

Universidad Nacional de La Plata

Facultad de Ciencias Económicas



Universidad Nacional de La Plata

*Tratamiento Tributario en la Actividad de
Acopio de Cereales.
Imposición Nacional - Provincial.*

TESIS ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

Alumna: Cra. Irene Cardell

Director/Directores, Co-Director: Marcelo Del Moro

La Plata, 2016

OBJETIVO

El presente trabajo tiene como fin desarrollar el tratamiento de la actividad de Acopio de Cereales en el Sistema Tributario Argentino. Sector que, a través del tiempo y las nuevas realidades económicas, fue complejizándose en su funcionamiento y operatoria, lo que ha dado lugar en la actualidad a la existencia de un amplio marco desde el punto de vista teórico y jurídico. En el primer caso, a través del cual se han analizado los distintos aspectos vinculados a la misma, como: económicos, financieros, laborales, tributarios, etc.; este último constituye el eje de este escrito, considerando para ello a su vez, el aspecto jurídico a través del cual los distintos órganos de contralor, han intentado lograr una mayor transparencia, vigilancia y seguridad de la actividad, constituyendo la estructura normativa actual.

De esta manera, este trabajo desea proporcionar información al público en general interesado en conocer la estructura regulatoria, operativa y fiscal de la actividad y, específicamente al sector vinculado a la misma, brindando un análisis tributario nacional y provincial, como así también planteando y buscando determinar si se presentan diferencias de imposición en las provincias donde dicha operatoria posee un mayor desarrollo, proporcionando una visión actual de la realidad tributaria Argentina para la actividad de Acopio de Cereales.

Para poder llevar a cabo este análisis, es importante conocer en primera instancia la operatoria y características de la actividad, por lo tanto, en la primera parte del presente trabajo se realizará una descripción de las tareas llevadas a cabo como: funcionamiento, características y particularidades de la misma, teniendo en cuenta la documentación a utilizar, registros, etc.; a través de los cuales se ha buscado lograr un desarrollo más eficiente y controlado de la actividad.

Luego se procederá al desarrollo del marco legal enfocado en el aspecto fiscal, mediante el siguiente análisis: a nivel nacional, la aplicación del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado; y a nivel provincial buscando determinar si existe desigualdad tributaria y cómo ello repercute en la actividad, considerando para el estudio, el impuesto a los Ingresos Brutos (régimen general y convenio multilateral), de acuerdo al objetivo antes planteado.

Índice

1.	Descripción de la actividad. Definición - Ámbito de desarrollo	1
2.	Órganos de Control	2
3.	Operatoria	4
4.	Etapas del Proceso de Acopio	5
5.	Documentación utilizada	8
	a. Carta de Porte	8
	b. Formularios C1116	9
	c. Facturación Electrónica	14
6.	Régimen de Información	17
	a. Resolución General 2773 - Declaración de Existencias	17
	b. Resolución General 2324 - Declaración de Formularios	17
7.	Sistema Tributario Argentino	19
8.	Imposición Nacional	19
	a. Ganancias	19
	i. Descripción	19
	1. Ámbito de Aplicación	20
	2. Categorías	21
	3. Determinación del Impuesto	23
	4. Valuación de Existencias	24
	ii. Régimen de Retenciones	26

b.	IVA	29
	i. Descripción	29
	1. Ámbito de Aplicación	29
	2. Determinación del Impuesto	29
	ii. Alícuotas - Régimen de Retención	31
	iii. Periodo de Liquidación	32
9.	Imposición Provincial	34
a.	Sellos	34
	i. Alcance	34
	ii. Base Imponible	34
	iii. Alícuotas	34
b.	Ingresos Brutos	36
	i. Régimen General	
	1. Base Imponible	36
	2. Alícuotas	37
	ii. Convenio Multilateral	
	1. Alcance	37
	2. Criterios: Convenio-Sujeto o Convenio- Actividad	37 38
	3. Art 2- Régimen General	41
	Determinación Coeficiente Unificado	42
	Análisis de diferencias en la carga tribu- taria provincial	42
	Caso Práctico	44
	4. Art 6 a 13 - Régimen Especial	45
10.	Conclusión	48
11.	Bibliografía	49



1. Descripción de la Actividad

Definición – Ámbito de Desarrollo

En el desarrollo de la actividad de acopio de cereales, el acopiador debe considerarse como una de las partes intervinientes, demandantes en la etapa primaria de la comercialización. Éstos mantienen una relación comercial directa con los productores agropecuarios, ubicándose en las zonas productoras teniendo a su cargo el acondicionamiento y conservación del grano; sin embargo, si bien el negocio natural del acopio es el de operar como depositario de granos, ello no quita que ofrezcan al productor servicios complementarios, como son la venta de lubricantes y combustibles, el suministro de insumos, el otorgamiento de créditos para la explotación, etc.

Al respecto el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación define a los operadores de la siguiente forma: "Se entenderá por Acopiadores-Consignatarios a las personas físicas o jurídicas, que comercialicen granos por su cuenta y/o en consignación, reciban, acondicionen, almacenen en instalaciones propias, y/o exploten instalaciones de terceros y realicen canjes de bienes y/o servicios por granos" (Julio Calzada y Carina Frattini, Informativo N° 1703, 2015, pág. 6). En esta categoría de "Acopiadores-Consignatarios" se incluyen los acopios cuyos titulares están organizados bajo la Ley de Sociedades Comerciales (por lo general Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas), aquellos de propiedad de las Cooperativas- de primer y segundo grado¹- y los establecimientos de almacenaje que pertenecen a los exportadores y fábricas.

Por ende, hoy un acopiador de granos es la expresión de una múltiple y compleja actividad económica que requiere conocimientos y dominio de los mercados de granos disponibles, futuros y sus derivados, de las transacciones con insumos agrícolas (semillas, fertilizantes, agroquímicos), de la logística y transporte, de la conservación y calidad de los granos, del manejo del riesgo, de bancos y seguros, y, por supuesto de la eficiencia en la producción, tanto propia como en forma asociada.

¹ Las cooperativas pueden ser de primer grado, cuando sus socios son personas físicas o jurídicas, y de segundo o ulterior grado cuando están constituidas por dos o más cooperativas de la misma o distinta clase.



2. Órganos de Control

El avance y complejidad de la actividad a través del tiempo han implicado que, además de buscar soluciones inherentes a la producción de granos, los factores climáticos y el precio de los mismos; se fueran presentando otras consideraciones relevantes como lo son las obligaciones de carácter formal, a través de las cuales se fue buscando un seguimiento y conocimiento más controlado de la misma, derivando su incumplimiento en obstáculos o limitaciones en el desarrollo favorable de la actividad para los sujetos obligados, como por ejemplo: la suspensión y/o exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Grano, la limitación en la autorización para obtener Cartas de Porte y la no obtención del Reintegro Sistemático, entre otras temas que se tratarán seguidamente.

Cuando hablamos de los Órganos de Control de la Actividad debemos remitirnos a agosto de 1963, donde a través del Decreto-Ley N° 6698 del PEN, se definió el funcionamiento de la por entonces denominada Junta Nacional de Granos, estableciendo que tanto las personas físicas como jurídicas debían inscribirse en un registro para poder actuar en el comercio de granos. Años después, en 1996, se publica el Decreto N° 1343 del PEN a través del cual se crea la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) como organismo desconcentrado de la Secretaria de Agricultura, Pesca y Alimentación (SAGPyA) del Ministerio de Economía, encargándose la misma de garantizar el cumplimiento de las normas comerciales por parte de los operadores que participaban del mercado de ganados, carnes, granos y lácteos, a fin de asegurar transparencia y equidad en el desarrollo del sector agroalimentario en todo el territorio de la República Argentina.

Desde entonces se fueron produciendo modificaciones en cuanto a la documentación a implementar como así también los órganos encargados del control de dicho sector hasta el 15 de Mayo de 2012 donde, a través de la Resolución N° 302 del MAGyP, se deroga la Resolución N° 7953/08 de la ex ONCCA reemplazando el registro vigente hasta esa fecha por el “Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria”(RUCA) en el ámbito de la SAGyP del ministerio homónimo; estableciendo a su vez, a través de la Resolución N° 667 los plazos para que los operadores de la cadena agroalimentaria presenten su solicitud de inscripción y con la Resolución N° 1052 se determinaron los Procedimientos de Fiscalización y Requisitos, constituyendo La Dirección Nacional de Matriculación y



Fiscalización (DNMyF), la cual, desde entonces, realiza periódicamente acciones de fiscalización sobre la actividad comercial agropecuaria, con el fin de garantizar que los diferentes operadores de la cadena de carnes, granos y lácteos cumplan todas las normas vigentes que regulan el sector, buscando promover la transparencia de los circuitos comerciales, desalentar la competencia ejercida por operadores desleales y disminuir los perjuicios que ocasionan en el mercado, mejorando la competitividad de aquellos que cumplen sus obligaciones.

La DNMyF, además, comparte información con diferentes organismos estatales, como AFIP, SENASA, entre otros, lo cual permite llevar a cabo un trabajo conjunto.

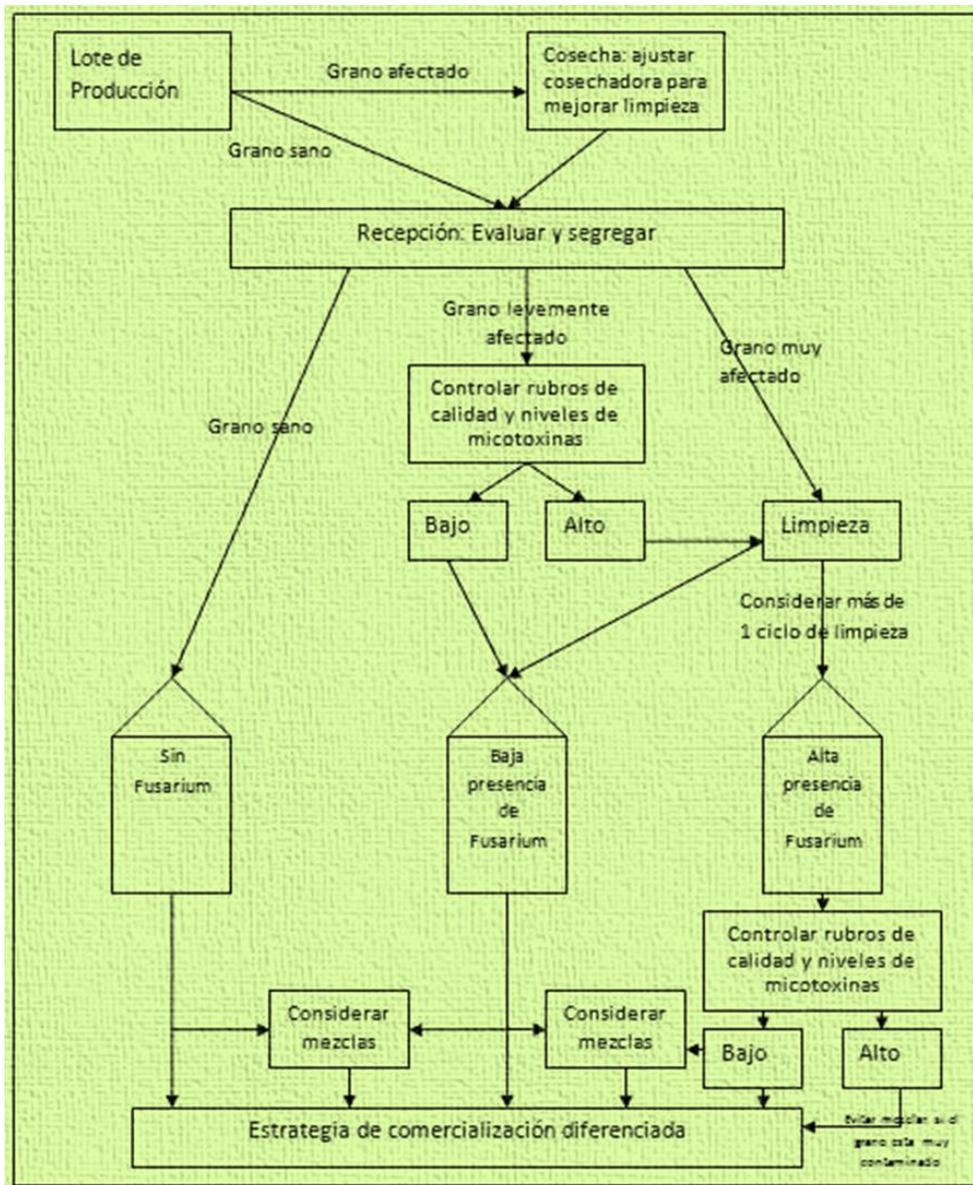
La Dirección administra, además, el Registro Único de la Cadena Agroalimentaria y, mediante las fiscalizaciones, otorga, deniega o suspende las matrículas necesarias para estar incluido en dicho registro.

Hacia 2013, mediante la Resolución N° 450, se unificaron los números de operadores otorgados oportunamente por los sistemas informativos de la ONCCA (SIO) y el propio del RUCA; como así también se estableció que la inscripción en este último tendría vigencia de un año, contado a partir de la fecha de suscripción del certificado aprobatorio.

En 2014, se procede a modificar la Resolución N° 302/2012, en relación a la operatoria de matriculación y fiscalización. Hasta entonces, el ingreso al registro se efectuaba por la página web del MAGyP, pero ante el requerimiento de una mayor atención en materia de seguridad y control de identidad, fue necesario validar la CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria) del operador a través de AFIP. De esta manera, desde octubre de 2014 para acceder al sistema del RUCA, se debe ingresar al servicio “Ministerio de Agricultura- Autogestión MAGyP” de la página de AFIP a través del uso de clave fiscal.

De esta manera se organiza en la actualidad el registro de la actividad.

3. Operatoria



Fuente: Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopios de Cereales

La operatoria comienza con la cosecha donde, en la mayoría de las áreas de producción, es el acopiador el encargado de suministrar los camiones para el traslado de los granos desde la chacra a sus instalaciones, también el despacho a puerto es un importante servicio que prestan. Una vez que son descargados allí, los granos pierden su identidad y pasan a constituir un todo con el resto. El concepto de "pérdida de identidad" significa que una vez



descargada la mercadería, el productor deja de ser el propietario de la misma, para convertirse en el dueño de una cantidad equivalente cuali-cuantitativamente. La mercadería existente en sus instalaciones puede ser de su propiedad o de terceros, sean éstos productores que entregaron grano en depósito o exportadores o industriales que ya la adquirieron y esperan la fecha de entrega establecida en la operación. Esta etapa del proceso es de mucha importancia ya que de ella surge la formación del precio y opera la transformación primaria de un alto porcentaje de la producción.

En cuanto a las instalaciones que se emplean, pueden pertenecer a los productores, acopiadores, industriales y también a agentes especializados que prestan este servicio en el proceso de comercialización sin tomar la propiedad de los mismos.

Según datos estadísticos suministrados por el Registro Único de la Cadena Agroalimentaria (RUCA), en la República Argentina operan aproximadamente 1.259 empresas "acopiadoras-consignatarias" que cuentan con 2.458 establecimientos o plantas de almacenaje, de ellas, 1.073 son empresas de acopio privadas organizadas como sociedades comerciales (SRL, SA, etc.). Éstas tienen 180 establecimientos con una capacidad de almacenaje inferior a las 2000 toneladas, 483 plantas con una capacidad de almacenaje entre 2001 y 5000 toneladas, 412 plantas con capacidad entre 5001 a 10.000 toneladas y 547 establecimientos con más de 10.000 toneladas de capacidad de almacenaje. Por ende, en total el país cuenta con 1.622 establecimientos, reflejando de esta manera que la actividad posee un importante desarrollo.

4. Etapas del proceso

Los principales elementos físicos o secciones que integran normalmente una planta de acopio son:

a.- Balanza: Los granos que se reciben y los que se despachan deben ser pesados tanto con el camión lleno como vacío (llamada tara). La diferencia entre ambos valores, arroja el peso neto cargado.



b. – Medios de análisis de calidad: Cuando llega un camión a una planta, con el uso de caladores (hidráulicos o manuales) se extraen 3 muestras del chasis y 4 a 5 del acoplado. Sobre las mismas, se determina:

*Humedad

*Presencia de insectos vivos

*Cuerpos extraños

*Olores

*Presencia de semillas indeseables (chamico)

c. – Recepción: Son las instalaciones en las cuales los distintos medios de transporte efectúan la descarga. En algunas plantas se cuenta con plataformas de accionamiento hidráulico que levantan los camiones para que vuelquen la carga en muy pocos minutos.

d. – Mecanización: Son los medios mecánicos o instalaciones para el movimiento de los granos dentro de la planta, ya sea para el llenado o vaciado de los silos, como para el secado, limpieza, zarandeo, etc.

e. – Medios para el acondicionamiento y conservación: Las instalaciones y equipos más comunes son: secadores, equipos de aireación y medios para combatir los insectos.

f. – Almacenaje: El espacio físico de almacenaje puede tener distintas formas, aunque en términos generales se pueden distinguir aquellos construidos en forma vertical, sobre los instalados horizontalmente.

Se debe tener presente que los granos se comercializan sanos, secos y limpios, por lo tanto, cuando alguna de estas condiciones no se cumplan, se podrán subsanar a través de su acondicionamiento. Por ende, en la eventualidad que se detecte la presencia de insectos vivos, hay que proceder a su eliminación a través de la fumigación con los agroquímicos adecuados. En el caso de almacenar mercadería con insectos vivos, pero sin los debidos controles para su eliminación, los mismos seguirán consumiendo las harinas que contienen



los granos, generando una gran pérdida por el daño que ocasionan, la que es mayor en la medida que los insectos permanezcan más tiempo en contacto con los mencionados.

Respecto a la humedad, existe la de recibo, esto significa el porcentaje de agua máximo que han de tener los granos remitidos como para que comercialmente sean considerados secos. En trigo y maíz, es del 14 %, 13% en soja y 11% en girasol. Si un grano tiene valores superiores a los indicados debe secarse, aunque si está muy cercano a los precitados, con el uso de aire puede extraerse la humedad presente. En cuanto a la Secada, normalmente se establece una tarifa para un rango sobre la humedad de recibo y para aquellos casos donde la supere, los intermediarios o destinos finales cobran un valor adicional al del rango, conocido como “adicional por punto”. De esta manera, al cosechar un grano con exceso de humedad, no solo hay que pagar el flete del agua que éste contiene, llamado flete falso, sino que también hay que extraerla con el uso de secadoras, generándose entonces, los gastos correspondientes a esta tarea.

A los efectos de descontar el porcentaje de humedad que contienen los granos al arribar a una planta de acopio, existen tablas que arrojan el porcentaje de disminución –merma- de peso para cada porcentual de humedad. Por ejemplo, para un trigo que entra con 15 % de humedad, le corresponde una merma de 1,73 % más 0,1 % por su manipuleo. El valor resultante se resta del volumen arribado a la planta de acopio.

Si bien la secada es una tarea que se efectúa desde hace tiempo, para algunos granos puede decirse que se ha transformado en obligatorio no solo por su cosecha anticipada, sino también por el desplazamiento del área de siembra de ciertos granos hacia zonas donde es difícil lograr cosecharlos naturalmente secos. Tal es el caso de la soja, la que año a año va expandiendo su frontera de siembra hacia zonas con alta humedad ambiente, donde el secado artificial es casi obligatorio.

De la misma manera que al extraer las muestras se determina la presencia de insectos, se toma su humedad también, se detecta la presencia de cuerpos extraños (chamico, trébol de olor, esclerotos, etc.) y granos quebrados. Si la cantidad de estos últimos, supera los límites permitidos por los estándares de comercialización se ha de proceder al Zarandeo de la mercadería.

Cuando la mercadería pasa por las instalaciones del intermediario (norias, rejillas, silos, etc.) para su acondicionamiento y/o depósito, se genera un gasto llamado paritaria que al



igual que los de zarandeo y almacenaje deberán ser pagados por el productor. Luego que se han cumplido todos los procesos precitados, al descontar del peso bruto, las mermas que se generan por la extracción de humedad, por manipuleo y volátiles, se obtiene el peso neto, que indica la cantidad disponible para su venta. En el caso de que la mercadería permanezca depositada en algún silo, el intermediario podrá cobrar almacenamiento, existiendo siempre un período sin cargo- 60 días o más luego de la cosecha dependiendo del acuerdo al que se llegue. A su vez, cuando la operación de compraventa se hace con la participación de un intermediario, se debe considerar los gastos de flete. Si el traslado es del campo hasta la planta de acopio del intermediario, se llama Flete Corto, mientras que el que se genera desde estas instalaciones hasta las de destino final, se llama Flete Largo.² En resumen, toda vez que un camión ingrese al lugar de acopio, se han de cumplir las siguientes etapas:

1. – Peso total
2. – Calado
3. – Control de la mercadería
4. - Si no cumple la condición de sano, seco y limpio, se deberá acondicionarla
5. – Puede almacenarse o enviarla a un exportador, industrial, etc.

5. Documentación Utilizada en el Proceso

Toda esta operatoria queda registrada a través del uso e implementación de determinada documentación que a continuación se describe:

1.- Carta de Porte: Es un documento que se extiende por quintuplicado y es utilizado al momento de transportar granos y subproductos.

Es confeccionada por el acopiador y en la misma figuran:

*Fecha

² Se denomina traspile (menos de 10 km) cuando el flete se produce desde las instalaciones de una planta de acopio ubicada en cercanías del puerto hasta el puerto.



*Tipo de mercadería a transportar, kilos brutos y netos (se pueden colocar los valores que arroja la Balanza Pública que suele utilizar el productor como control del peso transportado), estado (a granel o embolsado).

*Remitente y destinatario de los granos o subproductos que se transporten.

*Datos del camión y del chofer que van a trasladar la mercadería.

Una vez cargados los granos o subproductos, se firman las distintas copias de la Carta de Porte y el acopiador se queda con una de ellas.

En caso de litigio, es un documento de gran importancia, ya que a través del mismo se puede certificar la información referida a la mercadería transportada.

Por ende, la Carta de Porte es el único documento válido para el Transporte Automotor y Ferroviario de Granos a cualquier destino dentro del territorio nacional, sobre el cual a partir de la emisión de la Resolución General N° 2595 de AFIP con vigencia desde el 17 de abril de 2009, se solicita el código de trazabilidad de granos (CTG), el cual debe consignarse en la misma. Este Código debe obtenerse con una antelación no superior a las 48 horas al traslado de la mercadería y luego de tramitar la Carta de Porte, Es un código numérico de 8 dígitos que deberá ser asignado en cada uno de estos documentos que ampare el traslado de los granos.

Esta resolución también regula la solicitud de la Carta de Porte, indicando los requisitos para su obtención a través de la página web de AFIP. Al ser aprobada la misma, se genera un Código de Emisión Electrónica (CEE), el cual se asigna por cada solicitud junto con la fecha de vencimiento para la utilización de los comprobantes autorizados. Estos tendrán validez por un plazo máximo de sesenta (60) días corridos, contados a partir de la fecha de generación del citado código.

2.- Certificado de depósito (C1116-A): Es el documento en el que se registra el ingreso de la mercadería remitida al intermediario, donde figuran:

A.- Datos del acopiador y del propietario de la mercadería entregada.

B.- Tarifa e importe a pagar de los distintos servicios que se ofrecen:



***Acarreo (Flete)**, referido a fletes cortos y largos antes mencionados.

***Almacenaje**, en este caso se debe tener en cuenta que, cuando se genera el Certificado de Depósito, ni el productor ni el intermediario saben por cuánto tiempo va a estar guardado el grano entregado; por ende, este gasto se factura con posterioridad a la finalización del período de almacenaje. Entonces, para su inclusión dentro de los gastos de comercialización, se deberá hacer un seguimiento de la cuenta corriente que el productor tiene con el intermediario a los efectos de localizar este egreso.

***Cámara**: aquellos gastos que cobra la **Cámara Arbitral de Cereales**³ por los análisis que se efectúan sobre la mercadería remitida al intermediario.

***Gastos Generales (Paritaria)**: con la paritaria se cubren los gastos que los intermediarios cobran por el uso de sus instalaciones (norias, tolva de recibo, extractores, etc.). Solo se genera cuando la mercadería entra en los silos del acopio. Si va directo a los destinos finales (fábrica, molino, exportación, etc.), normalmente no se factura. El importe resultante, se calcula multiplicando la tarifa pactada por los kilos brutos entregados.

***Otros**: Fumigada

***Playa**: algunos acopiadores debitan de la cuenta corriente del productor, los gastos de playa, que corresponde al pago que efectúa el chofer del camión en el lugar de concentración y estacionamiento de los vehículos previo a su descarga. En cercanía de los puertos, se establecen lugares de concentración (playas) de los equipos esperando la orden para descargar.

***Secada**

***Sellado**⁴: se entiende al importe que se debe abonar al Centro de Acopiadores de Cereales por el sellado del Certificado de Depósito, dándole de esta manera, validez comercial y legar al citado documento.

***Zarandeo**

³ Asociación civil sin fines de lucro. Actúa como tribunal arbitral, pero a su vez, brinda otros servicios como: determinación de Precios, que resultan orientativos y no obligatorios para ningún segmento de la comercialización, están referidos a negocios efectivos sobre mercadería disponible, con entrega inmediata y pago al contado; análisis destinados a verificar la calidad tanto en productos primarios como en subproductos o derivados, así como en alimentos, sobre muestras que las partes le presentan, la Cámara determina la calidad de la mercadería y emite un certificado.

⁴ RG 1394/02, consiste en la coordinación de tres instrumentos de control tributario: un régimen de retención; uno de devolución parcial de la retención aplicable en la comercialización primaria y, un control de tipo registral consistente en la inscripción en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas. Vigencia a partir del 01/04/2003.



Previo a la cosecha de un determinado grano, es conveniente definir con el acopiador los distintos precios que se pagarán por los servicios anteriormente detallados (mediante este hecho, se establecen las condiciones comerciales), los que deberán figurar con el mismo valor en el Certificado de Depósito en el lugar que dice Tarifas.

C.- **Calidad:** En el Certificado de Depósito aparece también información referida a la calidad de la mercadería entregada, tal como:

- *Granos quebrados
- *Cuerpos o materias extrañas
- *Peso hectolítrico⁵
- *Proteína
- *Granos dañados
- *Granos picados
- *Materia grasa
- *Acidez, etc.

Como resultado final, figura:

- **Factor:** como producto del análisis de Calidad, se generan bonificaciones y rebajas, según los parámetros definidos en los Estándares de Calidad vigentes. El factor aparece con valores por encima o por debajo de 100. El valor emergente, deberá aparecer también en la liquidación de la mercadería que se certifique.

- **Grado:** en función a la calidad de la mercadería remitida, se encuadrará de acuerdo a lo establecido en el Estándar de Calidad respectivo, el grado que le corresponde, mereciendo una bonificación del 1 % para trigo y maíz si tiene Grado 1, 0 % para el Grado 2 y una rebaja del 1,5 % cuando se encuadra dentro del Grado 3. Si la mercadería no entra dentro de ninguno de estos 3 grados mencionados, puede generarse un cuarto o puede ocurrir que los intermediarios no reciban el envío efectuado y por consiguiente sea rechazado.

⁵ Peso de una masa de granos que ocupa el volumen de 100 litros. Por ser el hectólitro un volumen muy grande, en el laboratorio se determina utilizando un recipiente de 1 litro. El cereal se coloca hasta el enrase del envase previamente tarado y se pesa



- **Contenido de proteína:** desde 1998 se bonifica o rebaja el porcentaje de Proteína de los trigos, correspondiendo la Base cuando contiene un 11 %, rebajándose 2 % por punto o fracción proporcional a todo grano que entre con un valor menor y bonificándose el 2 % por punto o fracción proporcional por encima de 11 %.

D.- **Detalle de las remesas:** figura en detalle todos los equipos enviados, con la fecha de entrada, los kilos brutos, la necesidad de su zarandeo y el porcentaje de humedad con su merma y la tarifa a pagar.

E.- **Peso:** se detalla la suma de los kilos entregados, las mermas: volátiles, por secada, por zarandeo y los kilos netos resultantes. Para la determinación de las mermas por humedad, existen tablas que indican el porcentaje de disminución sobre los kilos brutos, para cada porcentaje de humedad determinado.

Para la determinación de las mermas por zarandeo, según el grano que se trate, se aplica una rebaja porcentual sobre el total recibido, motivada por la mercadería fuera de condición por la presencia de **semillas de trébol de olor**⁶ (trigo) o **chamico**⁷ (maíz, girasol o soja)

La merma volátil o también denominada de manipuleo, se refiere a un porcentaje que se descuenta de la mercadería recibida luego de aplicar las mermas anteriores, en concepto de eventuales pérdidas por almacenaje, trasile, otros movimientos, etc. Las mermas por secado y zarandeo, deben aplicarse en el orden en que se realizan los servicios, dejando siembre como última, a la merma volátil.

3.- Liquidación (C1116-B o C1116-C según corresponda): Toda vez que el productor decida la venta de la totalidad o de una parte de los granos entregados, se generará un documento que se denomina liquidación, donde figuran:

⁶ Las semillas del trébol de olor sobreviven por muchos años en el suelo, por lo que, si a un cultivo se le permite sembrar antes de enterrarlo, el trébol permanece como una maleza por largo tiempo.

⁷ Conocido también como cardo, se trata de una maleza anual, que alcanza una altura de hasta un metro. La difusión del chamico ha sido muy favorecida por la práctica de la cosecha mecánica del maíz, girasol y sorgos. En efecto, la máquina cosechadora, al recolectar el grano del cultivo, recoge también el de esta maleza, que queda así mezclado con el primero. De este modo, cuando la semilla cosechada se destina a una siembra posterior, se instala a la maleza conjuntamente con el cultivo. La presencia de este cuerpo extraño es objetada por los mercados consumidores del exterior, debido a que lo consideran un grave peligro por su toxicidad.



*Grano, tipo de grano y kilos vendidos

*Datos del comprador y del vendedor

*Precio de Referencia⁸ y de Operación, la reglamentación vigente acepta que los gastos administrativos -comisión- cobrados por el intermediario, sean descontados del valor de venta pactado, apareciendo en el Precio de Referencia el importe neto resultante. Algunos intermediarios muestran los gastos de la comisión junto con las deducciones. A parte de la comisión, es frecuente que, en el caso de las cooperativas, carguen un porcentaje dado en concepto de “capitalización“-suscripción obligatoria de acciones-.

El Precio de Operación resulta de deducir del Valor de venta el: flete, comisión, grado y factor.

*Flete largo o traspile (el corto aparece en el Certificado de Depósito)

*Grado

*Contenido proteico

*Factor

(Grado, contenido proteico y factor corresponde a los valores que figuran en el Certificado de Depósito correspondiente).

*Deducciones, pueden aparecer la comisión y el flete.

*Retenciones

*IVA (por un lado aparece un débito fiscal por el 21 % del valor neto vendido y por el otro, una retención del 12 %, resultando un valor neto en concepto del IVA del 9 %), aspectos que se analizarán posteriormente con mayor detalle.

*Importe neto a pagar por parte del intermediario con su forma de pago.

En base a lo expuesto, podemos determinar que los ingresos brutos de los acopiadores privados provienen, por un lado, de los servicios de acondicionamiento de granos prestados a los clientes (secado, zaranda, fumigación, merma volátil, gastos generales), y por el otro, de la diferencia entre el precio de compra al productor y el obtenido por la venta de los granos. Otros ingresos brutos provienen de la prestación de servicios de almacenaje, fletes y el denominado "beneficio de mezcla" del cereal.

⁸ Un porcentaje importante de los granos que se comercializan en la Argentina es bajo la modalidad de contratos a fijar. El precio pizarra, principal referencia de esta modalidad, es elaborado por la Cámara Arbitral de la Bolsa de Cereales de Rosario y se publica sobre la base del acuerdo de los semaneros (camaristas que definen diariamente los valores), teniendo en cuenta la información que les llega de los negocios realizados el día anterior. Así, quien fija por pizarra no vende nunca con el precio que se está pactando en el mercado en el momento de la transacción, sino que lo hace sobre la base del día anterior.



Consideración Importante - Actualización Documental

A partir de la entrada en vigencia de la Resolución General de AFIP N° 3691/14, el día 3 de diciembre de 2014, han quedado sin efecto la Resolución General N° 2205/07 de dicho organismo, sus modificatorias y complementarias, respecto del expendio de los formularios C1116.

Como se mencionó anteriormente, los documentos principales de la actividad de Acopio de Cereales son la Carta de Porte y los formularios C-1116. En relación a estos últimos, han dejado de estar vigente desde el año 2014 cuando se estableció su reemplazo por un sistema de facturación electrónica, configurando la siguiente estructura:

- Liquidación Primaria de Granos (regulada por la Resolución General de AFIP N° 3419/12 vigente a partir del 13 de marzo de 2013). Alcanza las liquidaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra, es decir: cereales, oleaginosos y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- que realicen los adquirentes a productores agrícolas, los cuales puede tratarse también de operadores que obtengan granos a partir de suministrar cosas muebles, locaciones y prestaciones - con el alcance previsto en el inciso a) del Art. 2° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁹-.

Por ende, afecta a los acopiadores y/o acopiadores-consignatarios, los cuales deberán respaldar sus operaciones de compraventa o consignación primaria de granos alcanzados con la documentación establecida, de acuerdo con los requisitos, plazos y condiciones establecidos en dicha normativa.

⁹ ARTICULO 2° — A los fines de esta ley se considera venta:.....a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.



Esta liquidación constituye la única documentación de respaldo de dichas operaciones, cuando el vendedor revista la condición de productor agrícola.

De esta manera, dicha Resolución General dejó sin efecto la N° 2205/07, respecto del expendio de los formularios C1116B o C1116C, a partir del día 13 de marzo de 2013, inclusive.

- Liquidación Secundaria de Granos (regulado por la Resolución General de AFIP N° 3690/14 vigente desde el 03 de diciembre de 2014). Alcanza las operaciones en las que no interviene el productor.

Este régimen especial obligatorio de emisión electrónica respalda las operaciones de compraventa y, en su caso, de consignación de granos no destinados a la siembra – cereales, oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas, cuando el vendedor reviste la condición de operador incluido y habilitado en el RUCA.

Considerando el caso de los acopiadores, su permanencia en este régimen se mantendrá mientras conserven sus respectivas habilitaciones como operadores comerciales, de acuerdo con la comunicación que efectúe periódicamente la autoridad de aplicación a la AFIP, respecto del estado de cada uno de ellos.

- Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos (regulada por medio de la Resolución General de AFIP N° 3691/14 con vigencia a partir del 03 de diciembre de 2014). Se estableció un régimen especial obligatorio de emisión electrónica para respaldar las operaciones de depósito, retiro o transferencia de granos no destinados a la siembra –cereales, oleaginosos- y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas-, comprendidos en la RG N° 2750 de AFIP. Los citados certificados también constituyen la única documentación respaldatoria de tales operaciones a los fines fiscales, cuando la depositante revista la condición de productor agrícola.

Por ende, esta normativa alcanza: las certificaciones que emitan los depositarios que sean operadores en el comercio de granos con plantas habilitadas por el organismo competente; el depósito de granos recibidos de productores agrícolas, respecto de los cuales no se hubiera realizado comercialización alguna; las certificaciones de las



operaciones de retiro y/o transferencia de los granos cuyo depósito se encuentre previamente certificado y en tanto no impliquen transferencias de propiedad, respaldadas por una “Liquidación Primaria de Granos”.

Los contribuyentes que intervengan en la emisión de dichas certificaciones deben también estar incluidos y habilitados en el RUCA, de acuerdo con el procedimiento establecido por la autoridad de aplicación.

Al respecto, cabe aclarar que la AFIP, excepcionalmente, puede limitar o autorizar la emisión de las “Certificaciones Primarias de depósito, retiro y/o transferencia de Granos”, con motivo de una verificación y/o fiscalización sobre la base de parámetros objetivos de medición, de acuerdo con la magnitud productiva y/o económica y/o uso de los comprobantes que así lo ameriten, conforme a la situación fiscal del contribuyente.

Por lo tanto, a partir de la entrada en vigencia de la R.G. 3691/14, toda referencia normativa al:

- a) Formulario C1116A, deberá entenderse efectuada a la “Certificación Primaria de Depósito de Granos”.
- b) Formulario C1116RT, deberá entenderse referida a la “Certificación Primaria de Retiro de Granos” y “Certificación Primaria de Transferencia de Granos”, según corresponda.
- c) Servicio “Liquidación Primaria de Granos” deberá entenderse realizada al servicio “Certificación Y Liquidación de Granos” que lo sustituye.

En conclusión, a partir del 03 de diciembre de 2014:

- a) Los formularios C1116A y C1116RT autorizados y no utilizados, perdieron su validez, y
- b) los formularios C1116A y C1116RT utilizados y no liquidados mediante una “Liquidación Primaria de Granos”, debieron reflejarse sistémicamente para mantener su validez, vinculándolos a una “Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos”.

Dichas formalidades de inscripción, matriculación en los respectivos organismos de contralor y la documentación que podrán emitir repercutirá en la determinación del



régimen de retención a aplicar, aspectos que se analizarán a tratar el Sistema Tributario Argentino en dicha actividad.

6. Regímenes de Información

Además de la documentación obligatoria a implementar en el desarrollo de esta actividad, los acopiadores deben cumplir con ciertos regímenes de información, a saber:

- Declaración de Existencias

En 2010 AFIP estableció por medio de la Resolución General N° 2773, con vigencia desde el 01 de marzo de 2010 un régimen de información de existencias, según refleja el Art. 7 de la misma.

La finalidad del fisco fue lograr un adecuado seguimiento y control de las operaciones que involucran la actividad cerealera, mediante un monitoreo y cruzamiento de información sobre el total de movimientos de granos, verificando las operaciones llevadas a cabo entre los distintos actores del sector, entre ellos los acopiadores.

De esta manera, los operadores del comercio de granos, con planta de acopio, inscriptos en el RUCA que revisten la categoría de Acopiador, están obligados a informar las existencias de granos no destinados a la siembra sean propias o de terceros.

- Declaración de formularios respaldatorios de las operaciones y traslados

En 2007 mediante la Resolución General N° 2324 vigente desde el 17 de octubre de mismo año, AFIP regula e implementa un nuevo sistema de información para las personas físicas y jurídicas que realizan operaciones de compraventa, prestación de servicios e industrialización de granos.

Mediante este régimen los sujetos alcanzados, deben suministrar la información referida a los formularios respaldatorios de sus operaciones y traslado de granos, utilizados, anulados, extraviados y vencidos, registren o no operaciones en el período.

Con ello se buscó continuar mejorando los sistemas de información y concentrar en un solo organismo la recepción de la misma.

De esta manera, se deben informar:



- Los formularios C1116A, RT y las Liquidaciones Primarias de Granos, utilizados, anulados, extraviados y/o vencidos.
- Las Cartas de Porte utilizadas, anuladas, extraviadas y/o vencidas.
- Los formularios de Carta de Porte recibidos.



7. Sistema Tributario Argentino

El sector agropecuario argentino posee un papel relevante en la formación de fondos para el mercado de capitales por un lado y, en la generación de divisas para el pago de las cuentas externas, por el otro. Su importancia es tal que, los incentivos a la actividad afectan al desenvolvimiento de otros sectores, y los incentivos a estos últimos repercuten, a su vez, en el desempeño económico del sector agropecuario. Uno de los incentivos que terminamos de mencionar, lo constituyen los impuestos, que pueden estimular o, todo lo contrario, al desarrollo del sector.

En el caso particular del Acopio de Cereales, el presente trabajo se abocará al análisis de los siguientes tributos:

1- a nivel nacional:

- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

2- a nivel provincial:

- Impuesto a los Sellos
- Impuesto a los Ingresos Brutos

8. Impuestos Nacionales

a. Aplicación del Impuesto a las Ganancias

i. Descripción

Se trata de un gravamen regulado por la Ley N° 20.628, texto ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97) y modificaciones posteriores. Aplicable sobre los beneficios o rentas obtenidas durante el año fiscal, cuya tasa varía en función de la forma jurídica adoptada para llevar a cabo el negocio. De esta forma, se pueden diferenciar las siguientes situaciones:



Ámbito de Aplicación

- Las **sociedades constituidas regularmente, como en el caso de la Sociedad Anónima, tributan a la tasa del 35%** sobre sus beneficios “impositivos”, con prescindencia del origen de su capital (local o extranjero).

En el caso de los dueños o accionistas, en relación a las utilidades o dividendos distribuidos a los mismos, a partir de la publicación en el B.O. de la Ley N° 26893 el 23 de septiembre de 2013 dejó de considerarse una Renta No Computable, pasando a abonar el tributo mediante una retención de carácter único y definitivo del 10% sobre dicha renta desde su puesta a disposición. Sin embargo, mediante la Ley N° 27260 art. 75, se deroga lo antes mencionado expresado en el sexto párrafo del artículo 90 de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) y sus modificaciones a partir del 22/07/2016; por lo tanto, correspondería practicar la retención en la medida que el hecho imponible se hubiera perfeccionado con anterioridad a la vigencia de la Ley 27.260.

- Las “uniones transitorias de empresas”, “joint ventures” u otra forma de agrupamiento de colaboración empresarial, no constituyen sujeto directo del gravamen, dado que el mismo se tributa en cabeza de sus integrantes, según la escala progresiva prevista en el artículo 90 de la Ley.
- En el caso de explotaciones “unipersonales” o sociedades no constituidas regularmente, tributan el impuesto progresivo en función del nivel de ganancia obtenida en el año, aplicando la escala prevista en el artículo citado anteriormente, la que oscila entre un 9% y 35%,

Por lo tanto, se trata de un tributo que pagan tanto las personas jurídicas como las personas físicas que ganan una cantidad mínima de dinero por mes, calculando el mismo en proporción a sus beneficios.

Representa en el país, uno de los tributos más importantes para el Fisco, cuya confección resulta compleja al incluir: distintas bases imponibles, deducciones, diferentes alícuotas y varios hechos gravados; en este último punto, cabe distinguir cuatro categorías de rentas:



• Primera categoría:

Se trata de las rentas que derivan de la explotación del suelo: locación de inmuebles, mejoras introducidas por los inquilinos, valor locativo del bien utilizado como lugar de veraneo o cedido gratuitamente a terceros, gastos que paga el inquilino, etc.

Se deducen todos los gastos necesarios para mantener esa fuente de ingresos: impuestos, amortizaciones, gastos de mantenimiento, etc. Estas erogaciones pueden declararse bajo alguna de las dos alternativas siguientes:

- a. Deducción de gastos reales según comprobantes
- b. Deducción de gastos presuntos, que resultan de aplicar el 5% sobre la renta bruta del inmueble.

Una vez hecha la opción, debe aplicarse el mismo sistema a todos los inmuebles del contribuyente y no podrá ser cambiada por el término de cinco años, a partir del año en que se hizo la opción.

• Segunda categoría:

Se trata de la renta de capitales: crédito de dinero, locación de bienes muebles, rentas vitalicias, seguros de vida, de retiro, siempre y cuando no estén relacionados con cuarta categoría, etc; deduciendo los gastos necesarios para obtener las mismas como: impuestos que generan este tipo de rentas, seguros, etcétera.

• Tercera categoría:

<p>A) Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio. (ley, art. 49)</p>	<p>Se consideran ganancias de la tercera categoría a:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Las obtenidas por las sociedades anónimas, en comandita por acciones, asociaciones civiles y fundaciones, sociedades de economía mixta, etc. b. Las obtenidas por cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país y por empresas unipersonales ubicadas en el mismo.
--	--



	<p>c. Las que obtienen los comisionistas, rematadores, y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la 4ª categoría.</p> <p>d. Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las que provienen de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512.</p> <p>e. Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.</p> <p>Cuando el ejercicio de una profesión u oficio se complementa con una explotación comercial (sanatorios, etc.), el resultado total que se obtiene se considera ganancias de tercera categoría.</p>
<p>B) Balance comercial y balance impositivo</p>	<p>El balance que confecciona la empresa se ajusta a las normas contables que no son iguales a las normas impositivas.</p> <p>Por tal motivo, el balance comercial sufre una serie de correcciones hasta convertirse en un balance impositivo sobre el cual se liquida el Impuesto a las Ganancias.</p>
<p>C) Imputación de las utilidades resultantes del balance impositivo</p>	<p>a. Empresas unipersonales, sociedades colectivas, sociedades de hecho: el resultado del balance impositivo se asigna al dueño o se distribuye entre los socios.</p> <p>b. Sociedades en comandita por acciones (capital comanditado): el resultado del balance impositivo se considera distribuido en la parte que corresponde a los socios comanditados, según la proporción que tengan en el contrato social.</p> <p>c. Sociedad en comandita por acciones (capital comanditario), sociedades anónimas, asociaciones civiles y fundaciones (si no les corresponde otro tratamiento), sociedades de economía mixta (por la parte no exenta) y SRL: son sujetos pasivos del impuesto con una alícuota del 35%.</p>



• **Cuarta categoría:**

Concepto (ley Art. 79)	<p>Es la renta del trabajo personal y proviene de:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Desempeño de cargos públicos b. Trabajo en relación de dependencia. c. Jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de todo tipo que tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas. d. Servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas que trabajen personalmente en ellas. e. Ejercicio de profesiones liberales y oficios y funciones de albacea, síndico, director de sociedad anónima, etc. f. La actividad de corredores, viajantes de comercio y despachantes de aduana.
-------------------------------	---

Determinación del Impuesto

<i>Personas Físicas</i>	<i>Personas Jurídicas</i>
Ganancia bruta	Ganancia bruta
Menos	Menos
Gastos para mantener la misma	Gastos para mantener la misma
Menos	
Deducciones personales	
Ganancia neta imponible	
Por	Por
Alícuota (del 9 al 35% según corresponda)	Alícuota del 35%



Impuesto determinado	Impuesto determinado
Menos	Menos
Anticipos, retenciones y percepciones	Anticipos, retenciones y percepciones
Impuesto a ingresar	Impuesto a ingresar

Mediante este tributo, se busca distribuir la carga tributaria en forma más equitativa. Al tratarse de un impuesto de carácter personal y global, permite tener en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Para el sector agropecuario, el Impuesto a las Ganancias, no presenta diferencias sustanciales en la forma de aplicación en comparación con otros sectores de la actividad económica Argentina, pero sí en lo que se refiere a la valuación de las existencias conforme al tipo de actividad:

Valuación de existencias

- Mercaderías de reventa, materias primas y materiales: semillas, combustibles, agroquímicos, suplementos (sales, correctores, levaduras, minerales, harinas, malta, pellet de algodón, etc.). Las existencias finales se valuarán al costo de la última compra realizada dentro de los dos meses anteriores al cierre del ejercicio. Las reservas tales como rollos, fardos y silos, que por lo general son de propia producción, tendrán el valor proporcional que surja de la valuación de las sementeras a la cual corresponda.
- Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra (excepto explotaciones forestales). Dependen de su cotización; si la misma es conocida su valuación se realiza a través del precio de plaza menos los gastos de venta a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se conoce la cotización, al precio de venta fijado por el productor se le deben restar los gastos de venta, también, a la fecha de cierre del ejercicio.



- Sementeras: para su valuación, al cierre del ejercicio se deben actualizar cada una de las inversiones realizadas desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio.

Teniendo en cuenta que se trata de un impuesto de liquidación anual, se han establecido normas que le permiten al Estado la recaudación anticipada de este gravamen, a través de retenciones, percepciones y anticipos. En el caso del sector agropecuario, el tratamiento es el siguiente:

ii. Régimen de Retenciones

En 2006 se estableció un régimen especial de retención de impuesto a las ganancias para la comercialización de granos no destinados a la siembra reemplazando al establecido por la RG 830 de AFIP, con vigencia a partir del día 1 de septiembre de 2006. Las operaciones pagadas hasta el día 31 de agosto de 2006 inclusive, se regirían por la RG 830.

La retención se practica al momento de efectuarse los pagos, imputando la ganancia de acuerdo a su percepción, por ende, según lo establece el antepenúltimo párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debe practicarse una retención que luego podrá deducirse del monto que corresponda pagar al productor en concepto de impuesto a las ganancias siempre que el sujeto retenido se encuentre inscripto en dicho tributo.

Actúan como Agentes de Retención los acopiadores consignatarios, cooperativas, corredores e intermediarios inscriptos en el Registro de Operadores de Granos y el resto de los operadores indicados en el artículo 2 de la Resolución General N° 2118/06 BO 31/08/2006 AFIP¹⁰.

Para determinar el monto de la retención, la normativa distingue las distintas posibilidades según el siguiente detalle (dichos valores fueron actualizados según Resolución General N° 3939 BO 14/09/2016, aplicables desde el 21/09/2016):

¹⁰ Quedan obligados a actuar como agentes de retención los responsables que a continuación se indican: a) Los adquirentes comprendidos en los puntos 1. y 2. del Artículo 1° de la norma conjunta Resolución General N° 1593 (AFIP) y Resolución N° 456/03 (SAGPyA), sus modificatorias y complementarias, que se indican a continuación: 1. Canjeador de Bienes y/o Servicios por Granos; 2. Exportador; 3. Comprador de Grano para Consumo Propio; 4. Industrial Aceitero; 5. Industrial Balanceador; 6. Industrial Cervecero; 7. Industrial Destilería; 8. Industrial Molinero; 9. Industrial Molinero Arrocerero; 10. Usuario de Industria; 11. Usuario de Molienda de Trigo.



- Si el sujeto está inscripto en el Impuesto a las Ganancias e incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos: el porcentaje de retención es el 2% (dos por ciento) sobre el monto mensual que supere los \$100.000 en el caso de la venta y, de \$7.500 en el caso de la prestación de servicios – comisiones de los intermediarios-. Si el monto de la retención es inferior a noventa pesos no corresponde practicarla;
- Si el sujeto está inscripto en ganancias, pero no está incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos: el porcentaje de retención es del 8% (ocho por ciento), sin considerar como base el monto que supere los \$100.000;
- Si el sujeto pasible de retención es no inscripto en el impuesto a las ganancias, la retención será del 28% (veintiocho por ciento), sobre el monto de la operación sin aplicar monto no sujeto a retención;
- En el caso de las operaciones de canje (pago de bienes y servicios con cereales) o pago en especies, el acopio o Cooperativa no está obligada a efectuar retención de impuesto a las ganancias cualquiera sea la condición del sujeto pasible de retención, pero el agente de retención tiene la obligatoriedad de informar la imposibilidad de retener a través del SICORE, y el sujeto pasible de retención tiene la obligación de ingresar el importe que corresponda a esa operación como autorretención.
- Si el productor está inscripto en el Régimen Simplificado (Monotributo) está exento de retenciones por el impuesto a las ganancias.

Asimismo, debemos considerar los siguientes casos que pueden presentarse al desarrollar la actividad:

*** Acopiador-Consignatario Sujeto Pasible de Retención**

- Cuando el acopiador consignatario inscripto en el impuesto a las ganancias e inscripto en el Registro de Operadores de Granos, según Resolución General N° 1394/03 vigente desde el 01 de abril de 2003, venda granos a un adquirente final -operaciones primarias- debe practicarle la retención sobre el monto total de la operación, deducido el monto no sujeto a retención, \$100.000 por mes, aplicando la alícuota del 2% (dos por ciento).



Si el monto de la retención es inferior a \$225 no corresponde practicarla.

- Cuando el acopiador consignatario inscripto en el impuesto a las ganancias e inscripto en el Registro de Operadores de Granos (actuando como consignatario), a nombre propio por cuenta de terceros, venda granos a un adquirente final, en consignación de varios comitentes- operaciones primarias - los agentes de retención deben calcular la base presunta, 6% (seis por ciento) sobre el monto total de la operación, y sobre ese importe menos el monto no sujeto a retención, \$7.500 por mes, aplicar la alícuota del 2% (dos por ciento). Retención inferior a \$ 90 no corresponde practicarla.

- Cuando el acopiador consignatario inscripto en el impuesto a las ganancias no esté inscripto en el Registro de Operadores de Granos, y venda granos a un adquirente final - operaciones primarias- deben practicarle la retención sobre el monto total de la operación, sin deducción del monto no sujeto a retención, aplicando la alícuota del 8% (ocho por ciento).

- Cuando el acopiador consignatario inscripto en el impuesto a las ganancias no esté inscripto en el Registro de Operadores de Granos, y actuando a nombre propio por cuenta de terceros, venda granos a un adquirente final, en consignación de varios comitentes- operaciones primarias- debe practicarle la retención sobre el monto total de la operación, sin deducción del monto no sujeto a retención, aplicando la alícuota del 8% (ocho por ciento).

* Corredor sujeto pasible de retención

- Cuando el corredor inscripto en el impuesto a las ganancias e inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, le cobra comisión al acopiador por operaciones de intermediación con el comprador final, el monto de la comisión facturada menos el importe no sujeto a retención mensual de \$7.500, es el monto sujeto a retención, aplicando la alícuota del 2% (dos por ciento). Si el monto de la retención es inferior a \$ 90 no corresponde practicarla.

- Cuando el corredor inscripto en el impuesto a las ganancias no inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, le cobra comisión al acopiador por operaciones de



intermediación con el comprador final, el monto de la comisión facturada, es el monto sujeto a retención, aplicando la alícuota del 8% (ocho por ciento).

- Cuando el corredor no inscripto en el impuesto a las ganancias y no inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, le cobra comisión al acopiador por operaciones de intermediación con el comprador final, el monto de la comisión facturada, es el monto sujeto a retención, aplicando la alícuota del 28% (veintiocho por ciento).

* Operaciones de contratos de futuros resueltas en forma anticipada dentro del término y los contratos de opciones:

- En los contratos de futuros concertados a través de dichos mercados que se resuelvan en forma anticipada dentro del plazo del término, se practicará la retención sobre el importe correspondiente a los pagos de las diferencias que se generen en dicho lapso.

- En los casos de cumplimiento del contrato con la entrega de los productos, corresponderá practicar la retención sobre el valor fijado en el contrato, más ajustes. Cuando se trate de contratos de opciones celebrados a través de los mencionados mercados, se practicará la retención sobre el resultado neto mensual de las posiciones cerradas por cada usuario.

- Sujetos que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias se encuentren o no incorporados en el citado "Registro", cuando se trate de operaciones de contratos de futuros resueltos en forma anticipada dentro del término y de contratos de opciones: cincuenta centésimos por ciento (0,50%). Si el monto de la retención es inferior a veinte pesos no corresponde practicarla.

- Sujetos que no acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias, se encuentren o no incorporados en el "Registro", cuando se trate de operaciones de contratos de futuros resueltos en forma anticipada dentro del término y de contratos de opciones: dos por ciento (2%).

Es importante destacar que únicamente los sujetos pasibles de retención inscriptos en el Impuesto a las Ganancias e inscriptos en el Registro de Operadores de Granos, podrán oponer comercialmente el certificado parcial o total de exclusión de retenciones.



b. Aplicación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

i. Descripción

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una carga fiscal sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor, aplicado en muchos países y generalizado en la Unión Europea.

Ámbito de Aplicación

Se trata de un impuesto indirecto, es decir que no es percibido por el fisco directamente del tributario, sino por el vendedor en el momento de llevar a cabo transacciones comerciales (transferencias de bienes o prestaciones de servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho a reembolsarse el IVA que han pagado a otros vendedores que los precedieron en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), y debiendo abonar el saldo al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco, obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de estas a la contabilidad de las mismas.

Determinación del Impuesto

Mediante la sustracción del impuesto obtenido a partir de los débitos fiscales generados por la venta de productos o prestación de servicios, respecto al gravamen que se paga - Crédito Fiscal - al realizar la compra de insumos o el pago de servicios a terceros, vinculados con la actividad gravada que se desarrolla, surge un saldo que en principio podría resultar a favor del Fisco o del Contribuyente, constituyendo este último un saldo de disponibilidad restringida para su compensación con otros impuestos, dado que resulta posible su empleo únicamente contra los débitos fiscales de períodos fiscales siguientes.

De esta manera, el débito fiscal es aquel que se genera al aplicar al precio neto de venta la alícuota vigente del impuesto. En cambio, el crédito fiscal es el que se genera en la compra de insumos, contratación de servicios, etc. La diferencia entre ambos constituye, en cada



período fiscal, el monto a abonar al fisco en el caso que el débito fiscal resulte mayor al crédito fiscal; de lo contrario generará un saldo técnico a favor del contribuyente, el cual podrá imputarse en periodos futuros solo para este mismo impuesto.

En el caso de la actividad bajo análisis, el Hecho Imponible, aquel acto que la ley establece como generador de la obligación tributaria, puede perfeccionarse bajo diferentes situaciones según el tipo de modalidad desarrollada. Por ende, si se trata de ventas en general, tributarán en el momento de entrega del bien, emisión de factura o acto equivalente. Por el contrario, si se trata de la comercialización de productos primarios donde el precio se fije con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la determinación de dicho precio y, en el caso de las operaciones de canje, donde se reciben insumos para desarrollar la actividad productiva y luego se pagan con lo producido; aquí los hechos imponibles correspondientes a cada parte se perfeccionarán en el momento en que se produzca la entrega del segundo. Cabe citar en este aspecto, el fallo judicial Cereales Acebal SRL s/recurso de apelación - TFN. - Sala D - 18/10/2011, donde el Fisco impugnó la cuenta del pasivo “mercaderías a pagar” integrante del rubro deudas comerciales del balance, considerándolo como un “incremento patrimonial no justificado”, por no ser un pasivo, puesto que después de verificar los certificados de depósito de cereales (F1116-A), se comprobó que por los mismos no se confeccionaron los comprobantes de compra (F1116-B), por lo cual la fiscalización concluyó que no podía haber pasivo si no hubo compra, atribuyéndole carácter de ventas omitidas al rubro impugnado y determinando el impuesto al valor agregado correspondiente.

Por mayoría, se revocó el criterio fiscal. Luego de precisar la metodología de la operatoria de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad, así como las cuestiones a ser tenidas en cuenta para la fiscalización y control de este tipo de operaciones, se destacó que no resulta posible verificar o comprobar adecuadamente si el acopiador es o no deudor de los productores mediante simples informes de algunos de ellos, por lo que el procedimiento de determinación sobre base presunta seguido por el Ente Fiscal, que concluyó que la empresa había efectuado ventas de cereales sin el debido respaldo documental, omitió constatar los elementos esenciales que determinan la existencia o no de la deuda.



ii. Alícuotas- Régimen de Retención

En relación a la alícuota, desde enero del año 2003, se redujo al 10.5% para este tipo de operaciones, estableciéndose a su vez, mediante la Resolución General N° 2300 de AFIP, la cual entra en vigencia a través de su publicación en el B.O. el 01/10/2007, un régimen especial de Retenciones a cargo del comprador o consignatario. Según el art 2° de dicha resolución los acopiadores deberán actuar como agentes de retención, la cual deberán practicar al momento de efectuarse el pago de los importes atribuibles a la operación. Si el pago es parcial, el monto a retener se determina considerando el importe total de la respectiva operación. En el caso de que la retención supere el importe del pago parcial, entonces la retención se debe efectuar hasta la concurrencia de dicho pago, el excedente no practicado se efectúa en el o los pagos parciales sucesivos.

Estos pagos a cuentas se deberán considerar en la posición del IVA. En el caso de la compraventa de granos no destinados a la siembra el monto de la retención será del 8% o 10,5% según el vendedor se encuentre o no inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. Este régimen no es aplicable cuando los productores comercialicen bienes mediante operaciones de canje.

De esta manera, en primera instancia debemos distinguir si el vendedor se encuentra o no publicado en el Boletín Oficial como Productor Agropecuario (Registro Fiscal de Operadores de Granos), determinando las siguientes situaciones:

- Productores incluidos en el registro. Aquí el IVA total de la operación es del 10.5%, el cual se divide de la siguiente manera:

* 2,50% de dicho importe se deposita en la cuenta bancaria informada por el productor. Al respecto, se debe tener en cuenta que cuando el importe del impuesto al valor agregado que corresponda discriminar en la factura o documento equivalente, resulte igual o inferior a \$200 (doscientos pesos), la acreditación o depósito en la cuenta del productor no será obligatorio.

* 8,00% del importe retenido se ingresa a la AFIP. Aunque, de este porcentaje que se retiene, esta última luego devuelve un 7%. El plazo para efectuar dicha devolución



dependerá de si la operación está certificada o no en la Bolsa de Cereales, si la misma está certificada el plazo de devolución estimado es de 60 días, si la operación no se registra (solo es informada por la cooperativa o acopio) el plazo estimado es de 120 días. Este importe es acreditado en la misma cuenta bancaria donde el acopiador debe depositar el 2,50% mencionado más arriba.

Esta devolución del 7% debe tratarse analíticamente, ya que la misma puede generar en el productor la obligación de ingresar un importe a la AFIP en el mes siguiente al que se recibe la devolución.

- Productores NO incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. En este caso, Están obligados a retener la totalidad del IVA (10,5%), e ingresar mensualmente dichos importes a la AFIP.

- Para el caso de planes de canje o pago en especie. Aquí, se debe agregar una percepción del 1% en el caso de que el productor esté inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y, del 10.5% si estuviere suspendido o no inscripto.

En ambos casos las retenciones sufridas (8% o 10,50%) tienen el carácter de saldo de libre disponibilidad en el IVA, ello significa que el mismo puede afectarse al pago de otros impuestos.

Excepción

En la actualidad existen procedimientos por los cuales la AFIP admite la excepción total o parcial de la retención a los contribuyentes que demuestran que la existencia de la misma genera un saldo de libre disponibilidad muy elevado para el contribuyente. Si éste no utiliza este procedimiento tiene la posibilidad de utilizar el saldo para su compensación con otros impuestos nacionales, como Ganancias y/o Ganancia Mínima Presunta.

Periodo de Liquidación

Por otra parte, en relación al tratamiento del periodo fiscal de liquidación, la ley de Impuesto al Valor Agregado en su art. 27 tercer párrafo plantea que, los responsables que desarrollen operaciones exclusivamente de la actividad agropecuaria, podrán optar por



practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial, si llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales; o por año calendario cuando no cumplan lo antes expuesto.

Al adoptar esta modalidad de pago, los responsables deben mantenerla por tres periodos fiscales, incluido el ejercicio en que se hubiera hecho la opción. Al cambiar el procedimiento de pago, se debe informar a la AFIP en el tiempo y forma que ésta establezca.

Al optar por la modalidad de pago anual, los contribuyentes estarán exceptuados del pago del anticipo. Al respecto la Resolución General 1745/04 establece los requisitos, plazos y demás condiciones que deben cumplir los sujetos responsables inscriptos, quien, al adoptar esta opción, producirá efectos desde el mes siguiente en que se formule la presentación.

El art. 10 de dicha resolución trata el vencimiento para el ingreso de cada uno de los saldos resultantes, los cuales operará en el mes inmediato siguiente a aquel en que se produzca el cierre del ejercicio comercial o la finalización del año calendario, en las fechas de vencimiento general fijadas -de acuerdo con la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)-, en el cronograma vigente.

A su vez, el art. 11 aclara que, al ejercer esta opción de pago anual, los responsables no quedan liberados como sujetos pasibles de los regímenes de retención, percepción y/o pagos a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, ni de actuar como agentes en dichos regímenes. Tampoco los exime de actuar como agentes de retención y/o percepción, por las operaciones que realicen con otros sujetos que hicieron ejercicio de la opción, quedando obligados a cumplir las disposiciones de los respectivos regímenes de retención y/o percepción del citado gravamen.



9. Impuestos Provinciales

a. Aplicación del Impuesto a los Sellos

Alcance

El Impuesto a los Sellos grava todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de las provincias, concentrados en instrumentos públicos o privados. En el Código Fiscal de cada una de ellas, se detallan los actos, contratos y operaciones sujetos al pago de este impuesto, así como los que se encuentran exentos. Si bien las distintas provincias se han comprometido a la derogación, en muchas de ellas se encuentran vigentes.

Base Imponible

La base imponible se determina en función del tipo de acto, contrato u operación realizada. Así, en los contratos de compraventa, salvo expresa disposición en contrario, el impuesto se liquida sobre el precio de venta o la valuación fiscal del objeto sujeto a tal transacción. En las operaciones monetarias, el impuesto se paga sobre la base de los numerales establecidos para la liquidación de intereses, en proporción al tiempo de la utilización de los fondos.

Alícuotas

Las tasas oscilan entre el 5 y 25 por mil, y se aplican sobre todos aquellos documentos a través de los cuales se instrumenten acuerdos (contratos de alquiler, constitución de sociedades, ventas de cereales o haciendas a través de mercados o corredores etc.) La tasa utilizada con frecuencia para la compra venta de granos es del 1,4%.

Respecto a este tributo, merece un breve análisis las disputas manifiestas en torno a la interpretación de la gravabilidad de actos jurídicos no instrumentados, como se planteó en el caso “Grainco Pampa SA c/Provincia de la Pampa s/ contencioso administrativo” CSJN



25/03/2015. La novedad del caso no radica precisamente en la sentencia de la Corte, ni en el dictamen fiscal, sino en la interpretación del derecho del Tribunal Superior de Justicia de La Pampa que, en el pronunciamiento apelado por Grainco Pampa SA esbozo una renovada teoría del complejo instrumental, donde entendió que al verificarse la existencia de operaciones de corretaje de cereal a partir de ciertos documentos, aunque reconociendo la inexistencia de instrumentos, avaló la postura del Fisco provincial y decidió sostener la gravabilidad de las operaciones en el impuesto.

Ante ello, la Corte explica el alcance del principio instrumental y de las disposiciones contenidas en el Art. 9, inc. b) apartado 2 de la ley 23.548 (Régimen de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), sosteniendo que:

“...los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas. En efecto -y tal como lo asevera la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de aquellos instrumentos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo. En consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento” (arg. de Fallos: 327:1051, 1083 Y 1108; 329:2231; 330:2617 y 331:2685) [...]. En esa inteligencia, se advierte que el a quo se apartó de las reglas aplicables al recurrir a otros elementos ajenos a cada uno de los contratos que se pretendía gravar, y al aplicar una serie de razones que aludían a la realidad de los hechos para demostrar la existencia de sendas relaciones contractuales cuya existencia nunca formó parte de la controversia y que en nada torcían la solución que debía darse a la contienda.

Agregó además que:

“... en lo concerniente al principio de la realidad económica tiene dicho esta Corte que “...en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que



puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto” (Fallos: 327:1108) [...]. Sobre la base de las consideraciones precedentes, cabe concluir que el pronunciamiento apelado resulta descalificable en los términos de la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias, ya que se ha apartado de la letra de las normas que rigen el criterio de instrumentalidad y de la reiterada jurisprudencia de esta Corte sobre el punto (Fallos: 326:2164; 327:1051; 330:2617; 331:2685, entre otros), lo que importa, además, violar tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional), como asimismo el derecho de propiedad.”

El fallo no deja lugar a dudas, y reafirma, no sólo la ya tradicional doctrina de la Corte sobre el principio instrumental, sino también las aclaraciones complementarias respecto del principio de la realidad económica.

b. Aplicación del Impuesto a los Ingresos Brutos

i. Régimen General

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades desarrolladas en una jurisdicción, cualquiera sea el sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

Base Imponible

La Base Imponible de este tributo son los ingresos brutos, es decir, el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, remuneración total obtenida por servicios prestados, retribución por actividades ejercidas, intereses obtenidos por préstamos de dinero, etc.

Ellos constituyen la base imponible general del gravamen, pero debemos tener presente que, en el caso de aquellos sujetos que no tienen obligación legal de llevar libros, la base imponible es el ingreso percibido en el periodo fiscal pertinente y no lo devengado.

A su vez, existen ciertas actividades que, independientemente de que sean llevadas a cabo en forma esporádica o periódica, están alcanzadas por el impuesto. Por ende, dicho tributo,



debe ser estudiado con detenimiento en cada caso para una correcta aplicación del mismo en cada actividad que se trate.

Alicuota

Respecto a la alícuota a emplear, la ley impositiva anual aprobada por la Legislatura Provincial, fija los distintos porcentajes que varían entre un 1% y un 3,5%, en líneas generales. En particular, la producción primaria se enfrenta a una tasa del entre 1% y el 1,5%.

ii. Convenio Multilateral

Alcance

Como se planteó al inicio del presente escrito, al analizar éste tributo provincial, se considerará el *Elemento Espacial del Hecho Imponible*, aspecto relevante ya que permite determinar el límite y alcance de las pretensiones fiscales locales. De esta manera, si el contribuyente realiza sus actividades en su totalidad en un determinado territorio, no existirán problemas en cuanto a limitación de potestades tributarias; sin embargo, si el sujeto pasivo del tributo realiza actividades en distintas jurisdicciones, es necesario la aplicación de mecanismos para evitar problemas de doble o múltiple imposición; es por ello que se creó e implementó desde el 18/8/1977 el instrumento denominado Convenio Multilateral (CM, en adelante), al cual han adherido las 23 provincias Argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el fin de ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes para dichas jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e impedir la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.

En el caso del Acopiador esta situación se presentaría cuando el asiento principal de las actividades: planta de silos, está en una jurisdicción y, se efectúan las ventas, compras o prestaciones de servicios en otra u otras jurisdicciones.



De esta manera, si el sujeto pasivo del tributo, realiza actividades que dependen de un proceso único y económicamente inseparable o, cuando una actividad se desarrolla en más de una jurisdicción, el contribuyente deberá aplicar las normas previstas en el Convenio Multilateral.

Crterios: Convenio-Sujeto o Convenio-Actividad

Respecto a este punto, se presenta un conflicto interpretativo al momento en que el artículo 1° del Convenio Multilateral define a quiénes alcanza: “Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas...”; es a partir del entendimiento de esta primer parte del artículo, que la doctrina desarrolló el concepto de “Convenio sujeto” – “Convenio actividad”.

Quienes comparten la postura del “Convenio sujeto” sostienen que cuando el contribuyente realiza más de una actividad en distintas jurisdicciones, los ingresos correspondientes a ellas deben distribuirse de acuerdo con las normas del CM, sin detenerse a analizar si todas las actividades se desarrollan en más de una jurisdicción, o solamente en alguna/s de ella/s.

En cambio, quienes sostienen que es de aplicación el concepto de “Convenio actividad” consideran que solamente se aplicará el CM sobre la/s actividad/es que se desarrollan en más de una jurisdicción, en tanto que respecto de aquella o aquellas que no cumplen con tal condición tributarán el impuesto de acuerdo con el régimen local que les corresponda.

El origen del conflicto nace a partir de la falta de claridad del artículo 1° del CM para definir la aplicación del concepto “proceso único y económicamente inseparable”, como así también en la ausencia de una norma interpretativa emanada de la Comisión Arbitral (CA) que defina con claridad la vinculación que surge de lo expresado en el referido artículo, y su aplicación a:



- a) El ejercicio de distintos tipos de actividades por un mismo contribuyente.
- b) En la medida en que todas o algunas de ellas, se desarrollen en más de una jurisdicción
- c) En tanto originen ingresos y generen gastos en forma diferenciada.
- d) Vinculados entre si por medio de algún tipo proceso productivo, comercial, administrativo o de gestión directiva.

Resulta claro que las actividades que no encuadren en dicha definición se encuentran fuera del ámbito del CM, quedando alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo con lo dispuesto por las normas locales de la jurisdicción en la que ella/s se desarrolla/n.

Discernir respecto de ¿Qué se entiende por proceso único y económicamente inseparable?, o si, ¿El término, se refiere a procesos comerciales, industriales o económicos financieros?, provenientes ¿De una misma actividad o de distintas actividades?, se convierte en el eje central del análisis.

En el año 1981 se presenta un caso ante la Comisión Arbitral (CA) donde se refería a un contribuyente de Santa Fe que vendía automotores, implementos agrícolas, tractores y era acopiador de cereales, actividad ésta última que también era realizada en la provincia de Córdoba.

El fisco de Santa Fe – aplicando el criterio de “Convenio actividad” consideró que los ingresos correspondientes a la actividad de venta de automotores, implementos agrícolas y tractores eran locales, mientras que para los ingresos de la actividad de acopiador de cereales correspondía la aplicación de las normas del CM.

Por su parte la Provincia de Córdoba se ubicó en la posición de “Convenio sujeto” y consideró que todos los ingresos correspondían ser distribuidos aplicando el CM.

Llegado el caso a la CA ésta resolvió en favor de la Provincia de Córdoba, ratificando la aplicación de la postura denominada “convenio sujeto”. Nuevamente en el año 1985 la CA vuelve a manifestarse sobre el tema, pero con un



criterio distinto, en la causa “IRIRARTE Y CÍA. S.C.S”. La compañía desarrollaba la actividad de acopio de cereales en las jurisdicciones de la provincia de Buenos Aires y en la Ciudad de Buenos Aires. En la primera de las jurisdicciones desarrollaba la actividad de comercialización de otros bienes muebles. La CA resolvía que “...se encuentra comprendida en el régimen del Convenio Multilateral del 18-8-77, exclusivamente en lo que respecta a los ingresos provenientes del acopio de cereales...”.

El Fisco de la Provincia apela la Resolución ante la Comisión Plenaria (CP), que revoca la Resolución de la CA y establece “...se encuentran comprendidas en el régimen del Convenio Multilateral por la totalidad de los que integran los rubros objeto de su explotación comercial”. De esta manera, la CP mantiene el criterio del “convenio sujeto”.

El hecho de que exista jurisprudencia que se ha manifestado por alguna de las alternativas de los temas sujetos al debate no implica el fin de la disputa. Nada inhibe la posibilidad de un cambio de opinión de quienes deban dictar sentencia en el futuro, como así tampoco la aparición de casos similares sobre los que corresponda extender el análisis interpretativo de la normativa aplicable.

El problema planteado no representa un tema menor, no es simplemente elegir si se aplica el criterio “convenio sujeto” o “convenio actividad”, sino definir un criterio para evitar las consecuencias que se pueden derivar de la errónea aplicación de la norma, como por ejemplo pagar nuevamente el impuesto y luego repetirlo, la imposibilidad de aplicar el Protocolo Adicional (por maniobras arteras de los fiscos ante la escasa claridad de la norma aplicable), los intereses resarcitorios, las multas, etc.

En tal sentido, se entiende que la solución está en manos de la CA, mediante el dictado de una norma que interprete el sentido que le atribuyó el legislador al artículo 1° del CM.

El CM, como método elegido para distribuir la base imponible correspondiente a un contribuyente que desarrolla distintas actividades en dos o más jurisdicciones, establece el requisito de la existencia de un proceso único y económicamente inseparable, entre las mismas. Con su aplicación, como se menciono antes, evita la doble imposición



interjurisdiccional, respecto de aquéllas que provienen del proceso único citado, pero el análisis, en cada caso, de la actividad que desarrolle el contribuyente, será lo que defina el tratamiento aplicable.

1. Art. 2 - Régimen General

La norma, prevé un Régimen General regulado en su artículo 2, el cual plantea la determinación de coeficientes para distribuir la Base Imponible, considerando para ello los ingresos y egresos de la actividad, distribuyendo la materia imponible en partes iguales - 50% en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción y, 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados:

- En el caso de los Ingresos, el Convenio no define cuando se debe considerar un ingreso correspondiente a una determinada jurisdicción. Por lo cual, al respecto, se puede considerar tres alternativas:
 - Lugar de concertación de la operación. (art. 27 Convenio Multilateral, principio de realidad económica)
 - Lugar del domicilio del adquirente o del vendedor.
 - Lugar donde se localizan los bienes, obras o servicios por los cuales se pagan o cobran los ingresos a ser distribuidos.

- En relación a los Gastos, se consideran aquellos efectivamente soportados en una jurisdicción cuando existe una relación directa con la actividad que se desarrolla allí. El gasto determina el sustento territorial, por lo cual, deben ser propios de la actividad y estar vinculados al Hecho Imponible.
La base de distribución de Egresos en el caso de Acopio será:
 - Gastos de la Planta: en función a donde son soportados
 - Sueldos: en función a donde son soportados
 - Cargas Sociales: según Resolución General N° 4/2010 de la Comisión Arbitral, se consideran gastos computables, también en función a donde son soportados.



- Amortizaciones: según Resolución General N° 8/2008 y N° 2/2010, éstas deben imputarse en proporción a los ingresos que se le atribuyen exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde ellos son utilizados.
- Seguros: donde está radicado el bien que se asegura.
- Gastos administrativos o comerciales, según donde son soportados.
- Prestación de Servicios, según donde son soportados los mismos.

Determinación del Coeficiente Unificado

A partir de estos dos elementos se determina un coeficiente de ingresos y otro de egresos – dichos datos se obtienen del último Balance Comercial cerrado en el período fiscal anterior a la determinación de aquellos, salvo que no se practiquen Estados Contables, en ese caso se debe considerar los ingresos y egresos del último año calendario -. Estos coeficientes se suman y dividen por dos, obteniendo de dicho cálculo el Coeficiente Unificado, que permite distribuir la base de imposición entre las jurisdicciones que intervienen.

Análisis de la posible existencia de diferencia en la carga tributaria provincial

Una vez distribuida la Base Imponible, cada jurisdicción aplicará sus propias normas impositivas sobre la porción de ingresos atribuibles a cada una de ellas. Es en este punto, es donde realizaremos un análisis con mayor detenimiento, enfocado en las provincias donde la actividad posee mayor desarrollo, buscando determinar si existe o no una marcada diferencia en la carga tributaria sobre dicho sector.

La mayor parte de la producción se concentra en la provincia de Buenos Aires, seguida por Santa Fe y Córdoba. La zona por excelencia para el cultivo de cereales es la pampa húmeda, con una superficie total de alrededor de 210.000km² concentrando el 80% de la producción de cereales.

En el caso de la provincia de Buenos Aires, para la actividad de Acopio se establece, en el art. 165 de su Código Fiscal N° 10397, que: “La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y venta en los siguientes casos: d) Comercialización de productos agrícola-ganaderos efectuada por cuenta propia o por los acopiadores de esos productos”.



Este sistema de determinación de la base imponible por diferencia entre venta y compras resulta adecuado teniendo en cuenta la estacionalidad de la actividad. Por ende, genera periodos donde el monto de las compras supere al de las ventas, sobre todo luego de las cosechas donde la cantidad de compras son mayores. Ante esta situación, era posible trasladar la base negativa al periodo siguiente, dentro del mismo periodo fiscal, según lo establecía la Disposición Normativa B N° 1/85; sin embargo, la Disposición posterior N° 1/95 y su actual N° 1/2004 permitieron trasladar dicha base negativa al periodo fiscal siguiente.

En el caso de la provincia de Santa Fe, La Ley Fiscal N° 3456 establecía en su art. 139 que la base imponible estaría constituida para esta actividad, por la diferencia entre el importe de compras y de ventas; dando la opción de su liquidación aplicando la alícuota correspondiente, sobre el total de los ingresos.

Sin embargo, en 2015 mediante la Ley N° 13525, se efectúa la modificación de dicho artículo del Código Fiscal, determinando en su art 65 que, en el caso de la comercialización de cereales, forrajeras, oleaginosas y cualquier otro producto agrícola, efectuado por cuenta propia por los acopiadores de esos productos, la base imponible se determinará multiplicando el kilaje por el precio convenido entre las partes, más o menos las bonificaciones o rebajas que surjan como consecuencia del análisis técnico del grano.

Aquí, se planteó otra forma de cálculo del impuesto, donde solo se tiene en cuenta lo facturado como parte de la base imponible, por ende, no hay consideración de la estacionalidad de la actividad, ni la posibilidad en consecuencia de compensar aquellos periodos de mayor operación con aquellos de menor desarrollo de la actividad.

En el caso de Córdoba, el Código Fiscal N° 6006 establece en su Art. 200 que para los productores de cereales, forrajeras u oleaginosas que realizan operaciones de venta según los formularios autorizados por el organismo nacional que tiene a su cargo el Control Comercial Agropecuario -ex Junta Nacional de Granos-, la base imponible será la resultante de multiplicar el kilaje por el precio convenido entre las partes, más o menos las bonificaciones o rebajas que surjan como consecuencia del análisis técnico del grano; a continuación, el art 201 plantea que en el caso de Comisionistas o Consignatarios de Granos, en Estado Natural (Cereales, Oleaginosas y Legumbres) no destinados a la siembra, autorizados por el organismo nacional encargado del Control Comercial Agropecuario, la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos está constituida



por los ingresos provenientes de la comisión o bonificación que retribuya su actividad - cualquiera sea su denominación- y por todos aquellos ingresos derivados de prestaciones de servicios que efectúen - fletes, zarandeo, secados, acondicionamientos, depósito, etc.-, como consecuencia o en forma conexas a tales operaciones cuando se encuentren documentados los ingresos en los formularios C-1116 “A” o C-1116 “C” o aquellos que los sustituyeran en el futuro (hoy facturación electrónica). Por otra parte, los ingresos derivados de prestaciones de servicios realizadas en forma independiente o no vinculados con las operaciones de intermediación a que refiere el párrafo anterior, tributarán a la alícuota que, al respecto para cada tipo de actividad, establezca la Ley Impositiva Anual.

Caso Práctico

Considerando la normativa vigente en las tres provincias bajo análisis, se plantea a continuación un ejemplo, con una de las actividades llevadas a cabo por un Acopiador de Cereales, de manera de observar de qué manera se determina el tributo en cada una de las provincias analizadas:

Datos

- Actividad a considerar: compra-venta de cereales
- Se tendrán en cuenta los siguientes datos:

a-Kilogramos vendidos: 8000

b-Precio acordado: \$10/kg

c-Compras: \$58750

d-Alícuotas en cada provincia: Bs As = 0.20%; Santa Fe=0.25%; Córdoba=0.25%
(según las leyes tributarias 2016 de cada provincia).



Determinación Impositiva

Provincia	Base Imponible	Alícuota	Impuesto Determinado
Buenos Aires	= (80000-58750) = 21250	0.20%	=42.5
Santa Fe	= 80000	0.25%	=200
Córdoba	= 80000	0.25%	=200

Podemos determinar entonces que, en estas tres provincias, la forma de determinación del tributo y la presión impositiva son diferentes, teniendo en cuenta la consideración o no de la estacionalidad de la actividad como así también la base de cálculo tomada, lo cual genera en el caso de la provincia de Buenos Aires una ventaja para el acopiador respecto de las otras provincias, adecuando su determinación a la realidad de la actividad.

2. Art. 6 a 13 - Régimen Especial

Encontramos en el Convenio, a su vez, un Régimen Especial, donde la proporción a asignar a cada jurisdicción están preestablecidas en el mismo, por lo que no requiere ningún cálculo previo o determinación de coeficientes. En el caso de acopios podemos considerar en particular los casos de:

- Servicio Automotor de Carga, éste se encuentra regulado en el art. 9 del Convenio, en el cual se atribuye los ingresos a la jurisdicción de origen del viaje. Se trata de un régimen para las empresas de transporte no para la actividad de transporte.

En el caso del Acopio, suelen realizar actividades de transporte de cereal por cuenta propia, por lo cual perciben un ingreso. Por ende, ello debería liquidarse según art. 2 del Régimen General.



- Comisiones de los Corredores, el art. 11, asigna el 80 % de la base imponible a la jurisdicción donde se encuentran los bienes y el 20% a la jurisdicción donde se encuentre la oficina central.

En la actividad bajo análisis, cuando realizan una consignación siempre actúan en nombre propio y por cuenta de terceros; en algunos casos, esa intermediación está acompañada de la prestación de servicios como: clasificación de cereales, mezcla, secado, almacenajes, etc. Por ende, ante ello se excederían las consideraciones para la aplicación del art 11. Al respecto, la Comisión Arbitral expresó que la norma hace mención expresa a bienes radicados y, se consideran que estos no son otros que los de carácter material, razón por la cual dicha norma no es extensiva a la comercialización y/o prestación de servicios. Distinto sería el caso del corredor de cereales en donde el intermediario limita su actividad a acercar a las partes, sin realizar actividades complementarias a la misma.

Por ende, el acopiador que realiza consignación debe aplicar el Régimen General del art. 2.

- Cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras, el art. 13 trata en su primer párrafo la venta de estos productos, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen y, posteriormente despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora. Entonces si ocurre ello se aplicará este Régimen Especial, de lo contrario se aplicará el Régimen General del art 2. Por ende, el primer párrafo no es de aplicación a los acopiadores salvo que éstos actúen como productores primarios al mismo tiempo.

En el segundo y tercer párrafo, se trata la compra de estos productos, particularmente el tercer párrafo plantea el caso de la Mera Compra: el producto es comprado en la jurisdicción productora para luego ser industrializado y vendido fuera de esa jurisdicción, por ende, el sujeto solo se limita a la sola compra de productos primarios en dicha jurisdicción, sin realizar actividad en ella. De esta manera, el art 13 del Régimen Especial será de aplicación para aquellos acopiadores que compren granos en jurisdicciones donde el productor no está gravado o está exento, y siempre que el acopiador no desarrolle en dichas jurisdicciones actividades propias, ya que de lo contrario ya no habría “mera compra” y, por ende, deberá liquidar el tributo por el Régimen General.



En conclusión, teniendo en cuenta la normativa vigente citada, debemos en primer lugar analizar las actividades realizadas por el acopiador en su conjunto para darle el tratamiento fiscal adecuado.

Por ende, si se llevan a cabo actividades independientes con identidad propia, cada una de ellas tendrá el tratamiento que le corresponda, según los regímenes vigentes.

La empresa acopiadora posee como actividad principal el acopio y comercialización de granos y luego realiza varias actividades que directa o indirectamente se relacionan con la comercialización de granos, por ende, se trata de actividades complementarias, formando todas partes de un proceso económico único. Por lo tanto, podemos determinar que la regla general será la aplicación del Régimen General del art 2 y solo por excepción los Regímenes Especiales en el caso de llevarse a cabo la actividad del art 13 tercer párrafo.



10. Conclusión

En base al estudio realizado por medio del presente trabajo, podemos determinar que, a través de los años, el desarrollo y mayor complejidad de la actividad de Acopio de Cereales, fue acompañada de la adaptación de los distintos órganos de contralor a dicha evolución, ya sea a través de mayores y más eficientes controles, obtención de datos y manejo de la información, seguimiento de las distintas operaciones vinculadas a la misma, etc., buscando lograr una estructura organizativa, de control e información lo más acorde posible a la realidad. La informatización actual del manejo de formularios, documentos, inscripciones, seguimientos a través de AFIP y el RUCA dan evidencia de ello.

Como se mencionó durante el desarrollo del presente trabajo, el acopio de cereales tiene un desarrollo operativo más relevante en determinadas provincias respecto a otras, tres de ellas son: Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba, las cuales presentan diferencias en sus legislaciones tributarias aplicables a la actividad.

Si bien las alícuotas no representan una marcada diferencia entre ella, sí lo constituye la conformación de la base imponible y la consideración o no de la estacionalidad de la actividad, lo cual implica obtener un grado de imposición relativamente menor en Buenos Aires respecto a las otras dos jurisdicciones, representando un gasto del 0.05% en relación a los ingresos brutos en la primera y del 0.25% en las otras dos provincias.

El acopiador de cereales realiza una amplia variedad de operaciones, por lo que ir adecuando los sistemas de información y control a dicha situación se presenta como un desafío constante para los órganos de contralor, lo que se ha podido observar a lo largo del presente escrito, aspecto que es probable que continuemos viendo ante los posibles cambios que presente la actividad a través del tiempo y la búsqueda de mejores posibilidades para su desarrollo.



11. Bibliografía

- Julio Calzada y Carina Frattini. “Estructura de los acopios privados y las cooperativas en el almacenaje de granos en Argentina”. Informe N° 1703 (2015). Bolsa de Comercio de Rosario. www.bcr.com.ar
- Boletín N° 1761 (2012). Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales. www.acopiadores.com
- María Marta Di Paola. ” Los impuestos y el sector agropecuario” (2016). Facultad de Agronomía. UBA
- Información impositiva y legal en el comercio de granos. Consiagro sa. www.consiagro.com.ar
- Claudia A. Chiaradia. “Consultor Agropecuario” (2013). - Editorial Errepar
- Decretos:
- Decreto - Ley N° 6698/1963 Junta Nacional de Granos BO 09/08/1963 Ordenamiento y Actualización de Disposiciones en Materia de Granos y Elevadores. Certificado de Depósito de Granos.
- Decreto N° 1343 Poder Ejecutivo Nacional BO 31/05/1974 Administración Pública Nacional. Régimen de Compensaciones.
- Fallo judicial Grainco Pampa SA c/Provincia de la Pampa s/ contencioso administrativo - CSJN 25/03/2015
- Resoluciones Generales:
- RG 830/2000 AFIP BO 28/04/2000 Impuesto a las Ganancias. Régimen de Retención para determinar ganancias. Sustitución RG DGI 2784 y 2793;
- RG 2300/2007 AFIP BO 06/09/2007 IVA. Comercialización de Granos no destinados a la Siembra. Régimen de Retención. Sustitución RG 2266;
- RG 1394/2002 AFIP BO 17/12/2002 IVA Comercialización de Granos no destinados a la Siembra. Régimen de Retención. RG 991 Sustitución;
- RG 2118/2006 AFIP BO 31/08/2006 Impuesto a las Ganancias. Régimen de Retención Comercialización de Granos y Legumbres Secas.
- RG 3939/16 AFIP BO 14/09/2016 modificación montos no sujetos a retención del Impuesto a las Ganancias RG 2118/2006



- RG 2073 y sus modificatorias Sustitución;
- RG 2205/2007 AFIP BO 15/02/2007 Transporte de Granos. Procedimiento Comercialización de Granos. Uso obligatorio de formularios. Código de Autorización de Compra (CAC). Su implementación;
- Res. Conjunta 2324/2007 AFIP y Res. Conjunta 4956/2007 Oficina nacional de Control Comercial Agropecuario BO 17/10/2007 Comercio de Granos. Deber de Información. Formas. Plazos. Condiciones;
- RG 7953/2008 Ministerio de Hacienda y Finanzas BO 04/12/2008 Inscripción. Declaración Jurada en el registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria;
- Res. Conjunta 2595/2009 AFIP y Res. Conjunta 3253/2009 Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario BO 17/04/2009 Transporte de Granos. Carta de Porte. Uso Obligatorio para Transporte Automotor y Ferroviario de Granos. Alcance. Sujetos;
- RG 2773/2010 AFIP BO 01/03/2010 Transporte de Granos. Sistema de Emisión. Seguimiento y Control de Carta de Porte para el Transporte Automotor y Ferroviario de carga de Granos. Norma Complementaria;
- RG 302/2012 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca BO 18/05/2012 Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria;
- RG 667/2012 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca BO 01/10/2012 Plazos Solicitud de Inscripción en el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria;
- RG 3419/2012 AFIP BO 21/12/2012 Facturación y Registración. Régimen Especial para Emisión Electrónica de la Liquidación Primaria de Granos no destinados a la Siembra;
- RG 1052/2012 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca BO 29/10/2012 Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria. Aprobación Procedimiento de Fiscalización y Requisitos. Modificación Anexo I Res 302/2012;
- RG 450/2013 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca BO 29/05/2013 Modificación RG 302/2012;
- RG 3690/2014 AFIP BO 23/10/2014 Operaciones de Compra-Venta de Granos no destinados a la Siembra. Régimen de Emisión de Comprobantes;



- RG 3691/2014 AFIP BO 23/10/2014 Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos. Régimen Especial.
- www.infoleg.gov.ar/www.afip.gov.ar
- Ley N° 20628 BO 31/12/1973 Honorable Congreso de la Nación. Impuesto a las Ganancias (to. 1997 y modificatorias)
- Ley N° 27260 art 75. BO 22/07/2016 Honorable Congreso de la Nación. Ley de Sinceramiento Fiscal. Sustitución Ley 26893 Honorable Congresos de la Nación BO 23/09/2013 Impuesto a las Ganancias. Régimen de Retención.
- <http://www.monografias.com>
- Ley N° 23349 Honorable Congreso de la Nación BO 25/08/1986 Impuesto al valor Agregado Nuevo Régimen. Sustitución Texto Ley de IVA to.1997 y modificatorias.
- Fallo judicial Cereales Acebal SRL s/recurso de apelación - TFN - Sala D - 18/10/2011
- Convenio Multilateral (18/08/97) – Comisión Arbitral. www.comarb.gov.ar
- Código Fiscal N° 10397 de la Provincia de Buenos Aires. www.gob.gov.ar/legislacion
- Ley Fiscal N° 3456 de la Provincia de Santa Fe. www.sanrafe.gov.ar
- Código Fiscal N° 6006 de la Provincia de Córdoba. www.cba.gov.ar