



**EFFECTOS FISCALES
SOBRE LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS
A NIVEL NACIONAL Y PROVINCIAL**

Trabajo Final Especialización en Tributación

Escuela de Graduados de Ciencias Económicas

Universidad Nacional de Córdoba

Alumna: Cra. Alejandra Irene Fraire

Profesor Tutor: Cr. German Crespi

Córdoba, Abril 2015



Efectos fiscales sobre los contratos agropecuarios a nivel nacional y provincial por Cra. Alejandra Irene Fraire se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
ANTECEDENTES	5
CONTRATOS AGRARIOS	6
CONTRATOS NOMINATIVOS – LEY 13.246	7
ARRENDAMIENTO RURAL	7
Impuesto al Valor Agregado	8
Impuestos a las Ganancias	9
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	9
Impuestos a los Bienes Personales	11
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	12
Contrato de arrendamiento con pago en especie.	14
APARCERÍA	15
Impuesto al Valor Agregado	17
Impuestos a las Ganancias	18
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	18
Impuestos a los Bienes Personales	18
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	19
CONTRATOS INNOMINADOS	19
PASTAJE	19
Impuesto al Valor Agregado	20
Impuestos a las Ganancias	20
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	22
Impuestos a los Bienes Personales	22
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	23
PASTOREO	23
Impuesto al Valor Agregado	23
Impuestos a las Ganancias	24
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	24
Impuestos a los Bienes Personales	24
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	24
CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA	25
Impuesto al Valor Agregado	25
Impuestos a las Ganancias	28
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	28
Impuestos a los Bienes Personales	29
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	29
ENGORDE A CORRAL O FEEDLOT	30
Impuesto al Valor Agregado	30
Impuestos a las Ganancias	31
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	31
Impuestos a los Bienes Personales	31
Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos	31
LOCACIÓN DE OBRA RURAL	31
POOL DE SIEMBRA	33
CONTRATO ASOCIATIVO DE EXPLOTACIÓN TAMBERA	37

FIDEICOMISO	38
Impuesto al Valor Agregado	38
Impuestos a las Ganancias	39
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	41
Impuestos a los Bienes Personales	41
IMPUESTOS DE APLICACIÓN GENERAL A LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA	42
Impuestos Provinciales - Impuesto a los Sellos	42
Convenio Multilateral - Artículo 13	43
<u>CONCLUSIÓN FINAL</u>	<u>47</u>
PROPUESTAS	48
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>54</u>

INTRODUCCIÓN

Desde los comienzos de la humanidad la alimentación es una actividad de gran importancia económica, por lo cual, una fuente de tributos. La actividad agropecuaria tiene diferentes características que las distinguen de otras actividades del sector productivo, ya sea como por ejemplo, el hecho de depender de factores climáticos y de un ciclo productivo diferente para cada tipo de producción. Esta situación especial requiere de medidas o normas específicas que hoy en día, o no están previstas o estando previstas cuentan con una gran antigüedad de vigencia, y a pesar de que el producto obtenido es el mismo, algunos factores de producción han cambiado y por lo cual se requiere de un cambio en las normativas vigentes. Las normas vigentes tributarias no son aptas para medir la capacidad contributiva del sector y esto se debe a las particularidades del mismo. He aquí donde debería adecuarse específicamente a las características del sector un sistema tributario exclusivo para el mismo y así lograr el fin buscado.

Actualmente, los vínculos comerciales se están rigiendo por el código civil y en otros aspectos por la ley 13.246, sancionada en el año 1948 y cuya última modificación fue en 1980, contando ya con más de 30 años de vigencia.

La actividad agropecuaria es una característica de nuestro país, y tener normas concretas se ha convertido en una necesidad imperiosa, ya que son insuficientes las normas impositivas que están relacionadas a los contratos rurales, donde los criterios están establecidos por medio de dictámenes de AFIP y opiniones doctrinarias.

En lo que respecta al ámbito fiscal, hoy en día la relación del fisco con la actividad es muy polémica, y no se tienen bases certeras sobre este vínculo. La falta de normativa específica, genera confusión e inseguridad jurídica. Es por ello que se debe analizar cada contrato,

teniendo en cuenta la realidad económica, y volver a establecer los hechos impositivos en cada tipo de impuesto. Recordemos que a la hora de invertir, los productores entre los factores productivos que analizan, tienen en cuenta la incidencia fiscal, y la falta de normas, genera un grave problema.

En resumen, el objetivo de este trabajo es recopilar normas vigentes y dar una opinión para aclarar todas las zonas grises que las mismas ocasionan por su antigüedad, según la doctrina y la jurisprudencia.

ANTECEDENTES

Hasta el año 1871, año que se sanciona el Código Civil, los usos y costumbres traídos por nuestros antecesores regían las contrataciones agropecuarias.

Diferentes situaciones sociales, de falta de protección a los inquilinos, hace que se sancione la primera ley de arrendamiento agropecuario en el año 1921, la ley 11.170; la cual fue remplazada por la ley 11.627 que regiría hasta la actual ley 13.246.

La ley 13.246, trajo consigo un nuevo régimen legal de las tierras. Diferenció el arrendamiento de la aparcería, quedando excluidos los contratos accidentales de una sola cosecha. Además, no se podía subarrendar y se estableció una función social de la propiedad, ya que no se permitía la explotación irracional del suelo.

En 1980, se dictó la ley 22.298, que fue modificatoria de la ley 13.246, que es actualmente la ley que rige y que se va a analizar en el presente trabajo.

CONTRATOS AGRARIOS

Contratos agrarios, se los define según la doctrina como “una relación jurídica encaminada al racional aprovechamiento del suelo (y de otros bienes susceptibles de fructificar) mediante la armónica vinculación entre el capital y el trabajo” (Carrara citado por F. Brebia, Contratos Agrarios.)

Todo contrato tiene sus características, que son elementos estructurales comunes a todos los contratos, los mismos son:

- ✓ Objeto en común: por definición todos los contratos tiene por objetivo la obtención de una renta a partir de la explotación productiva de características agrícolas, ganaderas o mixtas, es por ello, que es de carácter oneroso.
- ✓ Bilaterales: las partes se obligan recíprocamente de forma interdependientes. Estas partes pueden estar compuestas por una persona, o varias de ellas. Hoy en día existen contratos plurilaterales o de empresas.
- ✓ Consensuales: se perfeccionan con un mero acuerdo de partes.
- ✓ Plazo: depende en gran medida de los ciclos productivos y no del transcurso del tiempo en unidades calendarías.
- ✓ Sucesivos: las prestaciones se suceden y se prolongan en el tiempo.
- ✓ Innominados: se acuerdan las pautas generales y no se ajustan a los modelos contemplados por la ley.

Los contratos que vamos a desarrollar a lo largo de todo este trabajo los podemos dividir de la siguiente manera:

Los contratos nominados- ley 13.246:

1. Arrendamiento rural

2. Aparcería

Los contratos innominados:

3. Pastoreo
4. Pastaje
5. Contrato de arrendamiento con pago en especie
6. Capitalización de hacienda
7. Engorde a corral o Feedlot
8. Locación de obra rural
9. Contrato de mutuo o denominado de préstamo devolución
10. Pool de siembra
11. Contrato Asociativo de explotación tampera

Contratos Nominativos – Ley 13.246

Arrendamiento rural

El concepto de arrendamiento está establecido en el art. 2 de la ley 13.246, en el cual se establece que habrá este tipo de contrato cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, a las afueras de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria, y la otra a pagar por ello un precio en dinero.

El arrendatario obtiene el uso y goce de la tierra, entregando una contraprestación determinada en dinero al arrendador, asumiendo autonomía de la explotación agropecuaria, aportando el trabajo, corriendo con todos los riesgos y constituyéndose en único beneficiario.

Un elemento característico de este contrato es el pago, el cual debe ser un precio cierto que necesariamente debe consistir en una suma de dinero (determinado o determinable) según lo establece la Ley. En el contrato debe estar establecido el precio convenido, la fecha, el lugar,

la forma de pago, esto lo diferencia de otros contratos agrarios que llevan la naturaleza asociativa.

El plazo, será de 3 años como mínimo, como cualquier alquiler comercial y con un plazo máximo de 10 años. Pero este plazo se extiende, ya que si el arrendatario se obliga a realizar obras de mejoras (como plantaciones, desmontes, riego, entre otras), las cuales aumentan la productividad de las tierras por un lapso superior a 2 años, podrán celebrarse hasta por el plazo máximo de 20 años.

El artículo 7° de la Ley prohíbe ceder el contrato o subarrendar, salvo conformidad expresa del arrendador; y hay que tener en cuenta que el pastoreo de rastrojos no es considerado subarrendamiento ni cesión del predio.

Impuesto al Valor Agregado

La locación de inmuebles rurales afectado a las actividades agropecuarias, se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 7°, inciso h), pto. 22)

“Artículo 7° - Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:

h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación:

22) La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias...”

La RG 1032/01 (AFIP) aclara en su artículo 7° que: “...a los fines de la procedencia de la exención, son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de

productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.”

Impuestos a las Ganancias

El arrendador del inmueble obtiene ingresos de primera o de tercera categoría, según el carácter del titular del inmueble.

El arrendatario tendrá ganancias de tercera categoría como productor, ya que la ley en el artículo 2° inciso b), especifica a los sujetos empresa.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

La ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta reconoce como sujetos del impuesto a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales. La ley define que se entenderá como inmueble de carácter rural cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales. Artículo 4° inciso b) y 9° de la Ley 25.063 y sus modificaciones.

El arrendador exhibe como característica la cesión del uso y goce del predio rural, razón por la cual estará gravado por la titularidad del bien según el artículo 2° y el inciso correspondiente dependiendo el tipo de sujeto. En el inc. a) del artículo establece la valuación que corresponde a las sociedades constituidas en el país. En el inc. e) lo correspondiente a persona física y sucesión indivisas del país. Por último en el inc. h) lo adecuado a persona física, sucesión indivisas y sociedades del exterior.

La ley establece que los inmuebles rurales adquiridos se deben valorar al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio y de existir construcciones se adicionara al valor del terreno el costo de la construcción, pudiéndose amortizar en función a la vida útil.

Para los inmuebles rurales la ley ofrece un beneficio al establecer que una vez determinado el valor del inmueble, se puede deducir el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor

fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del impuesto inmobiliario provincial, o en \$ 200.000, el que resulte mayor.

Cabe destacar que el valor de cada uno de los inmuebles del contribuyente, no podrá ser inferior al valor de la base imponible del impuesto inmobiliario. En el caso que no resulte posible determinar el costo de la adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio, también se tomara este valor.

Con respecto al beneficio establecido por ley, se ha generado una controversia debido a la confusa redacción de la norma, en cuanto al monto a deducir en el caso de poseer más de un inmueble rural. El Fisco se expresó frente a esta cuestión mediante el dictamen 32/2008(DAT) que, a los efectos de la reducción en la valuación de inmuebles rurales corresponde tomar a todas las parcelas que integran una única explotación como una única propiedad, con independencia de la cantidad de parcelas que la conformen

El Arrendatario, dado que reviste el carácter de sujeto empresa presenta el siguiente tratamiento, dependiendo de la naturaleza del sujeto:

- ✓ Personas Físicas (Empresas o explotaciones unipersonales): Gravado s/ Ley 25.063-Art. 2 inc. c)
- ✓ Sociedades domiciliadas en el País: Gravado s/ Ley 25.063-Art. 2 inc. a)
- ✓ Persona física del exterior y Sociedades del exterior (establecimientos estables con destino actividades agrícolas o ganaderas: Gravado s/ Ley 25.063-Art. 2° inc. h)

El Arrendatario, deberá incorporar a su activo los bienes afectados y obtenidos por el uso y goce del predio rural originado en el contrato de arrendamiento, y la valuación se realizara según lo establecido en el artículo 4° y 9° de la Ley 25.063 y sus modificaciones.

Impuestos a los Bienes Personales

El arrendamiento de inmuebles rurales es una actividad civil, que no constituye explotación por lo tanto el inmueble no estará alcanzado por el tributo y esto, se encuentra exento por el artículo 21° inc. f) con expresa referencia al artículo 2° inciso c) de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, cuando se trata de las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales y respecto de tales inmuebles.

Para el caso del arrendatario, el encuadramiento depende de la naturaleza del sujeto:

- a) Si se trata de una sociedad de la ley 19.550, deberá tributar el impuesto según el artículo a continuación del artículo 25°, en donde se establece a la empresa como sujeto sustituto del impuesto, con un pago único y definitivo.
- b) En los demás casos se tributará según el régimen general: el propietario por los bienes afectados en la empresa o explotación unipersonal o los socios por la participación.

No parece surgir ninguna duda frente la interpretación de lo antes dicho, respecto de que en el Impuesto sobre los Bienes Personales están exentos todos los inmuebles rurales, pues no se menciona expresamente destino ni ninguna otra característica, excepto que los titulares sean personas físicas y sucesiones indivisas. Pero sin perjuicio de ello, la AFIP avanzó en una interpretación particular en sostener que los inmuebles rurales que forman parte del patrimonio de explotaciones agropecuarias deberán formar parte de la base imponible del Impuesto a los Bienes Personales, por lo que, en función de lo previsto en el artículo agregado a continuación del artículo 25° (t.o. 2007) los responsables sustitutos deberían calcular el tributo considerándolos. (Olego, P. R.: “La exención de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales: un fallo impecable del Tribunal Fiscal” - Imp. - N° 10 - pág. 79 - 2012)

Sin embargo, un reciente fallo “Molaro, José Luis s/recurso de apelación” - TFN - Sala A - 17/05/2012 trajo un respiro a esta situación. El Fisco había determinado de oficio el Impuesto sobre los Bienes Personales a un contribuyente, al comprobar que no declaró en su totalidad el valor correspondiente al patrimonio de explotaciones unipersonales, atento a no incluir el valor del inmueble rural de su propiedad, afectado a su explotación unipersonal. El contribuyente apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación sosteniendo la exención de los inmuebles rurales, de conformidad con el artículo 21º, inciso f) de la ley, y la Sala “A” resolvió a favor del contribuyente revocando la resolución. El Tribunal Fiscal invocó que, en la medida en que se verifique que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas (elemento subjetivo) y que revista la condición de rural, esté o no afectado a una explotación (elemento objetivo), solamente estará alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrará exento del impuesto sobre los bienes personales.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

En la Provincia de Córdoba, el Código Tributario en su artículo 174º en el inc. b) establece que es hecho imponible las locaciones que superen el importe establecido por la Ley Impositiva anual.

“ARTICULO 74º inc. b) El fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos) y la locación de inmuebles. Tratándose de la locación de inmuebles, esta disposición no alcanza los ingresos correspondientes al contribuyente y/o responsable hasta el importe que, según el caso, establezca la Ley Impositiva Anual para el conjunto de los mismos”

La Ley Impositiva 2015 en su artículo 15º fija la suma de \$ 3.900 mensuales o \$46.800 anuales el monto de ingresos por alquileres a que se refiere el inciso b) del artículo 174º.

Según el artículo 16° de la Ley Impositiva Anual 2015, la alícuota general para este hecho imponible es del 4%, pero el mismo se ve reducido en un 30% si la base imponible no supera la suma de \$3.042.000. En el caso de no superarlo la alícuota es del 2,8%.

“ARTÍCULO 18° de la Ley Impositiva Anual 2015: “En el caso de contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección para el ejercicio fiscal 2014, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas -incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas-, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, no supere la suma de Pesos Tres Millones Cuarenta y Dos Mil (\$3.042.000,00), resultarán aplicables las alícuotas establecidas en los artículos 16° y 17° precedentes, reducidas en un treinta por ciento (30%).

Cuando el inicio de actividad tenga lugar con posterioridad al 1 de enero del año 2015, corresponderá la aplicación de la alícuota reducida establecida en el presente artículo a partir del primer día del cuarto mes de operaciones del contribuyente, en tanto el importe anualizado de sus ingresos brutos acumulados hasta el mes anterior no supere el límite precedentemente establecido. A efectos de determinar el referido importe anualizado de ingresos deberá computarse el trimestre que se inicia a partir del mes en que se devengara o percibiera, según corresponda, los mismos.”

En el Artículo 203° establece que el arrendador para determinar la base imponible de las locaciones de inmuebles, urbanos o rurales debe considerar:

- 1) Los tributos que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo;
- 2) Las expensas de administración y reparación de las partes y bienes comunes, y primas de seguros del edificio, según Ley N° 13.512, que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo;

3) Los ingresos que bajo cualquier concepto o denominación formen parte del precio de la locación, excepto los que representen recupero de consumos de servicios públicos realizados exclusivamente por los locatarios.

El Código Tributario en su artículo 208° inc. 23, contiene la exención objetiva para la producción primaria, por lo cual al arrendatario se lo podría incluir en dicho inciso y no ingresa impuesto a los Ingresos Brutos.

Contrato de arrendamiento con pago en especie.

El arrendamiento exige un pago determinado o determinable en dinero, cuando esto no se cumple no se encuentra comprendido por la ley 13.246, constituyéndose en un contrato atípico o innominado.

En la práctica es normal que se pacte una determinada cantidad de granos para el momento del pago, pero no hay nada que estipule el pago directo en granos. Sabemos muy bien que si el arrendatario vendería esos granos, él si estaría alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado, bajo este criterio el fisco se pronunció diciendo que también estaría gravado este pago (Consulta 24/04/91, ERREPAR IVA. TJI, pág. 647000), obviamente que sigue un criterio de recaudación. Pero a mi consideración no estaría gravado ya que como vamos a leer a continuación los arrendamientos rurales están exentos de este impuesto.

“...consideramos que en el caso de las personas físicas, titulares de inmuebles rurales o condóminos y las sucesiones indivisas, no son sujetos del impuesto al valor agregado cuando arrienden los mismos y tampoco existe hecho imponible cuando dispongan de los frutos recibidos por tal concepto. En razón de no tener habitualidad en la venta de cosas muebles y no realizar actos de comercio accidental, por lo tanto son sujetos exentos en el impuesto al valor agregado, y como tales deben ser tratados.” (Stafforte, T A. - Brunotti, A. J-

Tratamiento del arrendamiento en especie en el Impuesto al Valor Agregado - Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Mayo 2002.)

Aparcería

La definición la encontramos en la Ley 13.246, que en su artículo 21° estableció que “habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, ensere o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones con el objeto de repartirse los frutos”.

El elemento que define este contrato es el reparto de los frutos, y que el aparcerero comparte los riesgos del negocio, es por lo cual hay un carácter asociativo ya que ambos colaboran aportando por un lado el capital y por el otro el trabajo.

Este contrato es de carácter asociativo, por lo cual no significa que haya una sociedad, porque carece de *afectio societatis* ya que no existe voluntad de unión para afrontar ciertos riesgos de la empresa sino que cada parte va detrás de su ventaja, por lo cual el interés es transitorio, y no se constituye una tercera persona con capital propio, que posee derechos y obligaciones.

Nos podemos encontrar con diversos autores que sostiene una posición diferente como por ejemplo Spota, que establece que siendo la aparcería concretamente una sociedad civil de capital e industria, que se rige por la Ley 13.246, lo que la distingue de la sociedad civil y de las sociedades comerciales ya que no se encuentra en una de las tipologías establecidas por la Ley 19.550 Sociedades Comerciales.

Otro autor, afirma que es una figura intermedia entre un contrato y una sociedad, en este caso Pigretti, afirma que la aparcería se asemeja a una sociedad, ya que es una persona diferente a la de los socios. Realiza una comparación entre la sociedad de capital e industria y encuentra que el aparcerero contrata con terceros, cosa que se encuentra prohibido para este tipo societario. Tampoco se puede asimilar a una sociedad en participación, ya que esta solo puede

constituirse para una o más operaciones comerciales determinadas, y la aparcería se contrata por un plazo determinado para ejecutar una actividad continúa.

La duración de este contrato es de la misma forma que lo establece la Ley, para el caso de arrendamiento, es decir el plazo será de 3 años como mínimo, con un plazo máximo de 10 años.

Para la distribución de los frutos según lo que establece el artículo 30°, las partes podrán convenir libre y arbitrariamente el porcentaje en la distribución de los frutos independientemente de la proporción de los aportes. En el caso de pérdidas se repartirá de la misma forma que estaba convenida la proporción de los frutos (art. 24°). Hay que tener en cuenta que en el artículo 32°, está prohibido pactar una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero porque si no sería un contrato de arrendamiento, pero si establece en forma conjunta un pago en fruto y una suma fija en dinero (art. 44°) se regirá por las normas establecidas en la aparcería.

APARCERIA GANADERA: De acuerdo a su definición legal, existiría aparcería pecuaria si la cosa entregada fuese únicamente animales.

APARECERIA AGRÍCOLA: en este caso se destina a la explotación agrícola, repartiéndose los frutos según los porcentajes convenidos libremente. Hay que tener en cuenta que ninguna de las partes podrá disponer de los frutos antes de realizar la distribución de los mismos, es un condominio forzoso. Con respecto a los plazos de esta manera de contratar generan cierto rechazo de los usuarios ya que el plazo mínimo de 3 años es muy extenso y son reemplazados por contratos de corta duración (una cosecha que son 6 meses) a través de contratos accidentales.

Impuesto al Valor Agregado

Tengamos en cuenta que ambas partes (de este contrato) ejercen habitualmente la modalidad de producción agropecuaria, y que sin conformar un sujeto empresa en su conjunto (Dictamen 7/80 - DATyJ), asumen riesgos en forma independiente a la actividad que desarrollan.

En lo que respecta al objeto, no hay una relación de intercambio, sino de aportes. Para entenderlo mejor lo dividimos en dos partes:

- 1) la cesión del predio, producción y distribución de los frutos: acá una de las partes pone a disposición el predio con o sin plantación o animales, y no hay una transmisión de dominio a título oneroso de cosa mueble ni una locación.
- 2) División de frutos, se rige bajo el artículo 2° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, “Venta de cosa mueble”, cuando sean puestos a la venta por cada una de las partes.

La alícuota, en general es del 21% según el artículo 28° de la ley, pero serán alcanzados al 50% de la alícuota:

- a) la venta, locación del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de los siguientes bienes: animales vivos (ganado bovino, ovino, camélidos, caprinos), los granos (cereales y oleaginosas, excluidos el arroz) y legumbres secas.
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bien del suelo: labores culturales (preparación, roturación del suelo), siembra, aplicaciones de agroquímicos y fertilizantes, cosecha.

Cada parte tomará como crédito fiscal, lo que aporta y el débito fiscal será por la venta de la proporción (de frutos o animales) en la proporción que le corresponde, al momento de la venta a terceros, ya que ahí recién nace el hecho imponible (Dictamen 56/2002 - DAT). No se encuentra gravada la distribución de los frutos obtenidos.

Impuestos a las Ganancias

En la aparcería agrícola cabe hacer la distinción, habrá dos situaciones distintas: antes y después del reparto de los frutos.

- a) Cuando este en crecimiento: se tratará de sementera y cada parte declarará por las inversiones realizadas, mientras que cuando los frutos estén terminado sin repartir se tomará como un condominio y será declarado como tal en las proporciones correspondientes. Y para cada uno de ellos el costo computable será los importes invertidos.
- b) Cuando se hace el reparto: el dador y el aparcerero, computará el valor de lo que han adjudicado siendo los costos los importes invertidos.

El tratamiento impositivo para el dador es igual que el arrendador.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Como dijimos en el punto anterior, el tratamiento impositivo del dador será igual que el arrendatario, por lo cual debe realizar la valuación de los inmuebles rurales igual que la planteada anteriormente para los arrendatarios.

En el caso del tomador, si el activo incluido supera el mínimo fijado en el artículo 3° inc. j) de la Ley 25.063, será éste, sujeto pasible del presente impuesto. Los bienes son aquellos a distribuir o distribuidos de acuerdo a lo estipulado en el contrato: cereales u oleaginosas o hacienda bovina (cría o kilogramos de carne).

Respecto a la valuación de esos bienes al igual que con relación a los inmuebles rurales, cabe las mismas implicancias descriptas para este impuesto en el contrato de arrendamiento.

Impuestos a los Bienes Personales

Como dijimos anteriormente ambas partes del contrato son productoras, según el artículo 19°, inc. k) de la Ley 25.063 se encuentran gravadas las empresas y explotaciones unipersonales.

Por lo cual, los bienes aportados están gravados, la diferencia cuenta en la figura asociativa que estemos considerando.

Los frutos obtenidos hasta su efectivo reparto, son bienes que pertenecen al patrimonio del administrador, quien los deberá valorar según su naturaleza y tendrá un pasivo constituido por la obligación de repartirlo a su tiempo.

Los frutos ya distribuidos conforman el patrimonio de cada parte.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

Al igual que el Impuesto al Valor Agregado, la distribución no está gravada. Quedó afirmado en la causa FRESNAL S.A., cuando el Fisco Provincial quiso gravar las “prestaciones” entre las partes de un contrato asociativo. El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires afirmó que sólo habrá gravabilidad cuando se enajene a terceros los frutos obtenidos.

En general las jurisdicciones consideran también productor al aparcerero dador.

Contratos Innominados

Existen muchos contratos y formas de explotación agropecuarias, según los usos y costumbres de cada región.

Pastaje

Se trata de un contrato mediante el cual, una parte se obliga a recibir en un predio rural (del que es propietario, poseedor, cuasi poseedor, arrendatario o tenedor) animales de la otra, percibiendo un precio por cabeza y por el tiempo que dure el contrato (Fernández L. y Uberti M. (2011). Manual de impuestos a la actividad Agropecuaria. Buenos Aires: Errepar, 1era Ed)

En este contrato no existe la cesión del predio como en otros casos. La responsabilidad del cuidado, guarda y vigilancia de los animales puede ser convenida entre las partes.

Según la jurisprudencia considera que el pastaje “es un contrato innominado que posee caracteres propios y donde se mezclan elementos de otras figuras jurídicas, como el arrendamiento rural, la aparcería, la locación, la compraventa, pero no se identifica ni se asimila a ellas ni es el resultado de una yuxtaposición de dos o más de aquéllas”.(Brebbia F. P. y Malanos N. L, Derecho Agrario, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina. 1997)

Impuesto al Valor Agregado

El artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que se encontrarán gravadas las prestaciones de servicios comprendidas en las actividades económicas del sector primario en su inciso e) pto. 21 en su inciso a), esto es, “Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario”.

Con respecto a la alícuota, este tipo de contratos no se encuentra beneficiado por la alícuota reducida, ya que no está comprendido en alguno de los cuatro puntos que aclara la ley dentro de su artículo 28°. “El contrato de pastura no cuenta con requisitos establecidos de forma y fondo, sino que está librado a la autonomía de la voluntad de las partes contratantes en cuanto a cómo instrumentan el negocio agrícola, siendo que como se presentan diferentes variantes contractuales no resulta posible tipificarlo. Por ello, para definir su encuadramiento en el Impuesto al Valor Agregado es necesario conocer el contenido de las cláusulas pactadas” (Dictamen 6/99 DAT)

Impuestos a las Ganancias

El propietario de la hacienda bovina deberá evaluar la hacienda según su existencia final al cierre del periodo fiscal de acuerdo a los artículos 52° y 53° de la Ley 20.628.

Invernada: En su artículo 52°, inciso d), punto 2), establece que deberán valuar sus inventarios al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el

mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.

El DR en su artículo 75°, inc. h), hace referencia al precio de plaza refiriéndose al precio neto, excluidos gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado que acostumbra realizar sus operaciones.

Cría: El método de valuación prescripto en el artículo 53° de la ley, según los distintos tipos de hacienda son:

A- Haciendas *bovina, ovina y porcina*:

- 1- El valor base será el que resulte de aplicar el 60% del precio promedio ponderado de las ventas de los últimos tres meses del ejercicio de la categoría más vendida.
- 2- Si no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción, o las mismas no fueran representativas, el valor será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el 60% del precio promedio ponderado abonado por las compras de los últimos tres meses del ejercicio.
- 3- De no resultar aplicable lo anterior, se tomará el 60% del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que se acostumbra a operar.

El DR en el artículo 81°, realiza consideraciones respecto de:

- ✓ Ventas de animales representativas: a aquellas que en los últimos 3 meses del ejercicio superen el 10% del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio;
- ✓ Categoría de hacienda adquirida: a la de hembras destinadas a reponer o incrementar los planteles del establecimiento.

B- Vientres: El valor de avalúo será el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización.

Este sistema de avalúo podrá ser empleado por los criadores para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera, definida por las resoluciones J-476/62 y J-315/68 de la ex Junta Nacional de Carnes.

El titular del inmueble obtiene ingresos por los servicios prestados por lo cual genera renta de tercera categoría.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

En medida que los activos proporcionados a este contrato (inmueble y hacienda) superen el monto mínimo fijado en el artículo 3° inciso j) de la ley del gravamen, ambos titulares son sujetos pasibles del impuesto. El primero, por el ganado y el segundo, por el predio rural.

La valuación se realizará de acuerdo a las previsiones del artículo 4° y 9° de la Ley 25.063 y sus modificaciones.

Impuestos a los Bienes Personales

Se encuentra fuera del ámbito del impuesto, los inmuebles rurales que integren el activo de las explotaciones unipersonales afectados a la explotación, ya que el legislador quiso evitar una doble imposición, porque se encontraban gravados en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por la participación que posea. El titular del inmueble, al presta un servicio al dueño de la hacienda, configura una empresa o explotación unipersonal, siendo responsable por el cuidado y sanidad.

El propietario de la hacienda, deberá incluir dentro del patrimonio correspondiente a la empresa o explotación unipersonal, la hacienda que se encuentre en campos de terceros, y

utilizará para su valuación la Ley del Impuesto a las Ganancias, dependiendo si es cría o invernada.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

De acuerdo a lo ya establecido precedentemente, se trata de una prestación de un servicio, en donde implica no solo la alimentación de los animales, sino también su cuidado, para lo cual el dueño del campo debe destinar insumos y personal.

Por lo tanto, se trata de una actividad cuya renta “servicio de pensión de animales” resulta gravado en este impuesto a la tasa general del gravamen, no previendo algún tratamiento diferencial para esta actividad

Pastoreo

El contrato de pastoreo consiste en la cesión del uso y goce de un predio con destino exclusivo al pastoreo a cambio de un precio cierto en dinero. Se trata de un contrato de arrendamiento accidental con un límite de plazo de 1 año. El uso más frecuente es durante el invierno en donde el pasto escasea. Una vez transcurrido el plazo de 1 año, no es posible su renovación. En el caso que se renueve se tendrá como mínimo un plazo de 3 años, que es el mínimo obligatorio para los contratos de arrendamiento.

Impuesto al Valor Agregado

La RG 4201/96 (DGI) estableció que: “Artículo 1º. — El contrato de pastoreo que implique ceder el uso y goce de un predio rural por un precio determinado, con la finalidad de que el arrendatario lo utilice para alimentar su ganado, se encuentra comprendido en la exención dispuesta en el artículo 6º, inciso j) apartado 23) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones.”

Impuestos a las Ganancias

Como dijimos anteriormente, el propietario de la hacienda bovina deberá evaluar sus existencias de acuerdo a los artículos 52° y 53° de la Ley 20.628.

El titular del inmueble, se asemeja a un arrendador, por lo cual el propietario deberá considerar los ingresos como ganancia de primera categoría de acuerdo a lo normado en el artículo 41°, último párrafo, de la Ley de Impuestos a las Ganancias; en tanto no sea tercera categoría, si el sujeto titular es un sujeto empresa. Si se establece pago en especies, según el artículo 43° de esta ley, deberá declarar el valor de los productos recibidos, al precio de realización si se vendió en el año fiscal, o en su defecto al precio de plaza al final del mismo, computando se la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Ambos sujetos son sujetos pasibles del de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en la medida que el activo gravado en el país, supere el mínimo fijado.

Impuestos a los Bienes Personales

El propietario del inmueble, sigue la misma suerte que los contratos de arrendamiento, lo cual se encuentran exentos en primera instancia según lo establecido en el artículo 21° inc. f) de la Ley, pero también traen la misma situación controvertida planteada con anterioridad en dicha contratación.

El propietario de la hacienda, al igual que en el Pastaje, debe incluirlo es su Patrimonio.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

En lo referente a éste impuesto son válidas las consideraciones realizadas en arrendamiento.

Por lo cual se considera como un alquiler, el cual tributa con la alícuota general.

Capitalización de hacienda

En este caso, ambos titulares son aportantes, siendo el acuerdo la repartición de los frutos.

Una de las partes entrega a la otra un grupo de animales durante cierto tiempo, el objeto es repartirse el aumento de peso resultante del engorde posterior (Contratos de capitalización de hacienda de invernada) o el desarrollo de la hacienda (Contratos de capitalización de hacienda de cría), ya sea en dinero o en animales.

Anteriormente hablamos que existían dos tipos de aparcería (Ley 13.246 artículo 21°), la agrícola y la pecuaria. Muchas veces pueden confundir la aparcería pecuniaria con la capitalización, pero existen diferencias. En el riesgo asumido, en el caso del arrendamiento, el arrendador no participa en las pérdidas y el arrendatario asume todos los riesgos de la actividad. En el caso de la capitalización el riesgo es conjunto.

En la modalidad de pago, en la capitalización los frutos se dividen en proporciones establecidas y en el arrendamiento es en dinero o determinable en dinero.

Si bien es un contrato asociativo, aquí tampoco se cumple el requisito de sociedad pues no hay un ente distinto de los contratantes y cada uno mantiene su individualidad, y no buscan una contra prestación, sino que hay una distribución de los frutos obtenidos.

Impuesto al Valor Agregado

En la capitalización, hay distribución de frutos, por lo cual el tratamiento impositivo corresponde es el definido para la aparcería rural.

A este contrato lo podemos asemejar a una figura asociativa "...porque vincula a varios individuos en una empresa común en la que cada uno contribuye con una parte de sus bienes y con sus especiales aptitudes y habilidad; y de estructura asociativa, en cuanto representa un tipo intermedio entre las de estructura conmutativa o de cambio (arrendamiento), y la sociedad (Dictamen 81/92 DAT).

El Sujeto, aquí hay que hacer una clara división entre cría o invernada. En el caso de que sea Capitalización de Cría, el nacimiento del hecho imponible para cada uno de los intervinientes, será al momento que se vendan las crías obtenidas de la distribución. La facturación (como respaldo de la operación) será independiente para cada parte al momento de realizar la factura o cuando le practiquen la liquidación por el adquiriente. En la Capitalización de Hacienda de Invernada, los frutos son kilos de engorde, frente a ser indivisible la asignación física, será el capitalizador quien deberá vender la hacienda a nombre propio, y ahí se configurara el nacimiento del hecho imponible para ambos sujetos. Lo percibido por la venta no le corresponde en su totalidad al capitalizador, dado que una porción de la misma será para el titular del predio rural. En el momento que el dueño del campo perciba sus frutos deberá emitir una factura de venta a nombre del capitalizador. Esta se da para compensar la facturación total realizada por el capitalizador, pero no quiere decir que para la distribución de los frutos requiera una facturación, sino que es una mera compensación; excepto que junto con la distribución de frutos se tenga la disposición del bien y se produzca la venta.

Retomando el Dictamen 81/92 (DAT), opina que, la entrega de un porcentaje de la producción al propietario del campo, por parte del capitalizador de la hacienda, no importa una venta o una dación en pago de servicios, sino el reparto de los frutos obtenidos, objeto final del contrato celebrado. En este esquema, la adjudicación entre los sujetos intervinientes, del porcentaje de la producción fijado en el convenio respectivo, no constituiría hecho imponible frente al impuesto al valor agregado. Recién en el momento en que las partes contratantes efectúen con los bienes recibidos como consecuencia de la distribución, operaciones gravadas, nacerá para cada una de ellas su obligación tributaria. Por último se establece que "atendiendo a que cada una de las partes debe asumir su responsabilidad frente al gravamen en la proporción que el cupo en el negocio jurídico, corresponde que

simultáneamente con la venta, el propietario del campo facture al capitalizador la proporción que le corresponde sobre el mayor kilaje obtenido como fruto del contrato...".

La documentación que respalda esta operación es la liquidación que el adquirente (frigorífico, consignatario) le confeccionará, y simultáneamente el titular del campo emitirá una factura al capitalizador.

En lo que respecta a la alícuota, la ley en el artículo 28°, establece que estarán alcanzados por la alícuota reducida al 50%, entre otros, las ventas de animales bovinos incluidos en los convenios de capitalización de hacienda, cuando corresponda liquidar el gravamen. Esta situación la plantea el Dictamen 6/99(DAT) y el Dictamen 13/99(DAT), en donde se establece que también el dueño del campo esta beneficiado por la alícuota reducida, respecto a los frutos obtenidos, como así también respecto a las labores culturales, siembra y/o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes y cosecha de praderas y forrajes para la alimentación de vacunos, contratadas por el titular del inmueble rural.

El débito y crédito fiscal para establecimientos de cría e invernada está dado por la siguiente situación:

Cría: el capitalizador le genera el débito fiscal con la venta de la hacienda que le corresponde en función del contrato, a la alícuota reducida, el crédito fiscal lo obtiene en los insumos y gastos que le generen la actividad de cría o adquisición de la hacienda para la renta. Para el caso del titular del inmueble, el débito se genera con la venta de la hacienda que le corresponde según lo pactado también a la alícuota reducida, y el crédito se genera con la compra de insumos para brindar su servicio de atención a la hacienda.

Invernada: el capitalizador le genera el débito fiscal con la venta de la totalidad de la hacienda a nombre propio, a la alícuota reducida. El crédito fiscal lo obtiene del comprobante emitido por el titular del inmueble por los mayores kilos generados y/o algún otro gasto o insumo por

la actividad. Adquisición de hacienda de cría o recria. Todo a la alícuota del 10,5%. Para el caso del titular del inmueble, el débito se genera con la facturación emitida al capitalizador por los mayores kilos generados al 10,5%. El crédito se genera con la compra de insumos para brindar su servicio de atención a la hacienda

Impuestos a las Ganancias

Al igual que en el Impuesto al Valor Agregado se deberá analizar el tratamiento a darle a los frutos a distribuir según las modalidades de cría e invernada:

Cría: cuando aún no han tenido ninguna parición le corresponderá declarar al titular, los vientres que aportó al contrato, en el caso que se haya producido la parición y no se han distribuido aún los frutos le corresponderá distribuirlos según lo pactado.

Invernada: la hacienda debe ser declarada por el titular de la misma pero los kilogramos engordados no serán todos del capitalizador sino que se distribuirán según el acuerdo establecido, por lo cual de la valuación prevista correspondería segregar la proporción atribuible al titular del campo sobre tales kilogramos y detraerlo para arribar al valor que propiamente se le debe imputar al capitalizador. Al titular del inmueble le corresponderá declarar en su inventario los kilogramos ganados como parte integrante del rubro bienes de cambio, aunque valuados como si se tratara de hacienda de invernada, en su tenencia proporcional, según la Ley 20.628 y sus modificaciones.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

El propietario de la hacienda (Capitalizador) deberá declarar, dentro del activo, la hacienda bovina que se encuentra bajo la modalidad de capitalización. En esta situación deberá tener en cuenta que por un lado el incremento de su activo por la incorporación de más kilogramos o de animales, dependiendo si es invernada o cría; y por el otro deberá detraerle de la valuación la proporción correspondiente al incremento en kilogramos que le corresponde al titular del

inmueble rural. En el caso del titular del inmueble debe hacer incidir en su activo la proporción de frutos que le corresponde valuados según la ley 20.628 y sus modificaciones.

Impuestos a los Bienes Personales

Hacienda Bovina: Deberán incorporar en su activo, las proporciones convenidas de acuerdo a las modalidades de capitalización analizadas.

Inmueble Rural: como dijimos anteriormente el Dictamen 7/02 (DAT) establece que se encuentran fuera del ámbito del Impuesto a los Bienes Personales, los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho. Por la estructura asociativa podemos llegar a considerarlo como igual alcance a lo que implica una sociedad de hecho.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

Como fue comentado en un trabajo anterior, traemos a colación las principales conclusiones del fallo “Fresnal SA del 13/07/2001 - Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (T.F. APEL. BS. AS.)”

- ✓ El hecho imponible en el contrato de capitalización de hacienda se verifica cuando el ganado se vende en el mercado, no antes, y por una cuestión de justicia y practicidad impositiva es el propietario de la hacienda quien paga el impuesto al finalizar el proceso con la venia de la hacienda.
- ✓ No puede decirse que el propietario del campo presta “servicios a terceros”, ya que por la tarea que desarrolla no percibe nada, solamente es un operador de riesgo necesario asociado a un capitalista.
- ✓ El Impuesto a los Ingresos Brutos a abonar es único al materializarse el hecho imponible (venta) y no antes, pues no existe otra contraprestación que no sea el reparto proporcional previamente acordado del producido, dónde ya se debieron pagar los gravámenes.

Engorde a corral o Feedlot

El Feedlot consiste en un engorde intensivo de la hacienda confinados en corrales, allí los animales reciben balanceados, para acelerar su engorde o para finalizar la etapa del mismo.

Este servicio es a cambio de un valor fijo por cabeza, por los kilos suministrado de balanceado o maíz molido y por los servicios sanitarios. Hay que tener en cuenta que se debe analizar si es conveniente esta forma de hostería, ya que depende mucho de los precios del balanceado o grano suministrado

Impuesto al Valor Agregado

Podemos decir que el Feedlot, se asemeja a una prestación de servicios. Por lo cual, lo podemos analizar como una figura de intercambio, y se produce una clara diferencia a capitalización de hacienda.

El Sujeto: En el artículo 1° y 3° de la Ley 23.349, es donde queda plasmada la gravabilidad del prestador de la locación. Para el caso del titular de la hacienda, queda gravado en los artículos 1° y 2° de la misma ley, cuando se disponga de sus animales una vez realizado el engorde.

Si bien el nacimiento del hecho imponible culmina con la entrega del animal bovino engordado por cada pago anticipado que se realice por el devengamiento del servicio en forma semanal, quincenal o mensual se producirá el nacimiento del hecho imponible, generando un débito para el proveedor del servicio y un crédito para el hacendado.

La alícuota a aplicar es del 21%, ya que a pesar que se trate de un servicio vinculado a la hacienda bovina, las prestaciones no se encuentran dentro de las comprendidas en el artículo 28° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Impuestos a las Ganancias

Por su lado el propietario de la hacienda, deberá declarar por el incremento de kilogramos que se encuentran bajo esta modalidad. En el caso de titular del Feedlot deberá declarar sus ganancias por los servicios facturados, como renta de tercera categoría ya que no es un simple alquiler sino un servicio de hotelería.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Este impuesto solo repercute sobre el titular de la hacienda dado que deberá incorporar, al cierre, los kilogramos engordados por el ganado, haya o no concluido la relación contractual.

Impuestos a los Bienes Personales

En este caso son dos explotaciones unipersonales, por lo cual estarían alcanzados ambas personas físicas, tanto el dueño de la hacienda como el propietario del engorde a corral, con las salvedades que se aplica en el Dictamen 7/02 (DAT). En lo referido al tratamiento de los inmuebles rurales, si se asemeja a una sociedad de hecho excluido del capital de la explotación unipersonal, encontrándose gravado por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Impuestos Provinciales - Impuestos sobre los Ingresos Brutos

Se verifica la misma situación que en el punto anterior para Capitalización de Hacienda. En donde se analizaron las principales conclusiones del fallo “Fresnal SA del 13/07/2001 - Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (T.F. APEL. BS. AS.)”

Locación de obra rural

El contratista rural es aquel que realiza tareas tendientes a la obtención de frutos agrícolas sobre la tierra cuya posesión es de otro sujeto, sin relación de dependencia y a título oneroso,

por lo cual puede ser pagado en dinero, porcentaje de los frutos obtenidos o una cantidad de ellos.

En el artículo 3° inciso 21 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, regula “las demás locaciones”, y en su punto a) se refiere a las actividades económicas del sector primario. Si nos centramos estrictamente en las “locaciones de obra” no estarían dentro del objeto del impuesto, pero según el Código Civil establece que habrá locación cuando dos partes se obliguen recíprocamente, una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio y la otra a pagar un precio cierto en dinero; por lo cual esta definición estaría incluyendo dentro de lo que es “locación” tanto a la locación de una cosa, de una obra o servicio.

La diferencia entre ambas locaciones, son que la obra debe ser reproducible independientemente quien es el autor, en cambio el servicio es intangible, se consume con su primer uso y necesita del autor para volver a prestarlo.

Al igual, en el sub apartado a) del inciso en cuestión, específicamente enumera a las prestaciones de servicio comprendidos en la actividad primaria, siempre y cuando se realice por una persona independiente y a título oneroso.

Entonces resulta claro que se trata de un empresario, que realiza las labores de siembra, fumigación y cosecha que pueden contratarse con diferentes formas de retribución, y en base a ello es el tratamiento impositivo que se aplica a cada parte.

Cuando se establece un precio en dinero, el prestador de servicio facturara y estará alcanzada por Impuesto al Valor Agregado siendo aplicable en su caso la tasa reducida del 50%.

Cuando hay como forma de pago cantidad de frutos, sería un pago en especie, y por tanto habiendo transferencia de dominio, configura la venta. En este caso el contratista emite la factura y el productor confecciona un formulario C1116.

Por ultimo cuando el pago es un porcentaje de frutos, en las locaciones de obra lo importante es cumplir el resultado y no el servicio en sí mismo, siendo el contratista el único responsable de las tareas y si la retribución depende del resultado estaría asumiendo los riesgos al condicionarlo al rendimiento final de la cosecha.

El dictamen 81/92 y 38/94, estableció que al participar del riesgo de la obtención del rinde producido, el hecho imponible no se produce en la distribución sino recién cuando las partes enajenen a terceros. Si se sostiene que no se dan las figuras de dación en pago, ni pago en especie pues existe riesgo y se trata de una distribución. Tampoco estamos en presencia de una permuta, pues no hay entrega de propiedad de bien por servicio y además no el acuerdo no implica la existencia de sociedad irregular, ni se trata de una UTE ni ACE.

Su tratamiento impositivo se rige por el contrato de aparcería o de capitalización de hacienda, comentados en puntos anteriores.

Pool de siembra

Es un conjunto de contratos accidentales en los cuales una de las partes “la administradora” contrata la utilización de la tierra a sus propietarios, las semillas a un proveedor y contratistas agrícolas con el objeto de sembrar y cosechar. Normalmente se financian con terceros, a los cuales le pagaran una tasa de interés o una participación en el rendimiento.

Los riesgos propios de la agricultura son asumidos por la parte administradora y en caso eventual por los financistas. La diferencia entre los contratos de aparcería o arrendamiento, es que los propietarios y contratistas reciben un pago cierto y seguro, independientemente de los resultados.

Podemos encontrar diferentes formas de establecer los acuerdos con los inversores:

1- Negocio Compartido

Hay una coparticipación entre inversores y arrendatarios, en donde todo es un condóminos: en la adquisición de agroquímicos, semillas, fertilizantes y contratando a los prestadores de servicios necesarios para llevar a cabo la sociedad.

Aquí los inversores realizaran un acuerdo aportando bienes o servicios y compartiendo resultados que serán distribuidos luego de cumplir con el ciclo productivo. Los inversores podrán comprar parte de los insumos o contratar como arrendatarios en forma parcial, en este caso la “administradora” exigirá un porcentaje por el manejo del negocio, y entregará los frutos a los inversores.

Frente al Impuesto al Valor Agregado, cada uno de los inversores (según su condición frente al impuesto), solicitará el documento que le corresponde por las compras o servicios contratados que ellos han adquirido. Según el Dictamen 81/92 y 38/94 al momento de la distribución de los frutos, allí no habrá generación de hecho imponible. Recién se liquidará Impuesto al Valor Agregado cuando el inversor venda a terceros lo producido, en donde es importante que esté inscripto en el impuesto y en el Registro de Operadores de Granos, ya que si no le retendrán el total del impuesto.

Para el Impuesto a las Ganancias, es renta de tercera categoría el resultado que obtendrán por intervenir en la actividad. Lo cual se determinará por la diferencia entre el precio de venta del cereal y el costo del insumo y/o gasto que debió afrontar para participar en el negocio.

El resultado distribuido en especie con motivo del reparto de frutos se encuentra fuera del ámbito del impuesto sobre los Ingreso Brutos, según el fallo Fresnal SA, anteriormente nombrado.

2- Sociedad de Hecho

Se constituye una sociedad de hecho entre los socios y los financistas. Se requiere una permanencia de ambas partes, si no sería inviable.

Desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado y los Ingresos Brutos, la sociedad de hecho constituida declarada los tributos liquidados, y el Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales (por su participación) será declarado en cabeza de los socios participantes de la misma.

Con respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el artículo 13 establece que, los sujetos pasivos de este impuesto que no sean sujetos del Impuesto a las Ganancias, tomaran para el cómputo como pago a cuenta, lo que resultará de aplicar la alícuota del 35% , sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes. Si del cómputo surge un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

3- Aporte financiero de inversores asegurando devolución de capital y retribución

Es un préstamo en dinero con retribución. Aquí se asegurarán los fondos aportados, ya que existe una garantía de devolución del capital y se fija algún tipo de retribución, por lo tanto dicha retribución adquiere el carácter de interés (que puede ser fijo o variable) y así es considerado por la legislación impositiva. Los inversores no participarán del riesgo del negocio y la renta será considerada de 2da categoría si es una persona física, para el impuesto a las ganancias.

Los inversores deberán emitir una factura por el incremento obtenido sobre el capital aportado, los cuales serán deducibles en la sociedad administradora.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, los inversores deberán discriminar el impuesto en la factura que emitan y la sociedad administradora computará dicho impuesto como crédito fiscal al igual que los créditos fiscales por todos los insumos adquiridos que se hallan gravados con el impuesto. Como debito fiscal están aquellos generados por las ventas de los productos agrícola-ganaderos.

En lo que respecta al interés, se halla gravado a la alícuota general en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, debiendo tributarlo el propio inversor.

4- Bajo contrato de aparcería

Esta figura se utiliza ante la inexistencia de legislación, pero en esencia las partes deberán plantear la distribución de frutos entre los partícipes, ya que ambas partes realizan aportes no dinerarios. Algunos aportarán el campo (propio o arrendado) y otros podrán aportar los insumos y/o trabajos.

Al momento de la distribución no generará hecho imponible frente al Impuesto al Valor Agregado (como lo vimos anteriormente) por el carácter asociativo. Este contrato recibe el mismo tratamiento que las capitalizaciones de hacienda.

5- Aporte financiero a una empresa administradora sin garantía de retribución ni devolución alguna

Los inversores están compartiendo el riesgo empresario de la actividad ya que se encuentran supeditados al rédito o pérdida que pueda generar el fondo de inversión, es este riesgo, la característica principal.

La AFIP emitió el Dictamen N° 50/95, el cual establece los lineamientos impositivos que caracterizan a esta forma asociativa.

Los inversores firmarán los contratos de adhesión al fondo que tiene características particulares por actuar esta por cuenta y orden de sus inversores. La administradora gestionara el negocio celebrando todos los contratos para el desarrollo del mismo. La administradora podría invertir en diversos proyectos, siendo partícipes de los mismos distintos inversores.

Este contrato atípico asociativo, no puede ser considerado un préstamo, por su característica especial que puede ser que el capital no sea reintegrado, siendo el aporte de capital a riesgo.

La sociedad administradora responderá ante el Impuesto al Valor Agregado, por el impuesto liquidado en base a los débitos y créditos generados por la actividad.

Los inversores ante la distribución de los resultados no se encontrarán alcanzados por el impuesto, por el carácter asociativo de este contrato. Con lo cual el Impuesto al Valor Agregado no generará efecto sobre los inversores al recibir directamente dinero.

La sociedad, para el Impuesto a las Ganancias, puede incluir entre las deducciones lo abonado a los inversores por su participación, además de la registración de las operaciones en base a la documentación que genera la actividad. Esta situación debe plasmarse en los acuerdos debidamente firmados entre las partes.

Los inversores por los incrementos en el capital por lo recibido por la administradora, deberá soportar el impuesto a las ganancias.

Por último, respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encuentra exclusivamente a cargo de la sociedad por las ventas que realice.

Contrato Asociativo De Explotación Tambera

Es un contrato de carácter asociativo, en donde interviene un empresario titular y el tambero asociado que será el encargado de las tareas de la explotación del tambo.

El objeto del contrato es la producción de leche, y como actividad secundaria la cría y recría de hembras para la reposición o venta.

La retribución será una participación según lo convenido, en donde podrá ser un porcentaje de leche obtenida pero también puede ser un precio en dinero. En el caso de ser porcentual sería similar a una especie de aparcería pecuaria, y en esta situación el hecho imponible se producirá con la venta de los frutos y no con la distribución de los mismos, por lo cual estarán gravadas las operaciones de ventas a terceros.

Fideicomiso

La definición de Fideicomiso la podremos encontrar en el artículo 1° de la Ley 24.441, el cual establece que "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

Este contrato puede utilizarse para organizar un pool de siembra, la cría o el engorde de ganado, logrando combinar recursos y el financiamiento de los mismos. El Fideicomiso, sin ser socios, es una alternativa que permite estar asociados en el resultado positivo del negocio, y financiarse e invertir capital sin los riesgos y costos del contrato financiero.

Los bienes fideicomitados quedan afectados al cumplimiento del negocio y aislados de los accidentes eventuales del patrimonio de fiduciantes o fiduciario, de esta manera, no amenazaría a los beneficiarios el riesgo de ningún embargo ni la situación concursal que pudiere alcanzar a los productores fiduciantes. A través de la creación de un patrimonio especial se aíslan los activos dedicados al proyecto.

El financista concurre como "beneficiario" al contrato, satisfaciendo su derecho al tiempo que el productor genera el negocio. Se abarata así la constitución de garantías, se optimiza la información del acreedor sobre el riesgo del préstamo y como resultado se reduce sustancialmente el costo del crédito.

Impuesto al Valor Agregado

Fideicomiso y Beneficiario: el Fideicomiso es sujeto del Impuesto al Valor Agregado en la medida en que se le pueda atribuir la generación de hechos imponible. Esto está dado por el artículo 4° de la ley del Impuesto al Valor Agregado que lo incluye como sujeto del impuesto cuando establece"... cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren

comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior", estas "situaciones previstas", son los hechos imponibles.

Fiduciario: en este caso su actividad es la prestación de servicio, la cual no se encuentra beneficiada por la exención de la ley de Impuesto al Valor Agregado ni por la reducción de la alícuota general.

Impuestos a las Ganancias

Fideicomiso y Beneficiario: En el artículo 69°, punto 6, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se enumera como sujeto del impuesto a los fideicomisos constituidos en el país, excepto, aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción no aplica en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior. Por otro lado, en el inciso d) del artículo 49°, establece que son ganancias de tercera categoría, las ganancias derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior.

Es decir que, si el fiduciante es beneficiario, los resultados del fideicomiso no son sujeto del Impuesto a las Ganancias, sino que son sujetos cada uno de los fiduciantes. El fideicomiso deberá determinar el importe que cada fiduciante-beneficiario deberá incorporar en su propia declaración jurada. Los fiduciantes-beneficiarios declararán las ganancias provenientes de su participación en el fideicomiso como una renta de la tercera categoría.

Asimismo, el artículo 50° de la ley, establece que estos resultados se distribuyeron al cierre del ejercicio fiscal, aún cuando no se hubieran acreditado en la cuenta del beneficiario.

La nota externa 5/1999 aclara que la información de la participación en el Fideicomiso, para que sea incorporada por el fiduciante-beneficiario, deberá encontrarse disponible en el domicilio del fiduciario.

Si el fiduciante no es beneficiario o si fiduciante-beneficiario es sujeto del exterior, el Fideicomiso es sujeto del Impuesto a las Ganancias. El fiduciario deberá ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria. Para evitar una doble imposición el artículo 64° de la ley establece que los beneficios no serán computables por los beneficiarios en la determinación de la ganancias neta propia.

En que en un mismo contrato podrá existir que convivan fiduciantes-beneficiarios del país con otros del exterior, e incluso con fiduciantes que no sean beneficiarios. Con respecto a este tema la AFIP en la consulta vinculante 6/2011, expresó que cuando se rompe la igualdad fiduciantes-beneficiarios, es el fideicomiso el que deberá tributar el impuesto a las ganancias por el 100% de la renta, pero no parece una forma razonable ya que podrá haber casos en donde el fiduciante es beneficiario, y para estos casos mixtos, autores como Lisopraswsky y Kiper establecen que el tratamiento fiscal a asignar a los mismos será aplicar una combinación del criterio general, debiendo distribuirse proporcionalmente y en función de cada participación los resultados atribuibles a los fiduciantes-beneficiarios del país, para que éstos lo incorporen en sus propias declaraciones juradas. Por el resto del resultado no atribuible, de acuerdo con esta tesitura, el fiduciario debería ingresar el impuesto por cuenta del fideicomiso, a la tasa actual del 35% (Lisopraswsky S. y Kiper C., Tratado de Fideicomiso, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina. 2004)

Fiduciario: La actividad del fiduciario se presume onerosa de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8° de la ley 24.441, salvo estipulación en contrario. El fiduciario tendrá derecho a

reembolso de los gastos y una retribución Si el fiduciario es una persona física tributará sus ganancias en la cuarta categoría, de acuerdo al artículo 79°, inciso f). En cambio, si es una persona jurídica tributará como ganancia de tercera categoría.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Fideicomiso: son sujetos del impuesto según lo establecido en el artículo 2°, inciso f) de la ley .

Fiduciante: Están exento por el artículo 3° inc. f).

Beneficiarios: no tributarán el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por ser un derecho a la expectativa, no siendo un activo gravado.

✓ Pago a cuenta: Si el fiduciante residente en el país es beneficiario, podrá computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta, ya que al ser el fideicomiso un sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y no un sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, el artículo 13° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, permite computar como pago a cuenta el 35% de la utilidad a distribuir a los fiduciantes-beneficiarios.

Impuestos a los Bienes Personales

Fideicomiso Y Beneficiario Con el agregado a continuación del artículo 25° el fiduciario, como responsable sustituto, deberá ingresar el impuesto sobre los bienes personales correspondiente al Fideicomiso. A efectos de determinar la valuación de los bienes del fideicomiso, a la base imponible del impuesto se le aplicará la alícuota del 0,50%, se agrega el inciso k) al artículo 22° de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales indicando: "Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este artículo se valuarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación..."

A diferencia de los sujetos incluidos en la Ley 19.550 en donde en términos generales la base imponible es el patrimonio neto, en los fideicomisos la base imponible será el total de bienes y no se deducirán los pasivos.

Es de aclarar que en el inciso k) enunciado, los bienes entregados a estos fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deberán considerar a efectos de la determinación del impuesto, y que si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a los fines de determinar la valuación que se deberán computar a los mismos efectos.

Impuestos de Aplicación General a la Actividad Agropecuaria

A continuación desarrollaremos cuestiones impositivas aplicadas a la actividad agropecuaria independientemente del tipo de contratación que se realice. Son cuestiones impositivas importantes a la hora de desarrollar la actividad.

Impuestos Provinciales - Impuesto a los Sellos

Con respecto al Impuesto a los Sellos en la Provincia de Córdoba, según el artículo 218° de la Ley 6.006, estarán sujetos al mismo los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos.

El artículo 32° (Capítulo IV) de la Ley Impositiva Anual 2015 de la Provincia de Córdoba, en sus diferentes incisos establece:

- ✓ Inciso 3: La alícuota del 10‰ (diez por mil), para los contratos de locación y sub-locación de inmuebles.
- ✓ Inciso 8.1: La alícuota del 1.20‰ (uno coma veinte por mil), para los contratos, liquidaciones de granos en estado natural, canje o permuta de los mismos por otros bienes,

locaciones y/o servicios y los formularios “Liquidaciones Primarias de Granos” utilizados en las operaciones de compra venta o consignación de los mismos.

Cabe aclarar que en las operaciones primarias de consignación efectuada mediante los formularios “Liquidaciones Primarias de Granos” (ex formulario C-1116 “C” -nuevo modelo) la base imponible para el cálculo, es el valor total de la retribución que le corresponde al intermediario, comisionista y/o consignatario por la operación en la que actúan, incluyendo las deducciones por servicios adicionales que se le descuenten al productor. El impuesto así determinado no podrá ser inferior a la cuota fija prevista en el inciso 3 del artículo 33 de esta Ley por cada formulario.

- ✓ Inciso 8.2: Reducción del 50% de la alícuota o el mínimo según corresponda del inciso 8.1, en los casos que las operaciones sean registradas en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica constituidas en la Provincia y se encuentren actuando como agentes de recaudación en el Impuesto de Sellos de la Provincia de Córdoba.

Convenio Multilateral - Artículo 13

El régimen del artículo 13 de Convenio Multilateral es el único de aplicación específica para las actividades primarias y, quizás, el más complejo de los regímenes especiales, es por esto que vamos a hacer una mención al mismo y su aplicación a la actividad.

Cuando intervienen varias jurisdicciones en los distintos procesos o etapas, todas deben participar de la base imponible y para la distribución de la materia imponible. El Art. 13 regla tres situaciones distintas, ordenadas en 3 párrafos.

1era situación: Industrias vitivinícolas y azucareras, y 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 (esto es sin que medie enajenación), para su venta fuera de la jurisdicción.

En este caso, el devengamiento del impuesto que se produce por el despacho de la mercadería a otra jurisdicción, requiere la verificación de venta posterior. Si por alguna causa durante el transporte, esa venta no se realiza, la obligación tributaria no alcanza generación, conforme disponen los principios generales y la legislación del tributo

2da situación: Adquisición directa de materia prima de los productores de industrias tabacaleras; a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho y algodón por los industriales y otros responsables del desmote; y a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y fruta. En estos casos, se asignará a la jurisdicción productora un importe igual al valor de adquisición de dicha materia prima, la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al Art. 2 de Convenio Multilateral. En estas operaciones también queda en suspenso el devengamiento establecido anteriormente.

3era situación: “Mera compra”, constituye un hecho imponible especial que grava a la adquisición *“cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país (los no comprendidos en el 2º párrafo), producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora”*

Para que se verifique la alternativa prevista por la primera parte de este tercer párrafo, es imprescindible que, en forma concurrente:

- La operación tenga por objeto los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país no contemplados en el 2º párrafo.
- La jurisdicción de origen no grave la actividad del productor en donde se realice la compra.
- La jurisdicción donde los bienes son producidos, sea diferente a la jurisdicción de donde los mismos son extraídos para su venta o elaboración.

La base imponible, será de acuerdo a lo siguiente:

I.- A las jurisdicciones productoras le corresponde el 50 % del precio oficial o de plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Si existen dificultades para determinar ese precio, se considerará el 85 % del precio de venta obtenido.

II.- La diferencia con el ingreso bruto total del adquirente se asignará a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos.

En los casos en que la jurisdicción de origen grave la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del art. 2º del Convenio Multilateral.

Siempre, en el caso de la mera compra, la jurisdicción de origen tendrá base atribuible, aunque las demás jurisdicciones se queden sin base imponible por no concretarse ventas. Esto se debe porque tal figura constituye un supuesto de gravación local. Efectuadas las ventas, las restantes jurisdicciones, incluyendo la de origen, participan de los ingresos con arreglo al mecanismo del artículo 2º.

La existencia de esta figura, es la contracara del hecho imponible general del Impuesto a los Ingresos Brutos y obedece a razones de política económica provincial, como modo de frenar la salida de los bienes primarios en estado natural.

Cuando el productor de la actividad primaria es alcanzado por el Impuesto a los Ingresos Brutos en más de una jurisdicción, y sus operaciones encuadran en alguna de las figuras contempladas en el artículo 13 del Convenio Multilateral, enseguida aparecen dudas y complicaciones. Esto ocurre por diversas razones:

- El agro presenta innumerables probabilidades operativas, no siempre previsibles por normas.
- Los desplazamientos de los bienes en su estado natural entre jurisdicciones privan a la de jurisdicción de origen de la intervención de su sector industrial, quedando solamente como aportantes de materias primas de bajo valor agregado. En muchas jurisdicciones el productor

no está gravado por el Impuesto a los Ingresos Brutos, y si lo está, tributa siempre a tasa reducida, de manera que originan baja recaudación, y las etapas en que las alícuotas son más altas se llevan a cabo en otras provincias.

Es un error técnico gravar commodities con un impuesto al consumo, ya que no se puede trasladar a los precios y deben ser absorbidos por el productor como un costo comercial. Es por ello que la atenuante es las alícuotas diferenciales en el caso de aquellas jurisdicciones en las que están gravados.

La Comisión Arbitral emitió una Resolución n° 2/2000 en donde se identifica claramente la aplicación del art. 13, donde lo podemos verificar en el siguiente cuadro.

Los bienes en estado **natural** se **extraen** en **una** jurisdicción y:

Situación	Art. de aplicación del CM	Observaciones
Se remite fuera de la misma para su venta, en el estado que se encuentra.	1° párrafo del artículo 13	El movimiento se realiza, sin factura y sin vender
Lo vende a otra empresa antes de que salga de la jurisdicción productora.	Artículo 2°	Asignando el ingreso a la jurisdicción donde se entrega del bien
Lo remite fuera de esa jurisdicción, sin vender, para industrializarlo.	1° párrafo del artículo 13	El objeto de ser industrializado es por la misma empresa que lo extrajo.
La misma Empresa lo industrializa en esa jurisdicción que remite a otras provincias, sin facturar y para su venta.	Artículo 2°	

CONCLUSIÓN FINAL

A lo largo de todo este trabajo he encontrado una sola Ley (Ley N°13.246) y gran número de dictámenes, interpretaciones, fallos y doctrinas, las cuales intentan ordenar jurídicamente el sector agropecuario. Las mismas, en lugar de explicar o dar respuesta a algunas situaciones, generan el efecto contrario, al no ser claras y en muchos casos ambiguas.

Este sector se identifica por la informalidad y el dinamismo, por lo cual, considerar la posibilidad de generar una nueva legislación, actualizada y adecuada a las nuevas realidades sería un gran aporte, siempre respetando el derecho a la propiedad privada, consagrado en la Constitución Nacional. Esta nueva legislación debería garantizar a los productores: mayor equilibrio entre los intereses de los mismos, fortalecimiento de las relaciones entre ellos, mayor estabilidad económica y legislativa, posibilidad de elegir la tipología contractual que más se adapte y convenga a su propia economía de escala. Para ello, la Ley Agraria debería centrarse en 5 puntos esenciales:

1. Asegurar la claridad impositiva y estabilidad contractual.
2. Identificar y favorecer a los pequeños productores.
3. Brindar un marco de profesionalización al sector.
4. Incentivar adecuadamente a las diferentes actividades agropecuarias y promover la actividad a los pequeños productores.
5. Proteger los recursos naturales.

Argentina se caracteriza por ser un país agroexportador de commodities y de bienes que en su mayoría no tienen un gran valor agregado, lo cual genera que no se desarrollen puestos de trabajo. Para modificar esta realidad, se debería no solo dejar de considerar el cambio de nuestra historia, sino también dejar de intentar ser un país industrializado, beneficiando solo a

las industrias y olvidándose de aquello que brinda al país su principal fuente de ingreso. Para lograr un verdadero cambio, lo más adecuado, sería buscar un país AGROINDUSTRIAL, en donde se promueva a la actividad agropecuaria, promoviendo las industrias de procesamiento de aceites, biodiesel, industrias pesadas vinculadas con el sector, como las automotrices que fabrican camionetas o utilitarios para el campo, camiones, maquinarias, u otros. Sería conveniente comenzar a exportar no solo commodities, sino también productos elaborados, no productos a granel sino productos en pequeñas presentaciones. Un ejemplo claro podría ser la producción de aceites, estos no deberían venderse a granel, sino en botellas de medio litro, lo cual generaría movimiento, no solo en la industria del aceite, sino también en todas aquellas relacionadas, como son la industria de la tapa, la etiqueta, la botella, entre otros.

El país no puede desconocer su historia, pero puede avanzar sobre ella y darle aquel valor agregado que necesita para aumentar el PBI y así mejorar la calidad de vida de todos los argentinos. Para ello, se necesita un modelo de país, leyes adecuadas e incentivos para que las actividades se desarrollen de manera tal que garanticen el máximo beneficio para todos.

Propuestas

En base a los cinco puntos esenciales que debería contener el nuevo plan agrario, se presentan cinco propuestas. La primera, es sobre cada uno de los impuestos vigentes en la actualidad (analizada anteriormente en cada contrato), y las restantes cuatro son propuestas necesarias para una evolución económica sostenida y planificada.

1. Claridad impositiva y estabilidad contractual

Se debería realizar la redacción de una nueva ley de contratos agropecuarios, estableciendo los diferentes partícipes en cada uno de ellos con sus derechos y obligaciones.

Se debería reestructurar la redacción de los impuestos vigentes y a cada uno de ellos le correspondería incluir capítulos específicos con sus particularidades en la aplicación impositiva.

Impuesto al Valor Agregado

La Ley del *Impuesto al Valor Agregado*, es una ley controversial a la hora de aplicarla al sector, y bastante confusa, porque la alícuota reducida al 50% no se aplica a todas las actividades.

El productor agropecuario, debe realizar un análisis exhaustivo por la aplicación de ambas alícuotas, lo cual termina generando un juego de saldos a favor y costos financieros que perjudican a la actividad. Mientras que por algunos insumos y servicios debe abonar el 21%, por su producción cobra el 10,5%. Estos costos pueden perjudicar a los productores a la hora de realizar inversiones, ya que el impuesto no estaría siendo neutral y generaría así un saldo técnico irrecuperable.

Combinando el incentivo de producción con la clarificación de las normas impositivas, considero que se podrían dar beneficios fiscales a los productores estableciendo una disminución de la alícuota a todas las actividades agropecuarias, con lo que se generaría un menor costo en el caso de no poder trasladar el impuesto como es debido.

Además, se debería considerar las devoluciones de saldo a favor en forma más ágil y sin la preocupación de una posible inspección por el simple hecho de solicitar la devolución.

Impuesto a las Ganancias

La Ley de *Impuesto a las Ganancias* regula lo vinculado a la actividad en los artículos 52° y 53°, y en su Decreto Reglamentario en los artículos 76° al 83°. Estos artículos desarrollan específicamente la valuación de las existencias de granos y carnes, para la determinación de la base imponible del impuesto.

Al momento de la aplicación, la mencionada Ley establece varios procedimientos que como los tratamos durante el desarrollo del trabajo, son confusos y suelen generar inconvenientes, y consecuentemente se termina aplicando la valuación por defecto. Es por ello que, los métodos de aplicación deberían ser más fáciles de aplicar y no generar que las excepciones sean la regla.

Aquí es donde una buena redacción le permitirá a los gobernantes tener la posibilidad de establecer promociones a la actividad, es decir, darle beneficios a la hora de realizar los cálculos. Este tipo de impuesto (directo), afecta de manera directa al bolsillo del productor que no ve su crecimiento debido a que el modo de valuar para aplicar el impuesto es complicado.

Otro tema a considerar es la escala impositiva para las personas físicas y sucesiones indivisas, ya que hace 13 años que mantiene los mismos valores. Los pequeños productores reciben presiones impositivas inadecuadas, lo cual les genera poco atractivo la producción propia y prefieren asociarse a grandes pool de siembra o fideicomisos, que pagan el mismo impuesto pero obtienen beneficios en los costos, por los volúmenes de compras en los insumos.

Por último, el sector debe ser continuamente promovido para que se realicen inversiones en infraestructura; una forma de promover, además de otorgar créditos, debería ser el permitir una amortización acelerada en toda la adquisición de bienes.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

La Ley de *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta* desarrolla los temas en diferentes artículos, e igual a lo ya planteado requiere de un orden.

En lo que respecta a los inmuebles rurales, se les otorga un beneficio a los efectos de reducir la valuación que no presta claridad y con valores no actualizados a la realidad.

Si se quiere mantener este impuesto vigente, se debería realizar una adecuación de los importes para generar por un lado, un efecto que no contrario al de otorgar un beneficio a los pequeños productores, y por otro lado generar un efecto sancionatorio a aquellos grandes productores.

Impuestos a los Bienes Personales

La Ley del *Impuesto a los Bienes Personales* establece en las exenciones la intención del legislador de no realizar una doble imposición, pero esto solo se extiende a los casos de unipersonales y sucesiones indivisas; en lo que respecta a personas jurídicas deben ser abonados y aquellos productores que aportan a una sociedad el uso y goce de inmuebles no obtienen este beneficio.

En definitiva, este impuesto debería solamente aplicarse como sanción para aquellos inmuebles rurales improductivos.

Impuestos Provinciales

El *Impuesto a los Sellos* es un claro impuesto con fines recaudatorios, con él se puede medir el nivel de contratos y la cantidad de los mismos que se realizan. En consecuencia, es un impuesto que debería regir como un mero sistema informativo, generando un sistema de devolución efectivo o con una tasa insignificante. Los contratos son el motor de la actividad, si los castigamos con un impuesto los mismos se van a evitar.

El *Impuestos a los Ingresos Brutos y Convenio Multilateral*, sería adecuado establecer un federalismo que permita establecer una metodología y una alícuota reducida similar, teniendo en cuenta la producción principal en cada provincia, el método de producción y comercialización, y el incentivo que se desea aplicar.

El sistema federal, a pesar de no ser de Convenio Multilateral, colaboraría a clarificar la situación planteada en el Artículo 13 de dicha Ley.

2. Identificar correctamente a los pequeños productores

Se requiere realizar un censo exhaustivo y completo, basado en la situación económica de la producción agropecuaria en todo el país y verificar las zonas productivas, y no clasificar a un pequeño o gran productor, en base a un número de hectáreas. El concepto de cantidad de hectáreas concentradas por un mismo productor es el principio, pero luego debería evaluar la calidad de las tierras teniendo en cuenta los tipos de suelo, la provisión de agua, las inversiones en rutas y caminos construidos, etc. Una vez identificada la unidad económica más rentable, se deberían establecer diferentes categorías, comenzando con los pequeños productores hasta terminar con los pool de siembra y cualquier otra forma asociativa que concentre gran cantidad de tierras.

3. Profesionalizar el sector

Incluir tanto en las carreras terciarias como en las universitarias, módulos vinculados al estudio de la actividad, e incentivar a que se desarrollen más escuelas de nivel medio abocadas al conocimiento agropecuario.

Todo el ámbito profesional debería tener módulos obligatorios para el conocimiento del sustento del país, de esta forma los profesionales actuales y futuros podrían aportar sus conocimientos a este ámbito. Por ejemplo, un ingeniero industrial debería estar incentivado a crear industrias vinculadas al sector, como la producción de aceites de soja, alcohol a base de maíz o biodiesel; en la carrera de Ciencias Económicas, no debería faltar el conocimiento de los impuestos específicos, y en lo que respecta a lo legal el estudio de las leyes vinculadas a todos los niveles de contratación agropecuaria.

Finalmente sería conveniente, incentivar más a la formación de ingenieros agrónomos y veterinarios.

4. Adecuada promoción agropecuaria

Debería establecerse un incentivo a pequeños productores basado en un régimen tributario que fomente a la contratación de los mismos bajando las cargas de los contratantes y aumentando las cargas para las sociedades de capital. Además, correspondería realizar un adecuado plan para fomentar diferentes actividades según los requerimientos del mercado nacional e internacional, pero no en perjuicio de otros sectores dentro del ámbito agropecuario, sino con el objetivo de obtener un mejor resultado a nivel global. Por ejemplo, si necesitamos realizar exportaciones de soja, no debemos incentivar a la soja en perjuicio de la cría de ganado, sino que se debe aumentar la producción de la misma, utilizando nuevas tecnologías, sin perjudicar al sector ganadero. Estos incentivos debieran ser promocionados por el Estado, tanto a nivel nacional como provincial y municipal.

5. Sustentabilidad en el sector.

En la actualidad se plantea a nivel global un nuevo modelo de desarrollo sostenible. El mismo descansa sobre tres principios básicos: el desarrollo social, el desarrollo económico y la sustentabilidad ambiental, de manera de conciliar el crecimiento económico y la renovabilidad de los recursos naturales.

Desde el Gobierno de la Provincia de Córdoba, ya se ha comenzado con un proceso de toma de conciencia sobre esta situación, que no es menor y que debería ser extensiva a la actividad agropecuaria. Promoviendo las buenas técnicas agrarias entre las que se puede mencionar, no permitir el trabajo infantil, practicar una agricultura sustentable y resguardar la diversidad biológica. La protección de los recursos naturales es algo que debería preocuparnos a toda la sociedad y debería incorporarse explícitamente en la nueva legislación, buscando una correcta conservación de los recursos naturales y sancionando a toda explotación que se realice de manera irracional e irresponsable sobre ellos.

BIBLIOGRAFÍA

Bavera M., Frankel G. y Vanney C. (2008). **Agricultura & ganadería ganancias – valor agregado. Buenos Aires: Errepar, 5ta Ed**

Fernández L. y Uberti M. (2011). **Manual de impuestos en la actividad agropecuaria. Buenos Aires: Errepar.**

Balán O. **Incertidumbre ante los criterios fiscales para contratos rurales. Iprofesiona.com.** Recuperado de <http://impuestos.iprofesional.com/notas/54444-Incertidumbre-ante-los-criterios-fiscales-para-contratos-rurales>

Saenz Valiente S. **XXXIV Jornadas Tributarias: Contratos Agropecuario.** Recuperado de http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias/saenz.htm

Gigena C. **Contrato De Aparcería.** Marca Liquida (2008). Recuperado de <http://marcaliquida.com.ar/wp-site/?p=743>

Castiglioni, V. **Convenio multilateral: artículo 13, primer párrafo.** Consultor Agropecuario ERREPAR (2013).

Di Paola M. **Los impuestos y el sector agropecuario** (2008). Apuntes Agronómicos, Facultad de Agronomía – UBA. Recuperado de <http://federacionuniversitaria12.blogspot.com/2010/08/los-contratos-agrarios.html>

Bianchetti, A. **Teoría general de los contratos agrarios** (2002). Facultad de Derecho, Cs. Sociales y Políticas - UNNE. Recuperado de <http://www1.unne.edu.ar/cyt/2002/01-Sociales/S-042.pdf>