



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL  
Facultad de Ciencias Económicas

## ***ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN***

### **TRABAJO FINAL INTEGRADOR PARA OBTENER EL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN TRIBUTACIÓN**

Título:

***Efectos distorsivos de los saldos técnicos a favor de IVA en el sector agropecuario y las alternativas para aminorarlos.***

**Alumna:** Barbaglia, Guillermina Daiana

**Tutor:** Hauque, Santiago Miguel

*Marzo 2024*

## ÍNDICE

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 1.     | Introducción.....   | 2  |
| 2.     | Delimitación del problema e importancia de la investigación.....  | 3  |
| 3.     | Reseña histórica del IVA en el sector agropecuario.....   | 5  |
| 3.1.   | Evolución del tributo en la actividad primaria .....  | 5  |
| 3.2.   | Operaciones de canje y de precios a fijar .....   | 5  |
| 3.3.   | Opción de pago anual para productores agropecuarios.....  | 6  |
| 3.4.   | Alícuota de IVA en el sector agropecuario .....   | 7  |
| 3.5.   | Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA) .....   | 9  |
| 4.     | Reducción de la tasa de IVA y sus efectos en el sector .....  | 10 |
| 4.1.   | Efectos sobre el sector agropecuario .....  | 10 |
| 4.2.   | Algunos tratamientos especiales .....   | 13 |
| 4.2.1. | Devolución, acreditación o transferencias de créditos fiscales por operaciones de exportación.....        | 14 |
| 4.2.2. | Reintegro del impuesto por ventas de bienes de capital y de fertilizantes químicos para uso agrícola..... | 14 |
| 4.2.3. | Mecanismo de devolución de créditos fiscales originados en las adquisiciones de bienes de uso.....        | 15 |
| 5.     | Las alternativas para disminuir el saldo técnico a favor de IVA .....                                     | 15 |
| 5.1.   | Incorporación de actividades gravadas a alícuota general.....   | 16 |
| 5.2.   | Contratos agropecuarios y formas asociativas.....   | 17 |
| 5.2.1. | Contrato de aparcería .....   | 17 |
| 5.2.2. | Contrato de pastaje .....   | 18 |
| 5.2.3. | Contrato de maquila .....   | 18 |
| 5.2.4. | Contrato de fasón.....  | 20 |
| 5.2.5. | Convenios de multiplicación de semillas .....   | 20 |
| 5.3.   | Otras alternativas empresariales .....  | 21 |
| 5.3.1. | Reorganizaciones de empresas .....  | 21 |
| 5.3.2. | Alternativas combinadas .....   | 21 |
| 6.     | Alternativas para reducir los saldos técnicos a favor que implican una modificación legal .....           | 22 |
| 6.1.   | Unificación de alícuotas .....  | 22 |
| 6.2.   | Aplicación al pago de otros impuestos, devolución o reintegro .....                                       | 23 |
| 6.3.   | Deducirlo como gasto vinculado a la actividad en el Impuesto a las Ganancias .....                        | 23 |
| 7.     | Conclusiones y debates finales .....  | 26 |
| 8.     | Anexos .....  | 29 |
| 8.1.   | Anexo N° 1: Dedución del saldo técnico a favor de IVA como gasto en el Impuesto a las Ganancias .....     | 29 |
| 9.     | Bibliografía .....  | 31 |

## 1. Introducción

El sector agropecuario, al igual que otros sectores de la economía, se encuentra alcanzado por diversos tributos, tanto a nivel nacional, provincial y municipal. Uno de ellos, es el Impuesto al Valor Agregado, el cual se caracteriza por ser un gravamen al consumo, y está concebido estructuralmente para ser neutral a los agentes económicos que intervienen en la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios, por lo que la aplicación del mismo no debería influir en sus decisiones económicas.

Particularmente, en el sector primario se distorsiona esta neutralidad al generarse saldos técnicos a favor como consecuencia del descalce de alícuotas existente entre las ventas y adquisiciones de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad.

Según lo dispone la ley del tributo, estos saldos (del primer párrafo) tienen una limitación, sólo podrán ser compensados con futuros débitos fiscales en el mismo impuesto, a diferencia de los saldos de libre disponibilidad (saldos del segundo párrafo), los cuales tienen su origen en ingresos directos y pueden ser objeto de compensaciones, acreditaciones o solicitar su devolución o transferencia a terceros responsables.<sup>1</sup>

Cabe destacar que en contraposición a los saldos del segundo párrafo, los cuales prescriben a los cinco años, a estos saldos técnicos a favor no es posible someterlos a un régimen de prescripción. De esta manera, al productor le queda un saldo inmovilizado en el fisco, a la espera del débito que lo absorba, generándole un grave perjuicio financiero, que de no producirse dicha absorción el perjuicio pasa a ser económico.

En el presente trabajo, en primer lugar, se describirá como fue evolucionando el IVA en nuestro país desde que entró en vigencia para el sector agropecuario, efectuando un recorrido sobre las principales modificaciones de la ley en cuanto a tratamientos especiales y particularidades motivadas en la actividad de producción.

Asimismo, se indagará acerca de cómo fueron influyendo las distintas modificaciones legales vinculadas a alícuotas reducidas, y el efecto generado por las mismas en la liquidación del gravamen para el sector en cuestión. A su vez, se describirán los regímenes especiales de recupero, reintegro y devolución del impuesto contenido en las adquisiciones de bienes y servicios, que se encuentran vigentes actualmente.

Seguidamente, con todo lo expuesto, se propone analizar sobre la posibilidad de reducir o incluso recuperar el mencionado saldo técnico a favor, eliminando el perjuicio financiero y económico

---

<sup>1</sup> Artículo 24. Ley de Impuesto al Valor Agregado.

ocasionado al productor y de esta forma generar un incentivo para que sigan apostando e invirtiendo en dicho sector, el cual integra uno de los motores más importantes en la vida económica de nuestro país, siendo el principal generador de divisas en la exportación de productos primarios y conformando la base para las industrias alimenticias.

Para ello, luego de identificar los motivos por los cuales se generan estos saldos a favor, se hará un análisis de cuáles podrían ser las alternativas dentro del marco de las leyes impositivas vigentes y las que podrían surgir de futuras modificaciones legales, a los fines de poder reducir o recuperar dichos saldos, y de esta manera dotar al gravamen de una mayor neutralidad.

## **2. Delimitación del problema e importancia de la investigación**

El IVA es un impuesto que grava el valor agregado que se incorpora en cada etapa de producción y comercialización. El mismo se basa en un mecanismo de liquidación, donde al tributo determinado por las ventas, se le resta el que se abona por las compras o importaciones definitivas de bienes, locaciones y prestaciones de servicios.

Uno de los inconvenientes a los que se enfrenta la actividad agropecuaria radica en el hecho de que el productor tributa a distintas tasas de IVA. La adquisición de insumos, y contratación de servicios se encuentra gravada, en la mayoría de los casos, por la tasa general del 21%, mientras que la venta de los productos primarios, queda alcanzada a la alícuota reducida del 10.5%, generando como consecuencia saldos técnicos a favor que se van acumulando período tras período en la cuenta tributaria del contribuyente y que, al no ser de libre disponibilidad, quedan a la espera de poder compensarse con futuros débitos fiscales.

*“Es sabido que al aplicar una alícuota inferior a las ventas alcanzadas por el IVA y cuando a muchos créditos se les aplica la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor denominados técnicos, de muy difícil recuperación.”* (Santiago Saenz Valiente, 2003)<sup>2</sup>

Al no poder disponer de dichos saldos, los mismos se convierten en verdaderos costos financieros y también económicos cuya magnitud dependerá de la variación de por lo menos dos factores<sup>3</sup>:

En primer término, debemos mencionar el efecto ocasionado por la inflación al no aplicar un ajuste que permita mantener el valor real de los saldos.

En segunda instancia el factor tiempo, que determina cuánto tarda el productor para poder recuperar ese saldo, si es que en algún momento puede hacerlo. Esto, dado a que la actividad primaria posee

<sup>2</sup> “Distorsiones impositivas que afectan al agro”. Santiago Saenz Valiente. Diario La Nación. 24 de marzo de 2003.

<sup>3</sup> “Los saldos técnicos de IVA en el sector agropecuario”. Juan M. Godoy; Fabián G. Araldi. Errepar. Septiembre 2019.

la particularidad de estar sujeta a diversos factores ajenos a las decisiones empresariales que hacen que la producción sea variable en cada período, tales como los cambios climáticos, el ciclo productivo, entre otros.

Para llevar a cabo su actividad, el productor agropecuario necesita efectuar una importante inversión en insumos, productos y servicios, para lo cual puede utilizar la opción del canje agropecuario. *“Las operaciones de canje son transacciones de intercambio en especie, mediante las cuales los productores agropecuarios adquieren bienes, locaciones o servicios con un esquema de financiación a corto plazo, comprometiéndose a entregar los productos primarios obtenidos mediante la utilización de dichos insumos, locaciones o servicios.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 301).

Al realizar estas operaciones, el productor difiere el nacimiento del hecho imponible hasta el momento de obtención y entrega de los productos primarios. Pero si no realiza este tipo de transacción, debe abonar el IVA en el momento de la *compra* al respectivo proveedor y lo va a recuperar recién al momento de *vender* la producción.

De esta manera, se puede percibir que para el sector el tributo es distorsivo, ya que tiene implícito un costo financiero que se genera por los plazos de recupero de los créditos fiscales, debido a las características particulares de la actividad. Dicho costo financiero, podrá ser de cuatro, cinco meses o más, dependiendo del tipo de actividad. En el caso de la agricultura, depende del tipo de cultivo y su tiempo productivo, de condiciones externas tales como las climáticas, entre otros factores. Por otro lado, en cuanto a la ganadería, por ejemplo tratándose de un establecimiento que se dedica a la cría y engorde de hacienda bovina, también dependerá de diversos factores, pudiendo mencionar el tiempo de engorde que necesitan los animales antes de ser vendidos. En este caso, recuperar el IVA pagado en todos los insumos y servicios adquiridos desde el momento de la gestación hasta llegar a la venta del animal, puede demandar tres años o más.

*“Esta formulación de saldos favorables al contribuyente no resulta simplemente una declamación, sino que los productores sufren esta pérdida de capital de trabajo que se queda en manos del Estado.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 359). Dicho inconveniente se agrava por la dificultad que tiene el productor para conseguir financiamiento y en caso de poder hacerlo, muchas veces trae aparejado un excesivo costo.

Por ello, entender cómo se originan y el efecto que generan estos saldos en el funcionamiento de una empresa agropecuaria es sumamente importante a los fines de encontrar alternativas, en lo posible de fácil aplicación y poco costo, a los fines de que los productores agropecuarios afectados por dicha situación, máxime si se trata de pymes, puedan reducir o incluso recuperar los mencionados saldos.

### **3. Reseña histórica del IVA en el sector agropecuario**

#### **3.1. Evolución del tributo en la actividad primaria**

El impuesto al valor agregado se implementó en nuestro país en el año 1975<sup>4</sup> como un tributo general sobre los consumos. En un principio, el gravamen alcanzaba la venta de cosas muebles y respecto a la prestación de servicios, la mayoría quedaban fuera del objeto del gravamen ya que sólo estaban gravadas las prestaciones y locaciones expresamente mencionadas en el artículo 3° de la ley del tributo.

En lo que refiere a la actividad agropecuaria, los productos primarios se encontraban exentos en un primer momento. Esto generaba un costo a los productores agropecuarios, que estaba dado por los créditos de IVA contenidos en los insumos y servicios utilizados en el proceso de elaboración de dichos productos.

La ley N° 22.294, en el año 1980, estableció que el productor, con la finalidad de poder recuperar el IVA contenido en los insumos y servicios, podía computar un crédito fiscal presunto equivalente al 4% del monto total de las compras efectuadas.

Luego, en el año 1983, la ley N° 22.817, representó un incentivo fiscal para el sector, ya que permitió computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y sobre los capitales, los créditos fiscales que surgían de la compra de insumos y la contratación de servicios.

Finalmente, en 1990, se elimina la exención al sector agropecuario y con la sanción de la ley N° 23.871 se aplica en nuestro país la llamada “generalización del IVA a los servicios” con lo cual la producción primaria pasó a estar gravada en su totalidad y con ella las distintas actividades vinculadas a la misma como labores culturales, preparación del suelo, siembra, cosecha, etc., siempre que sean realizadas a título oneroso y sin relación de dependencia.<sup>5</sup>

#### **3.2. Operaciones de canje y de precios a fijar**

Otra de las modificaciones a la normativa que dispuso la ley N° 23.871, vinculada al sector, fue la de la postergación del nacimiento del hecho imponible en las operaciones de canje y de precios a fijar.

El artículo 5 de la ley del gravamen, en el tercer párrafo del inciso a), establece: *“cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los*

<sup>4</sup> Ley N° 20.631 publicada en el Boletín Oficial el 31 de diciembre de 1973.

<sup>5</sup> Actual apartado 21 del inciso e) del artículo 3°. Ley de Impuesto al Valor Agregado.

*primeros, los hechos impositivos correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega”.*

De esta forma, cuando el productor entrega los bienes objeto del canje se perfecciona la operación para ambas partes y por ende se procede a la facturación del IVA contenido en dicha transacción.

*“La intención del legislador ha sido contemplar las particularidades de la actividad agropecuaria, en las que el ciclo productivo suele ser diferente de los ciclos de las actividades comerciales e industriales. En general, el productor agropecuario solo dispone de fondos para cancelar sus compromisos con sus proveedores, una vez efectuada la cosecha.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 305).

En forma similar, para el caso de las operaciones de precios a fijar, el nacimiento del hecho imponible tendrá lugar en el momento en que se proceda a la determinación del precio del producto primario.<sup>6</sup> De esta manera, la norma tiene en consideración aquellos casos en que al momento de entrega de los productos no existe un precio fijado, debido a diferentes causas como pueden ser condiciones inherentes a los productos, problemas de comercialización, entre otros factores.

Hubo algunos casos, en que pese a la existencia de anticipos recibidos, se concluyó que no ameritaba la presunción de existencia de precio, dada las características peculiares de la comercialización del producto.<sup>7</sup> Lo que la norma pretende con esta postergación del nacimiento del hecho imponible es ajustar el ingreso del impuesto a las posibilidades financieras del productor agropecuario.<sup>8</sup>

### 3.3. Opción de pago anual para productores agropecuarios

Continuando con el análisis cronológico de la evolución del impuesto, a través del decreto 1684/1993, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso para aquellos que desarrollen exclusivamente la actividad agropecuaria, la opción de liquidar e ingresar el gravamen por ejercicio comercial si realizan balances comerciales y por año calendario en caso de no hacerlo.

Más tarde, la ley N° 25.063 modificó la opción para los hechos impositivos configurados a partir de enero de 1999 y estableció que la liquidación de IVA debía efectuarse en forma mensual y solamente el pago podía realizarse anualmente.<sup>9</sup> La mencionada ley fue reglamentada por la RG 597/1999<sup>10</sup>, que estableció que las declaraciones juradas confeccionados por período mensual debían

<sup>6</sup> Artículo 5 inciso a) segundo párrafo. Ley de Impuesto al Valor Agregado.

<sup>7</sup> “Cooperativa Yerbatera Andresito Ltda.” TFN Sala A- 13/04/2000

<sup>8</sup> Impuesto al Valor Agregado. Explicado y comentado. 15ª edición. Errepar. 2021. Pág. 34.

<sup>9</sup> Actual tercer párrafo del artículo 27. Ley de Impuesto al Valor Agregado.

<sup>10</sup> Resolución general de AFIP publicada en Boletín Oficial el 21 de mayo de 1999.

presentarse en forma trimestral y la nota externa 6/1999<sup>11</sup> dispuso que el pago anual final era el resultante de detraer de la suma de los débitos fiscales anuales, la suma de los créditos fiscales y las retenciones y percepciones correspondientes al año calendario o ejercicio comercial, según corresponda.

La RG 597/1999 y la nota externa 6/1999, fueron derogadas por la RG 1745/2004<sup>12</sup>, la cual establece el régimen aplicable actualmente. La misma dispone que las declaraciones de IVA pasan a tener vencimiento mensual y que además, el saldo a favor del fisco que pudiese surgir de cada declaración jurada mensual debe ingresarse en el vencimiento de la declaración jurada del mes de cierre del ejercicio o año calendario según corresponda. Es decir, dejaron de ser informativas y pasaron a ser determinativas de la obligación que surja de las mismas.

Además, el artículo 8 de dicha resolución, establece que si de la declaración jurada mensual del mes de cierre de ejercicio o año calendario surge un saldo de libre disponibilidad, el mismo podrá ser utilizado para cancelar los saldos a favor del organismo que surjan de las declaraciones juradas de los períodos mensuales anteriores devengados durante la vigencia de la opción. En cambio, de tratarse de un saldo técnico, el mismo solo podrá computarse contra débitos fiscales que surjan de futuros períodos mensuales.

*“Como comentario, consideramos necesario destacar, que de esta forma se desvirtúa en parte la esencia original y la razón de existir del beneficio, al no contemplarse los ciclos productivos particulares del agro, debido a los cuales puede acontecer que en los primeros meses del ejercicio los débitos superan a los créditos, y luego ocurre a la inversa.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 331).

Los representantes de Confederaciones Rurales Argentinas (CRA), Federación Agraria Argentina (FAA), Sociedad Rural Argentina (SRA) y Confederación Intercooperativa Agropecuaria (CONINAGRO) rechazaron la modificación interpuesta por la RG 1745, y expresaron que “si bien mantiene la obligación de un único pago anual, cambia la forma de liquidación, dando por tierra el concepto de contemplación del ciclo que llevaba implícito el sistema”.<sup>13</sup>

### 3.4. Alícuota de IVA en el sector agropecuario

El Impuesto al Valor Agregado, es un tributo que se liquida con una tasa general, es decir que para todas aquellas situaciones que no tengan regulada específicamente una tasa diferencial, se debe

<sup>11</sup> Nota externa de AFIP publicada el 15 de junio de 1999.

<sup>12</sup> Resolución general de AFIP publicada en Boletín Oficial el 28 de septiembre de 2004.

<sup>13</sup> “Entidades critican cambios en liquidación de IVA agropecuario”. Diario Ámbito Financiero. 7 de octubre de 2004.



aplicar la general. Actualmente, luego de algunas reformas legales, dicha tasa quedó fijada en 21%. Específicamente para el sector agropecuario, a partir del año 1998, comienzan los intentos por reducir la alícuota a un 50% de la general, a través de 2 (dos) decretos que fueron prontamente eliminados. En ese entonces, estos decretos sólo beneficiaban las transacciones entre responsables inscriptos y monotributistas, sin involucrar a los consumidores finales que son los principales destinatarios de este tributo.

Finalmente, en el año 1999, la ley N° 25.063 dispone la reducción de la tasa para los productos de la actividad primaria y, para evitar la generación de saldos técnicos a favor, se aplica también la tasa del 10.5% para las labores culturales de la siembra y la cosecha. Sin embargo, no estaban contempladas las demás actividades como compra de insumos y contratación de servicios, necesarias para la obtención de los productos gravados a la alícuota reducida. Con esta norma, se elimina la condición del adquirente como requisito para la reducción de alícuota, llegando de esta manera la rebaja de la tasa al consumidor final.

Mediante el Decreto 493/2001<sup>14</sup> se incorpora un inciso al artículo 28 de la ley, donde quedan gravados a alícuota reducida varios bienes de uso que son utilizados en la actividad agropecuaria, tales como máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo, máquinas de cosechar o trillar, máquinas de ordeñar y otras para la industria lechera, etc.<sup>15</sup> Cabe destacar que independientemente de que los bienes sean nuevos o usados, mientras se encuentren en la planilla anexa, quedarán alcanzados por dicha alícuota.

A través de las leyes N° 25.710 y N° 25.717, en el año 2003 se determina la reducción de la alícuota para la venta de ganado ovino, los convenios de capitalización de hacienda y para los granos, cereales y oleaginosas, excluido el arroz, y las legumbres secas, porotos, arvejas y lentejas. El organismo fiscal, a través de un dictamen publicado en el mismo año, aclaró que los granos, cereales y oleaginosas y legumbres secas, porotos, arvejas y lentejas, destinadas a la siembra, no se encuentran alcanzadas por la reducción de la tasa, puesto que integran la categoría de semillas.<sup>16</sup>

Otra de las modificaciones que se introdujo en relación a las tasas, fue la dispuesta por la ley N° 26.050 que establece la reducción de la alícuota para los fertilizantes químicos para uso agrícola.<sup>17</sup>

En el año 2004, a través de la ley N° 25.951, se incorporan más especies animales al punto 1 del inciso a) del artículo 28, como los camélidos y caprinos y con la ley N° 27.430, en enero del año

<sup>14</sup> Decreto 493/2001. Poder Ejecutivo Nacional. Publicado en Boletín Oficial el 30 de abril de 2001.

<sup>15</sup> Artículo 28, inciso e). Ley de impuesto al valor agregado.

<sup>16</sup> Dictamen DAT 77/2003. AFIP. 28/11/2003.

<sup>17</sup> Artículo 28, inciso l). Ley de impuesto al valor agregado.

2018, quedaron incorporados a dicho punto las especies aviar, cunícula y porcinos.

Luego, con la ley N° 27.467 para los hechos impositivos que tengan lugar a partir de enero del año 2019, se extiende la aplicación de la alícuota del 10.5% a los residuos sólidos resultantes del procesamiento industrial del grano de soja (expellers, pellets, tortas, harinas, granulado, etc.); y los granos de soja desnaturalizados, desactivados, tostados, quebrados y cualquier otro producto que pueda surgir de la limpieza de dicho grano, cualquiera fuera la forma de comercialización.<sup>18</sup>

Actualmente, en el artículo 28 de la ley del tributo se encuentran definidas las actividades del sector agropecuario para las cuales se deben aplicar las alícuotas reducidas.

### 3.5. Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA)

En mayo del año 2018 se publica en el Boletín Oficial la resolución general conjunta N° 4248<sup>19</sup>, a través de la cual se crea el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA) que reemplazó a los siguientes Registros y Regímenes: Registro fiscal de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas (RFOG), Registro fiscal de tierras rurales explotadas (TIRE), Padrón de productores de granos monotributistas (PPGM), Régimen informativo de capacidad productiva y producción, Registro nacional sanitario (RENSPA), Registro de usuario de semilla (RUS) y todos aquellos registros y/o regímenes informativos de los organismos intervinientes que los mismos determinen en el futuro. Dicho sistema trabaja en función de un Scoring, y define un estado para el contribuyente, evaluando la conducta fiscal con AFIP y otros organismos. De acuerdo a la calificación obtenida, el productor posee una serie de beneficios fiscales, dependiendo del estado en el cual se encuentre. A modo de ejemplo, relacionado al Impuesto al Valor Agregado, si el productor de granos se encuentra en *estado 1* (bajo riesgo) del mencionado Scoring, no sufrirá percepciones y en cuanto a las retenciones, se le aplicará una alícuota del 5% y las mismas serán reintegradas en su totalidad. Ahora bien, si la calificación es *estado 2* (mediano riesgo) la retención de IVA será del 7% y el reintegro sistémico del 6%, por ende la retención efectiva resultará en 1%; y además la percepción de IVA se practicará a la alícuota del 1%. Dichos reintegros sistémicos representan un beneficio financiero para el contribuyente, otorgándole un alivio especialmente en el contexto inflacionario que se encuentra atravesando nuestro país.

<sup>18</sup> Artículo 28, inciso a), puntos 8 y 9. Ley de impuesto al valor agregado.

<sup>19</sup> Resolución general conjunta dictada entre los siguientes organismos: Ministerio de Agroindustria, Instituto Nacional de Semillas, Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria y Administración General de Ingresos Públicos. Publicada en el Boletín Oficial el 24 de mayo de 2018.

## **4. Reducción de la tasa de IVA y sus efectos en el sector**

### **4.1. Efectos sobre el sector agropecuario**

*“La neutralidad del impuesto significa que éste debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios.” (Dino Jarach, 1996, pág. 302).*

La falta de correlación de alícuotas atenta contra este principio de neutralidad, debido a que las ventas de la producción primaria quedan alcanzadas a la alícuota reducida, mientras que la gran mayoría de insumos y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad, quedan gravados a tasa general, generando como consecuencia saldos técnicos a favor del productor agropecuario.

Existen una multitud de bienes y servicios que se encuentran gravados a la tasa del 21%, pudiendo mencionar, los servicios previos a la siembra y posteriores a la cosecha, la compra de agroquímicos (con excepción de los fertilizantes químicos), los fletes contratados, servicios profesionales y la adquisición de semillas, entre otros. Éste descalce de alícuotas, genera un excesivo saldo a favor, el cual perjudica financiera y económicamente al contribuyente, quedando a la espera de una posible compensación con débitos fiscales que surjan de futuras ventas.

Más allá del problema que genera la aplicación de alícuotas reducidas, ya que se vulnera el principio de neutralidad y se generan éstos abultados saldos técnicos a favor del contribuyente, existen dudas constantes ante la aplicación o no de dichas tasas reducidas, lo que puede observarse en la gran cantidad de dictámenes publicados por la AFIP, donde en algunas situaciones resultan contradictorios.

El saldo técnico a favor generado por la combinación de distintas tasas, se encuentra influenciado por otras variables que dificultan la recuperación del mismo en un corto plazo, pudiendo mencionar entre ellas, el ciclo productivo de la actividad, la forma del desarrollo intensivo o extensivo de la explotación, la distancia a los puertos, los niveles de existencia de hacienda o de granos, la tecnología aplicada y las formas de encarar el negocio, entre otros factores.

Aquellos que desarrollan una producción de tipo intensiva se ven más afectados, ya que requieren mayor cantidad de insumos y de gastos en servicios por hectárea. Ejemplo de esto es la ganadería de invernada, el engorde a corral, la producción frutícola, hortícola, tabaco, etc. En cambio para quienes desarrollen una producción de tipo extensiva, es probable que su problema del saldo técnico sea menos grave, ya que es más baja la proporción de insumos y de gastos que requieren, tal es el

caso de las producciones agrícolas y ganaderas tradicionales.

En su origen, la reducción de tasas en el sector tuvo como finalidad reducir la competencia desleal del mismo, disminuir la evasión tributaria y posibilitar una mayor recaudación.<sup>20</sup> Dado a que si las ventas se gravan a la alícuota del 10.5% y las compras de insumos y contratación de servicios necesarios para llevar a cabo la producción queda gravada a la alícuota del 21%; esto obligaba a los productores a comercializar toda su producción por los canales formales para evitar generar saldos técnicos a favor cada vez mayores.<sup>21</sup>

Además, otro de los motivos, fue que el Estado tenía acumulados los saldos que debía reintegrar a los exportadores por sus compras en el mercado interno a los productores primarios, por las cuales pagaban el 21% de IVA. Entonces, la reducción de la tasa de IVA a los principales productos primarios, fue una salida fácil, a esta problemática, reduciendo a la mitad el monto que el Estado debía devolver a los exportadores. Pero al quedar alcanzadas con dichas alícuotas sólo las actividades expresamente mencionadas en la ley, el problema no se resolvió sino que se trasladó al productor, acumulando los mencionados saldos técnicos a favor. También cuando trataron el proyecto de ley en el congreso, intentaron justificar la aplicación de la mencionada alícuota, diciendo que los exportadores efectuaban maniobras fraudulentas, ya que al estar gravadas las operaciones a la tasa general, muchas veces éstos recuperaban un impuesto que ni siquiera habían ingresado al organismo.<sup>22</sup>

Otra de las intenciones que motivaban la aplicación de tasas reducidas en el sector agropecuario era la posibilidad de que esta medida repercuta en los precios de los productos que integran la canasta familiar y así llegar con un menor precio en las góndolas, haciendo de esta forma menos regresivo el impuesto para los ciudadanos de menores recursos, que son los más afectados por este tipo de impuesto, ya que este sector consume todos sus ingresos para poder vivir.

Los productores acumulan campaña tras campaña saldos a su favor en sus cuentas tributarias como resultado de la aplicación de éstas alícuotas asimétricas. *“La consecuencia es que los productores tienen un activo inmovilizado (IVA) a la espera del débito que lo absorba, que lo afecta financieramente porque ni siquiera se permite su actualización por inflación y de no ser absorbidos en el futuro, la consecuencia es económica y definitiva”.* (Santiago Saenz Valiente y otros, 2015, pág. 141).

<sup>20</sup> “Se reduciría al 10.5% el IVA agropecuario”. Diario La Nación. 8 de enero de 1998.

<sup>21</sup> “Los saldos técnicos de IVA en el sector agropecuario”. Juan M. Godoy; Fabián G. Araldi. Errepar. Septiembre 2019

<sup>22</sup> Santiago Saenz Valiente y otros (2015). “Los impuestos del campo en criollo”. Págs. 137 y 141.

“La erosión absoluta de este crédito mantenido a su valor nominal implica un castigo y un impuesto encubierto inaceptable en una estructura tributaria razonable.” (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 359).

Como lo menciona Mariano Echegaray Ferrer, comparando a los saldos técnicos de IVA con un movimiento del deporte de lucha, conocido como “Doble Nelson”, donde un luchador toma a otro de ambos brazos desde atrás y lo paraliza totalmente. En este caso, ese luchador sería el fisco que por un lado les aprieta el brazo financiero y por el otro el económico y terminan inmovilizados.<sup>23</sup>

La última encuesta SEA realizada por CREA en julio del 2023 fue respondida por 1455 productores agropecuarios, de los cuales un 36% no pudo determinar si contaba con saldos técnicos a favor de IVA, mientras que un 28% de los encuestados que si estaban al tanto de la situación registran un saldo técnico promedio de 3836 pesos por hectárea.<sup>24</sup>

## Saldo de IVA Técnico

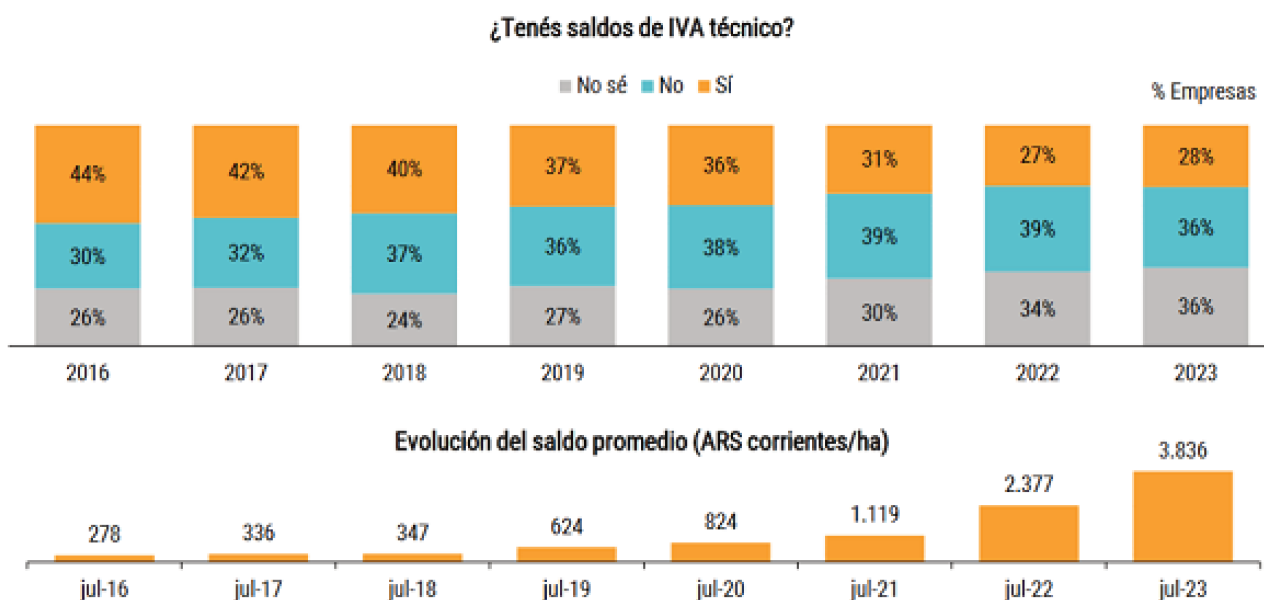


Imagen N° 1 - Fuente: CREA

<sup>23</sup> “Los saldos técnicos de IVA: la doble Nelson de AFIP que asfixia a los productores” por Mariano Echegaray Ferrer. Agrositio. 27 de diciembre de 2021.

<sup>24</sup> “Encuesta inédita a 1455 productores: cuántas empresas agropecuarias tienen saldos de IVA y cuántas refinanciaron deudas por la sequía”. Agrofity news. 1 de agosto de 2023.

## Evolución del saldo promedio (ARS constantes/ha)

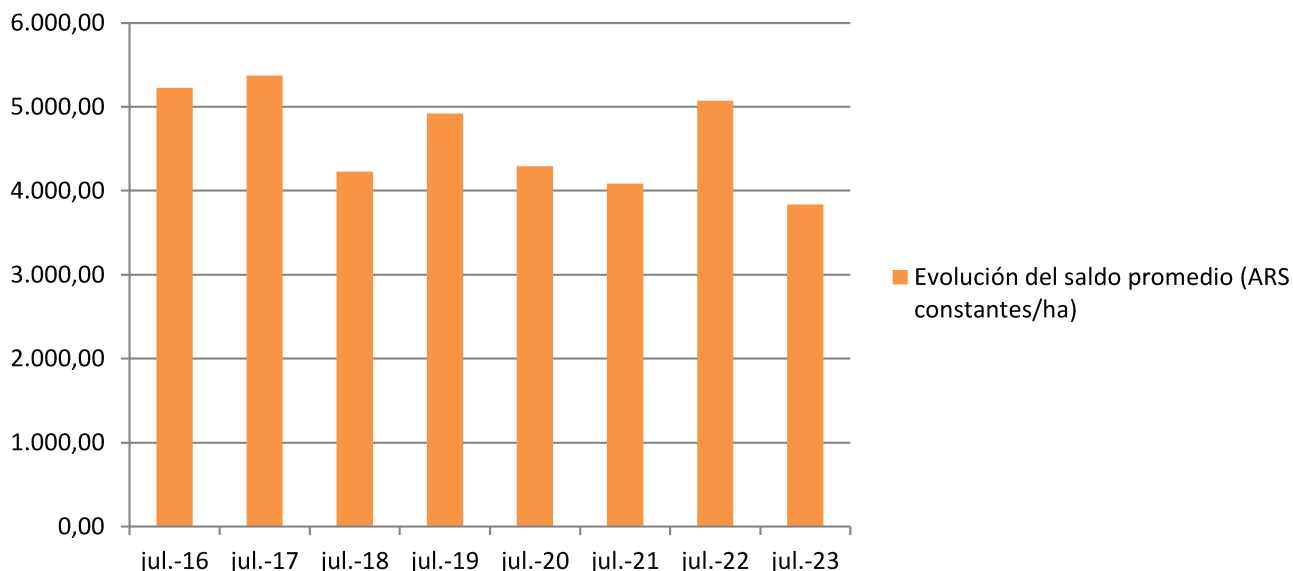


Imagen N° 2 - Fuente: Elaboración propia.

En la imagen N° 2, el saldo técnico promedio se encuentra informado en pesos constantes en moneda de julio 2023, es decir ajustados por inflación a dicho momento. Podemos notar que dicho saldo fue variando a lo largo de los años ya que se encuentra sujeto a diversos factores, tales como el nivel de inversión tecnológica efectuado en la campaña, la distancia a los puertos, cambios climáticos, entre otros.

Cuando disminuyen los ingresos como consecuencia de producciones resentidas, ya sea por desastres climáticos debido a sequías o abundantes lluvias, por problemas en la sanidad vegetal y animal o por malas prácticas agropecuarias, los saldos técnicos en estas oportunidades se incrementan aún más, ocasionando un problema financiero adicional a las empresas justo cuando más se encuentran necesitadas de capital para poder recuperarse.

### 4.2. Algunos tratamientos especiales

La norma prevé una serie de regímenes especiales de recupero, reintegro y devolución del impuesto contenido en las compras de bienes y contratación de servicios, vinculados a operaciones de exportación, ventas de bienes de capital y de fertilizantes químicos. A su vez, establece un mecanismo especial de devolución del crédito fiscal originado en las inversiones en bienes de uso.

#### 4.2.1. Devolución, acreditación o transferencias de créditos fiscales por operaciones de exportación

La legislación de nuestro país se basa en el criterio “país de destino”, es decir no incluye el gravamen en los bienes y servicios exportados. A raíz de esto, los mismos se exportan con su verdadero valor agregado y sin la incidencia del impuesto contenido en las etapas anteriores. Para el caso de la exportación de bienes lo hace a través de una exención dispuesta por el artículo 8 inciso d) de la ley del gravamen y en el caso de las exportaciones de servicios como una exclusión de objeto a través del inciso b) del artículo 1. Como consecuencia de esto, para esta situación, la ley establece que los exportadores podrán computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas el impuesto proveniente de las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios vinculado a operaciones de exportación. Si la compensación dentro del impuesto no pudiera realizarse o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante podrá utilizarse contra otros impuestos (es decir, se transforma en un saldo de libre disponibilidad), le será reintegrado o se permitirá su transferencia a favor de terceros.<sup>25</sup>

#### 4.2.2. Reintegro del impuesto por ventas de bienes de capital y de fertilizantes químicos para uso agrícola.

Otro de los regímenes especiales es el vinculado a la venta de bienes de capital que se encuentra alcanzada a alícuota reducida. La ley del gravamen dispone que los fabricantes o importadores de dichos bienes tengan el tratamiento previsto en el artículo 43 para exportadores, respecto del saldo a favor que pudiese originarse por el cómputo del crédito fiscal por compras o importaciones de bienes, prestaciones de servicios y locaciones que destinaren a la fabricación o importación de dichos bienes de capital, por encontrarse gravadas dichas adquisiciones a la alícuota general del gravamen. Este mismo tratamiento se aplica para el caso de las ventas de fertilizantes químicos para uso agrícola.<sup>26</sup> De esta manera, en estos casos la normativa establece un tratamiento especial, con el fin de evitar la acumulación de saldos técnicos a favor, por encontrarse las actividades gravadas a diferentes alícuotas.

*“A los fabricantes e importadores se les permite expresamente considerar el saldo a favor como de libre disponibilidad asignándoles dicho tratamiento. Ello demuestra que cuando interesa modificar el tratamiento de los créditos fiscales lo hacen.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 408).

<sup>25</sup> Artículo 43. Ley de impuesto al valor agregado.

<sup>26</sup> Artículo 28, incisos e) y l). Ley de impuesto al valor agregado.

#### 4.2.3. Mecanismo de devolución de créditos fiscales originados en las adquisiciones de bienes de uso.

Con el fin de fomentar las inversiones productivas, la reforma tributaria del 2017 incorporó en el texto legal un artículo a continuación del 24, donde establece un mecanismo de devolución del impuesto contenido en las compras, construcción, fabricación o importación definitiva de bienes de uso incorporados al desarrollo de la actividad. La devolución procederá, si luego de transcurridos 6 períodos fiscales consecutivos desde el cómputo del referido crédito, el mismo conforme el saldo técnico a favor del responsable, por no poder absorberse en el mismo tributo. Se dispuso que a los fines de que proceda dicha devolución se deben cumplir una serie de condiciones tales como: el bien debe integrar el patrimonio de la empresa al momento de la solicitud, salvo casos fortuitos o de fuerza mayor y además para que la misma tenga el carácter de definitiva, el contribuyente en un plazo de 60 períodos fiscales, deberá ser capaz de generar saldos que permitan imputar las sumas devueltas contra los montos a favor del fisco, en caso contrario se deberá restituir la diferencia o las sumas excedentes más sus intereses.

Es decir, en otras palabras, el contribuyente en el plazo de 5 años, deberá ser capaz de generar débitos fiscales que hubieran absorbido los saldos técnicos a favor y los créditos fiscales del periodo y cuya sumatoria sea igual o superior al monto de la devolución, caso contrario deberá ingresar la diferencia con intereses.

### **5. Las alternativas para disminuir el saldo técnico a favor de IVA**

A la hora de analizar que alternativas puede implementar el productor agropecuario conjuntamente con su actividad principal a los fines de lograr disminuir el saldo técnico a favor de IVA, hay que considerar una serie de factores entre los que podemos mencionar: zona del país donde desarrolla la actividad; riesgo de asumir nuevas inversiones; cambios en las políticas económicas y monetarias, lo cual incide directamente en las decisiones de las empresas; capacidad de financiación propia y la posibilidad de acceder a financiación externa; relación costo - beneficio; tratamiento impositivo de las distintas alternativas; formalidades y requisitos con los que se debe cumplir, como inscripción en organismos, regímenes de información, renovaciones de matrículas, etc; en caso de revestir la condición de pago de IVA anual, analizar el costo financiero que le representa perder esta condición, ya que puede incorporar otras actividades que no sean exclusivamente agropecuarias, lo cual lo expulsaría del beneficio; y la incertidumbre misma que implica desarrollar y llevar a cabo nuevos proyectos.



### 5.1. Incorporación de actividades gravadas a alícuota general

A los fines de poder paliar el problema de los saldos técnicos a favor, una de las opciones es la posibilidad de incorporar actividades que en principio se encuentren vinculadas al desarrollo de la actividad agropecuaria y la alícuota que las grave sea la general.

Sin agotar la lista de posibilidades, algunas de las actividades que se encuentran gravadas a la alícuota general del 21% son:

- Venta de granos destinados a la siembra, ya que integran la categoría de semillas.<sup>27</sup>
- Venta de maíz partido para alimentar ganado. El grano partido o molido ha sufrido un proceso de transformación que genera un cambio en su composición.<sup>28</sup> Cabe destacar que respecto al grano de soja que haya sufrido algún proceso de transformación, así como los residuos obtenidos de dichos procesos, con la reforma de la Ley N° 27.467 quedaron gravados a alícuota reducida.
- Servicios de limpieza y acondicionamiento de semillas.
- Servicio de enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, por ser actividades posteriores a la cosecha.<sup>29</sup>
- Engorde a corral de hacienda bovina (feedlot).<sup>30</sup>
- Prestación de servicios de labores culturales en una explotación tampera y siempre que el destino sea la alimentación.<sup>31</sup>
- Servicio de mantenimiento de alambrados, tranqueras, caminos internos, corrales y mangas.
- Servicios de desmalezamiento de potreros y montes.
- La cría y venta de equinos.<sup>32</sup>
- La elaboración y venta de biodiesel y bioetanol.

Cabe mencionar que éstas son algunas de las actividades que pueden desarrollarse conjuntamente

<sup>27</sup> Dictamen N° 77/2003. AFIP. 28 de noviembre de 2003.

<sup>28</sup> Dictamen N°17/2014. AFIP. 24 de abril de 2014.

<sup>29</sup> Dictamen DAT 14/1999. AFIP

<sup>30</sup> Preguntas frecuentes. ID: 2785282. Micrositios AFIP. 05/05/2006

<sup>31</sup> Dictamen DAT 34/1999. AFIP

<sup>32</sup> "La cría de caballos ahora paga impuestos". Mario Juan Rapisarda. El Cronista. 26 de febrero de 2018.

con la actividad principal, pudiendo existir otras, teniendo en cuenta lo extenso que es el país y la variedad de formas que puede adoptar la actividad agropecuaria.

## 5.2. Contratos agropecuarios y formas asociativas

### 5.2.1. Contrato de aparcería

La ley N° 13.246 de Arrendamientos y Aparcerías Rurales lo define en su artículo 21 de la siguiente manera: *“Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos.”*

En este tipo de contrato, el aparcerero dador (propietario de la tierra o de los animales) entrega la tenencia de los mismos al aparcerero tomador (el que lleva a cabo la explotación) para que lo trabaje con destino a la actividad agropecuaria (ya que puede haber aparcerías agrícolas y pecuarias), a cambio de un porcentaje de los frutos que obtenga de dicha explotación. Ambos aportan capital de trabajo y el reparto de los frutos debe ser en proporción a lo aportado y a los gastos que cada parte contribuya.

En los contratos asociativos, a diferencia de los conmutativos o de cambio, ambas partes asumen el riesgo y el concedente muchas veces toma participación en las decisiones, ya que participa tanto en las utilidades como en las pérdidas.

La doctrina ha discutido si los contratos asociativos son o no sujetos del Impuesto al Valor Agregado debido a la amplitud que le otorga al aspecto subjetivo el artículo 4 de la ley del mencionado gravamen.

*“No debe confundirse con los contratos societarios, porque de los contratos asociativos no resulta un ente distinto a las personas que lo forman, ni existe un patrimonio diferente de cada parte.”* (Susana Formento, 2005, pág. 84).

En un dictamen emitido por AFIP<sup>33</sup>, el ente recaudador opina que la distribución de los frutos no es una venta, sino el mero reparto de la utilidad objeto del contrato. En consecuencia dicho contrato no es sujeto del impuesto y no nace el hecho imponible en el IVA. Nacerá la obligación tributaria para cada uno de los sujetos asociados, cuando los mismos realicen operaciones con terceros respecto de los frutos obtenidos del reparto.

<sup>33</sup> Dictamen DAT 81/1992. AFIP. 8 de marzo de 1992.

Este tipo de contrato asociativo configura una posibilidad de reducir el saldo técnico del IVA, ya que para el caso del aparcerero dador sino aporta ningún tipo de insumo o gasto en contratación de servicios, no generaría crédito fiscal sino solo el débito fiscal correspondiente al momento de la venta de los frutos; y respecto al aparcerero tomador, en el caso de que desarrolle actividades alcanzadas por la alícuota general del impuesto, no sufrirá el efecto de acumular saldos técnicos a favor por la adquisición de bienes y servicios gravados al 21%, necesarios para llevar a cabo la explotación.

### 5.2.2. Contrato de pastaje

Se trata de un contrato no regulado por la ley N° 13.246, mediante el cual el propietario de un predio rural, recibe en él ganado de otro productor a los fines de hacerlo pastar, a cambio de un precio por cabeza alimentada y por un plazo acordado.

A diferencia del contrato de pastoreo, en el pastaje se efectúa la cesión del derecho de hacer pastar animales en un predio del que se conserva la tenencia, pero no constituye la cesión del uso y goce del mismo.

Mediante el Dictamen 78/1994<sup>34</sup>, el fisco encuadró al pastaje como una prestación de servicios alcanzada por el gravamen mediante el artículo 3, inciso e), apartado 21), punto a. Y a su vez, mediante el dictamen 6/1999<sup>35</sup> opinó lo siguiente: *“El contrato de pastaje por tratarse de una prestación de servicio se encuentra alcanzado a la alícuota del 21%.”*

El fisco interpreta que a dicha prestación no le alcanza la alícuota diferencial, dado que si bien se trata de un servicio necesario para la alimentación de la hacienda, no se encuentra incluido dentro de los conceptos enumerados por el artículo 28 inciso b) de la ley del gravamen.

De esta forma, para aquellos productores con saldos técnicos a favor de IVA acumulados, puede ser una alternativa a tener en cuenta, que no requiere inversiones adicionales ni mayores cambios en su estructura productiva.

### 5.2.3. Contrato de maquila

El contrato de maquila se encuentra regulado por la Ley N° 25.113, la cual lo define en su artículo 1 de la siguiente manera: *“Habrá contrato de maquila o de depósito de maquila cuando el productor agropecuario se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o procesador retengan para sí.”*

<sup>34</sup> Dictamen (DAT) 78/1994. AFIP. 20/09/1994

<sup>35</sup> Dictamen (DAT) 6/1999. AFIP. 26/02/1999

Se trata de una forma asociativa donde el productor agropecuario entrega su producción primaria al empresario industrial para que este la transforme en un producto industrializado final, distribuyéndose el mismo en el porcentaje que se fije entre ambas partes.

*“En este marco legal se podrá convenir la transformación de todo producto de la agricultura o ganadería apto para ser transformado. Por ejemplo, lanas en algodón; aceitunas, girasol o maíz en aceites; trigo o soja en harinas, etc.”* (Osvaldo Balán, 2021, pág. 121).

*“En la actualidad se trata de un contrato agroindustrial de integración vertical entre sector agrario industrial.”* (Osvaldo Balán, 2021, pág. 121).

El artículo 1 de la Ley N° 25.113 dispone que: *“en ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho económico imponible”*.

A su vez, el fisco en el Dictamen 70/2002<sup>36</sup> expresa lo siguiente: *“De lo expuesto, se concluye que las prestaciones originadas en los contratos de maquila comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 25.113 mediante el cual una parte se obliga a suministrar la materia prima y la otra a elaborarla, participando ambas en proporciones, del producto elaborado resultante, no constituyen hechos imponibles en el Impuesto al Valor Agregado; siendo al momento de la venta que cada parte realice, de las proporciones del producto elaborado que le fuere asignado de acuerdo al contrato, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el inciso a) del artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.”*

De esta manera, el nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando cada parte interviniente enajene el producto obtenido a un tercero.

Es de resaltar que si el productor agropecuario hubiese vendido el producto primario en su estado natural tendría que haberlo hecho a la alícuota del 10.5%, pero en este caso la venta del producto industrializado se encuentra alcanzada a la alícuota del 21%, ya que dicha venta no se encuentra encuadrada dentro de la enunciación taxativa del artículo 28 de la ley de IVA. Esto genera como consecuencia que el productor comience a recuperar el saldo técnico de IVA acumulado.

Este tipo de contrato posibilita la colaboración entre agentes económicos que se encuentran en distintos eslabones de la cadena de producción, generando como consecuencia lo que se conoce como integración vertical. El productor agropecuario, por un lado, se asegura la venta de su producción y la posibilidad de agregarle valor y vender a un precio mayor los productos elaborados que recibe; y por el otro, el industrial tiene la certeza que contará con la materia prima que necesita y

<sup>36</sup> Dictamen DAT 70/2002. AFIP.18/07/2002.

no deberá anticipar el pago al momento de recibirla.<sup>37</sup>

#### 5.2.4. Contrato de fasón

Fasón (façon en francés) es una palabra incorporada al castellano para indicar la manufactura de materias primas y/o materiales de propiedad del locador, siendo industrializados a través de terceros (locatarios), quienes aportan el trabajo manufacturero.<sup>38</sup>

Es decir, en este caso el productor agropecuario entrega la materia prima a un empresario industrial para que este elabore en nombre de aquel un producto determinado, abonando al industrial un porcentaje del producto por el servicio brindado.

El análisis impositivo que se debe realizar desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado, considerando como ejemplo que el productor entregue al industrial granos no destinados a la siembra es el siguiente: si el productor efectuara la venta del producto primario en su estado original, la misma se encuentra alcanzada a la alícuota del 10.5%, mientras que la venta del producto sometido a un proceso de elaboración con agregado de valor, queda comprendida a la alícuota general del 21%. En consecuencia, efectuar este tipo de contratos permitiría recuperar saldo técnico de IVA acumulado.

#### 5.2.5. Convenios de multiplicación de semillas

Se trata de un acuerdo por el cual una empresa que obtiene una semilla original como consecuencia de un trabajo de investigación, la entrega a un productor agropecuario para su multiplicación y posterior acondicionamiento para la venta.

Generalmente, el semillero es proveedor de los insumos que se solicita que sean utilizados para la multiplicación y así obtener semillas con determinadas condiciones.

La Ley N° 20.247<sup>39</sup> establece en su artículo 2 inciso a) lo siguiente: *“SEMILLA” o “SIMIENTE” toda estructura vegetal destinada a siembra o propagación.*

El derecho de propiedad de los creadores o descubridores de semillas originales, deben inscribirlo en la autoridad competente, que en este caso es el Registro Nacional de la Propiedad de Cultivares.

En este caso, al no tratarse de comercialización de granos, dichas ventas se encuentran alcanzadas por la alícuota general del IVA por configurar la categoría de semillas. El productor para poder efectuar la venta de semillas debe contar con la habilitación correspondiente.

<sup>37</sup> “Los saldos técnicos de IVA en el sector agropecuario”. Juan M. Godoy; Fabián G. Araldi. Errepar. Septiembre 2019.

<sup>38</sup> “El fasón como alternativa para disminuir el saldo a favor técnico de IVA”. Viviana Muchiut. Errepar. Octubre 2014.

<sup>39</sup> Ley de Semillas y Creaciones Fitogenéticas. Boletín Oficial 16/04/1973.

Cabe mencionar, que al titular de la semilla se le abona un monto en función de los kilos de semillas comercializados como contraprestación por el usufructo del derecho intelectual. Se trata de regalías por una concesión de explotación y dicha operación queda gravada a la alícuota general del impuesto.

### 5.3. Otras alternativas empresariales

#### 5.3.1. Reorganizaciones de empresas

Una alternativa a considerar es la posibilidad de que dos o más empresas se reorganicen o se agrupen a los fines de aprovechar las ventajas de algunas de ellas en beneficio de otras.

Tal es el caso de empresas agropecuarias y de otras que por la actividad que desarrollen no cuenten con saldos técnicos a favor de IVA y que además necesiten de materias primas generadas por productores agropecuarios para poder llevar a cabo su producción.

La integración vertical podría ser eficiente en este tipo de situaciones debido a que si una empresa decide realizar todas las etapas de la cadena productiva – comercial, podría disminuir la carga tributaria, más específicamente en el caso en cuestión, reducir los saldos técnicos a favor en el Impuesto al Valor Agregado.

Al igual que las demás alternativas, no resulta sencilla de llevar a cabo, ya que depende de diversos factores a considerar, entre los que se pueden mencionar: costos de implementación, asesoramiento de profesionales que efectúen una planificación fiscal acorde al negocio, capacidad financiera, entre otros.

#### 5.3.2. Alternativas combinadas

En este punto, se trata de buscar distintas alternativas de las analizadas anteriormente con el fin de combinarlas y lograr el objetivo de la reducción del saldo técnico de IVA.

A modo de ejemplo, una de las opciones consiste en la producción de biodiesel, cuya venta se encuentra alcanzada a la alícuota del 21% en el IVA. Entonces, se podría llevar a cabo su producción a través de un contrato de maquila, donde el productor agropecuario entregue los granos de soja a la empresa elaboradora de dicho biocombustible y de esta manera vender un producto cuya alícuota en el IVA es la general.

Es de resaltar, que actualmente en una de las provincias de nuestro país (Córdoba), una de las empresas pioneras en la elaboración de biodiesel a través del procesamiento de granos de soja de

propia producción abastece a terceros mediante contratos de maquila. Es decir, reciben del productor los granos o el aceite de soja y le entregan el biodiesel, el cual debe tener como destino el autoconsumo.<sup>40</sup> En este sentido, los productores que entregan sus granos, si bien a los efectos del IVA no estarían reduciendo su saldo técnico debido a que el biocombustible debe ser destinado al autoconsumo y no lo pueden enajenar a un tercero, están agregando valor a su producción y además contribuyendo con el cuidado del medio ambiente.

## **6. Alternativas para reducir los saldos técnicos a favor que implican una modificación legal**

En el apartado anterior se desarrollaron alternativas para la reducción de los saldos técnicos que se encuentran vigentes actualmente dentro del marco legal del gravamen.

Seguidamente se hará un análisis de las posibles alternativas que podrían considerarse a través de una reforma legislativa con la finalidad de la reducción o el recupero de éstos saldos.

### **6.1. Unificación de alícuotas**

Como se explicó anteriormente, la diferencia de alícuotas entre las ventas y adquisiciones de insumos y contratación de servicios genera los denominados saldos técnicos a favor de los productores agropecuarios.

Una de las soluciones para la reducción de dichos saldos sería la posibilidad de incorporar al artículo 28 de la ley del gravamen, otras actividades alcanzadas a la alícuota del 10.5%, cuya vinculación con la producción primaria es indiscutible y actualmente se encuentran gravadas al 21%. Entre dichas actividades podemos mencionar, sin agotar la lista de posibilidades, la adquisición de semillas, de agroquímicos, fletes vinculados a la actividad en cuestión, la contratación de servicios profesionales como ser el brindado por un ingeniero agrónomo o un veterinario, los servicios posteriores a la cosecha, tales como secada, limpieza, entre otras.

De esta forma, a través de la unificación de alícuotas se tendrá la oportunidad de disminuir cuantitativamente los saldos que se vienen acumulando mes a mes y de este modo lograr la neutralidad buscada en el impuesto.

---

<sup>40</sup> “Combustible con aroma a montaña: la soja de Traslasierra ya se transforma en biodiesel.” Infocampo. 21 de septiembre de 2023.

## 6.2. Aplicación al pago de otros impuestos, devolución o reintegro

Otra de las opciones, al igual que sucede en otros países, consiste en la posibilidad de que transcurrida determinada cantidad de períodos sin que los saldos a favor puedan ser absorbidos, se permita la opción de utilizarlos para cancelar otros impuestos, solicitar la devolución o el reintegro de dichos saldos por parte del productor agropecuario.

*“En Chile los saldos mensuales acumulados durante 6 meses pueden aplicarse al pago de otros impuestos o son reintegrados. Igual medida se concreta en los países europeos dentro de los 3 meses del cierre de cada periodo fiscal”.* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 359)

En México, las alternativas que plantea la ley de IVA respecto del saldo a favor son las siguientes: acreditarlo contra el IVA a cargo en los meses siguientes, solicitar al fisco la devolución de ese saldo a favor o compensarlo contra otras contribuciones fiscales.<sup>41</sup>

En este caso, se plantea la posibilidad de que los saldos técnicos puedan ser utilizados como un saldo de libre disponibilidad y aplicarlos al pago de otros impuestos, tales como obligaciones impositivas y previsionales. Incluso, se podría analizar la posibilidad de que se usen para compensar deudas que resultan de su obligación para actuar como agente de retención por parte del contribuyente. Además, para el caso de que el productor no cuente con obligaciones compensables, o que dicha compensación se realice de manera parcial, darle la opción de que pueda solicitar la devolución o reintegro.

Para llevar a cabo este tipo de alternativa, se puede establecer una serie de períodos mensuales que deban transcurrir sin que los saldos sean absorbidos a los fines de estar habilitados para efectuar la solicitud de compensación o de transferencia de los mismos.

## 6.3. Deducirlo como gasto vinculado a la actividad en el Impuesto a las Ganancias

Como se expuso anteriormente, los saldos técnicos a favor del contribuyente permanecerán en su cuenta tributaria hasta ser absorbidos por futuros débitos fiscales que surjan de futuras ventas. Por lo tanto, los mismos son imprescriptibles y el organismo fiscal no permite su deducción como gasto en el impuesto a las ganancias por más que se compruebe que dichos saldos no serán absorbidos en el futuro. Se lo podrá considerar como pérdida en el balance impositivo sólo cuando se produzca el cese de actividad y se compruebe su imposibilidad de compensación.<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Enrique González Mata y otros (2019). “Buenas Prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA.” Editorial CEPAL.

<sup>42</sup> Dictamen DAT 44/95. Boletín DGI. Buenos Aires, 24 de mayo de 1995.



La Ley de IVA para la liquidación del tributo ha adoptado el método de impuesto contra impuesto, lo cual significa que del total del débito fiscal generado en el periodo, por los ingresos obtenidos, se detrae el crédito fiscal originado en las adquisiciones de bienes y contratación de servicios.

*“El crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal, cual es la verificación de operaciones generadoras de un débito fiscal, contra el cual puede ser imputado. Entonces su medida y su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones.”* (Osvaldo Balán, 2021, pág. 365).

El crédito fiscal que surge de la compra de bienes y servicios, representa una erogación financiera, que luego al formar parte del saldo técnico, forma parte del activo de las empresas.

Entonces, la Doctrina se ha planteado la duda de si el saldo técnico de IVA representa un verdadero crédito y por ende forma parte del activo de la empresa o si se trata de una posible pérdida.

En una consulta efectuada al organismo fiscal, concluyó que el saldo técnico de IVA no representa un verdadero crédito y por lo tanto no corresponde incluirlo dentro de la base de cálculo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.<sup>43</sup>

Se trata de saldos que no constituyen un crédito con entidad jurídica propia, sino que están supeditados a una condición, existencia de débitos fiscales, que mientras no se concrete en la realidad hace que sólo representen una posibilidad.<sup>44</sup>

La Doctrina ha criticado la postura del fisco, en el sentido de no admitir la deducción como gasto, argumentando lo siguiente: desconoce el principio de realidad económica, ya que al estar gravadas las operaciones del agro con alícuotas asimétricas, acumulan saldos técnicos a favor; si luego se recuperaría un crédito que fue deducido como gasto en el impuesto a las ganancias, se gravaría en dicha oportunidad como ganancia; la deducción del crédito como gasto en el ejercicio del cese de actividad puede verse frustrada si en dicho ejercicio no existen ganancias suficientes para compensarlos; diferir la deducción como gasto al ejercicio del cese de la actividad, genera una pérdida financiera considerando las altas tasas de inflación que afronta nuestro país actualmente.<sup>45</sup>

En la determinación del impuesto a las ganancias, el artículo 83 de la ley establece que los gastos deducibles son aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada. Por ende, sólo serán deducidos aquellos gastos que estén vinculados con ganancias gravadas y que sean imputables al año fiscal, lo que significa que no podrán deducirse gastos relacionados a

<sup>43</sup> Dictamen DAT 59/2007. 26/09/2007. Dictamen DAT 84/2007. 27/11/2007. AFIP.

<sup>44</sup> Impuesto al Valor Agregado. Explicado y comentado. 15ª edición. Errepar. 2021. Pág. 164.

<sup>45</sup> Armando Lorenzo y César M. Cavalli (2016). “IVA agropecuario, una propuesta para su deducción como costo fiscal”. Errepar. Pág. 2.

ganancias exentas y además en el caso de que las ganancias deban declararse por el método de lo devengado, sólo podrán deducirse los gastos por ese mismo método.

Mediante esta alternativa, se propone incorporar un inciso al artículo 86 de la Ley de Ganancias<sup>46</sup>, que permita deducir como gasto dicho saldo técnico en el balance impositivo, independientemente de si el productor generará futuros débitos fiscales con sus ventas. Entonces, dicho inciso podría quedar redactado de la siguiente manera:

***g) “el 45% del saldo técnico a favor de IVA acumulado al cierre del ejercicio comercial o año calendario según corresponda, siempre y cuando las últimas tres declaraciones juradas de IVA de dicho ejercicio comercial o año calendario hayan arrojado saldo técnico a favor del contribuyente.”***

Cabe mencionar que dicho porcentaje se establece a los fines de ejemplificar la alternativa, pudiendo variar e incluso se puede establecer la posibilidad de deducir como gasto el 100% de dicho saldo técnico.

En relación a esta deducción especial, se analiza la posible modificación del artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado agregando un párrafo que establezca lo siguiente:

***“El porcentaje de saldo técnico a favor que haya sido tomado como pérdida en el balance impositivo según la Ley de Impuesto a las Ganancias, deberá deducirse del saldo técnico a favor que resulte de la declaración jurada del período fiscal siguiente a aquel en que se produzca el vencimiento de la declaración jurada de Impuesto a las Ganancias según corresponda. Para el caso de que dicha declaración jurada no arroje saldo a favor se podrá deducir de la declaración jurada que si lo haga, teniendo como límite de tiempo para tal deducción el cierre del próximo ejercicio comercial o año calendario siguiente a aquel en que procedió la misma. Caso contrario, el saldo deberá reintegrarse al organismo fiscal. Facúltese a la Administración Federal de Ingresos Públicos a establecer el procedimiento de dicho reintegro.”***

A los fines de ejemplificar esta alternativa se desarrolló en el Anexo N° 1 un caso práctico.

---

<sup>46</sup> Deducciones especiales de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta.

## **7. Conclusiones y debates finales**

Actualmente, para las empresas agropecuarias no es fácil desarrollar su actividad, debido a que se encuentran afectadas por las condiciones económicas del país, que no hacen más que generar incertidumbre y limitan su capacidad de innovar en nuevas tecnologías y procesos productivos, más aún si se trata de pymes, por el riesgo que les acarrea tal inversión, la cual no saben si podrán recuperar en un futuro y obtener el rendimiento deseado.

Además de los factores económicos, debemos considerar el impacto que generan los tributos sobre el capital y las rentas del productor agropecuario. Con el pasar del tiempo, el sistema impositivo aplicable al agro se ha vuelto bastante complejo, dado la cantidad de impuestos que los gravan, las leyes y opiniones del fisco a considerar a la hora de liquidarlos y la gran cantidad de exigencias formales y regímenes de información con los que debe cumplir el productor.

Para ello, es muy importante que los establecimientos agropecuarios desarrollen una buena planificación fiscal junto a sus asesores impositivos y traten de dar cumplimiento a todas las formalidades y regímenes impuestos por el organismo fiscal a los fines de evitar sanciones, como multas, suspensiones o exclusiones de registros que implican retenciones de impuestos, por ende mayor presión fiscal.

*“Nuestros productores rurales son líderes mundiales en adopción de tecnologías productivas; compiten con agricultores de otros países que reciben suculentos subsidios; son empresarios de punta que buscan e invierten en innovaciones tecnológicas; se capacitan en prácticas productivas; intercambian experiencias y soluciones con sus pares; soportan los avatares del clima y el pésimo estado de las rutas y todo ello para obtener mejores rindes y lograr una mayor ganancia a pesar de los vaivenes de esta actividad; todo ello está muy bien y deben seguir haciéndolo, por la grandeza de nuestra nación.”* (Santiago Saenz Valiente y otros, 2015, pág. 16)

La actividad agropecuaria se caracteriza por: los ciclos de producción son estacionales, su desarrollo vegetativo es único, su renta es cíclica, hay un elevado autoconsumo de bienes, existe una cantidad importante de contratos que pueden celebrarse, muchos de los cuales no tienen un tratamiento legal en el IVA, la mayoría de la producción se exporta, los precios suelen estar fijados por mercados con cotización transparente, entre otros.

Por todas estas particularidades considero que la ley de IVA debería dedicar un capítulo exclusivo a la actividad, dado la complejidad que representa y los distintos tratamientos que le son aplicables. De esta manera, se aclararían varias situaciones que resultan controvertidas en cuanto a criterios adoptados por el fisco y se obtendría mayor seguridad respecto a cuestiones sobre las cuales aún no

se ha establecido tratamiento alguno.

Saenz Valiente establece en un artículo que debería haberse mantenido la exención del IVA para los productos primarios que cumplan con las siguientes condiciones: sean exportados, e integren productos finales alcanzados con el IVA. De esta forma se evita el conflicto del manejo de fondos de IVA y se concreta la recaudación en etapas posteriores, al producirse la venta de los bienes manufacturados.<sup>47</sup>

*“Recordemos nuevamente que aplicar una alícuota reducida, genera diversos problemas que están a la vista: a) Se vulnera el principio de neutralidad; b) Se generan saldos a favor del contribuyente con el consiguiente perjuicio financiero; c) Dudas constantes ante la aplicación o no de la rebaja, lo cual se observa en la diversidad de dictámenes publicados por el Fisco fijando su postura que en gran cantidad de casos no compartimos y cuyos razonamientos son contradictorios.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 357).

Para el productor agropecuario contar con saldos técnicos a favor de IVA en su cuenta tributaria le representa una pérdida de capital de trabajo, repercutiendo en sus rentas, al no poder disponer de dichos saldos.

*“La inmovilización de fondos genera perjuicios y daños irreparables en las empresas agropecuarias que importan arbitrariedad, falta de razonabilidad y eventualmente confiscatoriedad, por la apropiación indebida que se torna insostenible.”* (Osvaldo Balán y otros, 2021, pág. 359).

Cada vez son menos las alternativas dentro de la legislación vigente que pueden desarrollarse con la finalidad de reducir los saldos técnicos a favor de los agropecuarios.

Por lo tanto existen varias razones tanto financieras como económicas que justifican la necesidad de un cambio en la ley del gravamen a los fines de poder darle utilidad a dichos saldos.

Una de ellas, consiste en la posibilidad de que se apliquen tasas uniformes en la liquidación del gravamen. De esta manera, la unificación de tasas generaría como consecuencia mayor neutralidad, además de simplificar la administración del impuesto.

*“Para eliminar el daño toda la cadena que conforma la actividad productiva agropecuaria debería estar alcanzada por la reducción de la tasa. De esta forma todos los insumos, compras y servicios contratados por el productor agropecuario, estarían gravados a la misma alícuota diferencial inferior. Así, se cumpliría con la premisa básica del IVA de ser un impuesto neutral.”* (Santiago Saenz, Valiente y otros, 2015, pág. 141).

Otra de las alternativas propuestas en el apartado 6 consiste en la posibilidad de que transcurrida

---

<sup>47</sup> “Distorsiones impositivas que afectan al agro”. Santiago Saenz Valiente. La Nación. 24/03/2003.

determinada cantidad de periodos mensuales sin que los saldos puedan ser absorbidos, aplicarlos al pago de otras obligaciones tanto impositivas como previsionales o solicitar la devolución.

Al igual que establece Santiago Saenz Valiente aduciendo que es necesaria una modificación legal que posibilite que el saldo técnico *“sea aplicable a cancelar cualquier otro impuesto a cargo de la AFIP, o bien cumplir con una devolución directa del damnificado”*.<sup>48</sup>

Por último, pero no menos importante, considero que otra opción que podría analizarse a los fines de poder utilizar los mencionados saldos técnicos a favor, consiste en que una vez finalizado el ejercicio comercial o año calendario poder tomar como pérdida en la determinación del Impuesto a las Ganancias un porcentaje de dicho saldo.

Creo que es momento de que se comience a discutir esta situación como el grave perjuicio financiero y económico que representa para los establecimientos agropecuarios tener esos saldos inmovilizados en sus cuentas tributarias y que se encuentren soluciones a los fines de paliar este efecto negativo sobre uno de los principales motores productivos de nuestro país.

---

<sup>48</sup> “Los perjuicios del saldo técnico del IVA”. Santiago Saenz Valiente. Publicado en [agroempresario.com](http://agroempresario.com)

## 8. Anexos

### 8.1. Anexo N° 1: Deducción del saldo técnico a favor de IVA como gasto en el Impuesto a las Ganancias

Supuesto: Se trata de un productor agropecuario que se dedica al cultivo de especies cerealeras, oleaginosas y forrajeras. Para la liquidación del Impuesto a las Ganancias se toma el año calendario, por tratarse de una explotación unipersonal cuyo cierre de ejercicio opera el 31 de diciembre de cada año.

Las declaraciones juradas mensuales de IVA arrojaron los siguientes saldos:

#### **Declaración jurada mensual de IVA período 10/2022**

|   |                     |
|---|---------------------|
| Débito fiscal del período                         | 3.862.853,18        |
| Crédito fiscal del período                        | 2.807.544,69        |
| Saldo a favor del período anterior                | 4.640.656,88        |
| Saldo técnico a favor del responsable del período | <b>3.585.348,39</b> |

#### **Declaración jurada mensual de IVA período 11/2022**

|   |                     |
|---|---------------------|
| Débito fiscal del período                         | 1.536.071,75        |
| Crédito fiscal del período                        | 3.354.491,28        |
| Saldo a favor del período anterior                | 3.585.348,39        |
| Saldo técnico a favor del responsable del período | <b>5.403.767,92</b> |

#### **Declaración jurada mensual de IVA período 12/2022**

|   |                     |
|---|---------------------|
| Débito fiscal del período                         | 5.191.709,39        |
| Crédito fiscal del período                        | 6.623.080,12        |
| Saldo a favor del período anterior                | 5.403.767,92        |
| Saldo técnico a favor del responsable del período | <b>6.835.138,65</b> |

En la declaración jurada de Ganancias correspondiente al período fiscal 2022, el contribuyente tendrá la opción de deducirse como gasto el 45% del saldo técnico a favor de IVA que acumuló en las últimas tres declaraciones juradas mensuales. Es decir, podrá deducir como gasto 3.075.812,39. Ahora bien, ese saldo que fue deducido como gasto en el balance impositivo según la posible modificación de la Ley de IVA, deberá restarse del saldo técnico a favor que surja de la declaración jurada correspondiente al período fiscal siguiente a aquel en que venza la declaración de Ganancias. Para este caso en particular, sería entonces la declaración de 07/2023. De acuerdo al ejemplo, la deducción procedería de la siguiente manera:

**Declaración Jurada mensual de IVA período 07/2023**

|   |                     |
|---|---------------------|
| Débito fiscal del período   | 1.496.250,00        |
| Crédito fiscal del período  | 3.768.297,03        |
| Saldo a favor del período anterior  | 21.315.561,15       |
| Saldo técnico a favor del responsable   | 23.587.608,18       |
| Saldo a favor deducido como gasto en la declaración de Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal anterior. | <b>3.075.812,39</b> |
| Saldo técnico a favor del responsable del período   | 20.511.795,79       |

Cabe destacar que si de dicha declaración jurada no hubiese surgido un saldo a favor, como bien establece el posible párrafo a incorporar en la ley de IVA, el contribuyente tendrá tiempo de tomarlo en la declaración jurada mensual que si lo arroje, teniendo como límite de tiempo en este caso el cierre de ejercicio fiscal que operará el 31 de diciembre de 2023.

## 9. Bibliografía

- Balán, Osvaldo y otros (2021). *“La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales”*. 3ra. edición actualizada y ampliada. Editorial La Ley.
- Balán, Osvaldo (2010). *“Los contratos agropecuarios asociativos en el IVA”*. Publicado en IMP 2010-5, 43.
- Balán, Osvaldo y Saenz Valiente, Santiago (2005). *“El IVA, un impuesto neutral, con efectos distorsivos constantes en el agro”*. Publicado en PET 2005, 426.
- Balán, Osvaldo y Saenz Valiente, Santiago (2005). *“Actividad agropecuaria. Reducción de la tasa del IVA. Novedades y antecedentes.”* Publicado en Práctica Profesional 2005-6, 1.
- Barrero, Juan Manuel (2021). *“Para sacarle provecho a los saldos técnicos de IVA en el agro”*. Diario La Nación.
- Bello, Alberto M. y Chiaradía, Claudia A. (2019). *“La carga tributaria soportada por el productor agropecuario”*. Errepar.
- Bustamante, Eugenia Luján (2017). *“El contrato de maquila en la producción primaria”*. Diario Clarín.
- *“Derivados de soja: ganadores y perdedores con la baja del IVA del 21 al 10.5%”*. Publicado en Agrositio. 18 de enero de 2019.
- Ferreyra, Inés y otros (2018). *“Alternativas para aminorar los saldos a favor técnicos en el IVA, en la actividad agropecuaria”*. Errepar.
- Godoy, Juan M. y Araldi, Fabián G. (2019). *“Los saldos técnicos de IVA en el sector agropecuario”*. Errepar.
- Impuesto al Valor Agregado. Explicado y comentado. 15ª. Edición. Errepar. Buenos Aires, 2021.
- Iribarne, Arnaud y Saenz Valiente, Santiago (2002). *“Los riesgos de reducir el IVA a los granos”*. Diario La Nación.
- Larroudé, Alejandro (2017). *“Contrato de maquila o de fasón”*. Publicado en Agrofyt news.



- Larrourdé, Alejandro (2018). *“Saldo a favor de IVA: su recupero”*. barreroasoc.com/novedades.
- Larrourdé, Alejandro (2019). *“Contrato de maquila: una alternativa para recuperar saldos de IVA”*. Publicado en Agrositio.
- Ley N° 20.631. Ley de Impuesto al Valor Agregado. Actual texto ordenado Ley N° 23.349 y sus modificaciones.
- Lorenzo, Armando y Cavalli, César M. (2016). *“IVA Agropecuario: una propuesta para su deducción como costo fiscal.”* Errepar.
- Muchiut, Viviana (2014). *“El fasón como alternativa para disminuir el saldo a favor técnico de IVA”*. Errepar.
- Oliveira, Dolores (2021). *“El agro paga más IVA del que cobra: siete maneras de que AFIP no se quede con la diferencia.”* Publicado en IProfesional.
- Purciariello, Osvaldo R. (2017). *“Contratos de tipo asociativo y el impuesto al valor agregado”*. Publicado en Agrofy news.
- *“Reducción de la tasa de IVA en la actividad agropecuaria”*. Publicado en Agrofy news. 11 de diciembre de 2014.
- Saenz Valiente, Santiago y otros (2015). *“Los impuestos del campo en criollo”*. Buenos Aires. Osmar D. Buyatti.
- Saenz Valiente, Santiago (2003). *“Distorsiones impositivas que afectan al agro”*. Diario La Nación.
- Saenz Valiente, Santiago (2019). *“Malditos e injustos saldos a favor impositivos”*. Diario Ámbito Financiero.
- Saenz Valiente, Santiago (2018). *“El saldo técnico del IVA es un dolor de cabeza”*. Diario La Nación.
- Saenz Valiente, Santiago (2018). *“El capital de trabajo del agro termina siempre en manos de la AFIP”*. Publicado en Clarín rural.
- Saenz Valiente, Santiago. *“Los perjuicios del saldo técnico del IVA”*. Publicado en agroempresario.com.

- *“Se reduciría al 10.5% el IVA agropecuario”*. Diario La Nación. 8 de enero de 1998.
- Trillo, Héctor B. (2006). *“Tratamiento del IVA en el sector agropecuario”*. Publicado en TodoAgro.com.ar.
- Yedro, Diuvigildo (2016). *“Ineficacia del IVA en el sector agropecuario y su necesaria eliminación”*. Doctrina Tributaria Errepar. Consultor Agropecuario.