



## **RETENCIONES E IMPUESTO A LAS GANANCIAS** **PROPUESTA**

Néstor Cáceres y Asociados  
Auditoría Impuestos

Mediante el simple trámite de expedición de una Resolución del Ministerio de Economía, a través de la cual se incrementaron nuevamente las retenciones a las exportaciones de productos del sector agropecuario, se exteriorizó en toda su magnitud la falta conocimiento o la desaprensión del Poder Ejecutivo en relación con los más elementales principios de la tributación.

Una medida que luego de su aplicación fue justificada mediante diferentes causas en forma improvisada, tales como la excesiva sojización en detrimento de otros cultivos, el agotamiento de los suelos, el control de los precios internos, etc., tuvo una evidente finalidad recaudatoria, razón por la cual es en el ámbito de la tributación donde corresponde ser analizada.

Resulta evidente la inconstitucionalidad del artículo 755 del Código Aduanero que, más allá de su legalidad formal, faculta al Poder Ejecutivo a gravar las exportaciones, atento a la vulneración del artículo 29 de la Constitución Nacional, por el cual se prohíbe al Congreso el otorgamiento de facultades extraordinarias al Poder Ejecutivo.

A ello, cabe agregar la clara afectación al derecho de propiedad reconocido en el artículo 17 de nuestra Constitución, acciones que además de lesionar nuestro sistema jurídico, producen distorsiones económicas, atento a la permanente utilización de este mecanismo de recaudación tributaria, destinado a financiar un ilimitado gasto público.

Las retenciones a las exportaciones, denominadas en el Código Aduanero como “Derechos de exportación”, consisten en un gravamen arancelario que resulta aplicable a determinadas mercancías una vez consumada la exportación.

Revisten la naturaleza de “impuestos”, con la particularidad de que no son coparticipables. El sujeto obligado al pago es el exportador y, si bien se tratan de impuestos de tipo “indirectos”, es decir, trasladables al adquirente del exterior, en razón de que el precio es determinado por la cotización internacional del producto de que se trate, la incidencia efectiva del impuesto se traslada hacia atrás, al primer eslabón de la cadena comercial es decir, el productor, vía menor precio.

Las retenciones a la exportación se determinan sobre el precio FOB (Free on board), o sea sobre el precio del grano cargado en barco siendo el que, por lo general, paga el importador del exterior al exportador local, que es el sujeto incidido legalmente por el impuesto. En razón de que dicho tributo disminuye

los ingresos del exportador, éste lo traslada hacia atrás, reduciendo el precio FAS (Free aside ship), es decir, libre al costado del barco o precio cámara, que es el que paga el exportador al acopiador y éste al productor.

Como se explicó, la incidencia de las “retenciones” recae sobre el productor quien, por otra parte, no tiene posibilidad de trasladarlo a otro sector económico. Si bien las “retenciones” afectan los resultados de dichos sujetos, las mismas no revisten la naturaleza de un impuesto complementario del impuesto a las Ganancias. Se determinan al margen de cualquier consideración de la situación del sujeto incidido. Afectan al productor, ya sea que su explotación arroje pérdidas o ganancias.

De este modo, se observa que las “retenciones” no poseen las propiedades del impuesto a las Ganancias, en cuanto al objetivo de alcanzar a los sujetos que exteriorizan capacidad contributiva, que posean capacidad de pago y que, de este modo, permitan financiar, a través de eficientes políticas asistenciales, una genuina política redistributiva.

En el marco del predominio del sector público sobre el privado, se recurre a un impuesto de fácil recaudación. No se tienen en consideración uno de los principios básicos de la tributación, referidos a la equidad horizontal, plasmado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, que consagra el principio de la igualdad ante las cargas públicas, y se instrumenta un tributo que afecta, especialmente, a determinados sectores de la economía, en un marco de una política de corte dirigista y sin considerar la situación individual de cada sujeto (productor) afectado.

Las retenciones a las exportaciones, en cuanto a su modo de determinación, son similares al impuesto sobre los Ingresos Brutos; es decir, se trata de un *“impuesto a las ventas al exterior de productos agropecuarios”*. En forma unánime, se ha criticado permanentemente el carácter distorsivo de este impuesto al tomar como base de determinación sólo los ingresos, sin considerar si la actividad manifiesta o no indicios de capacidad contributiva, en función de su resultado. Tan es así, que dichas críticas llevaron a que las provincias acordaran eximir de este impuesto a los sectores de la construcción, agropecuario e industrial

Si el impuesto sobre los Ingresos Brutos ha sido considerado distorsivo, siendo que su alícuota promedio ronda el 3 % sobre los ingresos, resulta irracional la pretensión de gravar a una tasa del 43 % !!! (Soja valor FOB: U\$S 500) a las *“ventas al exterior de productos agropecuarios”*.

Si bien no es un tributo que se determine en base a las ganancias obtenidas por los sujetos incididos (productores), repercute en un incremento de la tasa efectiva del impuesto a las Ganancias, para lo cual se debe tener presente que su eventual confiscatoriedad afectaría un precepto de orden constitucional, que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad prevista en el artículo 17 de la Constitución Nacional, y también en su artículo 28.

Aún cuando las “retenciones a la exportación” inciden legalmente sobre el exportador, no puede soslayarse el efecto económico de este tributo, que recae sobre el productor, el cual resulta perjudicado por la aplicación de un

impuesto sobre supuestas rentas no previstas por el legislador al definir el hecho imponible.

En consecuencia, más allá de la supuesta legitimidad formal, al aplicarse un tributo que no guarda una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible, se afecta el derecho de propiedad, al tomarse como hecho imponible una exteriorización de riqueza no verificada en el caso concreto.

A continuación, se expone un cuadro que ha sido preparado en base a costos estimados para la producción de soja, los cuales pueden variar según diferentes situaciones, no obstante lo cual, el objetivo es exteriorizar el desmesurado incremento de la tasa efectiva del impuesto a las Ganancias, considerada en conjunto con la aplicación de las retenciones.

CULTIVO DE SOJA RESULTADO "SIN" RETENCIONES A LA EXPORTACION		
Supuestos :		
Campo propio		
Superficie (Has.)	200	
Rendimiento (Tn./Ha.)	3	
Precio FOB U\$S	500	
<b>Precio FAS (al productor) U\$S</b>	<b>475</b>	
Tipo de cambio U\$S	3	
		<b>\$</b>
INGRESOS		855.000
EGRESOS		468.250
Implant y cosecha	240.000	
(U\$S 400 p/ha.)		
Comercial (15 %)	128.250	
Ot. Gastos (Amort.-imptos-etc.)	100.000	
RESULTADO		386.750
IMP GCIAS (35 %)		135.363
RETENCIONES A LA EXPORT		0
IMP.GCIAS. + RETENC.		135.363
<b>COSTO IMPOSITIVO SOBRE EL RESULTADO</b>		<b>35,00%</b>

CULTIVO DE SOJA RESULTADO "CON" RETENCIONES A LA EXPORTACION		
Supuestos :		
Campo propio		
Superficie (Has.)	200	
Rendimiento (Tn./Ha.)	3	
Precio FOB U\$S	500	
<b>Precio FAS (al productor) U\$S</b>	<b>285</b>	
Tipo de cambio U\$S	3	
		<b>\$</b>
INGRESOS		513.000
EGRESOS		416.950
Implant y cosecha	240.000	
(U\$S 400 p/ha.)		
Comercial (15 %)	76.950	
Ot. Gastos (Amort.-imptos-etc.)	100.000	
RESULTADO		96.050
IMP GCIAS (35 %)		33.618
RETENCIONES A LA EXPORT		387.000
(u\$S 215 x 600 tn x 3)		
IMP.GCIAS. + RETENC.		420.618
<b>COSTO IMPOSITIVO SOBRE EL RESULTADO SIN RETENC.</b>		<b>108,76%</b>

El porcentaje del 108 % que surge al determinar la incidencia del costo acumulado del impuesto a las Ganancias y las Retenciones a la Exportación triplica la tasa del 35 % establecida por la ley del impuesto a las Ganancias, sólo a partir de una mera resolución del Ministerio de Economía de la Nación.

Como ya se manifestó, resulta evidente la violación al principio contenido en el artículo 16 de nuestra constitución nacional, según el cual *"la igualdad es la base del impuesto"*, como así también del de *"no confiscatoriedad"* previsto en el artículo 17 de nuestra carta magna.

Si bien como una medida de corto plazo, una alternativa superadora podría consistir en permitir que parte de la diferencia de precio detrída a los productores como consecuencia de las retenciones, sea computada como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias.

Si bien los productores no son los sujetos a los cuales la ley obliga a tributar las citadas retenciones, en ellos incide este impuesto. Asimismo, atento a la gran magnitud de las retenciones que repercuten en dichos sujetos, existe un amplio margen a partir del cual estimar una tasa que no implique la generación

de un pago a cuenta en exceso a cuenta de su obligación en concepto de impuesto a las Ganancias.

En cuanto al mejor modo de medir la capacidad contributiva, ha dicho Juan Bautista Alberdi, que: *"La contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del Fisco"*.

Es decir, que desde los orígenes de la conformación de la Constitución Nacional, se limitaron las facultades tributarias del Estado, preservando los derechos y garantías de los contribuyentes establecidos en dicha ley suprema.

La circunstancial existencia de buenos resultados en una determinada actividad, en nada autoriza a los funcionarios de turno a dejar de lado la aplicación de las disposiciones emanadas de nuestra ley fundamental. Incluso, tampoco resulta procedente la distinción entre categorías (pequeños, medianos, etc.) de contribuyentes de un mismo sector, cuando la legislación vigente no contempla tales distinciones. Lo anterior, sin profundizar en el "mensaje" de que quien deja de ser pequeño productor puede resultar "castigado" impositivamente.

Fuente: Diario Comercio y Justicia

Néstor Cáceres y Asociados  
Achaval Rodríguez N° 70. Piso 2. Ofic.5  
Córdoba  
T.E. 0351-4283532  
[www.ncaceresyasociados.com.ar](http://www.ncaceresyasociados.com.ar)  
[nestorcaceres@arnet.com.ar](mailto:nestorcaceres@arnet.com.ar)