



MARCOLINI, Silvina
VERON, Carmen Stella
GOYTIA, Marisa
DI PAOLO, Horacio
MANCINI, Carina
RADI, Diego
VIÑUELA, Julián
ZULIANI, Susana

Instituto Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad

IMPLICANCIAS FISCALES DE LA EXPORTACION DE DURAZNOS EN ARGENTINA

1. Introducción

En el sur de la provincia de Santa Fe, departamento Constitución, se encuentra la localidad de Pavón Arriba. Las explotaciones del área son por lo general agrícolas o mixtas (agricultura y fruticultura), siendo la principal la agricultura y la secundaria la fruticultura. El duraznero es una especie cultivada tradicionalmente en esta zona y comercializada ampliamente en los mercados concentradores de Rosario, Santa Fe y Buenos Aires.

Por otra parte, San Pedro es una zona calificada como primera productora nacional de duraznos, aunque esa posición varía según los años de acuerdo a las condiciones climáticas, ocupando a veces ese lugar Mendoza. Presenta condiciones favorables que posibilitan el desarrollo de una variedad de actividades agropecuarias. Está en uno de los lugares privilegiados de Argentina, con gran densidad poblacional y una infraestructura adecuadamente desarrollada.

La mayor cantidad de fruta está destinada al mercado interno, realizándose exportaciones a Brasil, Paraguay, Estados Unidos, Bolivia, Gran Bretaña y en el año 2013 se incorpora Uruguay. Existe, además una industria ligada al sector productor, que provee de insumos o manufacturas de materia prima, con un importante desarrollo relativo y en proceso de transformación, expansión y readecuación a las nuevas condiciones que imponen los mercados actuales.

En el sector frutícola, como en otras actividades agropecuarias, existe un creciente interés por alcanzar eficiencia en el uso de los recursos disponibles, reducir costos y hacer rentables las explotaciones, buscando precocidad en la entrada en producción. El aumento de la rentabilidad en este tipo de actividad, está determinada principalmente por el aumento de la densidad de plantas, para alcanzar una mayor superficie foliar por unidad de superficie cultivada. Este cambio en los sistemas de producción permite además mecanizar la poda y la cosecha, lograr rapidez en el desmalezado y tratamientos fitosanitarios y un mayor aprovechamiento de las redes antigranizo, lo que en todos los casos representa una reducción de costos.

La fruticultura constituye actualmente una actividad muy importante dentro de la producción agrícola argentina. De ésta participan los cítricos (limones, naranjas, mandarinas), los frutales de pepita (manzanas, peras) y los frutales de carozo (duraznos, ciruelas,



damascos). Tiene un gran impacto económico en el país y a nivel regional ya que demanda una elevada inversión de capital, utiliza mano de obra intensiva, da lugar a diversos productos industriales y puede también comercializarse en fresco.

Durante el año, hemos trabajado entre otras producciones regionales con el durazno y esta presentación, que tiene como objetivo, analizar la incidencia impositiva, tanto de los impuestos indirectos como de los directos, relacionados con la exportación de duraznos, es la tercera parte de un trabajo integrador. Así, en otros eventos se ha presentado el análisis del proceso desde una perspectiva de la contabilidad de gestión y financiera, para referirnos en este caso el análisis fiscal.

Para cumplir el objetivo propuesto, incluimos luego de esta introducción, la descripción del proceso biológico de la planta de duraznos desde lo agronómico, para continuar con un análisis estadístico del destino de la producción y culminar con su tratamiento impositivo.

2. El duraznero

Prunus pérsica (L.) Batsch es el nombre específico del duraznero y la nectarina. Esta especie pertenece a la familia de las Rosaceae, subfamilia Prunoideae, cuyo fruto se denomina botánicamente como drupa. Se define como durazno a aquellos que presentan pubescencia en la piel y nectarinas o pelones a aquellos cuya piel carece de pubescencia.

Posee un fruto que tiene como característica la semilla cubierta por un endocarpio leñoso, por lo que se los denomina frutales de carozo. El fruto tiene pulpa carnosa, que es la parte comestible. De acuerdo a su adherencia al carozo estos frutos pueden denominarse priscos cuando la pulpa no es adherente al carozo, y pavía cuando la pulpa y el carozo están firmemente adheridos.

En cuanto a las coloraciones de la pulpa, los duraznos se clasifican en:

- De pulpa blanca
- De pulpa amarilla

El duraznero es la especie de mayor dinamismo varietal dentro de los frutales, cada año se introducen numerosas novedades en el mercado y la renovación de los cultivares comerciales es de las más rápidas. La distribución de los cultivares varía no sólo con el tiempo, sino también con las características climáticas y de producción de las distintas áreas. La elección de cultivares presenta numerosas variables a evaluar. Los principales criterios de elección son: requerimientos agroecológicos, destino de la fruta, demanda del mercado, época y área de producción y calidad de la fruta.

La región del Litoral está constituida por los sectores norte y centro de la Provincia de Buenos Aires, Santa Fe y el Delta bonaerense. Aquí se producen duraznos y también otros frutos de carozo y pepita, como la manzana, el damasco y el membrillo, y en menor escala los cítricos, como mandarina y el limón. La gran ventaja que presenta esta región es que está próxima a los núcleos de consumo interno importante. Las frutas son trasladadas a través de camiones refrigerados hacia los grandes supermercados y desde allí se distribuyen al consumidor. Son de gran importancia la fabricación de jugos naturales y la elaboración de mermeladas de damascos, naranja y durazno.



3. Proceso biológico de la planta y el fruto

Para explicar el proceso biológico de la planta es necesario definir previamente el sistema de conducción. Los sistemas de conducción se clasifican en:

- Formas libres volumétricas, como el vaso natural, de vaso abierto.
- Formas libres en seto, donde se encuentra el sistema de conducción semipalmeta.

Este último es un sistema de conducción con mayor número de plantas por hectárea, en comparación con el tradicional sistema en vaso como forma volumétrica o redonda. Los productores de la Subregión Litoral del Paraná están utilizando la forma en seto o semipalmeta, con la finalidad de incrementar la rentabilidad. Al aumentar la densidad de plantas, se alcanza una mayor superficie foliar por unidad de superficie cultivada.

En el sistema semipalmeta, el árbol es más pequeño y esto es más conveniente desde el punto de vista económico, ya que serán más eficaces y simples todas las tareas culturales, reduciéndose notablemente los costos.

En procesos biológicos como el que nos ocupa, el conocimiento respecto al manejo previsto para el monte, generalmente permite determinar razonablemente las cantidades a producir durante un período de tiempo. Dicho período, que también aparece condicionado por cuestiones contextuales, de producción, tecnológicas, comerciales y de la propia dirección de la entidad puede extenderse de quince a veinte años.

El sistema semipalmeta, de alta densidad, permite tener precocidad en el inicio de la faz productiva por mayor número de plantas, pero principalmente por mayor aprovechamiento de la luz solar, que deriva en cosechas mayores. También habrá mayor aprovechamiento del fertilizante y rápida formación del esqueleto, todo lo cual anticipa la entrada en producción. El árbol es más pequeño y esto es más conveniente desde el punto de vista económico, ya que serán más eficaces y simples todas las tareas culturales, reduciéndose notablemente los costos.

Bajo este sistema de conducción el monte frutal comienza a producir inmediatamente, incluso puede llegar a dar un kilogramo de fruta por planta en el primer año. La producción en volúmenes y calidad comercial se da a partir de la quinta temporada y se mantiene hasta la décima, siendo el pico de mayor producción, las temporadas cinco y seis. A partir de allí, comienza a decrecer y se la mantiene generalmente hasta el año trece. El momento de reemplazo de la planta es una decisión de producción y tiene que ver con la relación costo-beneficio de mantener el monte envejecido o implantar uno nuevo.

El Cuadro 1 muestra la evolución en la producción por planta desde su implantación hasta la temporada número trece.

Cuadro 1.

Kg. por plan- ta	Temporada												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	1	14	17	20	37	38	35	34	30	27	25	23	18

Durante todo su período de vida, la planta crece y se desarrolla. El proceso de crecimiento de la planta continúa hasta que muera o, termina por la acción del hombre cuando decide reemplazarla por otra. Lo que varía de acuerdo al período de crecimiento biológico en el que



se encuentra, es su capacidad de producción. La misma está condicionada principalmente por la poda. Si el productor no la realiza correctamente, la planta envejece más rápidamente y la producción decrece.

A su vez, se explica a continuación las fases de crecimiento del fruto. El durazno posee un patrón de crecimiento que se describe como dos curvas sigmoideas sucesivas. Este tipo de patrón se caracteriza por dos etapas de rápido crecimiento separadas por una fase intermedia en la cual el crecimiento del fruto es muy escaso.

Dicha curva consta de tres etapas:

- La primera comprende desde floración (agosto- setiembre) hasta comienzo del endurecimiento del carozo, existiendo gran división celular. Este período, inmediatamente posterior a la floración, es crítico para el tamaño final del fruto. Cualquier estrés ambiental (calor, frío, deficiencias hídricas o de nutrientes) tiende a acortar esta fase y a afectar el tamaño final del fruto.
- La segunda se asemeja a una meseta, abarca endurecimiento del carozo y no existe gran aumento de tamaño. Esta etapa es muy corta en variedades tempranas y muy largas en las tardías.
- La tercera etapa comienza con el fin del endurecimiento del carozo hasta cosecha, con gran aumento de tamaño y peso del fruto. Luego se produce la maduración del fruto.
- La floración es un período crítico dentro del ciclo biológico del frutal, ya que si no tenemos flores no vamos a tener frutos.

El período de inducción floral es el período en el cual la yema se induce y pasa del estado vegetativo al reproductivo. Este período se produce en la primavera anterior a la brotación de la yema, una vez que ésta se indujo, continúa su desarrollo durante la primavera, verano e invierno siguientes (en el invierno el crecimiento es lento), hasta la primavera siguiente en donde produce la flor.

El período de floración dura en término medio 15 días, aunque se modifica según la variedad cultivada, con la cantidad de flores y condiciones meteorológicas de la estación. Las temperaturas que se producen antes y durante la floración afectan la duración del período de floración y la extensión del mismo. Esto produce un desfase entre polinización y fecundación, modificando la cantidad de flores fecundadas.

El período de crecimiento del fruto inmediatamente posterior a la floración es crítico para el tamaño final del fruto. Cualquier estrés ambiental tiende a acortar esta etapa y a afectar el tamaño final del fruto.

4. Destino de la Producción de durazno

4.1. Argentina

La producción frutícola es fundamental para el desarrollo de las economías regionales. El durazno es una de las frutas de carozo más importantes del país, ocupa el cuarto lugar en índices de producción, después de la manzana, la pera y la uva de mesa.



Según la cadena Frutihortícola Santafesina, en Argentina la producción de frutas y hortalizas genera recursos por valor de 3.000 millones de dólares y exportaciones por más de 1.000 millones, dando mano de obra a más de 500.000 operarios en forma directa e indirecta y más de un millón si consideramos a toda la cadena.

Argentina es el mayor productor de duraznos del MERCOSUR y se encuentra entre los principales oferentes del hemisferio sur, logrando que sus productos ingresen en los mercados del hemisferio norte en contraestación.

Al mercado central de Buenos Aires ingresan 72 variedades de durazno diferentes. Ellas son:

- Variedades muy tempranas (octubre- noviembre)
- Variedades tempranas (diciembre)
- Variedades de media estación (enero hasta 15 de febrero)
- Variedades tardías (16 de febrero a marzo)

La producción de durazno de la argentina tiene como destino: el consumo interno, la exportación y la industria. Para dicha campaña 2011/2012, el 64 % se destinó a la industria, el 32 % al consumo interno y el 4 % a la exportación en fresco.

La producción argentina de durazno en dicha campaña ascendió a 270.000 toneladas. La principal área productora se encuentra en la provincia de Mendoza con un 88% de la producción total del país, seguida por el NE de la provincia de Buenos Aires, Córdoba, Río Negro, Misiones y Neuquén.

Según la Secretaría de Comercio Interior, corporación del Mercado Central de Buenos Aires, la superficie plantada en el país es de 27.240 has. de las cuales 13.240 has son con destino a industria y 14.000 has para consumo en fresco. Durante el año 2011 la oferta de duraznos en fresco que se comercializó en el MCBA fue de 27.372,5 toneladas; siendo el consumo en Argentina de 1 kilogramos por año por habitante.

La producción de durazno destinada a la industria, encuentra su mayor concentración en la provincia de Mendoza. De acuerdo con Franco (2013), "la producción de durazno para industria tiene dos destinos principales: el durazno para conserva (ya sea en mitades, rodajas o cubeteado) y la elaboración de pulpa (cuando la fruta no reúne las características requeridas para elaborar conservas). Este commodity resulta un importante insumo para la elaboración de mermeladas, jaleas y otros productos.

Según el mismo informe, el destino de la producción de durazno industrial fue en promedio entre el 2008 y el 2012; 40% para pulpa y el 60% para lata, y aclara que dicha proporción es variable cada año y está en gran medida afectada por el clima. En Argentina funcionan 21 plantas destinadas al enlatado de durazno y 10 plantas elaboradoras de pulpa.

La Argentina es la primera exportadora de duraznos del Mercosur y ocupa el sexto puesto mundial como productor y como exportador de duraznos en conserva. Como se expone en el Cuadro I, las exportaciones de durazno, medida en toneladas, entre el 2012 y el 2013 se incrementaron en un 30,5%, pasando del 0,318 % al 0,415% sobre el total frutas del país. Ahora si lo analizamos dentro del mismo producto, durazno, el incremento de un año al otro fue del 34,33%; de acuerdo a información suministrada por la Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA.



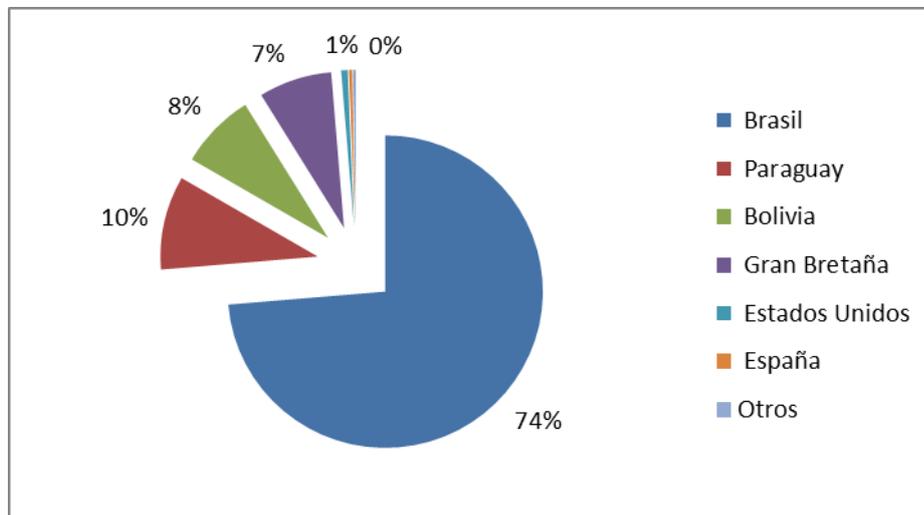
Cuadro I: Exportación de frutas en Argentina períodos 2012 y 2013.

Especie/Producto	2.012	2.013
TOTAL:	1.087.681	1.120.803
Pera	396.378	442.665
Limón	278.415	282.719
Manzanas	135.631	164.147
Mandarina	98.328	88.652
Naranja	85.951	79.773
Uva	49.379	27.674
Arándano	19.234	14.611
Ciruela	7.421	5.454
Durazno	3.460	4.648
% participación	0,318	0,415

Fuente: Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA

En el año 2012, la producción de durazno, tuvo entre sus principales países de destino, los siguientes:

Cuadro II: Destino de la exportación 2012.



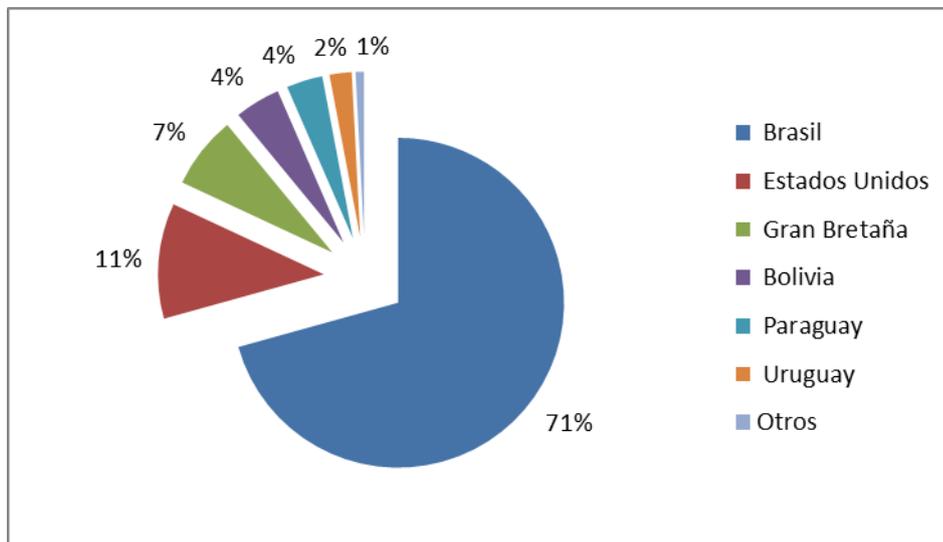
Fuente: Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA

Para el año 2012, el mayor volumen de exportación correspondió a Brasil con el 74%, siguiéndolo a gran distancia Paraguay con el 10%; Bolivia y Gran Bretaña, con el 8% y el 7% respectivamente.

Con respecto al año 2013, se evidencia en función del Cuadro III, que la composición de los países ha variado. Brasil sigue concentrando el mayor porcentaje 71% y Paraguay disminuye su participación en un 250%.



Cuadro III: Destino de la exportación 2013



Fuente: Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA

Estados Unidos presenta un incremento importantísimo, pasando del 1% al 11% y se incorpora al escenario de las exportaciones Uruguay con un 2%.

4.2. Provincia de Santa Fe

Si realizamos en Santa Fe, un análisis similar al efectuado a nivel nacional, que en la provincia existen más de 1.000 productores frutihortícolas que cultivan unas 28.740 hectáreas (96% hortalizas y 4% de frutas) y dan mano de obra directa e indirecta a más de 70.000 personas. Dicho 4 %, equivale a 1.200 hectáreas cultivadas aproximadamente, las cuales representan un 0,2% de la producción nacional y se distribuye de la siguiente manera: frutales de carozo 630 has; cítricos 525 has.

En la provincia hay 3 Mercados Concentradores de frutas y hortalizas muy importantes. Ellos son: el Mercado de Fisherton (Rosario), el Mercado de Productores de Rosario y el Mercado Concentrador de Santa Fe. Estos mercados concentran el grueso de la comercialización a nivel provincial y abastecen a más de 3 millones de habitantes.

La producción de durazno en la provincia de Santa Fe, tiene como destino casi en su totalidad el consumo fresco en el mercado interno, participando en menor medida en las exportaciones y existiendo un porcentaje muy pequeño destinado a la industria; debido a que ésta no ha tenido un significativo avance, sólo algunas elaboran dulces, jugos, pulpas, etc.

En el siguiente cuadro, se expone la cantidad de plantas existentes entre los años 2009 y 2013, de acuerdo a información suministrada por el Instituto Provincial de Estadística y Censos



Cuadro IV: Cantidad de Plantas de durazno. Provincia de Santa Fe 2009/2013.

	2009	2010	2011	2012	2013
Total de plantas	73.943	80.615	103.539	44.328	29.870

Fuente: IPEC. Instituto Provincial de Estadística y Censos.

Se presenta un aumento constante durante los años 2009 a 2011, de 73.943 a 103.539 plantas respectivamente, lo que constituye un incremento del 40%. Durante los años 2012 y 2013 se exterioriza una disminución muy abrupta pasando de 103.539 plantas en el 2011, a 29.870 plantas en el 2013 respectivamente.

La provincia participa en el total de las exportaciones nacionales, de acuerdo a datos de la Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA, en 197 toneladas sobre un total de 4648 toneladas.

Cuadro V: Exportaciones de la Provincia de Santa Fe 2013.

EXPORTACIONES AÑO 2013 - POR PROVINCIAS EN TONELADAS											
DURAZNO	TOTAL	%		Mendoza	Río Negro	No especific.	Tucumán	Neuquén	Santa Fe	Bs. Aires	San Juan
TOTAL:	4.648	Parc	Acum	2.752	765	333	330	229	197	22	20
Brasil	3.284	71	71	2.140	595	251	89	209	-	-	-
USA	527	11	82	-	10	82	218	20	197	-	-
G. Bretaña	330	7	89	330	-	-	-	-	-	-	-
Bolivia	205	4	94	143	20	-	-	-	-	22	20
Paraguay	164	4	97	53	111	-	-	-	-	-	-
Uruguay	100	2	100	71	29	-	-	-	-	-	-
México	23	0	100	-	-	-	23	-	-	-	-
España	14	0	100	14	-	-	-	-	-	-	-

Fuente: Oficina de Estadística de Comercio Exterior del SENASA

Sobre éste total, la provincia de Santa Fe participa en un 4% y éste se exporta en un 100% a los Estados Unidos.

5. Implicancias fiscales de la exportación de duraznos.

5.1. Consideraciones generales

La actividad agropecuaria dentro de nuestro país es de fundamental importancia, debido a los ingresos de divisas que la misma provee al estado, por la exportación de sus productos primarios. Por lo expuesto, resulta importante analizar el tratamiento impositivo de las exportaciones de dicha producción.

La forma federal elegida por nuestros constituyentes implica que coexistan tres niveles de gobierno: Nación, provincias y municipios. Cada uno de ellos con poder tributario. Este es distribuido entre Nación y Provincias por la Constitución Nacional.



La primera observación a marcar, es la concurrencia en materia de imposición indirecta establecida por el artículo 75 inciso 2 de la Carta Magna. La misma requiere de mecanismos de articulación que tiendan a evitar la doble imposición, la cual no está prohibida por norma constitucional alguna. En tal sentido la Nación recauda el Impuesto al Valor Agregado, mientras que las provincias han establecido el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ambos tributos de carácter indirecto. Esta problemática encontró solución con el dictado de la ley de coparticipación federal de impuestos 23548. No obstante, se presentan problemas de coordinación financiera entre países y entre las provincias argentinas.

A los efectos de coordinar el poder tributario entre los distintos países, en materia de los tributos al consumo se suelen aplicar tres mecanismos: a) tributación en el país de origen; b) tributación en el país de destino; c) tributación en ambos países¹.

Los principales tributos indirectos vigentes en nuestro país respetan los mecanismos de coordinación. El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos receptan el mecanismo de coordinación denominado "tributación en el país de destino", el cual implica que la mercadería exportada sale de nuestro país sin la carga tributaria que se generaría como consecuencia de gravarla con el tributo a las exportaciones².

En la Provincia de Santa Fe, el postulado es aplicado en forma parcial, principalmente por dos motivos:

- a) si bien las exportaciones de bienes no resultan gravadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los insumos que se necesitan para la elaboración de los mismos pueden resultar alcanzados por el gravamen.
- b) el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe grava con el tributo a las exportaciones de servicios.

En materia de coordinación tributaria entre las Provincias y en relación al Impuesto sobre los ingresos brutos, el problema encontró solución con la firma del Convenio Multilateral.

5.2. La exportación de duraznos frente al Impuesto al Valor Agregado

Hemos señalado que la legislación ha receptado el principio de tributación en el país de destino. El mismo se encuentra regulado en el artículo 43 de la ley de IVA y señala que, *"los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal*

¹ Algunos autores mencionan sólo los dos primeros. Ver: a) Vitta, José María. La tributación en los países integrantes del Mercosur ante una nueva realidad. UNR Editora, Rosario, 2013, pág. 38 y siguientes; b) Vecchio, Gabriel – Pelle, Enrique, Reintegro del IVA por exportaciones, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, pág. 2 y siguientes; c) Karaben, Raúl – Halley Cabrera, Luis. El convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Editorial Errepar, Buenos Aires, 2011, pág. 17.

² Este postulado es receptado por los siguientes tributos nacionales que gravan los consumos: a) Impuesto al valor agregado, L. 23349; b) Impuestos Internos, L. 26474; c) Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, L. 23966.



de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación”.

Por otro lado, señala el segundo párrafo del citado artículo que: “si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables”.

Si clasificamos los productores de duraznos que exporten sus productos, seguramente nos encontraríamos con dos tipos de sujetos:

- a) Quienes realizan operaciones con el mercado externo únicamente, los cuales son denominados por la doctrina como exportadores “puros”
- b) Quienes efectúan operaciones con el mercado interno y externo a la vez.

Los productores que exporten toda su cosecha, podrán solicitar devolución del crédito fiscal abonado en las compras de insumos destinados a la producción de duraznos (por ejemplo en fertilizantes, combustibles, plaguicidas, fungicidas, servicios de poda, etc.).

Aquellos sujetos que operen con ambos mercados podrán computar el crédito fiscal proveniente de las operaciones realizadas con el mercado externo con el débito fiscal que se genere como consecuencia de efectuar ventas al mercado local. Las operaciones en el mercado local se encontrarán alcanzadas a la alícuota del 10,5% según lo establece la ley del tributo en el artículo 28, inciso a), punto 3.

En ambos casos los contribuyentes deberán seguir el procedimiento establecido en la RG (AFIP) 2000.

5.3. La exportación de duraznos frente al impuesto sobre los ingresos brutos

La ley de coparticipación federal de ingresos 23.548, que opera como límite al poder tributario de las provincias señala en materia de “armonización” del impuesto sobre los ingresos brutos que los Estados Provinciales podrán gravar las actividades *conexas* a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza), lo que representa para la doctrina, que las operaciones de exportación no pueden ser gravadas por el tributo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Indunor SA se pronunció a favor de la gravabilidad de las operaciones de exportación.

No obstante, casi todas las provincias eximen o bien declaran como operación no gravada a las exportaciones³. En el caso de la Provincia de Santa Fe, señala el artículo 127 inciso c) que se excluyen de la imposición a “*las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas*”.

Por lo tanto el productor se encontrará con que sus ingresos por exportaciones no se hallan dentro del hecho imponible del gravamen.

Por otro lado debemos preguntarnos cuál será la situación de aquel productor de duraznos

³ La excepción es la provincia de Misiones cuyo Código Fiscal dispone la gravabilidad de las exportaciones.



que decida vender su producción al mercado local. En particular el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe dispone de una exención para la producción primaria en los siguientes términos: *“artículo 160: Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes: inciso ñ) Las actividades... y la producción primaria, de las empresas productoras que se encuentren radicadas en jurisdicción de la Provincia, excepto para los ingresos que provengan del expendio de productos de propia elaboración directamente al público consumidor”*.

Como podemos observar las actividades vinculadas a la producción primaria, entre las cuales ubicamos la producción de duraznos, estarán exentas siempre que confluyan los siguientes requisitos:

- a. Que la empresa productora se encuentre radicada en la Provincia de Santa Fe.
- b. Que los ingresos devengados no provengan del expendio de productos de propia elaboración directamente al público consumidor.

El concepto de radicación ha sido establecido por la Administración Tributaria local con el dictado de la RG (API) 10/2014⁴. La norma señala que las empresas productoras que desarrollen la actividad de producción primaria, se considerarán radicadas en la Provincia de Santa Fe cuando la unidad de producción o explotación primaria –campo, establecimiento rural o estancia– o de extracción, donde se lleven a cabo las actividades agrícolas, ganaderas, forestales o extractivas, se encuentre situada en el territorio provincial santafesino.

Por otro lado, y en relación al concepto de público consumidor reviste importancia analizar el decreto (Santa Fe) 58/1997⁵.

Señala el primer apartado del artículo 1° del decreto que *“A los efectos de la clasificación impositiva se considerará ‘ventas al por mayor’ a las realizadas a productores primarios, comerciantes, industriales o empresas prestadoras de servicios, sin tener en cuenta su significación económica, cuando los bienes vendidos –cualquiera sea su cantidad– sean incorporados al desarrollo de una actividad económica”*. El último párrafo de este artículo incluye a las ventas realizadas al Estado como ventas al por mayor. Indica la disposición que: *“En todos los casos, las ventas realizadas al Estado nacional, provincial, municipal o comunal, sus reparticiones autárquicas, entes descentralizados y empresas del Estado, serán consideradas ‘ventas al por mayor’”*. Por último, y en forma de tratamiento residual, el segundo párrafo define el concepto de ventas al público consumidor, de la siguiente forma: *“Cuando no se verifique el supuesto precedente, la operación se considerará como ‘venta al por menor’ o ‘venta al público consumidor’ y sujeta a la alícuota correspondiente”*. En este caso la operación estará alcanzada a la alícuota detallada en la ley impositiva anual. Esta disposición prevé una alícuota del 2,5% para “derivados de la carne, derivados de harina, hortalizas y frutas”.

5.4. La exportación de duraznos frente al impuesto a las ganancias

En el tratamiento de las exportaciones desde el punto de vista del impuesto a las Ganancias, podemos clasificar a los sujetos que realizan la exportación de alguna de las

⁴ RG (API) 10/2014. (BO: 26/03/2014)

⁵ Texto S/ D. (Santa Fe) 58/1997 (BO: 24/01/1997), modif. por [D. \(Santa Fe\) 2336/2004](#) (BO: 12/11/2004) y [D. \(Santa Fe\) 2912/2010](#) (BO: 30/12/2010).



siguientes formas:

- a) El propio productor es el exportador.
- b) El exportador es el intermediario.

En ambos casos, la operación se encuentra gravada. El artículo 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que toda ganancia obtenida por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley. Los residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior.

Claramente el artículo 8 de la ley de impuesto a las ganancias establece, que *"las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país son totalmente de fuente argentina, quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales representante, agentes de comparas u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero"*. No hay dudas que el tratamiento que la ley brinda a las exportaciones es el de gravadas.

Se consideran exportaciones, la salida al extranjero de bienes desde la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en las mismas, así lo establece el artículo 10 del decreto reglamentario.

Más allá de estar incluido en un caso especial de fuente como es el de exportaciones e importaciones, ya quedaba incluido dentro del art. 5, como es el criterio general, el cual señala que: *"en general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, en la República"*.

La ley indica la forma de determinar la ganancia neta, la cual se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente gravada"; principio que se enuncia en su art. 80.

Al tener el durazno un precio internacional –de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

En el punto relativo a impuesto indirectos-IVA, hemos desarrollado los reintegros a las exportaciones. Ahora revisaremos el impacto que tendrán los mismos en el impuesto a las ganancias.

A través del artículo 2) de la ley 26.545 -norma que resulta de aplicación para los ejercicios fiscales que cierran a partir del 1/1/2010-, se deroga la liberalidad que beneficiaba a los exportadores en cuanto a los montos percibidos por reintegros y reembolsos, que eran considerados exentos. Igualmente la norma en esa oportunidad, no amparaba las sumas percibidas por los exportadores en concepto de "draw back" y recupero del impuesto al valor agregado.

Resumiendo, en la actualidad y siguiendo el concepto enunciado por Reig, E (2010: 354); *"Pese a tantos años de doctrina pacífica, se ha conocido la intención del Fisco (Región Rosario de la A.F.I.P., por el momento) de proceder a gravar los recuperos del IVA en el impuesto a las ganancias; en el colmo del paroxismo fiscalista, se intenta buscar recaudación*



con violación clara a todos los preceptos que han sido estudiados, allí donde explícitamente no pude obtenerse”.

6. Ejercicio práctico de aplicación

Analizaremos la incidencia impositiva en IVA e IB de un productor que ha logrado una cosecha por valor total de 100 toneladas (netas de IVA) a valores de mercado, cuyos costos incurridos ascienden al 31% de los ingresos que obtendría si vende toda la producción al mercado local (netos de IVA), éstos últimos no incluyen la mano de obra, ya que la misma no está gravada con IVA.

De acuerdo a información de publicaciones especializadas en la materia, el valor de venta en el mercado internacional al 2011, para exportaciones a Brasil es de U\$S 1.339, que convertidos al promedio de la cotización de la divisa norteamericana para dicho año que ascendió a 4.13, totalizan \$ 5.530 a precio FOB la tonelada. Para este trabajo tomaremos un valor de \$ 5,53 el kg. Por otro lado, el precio local de venta del durazno se tomó de la Bolsa de Comercio de Mendoza, ascendiendo a un promedio de \$ 1.07 el kg, para el año 2011.

En base a dicha información se confeccionó el siguiente cuadro con tres situaciones claramente diferenciadas, a saber:

- 1) El productor es un exportador puro,
- 2) El productor vende el total de su producción en el mercado local, y
- 3) El productor vende su producción el 50% en el mercado local y el otro 50% lo exporta.

	<i>Rubros de la liquidación</i>	<i>Exportador Puro (1)</i>	<i>Mercado local (2)</i>	<i>Exp.y mercado local (3)</i>
IVA	1 Ventas Exportación	553,00	0,00	276,50
	2 Ventas mercado local	0,00	107,20	53,60
	2 Débito Fiscal	0,00	11,26	5,63
	3 Compras	33,23	33,23	33,23
	4 Crédito Fiscal	6,98	6,98	6,98
	5 Posición IVA	-6,98	4,28	-1,35
	<i>Venta al público consumidor</i>			
ISIB	6 Base imponible ISIB	0,00	107,20	53,60
	7 Impuesto a pagar		2,68	1,34
	<i>Venta mayorista</i>			
ISIB	6 Base imponible ISIB	0,00	107,20	53,60
	7 Impuesto a pagar		0,00	0,00



1) Como podemos observar en el caso que el productor exporte toda la cosecha se generará un IVA crédito fiscal a favor. En este caso el contribuyente podrá hacer uso de la RG (AFIP) 2000 y solicitar la devolución o compensación del mismo al Organismo Recaudador, por la suma de \$ 6,98. Su operación no se encontrará alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos.

2) En este caso, si el productor decide vender toda su producción al mercado local generará un saldo a pagar de IVA, por la suma de \$ 4,28. En materia de impuesto sobre los ingresos brutos devengará un impuesto a pagar si las operaciones son efectuadas con sujetos que encuadren como consumidores finales, por la suma de \$ 2,68. En cambio no devengará tributo si opera con sujetos que revista la calidad de mayorista.

3) Esta última alternativa planteada, donde el productor vende su cosecha al mercado local y además exporta, genera un saldo a favor de IVA por el cual se puede solicitar devolución o compensación, por la suma de \$ 1,35. Ello es así ya que el productor ha imputado todo el crédito fiscal contra las operaciones de venta con el mercado interno y se ha generado un remanente sin utilizar. Por otro lado deberá abonar el impuesto sobre los ingresos brutos devengado por las operaciones con el mercado local con consumidores finales, por \$ 1,34. Igual que en el caso anterior no tributará en caso de operar con sujetos que tengan la condición de mayoristas.

En el Impuesto a las Ganancias los casos 1) y 3) no solamente se encuentra gravada la ganancia neta, sino también el reintegro del Crédito Fiscal de IVA; mientras que, el productor que decida vender su producción al mercado interno solo tributará sobre su resultado positivo neto.

7. Reflexiones

En materia de impuestos indirectos relacionados con las exportaciones, los productores de durazno que decidan vender su cosecha en el mercado externo, tendrán una menor carga impositiva, en relación a la opción de venta de la producción en el mercado local. La misma consiste en que el fisco nacional procederá a reintegrar el IVA Crédito Fiscal de las compras de bienes y servicios incurridos en la producción de durazno. Este beneficio encuentra el inconveniente del plazo de devolución, que en este momento oscila aproximadamente en los 6 (seis) meses.

Si el productor opta por operar con los mercados locales e internacionales, también generará un Crédito Fiscal, por un importe menor al descrito en el párrafo anterior, debido a que parte del mismo fue compensado con Débito Fiscal generado por operaciones en el mercado interno.

Es decir que la mayor carga tributaria se genera para el productor de duraznos, cuando decide vender toda su producción para consumo doméstico.

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, no sólo se encuentra gravada la ganancia neta producto de la operación, sino también la devolución del Crédito Fiscal del art. 43 de la ley de IVA, conforme señala la doctrina y la jurisprudencia. En el caso del productor que exporte, tendrá mayor gravabilidad frente a esta gabela.



8. Bibliografía

1. Administración Federal de Ingresos Públicos: Resolución General AFIP Nro. 3363/12
2. Althabe, M.; Senelli, A. (2013): "El Convenio Multilateral". Ed. La Ley, Buenos Aires, 3° Edición.
3. Althabe, M. (2010): "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos". Ed. La Ley, Buenos Aires, 4° Edición.
4. Arjona, C. y Santinoni, L. (2007): "Poda de árboles frutales" Capítulo 7 en "Árboles Frutales. Ecofisiología, Cultivo y Aprovechamiento". Sozzi, G. Editor, Facultad de Agronomía, Universidad de Buenos Aires.
5. Balán, O., Chiaradía, C., Saenz Valiente, S., Olego, P., Labroca, J. (2004): "La actividad Agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales". Ediciones La Ley. Buenos Aires.
6. Bertuzzi, S. (2007): "Nutrición mineral y fertilización de frutales cítricos", capítulo 12 en "Árboles Frutales. Ecofisiología, Cultivo y Aprovechamiento", Sozzi, G. Editor, Facultad de Agronomía, Universidad de Buenos Aires.
7. Cadena Frutihortícola Santafesina, (2008): "Una nueva visión para la producción y el desarrollo". Publicación Gobierno de Santa Fe. Ministerio de la Producción.
8. Di Paolo, H. (2014): "Actividad primaria. Concepto de 'radicación' en el impuesto sobre los ingresos brutos a partir del dictamen (Fiscalía de Estado) 1310/2013", Ed. Errepar, PSF 02/2014, Buenos Aires.
9. Di Paolo, H. (2012): "El concepto de 'radicación' en el impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad primaria", Ed. Errepar PSF, 12/2012, Buenos Aires.
10. Di Paolo, H. (2014): "El concepto de 'radicación' en el impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad primaria frente al artículo 13 del Convenio Multilateral", Ed. Errepar, PSF 01/2014, Buenos Aires.
11. Dirección de Mercados Agrícolas (2012): "Perfil del mercado de durazno (campana 2011/2012)" Newsletter, Nro. 61, junio. www.minagri.gob.ar
12. Flores, P. (2005): "Hacia una mayor rentabilidad. Otros sistemas de conducción para durazneros en Argentina", Revista Agromensajes, N° 17, disponible en www.fcagr.unr.edu.ar/Extension/Agromensajes/17/10AM17.htm
13. Franco, D. (2013): "Duraznos en Conserva". Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca. Revista Alimentos Argentinos. (Pag 23 a 29). Buenos Aires
14. García, A., Rodríguez, R. (2008): "Poda de frutales", Ediciones INTA, Río Negro.
15. Gariglio, F., Pilatti, R., Agustí Fonfría, M. (2007): "Requerimientos ecofisiológicos de los árboles frutales", Capítulo 2 en "Árboles Frutales. Ecofisiología, Cultivo y Aprovechamiento". Sozzi, G. Editor, Facultad de Agronomía, Universidad de Buenos Aires.
16. Groseli, M. (2006): "Índice de Ingresos y Costos para el Sector Agrícola de Mendoza: Aplicación al Sector de Durazno Industria", Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza.
17. Instituto Provincial de Estadística y Censos (IPEC) - Santa Fe. www.santafe.gov.ar/ipec/
18. Ley 23.260. "Impuesto a las Ganancias". Modificación ley 20.628. B.O. 11/10/85. Argentina.
19. Marcolini, S.; Verón, C.; Goytia, M. y otros (2014): "Costos de mantenimiento activables en los activos biológicos: ¿realidad o ficción?". 20° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Salta.
20. Radi, D.; Marcolini, S. (2014): "Determinación de los costos de un monte de duraznos". XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad, XIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. San Juan.



21. Ramírez, L.; Zuliani, S.; Porstmann, J.; López, G. (2003): "El negocio agrícola. Una visión desde la perspectiva de la evaluación de proyectos", Revista de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Agrarias, Universidad Nacional de Rosario, Año 3, Nº 4.
22. Reig, E., Gebhardt, J.; Malvitano, R. (2010): "Impuesto a las Ganancias. A la luz de la teoría general del impuesto a la renta". Errepar SA. Buenos Aires.
23. Resolución SAGPyA Nº 786/06 y Res. 188/13
24. Secretaría de Comercio Interior, corporación del Mercado Central de Buenos Aires. www.mercadocentral.gob.ar
25. Valentini, G., González, J., Gordo, M. (2012): "Producción de duraznero en la región pampeana Argentina", Ediciones INTA, Buenos Aires.
26. Vecchio, Gabriel – Pelle, Enrique, Reintegro del IVA por exportaciones, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.
27. Vitta, José María. La tributación en los países integrantes del Mercosur ante una nueva realidad. UNR Editora, Rosario, 2013.