



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

*Investigaciones en la Facultad de
Ciencias Económicas y Estadística*



D'alleva, Mónica María

Di Paolo, Horacio

Goytia, Marisa Daniela

Matich, Cecilia Carolina

Ranieri, Rubén Alberto

Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

ASPECTOS IMPOSITIVOS RELACIONADOS A LA PRODUCCIÓN DE CARNE AVIAR¹

Resumen:

Uno de los sectores de mayor crecimiento desde el año 1960 hasta la actualidad es el avícola. La producción aviar tiene dos componentes bien diferenciados, la de la carne y la del huevo. En la presente investigación se trabajará sólo con la producción cárnica.

La cercanía de su producción, la variación en los gustos de los consumidores y su precio, son algunos de los factores que favorecen el incremento de la demanda.

La cantidad producida, consumida y exportada, se incrementó desde los años 60 hasta la actualidad. Las provincias que componen la Región Centro, faenan aproximadamente el 61% de la producción aviar. Por lo que podemos decir que se produce en una provincia y su comercialización se realiza en otras de la República Argentina o se exporta. Esta situación presenta una serie de dificultades al momento de analizar los tributos que afectan al sector tanto a nivel provincial como al nacional. Este contexto se complica si se considera que la República Argentina no posee sus leyes tributarias en un código único.

Palabras claves: sector avícola, tributos provinciales, tributos nacionales, derechos de exportación.

Abstract

One of the fastest growing sectors from 1960 to the present is poultry. Avian production has two distinct components: meat and eggs. In the present investigation we will work only with meat production.

The proximity of its production, the variation in consumer tastes and its price, are some of the factors that favor the increase on demand.

The quantity produced, consumed and exported, increased from the 60s to the present. The provinces that make up the Central Region work approximately 61% of avian production. So we can say that it is produced in one province and its marketing is carried out in others in the Argentine Republic or exported. This situation presents a series of difficulties when analyzing the taxes that affect the sector both at the provincial and national levels. This context is complicated if we considered that the Argentine Republic does not have its tax laws in a unique code.

¹ Este trabajo se elaboró en el marco del Proyecto ECO 217, titulado "Análisis de los tributos que afectan al pequeño y mediano productor agropecuario", dirigido por la Contadora Esp. Marisa Goytia.



Keywords: poultry sector, provincial taxes, national taxes, export duties.

1. Introducción

El crecimiento continuo de la población a nivel mundial, está íntimamente relacionada con la demanda de alimentos, siendo esto determinante en los sistemas de producción de los mismos y los recursos naturales necesarios para dicha producción.

Uno de los sectores de mayor crecimiento desde el año 1960 hasta la actualidad es el avícola. La producción avícola tiene dos componentes bien diferenciados, la de la carne y la del huevo. En la presente investigación se trabajará sólo con la producción cárnica.

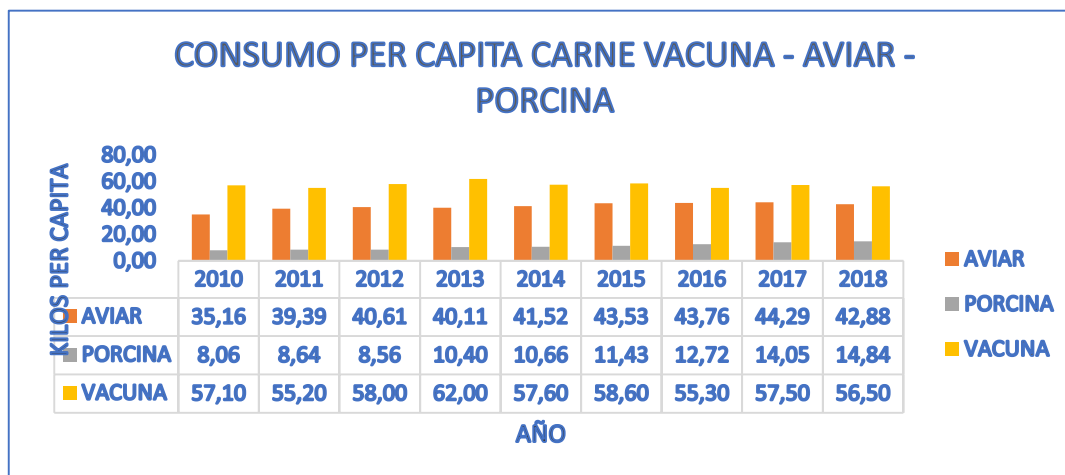
La cantidad producida y consumida en los años 60 en nuestro país se presume, ya que no se cuenta con datos estadísticos de la producción de carne aviar. En dicho período el consumo era de 3 kg por persona, mientras que hacia el 2010 fue de 35 kg, llegando a su máximo nivel en el año 2017 con casi 45 kg. En el año 2018 desciende esta cifra a los 43 kg. por habitante, por año. El incremento operado desde el año 2010 hasta el 2018 es de un 20,50%.

Entre los factores que favorecieron al incremento en la demanda se encuentran: la cercanía geográfica de la producción, la variación en los gustos de la población y su precio.

La faena de aves se distribuye mayoritariamente entre las provincias de Entre Ríos con una participación sobre el total del 53%, Buenos Aires con el 34%, Córdoba y Santa Fe con el 5% y el 3% respectivamente.

Según datos del Área Avícola, Dir. de Porcinos, Aves de Granja y No Tradicionales, MINAGRO –Año 2018, el consumo interno de aves desde el año 2001 hasta el 2018 se ha incrementado un cien por ciento (100%). En la actualidad puede considerarse que se ha llegado a un techo que no tendrá grandes variaciones. Desde el año 2015 a la fecha se observa un mayor consumo, que viene dado entre otras causas por el aumento del precio de la carne vacuna.

El consumo interno de alimentos ha ido variando a lo largo del tiempo. Las preferencias de los consumidores evolucionaron, compitiendo la carne aviar, la porcina y la bovina. En el siguiente gráfico se presenta la composición del consumo de carnes discriminada en, aviar, porcina y vacuna, considerado desde el año 2010 hasta el año 2018.



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Instituto de promoción de la carne vacuna argentina IPCVA.

La inserción en el mercado externo es otra variable que se destaca al momento del análisis. Según el Informe de cadenas de valor (2016), la Argentina tiene “una interesante inserción exportadora en el mercado mundial de carne aviar y, en menor medida, en el mercado de subproductos derivados de la faena; ocupa el octavo lugar como productor y sexto como exportador a nivel mundial, aunque sólo participó del 2.3% en 2015 y 2,2% en 2014, respectivamente. En promedio (2010-2015), se destinó aproximadamente un 16% de la producción al mercado externo, aunque en 2015 esta participación cayó al 11% por el desplome de las ventas a Venezuela”.

A partir del análisis de lo antes descripto, se puede observar que la producción, venta y exportación de la carne aviar se lleva a cabo en la Región Centro, es decir se produce en una provincia y su comercialización se realiza en otras de la República Argentina, o se exporta. Esta situación presenta una serie de dificultades al momento de analizar los tributos que afectan al sector tanto a nivel provincial como nacional y se complica si se considera que la República Argentina no posee sus leyes tributarias en un código único.

El objetivo del presente trabajo es analizar la problemática tributaria del sector a nivel provincial y nacional. En primera instancia se examinará el Convenio Multilateral, a nivel provincial, para luego estudiar la valuación de la existencia final de aves en el Impuesto a las Ganancias, a nivel nacional. Por último y a modo de cierre, se considerará la evolución de los derechos de exportación del sector.

Para ello, se examinará la normativa vigente a nivel provincial con Ingresos Brutos Convenio Multilateral y el Impuesto a las Ganancias, para luego considerar la aplicación de los derechos de exportación desde el año 2001 hasta la actualidad.

2. Convenio Multilateral



Como señala Althabe (2013, pág.7), el Convenio Multilateral tiene como propósito distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de un sujeto que resulta ser contribuyente del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en más de una jurisdicción.

Así, cuando un sujeto quede encuadrado en las disposiciones del Convenio y desarrolle una actividad primaria que genere ingresos que resulten alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (independientemente si ellos resulten gravados, no gravados, exentos o gravados a tasa cero frente a esta gabela) deberá distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones conforme a las normas del aludido Convenio. En este marco, se prevé la distribución por medio de un régimen general (artículo 2) y varios regímenes especiales (artículos 6 a 13).

Entonces, los ingresos provenientes de las actividades vinculados a la producción avícola podrán ser distribuidos conforme el régimen general, o bien, de acuerdo con el régimen especial regulado por el artículo 13 del citado Convenio.

En particular, en este trabajo nos proponemos analizar la aplicación del 1er párrafo del artículo 13 del Convenio a las operaciones vinculadas a la producción de carne aviar, avocándonos al estudio de algunas cuestiones problemáticas que surgen del análisis del texto de dicho párrafo.

2.1. Primer Párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral

Expresa el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral que *“En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º”*.

Previo al análisis de la normativa, vale la pena recordar que estamos en presencia de una norma que trata “distribución de ingresos brutos” entre las jurisdicciones involucradas. En tal sentido, sus disposiciones sólo resultarán de aplicación si se tiene por cumplido el presupuesto fundamental para poder utilizar el Convenio: la existencia de sustento territorial.

Por otro lado, debemos indicar que los regímenes especiales tienen como base de atribución el “origen de los ingresos”, por tal motivo supone una apropiación individual de cada una de ellas. Es decir que el contribuyente debe distribuir la materia imponible “operación por operación”.



2.2. Objetivo de la norma

Podemos afirmar que el objetivo de la disposición es la protección de algunas de las economías regionales. Por medio de esta norma se buscó que las jurisdicciones productoras de bienes regionales participen en la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, asegurándose porcentaje de la misma.

2.3. Aspecto Objetivo

Analizar el aspecto objetivo del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral implica estudiar las actividades industriales y/o bienes y/o productos alcanzados por esta disposición. En forma concordante con lo expresado por la doctrina señalamos que la norma alcanza tan sólo a las actividades y/o bienes y/o productos taxativamente indicados en ella.

Veamos a continuación cuales estas actividades industriales y/o bienes y/o productos alcanzados:

a) Industrias: la disposición incluye sólo a dos industrias. Se trata de las industrias vitivinícola (basada en la uva) y azucarera (con base en la caña de azúcar).

b) Productos y/o bienes

Los productos y/o bienes que participan de la distribución de la base imponible conforme este párrafo se encuentran taxativamente enunciados en la norma y son los siguientes:

- Productos agropecuarios: Son aquellos provenientes de la agricultura (cereales, oleaginosas, etc.) y de la ganadería (producción de distintos tipos de ganados: bovinos, ovinos, porcinos, etc.)
- Productos forestales: Comprende la madera y la leña. De acuerdo con Althabe (2013, pág.292) incluye al tanino y al caucho.
- Productos mineros: Comprende la actividad extractiva de cualquier mineral (ferroso, o no ferroso, etc.) sin distinguir su forma (sólido, líquido o gaseoso)
- Frutos del país: La mayoría de los Códigos Fiscales provinciales detalla un concepto de "frutos del país". A modo ejemplo, podemos expresar que el artículo 177, inciso h) del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe señala que "Se considerará "fruto del país" a todos los bienes que sean el resultado de la producción nacional perteneciente a los reinos vegetal, animal o mineral obtenidos por acción de la naturaleza, el trabajo o el capital y mientras conserven su estado natural, aún en el caso de haberlos sometidos a algún proceso o tratamiento -indispensable o no- para su conservación o transporte (lavado, salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.

Así las cosas podemos concluir que la avicultura queda encuadrada en el aspecto objetivo de la normativa en estudio por tratarse de un producto agropecuario (con origen en la cría de aves de corral).



2.4. Aspecto Subjetivo

a) Sujeto Protagonista del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral

La disposición indica que el sujeto protagonista de este primer párrafo del artículo 13 es el "propio productor". Indica textualmente la norma que resulta de aplicación "cuando sean despachados por el propio productor".

En torno a la interpretación del concepto de "propio productor" se han expedido los órganos de aplicación del Convenio, existiendo 2 familias de resoluciones, contrapuestas entre sí".

No obstante la aludida controversia, entendemos que el artículo analizado se está refiriendo al productor original del bien, es decir, a quien lo produce primariamente. Por lo tanto, tratándose de la producción avícola, quien puede encuadrar en el aspecto subjetivo de esta norma es el criador de las aves.

b) Requisitos indispensables que deben concurrir para que resulte de aplicación la disposición

A los efectos que resulte de aplicación este primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral el propio productor debe cumplir determinados requisitos, que deben reunirse conjuntamente, respecto de los bienes y/o productos. Los mismos son: a) Deben ser despachados sin facturar; b) Deben ser despachados para su venta fuera de la jurisdicción productora; c) Los productos deben ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados.

Veamos a continuación algunos de los problemas de aplicación que se generaron a la hora de analizar los requisitos detallados *supra*.

b.1. Despachados sin facturar

La venta de los bienes y/o productos en cuestión debe perfeccionarse fuera de la jurisdicción productora. No alcanza que los productos salgan de la jurisdicción productora sin facturar, además deben salir de la misma *sin haber sido vendidos*.

b.2. Despachados para su venta fuera de la jurisdicción productora

El producto debe ser remitido fuera de la jurisdicción productora por quien habiendo sido su productor, continúa además siendo su dueño, es decir, sin haberlo vendido antes de dicho despacho y para ser vendido después fuera de aquella jurisdicción.

b.3. Los productos deben ser despachados en bruto, elaborados o semielaborados

Sin dudas están incluidas en el régimen de distribución sólo dos industrias mencionadas expresamente en la norma: las vitivinícolas y azucarera. El resto de las industrias no deben aplicar esta disposición a los efectos de distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

No obstante, no es claro el alcance que cabe otorgarle a las expresiones "elaborados" o "semielaborados", no siendo uniforme el criterio sostenido por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria al respecto.



2.5. Aspecto cuantitativo

Analizar el aspecto cuantitativo del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral implica conocer la forma de atribución de la base imponible entre la/s jurisdicción/es productora/s y la/s jurisdicción/es comercializadora/s.

Las disposiciones del Convenio indican al respecto que:

- **Jurisdicción Productora**

Se debe atribuir *“el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Sistema: atribución directa”*.

- **Jurisdicción Comercializadora**

Indica el Convenio que *“las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2”*. Una parte de la doctrina y las algunas resoluciones de casos concretos emanadas de los órganos del Convenio denominan distribución secundaria, o residual, a aquella que tiene por objeto el reparto de la base imponible entre las jurisdicciones comercializadoras.

Claramente el mercado avícola no tiene un sistema de precios mayoristas, oficiales o corrientes de plaza. Motivo por el cual entendemos que frente a la verificación de los requisitos establecidos por la disposición corresponderá aplicar el *85% del precio de venta obtenido*.

Veamos a continuación los problemas que se suelen presentar a la hora de atribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones intervinientes.

a) **Jurisdicción/es productora/s**

Un tema que debemos preguntarnos es si la jurisdicción productora debe participar de la distribución secundaria de la materia imponible, en el caso que en ella se comercialicen bienes fruto de esta distribución. La respuesta es negativa y la encontramos en la resolución de varios casos concretos.

b) **Jurisdicción/es comercializadora/s**

No tenemos dudas en afirmar que frente a una única jurisdicción comercializadora, se debe atribuir la porción de la base imponible correspondiente en su totalidad a esta jurisdicción.

La mayor duda respecto de la distribución secundaria o residual de la base imponible entre las jurisdicciones comercializadoras, es si deben participar de la misma todas aquellas que tienen coeficiente asignado conforme el régimen general del artículo 2, o bien únicamente aquellas jurisdicciones donde se comercialicen los bienes y/o productos.

Recientemente los Órganos del Convenio se han expresado sobre este debate, inclinándose a favor de la segunda postura indicada.

Otro tema que, en nuestra opinión, merece un debate es si a los efectos de proceder a realizar la distribución secundaria o residual de la base imponible del primer párrafo del artículo 13, entre las jurisdicciones comercializadoras, el sujeto contribuyente debe utilizar los coeficientes determinados conforme el régimen general, o bien debe confeccionar un nuevo coeficiente de acuerdo con la metodología del artículo 2 pero con los ingresos y gastos que se atribuyen a este régimen especial. En la resolución de algunos casos concretos publicados recientemente los Órganos del Convenio han adoptado esta última interpretación.

3. **Impuesto a las Ganancias. Valuación de las existencias finales**



La Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 51 menciona que la ganancia bruta proveniente de la enajenación de bienes de cambio, se determina detrayendo del total de ventas el costo que se calcula por diferencia de inventarios y de acuerdo a lo establecido en el artículo 52, el cual indica la valuación de las existencias de bienes de cambio -excepto inmuebles-.

En los incisos d), e) y f), se determinan los métodos de valuación en la actividad agropecuaria, estipulando en el inciso d) la hacienda, en el e) cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto las explotaciones forestales; y en el inciso f) la valuación de sementeras.

La técnica de valuación de la existencia de hacienda se divide entre:

- a) La de establecimientos de cría: que se valuarán al costo estimativo por revaluación anual y,
- b) La de establecimientos de invernada: que se valuarán al precio de plaza para el contribuyente, a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbra a operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.

A su vez el artículo 53 especifica el procedimiento a utilizar para valorar la cría según el costo estimativo por revaluación anual; su inciso a) establece: *“hacienda bovina, ovina y porcina, con excepción de las indicadas en el apartado c)...”*; en el inciso c) se incluyen los vientres, *“entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad;”* en su inciso b) menciona el sistema de costo estimativo por revaluación anual que se aplicará a *“otras haciendas”*.

En este último inciso se podrán incluir: el ganado equino, el caprino, las llamas, los guanacos, entre otros. Hay otros animales como aves, conejos, abejas, caracoles, etc., que no queda claro ni en la ley ni en el decreto reglamentario si se incluyen en la definición de hacienda.

A partir de lo antes expuesto, se puede concluir que en ninguno de sus incisos está contemplada la valuación de las aves.

Siguiendo a Balán, O. y otros (2011, 204), *“la importancia de la definición correcta del término hacienda radica en el hecho de que los animales que no se los considere hacienda podrían ser valuados al costo, pero de ninguna manera se aplicaría el costo estimativo por revaluación anual, costo fijo, etc.”*.

Es así, que podría asimilarse su tratamiento a los productos elaborados o en curso de elaboración. En el caso de la existencia del producto terminado “aves”, se deberá distinguir si se posee un sistema que permita determinar su costo.

El inciso b) del artículo 52 establece que:

- 1) *“el valor a considerar se calculará en base al precio de la última venta realizada en los 2 (dos) meses anteriores al cierre del ejercicio, reducido en el importe que los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.*

Si no existieran ventas en el precitado lapso, para el cálculo se considerará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio.

Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio”.

A efectos de la aplicación de este inciso será necesario tener en cuenta una serie de condicionamientos, que se deberán dar en forma concomitante. El artículo 75 del Decreto



Reglamentario define que el precio de la última venta es aquel que surja de considerar la operación en condiciones de contado. A su vez el último párrafo del citado artículo menciona que concurrentemente se deberá considerar a efectos de la valuación impositiva, a aquellas operaciones que involucren valores normales de ventas realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio y por último tendrán que estar respaldadas por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

La segunda opción prevista en el inciso b) del artículo 52 prevé que:

- 2) *“Cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes.*

En estos casos la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará teniendo en cuenta el método fijado para la valuación de las existencias de dichos bienes”.

Es decir, que si la empresa posee un sistema de costos que pueda medir cual fue el costo de la producción aviar, se considerará la última compra efectuada en los últimos 2 (dos) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubiesen realizado compras, se considerará la última compra realizada durante el ejercicio, actualizada desde la compra hasta la fecha de cierre de ejercicio. Si no existieran compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo en el inventario inicial, actualizado hasta la fecha de cierre de ejercicio, siendo éste el costo al momento de elaboración de las aves. En este caso se considerará como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes y se tendrán en cuenta los mismos condicionamientos mencionados en el inciso 1): operaciones de contado, volúmenes normales y con comprobante.

A efectos de la actualización prevista en el inciso 1) y 2), los índices a aplicar serán los establecidos en el primer párrafo del artículo 89 de la presente ley; de acuerdo a lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073. Dicho artículo establece que se tomarán como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive; desde allí en adelante la actualización será igual a 1 (uno).

A los fines de la valuación de las existencias finales de aves, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado, de acuerdo a lo antes dicho, se podrá asignar a tales bienes el costo en plaza, siempre que se cuente con documentación respaldatoria. La utilización de esta opción deberá informarse a la Dirección General Impositiva.

El tratamiento contable otorgado a la valuación de la existencia final de aves, según la Resolución Técnica N° 46, será el de un activo biológico destinado a la venta; su medición se efectuará a su valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta. Se considera valor razonable al precio que se recibiría por la venta de la carne aviar (o el precio más ventajoso si no existiera un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes, independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Para establecer dicho valor se deberá considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos que implicará transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia.

La diferencia entre la valuación tributaria y la contable, produce al momento del cálculo del Impuesto a las Ganancias un ajuste tanto en la existencia inicial como en la final, es decir en el costo.



3. Derechos de Exportación

En el Código Aduanero, en su artículo 724, encontramos la definición de los derechos de exportación: *“es un tributo que grava la exportación para consumo, que es aquella en donde la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado”*.

La aplicación de los derechos de exportación tiene como finalidad entre otras: a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional, a través del máximo posible de valor agregado en los productos; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales; d) atender las necesidades de las finanzas públicas y por último, el que la doctrina considera el más importante, el de estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno.

Es así que Nuñez Miñana manifiesta en su libro “Finanzas Públicas” del año 1998, *“El muy peculiar efecto de este impuesto, que disminuye el precio pagado por los consumidores y estimula el consumo nacional del bien es la característica que motiva la fuerte popularidad de este tipo de impuesto en un país de estructura económica como la Argentina donde sus principales exportaciones consisten en bienes agropecuarios que pesan fuertemente en la canasta de consumo popular”*.

La gran crisis social y fiscal del año 2001, hizo que se vuelvan a implementar los derechos de exportación en el año 2002, luego de haber sido eliminadas por 11 años, con el objetivo de hacer frente a las necesidades de las finanzas públicas, generando recursos propios necesarios para afrontar las insuficiencias presupuestarias.

Las alícuotas que se establecieron en dicho momento oscilaban entre el 5% y el 20%. En el caso de las exportaciones aviares, la alícuota fue del 5%, siendo beneficiado de esta manera el sector con la menor alícuota dentro de las tasas diferenciales.

En un trabajo preliminar Goytia, M. et al (2019, 4) comentan que: *“En el año 2007 a través de la Resolución 746/2007 de la ONCCA, se crea el “Registro de Establecimientos Faenadores Avícolas”. A través de la misma se establece un Régimen de subsidios para los establecimientos faenadores que adquieran granos de maíz y/o soja destinados exclusivamente a la alimentación de aves para su posterior comercialización en el mercado interno, como aves evisceradas enteras, trozadas y en todas las formas de comercialización existentes.”*

Este subsidio tuvo vigencia hasta el año 2011. El Instituto de Estudios sobre la Realidad Argentina y Latinoamericana (IERAL) de la Fundación Mediterránea, en su documento de trabajo (2011), menciona: *“El subsidio opera estabilizando el costo de adquisición de los granos que forman la base de la alimentación de las aves (con un costo financiero, dado que existe un rezago entre el momento en que se paga el grano al mayor precio y el momento en que el Estado “devuelve” la diferencia vía subsidio). Al ser el costo del alimento tan importante en el precio del pollo, si se lo estabiliza se logra de alguna manera controlar el precio del producto final. Claro está que existen otros costos que el mecanismo deja afuera y que influyen sobre el precio final de la carne aviar (salarios, energía, amortización de bienes de capital, etc.). A su vez el precio del maíz está reducido en el mercado interno por los derechos de exportación y por las restricciones cuantitativas a la exportación”*.

Los derechos de exportación en el año 2015 se redujeron a su mínima expresión, cero por ciento (0%). Producto de desfasajes en el mercado internacional, se vuelven a implementar a principios de setiembre de 2018, a través del Decreto 793/18 y hasta el 31 de diciembre de 2020. La alícuota fijada en dicha fecha es del 12%, con un límite: no podrá exceder de pesos tres (\$ 3) por



cada dólar estadounidense del valor imponible, incluyendo el importe que arroje la aplicación de la alícuota dispuesta en el referido artículo 1º, o del precio oficial FOB, según corresponda. De aplicarse, esos límites se mantendrán en pesos hasta la cancelación de la obligación.

En abril del año 2019 el decreto 280/19, establece la desgravación del derecho de exportación establecido por el Decreto 793/18, a las exportaciones realizadas por las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs). Esta desgravación se aplica sólo sobre el incremento respecto de las exportaciones en el año calendario anterior, en términos de su valor FOB. El objetivo de dicha medida fue: potenciar el desarrollo de las producciones regionales y ofrecer mayor competitividad a los productores, con crecimiento sostenido, competitivo y con posibilidades de generar mayor empleo. Cabe mencionar que dicha desgravación procede sólo hasta el monto de U\$S 600.000 de base; quiere decir que superado el mismo vuelven a estar gravados al 12%.

En el siguiente Gráfico N° 2 se detalla la evolución de los derechos de exportación desde el año 2002 hasta el 2018 y los subsidios recibidos por el sector en el mismo período.

Gráfico N° 2: Evolución de las Exportaciones y Subsidios, en el período 2001 al 2018.

Año	Monto FOB Exportaciones	Derechos de Exportacion	Estímulos de Exportacion
2002	1.104.827,56	55.241,38	37.564,14
2003	1.160.194,16	58.009,71	39.446,60
2004	1.812.059,25	90.602,96	61.610,01
2005	3.692.781,67	184.639,08	125.554,58
2006	4.236.404,45	211.820,22	144.037,75
2007	6.216.399,11	310.819,96	211.357,57
2008	17.555.732,97	877.786,65	596.894,92
2009	16.442.725,52	822.136,28	559.052,67
2010	21.268.223,24	1.063.411,16	723.119,59
2011	15.713.198,59	785.659,93	534.248,75
2012	19.182.093,77	959.104,69	652.191,19
2013	24.956.364,22	1.247.818,21	848.516,38
2014	30.369.856,36	1.518.492,82	1.032.575,12
2015	22.307.795,95	1.086.581,66	758.465,06
2016	14.538.201,69	-	494.298,86
2017	23.252.834,30	-	1.113.736,52
2018	21.132.827,62	***	891.613,14
	244.942.520,43	9.272.124,71	8.824.282,85

Fuente: Elaboración Propia, teniendo en cuenta información de la base a datos Discoverer

En la base de datos Discoverer, es donde se asienta toda la actividad aduanera del país y las consultas se efectúan por posición arancelaria.

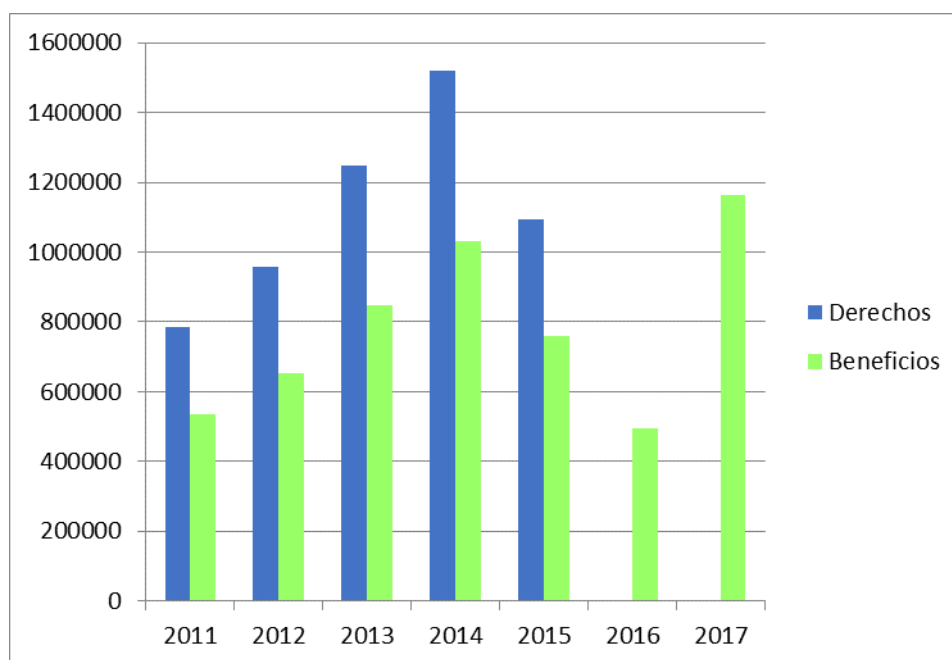
El monto de las exportaciones muestra un importante crecimiento desde el año 2008 al 2014. Esto se explica según Goytia, M. et.al (2019, 8) *“tanto el máximo alcanzado en las exportaciones en el 2014 como su disminución en el 2015, pueden ser explicadas por las características de los países a los que se exporta. En el año 2013 el total de exportaciones a Venezuela, según datos del Boletín Avícola del año 2013, elaborado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, fue de 151.869 tn, representando el 41% de las exportaciones argentinas y un valor total de miles de U\$S FOB 314.828”*.

Entre los años 2002 y 2015 la alícuota, como ya se mencionara, fue del 5%; pero a su vez el



sector contaba con estímulos a la exportación que en dicho período eran del 3,4%. Cuando en el año 2015 se eliminan los derechos de exportación, los estímulos se elevan al 5%. A comienzos del año 2017 se producen modificaciones en los porcentajes de estímulos, estableciéndose una nueva alícuota del 4%, que en marzo del mismo año se eleva nuevamente al 5%. Si traducimos los datos en un gráfico, se observa la situación beneficiosa que ha tenido el sector.

Gráfico N° 3: Comparación entre derechos de exportación y beneficios del sector.



Fuente: Elaboración Propia, teniendo en cuenta información de la base a datos Dicoverer.



En definitiva, hasta el 2015 el sector contaba con una estructura diferenciada de derechos de exportación, así como también estímulos a la exportación, situación que favoreció a la cadena aviar. A su vez contó con derechos de exportación muy reducidos, contra derechos muy elevados de sus principales insumos, el maíz y la soja; que hasta el 2011 contaba con un subsidio especial, si con el maíz y la soja se alimentaba la producción de pollos destinados al mercado interno.

4. Reflexiones

La normativa tributaria está siempre en permanente revisión. En la República Argentina no existe una codificación de la misma, por lo tanto cada impuesto se encuentra legislado por una ley diferente: el Congreso Nacional comparte facultades legislativas con las legislaturas provinciales. Es por ello que se analizó la normativa provincial y nacional.

En materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debido a que la producción de aves se localiza en pocas provincias de la Región Centro y la comercialización se extiende a todo el territorio nacional, surge la necesidad de aplicar las disposiciones del Convenio Multilateral para atribuir la base imponible a las distintas jurisdicciones. En ocasiones esta distribución se efectuará por aplicación del artículo 13, primer párrafo del citado Convenio.

En el caso de la avicultura, el régimen especial de distribución de base imponible previsto en el 1er párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral resultaría de aplicación si una empresa destinada a la producción aviar, con establecimiento de cría de aves ubicado, por ejemplo, en la Provincia de Entre Ríos, despacha -sin vender- las aves a otra jurisdicción (por ejemplo, Santa Fe) para ser faenadas en un establecimiento frigorífico de su propiedad, para luego vender la carne faenada.

Entonces, el producto agropecuario (aves) es despachado por el propio productor sin facturar para su venta fuera de la jurisdicción productora, por lo que, al distribuir los ingresos brutos producto de las ventas del mes de que se trate, corresponderá atribuir el 85% de dicho monto a la provincia productora y el resto (15%) a la o las jurisdicciones comercializadoras.

Así, sobre estas bases imposables se deberá liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones involucradas.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, se puede decir que no existe un tratamiento específico para la valuación de las existencias finales del sector aviar; así como si lo establece para hacienda bovina, ovina o porcina y otros animales como los equinos. La valuación empleada es la de productos elaborados o en proceso de elaboración, dependiendo si lleva sistema de costeo o no. La existencia final impositiva se valúa a costo de adquisición/producción o en su defecto costo de adquisición/producción actualizada hasta fecha de cierre de ejercicio. Contablemente, se valúa a valor razonable menos gastos de venta, lo que genera una diferencia que se refleja en un ajuste en el Impuesto a las Ganancias. Esta diferencia impositiva a costo o costo actualizado al coeficiente 1 y contable valuado a precio de mercado, representa un ajuste favorable en el impuesto.

Por otra parte, la aplicación de los derechos de exportación en el sector se puso en marcha fundamentalmente para la generación de recursos propios, y con ellos hacer frente a necesidades presupuestarias. La discontinuidad en la aplicación de los derechos de exportación ha afectado la seguridad jurídica con la consecuente falta de previsibilidad de las Micro, Pequeñas y Medianas empresas del sector avícola.

El constante incremento que experimentan las exportaciones y fundamentalmente desde el año 2008 al 2014, se debe a la composición de los países a los cuales exportamos, teniendo hasta el



2014 una particular participación Venezuela.

5. Referencias Bibliográficas

- AFIP. "Sistema Tributario Argentino. Legislación y Administración Tributaria. Aprobación de Legislación Tributaria". Recuperado el 25 de noviembre de 2019 de www.afip.gov.ar
- Althabe, Mario –Sanelli, Alejandra. El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica. Ed. La Ley, 3era edición, Buenos Aires.
- Balán, O.; Chiaradía, C.; Sáenz Valiente, S.; Olego, P. y Labroca, J. (2011): "La actividad agropecuaria. Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales". La Ley. 2da. Edición. Buenos Aires.
- Boletines Avícolas del Ministerio de Agroindustria. Presidencia de la Nación desde el año 2002 al 2018. Recuperado el 13 de julio de 2019 de: <http://www.miniagri.gov.ar>
- D'Alleva, M.; Goytia, M. (2018): "Eliminación de los Derechos de Exportación al trigo en Argentina. Impacto en el mercado interno y externo. Implicancias en las exportaciones a Brasil". Convibra, VI Congreso en Línea – Agronomía. Brasil.
- Decreto N° 280/2019. "Derechos de Exportación". Publicado en el Boletín Oficial el 17 de abril de 2019. Buenos Aires. Argentina.
- Decreto N° 793/2018. "Derechos de Exportación". Publicado en el Boletín Oficial el 03 de setiembre de 2018. Buenos Aires. Argentina.
- Decreto Reglamentario 1344/1998. "Decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias". Argentina.
- Goytia, M.; Ranieri, R. (2019): "Los Derechos de Exportación en el sector avícola. Efectos de su aplicación". XVIII Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria. Tandil. Argentina.
- IERAL de Fundación Mediterránea. "Una Argentina competitiva, Productiva y Federal". Cadena Aviar. Documento de Trabajo (2011). Año N° 17- Edición N° 98. Recuperado el 15 de julio de 2019. <http://www.ieral.org/noticias/cadena-aviar-doc-n-12-1852.html>
- Ley N° 20.628: "Ley de Impuesto a las Ganancias". Argentina.
- Ley N° 22.415. "Código Aduanero". Buenos Aires, 2 de marzo de 1981. Argentina.
- Ministerio de Hacienda y Finanzas de la Nación. Informes de Cadenas de Valor. "Cárnica-Aviar" Año 1, N° 5, Julio 2016. Recuperado el 31 de mayo de 2019 de: https://www.economia.gob.ar/peconomica/docs/SSPE_Cadena_Vvalor_Aviar.pdf
- Núñez Miñana, H. (1998): "Finanzas Públicas". Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.
- Resolución N° 746/2007 de la "Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario". Buenos Aires. Argentina.
- Resoluciones CP y CA del Convenio Multilateral:
- R. (CP) s/n, 01/10/1991
 - R. (CA) 1/1984, 08/08/1984, "Benvenuto SA c/Provincia de Provincia de Buenos Aires".
 - R. (CP) 2/1999, 25/02/1999



R. (CA) 45/2010, 16/09/2010

R. (CA) 53/2010, 20/10/2010

R. (CA) 67/2010, 24/11/2010

R. (CA) 3/1994, 10/05/1994

R (CP) 5/1996, 04/07/1996

R. (CP) 5/1996, 04/07/1996

R. (CA) 62/2008, 18/11/2008

R. (CP) 27/2011, 17/11/2011

R. (CA) 1/2009, 12/02/2009

R. (CA) 33/2010, 21/07/2010

R. (CA) 57/2015, 15/06/2015, confirmada por la R. (CP) 16/2016, 16/06/2016.

R. (CP) 3/2017, 09/03/2017.