

# **XXX SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRACTICA PROFESIONAL**

*Universidad Nacional de Rosario  
Facultad de Ciencias Económicas y Estadística*

Área: Actualización de contenidos programáticos

**“LAS OPERACIONES DE CANJE EN LA  
ACTIVIDAD AGRICOLA: Su tratamiento  
contable e impositivo”.**

Autores:

Cont. Goytia, Marisa Daniela  
Cont. Marcolini, Silvina Beatriz  
Cont. Verón, Carmen Stella

Rosario, 23 y 24 de octubre de 2008

## **INDICE**

### **1. INTRODUCCION**

### **2. ANTECEDENTES JURIDICOS**

### **3. DESCRIPCION DE LA OPERATORIA**

### **4. TRATAMIENTO CONTABLE**

#### **4.1. Medición del activo insumos**

#### **4.2. Medición del pasivo con el proveedor de los insumos**

#### **4.3. Aspectos a considerar**

### **5. TRATAMIENTO IMPOSITIVO**

#### **5.1. Impuesto al Valor Agregado**

#### **5.2. Ventajas de realizar una operación de canje hasta el 31/07/08**

#### **5.3. Resolución General 2300**

#### **5.4. Resolución General 2459 del 2008**

#### **5.5. Ingresos Brutos**

#### **5.6. Impuesto a las Ganancias**

### **6. REFLEXIONES**

### **7. BIBLIOGRAFIA**

### **8. RESUMEN**

## **1. INTRODUCCION**

Es indiscutible la importancia que el sector agropecuario argentino tiene en el contexto internacional, el impacto que el desarrollo agropecuario genera en la Republica Argentina y el correspondiente ingreso de divisas que provoca esta participación.

La actividad agropecuaria tiene una serie de características que la diferencian de cualquier otra actividad productiva. Entre ellas la fundamental es que el objeto de su producción son bienes que tienen la capacidad biológica de generar vida, autogenerar su crecimiento y/o reproducirse.

El desarrollo de la actividad requiere una gran inversión inicial, seguida por otras nuevas caracterizadas por la rapidez con que se producen los cambios tecnológicos. Por su parte Durán (2005) manifiesta que la inmovilización de capital que presenta esta actividad, pone de manifiesto la elevada inversión que requiere la empresa rural para llevar adelante los procesos de producción primaria. Esta tiene que ver no sólo con el capital fundiario constituido por la tierra y las mejoras, sino también por el capital de explotación fijo, como las maquinarias y equipos, herramientas, rodados, entre otros. De esta forma surge una necesidad clara del sector de obtener financiación.

Entre las herramientas con que cuenta para acceder a la financiación, alternativa y como alternativa al escaso y generalmente costoso financiamiento bancario, a partir de la crisis financiera del año 2001 han adquirido relevancia las siguientes:

- Fideicomisos,
- Leasing,
- Warrants,
- Cheques de pago diferido,
- Financiamiento otorgado por proveedores de insumos.

El objetivo de este trabajo es abordar esta última alternativa, haciendo hincapié en las operaciones de canje; una de las formas de sustitución de crédito bancario más empleada en el sector, conceptualizando el instituto y analizando su tratamiento contable e impositivo.

## **2. ANTECEDENTES JURIDICOS**

Según el Diccionario de la Real Academia Española, canje significa: “cambio, trueque o permuta; intercambiar una cosa por otra”. Se presentan como conceptos homogéneos, de utilización indistinta.

En este sentido, trueque es todo intercambio directo de bienes y servicios sin mediación del dinero; a cambio de algo que se da o se hace. En tanto la permuta se define como el contrato consensual por el que dos personas se obligan recíprocamente a dar una cosa por otra.

A diferencia de la Real Academia Española, el canje no encuentra su correlato o definición en el orden jurídico. Según Arce (2000:291) se trata de un contrato bilateral, oneroso, atípico, innominado, no formal, condicional y aleatorio.

1. Bilateral, ya que se crean obligaciones recíprocas;
2. Oneroso: las partes asumen obligaciones recíprocas de modo que se promete una obligación para recibir otra;

3. Innominado o atípico: no está legislado en el Código y por lo tanto resultan de la libre creación de las partes;
4. No formal: su validez no depende de la observancia de una forma establecida por la ley;
5. Aleatorios, una de las prestaciones se encuentra subordinada a un acontecimiento incierto que puede o no presentarse.

El Código Civil hace mención en su artículo 1485, al contrato de trueque o permutación y establece que tendrá lugar cuando uno de los contratantes se obligue a transferir a otro la propiedad de una cosa, con tal que éste le dé la propiedad de otra cosa. Como vemos hace referencia a la entrega de una cosa, "objeto material susceptible de tener valor", artículo 2311 del Código Civil.

Según Sttaforte (2002) si estuviésemos entregando un bien a cambio de una prestación de servicios (siembra, fertilización y fumigación, cosecha entre otros), no estaríamos en presencia de un trueque sino, ante una dación en pago. Existe una deuda ya pactada en pesos que luego se cancela con la entrega de productos primarios. Al efecto, el artículo 1325 del Código Civil sostiene: Cuando las cosas se entregan en pago de lo que se debe, el acto tendrá los mismos efectos que la compra y venta, aunque la dación en pago parece tener una completa analogía con la venta, cuando la cosa se dan en pago de una deuda de una suma de dinero adeudada se diferencia en el fin, pues el que da la cosa trata sólo de su liberación y no de la entrega como vendedor.

Es importante mencionar la especificidad de la actividad al momento de emitir los comprobantes respaldatorios de las operaciones realizadas; entre las cuales se pueden destacar:

- 1- la excepción de emisión de comprobantes,
- 2- documentación respaldatoria específica

En las operaciones primarias de compraventa de granos se deberán utilizar los formularios 1116 "A", 1116 "B", 1116 "C" siendo el comprador, la cooperativa o el intermediario, que adquiera productos primarios - derivados de la actividad agropecuaria, caza, sicultura y pesca- quien emita el comprobante así como también los relativos al traslado de la mercancía.

Es de destacar la falta de tratamiento en las normas de facturación que contemple este tipo de transacción.

### **3. DESCRIPCION DE LA OPERATORIA**

Para analizar el tratamiento contable e impositivo de este tipo de operaciones comenzamos por repasar brevemente el circuito a fin de detectar el punto neurálgico del tema. Una operación de canje en la actividad agrícola genera una vinculación comercial entre dos partes:

- El productor agropecuario que necesita insumos para su producción y negocia con el proveedor de los mismos la entrega a ser cancelada con la cosecha de los granos en desarrollo.
- El proveedor de los insumos que los entrega al productor cuando éste los requiere y difiere la cobranza de los mismos hasta el momento de la cosecha.

Cuando un productor agropecuario realiza una operación de canje para adquirir insumos a pagar con la entrega del grano cosechado, recibe una factura por el costo de dicho insumo valorizado en cantidad de kilogramos del grano a entregar por el precio del mismo el día de la operación. Dicha factura es emitida por el proveedor de los insumos y no incluye el impuesto al valor agregado que corresponde a la operación.

En ese momento el patrimonio del productor se ve modificado por el ingreso del activo (insumos) al valor expresado en la factura y por el incremento del pasivo por la deuda contraída con el proveedor de los mismos.

Transcurrido el período evolutivo del grano y luego de su cosecha, el productor entrega los kilogramos del grano comprometidos en la operación de canje y el proveedor emite un formulario 1116 B o C donde liquida la cantidad de kilogramos al precio que corresponda en ese momento más IVA. Por otro lado emite una nota de débito por el IVA total del insumo facturado y la diferencia de precio generada entre los kilogramos valorizados al momento de la factura y su valor al momento de la entrega del grano o cancelación de la misma.

En ese momento el patrimonio del productor se ve modificado por la entrega y venta del grano, la variación en el precio del insumo facturado originalmente y el impuesto al valor agregado de la compra y de la venta.

#### **4. TRATAMIENTO CONTABLE**

La registración contable de la operatoria no ofrece dificultades hasta el momento de reconocer la diferencia de precio por la valorización de los granos en diferentes momentos. Se plantean básicamente dos cuestiones, la medición del activo insumos y la medición del pasivo con el proveedor de los mismos.

##### **4.1. Medición del activo insumos:**

Sabido es que la Resolución Técnica Nro. 17, “Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general” de la Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas en su punto 4.2.1. establece que “en general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo” y agrega a continuación que “el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino”. Luego en sus puntos posteriores explica la forma de determinar dicho costo de acuerdo a la forma de incorporación al patrimonio de los activos en cuestión y allí encontramos:

- Bienes o servicios adquiridos
- Bienes incorporados por aportes o donaciones
- Bienes incorporados por trueque
- Bienes incorporados por fusiones y escisiones
- Bienes producidos

Los insumos o cualquier otro producto obtenido a través de una operación de canje pueden ser asimilados a bienes o servicios adquiridos o a bienes incorporados por trueque.

En el primer caso y siguiendo nuevamente la R.T. 17 “el costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad”. Ahora bien parecería que no puede considerarse precio de contado al que aparece en una factura que no es cancelada en el momento de la entrega del producto, ya que al pactarse a través de canje está implícita la postergación en el pago hasta la entrega del grano cosechado pero, por otro lado, el precio que aparece en la factura es como se expuso al comienzo, el del insumo de contado o no según la negociación entre partes, convertido en kilogramos de granos a precio del día de la entrega del insumo. Esto significa que puede existir un interés implícito o no en el precio del insumo y que deberá segregarse al registrar la factura y al mismo tiempo una diferencia que surgirá a posteriori por la diferencia de valor de los kilos a entregar. Creemos que no es necesario considerar el hecho de que no se conociese el precio de contado del bien canjeado porque no es una situación habitual.

Por lo expuesto y de acuerdo al circuito descrito en el punto anterior el insumo se incorpora contablemente al precio de la factura, neto de la financiación implícita si existiere, de manera de convertirlo en un valor de contado, siendo éste su valor de costo de adquisición desde el momento que el bien está en condiciones de cumplir su destino que es la incorporación al proceso productivo. Siguiendo la redacción de la R.T. 17, a partir de ese momento está en

condiciones de ser vendido o utilizado y por lo tanto la diferencia posterior no debiera ser imputada al costo de adquisición del insumo.

En el segundo caso de bienes recibidos por trueques la R.T. 17 en su párrafo 4.2.4. expresa que “la medición original de estos bienes se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado”. En este caso para la medición se retoma la idea del costo con la variante de la medición a la fecha de la incorporación y como ésta es la de la entrega del producto o de la fecha del contrato de canje, la situación es la misma que en el planteo anterior.

En un momento posterior a la incorporación al patrimonio de los insumos adquiridos para el proceso productivo se medirán al costo de reposición a la fecha de la medición de acuerdo con el punto 5.5.4. de la R.T. 17, bienes de cambio en general. Esto implica que la medición original del activo respecto a su medición posterior podría generar un resultado por tenencia positivo o negativo de acuerdo a la evolución de los precios. El mismo criterio sería aplicable al momento de la entrega del grano que cancela la operación por lo que de acuerdo a lo expuesto, la diferencia de medición del insumo por comparación de valores de reposición de distintas fechas generaría un resultado por tenencia.

Es importante aclarar que cuando los insumos se incorporan al proceso productivo corresponde aplicar para su medición, la Resolución Técnica Nro. 22 de la FACPCE “Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria” que en su punto 7.1. referido a bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad distingue lo siguiente:

- Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: Valor neto de realización (Este sería el caso de producto o grano terminado y cosechado).
- Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado:
  - o Bienes que se encuentran en la etapa inicial de desarrollo biológico: Costo de reposición de los bienes o servicios necesarios para obtener un bien similar (Este sería el caso de la sementera al inicio).
  - o Bienes que se encuentran después de la etapa inicial de su desarrollo biológico: Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir considerando la confiabilidad y verificabilidad de ciertos elementos ( Este sería el caso de la sementera con un desarrollo más avanzado).
- Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado: Valor de mercado si se trata de valores de comercialización razonables (Este sería el caso de la sementera en cualquier momento cuando no existe mercado activo).

En todos los casos aparecen los valores de reposición o de costo como sucedáneos de los criterios de medición seleccionados si su determinación fuera imposible o muy costosa.

En las alternativas previstas por la R.T. 22 las diferencias entre la medición del activo a un momento determinado y los valores de reposición de los insumos en el mismo momento genera un resultado imputable a la producción.

#### **4.2. Medición del pasivo con el proveedor de los insumos:**

Intentaremos ahora analizar el tema del pasivo pensándolo a priori como un pasivo generado a cancelar en especie. En este aspecto la R. T 17 en su punto 4.5.10 sobre medición inicial establece que los pasivos en especie que no fueron asumidos contra la recepción de dinero se medirán al valor corriente a la fecha de la transacción de los bienes o servicios a entregar. En el caso de las operaciones de canje el pasivo está representado por kilogramos de granos a entregar medidos a valor corriente de la fecha de recepción del insumo por lo que el tratamiento hasta acá es coherente con la normativa.

Por su parte el punto 5.17 sobre medición al cierre establece que cuando la obligación consista en entregar bienes que se encuentren en existencia, se computará por la suma de la medición contable asignada a dichos bienes y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor. Esta situación se presenta cuando el momento de la medición coincide con el de la cosecha y por lo tanto los granos están en existencia. En nuestro caso la medición contable asignada a los granos es valor neto de realización de acuerdo con el punto 7.1.1., bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad para los que existe un mercado activo en su condición actual, de la R.T. 22 y por lo tanto el pasivo quedará medido al VNR de los granos a entregar al momento de la medición más los costos para ponerlo a disposición del acreedor.

Siguiendo con el punto 5.17 de la R.T. 17 menciona que cuando la obligación consista en entregar bienes que deben ser producidos se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y la suma de su costo de producción a la fecha de la medición y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor. Esto sucedería si la medición del pasivo se realiza durante el desarrollo del proceso productivo del grano. Por otra parte y pensando en la correlación entre la medición del activo y del pasivo involucrados debemos recurrir nuevamente a la R.T. 22 cuando se refiere a medición de bienes destinadas a la venta que ya se transcribió en el punto 4.1. de este trabajo.

De acuerdo a lo expuesto consideramos que el pasivo debiera ser medido con el mismo criterio del activo según la etapa de desarrollo biológico en el que se encuentre, esto es costo de reposición indirecto o valor descontado de los flujos de fondos netos, más los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor de acuerdo a la medición de los pasivos en especie de la R.T. 17.

#### **4.3. Aspectos a considerar:**

En resumen surgen tres cuestiones a plantear:

- La diferencia de medición del insumo por la variación del valor de reposición del mismo entre la fecha del contrato de canje y la de su medición.
- La diferencia de medición del activo de acuerdo al momento de desarrollo biológico del mismo y la fecha del contrato de canje.
- La diferencia de medición del pasivo en especie por la variación del valor neto de realización de los granos a entregar entre la fecha del contrato de canje y la de su cancelación y las que pudieran surgir por mediciones intermedias.

Aplicando estrictamente los conceptos normativos a la medición independiente del activo y del pasivo involucrados en la operación de canje, la primera debe ser reconocida como resultado por tenencia e imputada al valor del activo y la segunda como un resultado de la producción agropecuaria que también se imputa al valor del activo. Con respecto a la tercera diferencia en nuestra opinión debe ser reconocida como un resultado de la operación de canje e imputada al valor del pasivo.

Queda por plantear entonces si a partir de la posibilidad de reconocimiento de los resultados de producción agropecuaria previstos por la R.T. 22 ese resultado que llamamos de la operación de canje debe ser incluido como tal. En este sentido y siguiendo la mencionada normativa que en su punto 8.2.2. al referirse a los componentes del resultado de la producción agropecuaria menciona los costos devengados durante el período atribuibles a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo creemos que no constituye un componente de este resultado de la producción agropecuaria y por lo tanto debe ser considerado como un resultado por tenencia generado por el pasivo.

## **5. TRATAMIENTO IMPOSITIVO**

## 5.1. Impuesto al Valor Agregado

Una de las características del Impuesto al Valor Agregado es la de ser no acumulativo. Permite el cómputo como crédito del impuesto generado en la etapa anterior, con el requisito - sine qua non- de tener en su poder el comprobante respectivo.

El principio general de perfeccionamiento del hecho imponible en el caso de ventas, se produce en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior. El artículo 5° de la ley de Impuesto al Valor Agregado presenta excepciones, entre ellas las operaciones de canje: cuando los productos primarios 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, se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados. En éste caso se deberá cumplir con los siguientes condicionamientos:

- 1- Los bienes, locaciones o servicios gravados se entregan con anterioridad a la entrega de los productos primarios
- 2- Que se trate efectivamente de productos primarios,

los hechos imponderables para ambas partes se perfeccionan en el momento en que se produce la entrega de los productos primarios.

En todos los supuestos comprendidos en las normas del artículo 5°, el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

La base imponible del impuesto está constituida por el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, neto de descuentos y similares que se hubiesen efectuado. De acuerdo con el articulado de la ley, este impuesto se computa en forma de débitos y créditos, con lo cual se logra, como mencionamos anteriormente, el efecto no acumulativo.

En el sector agropecuario estamos en presencia de tres alícuotas diferenciadas:

1. Alícuota General: 21%
2. Servicios: 27%
3. Alícuota reducida: 10,5%

Las mismas están gravadas a una alícuota reducida:

- las ventas, locaciones: animales vivos de la especie bovina, carnes y despojos comestibles, las frutas, legumbres, etc.; granos cereales y oleaginosas, excluido el arroz- legumbres secas- porotos, arvejas y lentejas.
- Obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculados a los bienes mencionados anteriormente: labores culturales, siembra y/o implantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha.

Al estar gravadas sus ventas, en general al 10,5% y sus compras de insumos al 21%, hace que el sector agropecuario presente importantes saldos a favor en IVA.

Este no es el único inconveniente que presenta la gravabilidad a distintas tasas, ya que al momento de realizarse las respectivas operaciones de canje es posible que nos encontremos con operaciones donde el bien o insumo como el producto primario, estén gravados a la misma o a distinta tasa, por lo que se produce el descalce de alícuotas beneficiando al productor. Dicha diferencia se resuelve en efectivo o se entrega a cambio más cereal.

## 5.2. Ventajas de realizar una operación de canje hasta el 31/07/08

La más relevante de ellas ha sido tratada al principio del trabajo y es la de posibilitar al productor al inicio de la campaña, momento en el cual necesita la mayor inversión, financiarse a corto plazo sin recurrir a instituciones bancarias.



Al realizarse la transacción sin la intervención de dinero, no se genera el hecho imponible en el impuesto a los débitos y créditos bancarios, por lo que el mismo no tiene incidencia en dichas operaciones, así como tampoco la Ley Antievasión.

En el caso de tratarse de operaciones de canje total, se cancela el importe íntegro de la deuda generada por la entrega de insumos, servicios, maquinarias, entre otros; con la entrega de producto primario. En éste caso no estaría sujeto a retención de IVA ya que al no existir disponibilidad de fondos, no podría aplicarse un régimen de retención sobre los mismos. Claro que si el pago en especie es parcial, es decir una parte del importe se cancela con cheque o en efectivo, el pagador deberá actuar como agente de retención ya que aparece la tan mentada disposición de fondos.

Asimismo, las resoluciones que establecen los regímenes de retención vigentes tanto de IVA como de Ganancias, prevén la obligación de retener sobre el total del importe de la factura cuando el pago sea parcial. Dicho punto va a ser retomado mas adelante, teniendo en cuenta las modificaciones que serán aplicadas a partir del 01 de agosto de 2008.

La ley de Impuesto al Valor Agregado prevé el diferimiento del hecho imponible, produciendo un efecto financiero favorable para el productor.

### **5.3. Resolución General 2300**

A partir del día 1° de Octubre de 2007 entró en vigencia la Resolución General 2300/07 de AFIP, relativa al Régimen de Retención del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra, cereales y oleaginosos y legumbres secas, porotos, arvejas y lentejas, que modifica la RG. 1394 y la 2266/07.

Dentro de las modificaciones concernientes a las operaciones de canje, nos encontramos con que:

1. ya no es necesario incluir la leyenda de “operación encuadrada dentro de la RG. 2266” y los datos relativos al tipo y número de comprobante; y se incorpora la obligación de registración de las Operaciones de Canje de Productos Agrícolas, en un libro o registros –manuales o computarizados- que deberán contener los siguientes datos:
  - a) CUIT de la contraparte
  - b) Apellido y Nombre o razón social
  - c) Fecha del comprobante
  - d) Tipo y número de comprobante
  - e) Tipo de grano o producto/locación o servicio
  - f) Cantidad
  - g) Importe neto
  - h) Impuesto al Valor Agregado
  - i) Importe de la Retención/Percepción
  - j) Otros conceptos
  - k) Importe total
  - l) N° de contrato de canje
  - m) Tipo de canje (total o parcial)
  - n) Tipo de operación compra o venta
  - o) Cuit del corredor interviniente
2. Se agrega como nuevo requisito a cumplir que los sujetos, para ser incluidos o mantenerse en el Registro deben demostrar su condición de habitualistas en comercio de granos. Al efecto deberán realizar y declarar ventas gravadas en el IVA, vinculadas con el comercio de granos desde su inclusión al Registro, según el caso:
  - a) PRODUCTOR: EN AL MENOS una DDJJ dentro de los últimos 18 períodos mensuales consecutivos.

- b) Restantes Operadores –excepto corredores-: en al menos UNA ddjj dentro de los últimos 12 períodos mensuales consecutivos
3. Se incorporan y definen nuevas categorías, dentro de las cuales podrán solicitar su inclusión en el Registro los siguientes:
- a) Productor
  - b) Acopiador
  - c) Desmotador de algodón
  - d) Corredor
  - e) MAT
  - f) Arrendador comerciante de granos
  - g) Contratista rural
  - h) Aplicador aéreo
  - i) Proveedor de insumos y/o bienes de capital
  - j) Profesional
  - k) Otro

4. A los fines de tramitar las solicitudes de inclusión, actualización de datos, se realiza a través del aplicativo REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS.

En el caso de Operaciones de Canje en que el pago por la compra de Granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos-, excepto arroz, y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- 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, éste deberá informar todos los casos previstos, efectuando una marca en el campo "Imposibilidad de retención".

Los productores de productos primarios comprendidos en la Resolución General N° 2300/07, inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas y los acopiadores que lleven a cabo la venta de los citados productos de propia producción, se les reintegrará en forma sistemática el importe resultante de aplicar un porcentaje sobre la suma de la retención practicada.

Se elimina la categoría, "PROVEEDORES PLAN CANJE" por lo que serán dados de baja a partir del 6/9/2007.

#### **5.4. Resolución General 2459 del 2008**

Siguiendo a Brunotti (2008) el productor, en general, no saca los fondos de la actividad y luego vuelve a ingresar sólo lo necesario, es decir, no produce, luego vende y luego vuelve a producir, sino que hace a la naturaleza misma de la explotación el hecho de convertir en insumos (tanto directos como indirectos -bienes de uso-) los granos cosechados en forma gradual y permanente durante el ciclo agrícola.

Esta Resolución General regula un nuevo régimen de percepción del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones gravadas, que se cancelen mediante la entrega de granos no destinados a la siembra y legumbres secas.

Dado los últimos acontecimientos acaecidos en nuestro país entre el Gobierno Nacional y el Campo, a llevado en opinión de Lidia M. Santacruz a que se dicten diversas normas de control sobre el sector agrario tanto a nivel provincial como a nivel nacional, puesto que las autoridades suponen que se trata de un segmento donde se verifica una importante evasión tributaria.

En sus considerandos, se hace mención a que los distintos regímenes de percepción dispuestos por esta Administración Federal constituyen una herramienta que coadyuva a optimizar la función recaudatoria y las tareas de control de las obligaciones tributarias y en tal sentido, resulta necesario implementar un régimen de percepción del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones gravadas, que

se cancelen mediante la entrega de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos-, excepto arroz, y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-.

Momento de practicarla: Santacruz (2008)

Deben asumir la condición de agentes de percepción quienes resulten vendedores, locadores o prestadores de servicios, debiendo aplicarla en el momento en que se perfecciona el hecho imponible (básicamente cuando el productor entrega los productos primarios o de existir precio establecido, cuando éste se conozca), aunque no se produzcan movimientos de fondos. La exigencia de la percepción, aún cuando no exista flujo de fondos, generará más de un conflicto, que en algunos supuestos podrán solucionarse entre las partes pero en otros, motivará la imposibilidad de cumplimiento con los efectos que ello implica.

Determinación de la percepción: Santacruz (2008)

La percepción se determinará aplicando sobre el precio neto de la operación, el 1 por ciento si el comprador se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas. En el caso de no encontrarse incluido en el citado Registro, la alícuota se elevará a 10,50 por ciento.

No obstante, la RG 2459 estipula un importe mínimo de no retención al disponer que la percepción procede si el importe de la misma supera los \$ 50. Las operaciones alcanzadas por este régimen de percepción quedan excluidas del régimen establecido por la RG 2408, que reglamenta el régimen general de percepción de IVA que alcanza a las operaciones de ventas de cosas muebles —excluidas las de bienes de uso—, las locaciones y las prestaciones gravadas, que se efectúen a responsables inscriptos en el citado tributo.

Para las formas y plazo del depósito de las percepciones, el agente deberá observar la regulación dispuesta por la RG 2233 -SICORE- y la omisión de practicar la percepción implicará causal de suspensión y en su caso exclusión del Registro.

Ferraro (2008) sostiene que, dicha percepción cancela una de las ventajas trabajadas anteriormente; en caso de no operar con sumas de dinero no era aplicable retenciones ni percepciones. Esta nueva resolución perjudica sobre manera tanto al pequeño como al mediano productor ya que la percepción incrementa la operación pactada, con lo cual al momento del perfeccionamiento de la misma pudo o no estar prevista cuando se acordó. Asimismo, el productor, sujeto pasible de la percepción, al momento de cancelar la operación con productor agropecuario, bien pudo todavía no haber vendido su producción y por ende no contar con efectivo suficiente, lo que implicaría entregar más especie al vendedor, locador o prestador, para cumplir con la obligación fiscal. Esto generará más de un conflicto, que en algunos supuestos podrán solucionarse entre las partes y en otros puede motivar imposibilidad de cumplimiento con los efectos que ello implica.

## **5.5. Ingresos Brutos**

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos no presenta discusión alguna, en cuanto al productor, ya que éste lo exime del pago del tributo.

Una de las características que plantean los Impuestos sobre los Ingresos Brutos es que actúan acumulativamente sobre todas las etapas económicas involucradas.

El Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe dispone que este gravamen alcanza el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.) , se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente título.

En la provincia se dispone con respecto al mismo que, salvo expresa disposición en contrario, se determinará sobre la base de los ingresos brutos gravados devengados durante el período fiscal...., artículo 134. En un mismo sentido, el artículo 135 establece que los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan. Como vemos, ésta es la regla general, aunque las normas de los distintos Códigos Fiscales establecen para determinados casos (como por ejemplo intermediarios) bases imponibles especiales.

Si aplicamos dichos conceptos al estudio en particular de las operaciones de canje, nos encontramos con que se encuentra alcanzado por el impuesto a la venta o prestación de servicios, y luego, al momento de recibir los cereales en cancelación de la deuda y vender los mismos, se vuelve a gravar. Por lo que se genera claramente doble imposición.

Como señalan Lenardón y Juárez (2005:9), refiriéndose a las operaciones de Canje; "en la venta posterior del cereal deberá ser considerado como base imponible el monto total de la operatoria, ya que la estructura del impuesto impide que la misma sea considerada una operatoria neutra como se da, por ejemplo, en el IVA".

Estos autores señalan que debido al efecto cascada o acumulativo del impuesto, la operatoria de venta del cereal se encuentra gravada íntegramente, es decir por el monto total de la venta y que este criterio ya está plasmado en Dictámenes de las Direcciones Generales de Rentas de las Provincias de Córdoba y Entre Ríos.

En consonancia con esta línea, consideramos que la base imponible debería estar dada por la diferencia entre el valor de los bienes o servicios entregados y el precio de venta final de los granos. Esto se da solo en el caso de los acopiadores sobre la diferencia el 4,1%. Por lo tanto, el proveedor tendría que estar incorporando al precio de los insumos que provee al sector agropecuario:

- 1- El costo financiero de haber pagado al momento de la confección de la factura respectiva, el Impuesto sobre los ingresos brutos (momento en se devengó la operación)
- 2- El costo de tener que tributar sobre la venta de los productos primarios recibidos, operación que deberá realizar sí o sí como cobro de su venta. Sumado a ello que no lo podrá trasladar, ya que los precios vienen dados.

## **5.6. Impuesto a las Ganancias**

Se establece un régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-; aplicable a cada uno de los importes correspondientes al pago de dichas operaciones. Instauro un tratamiento diferencial para aquellos productores que se encuentren o no incluidos en el Registro Fiscal de Operadores.

Dentro de los sujetos obligados a actuar como agentes de retención, la resolución nombra al canjeador de Bienes y/o Servicios por Granos.

El importe de la retención se determinará aplicando sobre el importe total de cada concepto que se pague, las alícuotas que, según la condición del sujeto de que se trate, se fijan a continuación:

- a) Responsables que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias y se encuentren incluidos en el "*Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas*" creado por la Resolución General N° 1.394, sus modificatorias y complementaria: DOS POR CIENTO (2%).
- b) Contribuyentes que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias y no se encuentren incorporados en dicho "Registro": QUINCE POR CIENTO (15%).

Lo que muestra un tratamiento desmedido para aquellos que no se encuentren inscriptos en el REGISTRO.

En los casos de canjes la norma establece la obligatoriedad de pago a cuenta del sujeto pasible de la retención -productor-, dada la imposibilidad de retener del agente de retención.

Cabe aclarar que las operaciones comprendidas en la presente norma, quedan excluidas del régimen de retención establecido mediante la Resolución General N° 830, sus modificatorias y complementarias.

## 6. REFLEXIONES

Las características de la Operaciones de Canje para la adquisición de insumos originan un pasivo en especie que debe ser cancelado contra cosecha. El tratamiento contable de esta operatoria, en particular la medición al cierre del ejercicio del pasivo, podemos encuadrarla, inicialmente, en el punto 5.17 de la R.T. 17 referida a los pasivos en especie.

Ahora bien una cuestión a analizar en futuros trabajos es si corresponde o no aplicar la opción de la citada normativa para bienes a ser producidos, pues al cierre del ejercicio seguramente la producción se encuentra en proceso, y deberíamos reflexionar sobre esta alternativa y si tenemos alguna solución en el marco de las normas contables profesionales.

Desde el punto de vista impositivo, sería necesario que las normas de facturación incorporaran un tratamiento específico en relación a las Operaciones de Canje.

En nuestra opinión con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se tendría que dispensar un tratamiento especial al gravamen para las ventas de los productos primarios recibidos en pago de ventas, locaciones o prestaciones, asimilando el tratamiento de intermediarios y/o comisionistas, permitiendo en este caso tributar por la diferencia de precio obtenida entre la compra y la venta, a la alícuota aplicable para dicha intermediación.

## 7. BIBLIOGRAFIA

1. Arce, H. (2000): “La Tributación en el sector Agropecuario”, CEIA, Edición 2000, T. IV, pág. 291.
2. Balán, O, Chiaradía, C, Olego, P y otros (2004): “La Actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales”. Ediciones La Ley. Buenos Aires .
3. Brunotti, A - Delrío, A - Giovannoni, L - Lazzaretti, N- Selva, A- Stafforte, T.(2008): CIPDA Centro de Integración Profesional para el Desarrollo Agropecuario. Rosario.
4. Durán, R, Scoponi, L y otros (2005): “El gerenciamiento Agropecuario en el Siglo XXI”, Ediciones Osmar D. Buyatti, Buenos Aires.
5. Ferraro, R. (2008): “Régimen de Percepción de IVA para operaciones canceladas con granos y legumbres secas”. [Impuestos, Buenos Aires.](#)
6. Lenardón, F. ; Juárez, R.; “Operaciones de Canje. Tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Práctica y Actualidad. Errepar N° 518, pág. 9.
7. Santacruz, L. “Agro (2008): “Percepción de IVA a las operaciones de canje” [www.nuevodiarioweb.com.ar](http://www.nuevodiarioweb.com.ar).
8. Stafforte, T. y Brunotti, A.. “Tratamiento del Arrendamiento en especie en el Impuesto al Valor Agregado”, DT Errepar XXIII, Buenos Aires.
9. FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS:
  - Resolución Técnica Nro. 17: “Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general”
  - Resolución Técnica Nro. 22: “Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria”
10. Resolución General AFIP N° 830/2000.
11. Resolución General AFIP N° 2267/2007.
12. Ley N° 20.628 “Impuesto a las Ganancias” (t.o. 1997 y modificaciones). Argentina.

13. Ley 23.349 “Ley de Impuesto al Valor Agregado”. (t.o. 1997).Editorial La Ley. Buenos Aires.

## **8. RESUMEN**

La actividad agropecuaria tiene una serie de características que la diferencian de cualquier otra actividad productiva. Entre ellas la fundamental; es que los bienes objeto de su producción tienen la capacidad biológica de generar vida; autogenerar su crecimiento y/o reproducirse.

Una operación de canje en la actividad agrícola genera una vinculación comercial entre dos partes:

- El productor agropecuario que necesita insumos para su producción y negocia con el proveedor de los mismos la entrega a ser cancelada con la cosecha de los granos en desarrollo.
- El proveedor de los insumos que los entrega al productor cuando éste los requiere y difiere la cobranza de los mismos hasta el momento de la cosecha.

En éste trabajo se analiza el tratamiento contable e impositivo de esta Operatoria Comercial tan común en el sector.