

CONSULTOR AGROPECUARIO

N° 30

DIRECTORA: CLAUDIA A. CHIARADÍA

• Impuestos
• Laboral y Previsional

• Sociedades - Contratos
• Contabilidad

• Registros, Facturación y Controles
• Gestión empresarial



REFORMA TRIBUTARIA

- LOS EFECTOS EN LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS
- EL IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES Y SU COMPUTO COMO PAGO A CUENTA

GANANCIAS 2017, PRÁCTICA

- LA EMPRESA UNIPERSONAL AGROPECUARIA

NUEVA SECCIÓN: MODELOS DE CONTRATOS AGRARIOS

- LA APLICACIÓN DE LA RT 22. SUS DIFICULTADES



LO ÚLTIMO

Las últimas novedades del sector. Comentarios breves y descriptivos de lo acontecido, que merecen resaltarse.

Novedades nacionales, comercio exterior, específicas para el sector, laborales, normas contables profesionales y provinciales..... 3

TEMAS CLÁSICOS DESTACADOS

Colaboraciones de actualidad y novedosas sobre temas clásicos, de repaso, técnicos y prácticos en las siguientes áreas temáticas.

→ **Impuestos**

PERLA R. OLEGO

El impuesto a las ganancias y los verdaderos efectos en las empresas agropecuarias. Mitos y realidades 15

MARGARITA C. CARBAJAL - ROSA CRUZ DE INNOCENTE - IDALIA G. DE CASTRO

Impuesto sobre los combustibles y su cómputo como pago a cuenta para determinadas actividades 21

FERNANDO GONZÁLEZ GUERRA - JORGE A. OTHAR

Actividad agropecuaria. Caso práctico de ganancias 2017 29

VERÓNICA CASTIGLIONI

Convenio Multilateral. Artículo 13, primer párrafo 41

HORACIO DI PAOLO

Santa Fe. El tratamiento de la actividad primaria frente a la ley 13749 47

ENRIQUE GRIFFOULIERE

Novedades en Mendoza 57

→ **Laboral y previsional**

RICARDO F. SECO

La aplicación de la presunción del artículo 23 de la LCT para la prueba del contrato de trabajo agrario 63

→ **Contabilidad**

HERNÁN J. PEROTTI - MARÍA L. CASABIANCA

Las dificultades de aplicación de la resolución técnica 22 frente a su nuevo texto 79

IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES Y SU CÓMPUTO COMO PAGO A CUENTA PARA DETERMINADAS ACTIVIDADES

Margarita C. Carbajal
Rosa Cruz de Innocente
Idalia G. De Castro

I - CONSIDERACIONES GENERALES

El presente trabajo tiene como *objetivo* exponer y analizar el impacto que la ley 27430 de reforma tributaria genera en el impuesto sobre los combustibles, en lo que respecta al cómputo como pago a cuenta de determinados impuestos para actividades específicas.

Para ello se tuvo en cuenta el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación sobre el proyecto de ley y sus consideraciones, que prevé una reforma integral del sistema tributario argentino.

II - DESARROLLO

En primer lugar, el Poder Ejecutivo hizo una referencia a la estructura tributaria a nivel nacional de combustibles, la cual se compone principalmente de tres impuestos: 1. sobre los combustibles líquidos y el gas natural, que alcanza a todo tipo de combustibles con diferentes tasas, entre ellos la nafta, la nafta virgen, la gasolina natural, el gasoil, el diésel oil, el kerosene, el aguarrás, el solvente y el gas natural con destino a GNC; 2. sobre las naftas y GNC para uso automotor que alcanza a la nafta común, la súper y la *premium* y al GNC para uso automotor y 3. sobre el gasoil y el gas licuado para uso automotor. Otras cargas que recaen sobre estos productos son el recargo al gas natural, diversas tasas municipales que gravan el expendio local de combustibles y, por último, el impuesto sobre los ingresos brutos y el impuesto al valor agregado.



Seguidamente que la presión tributaria sobre los combustibles es de aproximadamente 40% en gasoil y 45% en naftas sobre el precio final, incluyendo el impuesto sobre los ingresos brutos, porcentaje que se reduce en cinco puntos menos si no se incluye dicho tributo. Afirma el Poder Ejecutivo que si bien esta presión tributaria es más baja que en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), no resulta aconsejable incrementarla en este momento. Sobre la base de esta premisa, concluye que la estructura impositiva a diseñarse deberá reemplazar total o parcialmente a los impuestos vigentes, de manera de mantener constante la presión tributaria.

Sigue manifestando en el mensaje que la problemática internacional relativa al calentamiento global identifica a la combustión de hidrocarburos entre los principales causantes de la emisión de gases de efecto invernadero (GEI). A partir de allí, se reconoce la necesidad de discutir e implementar medidas respecto de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) de dichos combustibles. Nuestro país, como adherente desde diciembre/2015 al acuerdo de París, se comprometió a realizar acciones para mitigar el impacto ambiental del uso de combustibles fósiles y a la vez facilitar la transición hacia tecnologías de generación de energía renovables. En relación con esto, explicita que los defensores de los impuestos ambientales sostienen que la implementación del impuesto al CO₂ genera una doble ganancia para la sociedad, el denominado "doble dividendo": además de mejorar la calidad de vida al eliminar las externalidades negativas de la emisión de GEI, la economía en general se beneficia porque los impuestos ambientales son menos distorsivos que aquellos que reemplazan.

Existen diversos instrumentos para implementar la mitigación de emisiones de GEI que, a su vez, alientan el uso de tecnologías sustitutas que no provocan dicho impacto en el medio ambiente. Entre ellos, el impuesto al dióxido de carbono es uno de los más efectivos. La implementación de este impuesto deberá reemplazar parcialmente a los impuestos hoy vigentes, de modo que la presión impositiva permanezca constante. Aclarando que el nuevo mecanismo que se diseña brindará una mayor estabilidad para los recursos del Estado y para los costos de insumos imprescindibles para la economía argentina.

Por otro lado, y en línea con el objetivo de este trabajo, el mensaje hace referencia al cómputo tributario del impuesto sobre los combustibles líquidos, expresando que para los sectores agropecuario, minero y de pesca marítima, que actualmente pueden tomar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% de lo abonado en concepto de impuesto sobre los combustibles líquidos (ITC) recaído en las compras de gasoil, se prevé la opción de tomar como pago a cuenta de dicho tributo el 60% de lo abonado en concepto del impuesto, determinado conforme a la nueva modalidad indicada; este nuevo porcentaje, aplicado sobre la carga tributaria total, equivale al anterior porcentaje aplicado solo sobre el ITC. Aclarando que si bien el porcentaje es menor al que se aplicaba hasta ahora, el monto que arroja como pago a cuenta es el mismo por litro de gasoil. Esto se debe a que la carga tributaria total estará distribuida de manera diferente, teniendo una mayor importancia el ITC.

En lo que hace a los servicios de transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima, se mantiene la actual posibilidad de cómputo como pago a cuenta del impuesto al valor agregado, del ITC recaído sobre las compras de gasoil.

La ley 27430 (BO: 29/12/2017 - vigencia: 30/12/2017), en el Título IV referido a impuesto sobre los combustibles, artículo 129, sustituye la denominación del Título III de la ley 23966 (t.o. 1998 y modif.) "Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural" por la siguiente denominación: "Título III. Impuesto sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono".

IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES Y SU CÓMPUTO COMO PAGO A...

El artículo 148 establece que las disposiciones de este título surtirán efectos a partir del primer día del tercer mes inmediato siguiente al de la entrada en vigencia de esa ley, inclusive. Es decir: 1/3/2018.

A continuación, en cuadro comparativo, se exponen los artículos 15 y los agregados a este, correspondientes al Capítulo III del Título III de la ley 23966 sustituidos por la mencionada reforma tributaria.

TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<p align="center">Ley 23966 -art. 15- Productores agropecuarios</p>	<p align="center">Ley 27430 -art. 15- Productores agropecuarios</p>
<p>Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes.</p>	<p>Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 45% del impuesto sobre los combustibles líquidos definidos en el Capítulo I, contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes.</p>
<p>Esta deducción solo podrá computarse contra el impuesto atribuible a la explotación agropecuaria o a la prestación de los aludidos servicios, no pudiendo generar en ningún caso saldo a favor del contribuyente.</p>	<p>Esta deducción solo podrá computarse contra el impuesto atribuible a la explotación agropecuaria o a la prestación de los aludidos servicios, no pudiendo generar en ningún caso saldo a favor del contribuyente.</p>
<p>El importe a computar en cada período fiscal no podrá exceder la suma que resulte de multiplicar la alícuota vigente al cierre del respectivo ejercicio por el precio promedio ponderado por litro correspondiente al mismo ejercicio, por la cantidad de litros descontado como gasto en la determinación del impuesto a las ganancias según la declaración jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta.</p>	<p>El importe a computar en cada período fiscal no podrá exceder la suma que resulte de multiplicar el monto de impuesto sobre los combustibles vigente al cierre del respectivo ejercicio por la cantidad de litros descontada como gasto en la determinación del impuesto a las ganancias según la declaración jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta.</p>
<p>Cuando en un período fiscal el consumo del combustible supere el del período anterior, el cómputo por la diferencia solo podrá efectuarse en la medida en que puedan probarse en forma fehaciente los motivos que dieron origen a este incremento, en la oportunidad, forma y condiciones que disponga la Dirección.</p>	<p>Cuando en un período fiscal el consumo del combustible supere el del período anterior, el cómputo por la diferencia solo podrá efectuarse en la medida en que puedan probarse en forma fehaciente los motivos que dieron origen a este incremento, en la oportunidad, forma y condiciones que disponga la AFIP.</p>



TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<p>Productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima</p> <p>También podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil del respectivo período fiscal los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima hasta el límite del impuesto abonado por los utilizados directamente en las operaciones extractivas y de pesca, en la forma y con los requisitos y limitaciones que fije el Poder Ejecutivo.</p>	<p>Productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima</p> <p>También podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 45% del impuesto sobre los combustibles líquidos definido en el Capítulo I, contenido en las compras de gasoil del respectivo período fiscal los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima hasta el límite del impuesto abonado por los utilizados directamente en las operaciones extractivas y de pesca, en la forma y con los requisitos y limitaciones que fije el Poder Ejecutivo Nacional. Si el cómputo permitido en este artículo no pudiera realizarse o solo lo fuera parcialmente, el impuesto no utilizado en función de lo establecido en los párrafos anteriores será computable en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores.</p>

TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<p>Transporte automotor y de carga -art. 15.1-</p> <p>Los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones, el 50% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes.</p> <p>El importe a computar en cada período fiscal no podrá exceder la suma que resulte de multiplicar el 50% del impuesto sobre los combustibles líquidos vigente al cierre del respectivo ejercicio, por la cantidad de litros que correspondan al importe que se haya deducido como gasto en la determinación del impuesto a las ganancias, según la declaración jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta.</p>	<p>Transporte automotor y de carga -art. 15.1-</p> <p>Los sujetos que presten servicios de transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima podrán computar como pago a cuenta del impuesto al valor agregado el 45% del impuesto previsto en el Capítulo I contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación. El remanente del cómputo dispuesto en este artículo podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.</p>



IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES Y SU CÓMPUTO COMO PAGO A...

TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<p>Transporte automotor y de carga -art. 15.1-</p> <p>Cuando en un período fiscal el consumo de combustible supere el del período anterior, el cómputo por la diferencia solo podrá efectuarse en la medida en que puedan probarse en forma fehaciente los motivos que dieron origen a este incremento, en la oportunidad, forma y condiciones que disponga la AFIP.</p> <p>Si el cómputo permitido en este artículo no pudiera realizarse o solo lo fuera parcialmente, el saldo restante revestirá el carácter de pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta y sus correspondientes anticipos, que resulte con posterioridad al cómputo del impuesto a las ganancias establecido en el artículo 13 del Título V de la ley 25063 y sus modificaciones, hasta un importe equivalente al impuesto que correspondería ingresar por el primero de los gravámenes mencionados sobre una base imponible de \$ 500.000.</p> <p>El impuesto no utilizado en función de lo establecido en los párrafos anteriores será computable, en el orden establecido en este artículo, en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores.</p> <p>Los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga y pasajeros podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y sus correspondientes anticipos atribuibles a dichas prestaciones el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenidos en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación del presente.</p> <p>Adicionalmente al régimen previsto en el párrafo anterior, los sujetos que se encuentren categorizados como responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado podrán computar como pago a cuenta del impuesto al IVA el remanente no computado en el impuesto a las ganancias del impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural, contenido en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal.</p>	<p>Transporte automotor y de carga -art. 15.1-</p>



MARGARITA C. CARBAJAL - ROSA CRUZ DE INNOCENTE - IDALIA G. DE CASTRO

TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<p>Transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima -15.1.1-</p> <p>Alternativamente al cómputo de los pagos a cuenta establecidos en los artículos anteriores, los sujetos comprendidos en los mismos podrán computar como pago a cuenta del IVA el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que tengan como destino la utilización prevista en dichas normas. El remanente del cómputo dispuesto en el presente artículo podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.</p> <p>El régimen establecido en el párrafo anterior también será de aplicación, en la medida en que se cumpla con la condición de utilización a que se hace referencia en el mismo, cuando se trate de sujetos que presten servicios de transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima.</p> <p>Asimismo, las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus concesionarias o permisionarias de la jurisdicción nacional, provincial o municipal podrán computar, en primer término, como pago a cuenta de las contribuciones patronales establecidas en el artículo 2 del decreto 814 de fecha 20/6/2001, modificado por la ley 25453, \$ 0,08 por litro de gasoil adquirido, que utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios.</p>	<p>Transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima -15.1.1-</p> <p><i>El art. 146 de la ley de reforma tributaria deroga el art. 15.1.1.</i></p>

El artículo 133 de la ley 27430 establece los montos fijos en pesos por unidad de medida de los combustibles del Capítulo I. Concretamente, para el gasoil, el monto fijo por litro es de \$ 4,148. Es de destacar que los montos fijos se actualizarán por trimestre calendario, sobre la base de las variaciones del índice de precios al consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, considerando las variaciones acumuladas de dicho índice desde el mes de enero/2018, inclusive.

A modo de ejemplo, el cálculo sería $\$ 4,148 \times 45\% = 1,8666$

Antes de concluir con el análisis comparativo, es oportuno traer a colación la resolución general (AFIP) 115/1998 que establece precisiones y definiciones en cuanto a los sujetos que tienen derecho al cómputo previsto en los artículos precedentes así como también la conceptualización de "maquinaria agrícola".



IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES Y SU CÓMPUTO COMO PAGO A... -

En relación con los sujetos involucrados, son aquellos que:

- a) desarrollen actividades que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra tales como la agricultura, horticultura, fruticultura, floricultura y silvicultura, sea en forma conjunta o no con la actividad pecuaria;
- b) presten servicios de laboreo, siembra y cosecha;
- c) desarrollen una actividad minera extractiva o pesquera -de altura y/o costera-, así como quienes presten servicios en las mismas.

En cuanto a la conceptualización de "maquinaria agrícola", la resolución general, en el artículo 2, precisa al respecto que es el mecanismo o conjunto de ellos que, por sus características constructivas, estén concebidos exclusivamente para ser empleados dentro de los establecimientos rurales en labores vinculadas con la producción agrícola (por ejemplo, tractores, cosechadoras, enfardadoras, equipos de riego, picadoras, pulverizadoras, etc.).

Por último, del análisis comparativo de los artículos sustituidos por la ley de reforma tributaria, se observa:

1. Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, en la redacción anterior de la ley 23966, podían tomar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% de lo abonado en concepto de impuesto sobre los combustibles líquidos recaído en las compras de gasoil; con la reforma tributaria se prevé la opción de tomar como pago a cuenta de dicho tributo el 45% -tener presente que en el mensaje de elevación del PEN el porcentaje fijado fue del 60%- de lo abonado en concepto del impuesto, determinado conforme a la nueva modalidad establecida en la ley.
2. Para los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima, también se reduce al 45% el mismo cómputo de pago a cuenta.
3. Como novedad, se incorpora un último párrafo al artículo 15 que establece que, si el cómputo permitido no pudiera realizarse o solo lo fuera parcialmente, el impuesto no utilizado en función de lo establecido será computable en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores.
4. Al sustituirse el artículo 15.1, se elimina para los sujetos que presten servicios de transporte automotor la posibilidad del cómputo del pago a cuenta en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a la ganancia mínima presunta.
5. En el artículo 15.1 se generaliza para los sujetos que presten servicios de transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima el cómputo del 45% como pago a cuenta del impuesto al valor agregado. El remanente del cómputo podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.
6. Al derogarse el artículo 15.1.1, implica que, excepto para los casos indicados en el punto 5, se elimina toda posibilidad de cómputo como pago a cuenta del impuesto al valor agregado.
7. Por último, para las empresas de transporte de pasajeros, el artículo 15.1.1 permitía el cómputo limitado de un pago a cuenta de las contribuciones patronales. Al derogarse dicho artículo, desaparece esa posibilidad.

