

TÍTULO: CANJE AGROPECUARIO. TRATAMIENTO EN EL IVA E INGRESOS BRUTOS

AUTOR/ES: Carbajal, Margarita; Demartino, Julieta

PUBLICACIÓN: Consultor Agropecuario

TOMO/BOLETÍN: -

PÁGINA: -

MES: Octubre

AÑO: 2021

OTROS DATOS: -

MARGARITA CARBAJAL
JULIETA DEMARTINO

CANJE AGROPECUARIO. TRATAMIENTO EN EL IVA E INGRESOS BRUTOS

I - INTRODUCCIÓN

Es frecuente observar operaciones de canje en la actividad agropecuaria. Su atractivo radica en que constituye una herramienta de financiamiento para el productor, reduce costos de la operatoria, goza de beneficios tributarios y se puede pactar tomando en consideración los tiempos del ciclo productivo propio de la actividad.

En el presente artículo, tomando como punto de partida las nociones generales que caracterizan a las operaciones de canje, se analiza su impacto en dos impuestos en particular: impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB).

II - CANJE AGROPECUARIO. NOCIONES GENERALES

Existe canje agropecuario cuando un productor adquiere bienes, servicios y/o locaciones, comprometiéndose a abonar su precio en especie, con la entrega de una determinada cantidad de productos primarios obtenidos en el proceso productivo en el que se utilizaron aquellos bienes, servicios o locaciones.

La doctrina ha definido este tipo de contrato como “la provisión de bienes y servicios por parte de un proveedor de los mismos, que serán cancelados mediante la entrega comprometida de productos primarios por el adquirente, que desarrolla la actividad de producción de estos últimos”.⁽¹⁾

El canje es un contrato innominado, en el que prevalece la voluntad de las partes⁽²⁾. Por ello,

existen diversas modalidades, entre las cuales, puede mencionarse:

i) Canje permuta disponible: en el cual el pago en especie se produce en el mismo momento de la venta.

ii) Canje permuta diferido: en el cual el proveedor entrega el bien o realiza la locación o servicio al productor y el pago en especie se efectiviza en un momento posterior.(3)

Particularmente, en la segunda modalidad indicada, el canje agropecuario permite adecuar los tiempos del contrato a la naturaleza cíclica de la actividad agropecuaria, en la cual los costos e ingresos de la actividad tienen lugar en determinadas épocas del año(4), y de ese modo, es una herramienta de financiamiento para el productor. Este último obtiene los bienes, locaciones o servicios que necesita para realizar su actividad y los abona, en especie, una vez que obtuvo los frutos de la misma.

A modo de ejemplo, el canje agropecuario puede tener lugar cuando se adquieren agroquímicos o servicios de siembra a cambio de entregar una cantidad determinada de granos. Sin embargo, también se observan operaciones de canje, por ejemplo, para adquirir maquinaria, vehículos, toros, entre otros bienes de uso, a cambio de la entrega de productos primarios.

De ese modo, el productor cuenta con una herramienta útil para adquirir bienes y/o servicios necesarios para llevar adelante su actividad productiva, con el compromiso de abonarlos una vez que esta dio sus frutos.

III - ASPECTOS REGISTRALES

La resolución E 21/2017 del Ministerio de Agroindustria(5) regula el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroindustrial (RUCA).

El Anexo I reglamenta la inscripción en el RUCA. En el punto 1.2 establece que deben inscribirse “las personas humanas y jurídicas que intervengan en el comercio y/o industrialización de las cadenas agroalimentarias así como los establecimientos en los cuales desarrollen sus actividades, con excepción de la producción primaria agropecuaria, según corresponda conforme la definición y requisitos establecidos para cada actividad en particular en la presente medida”.

Luego, en el capítulo 3, establece las actividades comprendidas en el RUCA relativas a granos, sus productos, subproductos y/o derivados. En el punto 3.4 se prevé la inclusión de los canjeadores de bienes y/o servicios por granos, entendiéndose por tales “a quien reciba granos en pago, exclusivamente por las ventas de bienes o servicios brindados por estos operadores, pudiendo comprar hasta un veinte por ciento (20%) más que el total de las toneladas recibidas en concepto de ‘canje’. Asimismo, se considerará incluido en esta categoría, quien entregue para su explotación, bajo cualquier título, terrenos propios para producción agrícola y perciba como contraprestación parte de lo producido”. Luego, se prevén varias actividades que incluyen, sin necesidad de inscripción, la de canjeador.(6)

Reseñamos la presente norma en tanto, como se verá en el punto V del presente, hay jurisdicciones que prevén como requisito la inscripción en el RUCA a efectos de que la operación de canje tenga un tratamiento especial en el ISIB.

IV - TRATAMIENTO EN EL IVA

Las operaciones de canje agropecuario se encuentran alcanzadas por el IVA, en tanto involucren

ventas de cosas muebles, locaciones o prestaciones de servicios gravados. Además, debe tenerse en cuenta que las permutas y daciones en pago (que pueden tener lugar en las operaciones de canje) se asimilan a las ventas [\[arts. 1 y 2, inc. a\), ley de IVA\]](#).

La ley de IVA contiene, además, regulaciones específicas sobre el nacimiento del hecho imponible y la determinación de la base imponible en este tipo de operaciones. De ese modo, la ley de IVA receptó una práctica frecuente en la actividad agropecuaria, como lo son las operaciones de canje, y adaptó la regulación del tributo a la realidad que presentan tales operaciones.

4.1. ¿Cuándo nace el hecho imponible del IVA en las operaciones de canje?

En las operaciones de canje, la ley del IVA se aparta de los momentos que en términos generales se fijan para el nacimiento del hecho imponible (entrega del bien o emisión de la factura, culminación de la prestación del servicio o percepción del precio, en todos los casos, el anterior [-art. 5-](#)).

En tal sentido, el artículo 5, inciso a), prevé que en el supuesto de comercialización de productos primarios se realice “mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne”.

Los productos primarios a los que refiere la norma transcrita están enumerados en el segundo párrafo del artículo 5 de la ley del IVA y comprende a aquellos “provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas”.

En otras palabras, en el supuesto de operaciones de canje permuta diferido, existe un diferimiento del nacimiento del hecho imponible del IVA hasta el momento en que se haga entrega de los productos primarios. De ese modo, el débito fiscal para el proveedor no se genera con la entrega de los bienes, servicios o locaciones, sino que se produce cuando se efectiviza el pago en especie por parte del productor; oportunidad en la que también se genera el débito fiscal para el productor por la entrega del producto primario.[\(7\)](#)

La doctrina expresa que la intención del legislador fue la de contemplar las particularidades de la actividad agropecuaria, su ciclo productivo y los momentos en que existe disponibilidad de fondos por parte del productor[\(8\)](#). El beneficio financiero es para el productor que no debe afrontar el IVA facturado por el proveedor hasta tanto no obtenga los productos primarios.[\(9\)](#)

¿Cuáles son los requisitos para que resulte de aplicación la norma transcrita?

En primer lugar, que la operación de canje tenga por objeto adquirir bienes, locaciones o servicios gravados en el IVA. Asimismo, que tales bienes, locaciones o servicios sean entregados de manera anterior a los productos primarios. Cabe aclarar que la norma no establece ningún otro condicionamiento sobre los bienes, locaciones o servicios ni sobre el proveedor de los mismos, con lo cual, el abanico de posibilidades para la aplicación de la figura es amplio.

En segundo lugar, que los productos primarios que se entreguen sean alguno de los enunciados por la norma de manera taxativa[\(10\)](#). Conforme surge del artículo 17 del decreto reglamentario de la ley del IVA, tales productos deben ser entregados por un productor primario. La ley del IVA le asigna a

la entrega de kilajes de carne igual tratamiento que el de los productos primarios enumerados, requiriendo, en este caso expresamente, que se trate de un productor primario.

Ahora bien, ¿qué sucede si no es posible entregar los productos primarios conforme fue pactado por las partes?

Al respecto, el decreto reglamentario de la ley del IVA prevé, en su artículo 17: “Se admitirá que la contraprestación a cargo del productor primario no se realice mediante la entrega de los bienes comprometidos, solo en aquellos casos en que se demuestre fehacientemente la imposibilidad de su cumplimiento”.

De ese modo, en el supuesto de que exista imposibilidad de entregar los productos primarios comprometidos, se exige una prueba fehaciente de la imposibilidad de cumplir; ello, a efectos de mantener el diferimiento en el nacimiento del hecho imponible(11). La doctrina entendió que dicho incumplimiento debería ser consecuencia de factores ajenos al productor.(12)

¿Qué sucede en los supuestos de canje parcial?

El artículo 17 del decreto reglamentario también regula las operaciones de canje parcial, es decir, aquellas en las que el pago se realiza parte en especie y parte en dinero. Establece que “en los casos en los que la operación de canje no abarque la totalidad de la transacción, la referida norma solo será de aplicación respecto de la proporción atribuible a la primera”.

Ello así, el diferimiento del hecho imponible opera solo respecto de la parte de la operación que se cancela mediante entrega de productos primarios. Para la parte que se cancela en dinero rigen las normas generales de generación del débito fiscal.

4.2. ¿Cómo se determina la base imponible del IVA en las operaciones de canje?

El artículo 10, cuarto párrafo, de la ley del IVA prevé: “Cuando se comercialicen productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones”.

La base imponible del IVA recién se determina al momento en que se entreguen los productos primarios y conforme la valuación de mercado de ese momento. Ello es consistente con el momento en que se genera el débito fiscal.

4.3. ¿Qué retenciones y percepciones del IVA resultan aplicables?

La [resolución general \(AFIP\) 4310](#) (RG 4310) reglamenta el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA) y prevé un régimen de retenciones del IVA, que sustituyó al regulado por la [resolución general \(AFIP\) 2300](#) (RG 2300).

El régimen de retención alcanza a las operaciones de compraventa de: “a) Granos y semillas en proceso de certificación -cereales y oleaginosas- y legumbres secas, excepto arroz; b) Granos y semillas en proceso de certificación -arroz” (art. 40, RG 4310).

Las alícuotas aplicables varían según el tipo de producto y la matriz de riesgo o scoring que posea el sujeto pasible de retención (art. 43).

En lo que respecta a las operaciones de canje, el artículo 45 de la RG 4310 prevé:

“Cuando el pago por la compra de los productos comprendidos en el artículo 40, se efectúe en su totalidad mediante la entrega de insumos y/o bienes de capital, y/o mediante prestaciones de servicios y/o locaciones, y el agente de retención se encuentre imposibilitado de practicar la retención, resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el tercer párrafo del presente artículo. Idéntica obligación tendrá el agente de retención cuando el sujeto pasible de la misma entregue en pago por la compra de insumos y/o bienes de capital y/o por la prestación de locaciones y/o servicios, los productos comprendidos en el artículo 40.

En el supuesto de que el precitado pago en especie fuera parcial y el importe total de la operación se integre además mediante la entrega de una suma de dinero, la retención se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 43(13) y se practicará sobre el importe pagado en dinero. Si el monto de la retención resultare superior a la referida suma de dinero, el agente de retención ingresará el importe que corresponda hasta la concurrencia con la mencionada suma y cumplirá lo dispuesto en el tercer párrafo del presente artículo.

El agente de retención deberá informar todos los casos previstos en el presente artículo de acuerdo con lo normado en la resolución general 2233, su modificatoria y complementarias, Sistema de Control de Retenciones (SICORE), efectuando una marca en el campo ‘Imposibilidad de retención’ de la pantalla ‘Detalle de retenciones’.

Es decir que en las operaciones de canje total no debe efectuarse la retención, pero debe informarse en el SICORE la “imposibilidad de retención”.

Si el canje es parcial, la retención se calcula sobre el total de la operación, pero se aplica solo sobre la suma de dinero que se entregue. Si el monto a retener supera la suma de dinero pagada, corresponde practicar la retención solo hasta la concurrencia de dicha suma, debiendo abonarse la diferencia hasta el importe del IVA facturado (arts. 70 y 71, RG 4310).

Un punto importante a tener en cuenta es que la RG 2300 establecía la obligatoriedad de llevar un “registro de operaciones de canje”, el cual fue eliminado por la RG 4310.

En otro orden, la [resolución general \(AFIP\) 2459](#) (RG 2459) estableció un régimen de percepción del IVA para “operaciones de venta de cosas muebles, las locaciones y prestaciones gravadas ... cuando el pago de tales operaciones se realice mediante la transferencia de granos y semillas en proceso de certificación -cereales y oleaginosas- excepto arroz, y legumbres secas” (art. 1). Tanto los agentes de percepción como los sujetos pasibles de ella deben ser sujetos inscriptos en el IVA.

Conforme lo dispone el artículo 3 de la RG 2459, la percepción se debe efectuar en el momento en que se configura el hecho imponible. La percepción se calcula sobre el precio neto de la operación que surja de la factura o documento equivalente y la aplicación de alícuotas que varían de 0% a 8% según la matriz de riesgo o scoring en el SISA, ascendiendo al 100% del IVA en el supuesto de sujetos inactivos en dicho sistema (art. 4, RG 2459(14)).

V - TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

A efectos de comprender la incidencia del ISIB sobre las operaciones de canje, cabe tener presente los aspectos centrales y, en general, uniformes de este impuesto en todas las jurisdicciones del país.

En tal sentido, cabe recordar, que el ISIB es un tributo que grava el ejercicio, habitual y a título oneroso de una actividad económica en el territorio provincial.

La base imponible está conformada por los ingresos brutos devengados en el período fiscal, como consecuencia del ejercicio de la actividad gravada. En los supuestos de pagos en especie, por lo general, los códigos tributarios provinciales establecen que el ingreso bruto es la valuación del bien, locación o servicio dado en pago, corriente en plaza al momento del devengamiento.

Bajo los lineamientos expresados, las operaciones de canje tendrían para el sujeto “canjeador” el siguiente impacto en el ISIB:

(i) El proveedor de bienes, servicios o locaciones tributa el ISIB al momento de facturar y entregar tales bienes, servicios o locaciones. Como el pago de tales conceptos se realiza en un momento posterior, mediante la entrega de productos primarios (canje), a efectos de determinar el ingreso bruto se deben aplicar las disposiciones sobre pago en especie.

(ii) Posteriormente, una vez que se efectivizó el pago en especie, el “canjeador” vende el producto primario recibido en canje. En dicha oportunidad, quedaría nuevamente alcanzado por el ISIB por los ingresos brutos que obtenga de tal venta.

Caben al respecto dos consideraciones: el “canjeador” no podría ser considerado productor en tanto no participa del proceso productivo que lleva a cabo el sujeto que entregó los productos primarios. Como consecuencia de ello, no se beneficia con las exenciones y/o alícuotas reducidas aplicables a dicha actividad.

En segundo lugar, podría analizarse la existencia de “habitualidad” en cada caso; de no verificarse tal requisito, no se configuraría el hecho imponible del ISIB. Sin embargo, entendemos que el uso frecuente de esta forma de comercialización, el tipo de sujeto y la actividad económica que realiza permiten interpretar que la venta de los productos primarios forma parte de esa actividad económica gravada que realiza el “canjeador”.

De acuerdo con el esquema indicado, el ISIB terminaría gravando un mismo ingreso en dos oportunidades. Se aplica así una doble carga fiscal sobre una modalidad de comercialización que constituye una herramienta de desarrollo productivo en tanto ofrece financiamiento al productor agropecuario.

A efectos de evitar o aminorar el impacto descrito, algunas jurisdicciones adoptaron normas particulares en relación con la generación del hecho imponible, determinación de la base imponible y alícuotas aplicables a las operaciones de canje. A continuación, se reseñan tales normas.

La determinación de las alícuotas aplicables se efectúa tomando como hipótesis que el producto primario objeto del canje, que es vendido por el proveedor de bienes, servicios o locaciones, consiste en cereales, oleaginosas o forrajeras, ello, en tanto es la modalidad más usual. Sin embargo, en hipótesis diferentes a las aquí contempladas debe revisarse en cada caso la alícuota prevista en la normativa local.

5.1. Provincia de Buenos Aires

El artículo 191 del Código Fiscal de Buenos Aires prevé una base imponible especial para las operaciones de canje. En tal sentido, establece:

“La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta en los siguientes casos: ... d) Comercialización de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, efectuada por quienes hayan recibido esos productos de los productores agropecuarios, directamente o a través de sus mandatarios, como pago en especie por otros bienes y/o prestaciones realizadas a

aquellos. Solo resultarán alcanzados por este inciso quienes cumplan con el régimen de información que al efecto disponga la Autoridad de Aplicación, se encuentren inscriptos en el organismo nacional competente como canjeadores de granos y conserven las facturas o documentos equivalentes de dichas operaciones a disposición del organismo recaudador”.[\(15\)](#)

De ese modo, la Provincia de Buenos Aires solo grava en el ISIB la diferencia entre el valor de compra y venta de los productos primarios recibidos en canje, pero sujeto a ciertas condiciones: (i) cumplimiento del régimen de información; (ii) inscripción en el organismo nacional competente como canjeadores de granos; y (iii) conservación de la factura o documento equivalente.

Determinada la base imponible en el modo expuesto, a modo de ejemplo y en función del producto primario en cuestión, correspondería la aplicación de la alícuota prevista para la “venta al por mayor de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras excepto semillas”, del 3,5%.[\(16\)](#)

5.2. Córdoba

El Código Fiscal de la Provincia de Córdoba no establece una base imponible especial para las operaciones de canje, sin embargo, sí regula el momento en el que ocurre el devengamiento de los ingresos brutos en tales operaciones.

En tal sentido, el artículo 211 prevé que “los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devenguen, con excepción de aquellos que sean retenidos en la fuente. Se entenderá que los ingresos se han devengado: ... k) En los casos de ventas de bienes, prestaciones de servicios y/o locaciones de obras y servicios gravadas que se comercialicen mediante operaciones de canje por productos primarios, recibidos con posterioridad a la entrega o ejecución de los primeros, desde el momento en que se produzca la recepción de los productos primarios”.[\(17\)](#)

El Código Fiscal adopta, así, una norma similar a la de la ley del IVA, entendiéndose que el devengamiento se produce con el pago en especie.

En lo que respecta a la alícuota aplicable, la ley impositiva prevé el 0,5% para la “venta al por mayor de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras excepto semillas”.[\(18\)](#)

5.3. Santa Fe

Al igual que Buenos Aires, el Código Fiscal de Santa Fe prevé una base imponible especial para las operaciones de canje. El artículo 191 de dicho cuerpo normativo dispone: “La base imponible estará constituida por la diferencia entre el importe de compras y ventas en los siguientes casos: ... g) Comercialización de granos de cereales y oleaginosas no destinados a la siembra y legumbres secas, efectuadas por cuenta propia por quienes hayan recibido esos productos de los productores agropecuarios como pago en especie por otros bienes y/o prestaciones realizadas a estos”.[\(19\)](#)

El antecedente de la norma transcrita se halla en la [resolución 23/2009](#) de la Administración Provincial de Impuestos (API), en la que el organismo tributario resolvió, por vía interpretativa, que para determinar la base imponible en las operaciones de canje se debía aplicar la norma prevista para venta de productos agrícola-ganaderos efectuada por acopiadores.

En lo que respecta a la alícuota aplicable, la ley impositiva, en su redacción actual, no prevé una alícuota especial para operaciones de canje (sí lo hacía en redacciones anteriores) ni para la venta al por mayor de cereales, oleaginosas y forrajeras. La alícuota general es del 4,5% o 5% según ingresos brutos devengados en el período anterior.[\(20\)](#)

5.4. La Pampa

El Código Fiscal de La Pampa prevé una norma sobre devengamiento similar a la de Córdoba. El artículo 190 establece: “Se entenderá que los ingresos se han devengado, salvo las excepciones previstas en la presente ley: ... h) en los casos de comercialización de productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, recibidos con anterioridad a la entrega de los primeros, desde el momento en que se produzca dicha entrega”.[\(21\)](#)

En lo que respecta a la alícuota aplicable, la ley impositiva prevé:

“Fijase en el dos con cincuenta por mil (2,50%) la alícuota correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos para la comercialización de cereales, oleaginosas y forrajeros, y de miel efectuada por cuenta propia por comerciantes en granos y acopiadores de esos productos que mantengan su inscripción en el Registro Único de la Cadena Agroalimentaria.

Cuando los referidos productos fueran recibidos como cancelación de operaciones de canje por bienes o servicios que no constituyen insumos de la actividad agropecuaria, será de aplicación la alícuota general del tres por ciento (3,0%)”.[\(22\)](#)

5.5. Entre Ríos

El Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos establece: “Cuando la operación de venta de cereales, forrajeras y/u oleaginosas recibidas en canje como pago de insumos, bienes o servicios destinados a la producción agropecuaria, sea desarrollada por cuenta propia por acopiadores de tales productos, la base imponible será la totalidad de los ingresos brutos al período liquidado”.[\(23\)](#)

Por su parte, la ley impositiva prevé la alícuota del 0,25% para la “venta de cereales, forrajeras y/u oleaginosas recibidas en canje como pago de insumos, bienes o servicios destinados a producción primaria desarrollada por cuenta propia por acopiadores de tales productos (art. 159, Código Fiscal)”.[\(24\)](#)

Cabe destacar que las disposiciones, tanto del Código Fiscal como de la ley impositiva, refieren a la venta de cereales, forrajeras y/u oleaginosas recibidas en canje, efectuadas por acopiadores exclusivamente.

5.6. Santiago del Estero

El Código Fiscal de Santiago del Estero establece una base imponible especial para las operaciones de canje, pero sujeta al cumplimiento de determinados requisitos. Asimismo, se establece la responsabilidad solidaria del productor primario.

En tal sentido, el artículo 196 prevé:

“La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, en los siguientes casos: ... e) Comercialización de productos agrícolas ganaderos y frutos del país, efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos. A opción de contribuyente, el impuesto podrá liquidarse aplicando las alícuotas pertinentes sobre el total de los ingresos respectivos. Será de aplicación para este régimen lo dispuesto en el último párrafo del artículo anterior.

Canje o permuta de productos agropecuarios.

En los casos de contratos en los que exista canje o permuta de productos agropecuarios, la base

imponible por la venta posterior de los productos, estará constituida por la diferencia entre el importe o precio al que fueron recibidos los productos agropecuarios y aquel importe o precio al que se vendan esos mismos productos en una etapa posterior.

Para que sea procedente esta base imponible especial, deberán cumplimentarse los siguientes requisitos:

- a) Que quien entrega dichos productos sea productor primario, inscripto en DGR, AFIP y el Ministerio de la Producción;
- b) Que quien realiza la posterior venta sea un proveedor de bienes y productos a la actividad agropecuaria, a saber y exclusivamente: agroquímicos, combustibles, semillas y maquinarias;
- c) Que exista un contrato de canje o permuta de productos agropecuarios en el que conste el valor de cotización del producto agropecuario en cuestión.

Para el productor primario, en este caso, se verificará la responsabilidad establecida en el artículo 26 del presente código”.[\(25\)](#)

La ley impositiva no prevé alícuotas especiales para las operaciones de canje o venta de cereales, oleaginosas y forrajeras. La alícuota general es del 3%.[\(26\)](#)

VI - REFLEXIONES FINALES

Conforme se observa de las normas analizadas, tanto la ley del IVA como algunos códigos fiscales provinciales han regulado expresamente las operaciones de canje tomando en consideración sus particularidades y las de la propia actividad agropecuaria.

Ahora bien, la cuestión problemática se presenta, particularmente en lo que respecta al ISIB, en aquellas jurisdicciones provinciales que no prevén normas específicas para las operaciones de canje. Así, por ejemplo, los códigos fiscales de las provincias del nordeste argentino, entre ellas, la Provincia del Chaco, a la que nos referimos por ser de ella ciudadanas. Ello determina que el ISIB alcanza dos veces la misma capacidad contributiva: grava la venta de bienes, locaciones y servicios y luego grava la venta del producto primario que efectúa el canjeador.

El tratamiento descrito resulta disvalioso para el sector agropecuario de la región, máxime cuando es una zona agropecuaria marginal. La solución debe necesariamente encauzarse a través de una reforma legislativa de los códigos fiscales, incorporando un tratamiento específico para las operaciones de canje en el ISIB (tal como lo han hecho las jurisdicciones reseñadas en el presente trabajo).

Una reforma en el sentido propuesto contribuye a la utilidad de este tipo de operaciones, su uso como forma de financiamiento para el productor agropecuario y, en definitiva, al fortalecimiento de una herramienta más de desarrollo productivo.

Nota:

- (1) Chiaradía, Claudia (Coord.): “Tratado agropecuario” - ERREPAR - Bs. As. - 2010 - pág. 294
- (2) Chiaradía, Claudia (Coord.): “Tratado agropecuario” - ERREPAR - Bs. As. - 2010 - pág. 294
- (3) Fernández, Luis O. y Uberti, Mario C.: “Manual de impuestos en la actividad agropecuaria” -

ERREPAR - Bs. As. - 2013 - pág. 100

(4) Fernández, Luis O. y Uberti, Mario C.: “Manual de impuestos en la actividad agropecuaria” - ERREPAR - Bs. As. - 2013 - págs. 98/9

(5) BO: 24/2/2017. Esta resolución deroga las anteriores que regulaban el RUCA: 302/2012, 1052/2012, 408/2014 y 872/2015, todas del Ministerio de Agroindustria

(6) Por ejemplo: acopiador-consignatario, industrial aceitero de granos por extrusado y/o prensado, industrial aceitero de granos con extracción por solventes, industrial balanceador, industrial cervecero, industrial destilería, industrial arrocero, acondicionador, entre otras

(7) En este punto, en la actividad agropecuaria, es frecuente que se produzca un descalce de alícuotas: los bienes, servicios y locaciones podrían estar alcanzados a la alícuota del 21% y los productos primarios están, por lo general, gravados a una alícuota diferencial. Al respecto, la doctrina es uniforme en sostener que para que el canje se aplique a la operación en su totalidad, debe incrementarse la cantidad de productos primarios a entregar a efectos de cancelar la diferencia generada en el IVA [Balán, Osvaldo (Coord.): “La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales” - 2ª ed. - LL - 2011 - pág. 367; Fernández, Luis O. y Uberti, Mario C.: “Manual de impuestos en la actividad agropecuaria” - ERREPAR - Bs. As. - 2013 - pág. 344; Chiaradía, Claudia (Coord.): “Tratado agropecuario” - ERREPAR - Bs. As. - 2010 - pág. 296]

(8) Balán, Osvaldo (Coord.): “La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales” - 2ª ed. - LL - 2011 - pág. 360

(9) Marchevsky, Rubén A.: “Impuesto al valor agregado. Análisis integral” - ERREPAR - Bs. As. - 2006 - pág. 269

(10) Balán, Osvaldo (Coord.): “La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales” - 2ª ed. - LL - 2011 - pág. 360

(11) Fernández, Luis O. y Uberti, Mario C.: “Manual de impuestos en la actividad agropecuaria” - ERREPAR - Bs. As. - 2013 - pág. 343

(12) Balán, Osvaldo (Coord.): “La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales” - 2ª ed. - LL - 2011 - pág. 361

(13) “Art. 43. - El importe de la retención se determinará aplicando sobre el precio neto de venta - conforme a lo establecido en el art. 10 de la ley de IVA, t.o. en 1997 y sus modif.- que resulte de la liquidación correspondiente, las alícuotas que para cada caso se fijan a continuación:

I. Por las operaciones de venta de los productos indicados en el inciso a) del artículo 40:

a) Cinco por ciento (5%): cuando los sujetos pasibles de retención se encuentren calificados en:

1. Estado 1 ya sea que actúen como productores que realicen operaciones de venta de su propia producción -‘productor vendedor’- o como operadores que realicen operaciones de venta -‘operador vendedor’-.

2. Estado 2 siempre que actúen como ‘operador vendedor’.

b) Siete por ciento (7%): cuando los sujetos pasibles de retención actúen en la operación como ‘productor vendedor’ y se encuentren calificados en el estado 2.

c) Ocho por ciento (8%): cuando los sujetos pasibles de retención se encuentren calificados en el estado 3 ya sea que actúen como ‘productor vendedor’ o como ‘operador vendedor’.

II. Por las operaciones de venta de los productos indicados en el inciso b) del artículo 40:

a) Diez por ciento (10%): cuando los sujetos pasibles de retención se encuentren calificados en:

1. Estado 1 ya sea que actúen como ‘productor vendedor’ o como ‘operador vendedor’.

2. Estado 2 siempre que actúen como ‘operador vendedor’.

b) Catorce por ciento (14%): cuando los sujetos pasibles de retención actúen en la operación como ‘productor vendedor’ y se encuentren calificados en el estado 2.

c) Dieciséis por ciento (16%): cuando los sujetos pasibles de retención se encuentren calificados en el estado 3 ya sea que actúen como ‘productor vendedor’ o como ‘operador vendedor’.

Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, cuando los sujetos pasibles de retención se encuentren considerados como inactivos, la alícuota de retención a aplicar será equivalente al cien por ciento (100%) de la alícuota del impuesto al valor agregado, según corresponda.

En las operaciones efectuadas con intervención de los mercados de cereales a término, la retención se determinará aplicando la alícuota que corresponda -de acuerdo con lo indicado en el primer párr.- sobre el precio de ajuste definido en el artículo 19 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones”

(14) “Art. 4.- El importe de la percepción a practicar se determinará aplicando, sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente -de acuerdo con lo establecido por el art. 10 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- las alícuotas que, según el sujeto de que se trate, se detallan a continuación:

a) Sujetos calificados en el Sistema de Información Simplificado Agrícola ‘SISA’ en estado 1: No se aplicará la percepción.

b) Sujetos calificados en el Sistema de Información Simplificado Agrícola ‘SISA’ en estado 2: uno por ciento (1%).

c) Sujetos calificados en el Sistema de Información Simplificado Agrícola ‘SISA’ en estado 3: ocho por ciento (8%).

Cuando los sujetos pasibles de la percepción se encuentren considerados como inactivos en el Sistema de Información Simplificado Agrícola ‘SISA’, la alícuota de percepción será equivalente al cien por ciento (100%) de la alícuota del impuesto al valor agregado”

(15) [L. 10397, art. 191](#), texto según [L. 14394](#) (BO Bs. As.: 15/11/2012)

(16) [L. 15226, art. 21, inc. L](#)) (BO Bs. As.: 31/12/2020)

(17) [L. 6006, art. 211](#), texto según [L. 10724](#) (BO Cba.: 30/12/2020)

(18) [L. 10725, art. 15](#) y [Anexo I](#) (BO Cba.: 30/12/2020)

(19) [L. 3456, art. 191](#), texto según [L. 13617](#) (BO Santa Fe: 4/1/2017)

(20) [L. 3650, art. 6](#), texto según [L. 13875](#) (BO Santa Fe: 28/12/2018)

(21) [L. 271, art. 190](#) (BO La Pampa: 19/1/1962)

- (22) [L. 3310, art. 24](#) (BO La Pampa: 30/12/2020)
- (23) [L. 6505, art. 159](#), texto según [L. 10856](#) (BO Entre Ríos: 29/12/2020)
- (24) [L. 10857](#) (BO Entre Ríos: 29/12/2020)
- (25) [L. 6792, art. 196](#), texto según [L. 7051](#) (BO Santiago del Estero: 5/1/2012)
- (26) [L. 6793](#) (BO Santiago del Estero: 9/1/2006)

Cita digital: EOLDC104652A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.