

XIX JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

TEMA: Imposición al consumo sobre las actividades agropecuarias: estado de situación actual; evolución de los últimos años.

TÍTULO DEL TRABAJO: ANALISIS DEL COMPORTAMIENTO DEL IVA EN EL SECTOR AGROPECUARIO DEL SUDOESTE BONAERENSE

**Autor:
Nori, Mauricia**

Tandil, 26, 27 y 28 de octubre de 2021

ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DEL IVA EN EL SECTOR AGROPECUARIO DEL SUDOESTE BONAERENSE

ÍNDICE

ÍNDICE	1
1. INTRODUCCIÓN	3
2. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	3
3. OBJETIVOS E HIPOTESIS	4
3.1. OBJETIVO PRINCIPAL	4
3.2. HIPOTESIS DE TRABAJO	4
4. ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN	5
5. MECÁNICA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	5
5.1. EL IVA EN LAS VENTAS: DEBITO FISCAL	5
5.2. EL IVA EN LAS COMPRAS Y EN LOS GASTOS: CRÉDITO FISCAL	5
5.3. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	6
5.4. GENERACIÓN DE SALDOS A FAVOR	6
5.5. REGIMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN	7
5.5.1. COMERCIALIZACIÓN DE GRANOS	7
5.5.1.1. SITUACIÓN ACTUAL	7
5.5.1.1.1. RETENCIÓN IVA	7
5.5.1.1.1.1. REINTEGRO SISTÉMICO DE LA RETENCIÓN DE IVA	9
5.5.1.2. SITUACIÓN ANTERIOR	10
5.5.1.2.1. RETENCIÓN DE IVA	10
5.5.1.2.2. REINTEGRO SISTÉMICO DEL IVA	10
5.5.1.3. OPERACIONES DE CANJE	11
5.5.1.3.1. IMPOSIBILIDAD DE RETENCIÓN EN EL IVA	11
5.5.1.3.2. PERCEPCIÓN EN EL IVA	11
5.5.2. COMERCIALIZACIÓN DE HACIENDA BOVINA	12
5.5.2.1. RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	12
5.6. OTRAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL SECTOR AGROPECUARIO	12
6. DEFINICIÓN DE TECNOLOGÍAS DE PRODUCCIÓN APLICADAS Y NIVELES PRODUCTIVOS DE LA REGIÓN BAJO ESTUDIO	13
6.1. DESCRIPCIÓN DEL MODELO PRODUCTIVO	14
6.1.1. GANADERÍA DE CRÍA	14
6.1.1.2. PRODUCCIÓN DE FORRAJES	14
6.1.1.3. PLAN SANITARIO	14
6.1.2. AGRICULTURA. CULTIVO DE TRIGO	16
6.1.3. COSTOS DE LA ESTRUCTURA PRODUCTIVA	16
6.1.3.1. SERVICIOS	16
6.1.3.2. REPUESTOS Y REPARACIONES	16
6.1.3.3. ASESORAMIENTO PROFESIONAL	16
6.2. DESCRIPCIÓN DEL MODELO PRODUCTIVO DENOMINADO “MODELO ESTABILIZADO”	16
7. RESULTADOS Y DISCUSIONES	17
7.1. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA (CULTIVO DE TRIGO)	17
7.2. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD GANADERÍA (CRÍA) “MODELO BASE”	17
7.3. ANÁLISIS FINANCIERO TOTAL DEL ESTABLECIMIENTO (ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA) “MODELO BASE”	18

7.4. CALCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL “MODELO BASE”	18
7.5. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD GANADERA (CRÍA) “MODELO BASE” CON AUMENTO DEL ÍNDICE DE DESTETE AL 90%	20
7.6. ANÁLISIS FINANCIERO TOTAL DEL ESTABLECIMIENTO (ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA) “MODELO BASE” CON AUMENTO DE DESTETE AL 90%	20
7.7. CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL “MODELO BASE”, PERO AGREGANDO AL PLANTEO PRODUCTIVO, LA TECNOLOGÍA DE INSEMINACIÓN ARTIFICIAL A TODO EL RODEO, AÚN CON LA PRESENCIA DE LOS TOROS A MODO DE SALVAGUARDA, LO QUE AUMENTARÍA EL ÍNDICE DE DESTETE A UN 90%	21
7.8. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD GANADERÍA (CRÍA) “MODELO ESTABILIZADO”	23
7.9. ANÁLISIS FINANCIERO TOTAL DEL ESTABLECIMIENTO (ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA) “MODELO ESTABILIZADO”	23
7.10. CALCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL “MODELO ESTABILIZADO”	24
7.11. CÁLCULO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL “MODELO ESTABILIZADO”, PERO EL PRODUCTOR NO SE ENCUENTRA INSCRIPTO EN EL REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE LA CADENA DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE HACIENDA BOVINA Y BUVALINA	26
8. CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFÍA	30

1. INTRODUCCIÓN

El problema más grave que debe enfrentar hoy el sector ganadero de la zona bajo estudio es la muy baja o prácticamente nula rentabilidad, producto de los sistemas productivos que se vienen desarrollando¹.

Esta característica, puede favorecer situaciones en las cuales, los productores agrícola/ganadero se vean perjudicados por la acumulación de saldos a favor técnicos del citado impuesto. Estos saldos no pueden ser recuperados, excepto si se los absorbe con futuros débitos fiscales, ya que es imposible, por ley, pedir su devolución o destinarlo al pago de otros impuestos.

En la Argentina no todas las actividades económicas reciben un tratamiento igualitario frente a este impuesto. Mientras la alícuota general del IVA es del 21%, las principales actividades agropecuarias, gravan las ventas de sus productos al 10,5%. Si bien parte de los insumos y servicios que adquieren los productores primarios para desarrollar sus distintas producciones, también se encuentran gravadas al 10,5%, la gran mayoría se obtiene abonando la tasa general. La situación descrita, en algunos casos, puede provocar que se acumulen saldos a favor técnicos considerables que se convierten en transferencias de fondos de tipo financiero al Estado.

Además de lo planteado hasta aquí, debemos tener en cuenta la maraña de regímenes de retención, percepción, y reintegros del Impuesto al Valor Agregado, que perjudica mayoritariamente al sector primario.

“Indudablemente, los motivos que llevaron a implementar un sistema de alícuotas diferenciales para el sector agropecuario, fue tratar de solucionar problemas de administración tributaria. También se esgrimieron como causales el combatir la evasión fiscal del sector. Lo cierto es que los únicos beneficiados fueron la propia Administración Tributaria (conservar créditos a favor de los contribuyentes sin costo financiero) o los exportadores que compran a una tasa reducida y de esta forma tienen un menor saldo a recuperar lo que les implica un menor costo financiero para ese sector.

La experiencia indica que en definitiva el impuesto es soportado por el productor y no por el consumidor como correspondería por la naturaleza implícita del IVA.

Contra los motivos expuestos es necesario remarcar que el productor agropecuario no puede hacerse cargo de la propia ineficiencia de la Administración Tributaria y lejos de atenuar la evasión fiscal, el tratamiento actual, la incentiva dado que el productor va a tratar de reducir la carga que implica el impuesto en sus compras.”².

Igualmente, la razón de la existencia de saldos a favor técnicos de IVA, no la podemos atribuir en su totalidad a la diferencia de alícuotas, también tiene su raíz en una falta de rentabilidad que provoca acumulaciones, aún con alícuotas iguales al momento de la compra de los insumos y la venta de los productos. Esta falta de rentabilidad puede surgir, como ya se dijo más arriba, por la utilización de sistemas productivos ineficientes o por inclemencias climáticas que generen rindes desfavorables.

Elegimos la actividad agrícola/ganadera, dado que esta zona productiva es esencialmente ganadera con agricultura, aportando un quince (15) por ciento al rodeo bovino de la provincia de Buenos Aires³.

2. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Cómo ya fue mencionado, el problema más grave que debe enfrentar hoy el sector ganadero de la zona bajo estudio es la muy baja o prácticamente nula rentabilidad, que tienen su principal justificación en los sistemas productivos que se vienen desarrollando⁴.

La actividad agrícola ha ido avanzando, sobre todo aplicando tecnología de insumos, pero la actividad ganadera no ha crecido tecnológicamente a la par.

La regulación de los precios de la carne, que llevó a cabo el Estado Nacional durante los años 2007 a 2009, sumado a la sequía que azotó al sur de la Provincia de Buenos Aires en los años 2008 y 2009, tuvo como consecuencia la liquidación del stock ganadero. Si bien esta situación se verificó en todo el país, se vio acentuada en la región analizada, siendo los valores zonales superiores a los nacionales⁵. Estas circunstancias generaron falta de rentabilidad y como consecuencia de ello, la acumulación de saldos a favor de IVA que no pudieron ser absorbidos en el corto plazo.

Superado este período se incrementaron los valores de venta del sector, producto de la escasez de oferta, lo que modificó la ecuación de rentabilidad momentáneamente, dado que esta situación pronto se vio nuevamente neutralizada por la suba de los costos de producción, debido a la creciente inflación existente en la Argentina en los últimos años.

El presente trabajo se focaliza en los ciclos productivos 2014-2020, pero el problema de los saldos técnicos a favor de IVA se viene dando cíclicamente a partir de la implementación del sistema de alícuotas diferenciales (1998).

En la actualidad nuevamente el problema del precio interno parece haberse solucionado, al menos en el mediano plazo, producto de la escasez de oferta generado esta vez por el aumento de las exportaciones.

La región bajo estudio no es apta para el desarrollo de la agricultura en forma permanente, prueba de ello es la voladura de suelos que se produce en los días de intenso viento. Por lo tanto, la ganadería resulta ser casi la única actividad primaria extensiva posible.

Los productores agropecuarios de la zona bajo estudio destinan parte de su superficie a la actividad agrícola, pero esta no es significativa, dadas las características agroecológicas que hemos descrito.

3. OBJETIVOS E HIPOTESIS

3.1. Objetivo principal:

La acumulación de créditos fiscales ha sido prácticamente una constante en todas las actividades agropecuarias de la zona bajo estudio, durante los últimos 10 años⁶. La existencia de alícuotas diferenciales entre las compras y las ventas (superiores para las primeras) agrava la situación, provocando que los productores primarios acumulen saldos a favor de IVA que generan altos costos financieros.

El estudio se desarrolla sobre la zona rural del sudoeste Bonaerense, específicamente en los partidos de Bahía Blanca y Coronel Rosales, zona de influencia de la estación local del INTA Bahía Blanca, tomándose como base el Sistema productivo "Tradicional o modal" descrito en el trabajo desarrollado por profesionales de la Facultad de Ciencias Veterinarias de la Universidad Nacional del Centro (UNICEN), el Centro de Investigación Veterinaria de Tandil (CIVETAN) y la Agencia de Extensión de INTA Bordenave de Bahía Blanca - Coronel Rosales, titulado "Perfiles productivos en los partidos de Bahía Blanca y Coronel Rosales"⁷.

El objetivo del trabajo es cuantificar los saldos del Impuesto al Valor Agregado en las actividades ganaderas de cría y agricultura (cosecha fina) en los últimos 7 años y ofrecer posibles soluciones para mejorar la ecuación del impuesto de manera que no se generen saldos a favor que compliquen al productor tanto económica como financieramente.

3.2. Hipótesis de trabajo

Las variables que debe manejar el productor agropecuario en general y el productor agropecuario regional en particular, como condiciones climáticas adversas, la falta de políticas gubernamentales orientadas al sector, el aumento de los costos de producción y el corrimiento de la ganadería a zonas marginales de producción por el incremento de la

superficie sembrada, han modificado la razón orientada netamente en la producción como condición suficiente para alcanzar la rentabilidad. Por todo ello se considera necesario tener en cuenta la estructura tributaria de la empresa agropecuaria, orientada a evitar la acumulación de saldos a favor técnicos de IVA de manera de obtener ventajas económicas y financieras que ayuden a morigerar los efectos negativos de las variables que afectan la rentabilidad.

4. ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN

En la presente investigación, en primer lugar, se definen de tecnologías de producción aplicadas y niveles productivos de la región bajo estudio. En segundo lugar, se presentan los resultados y discusiones que surgieron de la investigación entre los que se encuentran: 1) Análisis financiero y determinación del Impuesto al Valor Agregado durante el período bajo estudio, en las explotaciones definidas por el INTA Bahía Blanca, en su trabajo ya mencionado⁷, como aquellas que más se repiten en la zona (Tradicional o modal), suponiendo que el productor inicia actividades en Diciembre 2013, se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas desde Noviembre 2013 a Noviembre 2018, (SISA ESTADO 1, a partir de Diciembre de 2018) y en el Registro Fiscal de Operadores de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas desde Agosto 2016. Este escenario se denomina “Modelo Base”; 2) Análisis financiero y determinación del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a las características del Modelo Base planteado en el ítem 1), pero con un incremento en el índice de destete al 90% producto de la aplicación de la tecnología de inseminación artificial a todo el rodeo de madres; 3) Análisis financiero y determinación del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a las características del modelo explicitado en el ítem 1) pero teniendo en cuenta que el productor no inicia actividades en Diciembre de 2013, sino que se trata de una empresa en marcha cuyo modelo productivo se encuentra estabilizado. En este caso el análisis comienza en Enero 2014. A este escenario se denomina “Modelo estabilizado”; 4) Determinación del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a las características del Modelo estabilizado, pero suponiendo que el productor NO SE ENCUENTRA INSCRIPTO en el Registro Fiscal de Operadores de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas. Por último, se presentan las conclusiones e implicancias que surgen de la investigación.

5. MECÁNICA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1. El IVA en las ventas: DÉBITO FISCAL

Cuando se vende la hacienda, se genera el comprobante de Venta Directa o el consignatario emite el de Venta y líquido producto. Lo mismo para los granos, en este caso la contraparte emite la Liquidación Primaria de Compraventa o la de Mandato/Consignación. En el acto de venta nace el llamado “débito fiscal” que queda registrado en el libro de IVA Ventas.

A modo de ejemplo, si se venden granos por \$100, se debe gravar la operación con el IVA del 10,5%, entonces la liquidación primaria será por un total de \$110,5 IVA incluido. Al recibir el pago del comprador, se cobra \$10,5 que no son parte del precio, sino que corresponde al IVA y por lo tanto se genera un débito a favor del fisco. A continuación, explicaremos como ese débito fiscal se compensa con el IVA que se paga al comprar o al incurrir en gastos. Además, existen una serie de pagos a cuenta que influyen en la operatoria, que también analizaremos más adelante.

5.2. El IVA en las compras y en los gastos: CRÉDITO FISCAL

Cuando se compran insumos para la producción o se afrontan gastos, se paga el IVA al proveedor. Se genera el “crédito fiscal”.

Continuando con el ejemplo, si se paga a un proveedor de insumos \$100, éste carga en su factura \$21 de IVA (pues las compras en su gran mayoría están gravadas al 21%).

Entonces, del total de \$121 de la factura, \$100 corresponderán al precio y los restantes \$21 al IVA. Ese será el monto de crédito fiscal.

Para que posteriormente pueda tomarse ese crédito fiscal, es indispensable probar la vinculación del gasto o la compra realizada con la actividad agropecuaria gravada.

La aplicación de la tasa debe ser siempre correcta porque el Fisco está facultado para impedir la asignación del crédito computado en exceso de aquella operación facturada.

Un impedimento que puede hacer que no se pueda computar el crédito fiscal de una operación es que el comprobante que lo origina esté incorporado a la base APOC, de la AFIP, sobre facturas apócrifas.

5.3. Liquidación del Impuesto al Valor agregado

Superados los requisitos para poder computarse el crédito fiscal originado por las compras y los gastos, se puede compensar el mismo contra los débitos fiscales generados por las ventas. Si el débito fiscal supera al crédito fiscal dentro del período mensual, se genera un saldo a favor del fisco. Si la situación es a la inversa se genera un denominado SALDO TÉCNICO a favor del contribuyente, que sólo podrá disminuirse cuando en próximos períodos, el débito fiscal supere a los créditos. No hay otra posibilidad de disminuir este saldo a favor, ya que así está estipulado en la ley.

Es frecuente que el contribuyente sufra percepciones (adelantos de IVA) por la compra de insumos a empresas, o retenciones cuando realiza sus ventas (esto lo vamos a analizar más adelante). Estas retenciones o percepciones, conforman pagos a cuenta del impuesto, que pueden utilizarse para cancelar el saldo a favor de la AFIP, cuando los débitos superen a los créditos.

Cuando estas retenciones y percepciones no pueden ser utilizadas (por ejemplo, porque acumulamos saldo técnico), entonces generamos el denominado SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD, que puede ser utilizado para cancelar otros impuestos como, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias o solicitar su devolución al fisco.

5.4. Generación de saldos a favor

Por la mecánica de liquidación que hoy tiene el IVA, pueden generarse saldos a favor del contribuyente, y es justamente lo que se quiere demostrar con esta investigación: que, para el sector agropecuario, el impuesto al valor agregado, no se comporta como un impuesto neutro, sino que genera que el productor acumule saldos a favor, que conllevan un costo financiero importante, y a veces un costo económico, al no poder ser nunca recuperados.

Los motivos por los cuales se genera saldo a favor técnico son varios. El primero y más importante de ellos es que la alícuota de las ventas es inferior a la de las compras, por lo tanto, el valor que debe agregarse a la producción en primer lugar, debe superar la brecha de las alícuotas y se acumula si hay pérdidas, cuestión que cíclicamente se produce en el sector agropecuario, producto de la inestabilidad climática, amén de las económicas, existentes en toda actividad empresarial. Si bien existen algunos servicios (labores culturales) e insumos (fertilizantes) gravados al 10,5%, otros, indispensables para el desarrollo de la producción como semillas, herbicidas, fletes, honorarios, etc, más los gastos generales de la actividad, se encuentran gravados a la alícuota general.

Además, existen otras variables que influyen en el saldo técnico, como la distancia a los puertos/remates-feria, la forma de desarrollo intensivo o extensivo de la explotación, los ciclos de producción y venta y los niveles de existencia de hacienda o de granos.

Este saldo es muy pernicioso financieramente, pues solo puede usarse para absorber futuros débitos fiscales (por ventas), lo que obliga a desarrollar otras actividades para lograr su pronta utilización.

En cuanto al saldo a favor de libre disponibilidad, podemos decir que, si bien lleva ese nombre, tiene algunas restricciones relevantes en su aplicación, por lo que debería

llamarse “saldo de disponibilidad restringida” ya que no está permitido el uso de este saldo para compensar deudas por retenciones de impuestos efectuadas a terceros, ni tampoco para ser aplicado a la cancelación de deuda por el impuesto a la participación societaria. Sí se puede cancelar otros impuestos nacionales mediante compensación o solicitar su transferencia a terceros o devolución a la AFIP. Estas dos últimas vías no son rápidas ni sencillas de instrumentar.⁸

5.5. Regímenes de retención y percepción

5.5.1. Comercialización de granos

5.5.1.1. SITUACIÓN ACTUAL

5.5.1.1.1. Retención de IVA

En la comercialización de granos existe desde 01/12/2018, el denominado “Sistema de Información Simplificado Agrícola” (SISA), creado por la resolución conjunta (MA – SENASA – INASE – AFIP) 4248 y reglamentado por la Resolución General (AFIP) 4310. Es obligatorio que se inscriban en él todos los productores de granos, operadores que intervengan en las operaciones de compraventa de granos y los propietarios, copropietarios, usufructuarios y ocupantes -cualquiera fuera su título- y sus subcontratantes -cualquiera fuera su modalidad de contratación- de inmuebles rurales explotados situados en el país, en la medida en que en ellos se desarrolle la producción agrícola.

En cuanto a la parte que atañe a la presente investigación, analizaremos las retenciones del Impuesto al Valor agregado que sufre en la actualidad un productor agropecuario, que obligatoriamente se debe encontrar inscripto en el SISA.

Las alícuotas vigentes son las siguientes:

Tabla 1: Alícuotas de Retención Impuesto al Valor Agregado SISA

Estado	Estado 1	Estado 2	Estado 3	Inactivo
Retención	5 %	7 %	8 %	10,5%

Fuente: Aranguren, Lucas y Bruno, Mariana. (Octubre 2018). Régimen de retención y reintegro sistémico. Consultor Agropecuario, Suplemento especial SISA, 30.

Una novedad que trae este sistema es la utilización por parte de la AFIP de un perfil de riesgo denominado “Scoring”, en función de la conducta fiscal de cada contribuyente. Para ello, el organismo creó un “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” que es un sistema informático de calificación que realiza procesos de evaluación mensuales sobre el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los ciudadanos. El sistema identifica el comportamiento fiscal del contribuyente y le asigna una categoría concediendo o limitando los beneficios vinculados con la recaudación, devolución y/o transferencias de impuestos y recursos de la seguridad social, según el caso de que se trate.⁹

El SISA, en función del denominado SIPER, establece los distintos estados de la siguiente manera:

Tabla 2: Estados SISA

RIESGO	CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES
Estado 1	
Bajo	Cumple con el requisito de permanencia y SIPER A
Estado 2	
Mediano	Incumplimiento en la permanencia de 24 meses anteriores al SISA

	Calificación de SIPER distinto al A
	Iniciación de actividades en SISA
Estado 3	
Alto	<p style="text-align: center;">- Incumplimientos formales:</p> <p>1. El sujeto no acredite inscripción como agente de retención de la RG 4310 y/o de la RG 2118, cuando por la naturaleza de las operaciones efectuadas se encuentre obligado; y/o</p> <p>2. Falta de presentación de DDJJ de impuestos y/o regímenes de información a los que el sujeto se encuentre obligado y cuyo control se encuentre a cargo de este organismo;</p> <p>3. CUIT de los integrantes de personas jurídicas inactiva;</p> <p>4. Domicilio fiscal denunciado o el declarado se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el art. 5 de la RG 2109, o aquella que la reemplace o complemente;</p> <p>5. Registe requerimientos vencidos y pendientes de cumplimiento;</p> <p>6. falta de actualización de la/s actividad/es desarrollada/s, de acuerdo con el "Clasificador de actividades económicas" (CLAE);</p> <p>7. incumplimiento de la obligación de declarar los montos efectivamente reintegrados en la DDJJ del IVA;</p> <p>8. Cualquier otro incumplimiento a la normativa</p>
	<p style="text-align: center;">- Incorrecta conducta fiscal:</p> <p>1. contribuyentes con procesos judiciales en los que:</p> <p>a) Hayan sido denunciados penalmente con fundamento en las L. 22415, 23771, 24769 y sus respectivas modificaciones, y 27430, según corresponda, siempre que hayan sido declarados en estado de rebeldía, exista auto de procesamiento vigente o de elevación a juicio o sentencia condenatoria, aun cuando esta última no se encuentre firme o se encontrare en etapa de cumplimiento (*);</p> <p>b) Hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de la seguridad social o aduaneras, propias o de terceros. La incorrecta conducta fiscal resultará configurada en todos los casos en los cuales concorra alguna de las situaciones procesales indicadas en el pto. a) precedente; (*)</p> <p>c) Estén involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o exfuncionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones, siempre que concorra alguna de las situaciones procesales indicadas en el pto. a) precedente; (*)</p> <p>d) se les haya decretado el auto de quiebra sin continuidad de explotación del solicitante o de los integrantes responsables, en el caso de personas jurídicas;</p> <p>2. falta de habitualidad en el comercio de granos y sin existencias ni superficie asignada a la producción de granos;</p> <p>3. falta de ingreso total o parcial de las retenciones efectuadas y/o compensación improcedente de aquellas -"operadores"-;</p>

	<p>4. cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos.</p> <p>(*) En el caso de personas jurídicas, agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo, tales situaciones procesales se hacen extensivas a los integrantes responsables aludidos en el art. 13 del Título IX: "Régimen penal tributario" de la L. 27.430</p>
Estado Inactivo	
<p>También se prevé el estado inactivo, al que se incorporarían los contribuyentes que tengan estos incumplimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Falta de inscripción en el RUCA (cuando corresponda). - Falta de inscripción en el RENSPA. - Contribuyentes incluidos en la base APOC. - Aquellos que no cuenten con la inscripción en el IVA, ganancias o monotributo. - Falta de constitución del domicilio fiscal electrónico. - CUIT del solicitante inactivo. - Incumplimientos en datos biométricos. 	

Fuente: Aranguren, Lucas y Zabala Chiaradía, Melisa. (Octubre 2018). Qué es el SISA. Módulos. Funcionamiento del perfil de riesgo. Consultor Agropecuario, Suplemento especial SISA, 25-27.

5.5.1.1.1. Reintegro sistémico de la Retención de IVA

Siempre que se cumplan los requisitos y condiciones previstos en la norma, que detallaremos más adelante, las retenciones del IVA que sufran los productores estarán sujetas a reintegro, para lo cual se tendrán en cuenta los estados del "scoring".

Tabla 3: Alícuotas de Retención Impuesto al Valor Agregado y reintegro SISA

Estado	Estado 1	Estado 2	Estado 3	Inactivo
Retención	5 %	7 %	8 %	10,5%
Reintegro	5 %	6 %	0 %	0%
Retención efectiva	0 %	1 %	8 %	10,5%

Fuente: Aranguren, Lucas y Bruno, Mariana. (Octubre 2018). Régimen de retención y reintegro sistémico. Consultor Agropecuario, Suplemento especial SISA, 33.

Las condiciones para que se proceda al reintegro son las siguientes:

- *Respecto del productor:* estar en estado 1 o 2

Situación particular: que, estando en estado 1 o 2, no quede sujeta a reintegro la operación; esto se va a dar cuando al productor se le detecte/n uno o más incumplimientos que importen una incorrecta conducta fiscal y no sean subsanados dentro del plazo indicado en la comunicación de inducción respectiva más un plazo adicional de sesenta (60) días corridos, por el cual surja que pasa al estado 3 o Inactivo

- *Respecto de la operación:*

La operación que genere la retención debe estar documentada mediante LPG e informado correctamente su código de operación electrónico (COE) (3301 – Compraventa; 3302 – Consignación).

Tanto en el SICORE (agente) como en el IVA (productor), la retención deberá ser correctamente informada utilizando los códigos que se indicarán en el apartado "SISA" del micrositio "Actividades agropecuarias" del sitio web institucional.

- *Respecto de la declaración jurada de IVA:*

El monto efectivamente reintegrado en concepto de retenciones sufridas deberá ser informado en el campo "Monto de retenciones reintegrado en el período", en el período que se liquida.

El plazo para que el reintegro sea efectivizado en la cuenta corriente bancaria del contribuyente es hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del mes calendario en el que vence la Declaración Jurada de IVA, correspondiente al período fiscal en que se practicó la retención.

5.5.1.2. SITUACIÓN ANTERIOR

Antes de la aparición del Sistema de Información Simplificado Agrícola - SISA (01/12/2018), estaba en vigencia el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres secas regulado por la RG 1394/02 (B.O. 17/12/2002) y modificado por la RG 2300/07 (B.O. 06/09/2002), que estuvo vigente desde el 01/10/2007, también modificada por la RG 2395/2009, en cuanto al reintegro sistémico, hasta el nacimiento del SISA. En el presente trabajo haremos referencia a estas dos últimas reformas ya que son las que afectan a esta investigación.

El Registro Fiscal de operadores de granos era una nómina o listado de sujetos habilitados por la AFIP para operar en el mercado de granos con ciertos beneficios. No era obligatorio que el productor se inscribiera, pero estar fuera de él implicaba costos económicos y financieros, debido a los montos de retención tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto a las Ganancias, que hacían que al productor agrícola le fuera inviable el negocio.

5.5.1.2.1. Retención de IVA

Las operaciones sujetas a retención son la compraventa de:

1. Granos no destinados a la siembra: cereales y oleaginosas excepto arroz
2. Granos no destinados a la siembra: arroz
3. Legumbres secas – porotos arvejas y lentejas

En la presente investigación, nos interesan los granos referidos en el punto 1.

Quienes se encontraban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG), sufrían una retención del IVA del 8% y quienes no se encontraban inscriptos o estaban suspendidos, sufrían una retención de la totalidad del IVA (10,5%).

La base imponible para calcular dicha retención era la del precio neto de venta conforme al art. 10 de la Ley de IVA, que resulte de la factura o documento equivalente.

5.5.1.2.2. Reintegro sistémico de la retención de IVA

Al igual que lo ya relatado en la situación actual, con el RFOG, también existía un reintegro sistémico de la retención de IVA efectuada. En este caso consistía en reintegrar a aquellos sujetos que cumplieran con los requisitos necesarios:

- Que el productor o acopiador integre el RFOG al momento de producirse la devolución
- Que la operación se haya instrumentado en una LPG y haya sido informada a la AFIP con arreglo a la RG 3744/2015

- Que el productor haya informado la retención en su DDJJ de IVA, perfectamente identificada con N° de certificado y que el débito fiscal de esta DDJJ sea igual o superior al débito fiscal de las operaciones que produjeron las retenciones
- Que el agente de retención haya informado la correspondiente retención practicada, perfectamente identificada

el 87,5% del importe retenido (del 8% retenido se devolvía el 7%).

El plazo para devolver el citado porcentaje era hasta el último día hábil administrativo inclusive, del mes calendario siguiente al del vencimiento de la Declaración Jurada de IVA, correspondiente al período fiscal en que se practicó la retención, es decir la AFIP se tomaba un mes más para efectuar la devolución que en la situación actual.

Por otro lado, es necesario decir que hasta el año 2016, la AFIP no respetaba esos plazos de devolución, llegando a retener los importes hasta un año después de la fecha en que los debería haber devuelto, lo que acarrea serias dificultades financieras a los productores. En nuestra investigación, supondremos que se devuelve, tal como lo detalla la ley, ya que sólo tenemos una venta anterior al 2.016, año en que se comenzó a operar con normalidad.

5.5.1.3. Operaciones de canje

En este apartado trataremos tanto la situación actual como la anterior ya que no difieren, excepto en las normas que los regulan y en los porcentajes establecidos por una u otra norma.

5.5.1.3.1. Imposibilidad de retención en el IVA

Este tipo de operaciones son aquellas en las cuales se pacta el pago de una locación de obra o de venta de insumos mediante la entrega de una cantidad cierta de cereal al momento de la cosecha.

Desde el punto de vista tributario, tiene la ventaja (para el vendedor del insumo) de diferirse el nacimiento del IVA de la operación hasta el momento en que se perfeccione la misma (art. 5, inc. A), punto 2, tercer párrafo de la ley de IVA) así como la ventaja (para el comprador del insumo/productor de granos) de la no retención de este impuesto (art. 6 RG 2300/02, 1er. Párrafo y art. 45 RG 4310/18, 1er. Párrafo) debido a que se trata de un pago en especie, y por tanto existe la imposibilidad de retener.

Asimismo, cabe aclarar que cuando se den este tipo de operaciones, el proveedor del insumo tiene la obligación de percibir el IVA en la factura de venta del insumo. Aclaremos este tema en el próximo apartado.

5.5.1.3.2. Percepción en el IVA

El régimen de percepción del IVA en operaciones de canje, está normado actualmente en la RG 4326/18, modificación de la RG 2459/97, vigente hasta la sanción de la primera.

Estas RG citadas regulan el régimen de percepción del IVA al que están sujetos los productores que realizan operaciones de canje.

En la versión establecida por la RG 2459/97, la percepción ascendía al 1% del monto bruto de la venta, si el productor se encontraba inscripto en el RFOG y al 10,5% si no estaba inscripto en el citado registro o se encontraba suspendido.

En la actualidad, el régimen de percepción establecido por la RG 4326/18, el porcentaje de percepción está supeditado al estado ("scoring") que tenga el contribuyente frente a la AFIP.

Los porcentajes son los siguientes:

Tabla 4: Alícuotas de Percepción Impuesto al Valor Agregado SISA

Estado	Estado 1	Estado 2	Estado 3	Inactivo
% de Percepción IVA	0 %	1 %	8 %	10,5%

Fuente: Bruno, Mariana (Diciembre 2018) SISA. Régimen de percepción en el IVA. Consultor Agropecuario N° 34, 10

5.5.2. Comercialización de hacienda bovina

Con anterioridad a la vigencia del Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas "RFOCB" (RG 3873 del 6/05/2016), que reglamentó un régimen de retención, percepción y pagos a cuenta del IVA en lo que respecta a la venta de hacienda de la citada especie, no existían regímenes que afectaran este impuesto, cuando se realizaba la venta de hacienda.

5.5.2.1. Retención del Impuesto al valor agregado

A partir de la vigencia de la citada RG, están sujetas a retención en el IVA, en lo que respecta al productor, que es lo que nos atañe en la presente investigación, aquellas ventas de hacienda bovina cuyo destino sea la faena y los productores que las enajenen no se encuentren inscritos en el RFOCB, o se encuentren suspendidos en el citado registro.

Si se da la situación planteada (falta de inscripción o suspensión en el RFOCB), la retención será de la totalidad del IVA de la operación.

Igual situación se dará si el productor no declara CBU de la cuenta bancaria con la que opera al comprador o intermediario, es decir, le será retenido la totalidad del impuesto.

En cambio, si el productor está inscripto en el RFOCB, se le abonará la totalidad del IVA de la operación, pero depositándolo en la CBU de la cuenta bancaria con la que opera el productor, declarada por el mismo al comprador o intermediario.

Los restantes regímenes de percepción y pagos a cuenta regulados por la citada RG, no alcanzan al productor primario, por eso no son motivo de la presente investigación.

5.6. Otras consideraciones a tener en cuenta en la liquidación del Impuesto al valor agregado para el sector agropecuario.

Se destacan las siguientes normativas en materia fiscal que constituyen el marco para el posterior análisis de los distintos casos considerados.

RG 1745/04, modificación del régimen de opción anual: la implementación del régimen de opción anual nace en 1993 con el objetivo de simplificar a los productores agropecuarios las complicaciones administrativas que implica un sistema de liquidación mensual (conceptos esbozados de los considerandos del Decreto N° 1683/93).

Antes de la modificación efectuada sobre la Ley del IVA por la ley N° 25063, los productores con actividad **exclusivamente agropecuaria** podían ejercer la opción de **liquidar e ingresar** el tributo en forma anual.

En relación a la condición de exclusividad en la actividad agropecuaria, esta obedece a considerar que los inconvenientes particulares del sector, que son los que dan lugar a esta opción, no "arrastren" a otras actividades que no tienen tales particularidades.

Por ende, desarrollar actividades alcanzadas por el impuesto obstaculiza la opción, permaneciendo aquellos productores bajo el régimen de pago mensual.

Evidentemente, la reforma introducida en este aspecto por la Ley N° 25063 y su reglamentación (RG597/99) dejan de lado estos objetivos iniciales.

Según esta resolución, quienes opten por el pago anual, deberán confeccionar las declaraciones juradas en forma mensual, y efectuar la presentación en forma trimestral.

Luego, la reforma impuesta por la RG 1745/04, vigente en la actualidad, agravó más la cuestión ya que establece que el impuesto se debe liquidar y declarar en forma mensual, pudiéndose ingresar los saldos a favor del fisco producidos en las 12 (doce) declaraciones juradas, en el mes inmediato siguiente al de la finalización del período anual.

Este período será el año calendario para las personas humanas y el ejercicio comercial para las personas jurídicas.

Se interpreta que al mantener el “pago” por período anual, se tiende a lograr un mayor equilibrio en las finanzas de los productores, que de esta manera pueden compensar las desigualdades producidas en las magnitudes de los débitos fiscales y créditos fiscales a lo largo de los distintos ciclos de la producción.

6. Definición de tecnologías de producción aplicadas y niveles productivos de la región bajo estudio.

En el caso de la región bajo estudio, se toma como base el Sistema productivo “Tradicional o modal” descrito en el trabajo desarrollado por profesionales de la Facultad de Ciencias Veterinarias de la Universidad Nacional del Centro (UNICEN), el Centro de Investigación Veterinaria de Tandil (CIVETAN) y la Agencia de Extensión de INTA Bordenave de Bahía Blanca - Coronel Rosales, titulado “Perfiles productivos en los partidos de Bahía Blanca y Coronel Rosales”⁷.

A continuación se detallan las características relevantes para el presente análisis, de acuerdo al modelo planteado en el trabajo citado:

Tabla 5. Sistema Productivo Tradicional o Modal en los Partidos de Bahía Blanca – Coronel Rosales

Sistemas	Tecnología Modal
Actividades	Ganadería-Agricultura (70-30%)
GANADERIA	
Subactividades	Cría-recría
Ocupación del suelo ganadería	Variable 70% Campo Natural 30% verdeos anuales
Producción de carne (kg carne/ha)	40 – 60
Épocas de parición	Julio – Noviembre
Preñez (%)	60-80
Destete (%)	70-80
Fechas de destete	Tradicional (6-8 meses) y/o a peso fijo (200 kg por cabeza)
Carga (EV/ha)	0,4 -0,6 <i>(sobrecargado en función de los recursos)</i>

Pastoreo	Continuo-rotativo <i>según operatividad</i>
Labranza	Convencional
Asesoramiento técnico	Puntual
Venta de terneros/as	Fija. Al destete en Marzo-abril
Agricultura	
Ocupación del suelo	Verdeos doble propósito Cereales cosecha fina
Rinde en kg/ha (variable de acuerdo a especie)	Trigo 1100-1500 Cebada 1200-1500
Labranza	Convencional
Tecnología aplicada	Control de malezas

Fuente: Elaboración propia adaptado de A. Lauric , G. De Leo , C. Torres Carbonell, C. Fernández Rosso, F. Bilotto y C. Machado (2016).

6.1. Descripción del modelo productivo denominado “Modelo base”

En primer lugar, para analizar el comportamiento del IVA sin la influencia del arrastre del saldo a favor, partimos de una empresa que inicia actividad, de esta manera el saldo inicial es igual a cero.

El planteo productivo fue diseñado sobre un establecimiento de 629 has. La unidad de producción se definió en la citada superficie ya que es el tamaño promedio existente dentro del Partido de Bahía Blanca, según se obtuvo del trabajo Sistemas agropecuarios de Bahía Blanca. 1. Clasificación y descripción mediante índices. Rev. Arg. Prod. Anim. 10 (5): 361-371 (GARGANO, A.O., ADÚRIZ, M.A y SALDUNGARAY, M.C. 1990.).

Se efectuará el seguimiento de las actividades ganaderas bajo estudio a lo largo los años 2014-2021, de manera de abarcar siete ciclos productivos y poder vislumbrar si a lo largo del tiempo, el productor acumula saldos técnicos del Impuesto al Valor Agregado en forma permanente o, caso contrario, los débitos fiscales superan los saldos a favor tanto técnicos como de libre disponibilidad del citado impuesto.

6.1.1. Ganadería de cría

6.1.1.2. Producción de forrajes

Para el caso específico de la cría, de acuerdo al planteo productivo citado, se planificó producir el alimento necesario para los animales teniendo en cuenta la siguiente rotación:

Tabla 6.- Producción de forrajes

CULTIVO	1ER. AÑO	2DO. AÑO	3ER. AÑO	4TO. AÑO	5TO. AÑO
AVENA	88	88	88	88	88
SORGO	44	44	44	44	44
C. NATURAL	308	308	308	308	308

Fuente: Elaboración propia

6.1.1.3. Plan sanitario:

Para mantener la buena salud de los animales que conforman el rodeo fue necesario implementar el siguiente plan sanitario.

Tabla 7: Plan sanitario

PLAN SANITARIO	E	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
GANADO MENOR												
Aftosa												
GANADO MAYOR												
Aftosa												
TOROS												
Revisación anual												
Antiparasitario												
Vitamina ADE												
Cobre												
VACAS												
Vacuna c/rotavirus												
Celenio y Fósforo												
Cobre												
Vacuna Reproductiva												
Tacto												
TERNERAS DE REPOSICIÓN												
Inseminación 1era. Parición												
Brucelosis												
Antiparasitario												
V. triple N (M.G. Neumonía) (2 dosis)												
Vacuna contra querato IVR (2 dosis)												
Cobre												
Vitamina ADE												
TERNEROS/TERNERAS												
Antiparasitario												
Carbunclo												
Mancha Febrero												
Mancha Octubre												

Fuente: Elaboración propia

El modelo plantea sembrar en el primer año (2014), 88 has. de avena. Luego se implantan 44 has. sorgo. Las 458 has. restantes, se mantendrán con campo natural. El mismo esquema se repite a lo largo de los 7 años analizados

En cuanto a los animales, dada la oferta forrajera planteada y la carga animal promedio de la zona, se planifica adquirir 296 vacas preñadas en el mes de julio de 2014 y 9 toros. Las vacas estarán pariendo sus terneros en los meses de Agosto a Noviembre del mismo año. Con un porcentaje de destete del 76%, a partir de Marzo y Abril de 2015 contaremos con 225 terneros (50% hembras y 50% machos) de los cuales 111 machos y 55 hembras serán vendidos con un peso estimado de 200 kg. y 59 hembras serán reservadas para reponer el rodeo de vientres.

Para el segundo año (2015), contamos con los 9 toros adquiridos en el 2014, los que servirán a las vacas en los meses de noviembre 2014 a enero 2015.

De las 296 vacas que se adquirieron el año anterior, suponemos que 3 mueren en el campo y 56 se encuentran secas al momento de efectuar el tacto en el mes de Marzo 2015. Éstas últimas se engordan y se venden 3 meses después con aproximadamente 450 kg. Se

adquieren nuevamente en el mes de Abril 59 vacas con garantía de preñez a los fines de reponer el plantel inicial.

Suponiendo los índices de preñez planteados, entre agosto y octubre del 2016 contaremos con 225 terneros (50% machos y 50% hembras) que se venderán entre Marzo y Abril del año 2016, con igual peso que en el ciclo anterior. El número de terneros a vender será de 111 machos y 55 hembras, reservándose 59 hembras para reposición. También se venderán 56 vacas vacías, entendiéndose que 3 murieron en el campo.

En el tercer año (2016) no será necesario adquirir las 59 vacas preñadas, puesto que ya estarán en condiciones de ser servidas las vaquillonas reservadas el 1er. año. De esta manera, repitiendo los mismos índices de mortandad y preñez, suponemos que en el mes de Abril de 2017, contamos con 56 vacas secas de 450 kg. listas para su venta y 111 terneros machos y 55 terneras hembras, volviendo a reservar 59 hembras para reponer el stock y así sucesivamente hasta llegar al mes de Marzo 2021, mes en que finaliza el análisis.

6.1.2. Agricultura. Cultivo de trigo

El cultivo de trigo se desarrolló sobre 189 has., utilizando la tecnología de labranza convencional.

6.1.3. Costos de la estructura productiva

A continuación, se describen los costos que fueron tenidos en cuenta, por estar gravados con el Impuesto al valor Agregado.

6.1.3.1. Servicios

Energía Eléctrica: Se considera que el establecimiento posee energía eléctrica. Los datos para su cálculo se obtuvieron de un establecimiento similar de la zona que posee el suministro eléctrico de la Cooperativa Eléctrica de Punta Alta.

Gas: El establecimiento se abastece de este servicio con garrafas de 10 kg., consumiéndose 2 garrafas al mes.

Teléfono: Se considera el gasto de teléfono del productor que posee un teléfono móvil con un abono mensual.

6.1.3.2. Repuestos y reparaciones

Se toma el 1% del valor a nuevo de los siguientes activos: molinos, tanque, aguada, balanza, manga y corrales. El dato de estos activos fue tomado de la Tesis de Magister en Economía Agraria y Administración Rural denominada "Análisis económico del eslabón primario de la cadena ganadera en el Sudoeste Bonaerense"¹⁰

6.1.3.3. Asesoramiento profesional

Asesoramiento impositivo: Se consideró el honorario de un contador público que lo asesora en forma mensual, para cumplir con todos los regímenes impositivos vigentes. Las cifras tanto del honorario mínimo como de su cálculo a través del período bajo estudio se obtuvieron de la página web del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires (www.cpba.com.ar)

Asesoramiento agrónomo: Se tuvieron en cuenta 2 consultas anuales con un ingeniero agrónomo. El honorario se obtuvo de la página web www.cpia.org.ar

Asesoramiento veterinario: No se calculó porque se considera incluido en los precios del plan sanitario.

6.2. Descripción del modelo productivo denominado "Modelo estabilizado"

Este modelo es igual al modelo Base, pero considerando que ya llegamos a la etapa en la cual contamos con un rodeo que se abastece con reposición propia. La única reposición

de reproductores que se efectúa es la de los toros. Se considera que se reponen 3 toros año por medio, comenzando la reposición en el primer año (2014).

Las restantes variables se comportan de la misma manera. El objetivo de este análisis es evitar la distorsión que surge de tener una alta inversión inicial en reproductores.

7. Resultados y discusiones

En primer lugar, antes de comenzar con el análisis del Impuesto al Valor Agregado, se expondrá un análisis financiero del planteo productivo denominado "Modelo Base", a los efectos de verificar que el mismo resulte rentable en términos netamente de caja. Para elaborarlo se tomaron tanto los ingresos como los egresos con el IVA incluido. El presente análisis nos servirá de base para estudiar el comportamiento del Impuesto al Valor Agregado.

7.1. Análisis financiero de la actividad agrícola (cultivo de trigo)

Se analizaron los egresos directos por campaña y para los de la estructura se los asignó por hectáreas producidas en forma anual. Los ingresos son los de la cosecha en el mes de Diciembre de cada año.

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL INGRESOS	576.412,20	894.399,60	1.141.351,29	1.281.942,82	4.149.265,63	2.539.972,89	9.060.623,37
EGRESOS							
EGRESOS DIRECTOS							
<u>Preparación del suelo</u>	78.212,45	116.953,20	146.191,50	190.048,95	213.439,59	438.574,50	643.242,60
<u>Siembra</u>	109.254,78	131.237,63	196.111,81	229.954,03	313.775,72	644.259,23	927.990,86
<u>Labores post-emergencia</u>	287.483,12	351.779,63	439.549,24	529.914,01	1.650.508,92	1.620.481,41	2.021.755,50
Total gastos producción	474.950,34	599.970,46	781.852,55	949.917,00	2.177.724,23	2.703.315,14	3.592.988,96
<u>Gastos de comercialización</u>	61.390,41	78.602,78	99.465,34	110.116,87	410.962,10	167.204,65	479.793,03
TOTAL EGRESOS DIRECTOS	536.340,75	678.573,24	881.317,89	1.060.033,86	2.588.686,33	2.870.519,79	4.072.781,99
EGRESOS DE LA ESTR. PROD.	30.925,61	38.160,40	51.339,18	66.306,45	96.340,88	115.529,64	168.226,56
TOTAL EGRESOS	567.266,36	716.733,65	932.657,07	1.126.340,31	2.685.027,21	2.986.049,43	4.241.008,54
INGRESOS - EGRESOS	9.145,84	177.665,95	208.694,22	155.602,51	1.464.238,42	-330.546,90	4.987.841,39

Se verifica en el análisis que el planteo productivo siempre arroja un resultado positivo, excepto en el año 2019, donde éste fue negativo, producto del bajo rendimiento del trigo por las escasas precipitaciones de ese año. La diferencia de resultados en los distintos años es producto de la interacción entre el rinde del cultivo, los precios de mercado y los costos de los insumos.

7.2. Análisis financiero de la actividad ganadería (cría) "Modelo base"

Para la ganadería también se analizó en forma anual. Recordemos que en el "Modelo Base" partimos de una empresa que inicia actividades, por lo tanto, debe hacer la inversión en reproductores. Debido a la situación descrita, en el primer año, no tenemos ingresos porque los terneros recién se destetaron en Marzo del año siguiente.

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Total ingresos	-	966.866,03	1.359.212,41	1.566.810,48	1.850.427,48	3.069.601,78	5.000.224,98
EGRESOS DIRECTOS							
<u>Alimentación</u>	113.871,06	143.863,02	196.120,14	259.688,83	362.039,95	656.555,35	927.938,01
<u>Plan sanitario</u>	21.375,22	38.246,54	76.739,49	94.116,48	132.302,12	236.180,40	305.979,04
<u>Compra de reproductores</u>	1.522.738,76						
<u>Reposición de hembras</u>		520.395,18					
<u>Gastos de comercialización</u>		107.293,01	140.797,11	173.497,38	201.046,30	263.128,16	238.125,03
Total egresos directos	1.657.985,05	809.797,74	413.656,73	527.302,69	695.388,37	1.155.863,91	1.472.042,08
EGRESOS DE LA ESTR. PROD.	72.159,77	89.040,94	119.791,42	154.715,05	224.795,38	269.569,16	392.528,64
TOTAL EGRESOS	1.730.144,81	898.838,68	533.448,15	682.017,74	920.183,75	1.425.433,07	1.864.570,72
INGRESOS - EGRESOS	- 1.730.144,81	68.027,35	825.764,26	884.792,75	930.243,72	1.644.168,70	3.135.654,27

7.3. Análisis financiero total del establecimiento (actividad agrícola y ganadera) “Modelo base”

Se expone un resumen de los 2 cuadros anteriores

AÑOS	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL INGRESOS (A+G)	576.412,20	1.861.265,62	2.500.563,70	2.848.753,31	5.999.693,10	5.609.574,67	14.060.848,35
TOTAL EGRESOS (A+ G)	2.297.411,18	1.615.572,33	1.466.105,22	1.808.358,05	3.605.210,96	4.411.482,50	6.105.579,26
INGRESOS - EGRESOS	- 1.720.998,98	245.693,30	1.034.458,48	1.040.395,26	2.394.482,15	1.198.092,17	7.955.269,09

En los dos últimos cuadros expuestos se observa que, producto de la inversión inicial de la actividad ganadera, el resultado del establecimiento el primer año, da negativo.

Para mejorar el análisis se confeccionó un flujo de fondos en el que se observa que, a partir del cuarto año, en el mes de marzo 2018, se consume la inversión y el planteo comienza a dar ganancias en términos de caja, por lo tanto, el saldo a favor técnico del Impuesto al Valor Agregado, debería consumirse, sin embargo, recién se absorbe totalmente este en el mes de Diciembre 2018, que es cuando se vende la cosecha de trigo. A pesar que financieramente la recuperación de la inversión se produce en la fecha que se mencionó, el desfase de las alícuotas de compra y de venta, la baja rentabilidad del modelo, más el mecanismo del ciclo productivo, hacen que se comience a absorber totalmente el saldo a favor técnico recién a partir del final del año siguiente.

A continuación, se expondrá el comportamiento del Impuesto al Valor Agregado para el caso planteado como “Modelo Base”.

Desde el inicio del análisis, Diciembre 2013, hasta Noviembre 2018, el productor no consume los saldos técnicos a su favor, producto de la inversión en reproductores, es recién a partir de Diciembre de 2018, cuando comienzan a darse saldos a favor del fisco, es por eso que se expondrá la situación a partir de ese momento.

Se verifica que una vez que se logra absorber la inversión inicial, el IVA se comporta de una manera “deseable”, ya que no se acumulan saldos técnicos a favor del responsable y tampoco saldos a favor de libre disponibilidad, una vez que el productor vende el grueso de su producción en Marzo de cada año. Sí se acumulan, como es normal en la producción agropecuaria, a lo largo del año, hasta que se producen las ventas, pero esta situación es típica de este tipo de actividades. Este resultado nos permite avanzar en un modelo estabilizado, entendiendo que, una vez que se recupera la inversión, se consume el saldo a favor todos los años, cuando se vende el grueso de la producción.

7.4. Cálculo del Impuesto al Valor Agregado en el “Modelos Base”

7.5. Análisis financiero de la actividad ganadería (cría) “Modelo base con aumento del índice de destete al 90%”

En el “Modelo base”, se plantea un destete del 75%, que es la media que suelen alcanzar los productores denominados “Tradicionales o modales” por la Agencia de Extensión de INTA Bordenave de Bahía Blanca - Coronel Rosales, en el trabajo titulado “Perfiles productivos en los partidos de Bahía Blanca y Coronel Rosales”⁷.

Se modeliza otro escenario, donde se aumenta la parición al 90% utilizando la tecnología de inseminar a las madres una sola vez, manteniendo los toros en el campo. El resultado de “caja” es el siguiente:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Total ingresos	-	1.145.320,90	1.601.006,32	1.864.302,96	2.130.743,88	3.375.771,13	5.377.285,81
EGRESOS DIRECTOS							
Alimentación	113.871,06	143.863,02	196.120,14	259.688,83	362.039,95	656.555,35	927.938,01
Plan sanitario	81.322,61	118.592,68	160.398,84	191.756,56	269.917,79	451.947,12	661.279,10
Compra de reproductores	1.522.738,76	-	-	-	-	-	-
Reposición de hembras		264.569,24					
Gastos de comercialización		97.587,60	131.307,78	159.645,70	182.220,97	290.445,27	262.846,40
Total egresos directos	1.717.932,43	624.612,54	487.826,76	611.091,10	814.178,70	1.398.947,74	1.852.063,50
EGRESOS DE LA ESTR. PROD.	71.657,18	89.040,94	119.791,42	154.715,05	224.795,38	269.569,16	392.528,64
TOTAL EGRESOS	1.789.589,61	713.653,48	607.618,18	765.806,14	1.038.974,09	1.668.516,90	2.244.592,14
INGRESOS - EGRESOS	- 1.789.589,61	431.667,42	993.388,14	1.098.496,82	1.091.769,79	1.707.254,23	3.132.693,67

7.6. Análisis financiero total del establecimiento (actividad agrícola y ganadera) “Modelo base con aumento de destete al 90%”

No se reproduce el análisis financiero del trigo, ya que es igual al “Modelo Base”. Si veremos el análisis financiero total para el establecimiento a partir de este nuevo escenario.

AÑOS	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL INGRESOS (A+G)	576.412,20	2.039.720,49	2.742.357,61	3.146.245,78	6.280.009,50	5.915.744,02	14.437.909,18
TOTAL EGRESOS (A+ G)	2.356.855,98	1.430.387,12	1.540.275,25	1.892.146,46	3.724.001,29	4.654.566,33	6.485.600,68
INGRESOS - EGRESOS	-1.780.443,78	609.333,37	1.202.082,37	1.254.099,33	2.556.008,21	1.261.177,69	7.952.308,50

Del mismo modo que en el “Modelo Base” se observa que, producto de la inversión inicial de la actividad ganadera, el resultado del establecimiento da negativo en el primer año.

Siguiendo con el análisis del flujo de fondos, se verifica que la inversión se recupera en el mismo momento que en el Modelo Base analizado en primer lugar, en Marzo de 2017, pero el saldo del flujo de fondos acumulado de este mes es mayor que en primer modelo. En el Impuesto al Valor Agregado se observa que, al aumentar la rentabilidad del modelo, en el mismo año en el que se recupera la inversión, se absorbe el saldo a favor técnico, y de ahí en más el débito fiscal supera al crédito fiscal, más los saldos a favor acumulados (técnico y de libre disponibilidad), en el mes de Marzo, a lo largo de todo el período analizado. También vemos que se obtiene un saldo a favor de la AFIP en el mes de Diciembre 2018 que es cuando se vende el trigo, pero por el juego de las retenciones que se efectúan en el mes de la venta y se devuelven al mes siguiente, se verifica recién en el mes de Enero.

Este resultado determina que si se produce eficientemente, el IVA deja de ser un problema, porque la rentabilidad supera la brecha del 10,5% que separa la compra de la mayoría de los insumos con las ventas. De esta forma el IVA se comporta de una manera “deseable”. La tecnología utilizada, en el presente modelo (la inseminación artificial) no es gravitante en cuanto a costos, pero permite mantener un plantel propio y aumentar sustancialmente la cantidad de terneros vendidos, sin modificar demasiadas variables del modelo productivo. Sólo se exponen los años donde el productor deja de poseer saldos a su favor.

7.7. Cálculo del Impuesto al Valor Agregado en el “Modelos Base”, pero agregando al planteo productivo, la tecnología de inseminación artificial a todo el rodeo de madres, aún con la presencia de los toros a modo de salvaguarda, lo que aumentaría el índice de destete a un 90%.

	MESES											
	dic-16	ene-17	feb-17	mar-17	abr-17	may-17	jun-17	jul-17	ago-17	sep-17	oct-17	nov-17
CRÉDITO FISCAL	45.664,76	12.051,34	21.203,17	17.979,30	41.496,03	10.243,71	10.099,74	11.029,64	9.201,24	8.293,23	6.257,32	36.304,09
DEBITO FISCAL	108.454,20			162.485,51			14.665,46					
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	169.436,69	106.647,25	118.698,59	139.901,76	-	41.496,03	51.739,74	47.174,02	58.203,66	67.404,89	75.698,12	81.955,45
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	106.647,25	118.698,59	139.901,76		41.496,03	51.739,74	47.174,02	58.203,66	67.404,89	75.698,12	81.955,45	118.259,54
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	12.043,61	87.474,26	87.474,26	21.472,44	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	75.430,66	-	-66.001,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	87.474,26	-	21.472,44	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99	16.867,99
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	dic-17	ene-18	feb-18	mar-18	abr-18	may-18	jun-18	jul-18	ago-18	sep-18	oct-18	nov-18
CRÉDITO FISCAL	54.694,65	14.687,46	25.806,72	21.728,30	53.381,93	13.190,08	12.767,09	14.635,44	16.477,08	12.078,31	9.539,47	56.765,71
DEBITO FISCAL	121.813,57			182.623,88			19.845,00					
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	118.259,54	51.140,61	65.828,07	91.634,79	-	53.381,93	66.572,01	59.494,11	74.129,54	90.606,63	102.684,94	112.224,41
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	51.140,61	65.828,07	91.634,79		53.381,93	66.572,01	59.494,11	74.129,54	90.606,63	102.684,94	112.224,41	168.990,12
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	16.867,99	101.706,07	101.706,07	27.472,75	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	84.838,08	-	-74.233,32	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	101.706,07	-	27.472,75		-	-	-	-	-	-	-	-
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	-	41.788,03	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	dic-18	ene-19	feb-19	mar-19	abr-19	may-19	jun-19	jul-19	ago-19	sep-19	oct-19	nov-19
CRÉDITO FISCAL	97.131,87	22.116,94	41.404,27	33.335,90	149.172,75	26.131,78	13.231,53	23.555,83	26.447,60	21.220,93	14.478,61	93.376,77
DEBITO FISCAL	394.274,11			280.276,50			40.498,13					
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	168.990,12	-	22.116,94	63.521,21	-	149.172,75	175.304,53	148.037,93	171.593,76	198.041,37	219.262,29	233.740,90
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO		22.116,94	63.521,21		149.172,75	175.304,53	148.037,93	171.593,76	198.041,37	219.262,29	233.740,90	327.117,68
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	-	47.668,88	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	175.821,01	-175.821,01	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	47.668,88											
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP		128.152,12	-	183.419,39								

7.8. Análisis financiero de la actividad ganadería (cría) “Modelo estabilizado”

Se analiza financieramente sólo la actividad ganadera, que es la única que cambia, ya que en este nuevo modelo no tenemos la inversión inicial en reproductores. Cuando analizamos a la explotación en su conjunto, sumamos los resultados obtenidos en el inciso 4.1.

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Total ingresos	707.825,92	966.866,03	1.396.427,93	1.566.810,48	1.901.024,98	3.069.601,78	5.144.109,24
EGRESOS DIRECTOS							
Alimentación	121.698,88	150.669,82	204.288,30	268.537,67	265.805,54	556.818,36	778.188,41
Plan sanitario	44.044,95	38.380,43	76.917,90	94.341,79	132.689,84	236.180,40	308.305,22
Reposición de TOROS	87.972,93		140.736,14		176.134,44		492.442,09
Gastos de comercialización	80.055,40	107.293,01	142.583,45	167.250,70	196.337,02	313.870,38	475.028,52
Total egresos directos	333.772,16	296.343,25	564.525,79	530.130,16	770.966,84	1.106.869,14	2.053.964,24
EG. DE LA ESTR. PRODUCT.	72.159,77	89.040,94	119.791,42	154.715,05	224.795,38	251.002,58	368.773,84
TOTAL EGRESOS	405.931,93	385.384,20	684.317,21	684.845,21	995.762,22	1.357.871,72	2.422.738,09
INGRESOS - EGRESOS	301.893,99	581.481,83	712.110,72	881.965,27	905.262,76	1.711.730,06	2.721.371,15

7.9. Análisis financiero total del establecimiento (actividad agrícola y ganadera) “Modelo estabilizado”

AÑOS	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL INGRESOS (A+G)	1.284.238,12	1.861.265,62	2.537.779,22	2.848.753,31	6.050.290,61	5.609.574,67	14.204.732,61
TOTAL EGRESOS (A+ G)	975.907,14	1.102.117,84	1.616.974,28	1.811.185,52	2.750.279,95	4.335.964,04	6.653.566,01
INGRESOS - EGRESOS	308.330,98	759.147,78	920.804,94	1.037.567,78	3.300.010,67	1.273.610,62	7.551.166,61

A diferencia de lo que se observa en el Modelo base, aquí todos los años los resultados son positivos. No es necesario hacer un análisis de flujo de fondos, para verificar cómo se comportará el Impuesto al Valor Agregado. Con este resultado se entiende que el modelo no debería acumular saldo a favor técnico de IVA, excepto en los meses donde no se producen ventas.

Se verifica que cuando el modelo está estabilizado y no requiere grandes inversiones, el saldo a favor técnico y de libre disponibilidad se absorben cuando se vende el grueso de la producción en el mes de Marzo, todos los años. Este es el comportamiento deseable y esperado del Impuesto al Valor Agregado.

Dada esta característica que posee el sector agropecuario, donde las ventas se producen en determinados meses del año, existe la posibilidad para los contribuyentes que realizan sólo esta actividad, de optar por liquidar el impuesto en forma anual (como se explicó en el punto 5.6). Esta es una gran ventaja financiera para los productores porque, como vemos en este caso, si el contribuyente fuera una persona humana o una persona jurídica que cierra el ejercicio comercial el 31/12 de cada año, pagaría el saldo de la Declaración Jurada del mes de Marzo en Enero del año siguiente.

A continuación analizamos el Impuesto al Valor Agregado.

7.10. Cálculo del Impuesto al Valor Agregado en el “Modelos estabilizado”

	MESES											
	ene-14	feb-14	mar-14	abr-14	may-14	jun-14	jul-14	ago-14	sep-14	oct-14	nov-14	dic-14
CRÉDITO FISCAL	5.081,35	7.981,36	6.741,24	19.435,33	4.751,41	8.079,31	5.489,73	13.899,52	4.233,55	3.027,29	9.418,94	28.668,78
DEBITO FISCAL			51.402,23			15.857,25						54.772,20
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	-	5.081,35	13.062,71	-	19.435,33	24.186,74	16.408,80	21.898,53	35.798,05	40.031,60	43.058,89	52.477,83
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	5.081,35	13.062,71		19.435,33	24.186,74	16.408,80	21.898,53	35.798,05	40.031,60	43.058,89	52.477,83	26.374,41
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.												
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES												37.286,65
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO												
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP			31.598,27									
	MESES											
	ene-15	feb-15	mar-15	abr-15	may-15	jun-15	jul-15	ago-15	sep-15	oct-15	nov-15	dic-15
CRÉDITO FISCAL	6.999,44	9.346,32	8.582,20	23.661,77	6.402,96	10.726,48	6.729,31	5.990,77	5.019,65	3.788,69	8.843,05	36.281,74
DEBITO FISCAL			71.453,03			20.421,12						84.988,20
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	26.374,41	33.373,84	42.720,16	-	23.661,77	30.064,73	20.370,09	27.099,40	33.090,17	38.109,82	41.898,51	50.741,57
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	33.373,84	42.720,16		23.661,77	30.064,73	20.370,09	27.099,40	33.090,17	38.109,82	41.898,51	50.741,57	2.035,11
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.		37.286,65	4.660,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES		-32.625,82	-	-	-	-	-	-	-	-	-	59.062,21
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	37.286,65	4.660,83										59.062,21
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	15.489,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-16	feb-16	mar-16	abr-16	may-16	jun-16	jul-16	ago-16	sep-16	oct-16	nov-16	dic-16
CRÉDITO FISCAL	8.968,86	13.953,36	11.750,36	35.500,97	8.102,28	13.480,32	9.134,65	7.326,56	20.171,78	5.042,45	16.278,22	45.664,76
DEBITO FISCAL			100.140,60	-		32.551,65	-					108.454,20
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	2.035,11	11.003,97	24.957,33	-	35.500,97	43.603,25	24.531,92	33.666,57	40.993,13	61.164,91	66.207,36	82.485,57
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	11.003,97	24.957,33		35.500,97	43.603,25	24.531,92	33.666,57	40.993,13	61.164,91	66.207,36	82.485,57	19.696,14
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	59.062,21	59.062,21	7.382,78	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-	-51.679,44	-	-	-	-	-	-	-	-	-	75.430,66
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	59.062,21	7.382,78										75.430,66
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	56.050,14	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-17	feb-17	mar-17	abr-17	may-17	jun-17	jul-17	ago-17	sep-17	oct-17	nov-17	dic-17
CRÉDITO FISCAL	12.051,34	21.184,71	14.618,20	41.591,48	10.243,71	10.972,62	11.029,64	9.201,24	8.293,23	6.155,38	19.458,03	54.694,65
DEBITO FISCAL	-		116.031,83	-		32.850,62	-					121.813,57
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	19.696,14	31.747,48	52.932,18	-	41.591,48	51.835,19	29.957,20	40.986,84	50.188,07	58.481,30	64.636,69	84.094,71
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	31.747,48	52.932,18		41.591,48	51.835,19	29.957,20	40.986,84	50.188,07	58.481,30	64.636,69	84.094,71	16.975,79
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	75.430,66	75.430,66	9.428,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-	-66.001,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-	84.838,08
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	75.430,66	9.428,83	9.428,83									84.838,08
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	39.052,61	-	-	-	-	-	-	-	-	-

	MESES											
	ene-18	feb-18	mar-18	abr-18	may-18	jun-18	jul-18	ago-18	sep-18	oct-18	nov-18	dic-18
CRÉDITO FISCAL	14.687,46	25.790,46	17.989,16	53.506,98	13.190,08	14.179,05	14.635,44	33.313,43	12.078,31	9.399,60	33.020,69	97.131,87
DEBITO FISCAL	-	-	131.379,68	-	-	49.260,71	-	-	-	-	-	394.274,11
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	16.975,79	31.663,25	57.453,71	-	53.506,98	66.697,06	31.615,40	46.250,84	79.564,27	91.642,58	101.042,19	134.062,88
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	31.663,25	57.453,71	-	53.506,98	66.697,06	31.615,40	46.250,84	79.564,27	91.642,58	101.042,19	134.062,88	-
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	84.838,08	84.838,08	10.604,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-	-74.233,32	-	-	-	-	-	-	-	-	-	175.821,01
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	84.838,08	10.604,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12.741,64
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	45.332,05	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-19	feb-19	mar-19	abr-19	may-19	jun-19	jul-19	ago-19	sep-19	oct-19	nov-19	dic-19
CRÉDITO FISCAL	22.116,94	38.288,65	26.981,18	149.291,09	26.131,78	21.317,55	23.592,52	26.484,30	21.220,93	14.194,92	56.596,25	145.409,75
DEBITO FISCAL	-	-	200.965,80	-	-	90.715,82	-	-	-	-	-	241.354,89
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	-	22.116,94	60.405,59	-	149.291,09	175.422,87	106.024,60	129.617,13	156.101,43	177.322,35	191.517,27	248.113,52
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	22.116,94	60.405,59	-	149.291,09	175.422,87	106.024,60	129.617,13	156.101,43	177.322,35	191.517,27	248.113,52	152.168,38
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	12.741,64	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-175.821,01	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	107.365,08
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	107.365,08
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	163.079,36	-	113.579,03	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-20	feb-20	mar-20	abr-20	may-20	jun-20	jul-20	ago-20	sep-20	oct-20	nov-20	dic-20
CRÉDITO FISCAL	38.651,48	62.303,79	41.503,34	223.298,37	32.341,24	31.925,45	33.844,38	83.444,38	25.316,74	19.058,60	71.676,54	188.457,01
DEBITO FISCAL	-	-	313.810,35	-	-	174.996,41	-	-	-	-	-	860.964,21
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	152.168,38	190.819,86	253.123,65	-	223.298,37	255.639,62	112.568,65	146.413,04	229.857,42	255.174,16	274.232,76	345.909,30
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	190.819,86	253.123,65	-	223.298,37	255.639,62	112.568,65	146.413,04	229.857,42	255.174,16	274.232,76	345.909,30	-
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	107.365,08	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-107.365,08	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	388.272,87
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	61.674,96
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	19.183,37	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-21	feb-21	mar-21									
CRÉDITO FISCAL	48.838,00	85.323,48	72.881,80									
DEBITO FISCAL	-	-	674.095,80									
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	-	48.838,00	134.161,48									
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	48.838,00	134.161,48	-									
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	61.674,96	-	-									
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-388.272,87	-	-									
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	-	-	-									
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	326.597,91	-	467.052,52									

7.11. Cálculo del Impuesto al Valor Agregado en el “Modelos estabilizado”, pero el productor no se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de la cadena de producción y comercialización de hacienda bovina y buvalina

Los tres primeros años no se reproducen porque son iguales al modelo explicitado en el punto 7.10., ya que el Registro Fiscal de Operadores de la cadena de producción y comercialización de hacienda bovina y buvalina comenzó a funcionar en Agosto 2016.

El no estar inscripto en el citado registro, implica que al productor se le retendrá el total del Impuesto al Valor agregado, cada vez que venda hacienda con destino a la faena. En el caso de nuestro modelo, esta situación se produce a partir del mes de Junio 2017, cuando se venden las vacas de refugio y los toros de descarte, que tienen ese destino. Como se demuestra, el productor no acumula saldo técnico, pero sí el saldo de libre disponibilidad en los meses de Junio hasta Marzo, que es el que generan las retenciones y percepciones. Recién cuando se vende el grueso de la producción este saldo se consume.

Pero esta situación, no siempre ocurre. Como vemos en el ejemplo, en el año 2019, donde el rinde de la actividad trigo fue muy bajo, el productor no tuvo saldo a pagar en el mes de Marzo de 2020, producto de estas retenciones, acumulando hasta Enero de 2021, cuando se devuelven las retenciones por la venta de granos. El hecho que se le retenga este impuesto, implica que el productor no lo cobra y tampoco lo consume porque el IVA no arroja saldo a favor del fisco hasta Marzo.

Si bien el saldo de libre disponibilidad se puede usar para cancelar otros impuestos nacionales o bien se puede pedir su devolución, como ya explicamos anteriormente, es de “disponibilidad restringida”.

Generalmente, un productor como el del modelo, puede optar por no estar inscripto en el citado Registro, porque como se dijo, afecta a la faena y el producto principal de este productor es la venta del ternero para la invernada, pero como queda demostrado, el no estar inscripto genera acumulación de saldo de libre disponibilidad, que si bien se puede recuperar, acarrea perjuicios financieros al productor.

	MESES											
	ene-17	feb-17	mar-17	abr-17	may-17	jun-17	jul-17	ago-17	sep-17	oct-17	nov-17	dic-17
CRÉDITO FISCAL	12.051,34	21.184,71	14.618,20	41.591,48	10.243,71	10.972,62	11.029,64	9.201,24	8.293,23	6.155,38	19.458,03	54.694,65
DEBITO FISCAL	-	-	116.031,83	-	-	32.850,62	-	-	-	-	-	121.813,57
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	19.696,14	31.747,48	52.932,18	-	41.591,48	51.835,19	29.957,20	40.986,84	50.188,07	58.481,30	64.636,69	84.094,71
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	31.747,48	52.932,18	-	41.591,48	51.835,19	29.957,20	40.986,84	50.188,07	58.481,30	64.636,69	84.094,71	16.975,79
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	75.430,66	75.430,66	9.428,83	-	-	-	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-	-66.001,83	-	-	-	32.850,62	-	-	-	-	-	84.838,08
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	75.430,66	9.428,83	9.428,83	-	-	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62	32.850,62	117.688,70
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	39.052,61	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-18	feb-18	mar-18	abr-18	may-18	jun-18	jul-18	ago-18	sep-18	oct-18	nov-18	dic-18
CRÉDITO FISCAL	14.687,46	25.790,46	17.989,16	53.506,98	13.190,08	14.179,05	14.635,44	33.313,43	12.078,31	9.399,60	33.020,69	97.131,87
DEBITO FISCAL	-	-	131.379,68	-	-	49.260,71	-	-	-	-	-	394.274,11
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	16.975,79	31.663,25	57.453,71	-	53.506,98	66.697,06	31.615,40	46.250,84	79.564,27	91.642,58	101.042,19	134.062,88
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	31.663,25	57.453,71	-	53.506,98	66.697,06	31.615,40	46.250,84	79.564,27	91.642,58	101.042,19	134.062,88	-
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	117.688,70	117.688,70	14.711,09	-	-	-	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-	-102.977,61	-	-	-	49.260,71	-	-	-	-	-	175.821,01
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	117.688,70	14.711,09	-	-	-	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71	49.260,71	62.002,35
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	41.225,73	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-19	feb-19	mar-19	abr-19	may-19	jun-19	jul-19	ago-19	sep-19	oct-19	nov-19	dic-19
CRÉDITO FISCAL	22.116,94	38.288,65	26.981,18	149.291,09	26.131,78	21.317,55	23.592,52	26.484,30	21.220,93	14.194,92	56.596,25	145.409,75
DEBITO FISCAL	-	-	200.965,80	-	-	90.715,82	-	-	-	-	-	241.354,89
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	-	22.116,94	60.405,59	-	149.291,09	175.422,87	106.024,60	129.617,13	156.101,43	177.322,35	191.517,27	248.113,52
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	22.116,94	60.405,59	-	149.291,09	175.422,87	106.024,60	129.617,13	156.101,43	177.322,35	191.517,27	248.113,52	152.168,38
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	62.002,35	-	-	-	-	-	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-175.821,01	-	-	-	-	90.715,82	-	-	-	-	-	107.365,08
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	113.818,66	-	-	-	-	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82	90.715,82	198.080,90
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	113.579,03	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-20	feb-20	mar-20	abr-20	may-20	jun-20	jul-20	ago-20	sep-20	oct-20	nov-20	dic-20
CRÉDITO FISCAL	38.651,48	62.303,79	41.503,34	223.298,37	32.341,24	31.925,45	33.844,38	83.444,38	25.316,74	19.058,60	71.676,54	188.457,01
DEBITO FISCAL	-	-	313.810,35	-	-	174.996,41	-	-	-	-	-	860.964,21
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	152.168,38	190.819,86	253.123,65	-	223.298,37	255.639,62	112.568,65	146.413,04	229.857,42	255.174,16	274.232,76	345.909,30
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	190.819,86	253.123,65	-	223.298,37	255.639,62	112.568,65	146.413,04	229.857,42	255.174,16	274.232,76	345.909,30	-
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	198.080,90	90.715,82	90.715,82	71.532,45	71.532,45	71.532,45	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-107.365,08	-	-	-	-	174.996,41	-	-	-	-	-	388.272,87
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	90.715,82	90.715,82	71.532,45	71.532,45	71.532,45	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86	246.528,86	308.203,82
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	MESES											
	ene-21	feb-21	mar-21									
CRÉDITO FISCAL	48.838,00	85.323,48	72.881,80									
DEBITO FISCAL	-	-	674.095,80									
SALDO TECN. A/F DEL RESP. PER. ANT.	-	48.838,00	134.161,48									
SALDO TECN. A/F DEL RESP. DEL PERIODO	48.838,00	134.161,48	-									
SALDO A/F DE LIBRE DISP. PER. ANT.	308.203,82	-	-									
RETENCIONES NETA DE RESTITUCIONES	-388.272,87	-	-									
SALDO A/F LIBRE DISP. DEL PERIODO	-	-	-									
SALDO DE IMPUESTO A/F AFIP	80.069,04	-	467.052,52									

8. CONCLUSIONES

A partir de lo analizado se puede inferir que en el modelo base, el Impuesto al Valor Agregado se comporta de una manera “deseable”, cuando existe rentabilidad en la actividad agropecuaria que se esté desarrollando.

Lamentablemente, en muchas oportunidades el Estado Nacional puede llegar a implementar regímenes de retención y percepción, que aún en escenarios rentables, pueden hacer que el impuesto genere distorsiones no deseadas. Es aún más nocivo, cuando estos regímenes se pueden llegar a utilizar de manera intimidatoria hacia los contribuyentes, haciéndolos más onerosos en casos que se intente discutir en el ámbito administrativo o judicial, pretendidos ajustes provenientes de verificaciones o fiscalizaciones.

El presente trabajo es la culminación de otros en los que se ha analizado el mismo tema, pero con distintos escenarios. En los mismos, si bien se arribó a similares conclusiones respecto a la rentabilidad, no existían medidas de corto plazo para morigerar esta situación, ya que se limitaban a analizar sólo la actividad ganadera y en el contexto del análisis (años 2007 a 2010) existían variables condicionantes muy fuertes (sequía y control del mercado de comercialización por parte del Estado) que hacían casi imposible evitar la acumulación de saldos a favor.

Según Araldi F./Godoy, J., “No debemos olvidar que el tributo en sí mismo, por su mecánica liquidatoria, lleva implícita una distorsión que podríamos decir que es “lógica”. Esta distorsión se debe al efecto financiero implícito que conlleva los plazos normales de recupero de los créditos fiscales de IVA. ...Esta distorsión es mucho más grave cuando se trata de una actividad pecuaria, sobre todo cuando se trata de un establecimiento criador que completa el ciclo con engorde”¹².

Si bien el establecimiento modal se dedica a la cría de ganado, se venden los terneros producidos al destete, situación que disminuye el tiempo de recupero del crédito fiscal. Sin embargo, podemos observar en el “modelo base”, que recién se comienzan a disminuir los plazos de mantenimiento de los saldos a favor, en el momento en que el modelo productivo comienza a estabilizarse, es decir, se abastece de reproductores de propia producción para reemplazar a aquellos reproductores que se descartan ya sea por edad, o por sus condiciones reproductivas.

Por otro lado, debe quedar claro que el hecho de que se generen saldos a favor, implica un costo financiero indeseable para el productor, que debemos intentar minimizar. Pero también produce una pérdida real por el efecto de la inflación, en contextos como el argentino, donde este flagelo económico se viene dando en forma constante desde la salida del modelo de la convertibilidad en el año 2001. En el “modelo estabilizado” se puede observar que una buena herramienta para evitar el efecto de la inflación es liquidar el IVA en forma anual, en cuyo caso, el saldo a favor del fisco que se produce en el mes de Marzo de cada año, recién se pagará en el mes de Enero del año siguiente.

A pesar de que no se analizó en el presente trabajo, en el caso en que el productor decida hacer una inversión importante, se pueden generar saldos a favor, y en pocos meses, producto de la inflación, esos saldos resultan equivalentes a mucho menos del valor de la misma inversión efectuada.

En definitiva, nos encontramos ante un problema cuyo origen es financiero pero que se puede transformar en una pérdida económica, cuya importancia dependerá de dos factores: la inflación y el tiempo.

Otro hecho que no se puede dejar de mencionar es la implementación por parte del Estado de los Derechos de Exportación que se traslada al productor, en una quita del valor que éste debe obtener por la venta de sus productos.

Se cree conveniente, desde el punto de vista macroeconómico, evaluar la implementación de medidas, dentro del marco de la Ley del Sudoeste ya mencionada, para generar mecanismos de recupero de IVA en casos de emergencia climática, como sucedió en los años 2008/2009. Otros mecanismos que se podrían aplicar, a nivel general sería el hecho de aumentar la alícuota de los productos comercializados a la alícuota general o disminuir la alícuota de las compras de insumos importantes como las semillas o los herbicidas, a la alícuota del 10,5%.

A nivel microeconómico, en lo que atañe a la empresa, se deberían incorporar herramientas a nivel estratégico que tiendan a hacer una gestión más eficiente.

En primer lugar, en cuanto a lo productivo, se podrían analizar distintas tecnologías de proceso o de insumos que lleven a hacer la actividad más rentable. En el presente trabajo se desarrolla el uso de la inseminación artificial, ya que no modifica muchas variables del modelo original y sus resultados se pueden verificar en forma rápida, pero también se podrían analizar tecnologías que tengan que ver con la implantación de pasturas plurianuales, que minimicen los gastos en producción de pasto, o el destete precoz, en cuanto a la producción ganadera. En materia de agricultura, se utiliza como método de siembra, el de labranza convencional, pero también se podría considerar la utilización de siembra directa, o la implantación de otro tipo de cultivos anuales, como la cebada o el trigo candeal. También se puede ver la posibilidad de hacer cultivos para semilla, cuya alícuota de venta es del 21%.

Algo que nunca debería suceder es que un productor esté analizando qué y cómo producir, para evitar una distorsión impositiva. Si esto sucede se estaría frente a efectos negativos que no son los buscados por el legislador a la hora de establecer un Impuesto al consumo como lo es el Impuesto al Valor Agregado, y que se deberían revisar para evitar que se produzcan.

En segundo lugar, respecto a la comercialización, se podría considerar aumentar los ingresos a través de: la obtención de productos que se diferencien del resto (specialities); o a través de contratos que otorguen estabilidad de precio a mediano plazo, como las ventas en el mercado a término o los contratos con determinadas industrias (molinos, fábricas de productos alimenticios), o de tipo asociativo con otros productores (pastaje, aparcería).

En tercer lugar, teniendo en cuenta la función financiera, se podrían pensar modelos productivos que apresuren el recupero inicial de la inversión.

Y en cuarto lugar se deben considerar herramientas impositivas. Para las actividades que se analizan, existen dos Registros fiscales, el SISA (Sistema Simplificado Agrícola) para la agricultura y el RFOCB (Registro fiscal de Operadores de la cadena de producción y comercialización de hacienda bovina y buvalina), para la hacienda. Si se está inscripto y se cumplen con las formalidades que cada registro impone, se evita la acumulación de saldo de libre disponibilidad, que si bien es menos pernicioso que el saldo técnico, porque puede utilizarse para pagar otros impuestos nacionales, es igual de perjudicial si no tenemos la oportunidad de utilizarlo.

Siguiendo el análisis del saldo de libre disponibilidad, utilizando la alternativa de la operatoria de canje en la compra de determinados insumos, también se puede disminuirlo. En estos casos, el análisis no se puede limitar a lo impositivo solamente, sino que también se debería analizar junto con la función comercial, a los efectos de detectar las ventajas o desventajas comerciales de utilizar este mecanismo.

Si bien se efectuó una enumeración del uno al cuatro de las funciones a considerar, el análisis debe efectuarse en conjunto, ya que la decisión que se tome en alguna de ellas, afectará a la otra y además todas tienen el mismo nivel de importancia.

Se hace necesario que los profesionales en ciencias económicas asesoren a las empresas agropecuarias, sobre todo si se trata de pymes, para evitar que caigan en la acumulación de Saldos a favor de IVA, a todas luces perjudiciales y cuya manera de salir, una vez producido el efecto, no es sencillo a corto plazo.

Se entiende que el tema no se agota en el presente trabajo. Los cambios legislativos, cada vez más frecuentes, así como las variables económicas y climáticas, pueden modificar el escenario en el corto plazo.

Se deja abierto el modelo para que en un futuro se pueda seguir analizando el tema a la luz de los cambios que se vayan produciendo.

BIBLIOGRAFÍA

- ¹ De Leo, G., Lauric, A., Nori, M., Piñeiro, V., Scoponi, L., Torres Carbonell, C. “Beneficios económicos de innovaciones de proceso para la gestión sustentable de la ganadería bovina en pymes de ambientes frágiles”, Tandil, Octubre 2017
- ² Etman, Gustavo “Aplicación de alícuotas diferenciales en el IVA para la producción agropecuarias”. Boletín de la Asociación de Ganaderos y Agricultores de Bahía Blanca N° 30. Pág. 18. Diciembre 2005
- ³ <https://www.valorcarne.com.ar/buenos-aires-la-provincia-que-mas-crecio-en-stock/>
- ⁴ G. De Leo, A. Lauric, M. Nori, V. Piñeiro, L. Scoponi, C. Torres Carbonell “Beneficios económicos de innovaciones de proceso para la gestión sustentable de la ganadería bovina en pymes de ambientes frágiles”, Tandil, Octubre 2017
- ⁵ Centro Regional de Estudios Económicos de Bahía Blanca (CREEBBA), “Proyecciones para el período 2009/2010 en la ganadería regional”, Revista Indicadores de la Actividad Económica (IAE) N° 105, Agosto 2009, pág. 30/39
- ⁶ M. Nori, R. Durán, G. Etman “Acumulación de saldos a favor de IVA por parte de los productores agropecuarios: un problema financiero que parece no tener solución para los productores ganaderos de la zona sur de la provincia de Buenos Aires, XIII Jornada Nacional de la empresa Agropecuaria, Tandil, Octubre 2009
- ⁷ Bilotto, F., De Leo, G., Fernández Rosso, C., Lauric, A., Machado, C., Torres Carbonell, C.. “Perfiles productivos en los partidos de Bahía Blanca y Coronel Rosales”, 2016
- ⁸ Saenz Valiente, Santiago y colaboradores: “Los impuestos del campo en criollo”, Editorial Osmar Buyatti, 2015
- ⁹ Aranguren, Lucas y Zabala Chiaradía, Melisa: “Qué es el SISA. Módulos. Funcionamiento del perfil de riesgo”, Consultor Agropecuario, Suplemento especial SISA. Editorial Errepar, Octubre 2018
- ¹⁰ www.afip.gov.ar
- ¹¹ De Batista, Marianela, Tesis de Magister en Economía Agraria y Administración Rural, UNS 2012
- ¹² Araldi, F. Godoy, J. “Los saldos técnicos de IVA en el sector agropecuario” (2019), Consultor Agropecuario N° 38, Editorial Errepar, Setiembre 2019