salvajes.) El jabalí es descripto por el diccionario de la Real Academia de la siguiente manera: “*Mamífero artiodáctilo, cuya variedad doméstica es el cerdo, de gran fortaleza, pelaje muy tupido gris o pardo y grandes colmillos salientes de la boca, que habita en bosques y matorrales.*”

Obsérvese que, si bien este tipo de animal pertenece a la familia de los cerdos domésticos, se diferencian de los mismos en que son salvajes. Por lo tanto, no quedarían entonces incluidos en la expresión “*ganado porcino*” que expresa la norma. Esto dado que la definición de la palabra “ganado” según el diccionario ya citado es la siguiente: “*Conjunto de bestias que se apacientan y andan juntas. Se da como ejemplo al ganado ovino, cabrío, vacuno.*”

⁴ Ley 27.430. Art. 96.

⁵ Del/rae/es

⁶ <http://www.nationalgeographic.es/animales/diferencias-entre-conejos-y-liebres>

Acotemos que el jabalí también es cazado comercialmente, y su carne es valorada tanto en la Argentina como en el exterior.

Vinculado con el alcance de la tasa reducida y los animales involucrados, recordemos el problema que existió en su momento con respecto a su aplicación para los búfalos, que pertenecerían a la familia de los bufalinos. El tema fue finalmente dirimido por la AFIP mediante la Nota Externa 06/2007⁷. El Organismo Fiscal consideró que correspondía la aplicación de la alícuota reducida, ya que la entonces Secretaría de Agricultura Ganadería, Pesca y Alimentos había informado dichos animales debían ser clasificados como pertenecientes a subfamilia de los bovinos.

Igualmente, convengamos que desde el punto de vista de la clasificación de las distintas familias (bovinos, bubalinos, bóvidos), la cuestión era bastante dudosa. Obsérvese que, para evitar cuestionamientos, el Registro Fiscal que se implementó a partir del año pasado mediante la RG (AFIP) 3873⁸, se ha definido como “*Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas*”.

En cuanto a los ciervos, los mismos claramente no están beneficiados por la reducción, por pertenecer a la familia de los cérvidos, tal como lo expresó la AFIP en el Dictamen DAT 6/2001.⁹

Bueno, esperemos que estas dudas zoológicas, y otras que pueden presentarse sobre esta temática, sean aclaradas vía reglamentaria (y que no nos vendan gato por liebre.)

2.2. Carnes y despojos

En lo que nos interesa, el apartado 2) del inciso a) del Art. 28 de la ley del gravamen establece que estarán alcanzados por la tasa reducida las “*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*”

Es decir, que al modificarse el apartado o punto 1) citado precedentemente, automáticamente quedan gravados a tasa reducida las carnes y despojos de las especies aviar y cunícola y también los obtenidos del ganado porcino (antes gravados a tasa general.)

Es importante señalar que la nueva reducción de la tasa del IVA para estos animales, sus carnes y despojos, no estaba prevista en el proyecto original de reforma enviado al Congreso Nacional.

Se presume que la intención del legislador puede haber sido que estos productos alimenticios se abaraten al llegar al consumidor final.

Claro que esto depende también de los mercados y de impacto de la traslación (o no) de esta reducción del impuesto a dichos consumidores.

Iglesias y Giovannetti¹⁰, en un trabajo recientemente publicado cuya lectura recomendamos en mérito a la brevedad, efectúan un interesante análisis de la incidencia de la rebaja de la alícuota para la producción porcina.

Otra cuestión que puede haber impulsado a la reforma es un mayor control para estos sectores. Obsérvese que prontamente el Fisco ha establecido un nuevo Registro Fiscal, denominado: “*Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Porcinas*”.¹¹

⁷ Nota Externa AFIP 6/2007, publicada en el Boletín Oficial el 30/05/2007. La Ley Online

⁸ RG (AFIP) 3873/2016 (BO 30/05/2016) La Ley Online

⁹ Dictamen (DAT) N° 6/01 del 31/1/2001. Boletín Impositivo AFIP-DGI N° 47, pág. 982.

¹⁰ Iglesias, Sebastián M. y Giovannetti, Marcela K. “*La reforma fiscal y los cambios en el IVA aplicables al sector agropecuario*”. Consultor Agropecuario Errepar. Marzo 2018.

En este nuevo Registro deberán inscribirse aquellos que operen en la compraventa o tenencia de hacienda porcina y sus carnes, estableciéndose asimismo nuevos regímenes de percepción, pagos a cuenta y retención en el IVA.

Por otra parte, acotemos que también han existido algunas dudas referidas a la reducción de la tasa para carnes y despojos comestibles.

En primer lugar, la AFIP emitió la RG 159/98, por la que se enumeran en su Anexo los despojos comestibles de animales bovinos, cuya venta e importación se encuentran alcanzados por la alícuota del 10.5%¹²

Es inquietud de definir determinados despojos sólo llegó a los de la especie bovina, ya que también corresponde la reducción de la alícuota para los derivados de las especies ovina y caprina, y también los camélidos, sin que contemos con mayores precisiones al respecto.

Además, cabe la duda si es que sólo se intentó ejemplificar cuáles eran los ítems involucrados, o por el contrario se trató de una enumeración taxativa (lo que obviamente no correspondería.)

También se ha planteado el problema sobre el alcance de la expresión *“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.”*

Al respecto, el Dictamen DAT 10/2004 referido al tratamiento de determinadas vísceras, concluye que *“Los procesos de lavado, limpieza de restos de sebo, clasificación por calibre efectuados a las tripas bovinas frescas, no implican una elaboración que constituya a las tripas frescas en un preparado del producto. Atento a lo indicado se concluye que la venta de los productos comercializados en la forma apuntada, siempre que se correspondan con los enunciados expresamente en la Resolución General N° 159 (A.F.I.P.) como “despojos comestibles de animales bovinos” se encuentra alcanzada por la reducción de alícuota indicada en el cuarto párrafo del artículo 28 de la ley de fondo.”*¹³

Poco tiempo más tarde, mediante el dictamen DAT 50/2004 fechado el 03/01/2005, la Dirección de Asesoría Técnica rectifica su anterior pronunciamiento, opinando que *“De acuerdo con lo interpretado por la autoridad de aplicación, el proceso de salazón, ya sea en seco -sometiendo las superficies externas de la tripa bovina al contacto de la sal- o por salmuera -exponiendo dicho despojo comestible a la acción de soluciones de sal en concentración y tiempos variables-, si bien no implica la cocción del producto principal ni la obtención de un preparado, hace perder al aludido despojo comestible vacuno su carácter de “fresco”*¹⁴.

A nuestro entender (y haciendo de tripas corazón) cualquiera sea el proceso de conservación efectuado, el producto debiera considerarse fresco, ya que la intención del legislador ha sido excluir justamente aquellos sometidos a *“verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.”*

Finalmente, en cuanto a la vigencia de las normas comentadas en este punto 2) del presente trabajo el Art. 97 de la ley 27.430 dispone que lo establecido en el Título II, referido al IVA, surtirá efecto para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del primer día del segundo mes inmediato siguiente al de la entrada en vigencia de la ley 27.430.

Como la ley se publicó en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y entró en vigencia el 30/12/2017, su aplicación surtirá efectos para los hechos imponible perfeccionados a partir del 01/02/2018.

¹¹ RG (AFIP) 4199/E (BO 31/01/2018). La Ley Online

¹² RG (AFIP) 159/98 (BO 01/07/98). La Ley Online

¹³ Dictamen (DAT) 10/2004 (30/01/2004). La Ley Online

¹⁴ Dictamen (DAT) 50/2004. (27/12/2004). La Ley Online

3. Derogación del beneficio para la crianza de équidos

Existe una vieja norma que es la ley 17.117 (publicada el 27/01/1967), por la cual se declara de Interés Nacional a la crianza equinos, con excepción del pura sangre de carrera.¹⁵

En su Art. 2° se establece lo siguiente: *"Los criadores de equinos destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional -excluidos los de pura sangre de carrera- estarán exentos del pago de impuestos nacionales, y también de los municipales de la ciudad de Buenos Aires, sobre los beneficios derivados de esa explotación, así como también de los que gravan las operaciones de comercialización de los productos -en su primera etapa- siempre que dicha comercialización se realice en el mercado interno."*

A su vez, esta ley fue reglamentada por el Decreto 5281/68¹⁶, que en lo que en su Art. 5° se refiere a la exención antedicha: *"Conforme a lo dispuesto en el art. 2° de la Ley 17.117, están exentas del impuesto a los réditos las utilidades obtenidas por las explotaciones ganaderas de cría de hacienda caballar -excluidos los de pura sangre de carrera- asnal y mular. Los criadores de équidos que se dediquen a su vez a otras actividades no comprendidas en la franquicia, deberán efectuar la discriminación pertinente en su balance impositivo, a fin de determinar el beneficio no sujeto al gravamen, de acuerdo con las normas que al efecto dicte la Dirección General Impositiva."*

Por lo tanto, los beneficios de la explotación y las operaciones de comercialización de equinos destinados a dichos fines -salvo los pura sangre de carrera y los que se exporten- estaban exentos de todo impuesto nacional.

En la reforma tributaria esta exención se elimina. En efecto, el Art. 313 de la ley 27.430 de reforma tributaria, dispone la derogación del Art. 2° de la ley 17.117.

En opinión de Rapisarda, .."esta exención materializada hace 50 años había quedado descolocada de la situación que fundamentó su origen, ya que la defensa nacional no podía depender en la actualidad de la disponibilidad de caballos, frente a los importantes adelantos tecnológicos existentes en la materia desde el año 1967"¹⁷

Es decir que durante muchos años persistió esta dispensa, siendo más que dudoso que los fines originales que justificaron su implantación se hayan mantenido durante tan largo lapso (seguramente los beneficiarios habrán aplicado el dicho que "a caballo regalado no se le miran los dientes.")

En cuanto a la fecha de la derogación, la norma no establece ningún plazo especial para que produzca efectos , como sí existen plazos para las modificaciones en Ganancias, IVA, Internos, etc.

Por lo tanto, en nuestra opinión, la exención no rige más a partir del día 30/12/2017, que es el día siguiente al de la publicación de la ley 27.430 en Boletín Oficial, y en el cual entra en vigencia la misma.

Es decir que, aquellos productores que cierren ejercicio el 31/12/2017 estarían gravados por el impuesto a las ganancias por todos los resultados obtenidos en el mismo. A su vez en el IVA, correspondería el gravamen por las ventas realizadas a partir del 30/12/2017.

No sabemos si esta fue la intención del legislador, pero es lo que surgiría del texto de la ley 27.430. Veremos si hay alguna aclaración reglamentaria al respecto.

¹⁵ Ley 17.117 (BO 27/01/1967). La Ley Online

¹⁶ Decreto (PEN) 5.281/68 (BO 11/09/1968). La Ley Online

¹⁷ Rapisarda, Mario Juan. "La cría de caballos ahora paga impuestos". Suplemento Fiscal y Previsional. El Cronista Comercial. 26/02/2018.

Por otra parte, lo curioso es que en realidad la ley 17.117 sigue vigente, ya que solo se ha derogado su Art. 2°. Acotemos que en su Art. 1° declara de interés nacional la crianza del équido, con excepción del pura sangre de carrera, en todo el territorio de la Nación.

A su vez, el Art. 3° dispone que el Poder Ejecutivo gestionará ante los gobiernos de provincia exenciones fiscales tendientes a facilitar el cumplimiento de la presente ley. Finalmente, el Art. 4° declara ciertos fondos indisponibles.

Es decir que lo que se ha derogado es solo la exención impositiva, pero hay una parte de la ley que sigue estando vigente, aunque no comprendemos con qué objetivos o propósitos.

Cabe agregar que con anterioridad a esta derogación se habían planteado algunos interrogantes sobre el alcance de la dispensa. Por ejemplo, podemos citar el acta de la Comisión de enlace AFIP-DGI/CPCECABA. Reunión del 10/11/2010¹⁸

En la misma se planteó la consulta sobre el caso del criador de caballos para jugar al "Pato", dado que si bien pueden genéticamente ser "pura sangre de carrera", los mismos se destinan a fines deportivos.

La AFIP coincidió con esta interpretación, considerando que cuando la norma se refiere a los caballos destinados con fines deportivos se está incluyendo al juego de pato, que inclusive se trata de un deporte nacional.

Además, en la reunión de la del 20-06-2007 de la Comisión de Enlace AFIP-DGI/CPCECABA, se trató el tema de la exención en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de la existencia de hacienda yeguariza de estos criadores de équidos.

El Fisco, considerando el carácter complementario del impuesto a las ganancias con el IGMP, en función a la vinculación entre ambos tributos, interpretó que el beneficio también alcanza a este último gravamen.¹⁹

4. La opción de venta y reemplazo y los campos arrendados

La reforma impositiva ha dispuesto también algunas modificaciones en lo referente a la opción de venta y reemplazo que establece el Art. 67 de la LIG.

En efecto, el Art. 42 de la ley 27.430 sustituye el segundo párrafo del artículo 67 por el siguiente:

“Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos.”

El primer cambio que se introduce es la aceptación que el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la locación o arrendamiento.

Recordemos que hasta ahora la AFIP no aceptaba la opción de venta y reemplazo en el caso de inmuebles destinados a locación que no tuvieran el carácter de bienes de uso.

¹⁸ Práctica Profesional 2011-140, 33.

¹⁹ ACTA del 20/06/2007. GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA G. E. AFIP – CPCECABA. La Ley Online.

Así, en el Dictamen (DAT) 92/2007²⁰, el Fisco se pronunció en respuesta a una consulta vinculante realizada por una sociedad anónima cuya actividad principal era la de “alquiler de inmuebles” de su propiedad. Concluyó que como la actividad principal consistía en la locación de inmuebles, se verificaba el requisito de bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, resultando procedente la opción de venta y reemplazo, al cumplirse los restantes requisitos.

Pero cuando la actividad principal era agropecuaria, comercial o industrial, y el inmueble enajenado se destinaba a locación o arrendamiento, el Fisco no admitió la aplicación del régimen de venta y reemplazo. Por ejemplo, el caso de un productor agropecuario que además arrendaba otro campo de su propiedad y pretendía efectuar la opción de venta y reemplazo por dicho inmueble arrendado a terceros.

Así podemos señalar varios dictámenes en los cuales el Fisco sustentaba este criterio restrictivo²¹. Dado el tenor de las consultas planteadas y de las opiniones emitidas por la AFIP, es evidente que nos encontrábamos ante un tema de controversia.

En síntesis, este criterio restrictivo del Fisco ha quedado sin efecto para las operaciones de venta y reemplazo que se efectúen en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 (quedando abierta la discusión planteada con respecto a operaciones anteriores a la vigencia y aplicación de la ley 27.430.)

El otro cambio que se introduce es que se acepta expresamente que la opción de venta y reemplazo es válida en el caso de terrenos o campos, que por sus propias características no se amortizan impositivamente en el impuesto a las ganancias.

La AFIP en su momento había objetado la opción en el caso de reemplazo de inmuebles rurales, con los argumentos que los mismos no se amortizan y que en la práctica se estaría convalidando una exención impositiva no establecida en el Art. 20 del gravamen.

Recordemos que en la causa “Santiestrella SA”²² el TFN consideró admisible la aplicación de la opción de venta y reemplazo en el caso de compra de inmuebles no amortizables, sosteniendo que el mecanismo de venta y reemplazo no es meramente un diferimiento temporal sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto congelamiento de inversiones. Asimismo, el TFN sostuvo que del texto del artículo 67 de la LIG y del artículo 96 del DRLIG no se desprende lo contrario.

También en la causa “Escarpatri SA”²³ la Sala “A” del TFN falló a favor del contribuyente por unanimidad sosteniendo que *“al tratarse de bienes inmuebles no amortizables, como el caso que nos ocupa, de optar por la utilización del beneficio, el reintegro de la utilidad gravada se exteriorizará al momento de la enajenación del bien que concluye la cadena de reemplazos, a través de un menor costo computable de aquél y de esta forma se evita convertir al sistema en una mera exención del impuesto en tales operaciones. Así, la gravabilidad de la porción de la utilidad de la venta asignada al valor del bien no amortizable se difiere hasta el momento de su enajenación”*.

Tal como expusimos oportunamente:²⁴ *“De acuerdo con los precedentes citados, se admitió la posibilidad de ejercer la opción de venta y reemplazo en caso de venta de inmuebles rurales, no requiriéndose que los mismos resulten amortizables, lo que sí se exige para los bienes muebles en los términos del primer párrafo*

²⁰ Dictamen (DAT) 92/2007. 24/01/2008. La Ley Online.

²¹ Dictámenes (DAT) 65/2000, 57/2008, 42/20013, entre otros. La Ley Online.

²²Causa “Santiestrella SA”, Sentencia de la Sala “B” del TFN del 5/12/2006.

²³Causa “Escarpatri SA”, Sentencia de la Sala “A” del TFN del 16/8/2007.

²⁴ Balán, Osvaldo y Bello, Alberto Marcelo. “La opción de venta y reemplazo. Análisis e implicancias”. Práctica Profesional 2016-258, 1.

del artículo 67 de la LIG. La condición que se requiere para la venta de inmuebles rurales es que tengan el carácter de bienes de uso, tanto el inmueble reemplazado como el de reemplazo. La doctrina también se ha expresado en ese mismo sentido, considerando que no existe ninguna otra limitación para la opción de venta y reemplazo en el caso de inmuebles no amortizables (rurales)”.²⁵

En definitiva, lo que hace la reforma en este punto es ratificar el criterio de los fallos mencionados, avalando que es perfectamente válida la opción de venta y reemplazo cuando se trata de la enajenación de terrenos o campos.

5. Cómputo de impuesto al gas oil como pago a cuenta

Entre los cambios que se efectuaron a los impuestos sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono, el que afecta al sector agropecuario es el que modifica el tratamiento del pago a cuenta del impuesto al gas oil en determinados gravámenes.

Hasta la vigencia de la reforma, el artículo sin número agregado a continuación del artículo 15 del Capítulo III del Título III de la ley 23.966 disponía que: *“Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% (cien por cien) del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes”.*

A su vez, la RG (AFIP) 115/98 es la que establece las condiciones para el cómputo de este pago a cuenta. Dicha resolución aclara algunas cuestiones, como por ejemplo se precisan los sujetos, se especifican las actividades encuadradas en el régimen, y se establece el concepto de maquinaria agrícola propia.²⁶ Tanto la RG 115/98 como algunas interpretaciones del Fisco tienen algunos aspectos controvertidos, los que hemos tratado oportunamente²⁷. Remitimos a los lectores en mérito a la brevedad a los antecedentes allí mencionados.

Igualmente, entendemos que podría haberse aprovechado la reforma para aclarar algunas de dichas cuestiones, como por ejemplo autorizar expresamente el cómputo del pago a cuenta no sólo para quienes utilicen maquinaria agrícola propia, sino también para aquellos que estén trabajando con maquinaria alquilada o en leasing.

Recordemos que el cómputo del pago a cuenta podía ser efectuado contra el IVA o el impuesto a las ganancias en el caso de los sujetos que desarrollaban la actividad agropecuaria y/o de prestación de servicios (contratistas rurales).

En un interesante trabajo recientemente publicitado, Carbajal, Innocente y De Castro analizan las modificaciones que introduce la reforma y describen con precisión las mismas a través de un cuadro comparativo.²⁸

²⁵ Con respecto a este tema ver (entre otros): Ludueña, Gabriel E. *“Venta y reemplazo de bienes inmuebles no amortizables y el fallo “Santiestrella S.A.” (TFN)”*. IMPUESTOS. 2007-13 (Julio), 1267

²⁶ RG (AFIP) 115/98. (BO 06/04/1998) Infoleg.gob.ar

²⁷ Balán y otros: *“La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales”* Editorial La Ley, 2º Edición, 2011. Capítulo XXVI. El pago a cuenta del impuesto al gas oil.

²⁸ Carbajal, Margarita, Innocente, Rosa Cruz de y De Castro, Idalia G. *“Impuesto sobre los combustibles y su cómputo como pago a cuenta para determinadas actividades”* Errepar Rural. Adelanto Abril 2018.

Para resumir el tema podemos decir que, un primer cambio relevante de la reforma de la ley 27.430 es que se establece una nueva forma de determinación del Impuesto sobre los combustibles, a través de una suma fija por litro (en lugar de valor porcentual sobre base variable.)

El valor fijo del ITC en el caso del Gas Oil, ha sido fijado en \$ 4.148. Por otra parte, el valor unitario del impuesto por litro actualizará en forma trimestral mediante la variación ocurrida en el Índice de precios al consumidor (IPC).

En segundo lugar, el porcentaje de pago a cuenta se reduce para todos los sujetos involucrados del 100% al 45%. Sin embargo, efectuando los cálculos respectivos, el monto que podría computarse como pago a cuenta no variaría significativamente con respecto al sistema anterior.

La tercera de las modificaciones es que, al derogarse el segundo artículo sin número agregado a continuación del Art. 15 antes mencionado, se elimina la alternativa hasta ahora existente para los productores agropecuarios y contratistas rurales, de poder computar el ITC contenido en las compras de gas oil como pago a cuenta en el IVA.

Es decir que, a partir de la aplicación de la reforma, el pago a cuenta sólo será aplicable contra el impuesto a las ganancias.

Como cuarto cambio (este a favor de los contribuyentes) ahora se podrá utilizar el pago a cuenta que no hubiera podido ser computado en un determinado período fiscal, en el siguiente. Efectivamente, el último párrafo del Art. 15 establece que *“si el cómputo permitido no pudiera realizarse o solo lo fuera parcialmente, el impuesto no utilizado en función de lo establecido será computable en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores.”*

En cuanto a la aplicación de todas estas modificaciones, el Art. 148 de la reforma dispone que *“las disposiciones de este Título surtirán efectos a partir del primer día del tercer mes inmediato siguiente al de la entrada en vigencia de esta ley, inclusive.”*

Dado que la vigencia operó el 30/12/2017, los efectos de estas modificaciones rigen entonces a partir del día 1° de marzo de 2018.

6. Palabras finales

Como mencionamos al inicio, son pocos los cambios que la reforma tributaria ha introducido en los tratamientos especiales o particulares que los distintos impuestos (fundamentalmente IVA y Ganancias) prevén para la actividad agropecuaria.

Hemos mencionado dentro de dichos cambios la nueva reducción de la tasa del IVA para especies aviar y cunícula y el ganado porcino, con la consiguiente aplicación de la rebaja para las carnes y despojos comestibles de estos animales.

También citamos la eliminación de una vieja exención que la ley 17.117 establecía para operaciones y beneficios originados en la cría de determinados équidos.

En materia de la opción de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias, la reforma ha aclarado algunas cuestiones que fueron motivo de controversia, puntualmente la validez de dicha opción en el caso de inmuebles alquilados o arrendados y también para los campos y terrenos.

Por último, citamos la modificación referida al pago a cuenta del impuesto al gas oil, norma que involucra a productores agrícolas y contratistas rurales, y también al transporte de cargas y de pasajeros.

Igualmente, siendo estos los temas abordados en la presenta colaboración, resulta necesario aguardar la publicación de las normas reglamentarias de la ley 27.430 porque es posible que algunas de las dudas o cuestiones planteadas sean abordadas por dicha reglamentación.

IVA: venta de inmuebles rurales a tranquera cerrada

Balán, Osvaldo. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2021-XCII, 5

I. Introducción

La venta de inmuebles rurales a tranquera cerrada (como se la suele denominar) presenta ciertas particularidades en el IVA, que intentaremos desarrollar en esta colaboración.

Se trata de la transferencia onerosa de un campo, chacra, finca, etc. con todo lo construido, plantado e incorporado —físicamente o no— a dicho inmueble.

Es decir que, además del inmueble rural, se enajenan otros bienes, que pueden tener un tratamiento diferente en este impuesto.

Estos otros bienes pueden ser sembradíos, bienes muebles que adquirieron el carácter de inmuebles por accesión, construcciones que haya realizado el titular del inmueble rural, e inclusive animales de distintas especies.

Como principio general la ley del IVA excluye de su objeto la venta de bienes inmuebles, ya que esta no está dentro de los hechos impositivos enumerados en el art. 1º del texto legal [\(1\)](#).

Dicha norma en su inc. a) dispone la gravabilidad de "[l]as ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incs. a), b), d), e) y f) del art. 4º, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de ese artículo".

A su vez, el art. 2º de la ley dispone qué se considera venta a los fines de este impuesto. En un largo párrafo establece que debe entenderse por venta "[t]oda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y *la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio*" (el destacado nos pertenece).

Es decir que toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles está gravada en el IVA.

Nos interesa en particular el último párrafo de la norma, que se aparta del concepto de cosa mueble para los códigos de fondo.

II. La venta de sementeras

La inclusión en el ámbito de imposición de la venta de bienes de cambio adheridos al suelo fue incorporada por la ley 23.871 con vigencia desde el 01/11/1990 [\(2\)](#). Su finalidad fue alcanzar los productos vegetales y minerales que se transfieren antes de ser separados, cosechados o extraídos de la tierra, siempre que para el productor tengan el carácter de bienes de cambio.

Ojeda [\(3\)](#) entiende que los productos vegetales y minerales, antes de ser cosechados o separados revisten el carácter de inmuebles por su naturaleza porque forman un todo con la cosa que los produce (la tierra), y la norma del gravamen les asigna el carácter de cosas muebles, aunque se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia.

El productor agropecuario está incluido en esta normativa, ya que lo que está sembrado y aún no ha sido cosechado para la ley del IVA se trata de una cosa mueble.

Oklander (4) sostiene que "no cabe duda de que los vegetales de cultivo en general —granos, frutas, sementeras, madera en pie, etc.—, participan de las condiciones de poseer individualidad propia, y de tener para quienes la enajena, antes de su separación del suelo, el carácter de bien de cambio".

El legislador no quiso que el mayor valor de un campo derivado de tales sembradíos quedara fuera del gravamen. En cuanto a la actividad forestal, existe una vieja consulta efectuada sobre la venta de monte en pie la DGI consideró que correspondía la gravabilidad, "por constituir los adheridos al suelo, bienes de cambio para el responsable" (5).

Estarían también alcanzadas las sementeras, que son una suerte de producción en proceso.

Recuérdese que las sementeras constituyen un bien de cambio en el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 56, inc. f) de la ley de dicho gravamen.

Una duda que se plantea es la alícuota a la cual estaría alcanzada esta sementera. La ley establece la aplicación de la alícuota reducida para determinados productos agropecuarios.

Dentro de estos encontramos a los granos —cereales y oleaginosos excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas— (art. 28, inc. a, punto 5 de la ley del IVA).

Almada y Matich (6) sostienen que "solo el grano que está destinado a siembra (semilla) está alcanzado por la alícuota general del gravamen del 21%".

Nicolini (7) opina que "la venta de un inmueble rural que incluye sementeras genera un hecho imponible por el valor atribuible a ellas. Corresponde la gravabilidad en el IVA a la alícuota general. La alícuota reducida es aplicable a los granos cosechados, pero no a la sementera".

Coincidimos con dicho criterio. La rebaja de la tasa del IVA solo debe aplicarse al cereal ya cosechado. Como dijimos, la sementera es una suerte de producción en proceso y todavía no se han obtenido los granos respectivos.

Si en el campo, al momento de la enajenación del inmueble existe cereal almacenado en silo-bolsas, obviamente se trata de una venta de cosa mueble gravada a la tasa reducida aplicable a cereales y oleaginosas. De existir animales, aplicará tasa reducida o general dependiendo el tipo de animal.

Según el art. 28, inc. a) de la ley corresponde tasa reducida para la venta de animales vivos de las especies aviar y cunícula y de ganados bovinos, ovinos, porcinos, camélidos y caprinos.

Es de hacer notar que, en el caso de una producción frutícola, de venderse la finca con las plantas o árboles, estos no constituyen bienes de cambio para el productor sino bienes de uso (el bien de cambio es el fruto), por lo que no se les aplica la norma del art. 2º, inc. a) de la ley del gravamen.

Otra cuestión que puede aparejar inconvenientes problemas en la práctica cuando se vende un campo con sementeras, es determinar la base imponible que le corresponde a estos bienes.

Al respecto, el párr. 8º del art. 10 de la ley dispone que deberá tenerse en cuenta la proporción que del precio convenido por las partes corresponda a los bienes objetos del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior a los costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

El problema en este caso es que el cálculo es distorsionado totalmente por la inflación. Recordemos que los bienes de uso (como el campo utilizado en la explotación) solo se actualiza si se ha incorporado al patrimonio en ejercicios iniciados desde el 01/01/2018. Para los bienes de cambio, como las sementeras, no está admitida actualización alguna desde la vigencia del art. 39 de la ley 24.073 (8).

Al respecto, coincidimos con Nicolini (9) quien expresa que "... puede generar resultados fuera de toda lógica. Si a ello, se le suman problema de desarrollo de la sementera, su valor de mercado podría ser inferior al valor estricto de costo".

III. La venta de inmuebles por accesión

El tercer párrafo del art. 4° de la ley dispone:

"Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incs. 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 estas 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".

Recordemos que el art. 47 del decreto reglamentario aclara que los bienes cuya enajenación se encuentra gravada son aquellos que, con prescindencia de su accesión al inmueble, revistan para el responsable el carácter de bienes de cambio o bienes de uso.

Entendemos que en el caso que alguien invierta en un campo, adquiriéndolo y revendiéndolo sin explotarlo, podría sostenerse que no le corresponde el IVA al no estar enajenando ni bienes de uso ni bienes de cambio.

Para dar un preciso alcance al análisis del tema debemos primero definir qué se entiende por inmuebles por accesión de acuerdo con la legislación y la doctrina referida a estos casos.

El art. 225 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación establece que son inmuebles por su naturaleza "el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre".

A su vez, el art. 226 expresa que son inmuebles por accesión "las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con carácter perdurable". En este caso, los muebles forman un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado, sin la voluntad del propietario.

"No se consideran inmuebles por accesión las cosas afectadas a la explotación del inmueble o a la actividad del propietario".

Cuando la ley de IVA se refiere a instalaciones considera la acción de poner en un inmueble, con mayor o menor grado de adhesión, bienes que previamente han estado separados.

Con la reforma de la ley de IVA del año 1990 se incorporó la obligación tributaria respecto de las instalaciones ya fuera que estas se vendan en forma individual o instaladas en el inmueble.

Según Goldemberg (10), para el caso de instalaciones adheridas físicamente, el tema definitorio está en distinguir, en cada caso, si el objeto que se adhiere al edificio tenía individualidad propia como cosa mueble, es decir, si estaba fabricado antes. Entiende que hay casos que son distinguibles como el aire acondicionado, instalaciones eléctricas, pero existen muchas situaciones que no son tan claras.

Marchevsky (11) opina que un bien debe reconocerse cosa mueble independientemente del inmueble cuando, pese a su adhesión a él, puede, separado nuevamente del aquel, tener *individualidad funcional propia*, es decir, ser objeto de comercialización en condiciones normales de mercado.

El citado autor sostiene que lo importante es el concepto de "funcionabilidad", al que define como el valor que una cosa mueble adquiere de acuerdo con la función que se le asigna, pero que desprovisto de ella pierde notoriamente tal valor.

Por su parte, Ojeda (12) entiende que el concepto de bienes susceptibles de tener individualidad propia es una condición limitativa que, p. ej., deja fuera del gravamen aquellas instalaciones que no posean un valor de cambio para los distintos agentes económicos cuando se realiza la enajenación del inmueble.

Entre los bienes inmuebles por accesión sin individualidad propia en la actividad agropecuaria puede mencionarse a los alambrados, que en caso de desafectarlos del inmueble al ser desarmados no tienen

posibilidad de tener individualidad propia (solo contaríamos con postes y alambres). Lo mismo ocurriría con los tinglados (que en el caso de desarmarse quedarían únicamente chapas) y con otros bienes de estas características.

En cambio, se encuentran alcanzados con el IVA por constituir inmueble por accesión con individualidad propia bienes tales, como los tanques, bebederos, silos móviles, etcétera.

Sin lugar a duda, la razón de lo conflictivo de este tema radica en que un bien mueble de acuerdo con la función que se le asigna puede perder totalmente su valor de consideración individual cuando se lo incorpora a un todo.

El productor agropecuario deberá analizar cuáles son con los bienes de uso que revisten el carácter de inmuebles por accesión, dado que en estos casos corresponde separar las instalaciones que tengan individualidad propia respecto de las que no la tienen. Para las primeras se concluye que están alcanzadas con el IVA, en cambio, para las segundas no.

El valor para tener en cuenta en los bienes inmuebles por accesión con individualidad propia y, por lo tanto, gravados, debería ser el valor de las instalaciones incorporadas directamente por el vendedor y no las que integran el costo de construcción, al menos que se conozca fehacientemente este último valor.

En lo referente a la determinación de la base imponible, el art. 10 —párr. 8°— de la ley de IVA, prevé que el valor neto computable de las instalaciones será la proporción que, del convenio por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen. Esta 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 Ganancias.

Por lo tanto, se podrá tomar la proporción que entre las partes se hubiera convenido, siempre que no sea inferior a la determinada para el impuesto a las ganancias.

Al respecto nos preguntamos qué ocurriría si estos bienes estuvieran totalmente amortizados y las partes no hubiesen efectuado ninguna ponderación sobre estos. En nuestra opinión, por aplicación de la norma puntual mencionada, no existiría base imponible para tales bienes.

Sin embargo, el problema principal surge por la no aplicación de índices que contemplen los efectos inflacionarios para el cálculo de los costos en el impuesto a las ganancias. La consecuencia es que en la mayoría de los casos (según la antigüedad del inmueble y el momento en el que se han efectuado las inversiones) se determinan valores irrazonables, como se verá en el ejemplo práctico.

IV. Obra sobre inmueble propio

Otro punto que merece comentarse es el referido a "obra sobre inmueble propio". Se trata del hecho imponible establecido en el art. 3°, inc. b) de la ley del gravamen.

Hemos comentado las particularidades de este hecho imponible en otra colaboración para esta misma revista ([13](#)).

Vinculado con la "venta a tranquera cerrada", supongamos que el productor agropecuario ha construido (directamente o a través de terceros) un depósito o galpón en el campo de su propiedad.

Se trataría de una obra sobre inmueble propio, en la medida que dicha construcción se encuentre sujeta a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente (DR, art. 4°, párr. 1°).

En primer lugar, debemos señalar que la venta de la obra no estaría gravada en estos casos, dado que no se cumple con el elemento subjetivo que establece el art. 4°, inc. d) de la ley del gravamen.

En efecto, el productor agropecuario no es una empresa constructora, ya que, no ha realizado la obra con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o posterior venta del inmueble.

El inmueble construido tiene en estos casos el carácter de bien de uso para el productor. No se trata de un bien de cambio, ya que, no ha sido edificado para ser vendido como tal, sino para ser utilizado en la actividad gravada.

Al venderse el campo, debe, entonces, aplicarse el tercer párrafo del art. 11 de la ley, que dispone que deberá adicionarse al débito fiscal el crédito fiscal oportunamente computado, si hubiera transcurrido el plazo de 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 esta fuera posterior.

En cambio, en el caso que el lapso transcurrido hubiese excedido los 10 años tal crédito fiscal no debe reintegrarse.

En este último punto, coincidimos con Nicolini (14), que expresa que "no parece razonable que las obras que tengan una vida útil cercana a los 10 años reintegren la totalidad del crédito fiscal computado, y las que tengan 10 años o más, no lo generen. En la actualidad la inflación y un crédito sin actualizar, compensan esa falta de razonabilidad conceptual".

V. Consideraciones finales

Un aspecto adicional que mencionar es que en el caso de una venta a "tranquera cerrada", debe hacerse un inventario de lo que se transfiere, lo que en la práctica no siempre ocurre.

Para que el comprador pueda computarse el crédito fiscal sobre los bienes muebles que se transfieren (hacienda, maquinarias, sementeras, instalaciones con individualidad propia que se hubieran transformado en inmuebles por accesión, etc.), estos deberán ser oportunamente facturados. Remarcamos esto, ya que, es requisito indispensable para el cómputo del crédito fiscal en el Iva que el impuesto esté discriminado en facturas o documentos equivalentes.

Adicionalmente la venta "a tranquera cerrada" puede pactarse con financiación. Recordemos que, según el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Ángulo, José P." (15), en las operaciones con pago diferido los intereses siguen la suerte de lo principal y no se aplica el art. 10 del DR de la ley del gravamen.

Por lo tanto, la parte de los intereses atribuible a la venta del campo no estará gravada, ya que, la enajenación de inmuebles se encuentra al margen del tributo. En cambio, los intereses atribuibles a los bienes gravados estarán alcanzados por la misma tasa de la operación principal.

Finalmente, coincidimos con las propuestas de Almada y Matich (16), quienes, en un interesante trabajo sobre este tema, expresan lo siguiente:

"Que se especifique en la legislación de fondo la definición de inmueble rural, a fin de evitar equívocos en su tratamiento ante los diferentes impuestos.

"El vacío legal existente con relación a qué debe entenderse por 'tener individualidad propia' debe ser llenado por una norma que termine con las dudas que se suscitan, atento a que es condición determinante para la configuración del hecho imponible previsto por la ley del impuesto al valor agregado.

"Las dudas y controversias que genera la aplicación de la alícuota reducida en determinadas situaciones debieran ser subsanadas mediante resoluciones generales interpretativas emitidas por el Administrador Federal, a fin de que todo el universo de contribuyentes esté en condiciones de cumplir satisfactoriamente con sus obligaciones tributarias".

Resumiendo, las interpretaciones de las cuestiones planteadas, cuando se vendan inmuebles rurales a tranquera cerrada, se tributará IVA por los siguientes bienes:

- Bienes muebles amortizables: maquinarias e implementos, rodados, reproductores vacunos, y similares.
- Bienes de cambio: hacienda, cereales y oleaginosas, sementeras, etcétera.

- Bienes inmuebles por accesión con individualidad propia, como, p. ej.: tanques, aguadas, bebederos, silos móviles.

En cuanto a la tasa aplicable, corresponderá la alícuota general para las sementeras y otros productos agropecuarios no alcanzados por la reducción de la tasa (p. ej., venta de equinos y de arroz). Dicha alícuota general igualmente recaerá sobre los bienes muebles que se hubiesen transformado en inmuebles por accesión al momento de la enajenación.

En cambio, la alícuota reducida procederá para venta de los animales vivos de las especies aviar y cunícula y de ganados bovinos, ovinos, porcinos, camélidos y caprinos. También, como ya se dijo, para la venta de granos (excluido el arroz) y de frutas, legumbres y hortalizas ya cosechados [\(17\)](#).

VI. Ejemplo práctico

Venta de inmueble a tranquera cerrada

Datos de venta:

Fecha: noviembre 2020.

Valor de venta: \$100.000.000.

Entre las partes se convino que del valor de venta un 95% corresponde al valor del inmueble libre de mejoras, el 5% restante se conforma de molinos y aguadas, bebederos, alambrados.

Los costos originales de los bienes involucrados son los siguientes [\(18\)](#):

Fracción de campo adquirida en 2000: 1.200.000.

Inversiones realizadas en el ejercicio 2016:

Molinos: 500.000.

Aguadas y bebederos: 300.000.

Alambrados: 200.000.

Se pide:

Determinar el débito fiscal de la operación

Solución propuesta:

Valor residual bienes de uso [\(19\)](#)

Determinación de proporción de los costos

	VALOR RESIDUAL	PROPORCIÓN	PROP. GRAV.
CAMPO	1.200.000	68.18	0
MOLINOS	400.000	22.73	22.73
BEBEDEROS	60.000	3.41	3.41
ALAMBRADOS	100.000	5.68	0

	1.760.000	100	26.14
--	-----------	-----	-------

La proporción convenida entre las partes para los bebederos, aguadas, molinos, etc., es del 5% del total.

Por lo tanto, según la norma se debería considerar la proporción según los costos incurridos en el impuesto a las ganancias. Como se observa, y ya se comentó anteriormente, esto resulta irrazonable al no actualizarse el valor del campo. Atribuir en este caso más del 25% del valor total de la venta del campo a tranquera cerrada a los inmuebles por accesión resulta desproporcionado e injustificado.

$$100.000.000 * 26.14\% = 26.140.000$$

DETERMINACIÓN DÉBITO FISCAL			IVA 21%
Molinos	22.73	22.730.000	4.773.300
Bebederos	3.41	3.410.000	716.100

(A) Especialista en Tributación (UBA). Consultor tributario.

(1) Ley 23.349 y sus modificaciones, según texto ordenado por el dec. 280/1997.

(2) Ley 23.871 (BO 31/10/1990).

(3) OJEDA, Claudio O., "El tratamiento de los inmuebles por su naturaleza y por accesión en el Iva", Errepar Doctrina Tributaria, t. XII, p. 509.

(4) OKLANDER, Juan, "Ley del Impuesto al Valor Agregado comentada", Ed. La Ley, 2009, 2ª ed., p. 64.

(5) Boletín de la Dirección General Impositiva 505, p. 133.

(6) ALMADA, Lorena — MATICH, Cecilia C., "La transferencia del inmueble rural y su tratamiento en el IVA", Errepar Doctrina Tributaria, mayo de 2009, ps. 452-53.

(7) NICOLINI, Juan Carlos, "El IVA en la venta de inmuebles rurales con bienes adheridos", Derecho Tributario. Tomo III. Legislación Tributaria Sustantiva Indirecta, Ángel Schindel (dir.) — Carlos A. Battilana (coord.), Ed. La Ley, 2015, p. 634.

(8) Art. 93, Ley del Impuesto a las Ganancias. Texto ordenado en 2019 por el dec. 824/2019.

(9) NICOLINI, Juan Carlos, ob. cit. En nota 7, p. 635.

(10) GOLDEMBERG, Cecilia, "Los impuestos del 90", Castro, Juan Pedro (coord.) — Dalmasio, Adalberto, Ed. Macchi, 1990, p. 661.

(11) MARCHEVSKY, Rubén A., "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral", Ed. Errepar, 2006, p. 1004.

(12) OJEDA, Claudio O., ob. cit., en nota 3, p. 519.

(13) BALÁN, Osvaldo, "El IVA y las obras sobre inmueble propio. Objeto y sujeto", Práctica Profesional, 2009-90, Ed. La Ley, 46.

(14) NICOLINI, Juan Carlos, ob. cit., en nota 7, p. 633.

(15) CS, 28/09/2010, "Ángulo, José P.", La Ley Check Point.

(16) ALMADA, Lorena — MATICH, Cecilia C., ob. cit., en nota 6, p. 458.

(17) Ley del IVA 23.349. art. 28, inc. a) puntos 1), 3) y 5).

(18) Recordemos que con la reforma de la ley 27.430 se actualizan ciertos bienes y conceptos por el índice de precios al consumidor. Entre ellos, están los bienes de uso, pero solamente en la medida que se hubieran incorporado al patrimonio del contribuyente en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 (art. 93, Ley del Impuesto a las Ganancias). En el caso planteado, no hay actualización alguna, dado que todos los bienes se adquirieron o incorporaron con anterioridad a dicha fecha. Tampoco el contribuyente optó por el revalúo impositivo establecido por la ley 27.430, que también permitía la actualización de los valores revaluados.

(19) Los porcentajes de amortización para bienes muebles no están fijados en la ley, sino que, por el contrario, es el contribuyente quien los puede determinar, considerando inclusive el factor obsolescencia. En este caso el contribuyente tomó los porcentajes de amortización que fija el dec. 1038/2000 (decreto reglamentario de la Ley del Leasing) Recordemos que los mismos solo son obligatorios para los contratos de leasing.