

Universidad nacional de Mar del Plata
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
C.P.C.E.P.B.A. - Delegación Gral. Pueyrredon

CARRERA DE POSGRADO DE "ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION"

ANALISIS DEL I.V.A. DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Autor: C.P.N. Tellechea Juan Ignacio
Tutor: C.P.N. Gonçalves Carlos

Año 2011

1-INDICE

INTRODUCCION	Pág. 3
• Objetivo del Trabajo	Pág. 3
• Historia del IVA	Pág. 5
DESARROLLO	Pág. 9
• Desarrollo del Trabajo	Pág. 9
• Análisis de los distintos Regimenes	Pág. 12
• Régimen utilizado en la Argentina	Pág. 17
• Trabajos Prácticos	Pág. 21
PROPUESTA	Pág. 27
CONCLUSION	Pág. 31
BIBLIOGRAFIA	Pág. 35

INTRUCCION

Objetivo del Trabajo:

El objetivo de este trabajo es evaluar el impacto que genera la acumulación del Impuesto al Valor Agregado sobre la producción agropecuaria y sobre los beneficios que perciben los productores.

La decisión para abordar este tema fue la gran incógnita que existe en este país a nivel tributario sobre el sector, ya que por más que numerosos estudios comparativos que se han realizado a nivel Nacional e Internacional, en torno al tratamiento del IVA en las explotaciones agropecuarias, han determinado en dar a este sector un tratamiento especial, ya que se encuentra este al comienzo de la cadena productiva, o por la estacionalidad de los ciclos económicos de los productos, o por las características del Sector (pequeños, muy atomizados, etc.), hoy en día la legislación Argentina no cuenta con nada de esto y los pocos proyectos que se a han presentado no han tenido el curso adecuado. O sea, ¿Será verdad que el sector agropecuario se ve perjudicado por el IVA por sus particulares características, o será solo una herramienta de queja del Sector como dicen algunos organismos gubernamentales?

Para empezar a contestar esta pregunta, debemos primeramente examinar el desenvolvimiento que el tributo tuvo en nuestro país respecto de la producción primaria en sus casi 20 años de vigencia, desde que comenzó a regir en enero de 1975. Para ello es conveniente acudir a dos documentos, a mi entender muy importantes a tener en cuenta, pues fueron elaborados con anterioridad a la vigencia del IVA en Argentina, por quienes tuvieron una decidida incidencia en la creación del gravamen.

El primero de ellos consiste en la obra escrita por dos distinguidos tributaristas - los Dres. Jorge Macón y Pedro F. J. Pavesi - quienes fueron comisionados al continente europeo por el Gobierno Argentino, justamente, para recopilar antecedentes y evaluar la aplicación del IVA en Francia, Holanda, Alemania, Dinamarca. Estos autores, luego de su experiencia, manifestaron: “en nuestras recomendaciones proponemos lisa y llanamente que el sector agropecuario no esté incluido en este impuesto. Ello implicará que los sectores compradores de

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

productos agropecuarios no exentos para industrializarlos abonen al Fisco el impuesto retenido a sus propios compradores, creándose así una especie de impuesto en suspenso en el ámbito agropecuario. Por otro lado, como los productos agropecuarios han de contribuir en gran parte a productos con tasa reducida, este sistema ha de evitar la proliferación de saldos a favor de los contribuyentes intermediarios. Evidentemente será necesario tener en cuenta, en alguna forma, la discriminación en contra del sector que la no inclusión en el IVA representa”

Por otra parte, la Dra. María A. Allegretti de Salgado, un aporte al tema, elaboro un informe, en donde hizo referencia a las “Exenciones” incluye, entre ellas, a las “etapas primarias” : “Una de las formas de atemperar el problema del gran número de responsables que un impuesto como el I.V.A. presenta para la Administración Fiscal, es efectuando en la masa de contribuyentes potenciales dos cortes: uno en la etapa final, mediante la consideración del pequeño contribuyente a través de regímenes especiales simplificados, y otro al principio, excluyendo las etapas primarias. Ambos cortes tienen la virtud de no desvirtuar mayormente los principios básicos que hacen a la figura del I.V.A.

Como ya hemos visto, en la etapa del minorista, aun a través de los regímenes simplificados, se cumplen con bastante justeza los requisitos de ingreso y de control.

En lo que respecta a las etapas primarias excluidas, sus productos sólo pueden tener tres destinos:

- O bien integran los consumos populares, ya sea como productos finales o como insumo de éstos, consolidándose de esta forma la exención que a los mismos se les otorga;
- O bien son exportados, en cuyo caso la exención de la etapa primaria ahorra el trabajo administrativo que supone la recaudación del gravamen en cabeza del productor, para luego reintegrarlo al exportador;
- O bien integran etapas productivas posteriores, en cuyo caso tributarán el gravamen en esas etapas, a través de los precios de los productos finales que resulten de las mismas”.

Historia del I.V.A.:

Vistos esos dos documentos previos, procede ahora, observar qué ocurrió realmente con el IVA en Argentina durante estos primeros 20 años transcurridos desde que el gravamen entrara en vigor para el sector agropecuario. Las distintas modalidades de tratamiento que han recibido los bienes de la naturaleza por parte de la legislación del IVA:

- Exención total de la producción primaria (Ley 20.631, en vigor desde 01/01/75). Durante ese período, para determinar la situación de un bien o servicio frente al IVA se utilizaba la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas - NAB – (luego Nomenclador Arancelario de Cooperación Aduanera).

Este primer régimen - que duró casi seis años -, no habilitaba a los productores a aplicar mecanismo alguno que les permitiera neutralizar el IVA tributado por dentro sobre las compras de cosas muebles realizadas o de las locaciones y servicios contratados (aunque la gravabilidad de estos últimos supuestos alcanzaba a muy pocas operaciones). En consecuencia, el impuesto se traducía, linealmente, en mayores costos de explotación.

- Exención restringida a los bienes primarios y reducción de insumos, bienes del activo fijo, etcétera y creación de un crédito fiscal presunto igual al 4 % de las compras a los productores (Ley 22.294, que rigió desde principios de Octubre/80, según Decreto 2118/80).

Ese crédito presunto, que aprovechaba el adquirente, debía regresar como mejora del precio pagado al productor por el comprador. Nunca pudo verificarse si así ocurría, realmente. Al menos, se supo que en muchas situaciones mediaban circunstancias que conducían a que el productor no recibiera esa compensación, que debía responder a los mayores costos que soportaba, derivados del IVA de los insumos.

- Eliminación del régimen de crédito fiscal presunto, y habilitación del cómputo del impuesto contenido en las compras, locaciones y prestaciones gravadas, adquiridas o recibidas por el productor, contra otros gravámenes: impuestos a las ganancias (IG) y sobre los capitales (IC); (Ley 22.817; Boletín Oficial del 30/05/83), vigente hasta el 31-12-86, y prorrogada hasta el 31-12-89 por Ley 23.516 (Boletín Oficial del 07/07/87).

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Como la discriminación del IVA no se le efectuaba al productor agropecuario en sus compras a responsables inscriptos - dada su condición de sujeto exento -, y resultaba imprescindible que el importe de IVA pagado quedara explícito, la ley exigía indicar, mediante una nota, el importe del tributo contenido en la factura (por lo general el proveedor le colocaba un sello con la leyenda “Esta factura contiene IVA por \$ xx.”).

El IVA contenido en los insumos se imputaba cada año a un solo impuesto (IG o IC), opción que hacía el contribuyente al efectuar el primer pago (anticipo o cancelación de saldo). Desde luego que, para el ejercicio fiscal siguiente, el responsable podía cambiar de impuesto contra el que computaba los montos de IVA pagados. El IVA aprovechado en esas condiciones sólo podía ir contra el IG o el IC del mismo período en que se había generado, pues la ley no permitía arrastres, hacia ejercicios posteriores, de remanentes no aprovechados.

- Contribuyentes plenos, condición habilitada en dos tramos por otras tantas leyes, con muy pocos meses de intervalo entre una y otra (Ley 23.765, que rige desde el 01/02/90, según ordenó el Decreto 53/90; complementada por Ley 23.871, en vigor desde 01/12/90, conforme determinó el Decreto 2.278/90).

Con posterioridad, desde octubre del año 1993, fue implementado un régimen anual, por el que pueden optar los sujetos “cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria” (Decreto de Necesidad y Urgencia - DNU - N° 1.684/93), modificado en 1998 (Ley N° 25.063).

Luego de los innumerables intentos que durante 15 años se realizaron para aplicar el IVA sobre la producción primaria bajo razonables condiciones de cumplimiento, es realmente inadministrable en Argentina. Esos intentos, en algunos casos, llevaron a desnaturalizar el gravamen, cuando el argumento para mantener bajo su ámbito imposicional al sector, es precisamente el de conservar su necesaria generalidad; y, se supone que ésta debería respetar, para ser tal, paridad de tratamiento con las restantes actividades (cfr. Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; Ed. Cangallo; Buenos Aires, 1983; pág. 267).

También vale detenerse un momento y recordar que la idea de la generalización del IVA fue siempre un objetivo técnico a lograr, considerada imprescindible por muchos

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

tributaristas. Y si esta es tan importante, porque el sector agropecuario circula por caminos tan diferentes. Algunas pruebas de lo antes mencionado son:

- La creación de un “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas” (regido sucesivamente por las RRGG AFIP N° 129/98, AFIP N° 991/01 y, actualmente, AFIP N° 1.394/03; todas ellas con sus modificatorias y complementarias). Este tema da para mucho más, por su desmedida e injusta retención latente, y por las conductas que sigue, en los hechos, el Organismo Administrativo. Es la única actividad sometida al IVA para la que fue creado un registro semejante.

- Los innumerables regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta establecidos para los distintos productos, intrínsecos difícil de interpretar y, más todavía, de aplicar correctamente.

- La creación de un régimen de IVA anual, que modificó, primero, el ciclo temporal mensual del tributo, introduciendo la liquidación anual, por medio del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 1684/93, implementado por RG (DGI) N° 3.743; luego, retrotraído al período mensual, según Ley 25.063, reglamentada por RG (AFIP) N° 597; y, recientemente, destruido por la RG (AFIP) N° 1.745/04 (Boletín Oficial del 28/08/04), con vigencia desde el período fiscal octubre/04; (así está el llamado régimen anual agropecuario, a la fecha de elaborar este escrito, aunque algunas informaciones periodísticas anuncian, ante las protestas de las organizaciones del agro, la postergación de su vigencia).

- Las alícuotas diferenciales - confesión expresa de incapacidad para conjurar la evasión del sector agrario -, establecidas entre los débitos fiscales del sector (al 50 % de la alícuota) y los créditos fiscales por las adquisiciones que realiza y los servicios que contrata (al 100 % de la tasa general); distorsión ésta a la que se opusieron airadamente los gremios que agrupan a los productores - SRA, CRA, Coninagro, FAA -. Esto de las tasas de IVA diferenciales fue una peregrinación de marchas y contramarchas que duró varios años: léase decretos 499/98, 599/98, 760/98 y leyes 25.063 (vetada parcialmente por Decreto 1517/98), 25.239, 25.525, 25.710 y 25717; un verdadero fárrago. ¿Quién habla, a esta altura de generalidad y equidad ? ¿Y del principio de estabilidad de las normas?

ANÁLISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

- En el mismo sentido actúan ciertas operaciones que debieron ser objeto de regulación especial - como las de canje o las de fijación de precio con posterioridad a la entrega -; y otras, aunque no escritas, reconocidas por su configuración fáctica - como el préstamo / devolución -.

- Las particularidades de los llamados contratos agropecuarios, muchos regulados por la Ley 13.246: arrendamientos en especie, arrendamientos accidentales, pastaje, pastoreo, aparcerías, mediería, capitalización de hacienda, agricultura a porcentaje, pool de siembra, tambero mediero (Ley 25.169), maquila (Ley 25.113), producción, trasplante y comercialización de embriones, etcétera, que han originado una catarata de normas y dictámenes, algunos contradictorios.

Para finalizar esta introducción, nada mejor que recordar el trabajo que preparó el Dr. Enrique J. Reig para la Academia Nacional de Ciencias Económicas ¹(“El Impuesto al Valor Agregado en las Explotaciones Agropecuarias”; Buenos Aires, 1997). El ilustre académico, afirmó entonces, luego de varios años de vigencia plena del IVA sobre el agro: “El análisis efectuado permite concluir que las exigencias impuestas a los productores agropecuarios en nuestro país no se compadecen con los puntos de vista sostenidos por la doctrina internacional más autorizada, el sistema de IVA comunitario adoptado por la 6ª. Directiva de la hoy Unión Europea y por la práctica generalizada del impuesto en la gran mayoría de los países analizados.

¹ Enrique J. Reig, “El impuesto al Valor Agregado en las Explotaciones Agropecuarias”, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1997.

DESARROLLO

Desarrollo del Trabajo:

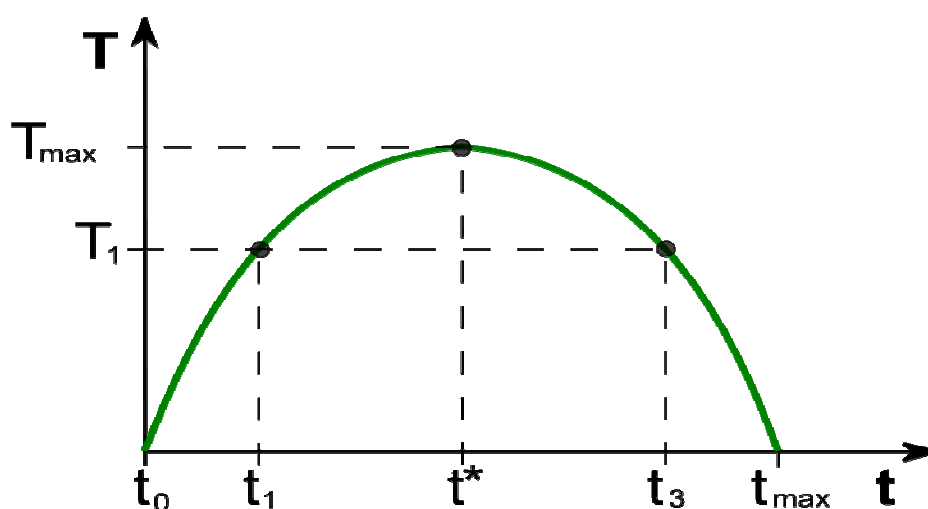
Para sumergirnos en el impuesto al Valor Agregado en el sector Agropecuario, es sumamente importante empezar por el origen del mismo, y entender el porque se aplico un impuesto al consumo en este país.

El IVA surgió en los países de europea y más precisamente en España, en el siglo XIV, en el Reino de Castilla cuando este emprendía la Reconquista de los territorios del Reino de Granada. En el año 1342, el rey Alfonso XI implantó a nivel estatal un nuevo tributo, sobre el volumen de ventas, con el fin de financiar el asedio a la ciudad de Algeciras. Gracias a los ingresos obtenidos por el IVA, el ejército del reino cristiano logró conquistar la ciudad en 1344. Pero, el primer país que aplico un gravamen similar al actual, fue Francia, en 1948. Este fue ideado y propuesto por el empresario y consejero fiscal Carl F. Von Siemens, en 1918, tratándose sin embargo de una propuesta fracasada. Unos años después, en 1952, el alto funcionario del Ministerio de Finanzas francés Maurice Lauré propuso un IVA de gestión notablemente sencilla gracias a un procedimiento de aplicación denominado crédito del impuesto, que se le había ocurrido a el, y es el mismo que se aplica en la actualidad, siendo implantado en este país el primer impuesto sobre el valor añadido a lo largo del bienio de 1953-55.

Ahora trasladándonos a América Latina, podemos decir que el Estado argentino fue el tercero en aplicar este tipo de impuesto -después de Brasil y Uruguay- y desde su aparición, con la ley N° 20.631, promulgada el 29 de diciembre de 1973 que comenzó a regir a partir del 1 de Enero de 1975, a la fecha sufrió ocho modificaciones, en la mayoría de los casos hacia arriba y siempre significo un aumento del costo de las explotaciones agropecuarias. Ahora, entre estos años el país se encuentra un poco revuelto, ya que del 12 de octubre del 1973 al 29 de junio de 1974 se produce el tercer gobierno de Juan D. Perón, luego de su muerte el 01 de julio de 1974 y hasta el 23 de marzo de 1976 asume como presidente la María Estela Martínez de Perón. Y es sumamente importante entender que el plan de Perón en su tercer mandato fue el mismo que en

ANÁLISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

su primero, Nacionalista, Estadista y Distribucionalista, basándose en empresas estatales en sectores claves, apoyo a la industria Nacional, control de los Bancos por el estado, control del comercio exterior, esto no es relevante ya que para entender como surge el Impuesto al Valor Agregado es sumamente importante tratar de entender el entorno en el cual se viva. Pero obviamente que este desembozado populismo luego se va a expresar en niveles de gasto público y de crecimiento del gasto público insostenibles, tenía que estar seguido de una fuertes entrada de ingresos y eso no era compatibles con la producción que estaba teniendo el país. Ahora la gran pregunta es ¿como se puede obtener mayores ingresos, si al observar que los niveles del impuesto a las ganancias han llegado a límites difíciles de sobrepasar?, es decir para que se entienda gráficamente es necesario observar la “Curva de Laffer” esta curva nos muestra en la abscisa los tipos impositivos posibles (t) y muestra en ordenadas la recaudación fiscal (T) que se consigue a ese tipo impositivo, con lo cual nuestra tasa impositiva del impuesto a las Ganancias se encuentra en el nivel optimo, en el máximo (punto $T_{max};t^*$), y cualquier tasa que se aplique por encima de esta generara una disminución en la recaudación.



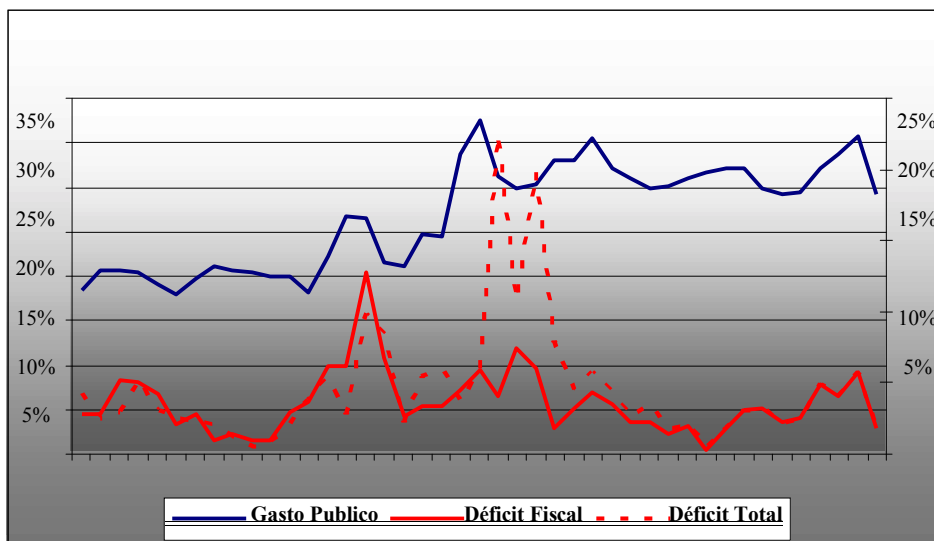
Con lo cual, es ahí donde algunos economistas proponen agregar nuevos impuestos al consumo, el Impuesto al Valor Agregado, un impuesto que tiene la característica mas importante que se necesitaba para ese momento, y que es fácil y rápido de recaudación, ya que

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

el fisco puede efectuar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales. Es decir, desarraigamos esa teoría de que el Impuesto al Valor Agregado surgió para “evitar la distorsión de los impuestos a las ventas en cascada que encarecían los costos de producción”, como mencionan algunos libros, porque aunque no parece haber dudas de que el IVA es menos distorsivo que los impuestos en cascada, esto no implica que no genere ningún tipo de distorsión, o que aquéllas que genera sean insignificantes. Por el contrario, este impuesto impone un costo financiero sobre los productores que se traslada hacia delante –en cascada– cuando las condiciones del mercado lo permiten. Y la inversión es una de las actividades económicas más afectadas por la distorsión financiera del IVA. Y aunque en los tiempos de su creación se eximía a los productos de la canasta familiar con el objetivo de atenuar los efectos regresivos que podía provocar este tributo, esto no se pudo mantener en el transcurso de las sucesivas reformas introducidas en este impuesto que fueron ampliando la base, de manera tal que se convirtió en un impuesto cada vez más regresivo, al afectar a los productos de primera necesidad.

Es por eso que creo y los hechos me dan la razón, este impuesto surgió con el único objetivo de obtener mayor recaudación ante una determinada situación del país. A este pequeño análisis contextual lo podemos respaldar, mostrando gráficamente en el cuadro que se adjunta a continuación, en donde se demuestra que a partir del año 1970 se empieza a producir un crecimiento constante y prolongado en el tiempo del gasto público, encontrando el punto máximo de déficit fiscal en el año 1975, y a partir de ese año se produce una disminución constante del déficit fiscal. La conclusión más importante es que el déficit presupuestario del estado Argentino se comporta como un verdadero obstáculo para el crecimiento económico Nacional.

GRAFICO Nº4
GASTO PUBLICO Y DEFICIT (en % del pbi)



Análisis de los distintos Regímenes:

Ahora, tomada la decisión del gobierno de turno de introducir un nuevo impuesto, creo que considerando lo influyente que sería este en el país, lo mejor hubiese sido analizar primero los distintos regímenes que surgieron en el mundo, y analizar entre ellos cual sería el más apropiado para la Argentina, o mejor dicho porque no se tomó en cuenta la opinión de los dos especialistas tributarios que fueron enviados especialmente al continente europeo a estudiar este tema, tomando en cuenta que para esa fecha, dicho impuesto ya había sido implementado en sus distintos regímenes, y por diferentes países en el mundo. Los diferentes regímenes que se podrían haber optado, según su tratamiento, son los siguientes:

1. GRAVADO A ALICUOTA CERO:

Este régimen se referencia con el procedimiento de recuperación de los créditos fiscales incurridos, de modo que el crédito fiscal no constituya un incremento de costo sino que pueda recuperarse. A su vez, a este régimen lo podemos subdividir entre:

1.1 – Gravados a la Alícuota Cero con Recuperación de Crédito Fiscal Real:

ANÁLISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Este régimen consiste en que el productor agropecuario recupere el crédito real de IVA de sus insumos, aumentando el precio de venta de sus productos o bien solicitando su devolución al organismo recaudador pertinente. Entre los países que emplean este sistema encontramos a:

- Chile: Existe un régimen especial para los pequeños productores agropecuarios, definidos como las personas que cumplan con dos condiciones: 1) se encuentren acogidas al régimen de renta presunta en el impuesto a las ganancias, y 2) exploten uno o varios predios agrícolas cuyo avalúo fiscal no supere determinado importe, o cuando si el importe neto de ventas del periodo comprendido por los últimos 12 meses en inmediatos anterior a la fecha de vencimiento del impuesto fuera inferior a un importe determinado por ley. Este régimen permite a los sujetos comprendidos recuperar el IVA contenido en la adquisición de bienes y servicios que contrate, mediante la devolución por el Servicio de Tesorería, y presentado para ello una solicitud de devolución en el mes de junio de cada año.

- México: Se encuentran gravados a la tasa cero los productos agropecuarios en forma natural, es decir que no hubiesen sufrido procesos industriales, permitiendo de esta forma recuperar el IVA de sus insumos a través de devoluciones efectuada por la Secretaría de Hacienda. Esta gravabilidad no procederá cuando los productos sean vendidos a sociedades o empresas.

- Canadá: Este régimen prevé la gravabilidad a tasa cero de la mayor parte de los productos agropecuarios. No obstante, ciertos productos o servicios agropecuarios se encuentran alcanzados por el impuesto a la alícuota general del 7%.

- Otro país con este régimen es Italia entre otros.

1.2 – Gravados a la Alícuota Cero con Recuperación de Crédito Fiscal Ficto:

Este régimen consiste en trasladar a los precios de venta de los productos agropecuarios, un crédito presunto, por el impuesto incluido en sus insumos, a cuyo fin se permite gravar la ventas que realice el productor, con una alícuota fija que, es una tasa siempre inferior a la alícuota general. Esta modalidad es aplicada en casi todos los países de la Unión Europea como:

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

- España: Existe un régimen especial aplicable a los productores agropecuarios, excepto que sus actividades implique la transformación de los bienes que se obtengan de la naturaleza o su sometimiento a un proceso industrial. No existe obligaciones de cumplir con ciertas obligaciones formales, tales como el pago de impuesto y registración de las operaciones y se permite la recuperación del IVA de los insumos sobre la base presunta a través de una cuota ficta de 4% a cargar en sus ventas a otros sujetos del tributo que no se hallen dentro del régimen especial.

- Grecia: También prevé un régimen diferencial para los agropecuarios que no desarrollen luego actividades industriales, basado en el reintegro del impuesto pagado sobre base presunta aplicando un porcentaje ficto. Y se caracteriza a diferencia del de España que dicho porcentaje depende de dos factores: 1) El tipo del producto, y 2) El sujeto a quien se le efectuó la venta. Además de que el productor no tiene la obligación de presentar declaración jurada y estos pueden optar por inscribirse en el régimen general.

- Reino Unido: Este régimen es muy parecido al de España, es más, hasta la cuota ficta también es del 4%, con además de la restricción mencionada en los dos países anteriores, de que el contribuyente solo deberá desarrollar la actividad agropecuaria, es causal de la exclusión de dicho régimen el cese de la actividad que origino la inclusión, la declaración de insolventes o incapaces y cuando se recupere una cuota ficta que supere un monto fijo establecido por dicho país.

- Otros países con este régimen son Austria, Holanda, Francia e Irlanda, entre otros.

2. EXENCION O NO GRAVABILIDAD:

Este régimen implica que el IVA contenido en los insumos y servicios necesarios para la producción agraria se convierte en costo y con ello impacta negativamente en la competitividad de esa producción, ya sea, a través del traslado que hacen los productores primarios de esos costos al eslabón siguiente de la cadena, o en el caso de los commodities, en los que el productor no determina su precio a través del mark up, sino que toma un precio de venta que se fija de manera mas o menos transparente en un mercado lo suficientemente grande, donde la decisión de

ANÁLISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

cada uno no modificara tal precio. Algunos países que aplican dicho régimen o aceptan que el productor pueda optar por ser sujeto del impuesto o bien hallarse excluido del mismo, son:

- Portugal: Quienes desarrollen actividades agropecuarias y forestales pueden optar por ser sujetos del impuesto o bien hallarse excluidos del mismo. En el caso de ser sujeto del IVA, se halla gravado a una tasa inferior a la alícuota general.

- Venezuela: Si bien no existe un régimen de aplicación especial para el sector agropecuario, numerosos productos del sector, destinados al consumo humano, se hallan exentos, como por ejemplo leche, carne, vegetales en su estado natural, arroz, cereales, etc.

- Otros países con este régimen son Luxemburgo, Chipre entre otros.

3. GRAVABILIDAD DEL SECTOR:

Este régimen puede tener dos alternativas, pero no hay que dejar de mencionar que a su vez, existen régimen simplificados para pequeños contribuyentes, cuando no superen determinado importe:

3.1 – Gravabilidad a la Alícuota General:

Consiste en gravar los componente de productos agrarios, una alícuota equivalente a la alícuota general.

- Suecia: En este país la tasa aplicable al sector agropecuario es la general.

3.2 – Gravabilidad a la Alícuota Reducida:

Se establece la aplicación de una alícuota equivalente al cincuenta por ciento de la tasa general respecto de algunas prestaciones y locaciones destinadas a la obtención de algunos productos que en algunos países pueden llegar a ser “ los primarios”, acotadas en la mayoría de los casos a la enumeración taxativa que realiza la propia norma que lo regula. Encontrándose entre los países que implementan dicho régimen:

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

- Finlandia: Las ventas de los productores primarios en su totalidad se hallan alcanzadas por el gravamen a una alícuota reducida del 12% (General 22%), permitiéndose el computo del crédito fiscal contenido en los insumos adquiridos.

Antes de pasar a estudiar en Régimen establecido en nuestro país, es sumamente importante, a mi criterio, analizar el Régimen implementado por Uruguay, un país sudamericano en donde el sector agropecuario es el pilar de sostén de su economía interna. La normativa de este país prevé que ciertos contribuyentes, de reducida dimensión económica, puedan optar por tributar únicamente el IMEBA (impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, que tiene una alícuota proporcional y variable según el bien agropecuario), en ocasión de las ventas de productos primarios y no liquidar el IRAE (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, que grava a todas las empresa indistintamente). En este caso, el IMEBA es un impuesto definitivo y no operara como crédito en la determinación de otro tributo.

Esta opción tiene también repercusión en el IVA. En efecto, la normativa del IVA establece que el impuesto permanecerá en suspenso hasta tanto no se altere la naturaleza del bien. Esto es, la venta de ganado o de grano, por ejemplo, no esta gravada con el impuesto, pero una vez que estos son transformados por la industria de carne o de harina, estos productos quedan gravados con el IVA a la tasa que corresponde.

El IVA en suspenso es asimilable al régimen de exportación, ya que el productor puede pedir la devolución del impuesto incluido en sus adquisiciones de bienes y servicios que integra el costo de los bienes vendidos con IVA en suspenso. El crédito se realizara concomitantemente con la declaración jurada del IRAE, imputado el IVA compras en menos luego de calculado aquel impuesto.

Quien realiza la opción por tributar únicamente el IMEBA no puede descontar el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios, y solo pueden hacerlo quienes optaron por el IRAE.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Los productos primarios transformados por la industria se encuentran alcanzados a la tasa mínima del 10 % (tasa general 22%) encontrándose exonerados (exentos del impuesto) la maquinaria agrícola, los insumos agropecuarios, como fertilizantes, bienes de uso, etc.

Este régimen permite si existiera, luego de restar a los debitos fiscales el crédito fiscal, un saldo a favor, imputarlo a otros tributos o aportes provisionales o trasladarlo a periodos futuros².

Régimen utilizado en la Argentina:

Ahora, después de mostrar los diferentes escenarios en donde podría un país ubicar el sector agropecuario dentro del Impuesto al Valor Agregado, pasaremos a analizar la elección que a tomado la Argentina, para darnos cuenta que una vez mas, no sabemos escuchar a aquellos profesionales que pasan mucho tiempo de su vida estudiando los tema.³

Existe una importante cantidad de operaciones del sector que se encuentran gravadas a la tasa diferencial del 50% de la alícuota general. Actualmente se encuentran gravados al 50% la venta, la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de terceros y las importaciones de:

1. Animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.
2. Carnes y despojos comestibles de los animales mencionados en el punto anterior, frescos, refrigerados o congelados que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.

² “Bases y Lineamientos Generales para una futura Reforma Tributaria”, coordinado por Jorge Rodríguez Córdoba – 1ª ed. – Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2011.

³ Como respaldo de esto que decimos, se encuentra la opinión de Dr. Saenz Valiente Santiago y Iribarne Arnaud, “Los riesgos de reducir el IVA en los granos”, La Nación, 02/07/2002, que con motivo del proyecto de la ley que se había redactado sobre la reducción del IVA en los granos, dijeron: “De no existir una correlación en la reducción de alícuota a todos los servicios e insumos vinculados, la actividad agrícola tendría un grave perjuicio por acumulación de saldos a favor del contribuyente, sin posibilidades concretas de aplicación”.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

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

4. Miel de abejas a granel .

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

6. Harina de trigo, comprendida en la partida 11.01 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

7. Pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización, comprendidos en los artículos 726, 727, 755, 757 y 760 del Código Alimentario Argentino.

Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de cuero bovino fresco o salado, seco, encalado, piquelado o conservado de otro modo pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. Las siguientes ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

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

2. Siembra y/o plantación.

3. Aplicaciones de agroquímicos.

4. Fertilizantes y su aplicación.

5. Cosecha.

Servicios prestados en forma conjunta relacionados con una actividad de tasa reducida Dictamen DAL 59/02. Los conceptos tales como comisiones, fletes, financiación, certificado, guías, etc., facturados en ocasión de la comercialización de ganado bovino en pie, resultan alcanzados por la alícuota reducida del 50% de la tasa general del gravamen. Dictamen DAT 55/04. Los conceptos liquidados en ocasión de la comercialización de cereales tales como comisiones, gastos de almacenaje y fletes –con excepción de los intereses que

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

constituyen un hecho imponible autónomo independiente que implica su gravabilidad más allá del encuadre tributario de la operación principal – resultarán alcanzados por la alícuota reducida del 50% de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado, prevista en el artículo 28 inciso a) punto 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Pastaje. Capitalización de hacienda Dictamen DAT 6/99. El ingreso originado en contratos de pastaje está alcanzado por el tributo en virtud del artículo 3°, inciso e), punto 21, no encontrándose beneficiado por la alícuota reducida, atento a que el objeto del contrato es pastar y abrevar el ganado, además del cuidado de la hacienda por parte del dueño del campo. Las operaciones de venta de animales de la especie bovina derivados de los contratos de capitalización de hacienda, están alcanzadas a la alícuota del 10,50%.

Aunque también encontramos productos gravados a la tasa general del 21% como puede ser la venta de semillas o la venta de grano partido, es decir, en resumen, podemos encontrar tres diferentes grandes grupos:

- Insumos: Gravados al 21% (salvo Fertilizantes)
- Servicios: Gravados al 10,5%, en aquellos casos que estos servicios se encuentren directamente vinculados con la actividad agropecuaria.
- Servicios: Gravados al 21%, cuando estos servicios no se encuentran directamente vinculados con dicha actividad, como puede ser todos los gastos administrativos o algunos gastos de comercialización y de producción como son los análisis de suelo o de semilla.
- Servicios: Gravados al 27%, como son la mayoría de los servicios públicos de luz, gas y Teléfono.
- Bienes de Capital: Gravados en su mayoría al 10,5%.

Para que se tenga noción de lo que uno está hablando, en nuestro país coexisten cinco alícuotas diferentes de IVA, hay sectores exentos y de tasa cero, y alícuotas del 10,5%, el 21% y el 27%, a su vez existen también en el país 37 Regímenes, 17 de Retenciones, 12 de Percepciones y 8 de pago a cuenta que contribuyen a acentuar aun más la no neutralidad del IVA, que la mayoría de estos fueron introducidos para asegurar una recaudación en base a

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

convertir a los grandes contribuyente en agentes de la AFIP. Combinando las 5 alícuotas con los 37 regímenes llegamos a un total de no menos de 60 o 70 casos – en verdad son incontables- de tratamientos sectoriales diferenciales en el IVA, lo que constituye un contraste patético con la neutralidad sectorial teórica del impuesto. Resulta evidente, asimismo, que esto tiene un fuerte impacto negativo en el costo administrativo y, paradójicamente, también en la capacidad de control del sistema.

Esta aplicación de alícuotas múltiples, posee diversas consecuencias, entre las que podemos citar, la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente, que solo puede ser computado contra futuros débitos según del art. 24º1º párrafo de la ley del I.V.A. Estos saldos técnicos en la medida que no puedan ser absorbidos por futuros débitos se tornaran irrecuperables, pasando a ser un costo financiero y económico que debe soportar el productor agropecuario, como consecuencia de ello se vulnera al principio de neutralidad que caracteriza a este impuesto. Esta neutralidad no se solucionara con el otorgamientos de exenciones o de tratamientos diferenciales en la cadena productiva, debido a que esto puede generar un efecto aun mayor en la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente⁴, si estos no son recuperados en el corto plazo, produciendo un sistema tributario antisistemático, generado por la falta de integración y armonía dentro de la coordinación de los mismos y dentro de la estructura tributaria en particular. Y esto producirá lo que se conoce como un ahuecamiento de la base imponible, generando entre otras cosas, que los tributos se tornen de menor rendimiento, o que faciliten la evasión. Con lo cual, creemos al igual que Jorge Guido Ugollini, que nuevamente no se a seguido las recomendaciones de especialistas en la materia, ya que si el objetivo es el de disminuir la evasión en el sector, no se conseguirá por vía de las tributaciones diferenciales, que en todo caso la alientan.

⁴ En el mismo sentido el Dr. Saenz Valiente, Santiago, "Distorsiones impositivas que afectan al agro", Diario La Nación, 24/03/2003, menciona " es sabido que al aplicar una alícuota inferior a las ventas alcanzadas por el IVA y cuando muchos créditos se les aplica la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor técnicos de muy difícil recuperación".

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Trabajos Prácticos:

Para sumar aun más a este planteo decidí desarrollar un trabajo práctico tomando los costos reales de la última campaña de trigo, desde el productor hasta el molino.

PRODUCTOR

- 1 Tn = 1.000 Kg - 1 Has = 5.000 Kg - 20 Has = 100.000 Kg - 100.000 Kg = 100 Tn

Dólar = 3,98
Costo Labor Contratada UTA US\$ 30 = \$ 119,40

CONCEPTO	ALICUOTA	SUPERFICIE	FACTURACION	PRECIO	IVA	FACTURACION	PRECIO
		Has	\$ x 20 Has	S/Has	\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	S/Has
ARRENDAMIENTO	Exento	20	\$ 19.104,00	\$ 955,20	\$ -	\$ 19.104,00	\$ 955,20
1º APLICACIÓN HERBICIDA		20	\$ 999,78	\$ 49,99	\$ 147,27	\$ 1.147,05	\$ 57,35
- Insumos	21%	20	\$ 402,78	\$ 20,14	\$ 84,58	\$ 487,36	\$ 24,37
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
SIEMBRA		20	\$ 15.617,60	\$ 780,88	\$ 2.966,27	\$ 18.583,87	\$ 929,19
- Insumos	21%	20	\$ 12.632,60	\$ 631,63	\$ 2.652,85	\$ 15.285,45	\$ 764,27
- Labores	10,50%	20	\$ 2.985,00	\$ 149,25	\$ 313,43	\$ 3.298,43	\$ 164,92
1º APLICACIÓN FERTILIZANTE		20	\$ 3.371,00	\$ 168,55	\$ 353,96	\$ 3.724,96	\$ 186,25
- Insumos	10,50%	20	\$ 2.774,00	\$ 138,70	\$ 291,27	\$ 3.065,27	\$ 153,26
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2º APLICACIÓN HERBICIDA		20	\$ 725,15	\$ 36,26	\$ 89,60	\$ 814,75	\$ 40,74
- Insumos	21%	20	\$ 128,15	\$ 6,41	\$ 26,91	\$ 155,06	\$ 7,75
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2º APLICACIÓN FERTILIZANTE		20	\$ 3.371,00	\$ 168,55	\$ 353,96	\$ 3.724,96	\$ 186,25
- Insumos	10,50%	20	\$ 2.774,00	\$ 138,70	\$ 291,27	\$ 3.065,27	\$ 153,26
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
1º APLICACIÓN FUNGICIDA		20	\$ 2.062,43	\$ 103,12	\$ 370,43	\$ 2.432,86	\$ 121,64
- Insumos	21%	20	\$ 1.465,43	\$ 73,27	\$ 307,74	\$ 1.773,17	\$ 88,66
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
2º APLICACIÓN FUNGICIDA		20	\$ 2.641,13	\$ 132,06	\$ 491,95	\$ 3.133,08	\$ 156,65
- Insumos	21%	20	\$ 2.044,13	\$ 102,21	\$ 429,27	\$ 2.473,40	\$ 123,67
- Labores	10,50%	20	\$ 597,00	\$ 29,85	\$ 62,69	\$ 659,69	\$ 32,98
COSECHA	10,50%	20	\$ 5.600,00	\$ 280,00	\$ 588,00	\$ 6.188,00	\$ 309,40
ADMINISTRACION		20	\$ 2.979,40	\$ 148,97	\$ 625,67	\$ 3.605,07	\$ 180,25
- Gastos de Ejecucion	21%	20	\$ 2.979,40	\$ 148,97	\$ 625,67	\$ 3.605,07	\$ 180,25
- Analisis	21%	20	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
COMERCIALIZACION Y FLETE		20	\$ 9.475,98	\$ 473,80	\$ 1.989,96	\$ 11.465,94	\$ 573,30
- Fletes	21%	20	\$ 5.677,87	\$ 283,89	\$ 1.192,35	\$ 6.870,22	\$ 343,51
- Gastos Varios	21%	20	\$ 2.308,00	\$ 115,40	\$ 484,68	\$ 2.792,68	\$ 139,63
- Comisiones Acopio	21%	20	\$ 1.490,11	\$ 74,51	\$ 312,92	\$ 1.803,03	\$ 90,15
CONCEPTO	ALICUOTA	SUPERFICIE	FACTURACION	PRECIO	IVA	FACTURACION	PRECIO
PRODUCTOR		Has	\$ x 20 Has	S/Has	\$ x 20 Has	\$ x 20 Has	S/Has
COMPRAS	10,5% y 21%	20	\$ 65.947,47	\$ 3.297,37	\$ 7.977,05	\$ 73.924,52	\$ 3.696,23
		Tn	\$ x 100 Tn	S/Tn	\$ x 100 Tn	\$ x 100 Tn	S/Tn
VENTAS	10,50%	100	\$ 69.650,00	\$ 696,50	\$ 7.313,25	\$ 76.963,25	\$ 769,63

IVA COMPRA x 20 Has de Trigo	\$ 7.977,05
IVA VENTA x 100 Tn de Trigo	\$ 7.313,25
Acumulacion x Has	\$ 663,80

----- Tomando en cuenta que 20 Has = 100 Tn
 ----- Acumulacion x Has = 5 Tn de Trigo Candeal

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

MOLINO

Se estima un rendimiento Industrial del 72%, o sea, de 100 Tn de Trigo se obtiene 72 Tn de Harina y 28 Tn de Afrechillo.

El Molino tiene una molienda promedio de 15 Tn de Trigo diarias - 100 Tn serian 7 dias de trabajo

CONCEPTO	ALICUOTA	VOLUMEN	FACTURACION	PRECIO SIN IVA	IVA	FACTURACION CON IVA	PRECIO CON IVA
		Tn	\$ x 100 Tn	\$/Tn	\$ x 100 Tn	\$ x 100 Tn	\$/Tn
COMPRAS		100	\$ 112.333,72	\$ 1.123,34	\$ 13.514,34	\$ 125.848,07	\$ 1.258,48
- Trigo	10,50%	100	\$ 69.659,00	\$ 696,59	\$ 7.314,20	\$ 76.973,20	\$ 769,73
- Materiales	21%	100	\$ 5.121,99	\$ 51,22	\$ 1.075,62	\$ 6.197,60	\$ 61,98
- Remuneracion y Cs Ss		100	\$ 13.735,58	\$ 137,36	\$ -	\$ 13.735,58	\$ 137,36
- Luz	27%	100	\$ 2.048,79	\$ 20,49	\$ 553,17	\$ 2.601,97	\$ 26,02
- Gas, Combust. Y Lubri.	21%	100	\$ 1.024,40	\$ 10,24	\$ 215,12	\$ 1.239,52	\$ 12,40
- Alquiler	21%	100	\$ 10.500,00	\$ 105,00	\$ 2.205,00	\$ 12.705,00	\$ 127,05
- Gastos Varios	21%	100	\$ 10.243,97	\$ 102,44	\$ 2.151,23	\$ 12.395,20	\$ 123,95

VENTAS		100	\$ 144.926,47	\$ 2.229,52	\$ 16.259,56	\$ 161.186,03	\$ 2.500,84
- Harina	10,50%	72	\$ 135.000,00	\$ 1.875,00	\$ 14.175,00	\$ 149.175,00	\$ 2.071,88
- SubProductos	21%	28	\$ 9.926,47	\$ 354,52	\$ 2.084,56	\$ 12.011,03	\$ 428,97

CONCEPTO	ALICUOTA	VOLUMEN	FACTURACION	PRECIO SIN IVA	IVA	FACTURACION CON IVA	PRECIO CON IVA
		Tn	\$ x 100 Tn	\$/Tn	\$ x 100 Tn	\$ x 100 Tn	\$/Tn
COMPRAS	10,5% y 21%	100	\$ 112.333,72	\$ 1.123,34	\$ 13.514,34	\$ 125.848,07	\$ 1.258,48
VENTAS HARINA	10,5%	100	\$ 135.000,00	\$ 1.875,00	\$ 14.175,00	\$ 149.175,00	\$ 2.071,88
VENTAS SUBPRODUCTO	21%	100	\$ 9.926,47	\$ 354,52	\$ 2.084,56	\$ 12.011,03	\$ 428,97

IVA COMPRA x 100 Tn de Trigo	\$ 13.514,34
IVA VENTA x 72 Tn de Harina	\$ 14.175,00
IVA VENTA x 28 Tn de Afrachillo	\$ 2.084,56
Acumulacion x Has	\$ -2.745,22

----- Tomando en cuenta que 100 Tn de Trigo = 72 Tn de Harina

PANADERO

72 Tn de Harina = 1440 bolsas

Una Panaderia de Mediana Envergadura consume 144 Tn de Harina por Año

Los costos de la Panaderia se tomaron para 72 Tn de Harina que seria la Harina para 6 mes de trabajo.

CONCEPTO	ALICUOTA	VOLUMEN	FACTURACION		IVA	FACTURACION CON IVA	
		TN	Total x Año		Total x Año	Total x Año	
COMPRAS			\$ 466.834,50	\$ -	\$ 54.863,75	\$ 521.698,25	
- Harina Pan	10,50%	75	\$ 135.000,00		\$ 14.175,00	\$ 149.175,00	
- Harina Especialidades	21%	4,75	\$ 10.450,00		\$ 2.194,50	\$ 12.644,50	
- Insumo Varios	21%	0	\$ 124.560,00		\$ 26.157,60	\$ 150.717,60	
- Mano de Obra	0%	4	\$ 141.050,00		\$ -	\$ 141.050,00	
- Alquiler	21%	6	\$ 24.500,00		\$ 5.145,00	\$ 29.645,00	
- Luz,	27%	0	\$ 10.400,00		\$ 2.808,00	\$ 13.208,00	
- Gas, Combust. Y Lubri.	21%	0	\$ 9.250,00		\$ 1.942,50	\$ 11.192,50	
- Gastos Varios	21%	0	\$ 11624 1/2		\$ 2.441,15	\$ 14.065,65	

VENTAS		100	\$ 163.392,08		\$ 24.704,88	\$ 197.900,48	
- Panaderia y Facturas	10,50%	100	\$ 111.106,61		\$ 11.666,19	\$ 122.772,81	
- Pan Especial y Prod. Varios	21%	100	\$ 62.088,99		\$ 13.038,69	\$ 75.127,68	

CONCEPTO	ALICUOTA	VOLUMEN	FACTURACION		IVA	FACTURACION CON IVA	
		TN	Total x Año		Total x Año	Total x Año	
COMPRAS	10,5% y 21%		\$ 466.834,50	\$ -	\$ 54.863,75	\$ 521.698,25	\$ -
VENTAS	21%		\$ 163.392,08	\$ -	\$ 24.704,88	\$ 197.900,48	\$ -

IVA COMPRA x MES	\$ 9.143,96
IVA VENTA x MES	\$ 4.117,48
Acumulacion x MES	\$ 837,75

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Para la realización del análisis se considero la reglamentación de la AFIP, con las alícuotas de IVA vigentes, para la compra de insumos y gastos de comercialización. Como se puede apreciar el IVA de la Venta no alcanza ni siquiera para cubrir el IVA de compras y el crédito fiscal acumulable tiene una magnitud considerable. Es importante aclarar que los resultados correspondientes, son los esperados en condiciones normales, o sea, que en el caso de algunas ineficiencias en la aplicación o problemas climáticos o de plagas, pueden determinar que los rendimientos alcanzados sean menores a los presentados. Y este acumulamiento tiene un importante efecto sobre el mercado negro, puesto que obliga al productor y a la molienda, a no declarar todo lo que venda, pues en dicho caso tendrían más crédito fiscal no recuperable acumulado.

Pero creo que también es importante mencionar algunos otros trabajos que hay sobre el tema, y donde se demuestra la necesidad de un cambio del Sistema Tributario Agropecuario, estos son:

+) Un Trabajo realizado en la XIII Jornada Nacional de la Empresa Agropecuaria donde se analizo la acumulación de saldo a favor de IVA por parte de los productores agropecuarios, y se planteo un caso práctico de una productor ganadero de la zona sur de la provincia de Buenos Aires. El resultado demostró que la crisis del 2008, dejo a los productores ganaderos no solo un saldo a favor técnico de IVA, de muy difícil recuperación en el corto plazo debido a la forma casi permanente de su acumulación, sino además una amenaza a seguir creciendo en el futuro debido a las grandes pérdidas financieras y económicas.

CONCEPTO	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV
PERIODO	2006	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007
CREDITO FISCAL	4273	267	17514	267	40148	812	1407	267	267	267	267	267
DEBITO FISCAL SALDO A FAVOR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1º PARRAFO SALDO A FAVOR	4273	267	17514	267	40148	812	1407	267	267	267	267	267
ACUMULADO	4273	4540	22054	22321	62469	63281	64688	64955	65222	65489	65756	66023

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

CONCEPTO	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV
PERIODO	2007	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008
CREDITO FISCAL	9772	1159	30792	337	57192	979	2115	337	337	337	337	337
DEBITO FISCAL	62715	15031	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SALDO A FAVOR												
1º PARRAFO SALDO A FAVOR	0	0	30792	337	57192	979	2115	337	337	337	337	337
SALDO A PAGAR		791										
ACUMULADO	13082	0	30792	31129	88321	89300	91415	91752	92089	92426	92763	93100

+) También se pudo comprobar que la distorsión juega en contra de la utilización de los insumos complementarios de la tierra, esto debido a que la tierra no paga IVA y sí, los insumos complementarios, con lo cual la distorsión del IVA alienta los procesos agropecuarios más intensivos en tierra. Se a podido comprobar mediante un análisis realizado por los Ing. Agr. Juan Carlos Tosi - Ing. Agr. Juan M. Erreguerena, el INTA Balcarce , en Abril 2003, que los saldos de IVA del trigo realizado con labranza convencional resultan más favorables que los generados con la siembra directa. Ello se debe al hecho de que las labores tienen como alícuota de IVA el 10,5 %, mientras que la de los insumos se mantienen en el 21 %. Durante la implantación y protección del cultivo de trigo, el crédito fiscal que se acumula en siembra directa es mayor que el de siembra convencional. El paquete tecnológico para alto rendimiento en siembra directa es el que más riesgo tiene de generar crédito de IVA acumulado, debido específicamente al alto grado de utilización de insumos que tienen 21% de alícuota. Con lo cual, también se puede decir que la política fiscal implementada hoy en día desalienta la implementación e innovación de tecnología de punta en el sector, fomenta la destrucción y erosión de uno de los recursos naturales más valiosos a nivel mundial, como es la tierra.

Labranza	Convencional			Directa	
	Bajo	Medio	Alto	Medio	Alto
Uso de insumos					
Rinde qq/ha	32	40	60	40	60
Costo de Implantación y protección	378	436	618	427	674
Ingreso en chacra	657	821	1.203	821	1.203
Margen Bruto	279	385	585	394	529

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

IVA Compras	81	98	155	103	172
IVA Ventas	81	101	151	101	151
Saldo IVA	0	2	-4	-3	-21
Saldo IVA Neto de estructura e inversiones	-10	-7	-13	-12	-30
Saldo IVA Neto de ganancias	0	0	0	0	0

Se tomo para el análisis el cultivo de trigo porque es uno de los de menor rentabilidad en lo que va de los últimos 10 años pasando a ser en algunos años puntuales una perdida, que si no fuera por la soja, el yuyo mal visto por el gobierno, o sea el doble cultivo que se puede realizar (Trigo-Soja de Segunda), el productor hubiese desechado, ya hace varios años, la opción de sembrarlo. O porque uno puede pensar que la Argentina paso de tener un área sembrada en 1996 de 7 millones de hectáreas, a en el 2010 de 3 millones de hectáreas, o sea casi un 63% menos, y esto es simplemente por la rentabilidad. Obsérvese lo que puede llegar a traer un mal asesoramiento de las políticas de gobierno, ya que la cuenta es sencilla, menos superficie de trigo, menos harina, menos harina menos pan, fideos, etc. (productos de primera necesidad y una de las principales comidas de la gente carenciada), con lo cual según grafico de oferta demanda, al haber carencia de productos estos suben los precios, y el único que se perjudica es aquel que no tiene opciones de poder remplazar ese producto por otro. Con el objetivo de intentar aclarar los efectos en los resultados que se presentarían para la campaña triguera, se calculó el saldo de IVA a partir del balance entre el IVA compras y el IVA ventas. Los valores del trigo se estimaron a partir del precio del MAT de 100 u\$s / tonelada (posición enero de 2004), con un tipo de cambio de 3 \$ por dólar. Para valorizar los costos se utilizaron precios vigentes en abril de 2003 tanto de labores, insumos como gastos de comercialización y fletes.

Del análisis de los resultados se observa, en general, que en ningún caso de los presentados se da una situación de crédito fiscal de IVA no recuperable acumulado, para los Ingresos Brutos considerados.

Por otro lado, es mas que sabido y demostrado, que dicha diferenciación de alícuota atenta contra el principio de Neutralidad, aunque según la AFIP, “el acondicionamiento apuntado tiene el objetivo de otorgar un tratamiento simétrico en lo que respecta a la tasa aplicable, a fin de que ciertos insumos o servicios necesarios para la elaboración de bienes cuya venta estará

alcanzada por la tasa reducida, se encuentra también incididos por esta alícuota diferencial, manteniéndose de tal manera la neutralidad del impuesto”.⁵

Además al efectuar un análisis de tipo financiero, para saber si el productor esta ganando o perdiendo en términos de ingresos reales – egresos reales, nos encontramos que para dichos ingresos y egresos, el resultado financiero arroja una rentabilidad del 6%. O sea que, a las tasas de interés de los bancos del 12%, conviene que dicho productor ponga la plata en el banco y se sienta a esperar que esta generen intereses, antes de salir a sembrar trigo, con los riesgos que traen solamente por el hecho de pensar, en la dependencia del tiempo que trae la actividad agrícola. Por eso como dije anteriormente la sociedad tiene que estar agradecida de que existe la soja, ya que esta hace rentables algunos negocios que individualmente no lo son, y que de no hacerse generarían muchos perjuicios a nivel Nacional y hasta me atrevería a decir a nivel mundial.

Pero con este planteo del Trigo, no quiero sacarle importancia a los demás cultivos, ya que por mas que estos hagan que el campo sea un negocio rentable, esta rentabilidad está dada por la suba de precios a nivel mundial de los alimentos, y más precisamente de los granos, porque si es por el Estado no solamente nos encontramos con Créditos Fiscales acumulables, sino con regulaciones de precios y poco o nulo incentivo productivo, todo esto amparado por no tener una política agropecuaria sustentable en el tiempo, como lo tiene la mayoría de los países agrícolas-ganaderos.

⁵ Dictamen (DAT) 11/99 del 22/03/99, Boletín Impositivo N° 27, pag. 1872.

PROPUESTA

Creo que el propósito de una reforma aconsejable en nuestro país debe tender a minimizar el peso del gravamen y las obligaciones de cumplimiento que hoy afectan a los productores agropecuarios, así como a evitar que incida en la competitividad internacional de los productos agropecuarios, la traslación acumulativa del IVA contenido en los insumos utilizados por los productores.

Y creo que no sería un buen trabajo de un Posgrado, si solamente criticamos el régimen establecido para el Impuesto al Valor Agregado en el país, y no aportamos una opción o un pensamiento para colaborar en despertar la inquietud en la gente que luego puede estar legislando.

Es importante dejar en claro que tomamos como premisa que estamos obligados a la implementación de un impuesto al consumo, más precisamente el IVA, ya que si quisiera implementar un impuesto nuevo en un país, trataría de que sea un impuesto a las ganancias, más que un impuesto al consumo, porque además de los ingresos obtenidos, el impuesto al consumo distorsiona la asignación de recursos de las periferias de los consumidores.

Entonces, ante la imposición de la aplicación del IVA, mi PRIMERA ELECCION sería aplicar una TASA CERO para el Sector Primario Agropecuario, esto sería eximir a tasa cero a la venta de productos agropecuarios que efectúen los productores, pudiendo el sector acreditar contra otros gravámenes, transferir o pedir la devolución del crédito fiscal que se le factura por insumos, materiales, servicios o bienes de capital. Y cuando digo contra otros gravámenes nacionales, me refiero a todas las cargas tributarias emergentes de la actividad, inclusive las de origen laboral.

O sea con estas propuestas se lograría, ayudar al productor a que no solo, no tenga influencia por daños económicos, sino tampoco financiero, ya que estos acortarían los plazos de registro y contabilidad, y ayudaría al estado ya que, al gravar a “tasa cero” en IVA a la producción agropecuaria, se elimina un fuerte factor de maniobrabilidad evasiva, y al permitir el aprovechamiento contra otros tributos, se estimula su correcta exteriorización, sumado esto, a que si se le permite al productor la compensación de dichos créditos contra las obligaciones

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

previsionales, sería este, un factor que incentive a reducir el empleo irregular que tanto viene pregonando AFIP en el sector agropecuario.

Es importante dejar bien en claro que es necesario para que funcione adecuadamente este régimen de Tasa Cero, que se deroguen todas las normas que impliquen la aplicación de regímenes de retenciones y/o percepciones para el impuesto al valor agregado, por razones obvias.

Ahora la gran incógnita sería, ¿tasa cero con reintegro de crédito fiscal real o ficto? y acá, es donde me surgen muchas dudas, creo que un recupero de crédito fiscal contenido en los insumos a través de una cuota ficta, en donde se podría, para mayor precisión, fijar cuotas diferenciales según grupos de productos, efectuando distinciones adecuadas a fin de tener en cuenta los diferentes insumos que integran cada actividad. Es cierto que este sistema reduciría significativamente los costos administrativos que hoy en día son bastantes elevados para los productores, ya que la cuota ficta sería publicada y según la actividad que uno desarrolla es la cuota que implementaría en el crédito fiscal. Pero también es cierto, y no hay que ser ingenuo, que esto implicaría una mayor evasión y elusión fiscal, aunque no comparto la opinión pública que el sector agropecuario es el mayor evasor de la Argentina, y en el último de los casos la evasión depende del régimen sancionatorio aplicable y de las políticas de fiscalización por parte de la auditoría fiscal.

Por lo tanto, creo que mi SEGUNDA ELECCION va a ser el REINTEGRO DE CREDITO FISCAL REAL, la ventaja significativa de esta alternativa es que elimina toda obligación relacionada con el impuesto a los productores agropecuarios, y no sería la primera vez que se utilizaría este régimen en la Argentina. El mismo, o algo parecido, se utilizó a fines de los años ochenta donde se creó un régimen que contenía un incentivo fiscal para los productores agropecuarios, eliminándose el tratamiento que utilizaba, donde se aplicaba un crédito fiscal ficto del 4% computable por los adquirentes de sus productos. Este régimen se asimilaba bastante a lo que hoy se denomina “Tasa Cero”, ya que los productores podrían recuperar los créditos fiscales contenidos en sus compras, mediante ciertos requisitos ante el organismo

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

recaudador. Estos créditos tenían el tratamiento de saldos de libre disponibilidad, los cuales eran computables para la cancelación de otros impuestos.

Ahora, creo que los mecanismos que podría utilizar el organismo recaudador, en este caso la Administración Federal de Ingresos Públicos, son:

- Un mecanismo de implementación para el reintegro de créditos fiscal real podría ser el utilizado hoy en día por los exportadores, es decir, que dichos créditos fiscales no solamente son compensables contra los débitos fiscales del IVA, sino que en el caso de su acumulación, dicho productor pueda, cumpliendo los requisitos exigidos, recuperar ya sea, mediante su devolución a favor del productor, compensar otras obligaciones fiscales; ya sea, a través de la transferencia del crédito a favor de terceros. Para la AFIP, creo que no habría un cambio muy grande, ya que como es sabido la mayoría de la producción agropecuaria es exportada, y esos mismos exportadores hoy en día son los que piden el reintegro del crédito fiscal.

- Otro mecanismo, también podría ser el certificados de créditos fiscales, que es un instrumento que hoy en día es utilizado para el sector industrial. Obviamente que para la utilización de este instrumento se debe cumplir determinados requisitos, por ejemplo que sea solo aplicable para las PYMES FA, Pequeñas y Medianas Empresas Familiares Agropecuarias, pero que un vez cumplidos estos, el adquirente pueda ceder dichos bonos de crédito fiscal. Para la AFIP todos estos datos pueden ser controlados fácilmente, ya sea por los destinos Regímenes de Información (RG 2750 - inmobiliario), como por el Registro Fiscal de Operadores de Granos y por las Cartas de Porte, o cruzando información con ARBA o la Municipalidades, ya sea con las Guía de hacienda, los COT de Arba, índice verde, imagen satelital, rindes estimados, controles en cosecha, etc.

Fijense que no estoy creando ningún mecanismo, sino simplemente estoy implementando para el sector agropecuario los ya utilizados para otros sectores.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Antes de terminar esta propuesta, quiero dejar en claro, que esto no es algo que se le ocurre a uno, sino que es algo muy comentado y examinado por los grandes tributaristas argentinos especializados en el tema⁶, además de ya encontrarse implementando en el mundo, tan solo habría que observar a la gran mayoría de los integrantes de la Comunidad Económica Europea, los cuales tiene una legislación para el productor agropecuario de tasa cero con reintegro de crédito fiscal real o ficto, en donde existe un régimen especial aplicable a este sector. Y sin ir tan lejos, Chile tiene un Régimen muy bueno, el cual consiste en un régimen especial para los sujetos denominados “Pequeños Productores Agrícolas”, definidos como las personas naturales que cumplan con dos condiciones, a) Se encuentre acogidas al régimen de renta presunta en el impuesto a las ganancias; b) Exploten uno o varios predios agrícolas cuyo avalúo fiscal no supere el equivalente a U\$S 70.000 aproximadamente o, cuando lo superen, si el importe neto de ventas del periodo comprendidos por los últimos 12 meses inmediatos anteriores a la fecha de vencimiento del impuesto fuera inferior al equivalente a U\$S 140.000.- aproximadamente.

Este régimen especial permite a los sujetos comprendidos, recuperar el IVA contenido en la adquisición de bienes o servicios que contraten, mediante la devolución por el Servicio de Tesorería, presentando para ello una solicitud de devolución en el mes de junio de cada año. La tasa general de imposición en Chile es del 17%.

⁶ Una especialista en la materia, como fue el Dr. Humberto Diez, ya en 1997, publicó en ERREPAR, Buenos Aires, “las variantes de instrumentación del IVA Agropecuario se puede clasificar de la siguiente manera:

- a) Inclusión de la etapa primaria.
- b) Exclusión de la etapa primaria.
- c) Sistema de créditos presuntos en la etapa posterior al sector productivo de bienes de la naturaleza.
- d) Definir como agente de retención la etapa siguiente del sector primario.
- e) Aplicación de la regla de tasa cero al sector proveedor de la etapa primaria.
- f) Aplicación de la regla de tasa cero en el sector primario.
- g) Regla de tasa cero con instrumentación directa.

CONCLUSION:

El sector agropecuario es uno de los sectores más importantes y dinámicos de la economía nacional, siendo su peso proporcionalmente mayor en la economía regionales y provinciales. Es por ello que cualquier implementación de políticas tributarias en el sector, tiene amplias e inmediatas repercusiones en la economía.

Es más que obvio que la situación hoy en día de un contribuyente Agropecuario cuyos insumos se encuentran gravados algunos a la Tasa General del 21% y otros a la Tasa Reducida del 10,5%, pero cuyas operaciones (en su totalidad) resulten alcanzadas por la alícuota diferencial del 10,5%, podría tener saldos a favor técnicos recurrentes que al no poder ser objeto de ningún tratamiento especial (acreditación, transferencia o devolución) pasaran a integrar parte de sus costos en forma plena o por el costo financiero de la inmovilización del capital propio, o sea, que el impuesto es soportado por el productor y no por el consumidor, como correspondería de acuerdo a la naturaleza del IVA. Además, de que esta tasa diferencial respecto de la aplicable para la compra de insumos, estará alentando la evasión. Pero con respecto a este tema, si se implementara un Régimen de Crédito Fiscal a Tasa Cero, creo que se podría neutralizar este efecto con un instrumento, que a mi entender la AFIP quiere imponer para que en el futuro sea utilizado por la totalidad de los contribuyentes, que es la denominada Factura Electrónica. Aunque no hay que olvidarse, que cuando se presento el proyecto que luego termino en ley, se intento justificar la medida por parte del estado aduciendo que la alícuota general era “un aliciente a la ejecución de maniobras fraudulentas, que provocaría que los exportadores recuperen un impuesto muchas veces no ingresado a las arcas fiscales”⁷. Con lo cual me atrevo a decir que, si uno quiere evadir, siempre va a encontrar la forma de hacerlo, porque me parece que la cuestión pasa por los regimenes sancionatorios aplicables y las políticas de fiscalización por parte de la autoridad fiscal, y no por aplicar un régimen o una alícuota porque es menos evasiva.

Creo que con el régimen de Tasa Cero, lo que se obtendría es la NEUTRALIDAD en el impuesto, y sobre todo la no acumulación de saldos de créditos fiscales, eternos. Básicamente si

⁷ Mensaje del proyecto de ley 11/02/2002.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

nos ponemos a pensar que el sector agropecuario exporta el 70 por ciento de su producción, sumado a esto, que el productor tarda un año en recuperar la devolución de las retenciones y el exportador cuyo 90% del crédito fiscal proviene de la compra de los granos, cobra el reembolso de la exportación del IVA, o sea le estoy sacando al productor para dárselo al exportador, es por eso que creo que lo mejor sería que no haya IVA. Y si es verdad, que cuando nos encontramos en la otra rama del sector agropecuario, la neutralidad del impuesto se logra con la gravabilidad en todas las etapas, y tasa uniforme. Aunque también esto ya fue planteado en 1990, donde el productor agropecuario paso a ser contribuyente pleno, y esto en su momento fue considerado, por los productores como un logro, porque sentían que de esta manera se conseguía la finalidad tan perseguida en el tema, con lo que no se contó es que hay un ingenio terrible para desvirtuar todo, y a partir de ahí, empezaron alícuotas diferenciales, devoluciones, retenciones, percepciones, hasta llegar al espanto de la Resolución 2300 en el año 2007. Por eso mi opinión, a pesar de pensar que es un Régimen tributario considerado como injusto y que en el caso de la acumulación de saldos a favor promueve la evasión fiscal y esta no puede estar promovida por el Estado como lo es en el caso del IVA Agropecuario, no es cerrada, y creo que quizás se puede plantear algo combinado, como pasan en algunos países en donde el productor pueda escoger si se acoge al Régimen de Tasa Cero o si no entra en este que quede gravado a la alícuota general.

Hay cuestiones que son opinables y discutibles pero creo que lo más importante es, entender que la Argentina necesita pensar en un IVA separado por regímenes diferenciales según el sector en donde uno desarrolle su actividad (industrial, comercial, agropecuario, etc.), y porque no pensar un poco mas allá y lograr que haya regímenes con subdivisiones según la zona donde se desarrolle la actividad, ya que no es lo mismo, un campo en la provincia de Bs. As que un campo en Corrientes. Ya fue mencionado hace mas de 40 años atrás, el 17 de mayo de 1977, los países miembros de la Unión Europea en la Sexta Directiva de la CEE, propusieron que cuando resulte dificultoso incluir a los contribuyentes del Sector Agropecuario dentro del régimen general o dentro del régimen para pequeños contribuyentes, se podrá aplicar un régimen especial por el cual no se permite, por un lado, el computo fiscal real contenido en

ANÁLISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

sus insumos y se grava, por el otro, a las ventas que se realicen con una alícuota fija, denominada “flat tax rate” con el propósito de:

1) permitir que los productores agropecuarios puedan trasladar a sus precios de venta un crédito fiscal presunto por el impuesto incluido en sus insumos, que de otra manera se transformaría en costo.

2) Posibilitar a los adquirentes de los productos del sector agropecuario el cómputo como crédito fiscal del importe que resulte de la aplicación de esa tasa o alícuota fija.

También, quería comentar lo sorprendido que estoy al realizar este trabajo y encontrarme con análisis de diferentes autores que explican como deberían ser instrumentados dichos cambios, para tener un sistema impositivo equilibrado cuyo principal pilar sean la equidad a través de la capacidad contributiva real de los ciudadanos. Y debe dejarse bien en claro que el productor agropecuario no puede hacerse cargo de la propia ineficiencia de la Administración Tributaria. O sea que profesionales capacitados para ser consultados para realizar una adecuada modificación hay, el inconveniente es que nunca se toca la puerta adecuada. Es más, mientras hice este trabajo me llamo mucho la atención el de una colega que realizo su tesis de magister en Economía Agraria y Administración Rural, la cual es empleada de la Administración Federal de Ingresos Públicos⁸, y su tesis está enfocado al análisis de saldos a favor de IVA en los productores agropecuarios. Lo más sorprendente es que en su exposición confirma mi teoría y dice que a partir de la reforma introducida en el IVA en el año 1998, la acumulación de crédito fiscal, se produce en forma constante en todas las actividades agropecuarias, y expone que los únicos beneficiados es la propia Administración Tributaria, conservando créditos a favor de los contribuyentes que son costo financiero, o los propios exportadores que dado que compran a una tasa reducida y de esta forma tienen menos saldos a recuperar y les implica un menor costo financiero ya que dicho recupero se realiza como mínimo seis meses después. O sea fijense que hasta dentro de la propia AFIP hay gente que sabe que el productor acumula saldos a favor de IVA, en forma casi permanente.

⁸ Cra. Mauricia Nori “Acumulación de saldo a favor de IVA por parte de los productores agropecuarios”.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

Creo, que los legisladores, tienen que tomar conciencia que somos un país donde nuestro caballito de batalla es el campo, en donde hay que poner mayor énfasis en ser agro exportador y agroindustrial, pero nuestra economía tiene que estar basada en el campo, creo que es la columna vertebral de la Argentina, y una vez que esos pilares estén lo suficientemente fuerte será más fácil poder construir y desarrolla la industrial, el comercial, o cualquier otro sector. Pero para ser considerados un país serio, cada sector debe tener su capítulo especial en la legislación tributaria, por eso hay que cambiar la situación en la que nos encontramos hoy, con una serie de impuestos desmembrados, algunos de ellos racionales, otros no, y muchos de ellos distorsivos, y es por eso que la solución consiste cambiar a un sistema tributario acomodado a las diferentes actividades económicas.

Y quiero terminar esta tesis comentando que se ha podido comprobar que en los países avanzados la utilidad social obtenida del crecimiento del sector supera la aparente pérdida de recaudación derivada de menores tasas o facilidades impositivas.

“EL MUNDO A APRENDIDO QUE CON MENORES IMPUESTOS SE RECAUDA MAS. EN NUESTRO PAIS ESTA ES UNA ASIGNATURA PENDIENTE”.

6- BIBLIOGRAFIA

1. Osvaldo Balan, Claudia A. Chiaradia, Santiago A. Saenz Valiente, Perla R. Olego y Jose D. Labroca, LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA, 1º Edición, LA LEY.
2. Claudia Chiaradia (coordinadora), Josefina Bavera, Alfredo Brunotti, Teresa Stafforte, Ana Delrio, Lidia Giovannoni, Néstor Lazzaretti, Analia Selva, TRATADO AGROPECUARIO, 1º Edición, ERREPAR.
3. Juan Oklander, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 1º Edición, LA LEY.
4. Rubén Alberto Marchevsky, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 1º Edición, ERREPAR.
5. Santiago Saenz Valiente y Alejandro Casal, ENSAYO DE UN IVA PARA LA REPUBLICA ARGENTINA, 1989, XIX Jornada Tributaria – Colegio de Graduados de Ciencias Económicas.
6. Deborah P. Ureta, Sandra L. Díaz y Susana C. Carelli, DILEMA DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN EL IVA ALICUOTAS DIFERENCIALES VERSUS TASA GENERALIZADA, XXXIV Jornada Tributaria – Colegio de Graduados de Ciencias Económicas.
7. Juan C. Tosi y Juan M. Erreguerena, CUAL ES EL IMPACTO DE LA NUEVA SITUACION DEL IVA EN LA EMPRESA AGROPECUARIA, Julio- Septiembre 2003, Suplemento Económico Visión Rural.

ANALISIS DEL IVA DESDE UN ENFOQUE AGROPECUARIO

8. Mauricia Nori, Regina Duran, Gustavo Etman, ACUMULACION DE SALDO A FAVOR DE IVA POR PARTE DE LOS PRODUCTORES AGROPECUARIOS: Un problema Financiero que parece no tener solución para los productores ganaderos de la zona sur de la Provincia de Buenos Aires, XIII Jornada Nacional de la Empresa Agropecuaria – Tandil.
9. Miguel Ángel Morra y Devora Quagliotti, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA – SECOR AGROPECUARIO, MAS DE TRES DECADAS.
10. Universidad Nacional de La Pampa – Facultad de Agronomía, Cátedra: diseño y Evaluación de Proyectos de Agroindustriales, docente: Abelardo Ferran, 2008.
11. Bases y lineamientos generales para una reforma tributaria, coordinado por Jorge Rodriguez Córdoba – 1ª ed. – Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, 2011.