

MARTINETTO, C.
Característica de la

2008

65861

U.N.R.C.

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS

TRABAJO MONOGRÁFICO DE
ESPECIALIDAD EN TRIBUTACIÓN

DIRECTOR: OSCAR TERZAGHI
AUTOR: CARLOS MARTINETTO

02801



**CARACTERÍSTICA DE LAS
MODALIDADES
CONTRACTUALES
FRECUENTES EN EL
SECTOR AGROPECUARIO**

NORMAS Y CRITERIOS IMPOSITIVOS
APLICABLES A CADA MODALIDAD
CONTRACTUAL EN EL AMBITO NACIONAL

65861

MFN:
Clasif: T.532

INTRODUCCION

El tema abordado, comprende el tratamiento impositivo de los contratos más usuales en agricultura y ganadería, nominados o no, incluyéndose aquellas figuras que a raíz de la evolución de las vinculaciones contractuales del medio rural – originadas en necesidades de tipo económico, productivo e incluso demográfico -, se apartan en alguna medida del esquema regulado por normas legales en forma específica, como variantes de las mismas o relacionadas directamente con los usos y costumbres del sector agropecuario.

Estas diversas formas de comercialización y de acuerdos comerciales generados a través de los tiempos y las nuevas formas de contrataciones presentan variadas dificultades de análisis desde el punto de vista impositivo que no fueron resueltos por la normativa fiscal.

Es por ello que la problemática fiscal de las contrataciones agrarias ha sido tratada por la doctrina, con distintas interpretaciones, generándose además opiniones del fisco y jurisprudencia administrativa y judicial al respecto.

El sector agroindustrial constituye un aporte fundamental en la economía de nuestro país, es parte de la producción de insumos alimentarios, y de éstos dependen millones de vidas humanas, lo que hace necesaria una pronta solución a la problemática planteada que contemple las infinitas particularidades que coexisten en las modalidades actuales en forma tal que el tratamiento tributario no implique un obstáculo para su desarrollo.

Se pretende lograr con el desarrollo del tema una contribución para concretar un armónico tratamiento de las distintas modalidades contractuales, con el sentido concreto de la realidad económica de cada negocio o prestación vinculada al mismo,

CAPITULO I

CONTRATOS AGROPECUARIOS **DEFINICIONES Y CARACTERISTICAS**

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS - CÓDIGO CIVIL

Tal como surge de la propia Ley 13246 rigen en forma supletoria a lo convenido por las partes, las normas del Código Civil, en especial las relativas a la locación y los usos y costumbres locales.

El Código Civil Argentino carece de normas orgánicas particulares para la locación de predios rurales, resultando aplicables las normas establecidas para la locación en general¹ y otras normas dispersas contenidas en los artículos que se enuncian:

“ARTICULO 1506.- Si el arrendamiento fuere de una heredad, cuyos frutos se recojan cada año, y no estuviere determinado el tiempo en el contrato, se reputan hecho por el término de un año. Cuando el arrendamiento sea de una heredad, cuyos frutos no se recojan sino después de algunos años, el arrendamiento se juzga hecho por todo el tiempo que sea necesario para que el arrendatario pueda percibir los frutos.”

“ARTICULO 1536.- Si la locación ha sido de terrenos incultos, entiéndase también que ha sido hecha con autorización al locatario de poder hacer en ellos cualquier trabajo de cultivo, o cualesquiera mejoras rústicas.”

“ARTICULO 1537.- El locatario no puede hacer mejoras que alteren la forma de la cosa, si no fue expresamente autorizado por el contrato para hacerlas, o si el locador no lo hubiese autorizado posteriormente.”

“ARTICULO 1560.- Será un goce abusivo en los predios rústicos, arrancar árboles, hacer cortes de montes, salvo si lo hiciera para sacar madera necesaria para los trabajos del cultivo de la tierra, o mejora del predio, o a fin de proveerse de leña o carbón para el gasto de su casa.”

“ARTICULO 1617.- Si la locación hubiese sido de un predio rústico con animales de trabajo o de cría, y no se previno en el contrato el modo de restituirlos, pertenecen al locatario todas las crías, con obligación de restituir otras tantas cabezas de las mismas calidades y edades.”

¹ Capítulos I a VIII del Libro Segundo, Sección Tercera, Título VI, “De la locación”.

DEFINICIÓN

La doctrina los ha conceptualizado 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.”²

CARACTERÍSTICAS

- Elementos estructurales comunes a todos los contrato agrarios:
 - **Comunidad de objeto:** por definición tienen por objetivo la obtención de una rentabilidad a partir de una explotación productiva de características agrícolas, ganaderas o mixtas. Son contratos onerosos.
 - **Bilateralidad o Plurilateralidad de las obligaciones:** las partes se obligan recíprocamente de forma interdependiente. Actualmente, los “contratos plurilaterales o de empresa” se encuentran muy difundidos, existiendo una organización de factores de producción provenientes de diferentes personas físicas y/o jurídicas con un objetivo productivo y lucrativo común.
 - **Consensualidad:** se perfeccionan con el mero acuerdo de las partes.
 - **Duración:** en general se encuentra determinada por la duración de los ciclos biológicos de producción -vegetal y/o animal- objeto de los contratos, ya que éstos son inescindibles por razones técnicas (rotaciones de cultivos), económicas (amortización del capital) y sociales (estabilidad del trabajo); en tanto que la duración máxima responde a la necesidad de proteger el derecho de propiedad.
 - **De tracto sucesivo:** porque las prestaciones se suceden y prolongan en el tiempo.
 - **Innominatividad:** resultan de acuerdos de partes que en algunos casos no se ajustan a los modelos contemplados por la ley. En el caso de estar regulados por la legislación de la materia, se habla de contratos “típicos”.

² Carrara citado por Brebbia, Fernando – “Contrato agrario”.

CLASIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS

- Según el carácter de las prestaciones pactadas pueden ser:
 - **Conmutativos:** existe equivalencia entre las prestaciones, las cuales desde su origen resultan determinadas o determinables.
 - **Condicionales:** al menos una de las prestaciones no es determinada o determinable desde el inicio del contrato, por lo que se asume un mayor riesgo.
 - **Aleatorios:** las prestaciones dependen de un hecho futuro e incierto ajeno a las partes.

- Según la relación entre las partes intervinientes, la doctrina suele clasificarlos en dos grandes grupos:
 - **Contratos de cambio:** una las partes entrega a otra u otras el derecho de goce de un bien productivo (fundo o ganado) para ser destinado a la producción agropecuaria, y la administración de la empresa. Esta última asume total y unilateralmente los riesgos y entrega una contraprestación equivalente al valor económico de la utilización del predio, existe un precio prefijado. Las partes son absolutamente independientes. El concedente no asume riesgos ni participa del emprendimiento.
 - **Contratos asociativos:** ambas partes colaboran en la empresa agraria, representando cada una el capital y el trabajo, aportando ambas bienes o trabajo, participando en las utilidades y los riesgos; sin llegar a constituir otra persona diferente de la de las partes, ni poseer patrimonio y responsabilidades propias como ocurre en una sociedad. Se subdividen a su vez en contratos asociativos bilaterales y plurilaterales.

- De acuerdo al tratamiento legislativo y a las modalidades adoptadas en la práctica suelen clasificarse como:
 - **“nominados o típicos”**, son aquellos contratos que se encuentran definidos y regulados por una legislación especial como la Ley 13246 (sancionada en 1948, modificada por la Ley 22298 de 1980 y continuadora de las leyes 11170 de 1921 y 11627 de 1932)

➤ “**innominados**”, considerados así aquellos que no son definidos y tipificados concretamente por una ley en particular, lo que dificulta su encuadramiento.

CONTRATOS NOMINADOS - LEY 13246

Los contratos nominados que analizaremos en este capítulo son los que a continuación se enuncian:

- ✓ Contratos de Aparcería Agrícola y Aparcería Pecuaria o Ganadera
- ✓ Mediería rural
- ✓ Contratos de Arrendamiento Rural

ASPECTOS GENERALES

La Ley 13246 establece en su art. 1° la irrenunciabilidad de los derechos que otorga y la nulidad de las cláusulas contrarias a sus disposiciones.

Asimismo, establece en su art. 40 que los contratos a los que se refiere deberán redactarse por escrito. No obstante, *“si se hubiese omitido tal formalidad, y se pudiese probar su existencia de acuerdo con las disposiciones generales, se lo considerará encuadrado en los preceptos de esta ley y amparado por los beneficios que ella acuerda”*.

Considerando la frecuente celebración en el ámbito agrario de contratos y acuerdos no escritos, pero que por sus características encuadran dentro de la ley, considero que reviste suma importancia la alternativa planteada por este artículo.

El mismo texto legal, en su artículo 41, también remite en forma supletoria a las disposiciones de los convenios de partes y las normas del Código Civil, especialmente las relativas a la locación y los usos y costumbres locales, en este orden.

En el caso de existir contratos de arrendamiento y de aparcería celebrados en forma conjunta (contratos conjuntos), cada uno se regirá por la legislación respectiva.

No obstante la misma ley 13246 prohíbe explícitamente algunos tipos de contratos de uso frecuente en el ámbito agrícola, que de acuerdo a lo indicado en los artículos anteriores estarían admitidos, por ejemplo:

- ✓ **Aparcería a “kilaje fijo”:** El art. 32 prohíbe *“convenir como retribución el pago de una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero”*, esto se debe a que no se corresponde esta forma de pago con el espíritu asociativo de este contrato agropecuario.
- ✓ **Arrendamientos y aparcería celebradas bajo la forma de “contrato canadiense”:** El art. 42 de la ley prohíbe *“convenir como retribución, además de un porcentaje en la distribución de los frutos o suma determinada de dinero, un adicional a abonarse en dinero o especie y de acuerdo con la cotización o la cantidad de frutos obtenidos, o en trabajos ajenos a la explotación del predio arrendado a efectuarse bajo la dependencia del arrendador por el arrendatario, aparcerero o sus familiares”*. Aquí se conjugan tres tipos o formas contractuales diferentes en función de la manera en que se determina el pago. Por un lado el arrendamiento, porque se paga una suma fija; por otro la aparcería, debido a que se conviene un porcentaje sobre lo cosechado y por último hay también un contrato innominado, ya que se pacta una suma variable de acuerdo al precio o cantidad obtenida.

Dado a que por las cláusulas opuestas de la Ley 13246 estos contratos serían nulos, debe respetarse la voluntad de las partes al transformarlos, asimilándose generalmente el contrato a “Kilaje Fijo” a un arrendamiento y el contrato “Canadiense” a una aparcería, porque ambas partes asumen riesgos de producción.

▪ CONTRATO DE APARCERÍA RURAL

ASPECTOS GENERALES

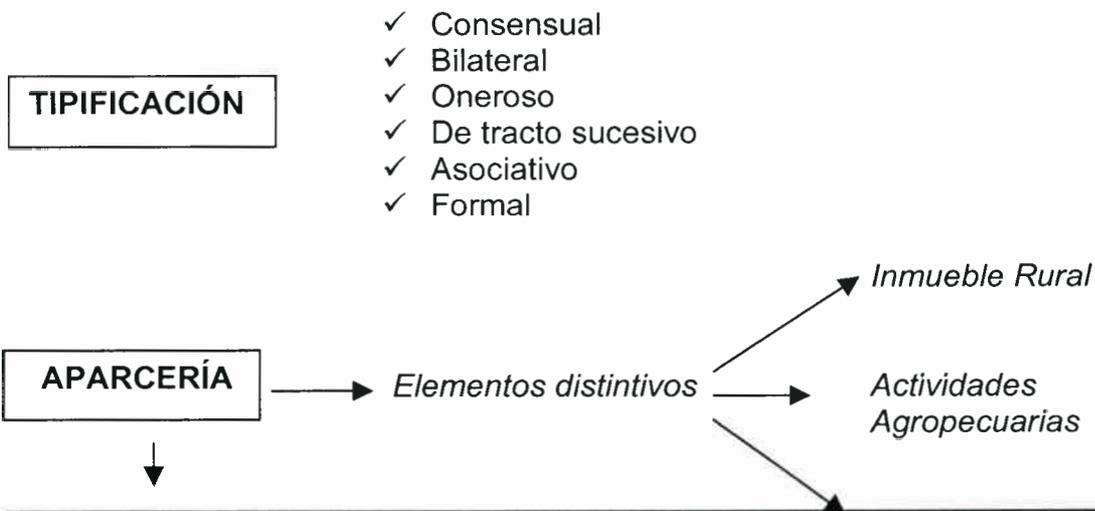
La Ley 13246 llenó un vacío legal al definir en su artículo 21 que “*Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos*”. Pueden ser agrícolas o pecuarias, conforme al tipo de aportes realizados para la obtención de los frutos que se persiguen en el contrato.

En el Contrato de Aparcería Agrícola, una parte cede el uso y goce de la tierra y la otra la destina a la explotación agrícola, repartiéndose los frutos según los porcentajes convenidos libremente sin importar la proporción de los aportes. Actualmente han caído en desuso –en los términos de la Ley 13246- debido a que el plazo mínimo de 3 años resulta excesivo para la modalidad productiva utilizada en el presente y la variación de los precios agrícolas y de los costos del arrendamiento de las tierras, resultando reemplazados por contratos similares de menor duración (contratos accidentales).

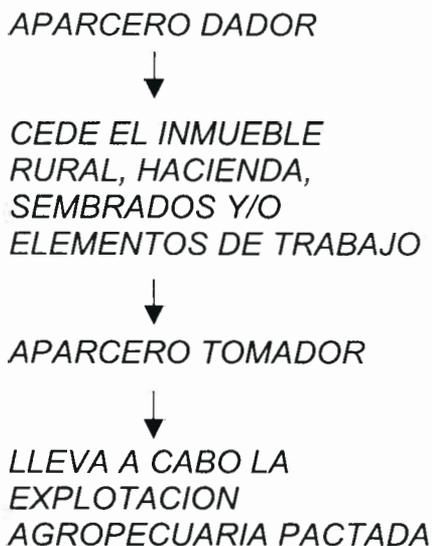
En el caso de los Contratos de Aparcería Pecuaria o Ganadera, la cosa entregada es únicamente animales, en cuyo caso los frutos deberían repartirse entre las partes por mitades o según las proporciones previamente consensuadas. El plazo de duración definido por la Ley 13246 sólo será aplicable en los casos en que se conceda el uso y goce del predio rural para el desarrollo de la actividad, de lo contrario regirá el plazo convenido por las partes.

Este tipo de contratos antiguamente se sumaba al grupo de los contratos innominados, asimilándose los a los contratos de sociedad o arrendamiento.

La distribución de los frutos se realiza mediante porcentajes previamente convenido entre las partes, prohibiéndose el establecimiento de cantidades fijas para distribuirse los frutos o su equivalente y la disposición de los mismos antes de su distribución sin la previa autorización de la otra parte.



Distribución de los Frutos Obtenidos



CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

Asociatividad: Esta figura que vincula fuerzas económicas del sector agrario fue llamado antiguamente “*colonato*”. El aparcero dador aporta principalmente capital representado por el predio rural y el aparcero tomador aporta principalmente mano de obra, dirección y gestión de producción colaborando ambos con la empresa agropecuaria.

Ambos participan en los resultados de la explotación y asumen los riesgos en igual proporción, tal como lo dispone el art. 24 de la Ley 13246: “*La pérdida de los frutos por caso fortuito o de fuerza mayor será soportada por las partes en la misma proporción convenida para el reparto de aquellos*”. Varios autores analizaron la naturaleza jurídica de esta particular convención definiéndose en algunos casos como un tipo intermedio entre los contratos conmutativos y las sociedades, diferenciándose de estas últimas porque no constituyen personas jurídicas diferentes de las personas físicas y/o jurídicas que las integran, no están dotadas de capital propio y no poseen derechos y obligaciones diferenciadas, en tanto sus integrantes tienen los mismos intereses. La doctrina deja claramente impregnado el análisis de tintes asociativos y descarta mayoritariamente la asimilación con un contrato de trabajo.

La explotación y su dirección de la empresa agropecuaria están totalmente a cargo del aparcero tomador, quien está impedido según el Art. 23 de la Ley 13.246 y modificaciones a ceder interés en la explotación, teniendo a su cargo además los gastos de explotación, salvo convención en contrario de las partes. Por

su parte el dador del inmueble tiene facultades de vigilancia de las actividades y de todas las obligaciones que tiene el aparcerero por el desarrollo de esta actividad.

Determinación y distribución de los frutos: el art. 30 de la ley 13246 establece que las partes podrán convenir libre y arbitrariamente el porcentaje en la distribución de los frutos, independientemente de la proporción de los aportes.

Debido a la participación del dador en las contingencias de la explotación, en caso de existir pérdidas de los frutos por causa fortuita o fuerza mayor, corresponderá a cada parte asumirlas conforme la proporción convenida para el reparto de frutos, así lo dispone el artículo 24 la citada ley.

En la práctica, en las aparcerías agrícolas el dador generalmente se limita a aportar el uso y goce del predio, aunque existen contratos en los cuales simultáneamente también cede otros bienes, plantaciones, sembrados, animales, maquinarias y herramientas, etc.

Asimismo, establece la libertad de las partes para definir los aspectos inherentes a la entrega de los frutos (forma, tiempo y lugar) y su responsabilidad para no disponer de los frutos sin haber realizado antes su distribución debido a la existencia de la entidad de "condominio", salvo autorización expresa de la otra parte.

La Ley establece expresamente que aquellos contratos donde se pacte además de un porcentaje en la distribución de los frutos obtenidos, una suma fija de dinero, se regirán por las normas establecidas para la aparcería (art. 44).

Duración y forma: en cuanto a estos aspectos, resulta aplicable para este tipo de contrato lo descrito para el de arrendamiento.

OBLIGACIONES DE LAS PARTES; APARCERÍA

La Ley 13246 enuncia en el art. 23 los derechos y obligaciones particulares de los contratos de aparcería y mediería, además son aplicables los establecidos por el art. 18 para arrendamientos ya que el art. 22 hace extensiva su aplicación para este tipo de contratos.

A) APARCERO/MEDIERO TOMADOR

a) *"Realizar personalmente la explotación, siéndole prohibido ceder su interés en la misma, arrendar o dar en aparcería la cosa o cosas objeto del contrato"*. esta obligación reviste importancia toda vez que el propietario ha confiado la

dirección de la producción en la persona del aparcerero tomador confiando en su idoneidad.

b) *“Dar a la cosa o cosas comprendidas en el contrato el destino convenido o en su defecto el que determinen los usos y costumbres locales, y realizar la explotación con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos”*: no obstante, el art. 33 otorga el derecho al aparcerero de utilizar parte del predio para vivienda, huerta y pastoreo.

c) *“Conservar los edificios, mejoras, enseres y elementos de trabajo que deberá restituir al hacer entrega del predio en las mismas condiciones en que los recibiera, salvo los deterioros ocasionados por el uso y la acción del tiempo”*.

d) *“Hacer saber al aparcerero dador la fecha en que se comenzará la percepción de los frutos y separación de los productos a dividir, salvo estipulación o usos en contrario”*: la reglamentación de la ley establece una anticipación mínima de diez días para realizar la notificación, plazo que resulta difícil de cumplir en la actualidad toda vez que la cosecha es realizada generalmente por contratistas.

e) *“Poner en conocimiento del dador, de inmediato, toda usurpación o novedad dañosa a su derecho, así como cualquier acción relativa a la propiedad, uso y goce de las cosas”*.

B) APARCERO/MEDIERO DADOR

a) *“Garantizar el uso y goce de las cosas dadas en aparcerías y responder por los vicios o defectos graves de las mismas.”*

b) *“Llevar anotaciones con las formalidades y en los casos que la reglamentación determina. La omisión o alteración de las mismas constituirá una presunción en su contra.”*

▪ CONTRATO DE MEDIERIA RURAL

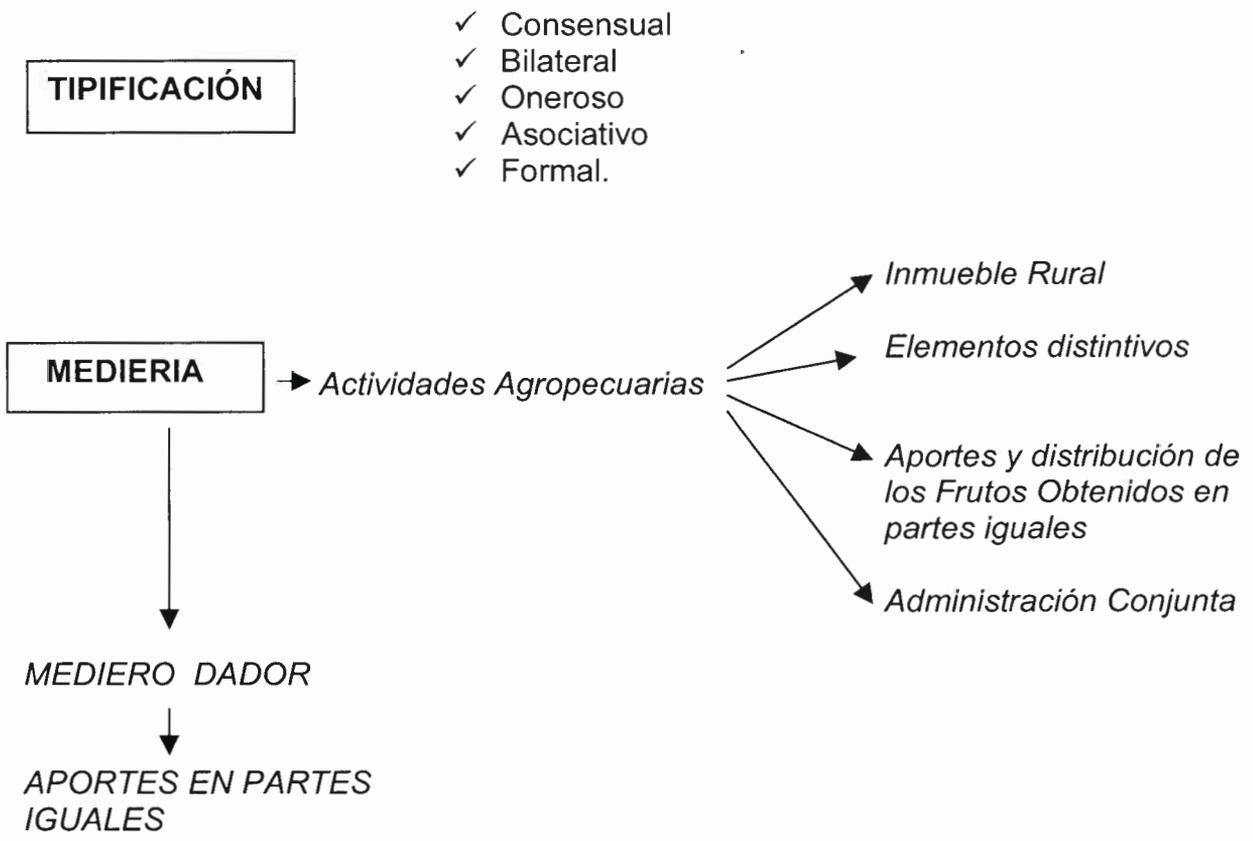
La Ley 13246 no define ni reglamenta en forma particular al contrato de mediería. Sin embargo, determina en su artículo 21 que *“los contratos de medierías se regirán por las normas relativas a las aparcerías, con excepción de los que se hallaren sometidos a leyes o estatutos especiales, en cuyo caso les serán asimismo*

aplicables las disposiciones de esta ley, siempre que no sean incompatibles con aquellos."

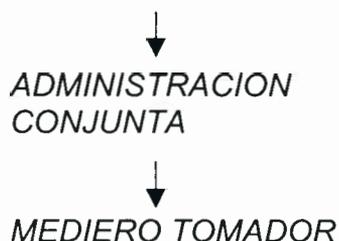
La mediería tambera se encuentra reglamentada en forma particular en la Ley 25169, en tanto la mediería fruti hortícola fue regulada específicamente por el Decreto 145/01 que fuera luego derogado por el Decreto 1056/03.

Con respecto a la mediería agrícola puede afirmarse que existirá cuando *"una de las partes se obliga a aportar un predio rural para que la otra lo destine a la explotación agrícola en cualquiera de sus especializaciones, contribuyendo ambas en forma equivalente con el capital necesario y con los gastos de explotación, con igualdad de poderes en la dirección y administración de la empresa agraria, y con el objeto de repartirse los frutos en partes también iguales"*³.

En general puede decirse que en los contratos de mediería rural el "Dador" aporta la tierra y las herramientas de trabajo, y soporta la mitad del costo de las semillas y del de cosecha; mientras que el "Mediero" aporta la mano de obra y soporta la mitad del costo de las semillas y del de cosecha.



³ Brebbia, F., Y Malanos, N., "Derecho Agrario".



CARACTERISTICAS PARTICULARES

A continuación se analizan sus características salientes:

Asociatividad: ambas partes realizan aportes, intervienen en la producción, asumen los gastos y riesgos y gozan de los resultados; todo ello por partes iguales.

Constituye tal vez el contrato que más se asemeja a una sociedad, diferenciándose de ésta porque no se constituye una entidad de derecho separada de sus integrantes, con un patrimonio propio y con la capacidad para adquirir derechos y obligaciones propias.

Determinación y distribución de los aportes: los aportes del mediero tomador y del dador son equivalentes en valor monetario. Asimismo, los gastos de explotación son afrontados en partes iguales por el tomador y el dador. En este punto es necesario aclarar que en la aparcería los porcentajes se distribuyen libremente, en tanto que la distribución de los frutos será proporcional a los aportes.

Dirección y administración de la explotación: es desarrollada en forma conjunta por ambas partes, característica distintiva con respecto al contrato de aparcería donde estas funciones son asumidas por el tomador.

Determinación y distribución de los frutos: se distribuyen en forma proporcional a los aportes, es decir, por mitades.

Participación en las pérdidas: los riesgos productivos son afrontados conjuntamente por las partes, y para el dador no se limitan únicamente al riesgo de cosecha sino que también abarca la pérdida del capital invertido representado por las erogaciones en que ha incurrido para llevar adelante la producción.

Duración y forma: resulta aplicable para este tipo de contrato lo descrito para el contrato de arrendamiento.

OBLIGACIONES DE LAS PARTES: MEDIERÍA

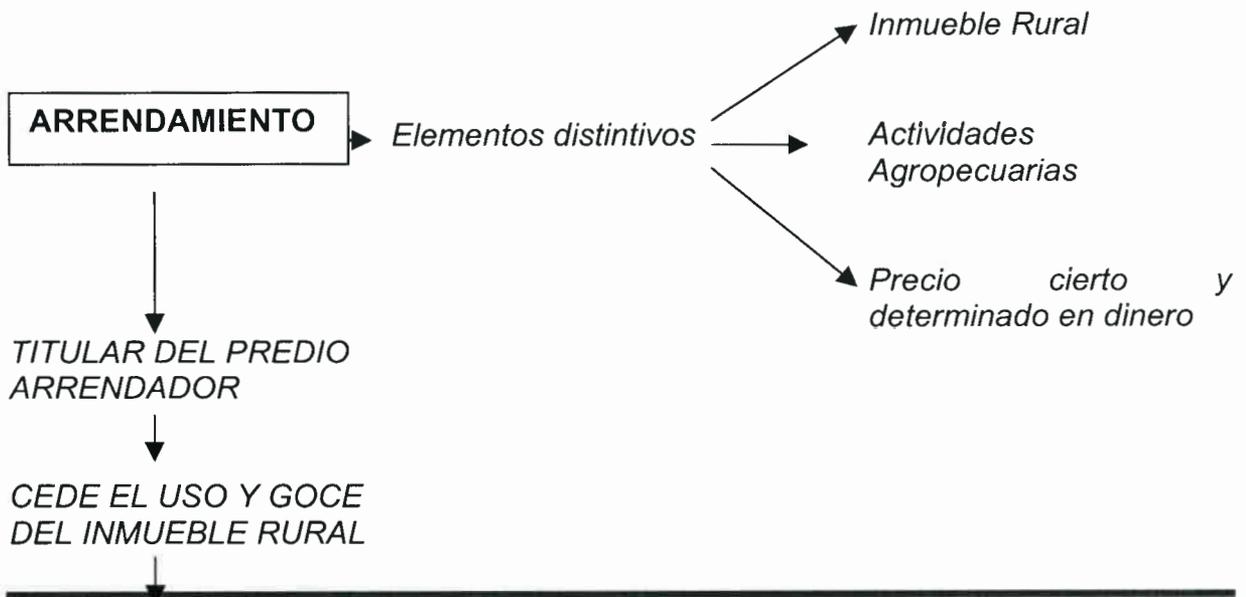
Tal como se mencionó anteriormente, este tipo de contratos es similar a los contratos de aparcería, por lo que las obligaciones de las partes son también similares.

▪ **CONTRATO DE ARRENDAMIENTO RURAL**

El artículo 2° de la ley 13246 define estos contratos de la siguiente manera:

“Habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero.”

- | | |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| TIIFICACIÓN | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Concensual ✓ Bilateral ✓ Oneroso ✓ De tracto sucesivo ✓ Conmutativo ✓ Formal |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|





ARRENDATARIO

- **Condición de Inmueble rural:** La ley 13246 excluye a los inmuebles ubicados en la Planta urbana de este régimen, aunque se destinen a la producción agropecuaria.

El decreto 8330/63 define planta urbana considerando *“planta urbana de las ciudades o pueblos el núcleo de población donde exista edificación y cuyo fraccionamiento se encuentre efectivamente representado por manzanas y solares o lotes, cuente o no con servicios municipales y esté o no comprendida dentro de lo que la municipalidad respectiva considere ejido del pueblo”*.

- **Condición de Actividad Agropecuaria:** El artículo citado establece claramente que el contrato se realiza *con destino a la explotación agropecuaria*, de cualquier índole, y luego en el artículo 3° del decreto aclara que en caso de existir varias actividades agropecuarias y no agropecuarias se aplica la norma legal que rija para la actividad principal desarrollada dentro del predio.
- **Precio cierto y determinado:** El mismo texto legal establece que el precio en este contrato debe ser cierto y determinado en dinero. Se entiende que debe establecerse en dinero, entendiéndose como *“una estimación concreta del valor de cambio”*⁴.

Existe la posibilidad de que siendo el valor del arrendamiento pactado en dinero, la cancelación del mismo se realice en especie, lo que no aleja al contrato de lo tipificado en el Código de fondo como arrendamiento, situación que si se da en los casos en los que la contraprestación se pacte en especie, siendo en estos casos para el Código Civil un contrato innominado.

Cuando se establece una contraprestación consistente en la entrega de un porcentaje de los frutos y una suma fija de dinero -contrato mixto- el contrato se rige por las normas del de aparcería ya que el propietario corre en cierto grado con los riesgos productivos.

⁴ Eduardo A. Pigretti, *Derecho de los Recursos Naturales*, Ed. La Ley p. 111

:

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

Conmutatividad: el arrendador entrega al arrendatario a cambio de una contraprestación cierta y determinada en dinero (precio) el uso y goce del inmueble rural, asumiendo este último, con total autonomía la explotación agropecuaria, inversión, trabajos y decisiones, asumiendo todos los riesgos inherentes a la actividad y constituyéndose en único beneficiario.

El Código Civil –única legislación aplicable a este aspecto luego de la derogación del art. 6° de la Ley 13246- impide invocar la remisión del precio en caso de pérdida de cosecha.

Determinación del pago: la contraprestación del arrendatario queda determinada por el pago de un precio que tiene que ser cierto y en dinero (**determinado o determinable**) según lo establece el Código Civil y la Ley 13246.

Esta es la principal diferencia con otros contratos agrarios -como la aparcería o la mediería- que revisten naturaleza asociativa por cuanto el precio se fija en una proporción de frutos. Tampoco el precio establecido como una cantidad fija de frutos (contrato a kilaje fijo) se adecua al régimen legal de la ley mencionada.

Asimismo, en el contrato debe estar expresamente indicado el precio convenido, la fecha, el lugar, la forma de pago y el carácter del mismo (por período adelantado o vencido).

En el caso de haberse establecido una forma de pago prohibida, el contrato se mantiene, resultando nula la aplicación de la cláusula referente a la forma de pago.

Duración: el artículo 4° de la ley establece que estos contratos *“tendrán un plazo mínimo de tres (3) años. También se considerará celebrado por dicho término todo contrato sucesivo entre las mismas partes con respecto a la misma superficie en el caso de que no se establezca plazo o estipule uno inferior al indicado”...“No se considerará contrato sucesivo la prórroga que se hubiera pactado originariamente, como optativa por las partes”.*

Esto significa que se establece una duración mínima a fin de asegurarle al arrendatario la consecución de un ciclo agrícola o ganadero completo, la celebración de un contrato sucesivo supone la aplicación de la duración mínima del anterior.

Asimismo se establece un plazo máximo de diez (10) años que está determinado por la aplicación del art. 1505 del Código Civil. Sin embargo, la Ley prevé una excepción al plazo máximo de duración en el art. 45 refiriéndose a los contratos "ad meliorandum": *"Los contratos en los cuales el arrendatario o aparcerero se obligue a realizar obras de mejoramiento del predio tales como plantaciones, obras de desmonte, irrigación, avenamiento que retarden la productividad de su explotación por un lapso superior a dos (2) años, podrán celebrarse hasta por el plazo máximo de veinte (20) años."*

Forma: el art. 40 – que se refiere tanto a los contratos de arrendamiento como a los de aparcería- indica que deberán redactarse por escrito. En caso contrario, y si se pudiere probar su existencia de acuerdo con las disposiciones generales, se considerarán encuadrados en los preceptos de la misma ley y amparados por los beneficios que ella acuerda.

No obstante, cualquiera de las partes podrá *"emplazar a la otra a que le otorgue contrato escrito"* e inscribirlos en los registros inmobiliarios, contando como único requerimiento para ello que las firmas se encuentren certificadas por escribano, juez de paz u otro oficial público competente.

La falta de inscripción lo hace inoponible frente a terceros, lo que implica que ante la venta del predio rural, por ejemplo, el contrato pierde su vigencia.

Es decir, los contratos legislados por esta Ley pueden ser formalizados por instrumento privado, cumpliendo con las condiciones esenciales establecidas para éstos por el Código Civil: la firma de los contratantes y el doble ejemplar. Cumplidos estos requisitos, reviste entre las partes y sus sucesores el mismo valor que un instrumento público.

Si el contrato tiene fecha cierta conforme el art. 1035 del Código Civil es oponible frente a terceros.

En el caso que el contrato no fuera redactado por escrito, pero se pudiera probar su existencia mediante recibos de arrendamiento o la existencia de testigos, en contratos cuyo objeto sea inferior a diez mil (10.000) pesos -de acuerdo a las disposiciones establecidas por el Código Civil- también se considerará encuadrado en la Ley 13246.

Cesión del contrato y subarrendamiento: el art. 7° de la Ley prohíbe ceder el contrato o subarrendar, salvo conformidad expresa del arrendador. Cabe aclarar que antes de la modificación introducida por la Ley 22298 la prohibición era absoluta.

El pastoreo de rastrojos no es considerado subarrendamiento ni cesión del predio.

OBLIGACIONES DE LAS PARTES

La Ley 13246 enuncia en el art. 18 los derechos y obligaciones particulares de los contratos de arrendamiento y aparcería, además son aplicables los establecidos por el Código Civil.

- OBLIGACIONES DEL ARRENDATARIO

1. *“Dedicar el suelo a la explotación establecida en el contrato con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos.” En el caso que el contrato no lo indique, la explotación estará supeditada a la aptitud del suelo y al uso histórico al que ha sido sometido.*

2. *“Mantener el predio libre de plagas y malezas si lo ocupó en esas condiciones y contribuir con el cincuenta por ciento (50%) de los gastos que demande la lucha contra las mismas, si éstas existieran al ser arrendado el campo.”* Esta obligación es de interés público, por lo que ante su incumplimiento procede el desalojo previsto por el art. 19 de la Ley.

3). *“Conservar los edificios y demás mejoras del predio, los que deberá entregar al retirarse en las mismas condiciones en que los recibiera, salvo los deterioros ocasionados por el uso y la acción del tiempo.”.* Esta obligación está establecida también en el Código Civil.

- OBLIGACIONES DEL ARRENDADOR

1). *“Contribuir con el cincuenta por ciento (50%) de los gastos que demande la lucha contra las malezas y plagas si el predio las tuviera al contratar”.*

2). *“Cuando el número de arrendatarios exceda de veinticinco (25) y no existan escuelas públicas a menor distancia de diez (10) kilómetros del centro del inmueble, proporcionar a la autoridad escolar el local para el funcionamiento de una escuela que cuente como mínimo un aula para cada treinta (30) alumnos, vivienda adecuada para el maestro e instalación para el suministro de agua potable”.* Esta obligación actualmente no tiene aplicación, tenía sentido cuando existían las “colonias de renta”.

CONTRATOS INNOMINADOS

Los figuras contractuales que se desarrollarán a continuación, son aquellas que no encuentran una tipificación y un tratamiento específico en la Ley 13246:

- ✓ Contratos accidentales de arrendamiento o de cosecha.
- ✓ Contratos de locación de servicio rural como el “contrato de pastaje
- ✓ Contratos de pastoreo: cuando su duración es menor a un año.
- ✓ Contrato Mixto o Canadiense.
- ✓ Arrendamiento con pago en especie.
- ✓ Contratos de Capitalización de Hacienda
- ✓ Contrato de Engorde a Corral o Feedlot
- ✓ Pool de Siembra
- ✓ Contrato de Maquilla

Los contratos innominados son aquellos no tratados por la legislación y surgen de convenios entre las partes mediante los cuales éstas se obligan sobre una materia o cosa determinada que en el caso que nos ocupa es la producción agropecuaria.

En su mayoría surgen de adecuaciones de los contratos típicos impuestas por las modalidades prácticas, los usos y costumbres y las características productivas regionales.

Son tratados también como Contratos Innominados aquellos que responden a la categoría de contratos accidentales que según el art. 39 de la Ley 13246 quedan excluidos de la aplicación de sus disposiciones debido a que aún

cumpliendo con los otros requisitos establecidos por la Ley en lo referido a la existencia de la cesión del uso y goce de un predio rural destinado a la explotación agropecuaria, no cumplen con requisitos respecto de su duración a modo de ejemplo mencionamos:

➤ Contratos accidentales de arrendamiento o cosecha- para la producción agrícola; son aquellos en los que una de las partes se obliga a entregar a la otra la tenencia de un predio rural para la realización de hasta dos (2) cosechas en el mismo predio, como máximo, ya sea dentro de un mismo año agrícola (una cosecha fina y una gruesa) o en distintos consecutivos (dos cosechas finas o dos gruesas).

➤ Contratos contratos de pastoreo - para la producción ganadera; son aquellos en virtud de los cuales se concede el uso y goce de un predio con destino exclusivo para pastoreo por un plazo no mayor de un (1) año.

La ley prevé además que: *“En caso de prórroga o renovación entre las mismas partes y sobre la misma superficie, mediante la cual se totalicen plazos mayores que los establecidos en el presente artículo, o cuando no haya transcurrido, por lo menos, el término de un (1) año entre el nuevo contrato y el vencimiento del anterior, se considerará incluido el contrato en las disposiciones de esta ley”.*

Es decir, cuando existe una nueva contratación entre las mismas partes y sobre el mismo predio la Ley considera que el contrato pierde su condición de accidental. Sin embargo, en la práctica es habitual la repetición, en cuyo caso y según la modalidad de pago se encuadraría en la figura de arrendamiento o en la de aparcería, y se prorrogará su duración por tres años enmarcando en los términos de la Ley 13246.

Por no estar incluidos en las disposiciones generales de esta Ley, se puede concluir que:

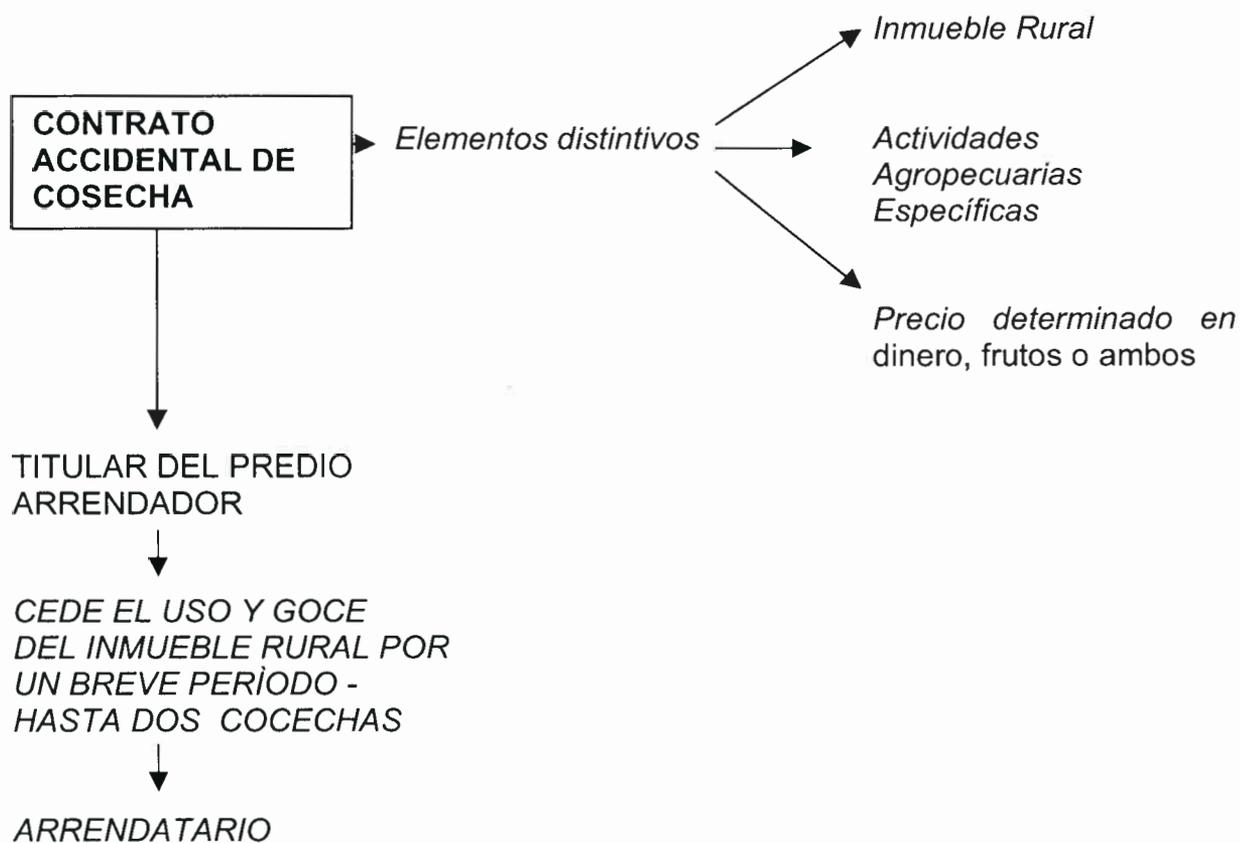
➤ No les caben las prohibiciones contenidas en la misma respecto del tipo de pago convenido. De esta forma, el mismo puede establecerse como un valor fijo en dinero o su equivalente en especie, un valor fijo en especie, la distribución de los frutos obtenidos, o cualquier tipo de combinación de los mencionados.

➤ Les cabe sólo la aplicación del art. 39 de la Ley 13246, que trata de éstos en particular, y supletoriamente, de las disposiciones del Código Civil.

CONTRATOS ACCIDENTALES DE ARRENDAMIENTO O COSECHA

Esta modalidad contractual se encuentra expresamente excluida de las disposiciones de la ley 13246, según lo dispone el artículo 39 de la misma.

Se ha generalizado su uso especialmente para el desarrollo de actividades agrícolas por parte de los denominados "pool de siembra". En la práctica se los suele denominar "contratos de siembra a porcentaje"; el pago puede ser convenido en dinero, frutos o ambos.



CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

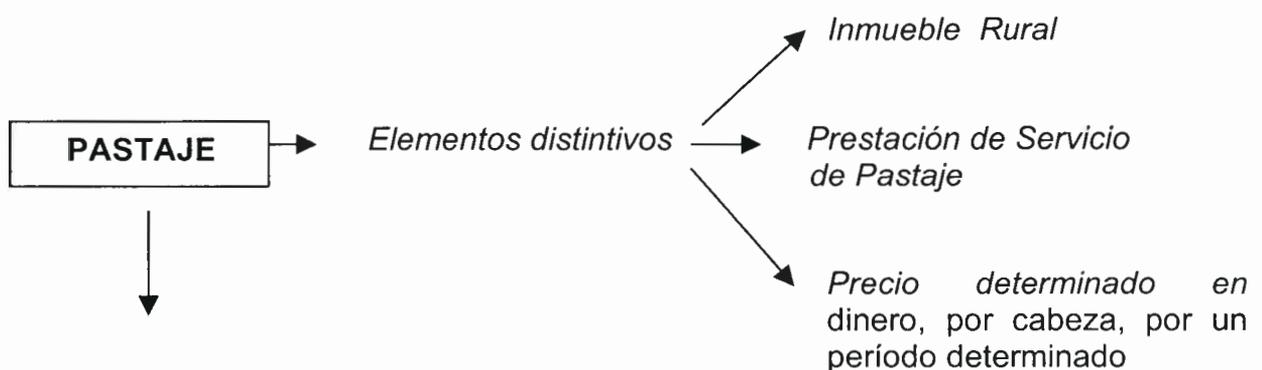
Las características más importantes de estos contratos son las siguientes:

- ✓ Finalidad específica: debe contener explícita mención a la voluntad de las partes de que la explotación revista el carácter de accidental, por lo que se entiende que deberían ser emitidos por escrito. Las partes pueden solicitar su homologación como contrato accidental.
- ✓ Duración breve: cuando no estuviera determinada en forma precisa la fecha de vencimiento, se consideran como plazos máximos generales: el 28 de febrero para la cosecha fina y el 31 de mayo para la gruesa, según lo establece el decreto reglamentario de la Ley.
- ✓ Pastoreo del rastrojo: debe quedar convenido cuál de las partes podrá aprovechar los rastrojos entre las dos cosechas. En caso que sea el propietario, éste podrá hacer pastar animales propios o ajenos; en tanto que sea el tomador, sólo podrá pastar animales de terceros con autorización previa del propietario.

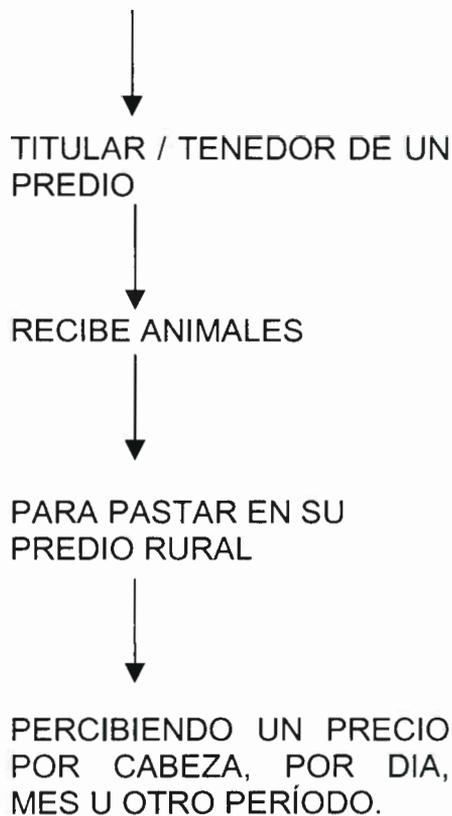
CONTRATO DE PASTAJE

Al igual que el Contrato accidental de arrendamiento o por cosecha este tipo de contratos se encuentra expresamente excluido de la ley 13246.

El contrato de pastaje *“es aquel contrato donde un sujeto agrario, titular de un predio rural, sin otorgar “tenencia”, le concede a otro el derecho de hacer pastar su ganado en dicho predio, mediante el pago de un precio determinado por cabeza, y por un plazo estipulado, pero sin sujeción a norma legal.”*⁵



⁵ Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente, Olego y Labroca, "La actividad agropecuaria".



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 asimila a ellas ni es el resultado de una yuxtaposición de dos o más de aquéllas ⁶.

Algunos autores lo asemejan a los Contratos de Hotelería.

Este contrato se diferencia de la locación o arrendamiento, dado a que no existe el elemento, toda vez que el dueño del predio recibe los animales de un tercero para que se alimenten de los pastos que en él existen, percibiendo una suma cierta de dinero por cabeza de animal y por tiempo en que lo hacen, pero sin conceder el uso y goce del inmueble.

No existe cesión del uso o goce del inmueble, a favor del propietario de la hacienda, debido a que la parte que recibe la hacienda presta un servicio al titular de la misma.

⁶ Brebbia y Malanos, "Derecho Agrario".

Se diferencia claramente del contrato de capitalización de hacienda, porque si bien ambos son contratos pecuarios en los cuales no se otorga la tenencia del predio, en el de capitalización de hacienda las partes se vinculan con el propósito de repartirse los frutos, constituyendo por lo tanto un contrato de tipo asociativo. En cambio en el contrato de pastaje, el dueño de los animales paga al dueño del pasto un precio cierto en dinero en atención a la cantidad de hacienda y al tiempo que dure el pastaje, configurando así un contrato conmutativo.

No estaría alcanzado este tipo contractual por la prohibición que se establece para la cesión o sublocación del predio en los artículos 7° y 23 de la Ley 13246, para el concedente del pasto; ello atendiendo a que el objeto del contrato lo constituye, el pasto o hierbas, naturales o artificiales, o rastrojos aptos para la alimentación de los animales.

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

- ✓ La parte que recibe los animales se compromete no solo a ofrecer alimentación y bebida sino que también asume los riesgos de accidentes de la hacienda y debe brindar cuidados sanitarios suficientes.
- ✓ Plazo de duración corto, generalmente oscila entre 90 y 120 días.

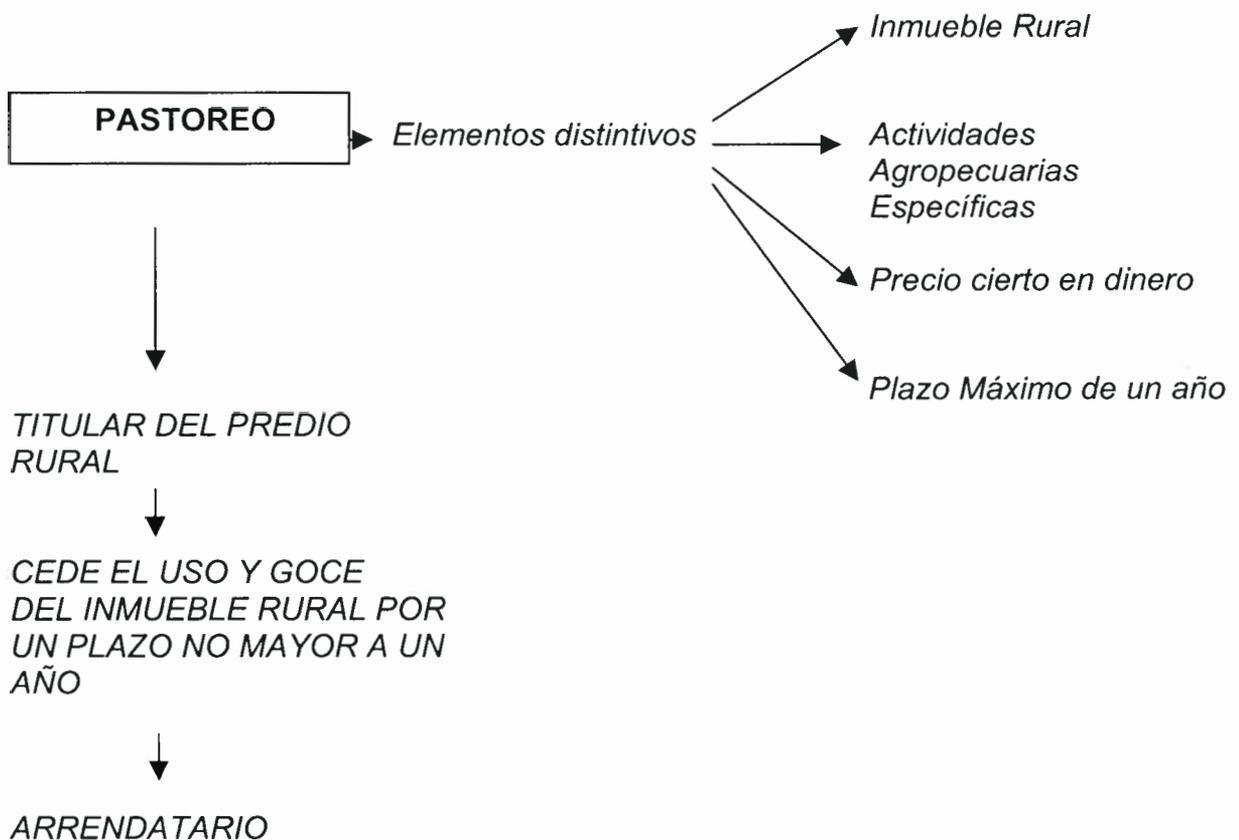
DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LAS PARTES

Los derechos y obligaciones de las partes varían de acuerdo a la región donde se celebre y de acuerdo con los usos y costumbres imperantes en cada una.

- ✓ El propietario del predio tiene la obligación de facilitar el pastaje y la bebida necesaria para los animales y de mantener el campo en condiciones de servir al destino convenido.
- ✓ El titular de la hacienda, por su parte, está obligado a pagar un precio cierto por cabeza de animal y por tiempo, ya sea por día, mes o año. Debido a que no posee la tenencia del predio podrá ingresar al mismo con el objeto de verificar el cumplimiento del contrato.

CONTRATO DE PASTOREO

El contrato de pastoreo tiene lugar “cuando una de las partes (ganadero) lleva sus animales a un campo o una fracción de él con el objeto de tenerlos allí por periodos breves (menores de un año), y la otra parte (propietario) le cede a tal fin la tenencia de la parte correspondiente, por un precio cierto en dinero y por el tiempo indicado ⁷”:



El contrato de pastoreo es en realidad una modalidad de contrato de arrendamiento rural, que se diferencia de éste por la brevedad del plazo y por su destino específico. Sin embargo, de observarse las circunstancias previstas en el artículo 39 de la Ley 13246, esto es, por un plazo mayor a un año ya sea por

⁷ Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente, Olego y Labroca, “La actividad agropecuaria”.

prórroga o renovación, se convierte en un contrato regido por dicha Ley como arrendamiento.

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

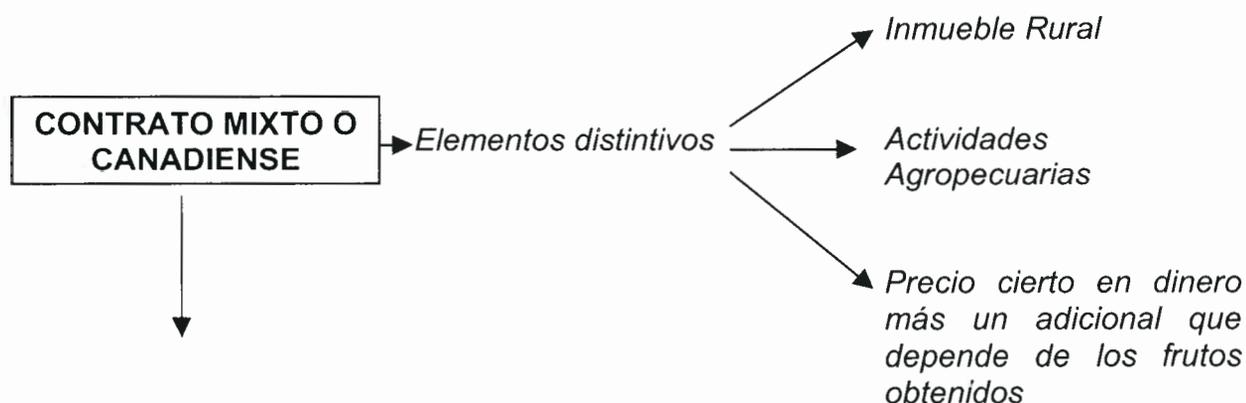
- ✓ El Contrato de pastoreo implica cesión de uso y goce del inmueble a favor del propietario de la hacienda.
- ✓ El plazo de duración es breve y su destino es específico

CONTRATO MIXTO O CANADIENSE

Es una modalidad contractual que queda fuera del ámbito de aplicación de la Ley 13246, debido a que en su art. 42 prohíbe -tanto para los casos de arrendamiento como para la aparcería- la retribución consistente en una suma o porcentaje fijo y conjuntamente un adicional cuyo valor dependa de la obtención de los frutos.

Esta modalidad denominada "canadiense" representa en el medio agrícola una variante muy usada de los contratos de agricultura "a porcentaje" tratados anteriormente.

La participación del propietario en la distribución de los frutos se puede encontrar limitada contractualmente a través de una cláusula que determine un "piso" de rendimiento por debajo del cual no le corresponda al propietario ningún adicional.



*TITULAR DEL PREDIO
RURAL*



*CEDE EL USO Y GOCE
DEL INMUEBLE RURAL*



*A CAMBIO DE UN PRECIO
CIERTO MÁS UN ADICIONAL
QUE DEPENDE DE LOS
FRUTOS OBTENIDOS*



ARRENDATARIO

Como ya se mencionó anteriormente, aquí se conjugan o combinan tres tipos o formas contractuales diferentes en función de la manera en que se determina el pago. Por un lado el arrendamiento, porque se paga una suma fija; por otro la aparcería, debido a que se conviene un porcentaje sobre lo cosechado y por último hay también un contrato innominado, ya que se pacta una suma variable de acuerdo al precio o cantidad obtenida.

Generalmente se asimila este tipo contractual a una aparcería, porque ambas partes asumen riesgos de producción.

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

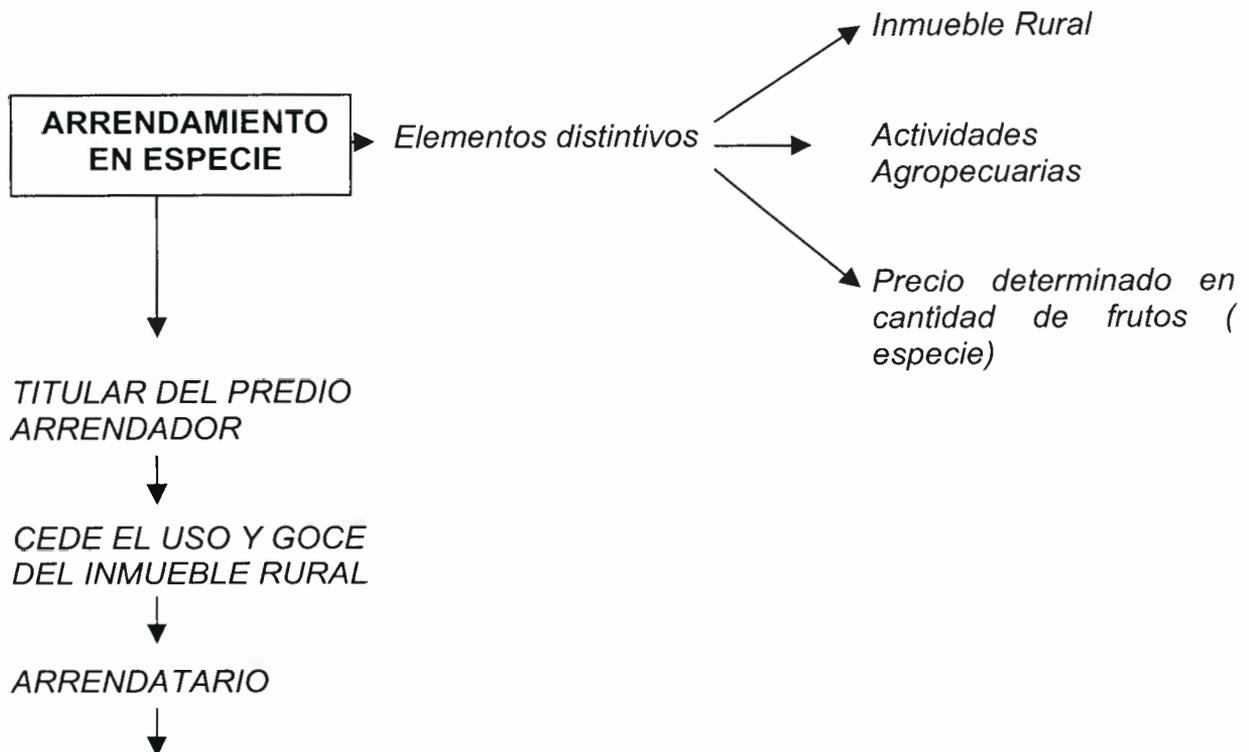
- ✓ Este Contrato implica cesión de uso y goce del inmueble a favor del arrendatario.
- ✓ También existe participación de este último en el riesgo de producción.

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON PAGO EN ESPECIE

De la definición de arrendamiento rural dada por la Leyes su artículo 1ª, surge que cuando la forma de pago del contrato consiste en un valor fijo en especie, constituyan o no el fruto de la explotación agrícola efectuada sobre el predio rural arrendado, no se encuentra abarcado por la misma, dado que se impone la condición de precio cierto y determinado en dinero. Constituyéndose en un contrato atípico o innominado.

Si analizamos el Código Civil, en su artículo 1493, al definir la locación, indica que " habrá locación cuando dos parte se obliguen recíprocamente, una a conceder el uso y goce de una cosa y la otra a pagar por este uso, goce.....un precio determinado en dinero"

En la práctica resulta habitual el arrendamiento con precio fijado en el valor, al momento del pago, de una determinada cantidad de granos por unidad de superficie, o la utilización de cláusulas que estipulen el pago directo con granos, esta característica según algunos autores convierte este tipo contractual en un contrato innominado, donde domina la voluntad de las partes en base a los usos y costumbres.



↓
PRECIO PACTADO EN
ESPECIE

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

- ✓ La característica distintiva de este tipo contractual es la forma de pago en especie .
- ✓ Dada su condición de contrato atípico o innominado, se rige por la voluntad de las partes.

CONTRATO DE CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

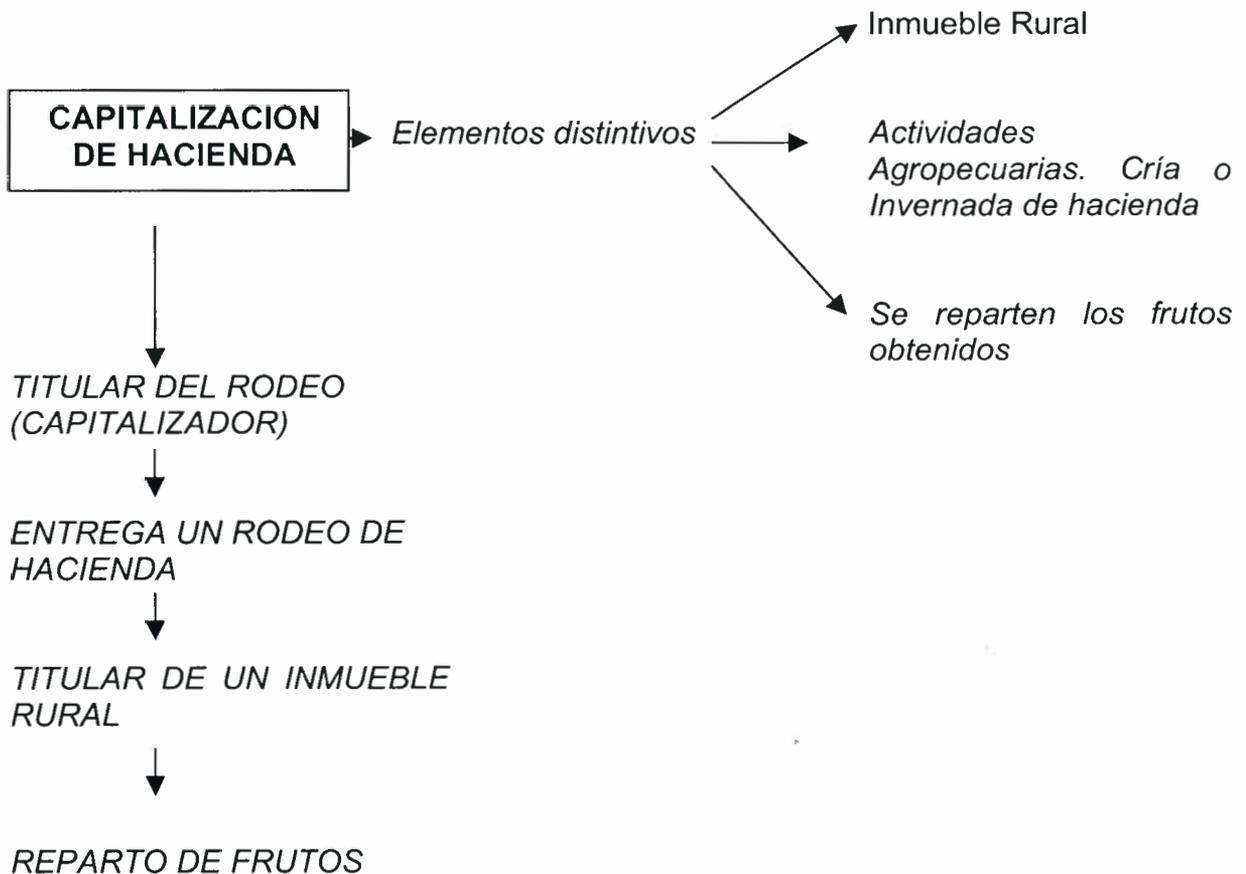
Se dice que hay contrato de capitalización de hacienda, cuando una de las partes, el hacendado o capitalizador, dueño de la misma entrega todo o parte de su rodeo al titular de un inmueble rural, que puede ser propietario, arrendatario o tenedor para lograr el crecimiento y desarrollo de la hacienda, reproducción o engorde, con el fin de distribuirse los frutos; resultan una alternativa comercial tanto para los dueños de hacienda bovina como para los titulares de predios rurales.

Los contratos de Capitalización se pueden clasificar en dos tipos a saber:

- Contratos de capitalización de hacienda de cría, cuyo objetivo final es la producción de terneros.
- Contratos de capitalización de hacienda de invernada cuyo objetivo final es engordar o terminar la hacienda

En general, el dueño de la hacienda trata de maximizar la utilización del pasto en su campo en época de escasez o pretende disponer de su tierra para aplicar a otros fines productivos. Por su parte, el propietario del campo tiene como objetivo aprovechar la retribución en kilogramos de carne o número de crías, a partir de una disponibilidad forrajera que le permite encarar el negocio.

Desde un enfoque estrictamente jurídico, la capitalización de hacienda se define como *“la convención en virtud de la cual una parte denominada capitalista o hacendado se obliga a entregar un conjunto de animales a la otra parte denominada empresa agropecuaria a fin de que ésta provea los medios necesarios y útiles para obtener el desarrollo, engorde, reproducción y/o aprovechamiento del ganado, y repartirse en común los frutos o utilidades resultantes en la proporción convenida”*⁸.



La Ley 13246, en su artículo 21, establece la definición de la aparcería distinguiendo dos tipos: agrícola y pecuaria, esta última cuando la cosa dada fuese solamente animales (artículo 34).

⁸ Franciosi, Eduardo - "El IVA y el productor agropecuario"

El contrato de capitalización de hacienda no se encuentra definido en la Ley 13246, pero algunos autores ⁹ entienden que no es más que una modalidad del contrato de aparcería pecuaria, pues el cedente de los animales los entrega a la otra parte (aparcerero) con el propósito de distribuirse las utilidades obtenidas del aumento de valor que ha experimentado el ganado, con lo cual se encontraría comprendido o encuadrado en el concepto del artículo 34 de la Ley mencionada.

CARACTERÍSTICAS PARTICULARES

Considerando la similitud del contrato de capitalización de hacienda con el de aparcería pecuaria, la Ley 13246 establece derechos y obligaciones tales como:

- ✓ El aparcerero tomador no responde por las pérdidas producidas por causas que no le sean imputables.
- ✓ El dador de los animales esta obligado a mantener al aparcerero tomador la posesión de los mismos y en caso de evicción a sustituirlos por otros.
- ✓ Salvo lo establecido en contrario, ninguna de las partes podrá disponer, sin el consentimiento de la otra, de los animales dados en aparcería o de los frutos.
- ✓ Los gastos del cuidado y cría de los animales correrán por cuenta del aparcerero, salvo convenio en contrario.
- ✓ Se prohíbe convenir como retribución, además de la distribución de los frutos, una suma adicional en dinero o en especie de acuerdo con la cotización o la cantidad de frutos obtenidos.
- ✓ Los contratos a los que se refiere la Ley deberán redactarse por escrito, pudiendo inscribirse en los registros correspondientes. En caso de omisión de tal formalidad, pero pudiendo probar su existencia, se lo considerará encuadrado en la misma.

Como características en los usos y costumbres ¹⁰ de este tipo de contrato se puede agregar:

- ✓ La administración del predio rural le cabe al propietario de manera exclusiva, lo que implica la imposibilidad de revisar libros y documentación por parte del titular de la hacienda.
- ✓ El propietario del inmueble rural no sólo aporta el inmueble, sino que se hace cargo de los gastos que le demande la hacienda.

⁹ Fernando P. Brebbia y Nancy L. Malanos, "Derecho Agrario", pág. 486.

¹⁰ Debe observarse que la realidad económica no se ajusta totalmente a los parámetros definidos por la propia Ley 13246.

- ✓ En lo referente a los gastos y honorarios específicos de los veterinarios, se distribuyen en la generalidad de los contratos, entre ambas partes.

De las distintas modalidades mas destacadas de los contratos de capitalización de hacienda se puede comentar lo siguiente:

- **Capitalización de invernada-engorde y venta de la hacienda:** el objeto del contrato es el engorde de los animales. Al finalizar el mismo, se reparten las proporciones convenidas sobre los kilogramos que la hacienda aumentó desde la fecha de ingreso a la explotación hasta su venta. Los usos y costumbres determinan un porcentaje variable entre el 50-60% (cincuenta y sesenta por ciento) de retribución para el dueño del campo y entre el 50-40% (cincuenta y cuarenta por ciento) para el propietario de la hacienda en el caso de engorde de novillos, compartiéndose los gastos incurridos en honorarios de veterinario, vacunas, etc. en el mismo porcentaje. Los porcentajes pueden variar de acuerdo a la categoría de animales que se engordan .

Cabe aclarar que más allá de los porcentajes utilizados de acuerdo a los usos y costumbres mencionadas, las partes podrán convenir otros valores basándose en la categoría de animal a engordar, el tipo y estado de la hacienda, la receptividad del campo, etc.

Esta modalidad dentro de la capitalización de hacienda, presenta ciertas dificultades operativas en cuanto a la distribución de los frutos, por tratarse de kilogramos de carne de hacienda en pie, siendo el animal indivisible. A su vez, la Ley 22939 en sus artículos 5° y 6° establece la obligatoriedad para todo propietario de ganado mayor o menor, de tener registrado a su nombre el diseño que utilice para marcar o señalar, y prohíbe hacer esto sin tener registrado el diseño.

Esta ley, define “marca” como la impresión que se efectúa sobre el animal (bovinos y equinos) de un dibujo o diseño, por medio de un hierro candente, de marcación en frío, o de cualquier otro procedimiento que asegure la permanencia en forma clara e indeleble que autorice la SAGPyA. La señal es un corte o incisión, o perforación, o grabación hecha a fuego, en la oreja del animal.

Por ello, el único que podrá vender los animales una vez engordados es el capitalizador quien luego liquidará mediante la emisión de una factura, el importe que le corresponde al propietario del campo.

- **Capitalización de hacienda de cría:** en este caso el dueño de la hacienda –capitalizador- entrega vacas preñadas, libres de viejas. Asimismo, debería aportar la proporción de toros necesarios para que luego de la primera parición los vientres vuelvan a ser servidos continuando así con el ciclo productivo.

Finalmente, los frutos a repartir son las crías obtenidas. Dicha distribución, en general, es del 50% para cada parte. Esta modalidad tiene un plazo de duración superior al de internada. De acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, estos contratos son considerados del tipo asociativo o de colaboración, motivo por el cual no hay venta o dación en pago de servicios por parte del capitalizador al dueño del campo, sino una distribución de los frutos obtenidos. En este caso hay un reparto físico de los terneros, fruto del contrato.

ENGORDE A CORRAL O FEEDLOT

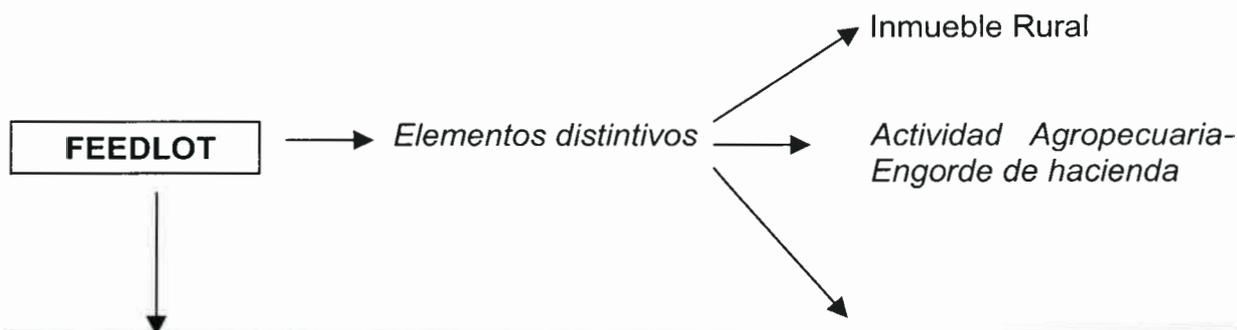
El "Feedlot", nombre en inglés con el que se conoce el engorde de hacienda a corral y la hotelería consiste en engordar hacienda encerrada en corrales, en los que recibe alimentación balanceada, generalmente sobre la base de maíz, para acelerar su engorde y lograr una calidad uniforme.

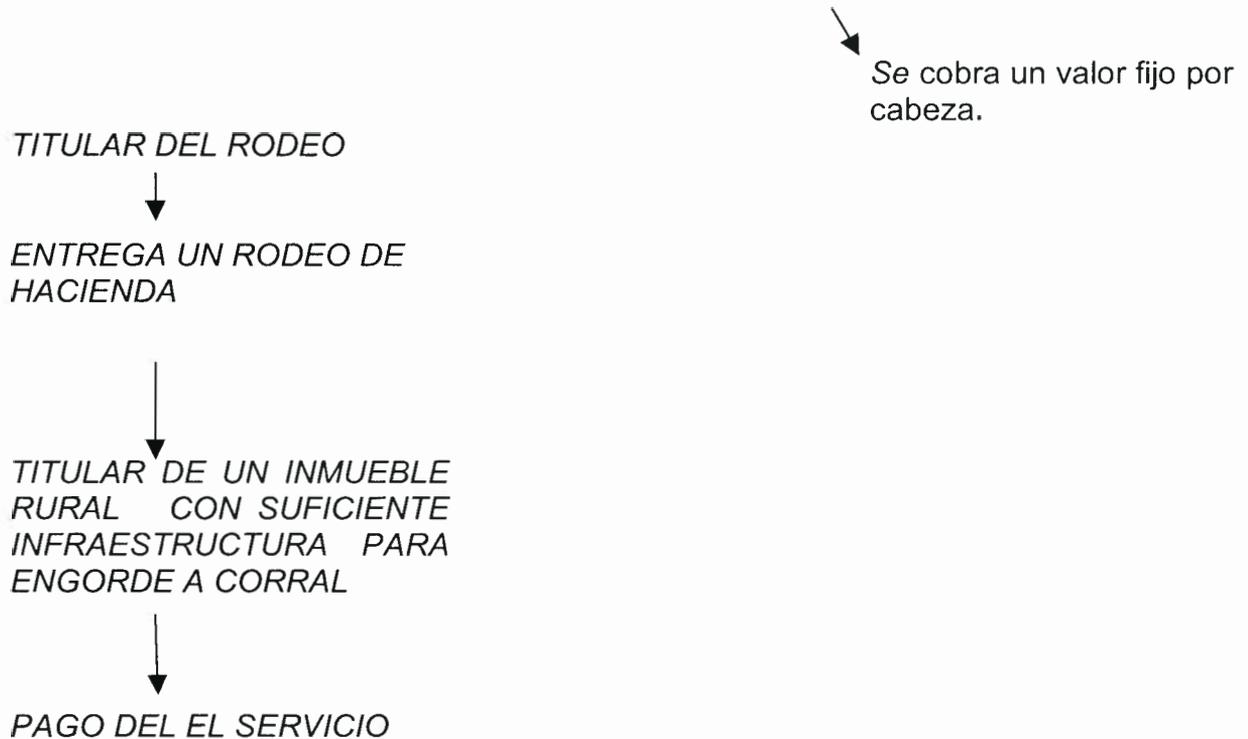
Es sin duda una herramienta tecnológica de suma importancia para la ganadería argentina que se complementa con la producción pastoril o "a campo". Su utilización se aplica tanto para engorde como para terminación de la hacienda.

El engorde a corral se popularizó a fines de los 80, tanto entre los productores de hacienda que buscaban lograr un valor diferencial, como entre los consumidores que preferían un producto de mejor calidad y presentación.

Ha logrado generar su propia demanda, esto es una clientela exclusiva que paga precios diferenciados, el cual es compensado con un mayor rinde en función de la imagen, ternura y color la carne

Este método de engorde está condicionado tanto al valor de la hacienda como al de los alimentos para engordarla y, básicamente, al precio internacional de los granos.





Existen en el mercado principalmente tres actores que intervienen en el negocio del feedlot:

- Ganaderos chicos que, ante una relación favorable entre el precio de la carne, subproductos o terneros y el precio de los granos, encierran hacienda. Estos cuentan con una infraestructura mínima, saliendo de dicho escenario en el momento en que cambian las variables.
- Criadores o invernadores que construyen corrales en una parte de su campo, poseen una buena infraestructura y maquinarias. En función de sus cosechas de granos y forrajes, engordan o terminan el animal en feedlot.
- Inversores que compran, engordan y venden, buscando oportunidades, pero sin infraestructura propia.

El engorde a corral no es necesariamente sinónimo de altos niveles de grano en la ración, puesto que dichos sistemas pueden funcionar con la utilización de forrajes conservados de alta calidad correctamente suplementados.

La Hotelería Vacuna es una de las modalidades del engorde a corral la cual surge de la mano del feedlot y de la necesidad de amortizar los costos de la infraestructura engordando la hacienda de terceros.

Hay una gran variedad de esquemas hoteleros. Los propietarios de los feedlots que brindan este servicio a terceros, en general, cobran un valor fijo por



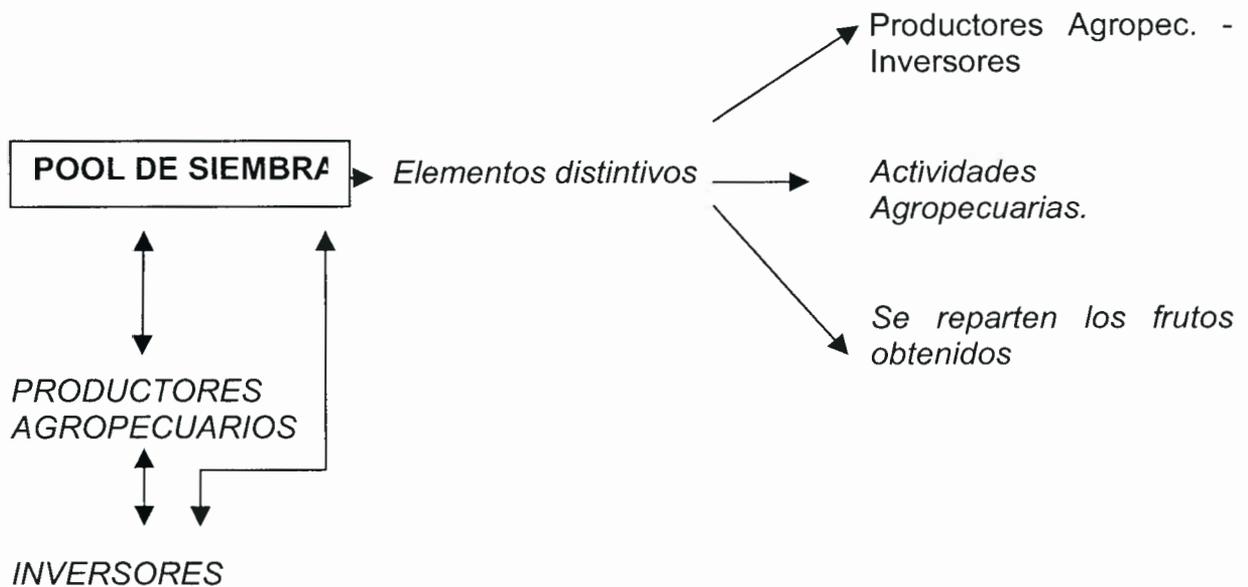
cabeza por la hotelería prestada, por los kilos de dieta suministrados a los vacunos hospedados y por los tratamientos sanitarios.

Asimismo, pueden realizarse contratos de capitalización de hacienda utilizando estos sistemas de engorde.

POOL DE SIEMBRA

El Pool de Siembra, mas que una modalidad de contratación es un acuerdo entre inversores que no necesariamente se encuentran vinculados a la actividad agrícola.

De acuerdo a la modalidad o alternativa de acuerdo utilizada, para encarar el negocio agrario, será el tratamiento legal e impositivo que corresponda aplicar.



Entre las alternativas más utilizadas, se pueden mencionar las siguientes:

1. NEGOCIO COMPARTIDO

Aquí los inversores son coparticipes en el negocio, constan a su nombre en forma parcial como arrendatarios, condóminos en la adquisición de agroquímicos, semillas y/o fertilizantes y contratando en conjunto aquellos prestadores de servicios necesarios para llevar a cabo la explotación (labranzas, arrendamientos, etc).

Los inversores realizarán acuerdos aportando bienes o servicios y compartiendo los resultados del negocio; luego de cumplido el ciclo productivo, se producirá la distribución de los frutos obtenidos.

Los inversores podrán adquirir a su nombre parte de las semillas, agroquímicos, o bien contratar como arrendatarios en forma parcial.

La empresa administradora cobrará un porcentaje por el manejo del negocio, y entregará el producido a los inversores.

Esta alternativa es de difícil administración.

2. SOCIEDAD DE HECHO

El negocio es desarrollado por la propia sociedad de hecho en la cual debería existir permanencia de los socios participantes.

3. APOORTE FINANCIERO DE INVERSORES ASEGURANDO DEVOLUCIÓN DE CAPITAL Y RETRIBUCIÓN.

Es asimilable a un préstamo de dinero, que puede ser planteado en forma de retribución variable.

En estos casos al existir una garantía de devolución del capital y más aun fijar algún tipo de retribución asegurada sobre los fondos aportados, es asimilable e aun préstamo de dinero.

Por lo tanto dicha retribución adquiere el carácter de interés ya sea este fijo o variable y tendrá el tratamiento que la legislación impositiva le otorga a este concepto.

Lo cierto es que la intención de estos inversores es la obtención de un rédito asegurado no participando del riesgo del negocio.

4. CONTRATO DE APARCERÍA

Por su esencia, aquí se debería plantear la distribución de frutos a los partícipes, realizando las partes aportes no dinerarios.

Esta posibilidad existe cuando el negocio se integra por personas que efectúan aportes no dinerarios como el campo (propio o arrendado), insumos o trabajos.

Este acuerdo se lleva a cabo distribuyendo los frutos del resultado de la explotación, es un negocio asociativo.

5. FONDOS DE INVERSION AGRICOLA - APOORTE FINANCIERO A UNA EMPRESA ADMINISTRADORA O GESTORA, DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA-GANADERA SIN GARANTÍA DE RETRIBUCIÓN NI DEVOLUCIÓN ALGUNA.

Esto tiene su antecedente en los Fondos Comunes de Inversión Agrícola (FIA); Aquí la administradora capta fondos de los inversionistas a través de la suscripción de contratos para destinarlos a la producción agrícola.

En esta alternativa los inversores están supeditados al rédito o pérdida que pueda generar el fondo de inversión agrícola-ganadero, compartiendo el riesgo empresario de la actividad.

La característica principal es la asunción de riesgo por parte de los inversores, y no comprometerse a la devolución del propio capital.

En efecto, si bien no existe legislación impositiva específica, la propia AFIP emitió el dictamen N° 50/95, el cual manifiesta los lineamientos impositivos que caracterizan a esta forma asociativa .

Este contrato no esta tipificado en la ley 13.246 de arrendamientos y aparcerías rurales.,,

La sociedad administradora se ocupa de la gestión del negocio celebrando todos los contratos pertinentes (arrendamientos, con contratistas, con proveedores, etc.) para el desarrollo del mismo.

Con los inversores se suscribirán contratos de adhesión al Fondo con características particulares por actuar esta por cuenta y orden de sus inversores.

La administradora podría invertir en diversos proyectos, siendo partícipes de los mismos distintos inversores.

Estamos ante un contrato atípico asociativo porque no puede ser considerado un mutuo (préstamo), pues puede suceder que el capital no sea reintegrado, siendo el aporte de capital a riesgo.

CONTRATO DE MAQUILA (LEY 25113)

Habrá contrato de maquila o de depósito de maquila cuando el productor agropecuario se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o procesador retengan para sí.

El productor agropecuario mantiene en todo el proceso de transformación la propiedad sobre la materia prima y luego sobre la porción de producto final que le corresponde.

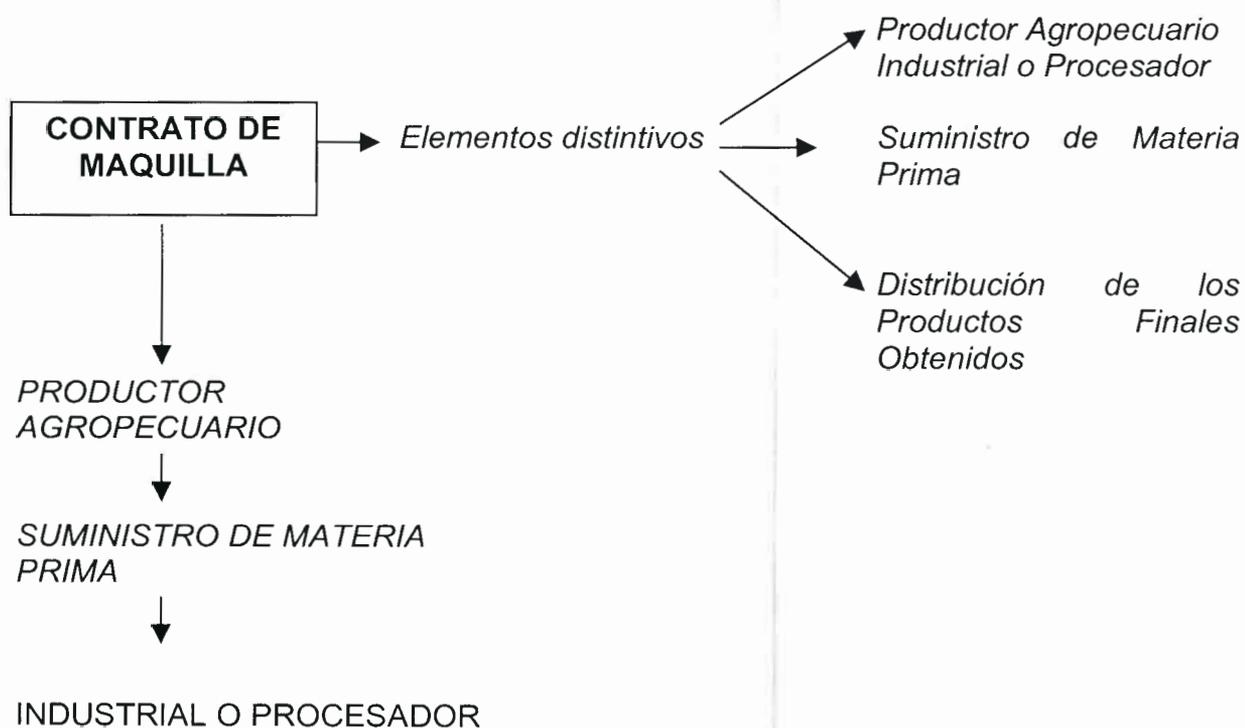
El procesador o industrial asume la condición de depositario de los productos finales de propiedad del productor agropecuario debiéndolos identificar adecuadamente; estos productos estarán a disposición plena de sus titulares. Artículo 1 ley 25113.

La Justicia tuvo su intervención en caso "Ernesto Boero S.A.I.C.A.G. TFN Sala B. 20/12/04" donde dice respecto a la demostración del contrato de maquila. "Para ser considerado como tal a los efectos de las liquidaciones impositivas, el contrato debe formalizarse por escrito".

Este contrato es aplicable en general entre productores cañeros e ingenios, productores viñateros y bodegas.

No se trata de locacion de servicio pues en éste no se garantiza la obtención del resultado final, ni locacion de obra pues no existe precio determinado o determinable en dinero. La maquila compromete la entrega al productor de la cantidad de bienes pactados.

Las características mas destacadas de este contrato es que el productor agropecuario mantiene durante todo el proceso de transformación la propiedad sobre la materia prima, y luego sobre la porción de producto final que le corresponde. A su vez, el procesador asume la condición de depositario de los productos de propiedad del productor agropecuario, debiéndolos identificar adecuadamente.





CAPITULO II

TRATAMIENTO IMPOSITIVO APLICABLE

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se desarrolla la normativa aplicable a las diferentes modalidades contractuales en la actividad agropecuaria.

Al respecto se considera útil recordar las pautas generales contenidas en el Código Civil que se mencionaron en el Capítulo anterior para luego abordar la normativa tributaria.

En dicho ámbito se ha analizado cada gravamen y su aplicación a los contratos agrarios. Dado que no todas las modalidades contractuales se encuentran regladas por la normativa de fondo, se ha examinado el tratamiento impositivo que le corresponde al contrato típico o nominado para luego evaluar aquellos que se apartan de esta figura (vgr. arrendamiento con pago en especie).

Los gravámenes analizados son:

- *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.*
- *IMPUESTO A LAS GANANCIAS.*
- *IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA.*
- *IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.*

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el análisis del presente impuesto, considero fundamental la distinción, de acuerdo a las definiciones antes formuladas, entre aquellos contratos que pueden asimilarse al arrendamiento, figura a la que la ley ha separado o eximido del impuesto, aquellos contratos que implican una figura de tipo asociativo y aquellos que se presentan como una prestación de servicios.

Esto no solo a efectos de determinar la procedencia o no de la exención, sino también a los fines de precisar la alícuota aplicable en cada caso.

APARCERÍA

SUJETO

En la definición de los sujetos que participan en la relación contractual tanto el aparcerero dador como tomador revisten el carácter de sujetos pasivos en el Impuesto al Valor Agregado.

Ello es en la medida que ambos ejerzan habitualmente la modalidad de producción agropecuaria implementada, que sin llegar a constituir un sujeto empresa en su conjunto, lo son en forma independiente asumiendo en tal sentido los riesgos de la actividad que desarrollan.

Es de aplicación para ambos sujetos lo expuesto en el artículo 4° inciso a) de la Ley 23349 y sus modificaciones.

OBJETO

Dado que no se trata de una relación de cambio, la cesión o entrega de cosas muebles e inmuebles al aparcerero tomador implica el desarrollo de la explotación agropecuaria por parte de éste sin conformar la definición de empresa de acuerdo a lo expuesto en el Dictamen 7/80 (DATyJ). Una vez obtenido el fruto y realizado el reparto del mismo, la disposición que se haga por parte de sus titulares sí involucrará una relación de cambio en cada uno de ellos.

El artículo 2° a) de la Ley 23349 y sus modificaciones, considera que la definición de venta se conforma por: *“Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.*

La doctrina en general, y quién presenta esta exposición, coinciden en que para analizar el tratamiento de este contrato se hace necesario dividir la ejecución del mismo en dos momentos:

1. **Cesión del predio, producción y distribución de frutos:** el hecho de ceder el predio con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo no configura el objeto definido por el artículo 1° a) y 2° a) de la Ley 23349 y sus modificaciones, al igual que llevar a cabo el proceso del ciclo agrícola o ganadero y distribuir los frutos obtenidos. Dado que no hay transmisión de dominio a título oneroso de cosas muebles como tampoco locación del inmueble. En este sentido se expidió el T. F. de Apelaciones de la Provincia de Bs. As, en la causa Fresnal SA, referida al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, indicando que en las prestaciones efectuadas entre las partes de un contrato asociativo, solo habrá grababilidad cuando se enajene a terceros los frutos obtenidos, no existiendo prestaciones recíprocas entre los integrantes.

2. **Transmisión de los frutos obtenidos:** la disposición de los bienes obtenidos como fruto de la asociación resultará encuadrable cuando tenga lugar lo plasmado en el artículo 2° a) de la Ley del gravamen, ello es que se transmitan a título oneroso.

CRÉDITO FISCAL

APARCERÍA AGRÍCOLA:

DODOR :Por la adquisición de los bienes que entregue complementariamente al predio rural.

TOMADOR: Por la adquisición de los insumos o gastos que se generen a partir de la explotación y de los bienes que necesite para la realización de la actividad.

APARCERÍA PECUARIA:

DADOR: Por los gastos incurridos e insumos adquiridos o por la compra e hacienda de invernada.

TOMADOR: Por la adquisición de los insumos o por los gastos efectuados que se generen por la crianza o cuidado de los animales.

DÉBITO FISCAL

APARCERÍA AGRÍCOLA

DADOR: Por la venta de la proporción de los frutos que le corresponde de acuerdo al reparto efectuado.

TOMADOR: Por la venta de la proporción de los frutos que le corresponde en el reparto de frutos.

APARCERÍA PECUARIA

DADOR: Por la venta de los animales, en la proporción correspondiente.

TOMADOR: Por la venta de los animales en la proporción correspondiente.

ALÍCUOTA

Definida la configuración del hecho imponible, el objeto y el sujeto que realiza el mismo, como el momento en el que corresponde hacerlo incidir por el gravamen resta identificar la alícuota a la que corresponde cuantificar el débito fiscal como resultante de la transacción gravada.

El artículo 28 de la Ley 23349 y sus modificaciones indica que: *“La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21 %).”*

“Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo:”

a) *Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:*

“1°.- Animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.”

“5. Granos -cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-.”

“b) Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):”

“1. Labores culturales -preparación, roturación, etcétera, del suelo-.”

“2. Siembra y/o plantación.”

“3. Aplicaciones de agroquímicos.”

"4. Fertilizantes su aplicación."

"5. Cosecha."

Es decir que tanto la venta de granos como de hacienda bovina resultan alcanzadas por la alícuota reducida (10,50 %). La salvedad debe efectuarse sobre los insumos, locaciones y prestaciones de servicios utilizados por ambas partes dado que no todas las erogaciones se encuentran alcanzadas al 10,50 %, quedando limitada la aplicación de dicha alícuota a aquellas locaciones y prestaciones taxativamente enunciadas.

ARRENDAMIENTO RURAL

Con la Ley 23871 de 1990, se incorporan los servicios al ámbito de este Impuesto al Valor Agregado, quedando alcanzadas las locaciones de inmuebles que hasta el momento se encontraban fuera del ámbito del tributo.

No obstante, el legislador las exime, con excepción de aquellos cuyo destino fuera *"fiestas, reuniones, conferencias y similares."*

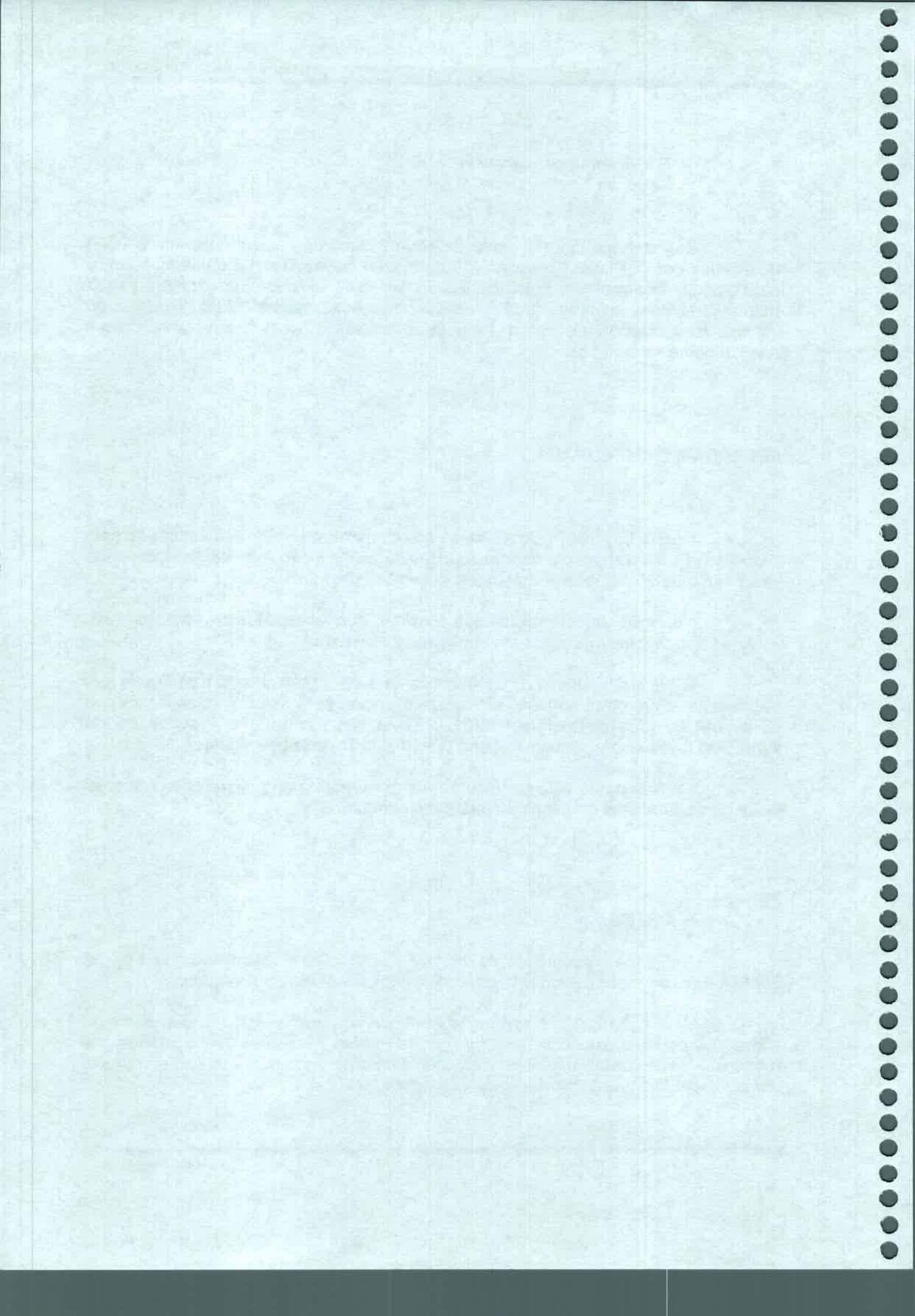
El Decreto 493/01 (PE) modifica la Ley 23349 y sus modificaciones, disponiendo entre otras normas, eliminar la exención para determinadas locaciones de inmuebles y es el Decreto 615/01 (PE), el que incorpora la locación de los inmuebles rurales como exentos dentro del artículo 7° de la Ley vigente.

Considerando esta estructura normativa analizamos cada tipo contractual y sus particularidades en cuanto al tratamiento tributario.

SUJETOS

Señala el Artículo 4° de la Ley 23349 (Texto vigente según Ley N° 25865/03) y sus modificaciones que: *"Son sujetos pasivos del impuesto quienes:"*

a) *"Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen."*



f) *“Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.”*

En cuanto a la definición del sujeto pasivo se deben efectuar dos apreciaciones:

1. Arrendamiento rural propiamente dicho: si el arrendamiento se lleva a cabo tal como lo prescribe la Ley 13246 (pago de un precio cierto en dinero) ubicará al arrendador en el inciso f) del artículo 4° de la Ley 23349 y sus modificaciones.

2. Arrendamiento con pago en especie: si el arrendamiento es pactado con pago en especie, surge un segundo aspecto que configura el nacimiento del hecho imponible en el gravamen analizado y está dado por la disponibilidad de los bienes recibidos en calidad de cobro del citado arrendamiento.

De la apreciación efectuada precedentemente surge una segunda observación vinculada al arrendamiento con pago en especie:

- **Vinculada al arrendador:** cuando el arrendador pacta el cobro en unidades físicas (vgr. quintales de granos) la disponibilidad de tales bienes resulta alcanzada por el gravamen en la medida que haya habitualidad del sujeto –artículo 4° a) de la Ley 23349 y sus modificaciones-. En efecto, dado que el objeto de la Ley 23349 y sus modificaciones es gravar la transmisión de dominio de cosas muebles, la venta de los granos se enmarca en los artículos 1° a) y 2° a) de la citada Ley.

No obstante una parte de la doctrina (O. Balán, C. Chiardia, O. Fernandez entre otros), plantea dudas sobre el tratamiento a dispensar en el caso en que el arrendador solo se dedique al arrendamiento de inmuebles y por tal motivo no se halle inscripto en el I.V.A., entendiéndose que en este caso el arrendador no es sujeto pasivo del impuesto por la venta de lo recibido como contraprestación por no tener habitualidad en la venta de cosas muebles, ni realizar con dicha venta un acto de comercio accidental; esta opinión no es compartida por quién elabora el presente trabajo, interpretando que existe fin de lucro en la venta o realización de lo recibido por cuanto normalmente se realiza atendiendo a las condiciones más favorables del mercado, incluso en algunos casos, luego de un período de almacenaje a la espera de condiciones particulares que hagan oportuna la operación.

- **Vinculada al arrendatario:** cuando el arrendatario entrega bienes en pago del arrendamiento, esta entrega se encuentra gravada por expresa definición de la Ley en los artículos 1° a) y 2° a).

En el tratamiento del arrendamiento en especie existen dos opiniones diferentes respecto a la ubicación en el objeto del gravamen:

1. La primera apreciación parte de considerar el pago en especie bajo el concepto de "dación en pago". En tal sentido, la consulta N° 242 (DGI) de fecha 24/04/91 plasma la interpretación dada por esta A.F.I.P., ya que se expresa que el pago en bienes, es una "dación en pago" en concepto de arrendamiento, la cual configura una de las modalidades de venta para la ley.

2. La segunda postura, se circunscribe al "pago en especie" y no lo considera como dación en pago. Estimando que la dación en pago se produce cuando se cambia la forma de cancelación de la obligación contractual (Por ejemplo, pactado un pago en dinero se entrega un bien en sustitución de la obligación dineraria y esta modalidad es aceptada por el acreedor). Esta opinión la expresa parte de la doctrina y es compartida por quien elabora el presente escrito, por cuanto en el caso del arrendamiento en especie, se expresa de antemano la voluntad de las partes de entregar y recibir las especies respectivamente, incluso previendo que tipo de producto debe entregarse, por lo que se deduce una intención de obtener un lucro adicional o diferente con esta modalidad, elemento que no existe en la dación en pago, ya que la misma es consecuencia de un hecho fortuito o posterior al contrato que hace modificar lo pactado al inicio de la relación contractual.

De la definición que realiza el artículo 2 a) de la Ley 23349 y sus modificaciones se observa que la "dación en pago" figura específicamente mencionada, mientras que el "pago en especie" se encuentra incluido en "...cualquier otro acto que conduzca al mismo fin...", es decir, la transmisión de dominio de cosas muebles, con lo cual el tratamiento impositivo a dispensar es similar para ambos casos.

OBJETO

El artículo 1° b) de la Ley 23349 y sus modificaciones indica que el Impuesto al Valor Agregado se aplicará sobre *"Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación"*

A su vez el inciso e) del artículo citado indica que resultan alcanzadas *"Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:"*

"18. De inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares."

"21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina."

“Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:”

“a) Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario.”

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El artículo 5° de la Ley 23349 y sus modificaciones expone que el nacimiento del hecho imponible se produce:

b) “En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior, excepto:”

“8. Que se trate de locaciones de inmuebles, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.”¹¹

“Cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos imponibles de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.”¹²

EXENCIÓN

Expresa el artículo 7° de la Ley 23349 y sus modificaciones que: *“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** y de inmuebles cuyos locatarios sean el ESTADO NACIONAL, las Provincias, las Municipalidades o la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016.*

¹¹ Según Decreto 615/01 (14-05-2001).

¹² Según Decreto 615/01 (14-05-2001).

La exención dispuesta en este punto también será de aplicación para las restantes locaciones -excepto las comprendidas en el punto 18, del inciso e), del artículo 3°, cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no exceda el monto que al respecto establezca la reglamentación.

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.”

SITUACIÓN DEL ARRENDADOR

Bajo la definición de la Ley 13246 quien adquiere el carácter indicado debe reunir tres caracteres en la estructura contractual, esto es disponer del predio rural para su locación, su destino deber ser la actividad agropecuaria y como contraprestación percibir un precio cierto en dinero.

Bajo tal descripción el arrendador se ubica en el inciso f) del artículo 4° de la Ley 23349 y sus modificaciones, es decir que reviste el carácter de sujeto pasivo en el gravamen tratado, encontrándose la locación gravada.

No obstante, ha sido intención del legislador eximir de la gravabilidad la locación de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias, de acuerdo a la exención instaurada en la Ley del impuesto.

SITUACION DEL ARRENDATARIO

Como característica intrínseca a la estructura contractual se trata de una de las partes dispuesta a pagar el precio estipulado a consecuencia de disponer de un predio rural por un tiempo superior a los tres años y cuyo destino es la actividad agropecuaria.

En orden a lo expuesto para el arrendador, se trata de una locación exenta en el Impuesto al Valor Agregado, por lo que el arrendatario no tendrá crédito fiscal proveniente de la locación analizada.

OPCIÓN DE IVA ANUAL



Señala el artículo 27 de la Ley 23349 y sus modificaciones que:

“El impuesto resultante por aplicación de los artículos 11 a 24 se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.”

“Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será de aplicación para los sujetos que desarrollen las actividades y en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo Nacional, en cuyo caso liquidarán e ingresarán el gravamen resultante por período fiscal anual.”

“Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias. Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres (3) ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca. Los contribuyentes que realicen la opción de pago anual estarán exceptuados del pago del anticipo.”

El mencionado régimen se encuentra regulado por la Resolución General (AFIP) 1745/2004, y modificatorias.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

A) DICTAMEN 87/94 (DAT)

Para definir los alcances de la expresión “actividad agropecuaria” debe tenerse en cuenta la RG 3743/93 (DGI). Basándose en la norma citada se concluye que sólo pueden ejercer la opción prevista en el segundo párrafo del art. 23 de la Ley de I.V.A. 23349/86 (actualmente tercer párrafo del art. 27 de la Ley 23349 texto ordenado en 1997) quienes desarrollen las actividades que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja. Quedan excluidos del régimen opcional quienes presten servicios comprendidos en el sector agropecuario, como así también aquellos que, además de realizar las actividades enumeradas, ejecuten otras en forma complementaria, cualquiera sea su tratamiento en el gravamen.

En orden al dictamen de referencia sólo podrían ejercer la opción prevista en la norma aquellos indicados en el nomenclador de actividades. Debe observarse que actualmente la definición de actividad agropecuaria se encuentra indicada en forma expresa en la RG 1032/01 (AFIP).

B) DICTAMEN 67/96 (DAT)

La opción prevista por el art. 1º de la RG 3743/93 (DGI) reviste carácter puramente excepcional, es decir, para aquellos sujetos que desarrollen actividades agropecuarias con el alcance otorgado por el art. 2º de la RG 3699/93 (DGI), que hace extensivo el concepto a aquellas actividades referidas a silvicultura, crianza y explotación de ganado y animales de granja, fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura. Por lo tanto, quienes desarrollen actividades complementarias distintas a las citadas deberán volver al régimen normal de presentación de sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado.

No se hallan incluidos en el régimen opcional, quienes presten "servicios" aún cuando estén comprendidos en el sector agropecuario.

C) DICTAMEN 59/97 (DAT)

La condición de exclusividad requerida por el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley del gravamen para ejercer la opción de liquidar e ingresar el impuesto por períodos fiscales anuales, no se ve afectada por el hecho de que el titular de la explotación agropecuaria realice trabajos en relación de dependencia. Ello siempre que los ingresos de la citada explotación provengan únicamente de la actividad agropecuaria.

El presente dictamen adquiere relevancia para el presente estudio dado que si un contribuyente desarrolla locaciones o prestaciones de servicios conjuntamente con la actividad agropecuaria, deja de tener el carácter exclusivo que requiere la Ley y la legislación reglamentaria, dejando de lado la posibilidad de ejercer la opción de liquidación.

D) DICTAMEN 15/03 (DI ASLE)

De conformidad con lo prescripto por el artículo 43 de la Ley 23349 y sus modificaciones no podrán solicitar la devolución de reintegros por exportación aquellos contribuyentes dedicados a la actividad agropecuaria que hubieren ejercido la opción de liquidar el gravamen anualmente.

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA Y FEED LOT

El contrato de capitalización de hacienda es considerado por la doctrina como un tipo de aparcería pecuaria. En tal sentido se enrola como un contrato de tipo asociativo o de colaboración, aunque no sea una aparcería pecuaria propiamente dicha.

Este contrato se ha expuesto por separado partiendo de considerar que la capitalización de hacienda bovina implica en sentido general incrementar el capital que tiene como sustancia el animal bovino, esto se hace incrementando sus kilogramos o llevando a cabo el ciclo ganadero para la obtención de crías,

El citado incremento, al margen de la figura jurídica utilizada para llevarlo a cabo, viene a reflejar la "capitalización".

Si se incorpora al incremento la figura jurídica utilizada se podrá encontrar una figura asociativa, usualmente identificada con un "convenio de capitalización de hacienda" o una figura de cambio, que de acuerdo a los usos y costumbres del sector ganadero, se la denomina "feed lot" o "engorde a corral".

SUJETO Y OBJETO

En la definición del sujeto pasivo del gravamen se produce una diferencia sustancial según sea capitalización de hacienda o engorde a corral.

En la capitalización de hacienda, asimilada a distribución de frutos, corresponde atribuirle el tratamiento definido para la aparcería rural. Mientras que en el engorde a corral se asimila a una relación conmutativa, donde una de las partes brinda determinados servicios (hotelería y alimentación) y la otra se compromete al pago que implica dicho servicio.

Razón por la cual en el engorde a corral resultan sujetos pasivos del gravamen:

- ✓ El prestador de la locación (Artículos 1° y 3° de la Ley 23349 y sus modificaciones).

- ✓ El titular de la hacienda (Artículos 1° y 2° de la Ley 23349 y sus modificaciones), cuando disponga la venta de su hacienda una vez realizado el engorde.

NACIMIENTO Y PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

De acuerdo a la modalidad del sector ganadero, la hacienda bovina se comercializa a través de consignatarios o a través de venta directa de estancia, razón por la cual la facturación es concordante con la entrega del bien.

Del análisis surge que no sólo se produce el nacimiento del hecho imponible, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5° de la Ley 23349 y sus modificaciones, sino que se perfecciona el citado hecho, de acuerdo a lo expresado por el artículo 6° de la mencionada ley.

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

Respecto al nacimiento del hecho imponible para el impuesto en cuestión, cabe efectuar el análisis en función a la capitalización en cría e internada.

1. Capitalización de hacienda de cría: en este caso, el nacimiento del hecho imponible se producirá, cuando, una vez distribuidas las crías obtenidas, los sujetos intervinientes realicen la venta de los productos obtenidos a terceros adquirentes.

2. Capitalización de hacienda de internada – engorde y venta: El problema aquí surge a raíz de que los frutos a repartir son los kilogramos de engorde de la hacienda, ante la imposibilidad de asignar físicamente los kilogramos, será el capitalizador quien deberá vender la hacienda a nombre propio, momento del nacimiento del hecho imponible para ambos sujetos.

Si bien la hacienda vendida en pie es indivisible, 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. Cuando el dueño del campo perciba sus frutos como resultado de la venta de los animales, deberá emitir una factura a nombre del capitalizador.

La distribución de frutos no requiere facturación alguna dado que no conforma ningún hecho imponible, el comprobante generado en este caso es al solo efecto de compensar los resultados de la operación.

FEEDLOT O ENGORDE A CORRAL

En el engorde a corral si bien el nacimiento del hecho imponible culmina con la entrega del animal bovino engordado, existen pagos parciales o anticipos de precio por los kilogramos que se van generando.

De acuerdo a la modalidad de pago acordada (semana, quincena o mes) existirá una factura por período, por el servicio de hotelería prestado y por el alimento balanceado suministrado a los animales bajo la modalidad de engorde a corral. Por lo tanto, en cada semana, quincena o mes -según corresponda- se producirá el nacimiento del hecho imponible, generando un débito para el proveedor del servicio y un crédito para el propietario de la hacienda

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

A) DICTAMEN 81/92 (DAT)

En el dictamen se opina que la entrega de un porcentaje de los frutos obtenidos por parte del capitalizador de la hacienda al propietario del campo, no implica una venta o dación en pago de servicios sino el reparto de lo producido cuyo objeto era la finalidad del contrato celebrado.

En el caso particular de la capitalización de hacienda a engorde y venta de invernada, donde los frutos a repartir son indivisibles, representados por los kilos obtenidos, éstos quedan incorporados en la hacienda propiedad del capitalizador, concluyendo que este último será quien deberá efectuar la venta a nombre propio, tributando por el monto total de la operación. Asimismo, el propietario del campo deberá emitir en forma simultánea un comprobante al capitalizador por la proporción que le corresponda por el mayor número de kilos generados, ingresando el Impuesto al Valor Agregado respectivo.

Finalmente, se señala en el dictamen, que la facturación que realiza el dueño del campo debe ser simultánea con la venta por parte del capitalizador. Habida cuenta que el capitalizador vende la hacienda a su nombre, por lo que se entiende que ha existido un acto de disposición del dueño del campo en relación con

la parte del fruto que le corresponde según lo convenido transfiriéndolo a aquél, lo cual implica el nacimiento de su obligación frente al Impuesto al Valor Agregado.

B) DICTAMEN 138/92 (DAT)

En concordancia con el mencionado Dictamen 81/92, el presente analiza la distribución del resultado en la capitalización de hacienda para engorde y venta, como así también la documentación respaldatoria a confeccionar.

Al respecto, establece que el dueño del campo donde se realice el engorde del ganado, deberá facturar al capitalizador el monto que le correspondió con relación a los kilogramos obtenidos como fruto del contrato. Por su parte, el capitalizador, en su calidad de titular de dominio de la hacienda, la enajenará a su nombre y será responsable del tributo.

C) DICTAMEN 39/94 (DAT)

Este Dictamen resuelve la situación generada cuando los sujetos que acuerdan celebrar un contrato de capitalización comercializan sus frutos a través de un intermediario, indicando que el nacimiento del hecho imponible operará en el momento en que se produzca dicha operación.

Aclara además que el comisionista actuante en la operatoria, deberá efectuar la liquidación de venta y liquido producto al comitente, capitalizador de la hacienda, lo que generará el débito fiscal para el capitalizador.

ALÍCUOTA APLICABLE

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

El artículo 28 de la Ley del presente gravamen establece que estarán alcanzados por la alícuota reducida al 50% (cincuenta por ciento), entre otros, las ventas de animales bovinos incluidos en los convenios de capitalización de hacienda, cuando corresponda liquidar el gravamen.

La mencionada reducción de alícuota para este tipo de operaciones fue incorporada en el artículo 28 por la Ley 25063 en el año 1998.



No obstante se debe aclarar que el Decreto 499/98, modificado por el Decreto 760/98, como antecedente primario del citado artículo 28 de la Ley 23349 y sus modificaciones, no contemplaba las ventas de animales bovinos incluidos en convenios de capitalización de hacienda, aspecto que sí se incorpora con la Ley 25063.

FEEDLOT

La alícuota a aplicar en el engorde a corral es la alícuota general del 21%.

Si bien, el feedlot es un servicio vinculado a hacienda bovina, las prestaciones que involucra no se encuentran comprendidas en el alcance de la tasa reducida dispuesta por el Decreto 499/98, como tampoco posteriormente por la Ley 25063. Respecto al alimento balanceado suministrado al ganado, corresponde también la aplicación de la tasa del 21%.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

A) DICTAMEN 6/99 (DAT)

Este dictamen señala con relación a los contratos de capitalización de hacienda, que resultan alcanzados por la alícuota reducida del 10,50%.

Ello tiene lugar a partir de la vigencia del Decreto 499/98, modificado por el Decreto 760/98, donde además de indicar que se trata de contratos de colaboración y naturaleza asociativa, la venta posterior a la distribución de frutos de las partes las considera gravada en el Impuesto al Valor Agregado y alcanzada por la reducción señalada.

B) DICTAMEN 13/99 (DAT)

En concordancia con lo indicado por el Dictamen 6/99, en este dictamen se plantea la procedencia de la aplicación de la tasa reducida en el Impuesto al Valor Agregado, respecto al acto de disposición del dueño del campo en relación con la parte del fruto que le corresponde. 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.

Se dictaminó que durante la vigencia del Decreto 499/98, las operaciones derivadas de estos contratos están alcanzadas a la tasa diferencial, entendiendo que tal como se dijo en el Dictamen 81/92 (DAT) se trata de convenios de tipo asociativo y en consecuencia, cuando el titular del campo factura al capitalizador, esa transacción corresponde encuadrarla como venta de cosa mueble y por tal motivo le cabe el tratamiento previsto para esas enajenaciones, en este caso la venta de su parte indivisible del fruto (kilos de animales vivos de la especie bovina) y por lo tanto alcanzado por la rebaja al 50% de la alícuota.

Asimismo, la contratación por parte del dueño del campo en el contrato de capitalización, de las locaciones y prestaciones de servicios enumeradas en los puntos I a IV del Decreto 499/98 (labores culturales siembra e implantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha de praderas y forrajes), -receptadas a posteriori en el artículo 28 de la Ley del IVA por la Ley 25.063 –con destino a obtener la alimentación del ganado vacuno, esa Asesoría Técnica entiende que se hallan alcanzadas a la tasa reducida, siempre y cuando sean específicamente destinadas a obtener recursos alimentarios para esta clase de hacienda.

TRATAMIENTO DE LOA ANTICIPOS O PAGOS PARCIALES

En el transcurso del contrato pueden existir anticipos de dinero, por parte del capitalizador al titular del inmueble.

Si el anticipo fija precio, es decir, si se equipara la entrega del dinero con la cantidad de terneros o kilos de carne que representa a ese momento, con cada importe recibido se perfecciona el hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado, en el momento en que dichos importes se hacen efectivos, en función a lo establecido en el artículo 5° último párrafo de la Ley del impuesto de referencia.

De lo contrario, dicho anticipo se considerará adelanto financiero, con lo cual no se perfeccionará el nacimiento del hecho imponible para el presente impuesto.

PASTAJE Y PASTOREO

PASTAJE

El contrato de pastaje, se encuentra gravado, por ser una prestación de servicios comprendida en las actividades económicas del sector primario, tal como lo establece el artículo 3°, inciso e) punto 21 en su inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, *“Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario”*. Ello es así pues el titular del campo otorga el derecho al dueño de la hacienda, a que la misma pueda pastar y abreviar en su predio, brindando el servicio de cuidado de los animales, todo ello a cambio de una prestación dineraria .

PASTOREO

En los contratos de pastoreo, donde se produce la cesión del uso y el goce del inmueble, generalmente por plazos que no exceden el año, estamos ante un contrato que se asimila con el de arrendamiento de inmuebles, motivo por el cual se encuentran exentos del impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en el artículo 7° inciso h) punto 22 de la Ley 23349 y sus modificaciones y la RG 4201/96 (DGI).

La Resolución General 4201/96 (DGI) define el tratamiento de los contratos de pastoreo y pastaje dentro del IVA:

En el artículo 1° establece que el contrato de pastoreo, se encuentra comprendido en la exención dispuesta en el artículo 6°, inciso j) apartado 23) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley 23349 y sus modificaciones.

Al respecto se debe observar lo expuesto en el apartado destinado al contrato de arrendamiento rural, en lo referido especialmente a la situación del arrendador frente al Impuesto al Valor Agregado.

ALÍCUOTA APLICABLE

En los contratos de pastaje corresponde aplicar la alícuota general establecida en el artículo 28 de la Ley 23349 y sus modificaciones, atento a que las prestaciones que involucra un contrato de este tipo, no están comprendidas en el ámbito de la tasa reducida dispuesta por el citado artículo.

En los dictámenes 6/99 (DAT), 13/99 (DAT) y 14/99 (DAT), se analiza la aplicación de la alícuota reducida para concluir que dicho contrato no se encuentra alcanzado por la misma y que las prestaciones involucradas en este tipo de contratos permiten desestimar su encuadre como "provisión o venta de pasto" aclarando de todos modos, que aún así estaría alcanzada por la alícuota del 21% (veintiún por ciento).

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

DICTAMEN 6/99 (DAT)

El concepto de estos contratos y la aplicación o no de la alícuota reducida es tratada en el Dictamen 6/99 (DAT) que expresa:

➤ Contrato de pastoreo: El objeto del mismo es la cesión del uso y goce de un predio rural, asimilándose a la locación de inmueble, resultando de aplicación la exención en el Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con el artículo 7°, apartado 22 del inciso h) de la Ley 23.349 y la RG 4201 (DGI), no siendo de aplicación la alícuota reducida.

➤ Contrato de pastaje: En estos contratos el objeto del contrato es pastar y abrevar el ganado, además del cuidado de la hacienda por parte del dueño del campo, no se encuentra beneficiado por la alícuota reducida.

No obstante, dicho contrato está librado a la autonomía de la voluntad de las partes para su instrumentación y resulta imposible su tipificación, por lo cual, a efectos de definir un correcto encuadramiento en el Impuesto al Valor Agregado, resulta necesario conocer el contenido de las cláusulas pactadas y la realidad económica del negocio.

DICTAMEN 13/99 (DAT)

En concordancia con lo establecido por el Dictamen 6/99 (DAT), se concluye en el análisis realizado a través del presente, que la alícuota aplicable para quien preste el servicio de Pastaje es la alícuota general, fundamentando su opinión en que “de acuerdo con la normativa aplicable, las labores amparadas por la tasa reducida son exclusivamente las que prevén las disposiciones glosadas y siempre que se afecten, en el caso de ganado bovino, a su obtención, destino éste que sólo puede acordar a dichas labores el dueño de la hacienda y no el titular del campo que le brinde servicios, dado que las prestaciones que adquiera este último tienen por objeto llevar a cabo su actividad específica y no la obtención de animales”

DICTAMEN 14/99 (DAT)

En este dictamen se concluye que “La normativa vigente delinea expresamente el beneficio de la reducción a aquéllas labores enumeradas taxativamente” “I.- Labores culturales (preparación, roturación, etc. del suelo). II.- Siembra y/o plantación. III.- Aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes. IV.- Cosecha”, y agrega “ siempre que se afecten, en el caso de ganado bovino, a producir recursos alimentarios para el mismo.”

Interpretándose por lo tanto que solamente quedan alcanzadas por la tasa diferencial aquellas locaciones y prestaciones realizadas hasta lograr la cosecha de los insumos vitales para el ganado bovino.

Asimismo aclara que “la reducción alcanza a las labores enumeradas en los transcriptos puntos I a IV que contrate el dueño de la hacienda y no el titular de un campo que le brinde servicios - v.g. Pastaje -, dado que las prestaciones que adquiera este último tienen por objeto llevar a cabo su actividad específica y no la obtención de animales.”

POOL DE SIEMBRA

Dado a que el Pool de Siembra, puede constituirse adoptando distintas modalidades de contratación, el tratamiento impositivo es diferente para cada caso, resultando de aplicación el análisis desarrollado para las distintas modalidades contractuales hasta aquí tratadas.

Considerando la opinión de la doctrina y pronunciamientos de la AFIP, al respecto, compartida por el autor de este ensayo, se exponen los caso que considero mas habituales:

1. NEGOCIO COMPARTIDO

La situación impositiva depende de cada uno de los inversores.

Cada uno de los inversores, en función de su condición ante el IVA , exigirá la emisión de documentos correspondientes por las compras o servicios contratados cuyo gasto hubiera sido soportado por ellos.

Cuando se produce la distribución de los frutos del negocio allí no habrá generación de hecho imponible en el IVA, de acuerdo a lo dispuesto en el dictamen 81/92 y 38/94 de la AFIP; es similar a lo expuesto para el caso de Aparcerías.

Recién cuando el inversor vende a terceros el producido del negocio (cereal) deberá liquidar el IVA correspondiente, siendo importante que se halle inscripto en el impuesto y en el Registro de Operadores de Granos, pues de lo contrario le retendrán el total del mismo.

2. SOCIEDAD DE HECHO

Respecto del IVA será sujeto pasivo del mismo la propia Sociedad de Hecho generando Créditos Fiscales por las compras de materia prima (semillas, agroquímicos etc.) y Débitos Fiscales por la venta del cereal producido.

3. APOORTE FINANCIERO DE INVERSORES ASEGURANDO DEVOLUCIÓN DE CAPITAL Y RETRIBUCIÓN.

Como ya se mencionó anteriormente, es asimilable a un préstamo de dinero, que puede ser planteado en forma de retribución fija o variable por lo que se le otorgará el tratamiento que las leyes tributarias indican para este concepto.

El inversionista resultará alcanzado por el impuesto de acuerdo a al artículo 3ro,inc. e) pto.21. y la empresa administradora deberá tributar por la venta del producto.



Inversor : Emitirá una factura con IVA discriminado generando el débito fiscal correspondiente, calculándose este impuesto sobre la rentabilidad obtenida quedando al margen el capital aportado.

Sociedad Administradora : Computará como crédito fiscal el monto de IVA abonado a sus inversores. Desde ya tendrá también créditos fiscales por todos los insumos adquiridos que se hallan gravados con el impuesto. Como débito fiscal están aquellos generados por las ventas de los productos agrícola-ganaderos.

4. CONTRATO DE APARCERÍA

Este acuerdo se lleva a cabo distribuyendo los frutos del resultado de la explotación, es un negocio asociativo. Dicha distribución no genera hecho imponible en el IVA.

Este contrato recibe el mismo tratamiento que las capitalizaciones de hacienda y las aparcerías, siendo de aplicación lo indicado para estas figuras contractuales.

5. FONDOS DE INVERSION AGRICOLA - APOORTE FINANCIERO A UNA EMPRESA ADMINISTRADORA O GESTORA, DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA-GANADERA SIN GARANTÍA DE RETRIBUCIÓN NI DEVOLUCIÓN ALGUNA .

La sociedad administradora será la responsable del impuesto por las operaciones que realiza, liquidando las declaraciones juradas sobre la base de los débitos y créditos generados por la actividad.

Los inversores recibirán una distribución de resultados que por su naturaleza, y así lo señala el Dictamen 50/1995 de la DAT, son prestaciones financieras razón por la cual están gravados con el Impuesto al Valor Agregado

ALÍCUOTA APLICABLE

Como ya se analizó anteriormente, para la venta de granos es de aplicación en régimen de alícuota reducida, mientras que para el producto de prestaciones financieras es aplicable la alícuota general.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

DICTAMEN 50/95 (DAT)

Se concluyó que tales operaciones se originan en contratos innominados, consistentes en la simple captación de fondos con un destino preestablecido a fin de asegurar una rentabilidad que se determina conforme al contrato que se realiza, correspondiendo a la sociedad anónima asumir su calidad de responsable de la explotación por lo que debe determinar los impuestos a las ganancias, al valor agregado y sobre los activos, considerando en forma integral la totalidad de la operatoria que desarrolla, incluyendo las transacciones asignadas a los denominados FIAs y por ende los bienes afectados a los mismos.

Desde el punto de Vista de quién desembolsa los fondos esta Asesoría los identifica como una colocación de capital sujeta a riesgo, no obstante constituyen por su naturaleza prestaciones financieras, razón por la cual los rendimientos están gravados por el I.V.A.

CONTRATO DE MAQUILA (LEY 25113)

La Nota externa (DGI) 4/98 señaló que al ser este contrato un contrato atípico de carácter asociativo en donde el productor cañero aporta materia prima y el ingenio la elaboración del azúcar y otros derivados, los que luego son atribuidos en función de porcentajes preestablecidos, es al momento de la venta de la mercadería que resulta de su propiedad, como consecuencia de la atribución señalada, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el impuesto

Las prestaciones devenidas de este contrato, mediante el cual una parte se obliga a suministrar la materia prima y la otra a elaborarla, participando ambas en proporciones, del producto elaborado resultante, no constituyen hechos imponibles en el IVA.

El Dictamen (DAT) 70/2002 expresa luego de analizados los antecedentes en la materia, aunque referido a un caso específico traído a consulta que se mantiene la interpretación de la Nota Externa. Es decir, el contrato de maquila no se encuentra sujeto a tributación, pero sí contractualmente se dispone una locación de obra y una dación en pago, si surge la obligación impositiva.

Este contrato es considerado un "contrato asociativo" en virtud del cual el hecho imponible se generará en el momento de la venta que cada parte realice, de

las proporciones del producto elaborado que le fuere asignado de acuerdo al contrato, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el impuesto.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Considero que en este impuesto, además del análisis de la figura jurídica interviniente, se torna sumamente importante la clasificación de los contratos según la relación entre las partes, ya que el carácter asociativo o conmutativo de la contratación obliga a una imputación de los ingresos que si bien siempre debe seguir el criterio de lo devengado, difiere en cuanto a su medición y su activación.

APARCERÍA AGRÍCOLA

Es menester en los casos de aparcería agrícola considerar si al cierre del ejercicio fiscal del aparcero tomador o dador, ha concluido o no el contrato, coincidiendo en general, con el tratamiento a dispensar, la doctrina y el organismo oficial, AFIP, a través de sus pronunciamientos, situación compartida por quién redacta este ensayo:

- ✓ Si el contrato no finalizó, al cierre del ejercicio cada parte deberá incluir en su declaración jurada la proporción de la sementera que le corresponda según lo convenido. La cual se valorará de acuerdo a lo establecido en el artículo 52 inciso f) de la Ley 20628 y sus modificaciones, y el artículo 80 del Decreto Reglamentario.
- ✓ De haber finalizado el contrato y considerando que los frutos fueron distribuidos, cada parte deberá declarar los granos en depósito (formularios C 1116 "A") o bien como renta de tercera categoría, los ingresos obtenidos por la enajenación de los mismos (formularios C 1116 "B" o "C").

DICTAMEN 56/02 (DAT)

Aquí se dictamina acerca del tratamiento a dispensar en los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias al arrendamiento en especie que percibe una persona física domiciliada en el exterior, proveniente de un campo de su propiedad ubicado en nuestro país, siendo entregado el fruto derivado del mismo a un acopiador para su posterior venta.

Se concluyó, en particular sobre el caso planteado, que se trata de un contrato de aparcería por lo que correspondería dispensar el siguiente tratamiento:

➤ Impuesto al Valor Agregado: indica el pronunciamiento administrativo que la distribución de los frutos no se encuentra alcanzada por el tributo, dado que recién se verificará el nacimiento del hecho imponible con la venta a terceros de los bienes producidos, resultando el establecimiento estable sujeto pasivo del tributo.

➤ Impuesto a las Ganancias: se dictamina que el titular del inmueble (residente del exterior) realiza una actividad económica en función de la cual obtiene frutos en carácter de coproductor agropecuario. Atento a que el inmueble rural es un establecimiento permanente resultan de aplicación los artículos 49 y 69 inc. b) de la Ley 20628 y sus modificaciones.

ARRENDAMIENTO RURAL

De acuerdo al carácter del titular del inmueble, los ingresos percibidos en concepto de arrendamiento de inmuebles rurales se encuentran sujetos al Impuesto a las Ganancias, como renta de primera o de tercera categoría.

Al respecto la norma expresa que *“En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos.”*

De esta manera la norma define la atribución de la renta por categoría según el siguiente esquema:

➤ Renta de primera categoría: Personas físicas o Sucesión Indivisa (que no desarrollan actividades que los ubique como sujeto empresa).

➤ Renta de tercera categoría: Sujetos incluidos en el artículo 49 de la Ley 20628 y sus modificaciones.

No obstante ello, los sujetos indicados en el citado artículo que adquieren relevancia y serán analizados en el presente trabajo son los siguientes:

- ✓ SOCIEDADES DE CAPITAL [inc. a) artículo 49].
- ✓ RESTANTES SOCIEDADES [inc. b) artículo 49].
- ✓ EMPRESAS UNIPERSONALES [inc. b) artículo 49].
- ✓ FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS DEL PAÍS (donde el fiduciante adquiere el carácter de beneficiario). [inc. agregado a continuación del inc. d) artículo 49].

Dado que la renta-ingreso caracteriza a los sujetos precedentemente enunciados requiere mayor análisis la renta-producto vinculada a quienes deben declarar la renta de primera categoría.

A tal fin se expone la definición legal de la renta especialmente vinculada al arrendador.

Podemos citar como elementos que integran la renta los siguientes:

1. PRODUCTO DEL ARRENDAMIENTO RURAL en dinero o en especie, granos y hacienda bovina.
2. CONTRAPRESTACIÓN RECIBIDA POR LA CONSTITUCIÓN DE DERECHOS REALES A FAVOR DE TERCEROS (usufructo, uso, habitación o anticresis).
3. VALOR DE LAS MEJORAS INTRODUCIDAS POR EL ARRENDATARIO QUE CONSTITUYAN UN BENEFICIO PARA EL ARRENDADOR (sin obligación de indemnizar).
4. CONTRIBUCIÓN DIRECTA O TERRITORIAL Y OTROS GRAVÁMENES QUE EL ARRENDATARIO SE HAYA TOMADO A SU CARGO.
5. IMPORTE ABONADO POR EL USO DE MUEBLES Y OTROS ACCESORIOS O SERVICIOS.
6. VALOR DEL ARRENDAMIENTO PRESUNTO CUANDO ES CEDIDO GRATUITAMENTE O A UN PRECIO NO DETERMINADO.

Asimismo debemos recordar algunos aspectos especiales que contiene la legislación:

✓ INMUEBLES CEDIDOS POR UN PRECIO INFERIOR AL ARRENDAMIENTO QUE RIGE EN LA ZONA: la legislación otorga a la administración la facultad de poder determinar de oficio el valor de la renta (presunción legal absoluta) [Artículo 42 - segundo párrafo- Ley 20628 y sus modificaciones].

✓ BIENES RECIBIDOS EN PAGO DEL ARRENDAMIENTO: la ley aclara que el valor de tales bienes es el que debe computarse como renta, diferenciando al respecto dos momentos:

1. Bienes vendidos antes del cierre de ejercicio: al valor de realización.
2. Bienes en existencia al cierre de ejercicio: se computa el valor de plaza. En este último caso, cuando se concrete la venta, la diferencia con el valor computado al cierre del ejercicio se imputa al periodo o año de venta.

✓ TRANSFERENCIA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO: no se puede deducir de la ganancia obtenida por la explotación ningún importe en concepto de arrendamiento, aún cuando se hubiere estipulado su pago.

1- ARRENDAMIENTO CON DESTINO AGRÍCOLA

ARRENDADOR

Quando el arrendador alquila el inmueble rural para destinarlo al cultivo agrícola, al cierre de su ejercicio económico deberá declarar los ingresos devengados en dinero o en especie.

ARRENDATARIO

Aquí adquiere importancia la tenencia y/o disposición de los bienes obtenidos en la explotación, aún cuando el arrendatario presenta un ingreso vinculado a la definición de sujeto empresa,.

✓ Tenencia: implica la posesión de los bienes, por lo que debemos determinar la etapa en la que se encuentre el cultivo: la sementera, los granos en depósito o bien los ingresos obtenidos por la venta de los mismos.

La sementera, refleja los cargos del proceso agrícola desde la etapa de laboreo de la tierra hasta la cosecha, deberá ser valuada de acuerdo a lo establecido en el artículo 52 inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el artículo 80 del Decreto Reglamentario.

A efectos de determinar el valor de la sementera, se deberán actualizar todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos, que conforman los trabajos culturales a la fecha de cierre del ejercicio. O bien, al valor probable de realización a la fecha de cierre de ejercicio, sólo cuando pueda probarse fehacientemente que el costo en plaza de los bienes a dicha fecha, es inferior al importe determinado mediante la actualización de los gastos.

✓ Disposición: el arrendatario en ocasiones mantiene en depósito los bienes obtenidos en la explotación hasta que decide su venta.

Teniendo en cuenta el artículo 2° de la RC 456-1593/03 (SAGPyA – AFIP) y sus modificaciones, respecto a los granos en depósito, el productor deberá tener como respaldo los correspondientes formularios C 1116 “A”.

Ahora bien, cuando lleva a cabo la venta (propiamente por el desarrollo de su explotación) como para dar cumplimiento a la cancelación de sus obligaciones (como sucede con el pago del arrendamiento pactado en especie) se produce la disposición de los cereales u oleaginosas.

Los ingresos obtenidos de la enajenación de dichos granos estarán amparados por los formularios C 1116 “B” o “C”, según corresponda (venta o consignación).

A su vez, el arrendador puede decidir mantenerlo en depósito con el mismo arrendatario, hasta decidir su venta o depositarlo en las instalaciones de terceros con la misma finalidad. Razón por la cual se requiere analizar en cada caso en particular, tanto la realidad económica como el cumplimiento de lo estipulado en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

2- ARRENDAMIENTO CON DESTINO GANADERO

ARRENDADOR

En el arrendamiento con destino ganadero, el tratamiento fiscal del arrendador no varía, debe declarar como ingresos los que se hayan devengado en orden al contrato celebrado con iguales apreciaciones a las realizadas sobre el arrendamiento con destino agrícola.

ARRENDATARIO

En estos casos el arrendatario deberá incorporar en su activo, al cierre del ejercicio fiscal, la hacienda que se encuentra en el campo arrendado afectado a la explotación ganadera, hasta que efectúa su disposición (venta o pago del arrendamiento si fuera en especie).

Para la valuación de la misma, el criterio utilizado para la valuación dependerá si se trata de hacienda de invernada, cría, de pedigree, puro por cruce o puro registrado. La valuación de la hacienda se efectuará siguiendo los parámetros establecidos en los artículos 52, 53 ó 54 de la Ley del impuesto de referencia.

PASTOREO Y PASTAJE

El propietario de la hacienda, en los contratos de pastoreo y pastaje, deberá valorar sus existencias al cierre del período fiscal de acuerdo a los artículos 52 y 53 de la Ley 20628 y sus modificaciones, con las previsiones que la misma establece para las distintas categorías.

Si se trata de un contrato de pastaje el titular del inmueble declarará los ingresos por el servicio brindado. En cambio se trata de un contrato de pastoreo, su tratamiento es similar a un arrendamiento, es decir, el titular del inmueble cede el uso y goce del predio, motivo por el cual el propietario del campo deberá considerar los ingresos como ganancia de primera categoría de acuerdo a lo normado en el artículo 41, último párrafo, de la ley bajo análisis.

Asimismo, cuando el pago del contrato de pastoreo se hubiera estipulado "en especie", de acuerdo al artículo 43 de la ley, la ganancia a declarar será el valor de los productos recibidos, entendiéndose como tal el valor de realización en el año fiscal o, en su defecto, al precio de plaza al final del mismo. En este último caso, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza citado se computará como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta.

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

En este tipo de contratos se deberá analizar el tratamiento a darle a los frutos a distribuir durante el transcurso del mismo, al cierre del balance o período fiscal, según corresponda, resultando conveniente diferenciar según las modalidades de cría e invernada:

➤ Contratos de capitalización de hacienda de cría:

Si durante el transcurso del contrato existe hacienda aún sin parir le corresponderá declarar al titular, los vientres servidos que aportó a dicho contrato.

Cuando se haya producido la parición y si a la fecha de cierre no se hubieran distribuido los terneros, corresponderá que los declare tanto el capitalizador como el titular del campo en función a los porcentajes de distribución pactados entre las partes.

➤ Contratos de capitalización de hacienda de invernada:

Aún cuando la hacienda deberá ser declarada por el titular de la misma, los kilogramos engordados por el ganado no le son totalmente imputables al capitalizador. Con lo cual se deben efectuar las siguientes apreciaciones:

✓ *Respecto al capitalizador:* deberá incorporar en su inventario el semoviente sometido a capitalización valuado tal como lo establece la Ley de Impuesto a las Ganancias. No se encuentra previsto en la norma el tratamiento que corresponde otorgarle a los kilogramos de dicho animal que por la naturaleza del contrato no le pertenecen al capitalizador. Un tratamiento razonable parecería indicar que 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.

✓ *Respecto al titular del inmueble rural:* le correspondería 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, de acuerdo a la Ley 20628 y sus modificaciones.

VALUACIÓN

Respecto a la valuación de la hacienda en capitalización considero que bebemos distinguir entre Cría e Invernada.

Debemos tener en cuenta que el mecanismo de valuación que se describe refleja los efectos de un contrato de capitalización de hacienda donde el objetivo sustancial es la distribución de frutos por su componente asociativo.

Si el criterio utilizado fuese el de una operación de crédito, "crédito a cobrar" para el titular del campo y como una "obligación a pagar" para el titular de la hacienda, ambos estarán reflejando la existencia de una relación conmutativa o contraprestacional y no asociativa. Si dicho criterio no se contradice con la realidad económica, evidenciará una figura vinculada a la locación.

CAPITALIZACIÓN DE CRÍA

✓ *Vaca preñada: Cuando el objetivo del contrato es la producción de terneros, hasta su nacimiento no hay frutos a distribuir. Es importante observar que a diferencia de la capitalización en invernada, aquí se trata de un producto divisible que se obtiene con la parición. La valuación debe dar cumplimiento a las previsiones del artículo 52 inciso d) punto 1 de la Ley 20628 y sus modificaciones, es decir, considerar la hacienda como establecimiento de cría mediante la aplicación del costo estimativo por revaluación anual y en tal sentido proceder a valorar la misma bajo las previsiones del artículo 53 c) de la Ley 20628 y sus modificaciones.*

✓ *Vaca con ternero al pie: aquí el titular del campo cuenta con los vientres del capitalizador y el producido del contrato (terneros al pie). Razón por la cual deberá llevar a cabo la valuación de aquellos sobre los que recae su titularidad en orden al porcentaje previsto en el contrato o convenio de capitalización. En tal sentido, el capitalizador deberá incorporar los terneros que le corresponden por la capitalización a su propio rodeo. A su vez el capitalizador, deberá valorar su rodeo con la incorporación de los terneros y terneras obtenidos.*

Creo importante considerar que las vacas y las terneras con destino a vientres, serán valuadas de acuerdo a las previsiones del artículo 53 c) de la Ley 20628 y sus modificaciones; mientras que los terneros y terneras, no destinadas a vientres, serán alcanzados por el costo estimativo de revaluación anual, es decir, les será aplicable el artículo 53 a) de la Ley 20628 y sus modificaciones, todo ello en la

medida que todo el ciclo productivo no sea realizado fuera de la zona central ganadera.

✓ Ternero/a destetado: podrán valuarse al costo estimativo por revalúo anual, según el artículo 52 inciso d) punto 1 y el artículo 53 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias los terneros/as y aquellas vacas o vaquillonas cuyo destino posterior sea la venta o como vientres, de acuerdo a lo previsto en artículo 53 inc.c) de la ley citada si se mantiene el mismo destino para las vacas y vaquillonas.

CAPITALIZACIÓN DE INVERNADA

En el caso de un contrato aún no finalizado, tanto el capitalizador como el titular del campo deberán efectuar la valuación según lo normado en el artículo 52, punto d) inc. 2) de la Ley 20628 y sus modificaciones, teniendo en cuenta la titularidad de la hacienda y el porcentaje sobre los kilogramos de carne correspondientes a cada uno de dichos sujetos de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

FEED LOT O ENGORDE A CORRAL

PROPIETARIO DE LA HACIENDA

Como ya fue se mencionó, el contrato de Engorde a Corral o Feed Lot, en un contrato conmutativo, por lo que el propietario de la hacienda deberá declarar los vacunos que se encuentran bajo esta modalidad con el incremento de kilogramos producidos, haya o no finalizado el contrato al cierre del período fiscal.

Dicha hacienda será valuada de acuerdo a lo estipulado en el artículo 52, punto d) inc. 2) de la Ley 20628 y sus modificaciones (hacienda de invernada).

TITULAR DEL FEED LOT

El titular del feedlot, al cierre de su ejercicio fiscal declarara dentro de sus ingresos lo facturado en concepto de servicio de hotelería y el engorde realizado, como renta de tercera categoría.

POOL DE SIEMBRA

Dado a que el Pool de Siembra, puede constituirse adoptando distintas modalidades de contratación, el tratamiento impositivo es diferente para cada caso, siendo también de aplicación el análisis que se efectuó anteriormente en cada modalidad contractual.

Considerando la opinión de la doctrina y pronunciamientos de la AFIP, al respecto, compartida por el autor de este ensayo, se exponen los caso que considero mas habituales:

1. NEGOCIO COMPARTIDO

La situación impositiva depende de cada uno de los inversores.

El resultado que se obtenga por intervenir en la actividad se encuentra gravado como rentas de tercera categoría en el impuesto a las ganancias.

El mismo 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 de esta participación debe computarse junto al resto de los resultados obtenidos en el curso del ejercicio anual por las demás actividades desarrolladas.

2. SOCIEDAD DE HECHO

Aquí se producirá un resultado de la actividad que de acuerdo a la normativa deberá distribuirse entre los socios a los fines de que cada uno lo incluya en su declaración jurada del impuesto a las ganancias al cierre de su ejercicio fiscal.

Las sociedades de hecho no son sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias

3. APOORTE FINANCIERO DE INVERSORES ASEGURANDO DEVOLUCIÓN DE CAPITAL Y RETRIBUCIÓN.

La intención de estos inversores es la obtención de un rédito asegurado no participando del riesgo del negocio.

La retribución obtenida por los inversores será sobre el propio capital como préstamo de dinero y por tanto será para el impuesto a las ganancias una renta considerada de 2da categoría si es Persona Física o de 3ra. si el sujeto es una Empresa, es decir debe agregarse a su declaración jurada con dicho tratamiento.

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

4. CONTRATO DE APARCERÍA

Es de aplicación para estos casos lo desarrollado al tratar aparcerías.

5. FONDOS DE INVERSION AGRICOLA - APOORTE FINANCIERO A UNA EMPRESA ADMINISTRADORA O GESTORA, DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA-GANADERA SIN GARANTÍA DE RETRIBUCIÓN NI DEVOLUCIÓN ALGUNA.

La sociedad registrara las operaciones sobre la base de toda la documentación que genera la actividad (ventas, compras, gastos, etc) permitiéndosele incluir entre las deducciones los cargos abonados a los inversores por su participación.

Los inversores soportaran el impuesto a las ganancias como consecuencia de los incrementos en el capital recibidos de la sociedad administradora.

CONTRATO DE MAQUILA (LEY 25113)

En el impuesto a las ganancias debe aplicarse lo dispuesto en el art 1 de la ley 25113 " En ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho imponible alguno" con lo cual ante ambos impuestos será neutro el efecto.

Al tratarse de un contrato asociativo, deberá ser considerado dentro de la tercera categoría para cada parte la enajenación de los frutos derivados del contrato, y consecuentemente, aplicarle sus principios, criterio de imputación devengado, deducciones especiales de la tercera categoría, etc.

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

APARCERÍA

Cada uno de ellos sujetos pasibles del presente impuesto, siempre que el activo de las partes intervinientes, incluidos los bienes a distribuir o distribuidos de acuerdo a lo estipulado en el contrato (cereales u oleaginosas o hacienda bovina: cría o kilogramos de carne), supera el mínimo fijado en el artículo 3° inciso j) de la Ley del gravamen.

La valuación de esos bienes al igual que con relación a los inmuebles rurales, se realizará de acuerdo a lo descrito para este impuesto en el contrato de arrendamiento.

ARRENDAMIENTO RURAL

Cuando activo gravado en el país, perteneciente al arrendatario o al arrendador, supere el mínimo fijado en el artículo 3° inciso j) de la Ley del gravamen, estos serán sujetos pasibles del presente impuesto.

ARRENDADOR

En el caso del arrendador se destaca como característica la cesión del uso y goce del predio rural, razón por la cual estará gravado por la titularidad del bien de acuerdo a las siguientes normas:

- ✓ **Persona física y sucesiones indivisas**
Gravado s/ art. 2° inc. e)
- ✓ **Persona física y sucesión indivisa del exterior**
Gravado s/ art. 2° inc. h)
- ✓ **Sociedades domiciliadas en el país**
Gravado s/ art. 2° inc. a)
- ✓ **Sociedades del exterior**
Gravado s/ art. 2° inc. h)

VALUACIÓN DEL INMUEBLE

Para la valuación de los inmuebles se observarán las previsiones del artículo 4° inciso b) y 9° de la Ley 25063 y sus modificaciones que expresa:

“En el caso de los inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en PESOS DOSCIENTOS MIL (\$ 200.000.-), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.”

“El valor a computar para cada uno de los inmuebles, de los que el contribuyente sea titular, determinado de acuerdo con los párrafos precedentes, no podrá ser inferior al de la base imponible - vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida - establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Si se trata de inmuebles rurales el importe aludido se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior. El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible. Aquellos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.”



Esta redacción ha generado controversias en lo que respecta a las deducciones a computar para llevar a cabo la valuación, por lo que hay que considerar la Actuación 987/01 (DI ATEC).

La DAT se ha expedido al respecto señalando que el 25% del valor fiscal de los inmuebles o la suma fija de \$ 200.000, el valor que resulte mayor, es un valor único deducible del valor total de los inmuebles rurales componentes de una unidad económica con independencia a que el contribuyente sea titular de una única propiedad o por el contrario, posea distintas parcelas registradas cada una bajo su respectiva partida catastral.

ARRENDATARIO

Para el caso del arrendatario, se dedique a la explotación agrícola o ganadera, deberá incorporar a su activo, al cierre de su ejercicio fiscal, los bienes afectados y obtenidos por el uso y goce del predio rural originado en el contrato de arrendamiento.

Dado que reviste el carácter de sujeto empresa presenta el siguiente tratamiento:

- ✓ **Empresa o explotación unipersonal (Persona física)**
Gravado s/ art. 2° inc. c)
- ✓ **Establecimientos estables con destino a actividades agrícolas o ganaderas (entre otras) [Persona física del exterior]**
Gravado s/ art. 2° inc. h)
- ✓ **Sociedades domiciliadas en el país**
Gravado s/ art. 2° inc. a)
- ✓ **Establecimientos estables con destino a actividades agrícolas o ganaderas (entre otras) [Sociedades del exterior]**
Gravado s/ art. 2° inc. h)

Para la valuación de los mismos, se considerarán las previsiones del artículo 4° y 9° de la Ley 25063 y sus modificaciones.

PASTAJE Y PASTOREO

En la medida que el activo gravado en el país, supere el mínimo fijado en el artículo 3° inciso j) de la Ley del gravamen, tanto el dueño de la hacienda como el propietario del inmueble rural son sujetos pasibles del presente impuesto.

Se realizará la valuación considerando las previsiones del artículo 4° y 9° de la Ley 25063 y sus modificaciones.

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

CAPITALIZADOR

El capitalizador, como propietario de la hacienda, deberá declarar dentro del activo todos sus semovientes, entre ellos la hacienda bovina que se encuentran bajo la modalidad de capitalización.

La incidencia sobre el activo se produce en dos sentidos:

- **Sentido positivo:** incrementando el activo por la incorporación de la mayor cantidad de animales si se trata de capitalización en cría o por aumento en kilogramos si se trata de capitalización en invernada.
- **Sentido negativo:** porque razonablemente se debería detraer de la valuación del animal la proporción correspondiente al incremento en kilogramos que le corresponde al titular del inmueble rural.

TITULAR DEL INMUEBLE RURAL

El propietario del inmueble debería hacer incidir en su activo el incremento en kilogramos o crias representados en la parte proporcional de la valuación de los animales, de acuerdo a las previsiones de la Ley 20628 y sus modificaciones.

FEEDLOT O ENGORDE A CORRAL

El impuesto bajo análisis, en esta modalidad contractual, repercute con mayor incidencia sobre el titular de la hacienda dado que deberá incorporar, al cierre de ejercicio fiscal, los kilogramos engordados por el ganado, haya o no concluido la relación contractual.

La valuación se realizará considerando lo indicado al desarrollar esta modalidad en el Impuesto a las Ganancias.

POOL DE SIEMBRA

Según la modalidad elegida para llevar adelante el negocio, cada inversor o parte interviniente en el Pool deberá incorporar en su Declaración Jurada el Activo invertido, debiendo ingresar el impuesto determinado si se superan los mínimos establecidos por la legislación vigente.

Dado a que el Pool de Siembra, puede constituirse adoptando distintas modalidades de contratación, el tratamiento impositivo es diferente para cada caso, siendo también de aplicación el análisis que se efectuó anteriormente en cada modalidad contractual.

CONTRATO DE MAQUILLA (LEY 25113)

No existiendo criterios particulares sobre este contrato, deberán aplicarse las normas generales del impuesto.

Si el activo de las partes intervinientes, incluidos los bienes a distribuir o distribuidos de acuerdo a lo estipulado en el contrato, supera el mínimo fijado en el artículo 3° inciso j) de la Ley del gravamen, será cada uno de ellos sujetos pasibles del presente impuesto.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

APARCERÍA

APARCERO DADOR

Dadas las características asociativas de estos contratos, el titular del inmueble, es sujeto pasivo del presente impuesto y en consecuencia se encuentra gravada la participación en la empresa según el artículo 19 inciso k) de la Ley 25063 y sus modificaciones.

Se presentan dos situaciones a considerar respecto al aparcerero dador, sobre su participación patrimonial:

✓ Inmueble cedido en aparcería: si la figura asociativa se asimila a una sociedad de hecho puede considerarse alcanzado por el Dictamen 7/02 (DAT) y en ese caso excluirlo del activo que conforma el capital de la explotación, encontrándose gravado por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

✓ Bienes de cambio obtenido en la distribución de frutos: deberá incorporar la/s sementera/s o bien los granos en depósito, según corresponda, dentro del activo de la explotación y en tal sentido alcanzado por el gravamen, según lo establecido en el art. 19 inc. k).

APARCERO TOMADOR

En el caso del aparcerero tomador debemos considerar:

✓ Bienes afectados a la explotación: conforman el activo y por ende se encuentran gravados según el artículo 19 inciso k) de la Ley 25063 y sus modificaciones.

✓ Bienes de cambio obtenido en la distribución de frutos: se deberán incorporar las sementeras o los granos en depósito, según corresponda dentro del activo de la explotación los que estarán alcanzados por el gravamen en iguales consideraciones que los expuestos en el apartado precedente.

ARRENDAMIENTO RURAL

PROPIETARIO DEL INMUEBLE

Los inmuebles rurales arrendados, cuando se trata de las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de los mismos, se encuentran exentos según lo establecido en el artículo 21 inc. f) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales con expresa referencia al artículo 2 inciso e) de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

ARRENDATARIO

El arrendatario cuando se trate de personas físicas o sucesiones indivisas debe declarar la participación que presenta sobre la explotación, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

ARRENDAMIENTO PARA GANADERÍA

El arrendatario deberá tributar sobre el patrimonio correspondiente a la empresa o explotación unipersonal (activo - pasivo) disminuido en el monto de las acciones o participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley 19550 y sus modificaciones, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del gravamen.

En tal sentido, el activo citado deberá incluir la totalidad del rodeo, sea cría o invernada, valuado bajo las previsiones de la Ley 20628 y sus modificaciones.

ARRENDAMIENTO PARA AGRICULTURA

Cuando el destino del arrendamiento es la agricultura, al cierre del ejercicio fiscal, el arrendatario deberá declarar dentro del patrimonio de su explotación la/s sementera/s o bien los granos en depósito, según corresponda.

Para su valuación se deberá tener en cuenta lo establecido en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

PASTOREO Y PASTAJE

1. TITULAR DEL INMUEBLE RURAL

PASTOREO

En el pastoreo, se produce la cesión del uso y goce del inmueble, generalmente por plazos que no exceden un año. Razón por la cual le corresponde el mismo tratamiento a dar a los inmuebles arrendados, es decir que se encuentran exentos según lo establecido en el artículo 21 inc. f) de la Ley del presente gravamen.

PASTAJE

A diferencia de lo observado en el contrato de pastoreo, en este tipo de contratos no existe el elemento determinante de la locación y el arrendamiento, toda vez que el dueño del inmueble rural recibe los animales de un tercero para que los mismos se alimenten de los pastos que en él existen, percibiendo una suma de dinero por cabeza de animal y por tiempo, pero sin conceder el uso y el goce del inmueble.

El propietario de la tierra presta un servicio al dueño de la hacienda, siendo responsable por el cuidado y sanidad de la misma.

Bajo las consideraciones del Dictamen 7/02 (DAT) el inmueble perteneciente a personas físicas quedaría excluido del activo que integra el capital de explotación.

2. DUEÑO DE LA HACIENDA

El propietario de la hacienda, deberá incluir dentro del patrimonio correspondiente a la empresa o explotación unipersonal, el rodeo que bajo cualquiera de las modalidades contractuales –pastaje, pastoreo- se encuentre en campos de terceros. Siguiendo a tal fin, los lineamientos establecidos en la Ley del Impuesto a las Ganancias para su valuación, teniendo en cuenta que la misma debería ser tratada como hacienda de invernada, dado el objetivo del contrato.

APITALIZACIÓN DE HACIENDA

HACIENDA BOVINA

Considerando lo hasta aquí analizado, tanto el titular del inmueble como el capitalizador, deberán incorporar en su activo, las proporciones convenidas de acuerdo a las modalidades de capitalización analizadas.

INMUEBLE RURAL

Para el presente tributo se encuentra gravada la participación en la empresa o explotación unipersonal, según el artículo 19 inciso k) de la Ley 25063 y sus modificaciones. No obstante lo expuesto, el dictamen 7/02 (DAT) se resuelve que quedarán 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.

En la capitalización de hacienda, por tratarse de una figura contractual asociativa, podría considerarse con igual alcance a la afectación que implica sobre una sociedad de hecho.

ENGORDE A CORRAL O FEED LOT

De tratarse de personas físicas, tanto el dueño de la hacienda como el propietario del engorde a corral, estarán alcanzados por el presente impuesto como explotación unipersonal, aunque con las salvedades que implica la aplicación del Dictamen 7/02 (DAT), en lo referido al tratamiento de los inmuebles rurales:

“De lo expuesto se concluye que en el Impuesto sobre los Bienes Personales: quedan excluidos aquellos bienes cuyos titulares resulten sujetos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, ello atento lo dispuesto en el inciso e) del artículo 2º de la Ley N° 25.063.

En otras palabras, se encuentran fuera del ámbito de este impuesto los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: en el caso de inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos estarán alcanzados por este impuesto y solo quedará gravado por el impuesto sobre los bienes personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas.

A su vez se hallan alcanzados los inmuebles rurales de personas físicas y/o sucesiones indivisas que se encuentren, inexplorados, arrendados o cedidos.”

POOL DE SIEMBRA

Dependiendo de la modalidad elegida para llevar adelante el negocio, cada inversor o parte interviniente en el Pool deberá incorporar en su Declaración Jurada el Activo invertido, debiendo ingresar el impuesto determinado si se superan los mínimos establecidos por la legislación vigente.

Dado a que el Pool de Siembra, puede constituirse adoptando distintas modalidades de contratación, el tratamiento impositivo es diferente para cada caso, siendo también de aplicación el análisis que se efectuó anteriormente en cada modalidad contractual.

CONTRATO DE MAQUILLA (LEY 25113)

Si el activo de las partes intervinientes, incluidos los bienes a distribuir o distribuidos de acuerdo a lo estipulado en el contrato, supera el mínimo fijado por la Ley del gravamen, será cada uno de ellos sujetos pasibles del presente impuesto.

CAPITULO III

CONSIDERACIONES FINALES

Como ya se mencionó, los usos y costumbres del sector agropecuario llevan con frecuencia a realizar acuerdos entre partes que son verdaderos contratos, nominados o no, y que, sin embargo, en muchos casos no se suscriben por escrito.

Esta confianza que esta muy afianzada entre los actores del agro y que resulta humanamente muy sana, en ocasiones puede afectar la carga impositiva de su producción agropecuaria, ya que el tratamiento de las operaciones realizadas depende de la prueba que pueda aportarse al fisco, esto dificulta la adecuada evaluación de los costos.

Ante esta perspectiva, una causa adicional de gravedad que afecta a la seguridad jurídica, es la falta de consideración expresa de la mayoría de los contratos agropecuarios por parte de las leyes fiscales, es decir, si bien existe un tratamiento en los diferentes impuestos en función de las cláusulas previstas en los diferentes acuerdos, eso es consecuencia de opiniones de la doctrina y del fisco plasmadas en dictámenes cuya visión puede ser modificada en el futuro por el ente recaudador lo que genera inseguridad jurídica.

Por dicho motivo es que considero que debe legislarse este vacío en forma expresa y contemplarse los verdaderos efectos de los acuerdos firmados, encuadrándose en forma adecuada, mencionando el marco legal que debe aplicarse.

Es necesario contar con normas claras y precisas para determinar en forma inequívoca la incidencia de la carga tributaria en cada caso y considerando además que la actividad agropecuaria posee características muy particulares que la diferencian de las demás en su tratamiento e incidencia impositiva, especialmente en la ley del IVA, sería oportuno incluir un sección específica que recepte las particularidades propias del sector.

En definitiva estos negocios no son más que distintas modalidades de la Ley N° 13.246 (T.O. en 1948 y modificaciones) de arrendamientos rurales y aparcerías, con distintos matices propios que los usos y costumbres fueron incorporando para adaptarlos a la realidad económica del momento; siendo las disposiciones de esa Ley de orden público, aplicables a todo contrato, cualquiera sea la denominación que las partes le asignen siempre que se conserve el carácter sustancial de las prestaciones y de acuerdo con su finalidad agroeconómica.

Es importante observar que existen ventajas fiscales ante los impuestos analizados que traen aparejados algunos contratos, siempre que se pruebe fehacientemente la existencia de los mismos.

Estas ventajas no son en algunos casos estrictamente impositivas, principalmente considerando que el IVA no es inerte en el agro, pues la acumulación de saldos a favor por la propia operatoria de las diferentes tasas del impuesto vigentes y las retenciones sufridas al cobrar las operaciones, generan para el productor costos financieros derivados de mantener saldos a favor del contribuyente "a costo cero" con el Fisco.

En este impuesto, como ya se sugirió es fundamental la distinción, de acuerdo a las definiciones antes formuladas, entre aquellos contratos que pueden asimilarse al arrendamiento, figura a la que la ley ha separado o eximido del impuesto, aquellos contratos que implican una figura de tipo asociativo y aquellos que se presentan como una prestación de servicios.

Esto no solo a efectos de determinar la procedencia o no de la exención, sino también a los fines de precisar la alícuota aplicable en cada caso.

En lo referido al Impuesto a las Ganancias es importante destacar que, además del análisis de la figura jurídica interviniente, se torna sumamente trascendente la clasificación de los contratos según la relación entre las partes, ya que el carácter asociativo o conmutativo de la contratación obliga a una imputación de los ingresos que si bien siempre debe seguir el criterio de lo devengado, difiere en cuanto a su medición y su activación.

Asimismo, en el análisis de los impuestos que recaen sobre el Patrimonio o el Activo de la empresa se torna substancial la consideración de figuras contractuales que involucran la activación de resultados por la participación asociativa.



INDICE

INTRODUCCIÓN	2
CAPITULO I	
Contratos Agropecuarios	
Definiciones y Características	3
Clasificación de los Contratos Agropecuarios	4
Contratos Nominados – Ley 13246	5
Contrato de Aparcería Rural	6
Contrato de Mediería Rural	10
Contrato de Arrendamiento Rural	13
Contrtos Innominados	18
Contratos Accidentales de Arrendamiento o Cosecha	20
Contrato de Pastaje	21
Contrato de Pastoréo	24
Contrato Mixto o Canadience	25
Contrato de Arrendamiento con Pago en Especie	27
Contrato de Capitalización de Hacienda	28
Engorde a Corral o Feedlot	32
Pool de Siembra	34
Contrato de Maquilla	37
CAPITULO II	
Tratamiento Impositivo Aplicable	
Introducción	39
Impuesto al Valor Agregado	
Contrato de aparcería	41
Contrato de Arrendamiento Rural	44
Capitalización de Hacienda y Feedlot	51
Contratos de Pastaje y Pastoreo	57
Pool de Siembra	59
Contrato de Maquilla	61
Impuesto a las Ganancias	
Contrato de aparcería	62
Contrato de Arrendamiento Rural	64
Contratos de Pastaje y Pastoreo	67
Capitalización de Hacienda	68

Engorde a Corral o Feedlot	70
Pool de Siembra	71
Contrato de Maquilla	73
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	
Contrato de aparcería	73
Contrato de Arrendamiento Rural	74
Contratos de Pastaje y Pastoreo	76
Capitalización de Hacienda	76
Engorde a Corral o Feedlot	77
Pool de Siembra	77
Contrato de Maquilla	78
Impuesto Sobre los Bienes Personales	
Contrato de aparcería	78
Contrato de Arrendamiento Rural	79
Contratos de Pastaje y Pastoreo	80
Capitalización de Hacienda	81
Engorde a Corral o Feedlot	82
Pool de Siembra	82
Contrato de Maquilla	82
CAPITULO III	
Consideraciones Finales	83
Bibliografía Consultada	85



BIBLIOGRAFIA CONSULTADA:

- 📖 *Constitución Nacional de la República Argentina*
- 📖 *Ley de Impuesto a las Ganancias N°20628/97 modif. Y complem.*
- 📖 *D.R. del Impuesto a las Ganancias N° 1344/98 y modif.*
- 📖 *Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 20631/97, modif. Y complem.*
- 📖 *D.R. del Impuesto al Valor Agregado N° 692/98 y modif.*
- 📖 *Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta N° 23063/98 y modif.*
- 📖 *D.R. del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta N° 1533/98 y modif.*
- 📖 *Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales N° 23966/97 y modif.*
- 📖 *D.R. del Impuesto sobre los Bienes Personales N° 127/96 y modif.*

- 📖 *Agricultura & Ganadería - M. Josefina Bavera, Gustavo Frankel y Carlos F. Vaneny- Colección Práctica – Errepar.- 4ª Edición.*
- 📖 *Hecho Imponible en Contratos Agropecuarios – SANTACRUZ, Lidia M. – IMP.2000-A, 42 – LA LEY S.A.*
- 📖 *Impuesto al valor agregado. Hecho imponible. Nacimiento. Contrato de maquila. - Santacruz, Lidia M – LA LEY S.A. AÑO 2005*
- 📖 *Impuesto al valor agregado. Contratos agropecuarios. Tratamiento en el I.V.A.- Anad, Carolina - Marirossi, Vivian - Unia, Laura - IMP 2001-B, 2445*
- 📖 *El I. V. A. En los Contratos Agropecuarios. - Bonifacio, Nélide S. - Chiaradía, Claudia A. - Rubinat, María C. - Bol. DGI N°498- Junio de 1995 - Página N° 621.*
- 📖 *Tratamiento Impositivo de algunos Contratos Agropecuarios, GUALTIERI, Orlando A., D.T.E., 2/12/85- Errepar, Act. 288*

- 📖 *Tratamiento de la Hacienda en el Impuesto a las Ganancias- GUALTIERI, Orlando A - (IMP, 1980-B, 2035), Digesto de Impuesto a las Ganancias, Explotaciones agropecuarias, Ed. La Ley.*
- 📖 *Hecho imponible. Contratos agropecuarios. Adquisiciones de insumos y servicios.- Alícuota aplicable. - Santacruz, Lidia M. - IMP 2000-A, 44 – LA LEY S.A. 2005*
- 📖 *Hecho imponible. Contratos agropecuarios. Servicios vinculados a la obtención de hacienda bovina. Alícuota aplicable - Santacruz, Lidia M - IMP 2000-A, 44 - LA LEY S.A.*
- 📖 *Hecho imponible. Contratos innominados. Fondo de inversión agrícola. Patrimonio de afectación. Fideicomiso - Santacruz, Lidia M. - IMP 1996-B, 2304 - LA LEY 2005*
- 📖 *Los Contratos Agrarios y su problematica fiscal.- Marsicano, Alberto P. - IMP 1985-A, 16*
- 📖 *Contratos accidentales por una sola cosecha y su correlativo en el plano pecuario.-Reigada, Javier -Revista Derecho Fiscal, XL-568 - La Ley S.A. 2005*
- 📖 *Contrato de Aparcería. Capitalización de hacienda vacuna. (Dictamen N° 81/92).- Santacruz, Lidia M. - IMP 1993-A, 463 - La Ley S.A. 2005*
- 📖 *Los Contratos Agrarios: controversias acerca del encuadre en el Impuesto al Valor Agregado.- Savarese, Lucía G. - Revista Derecho Tributario, IX-23- La Ley S.A. 2005*
- 📖 *Fallo Fresnal. TF de Apel. Pcia. de Bs. As. Doctrina Tributaria Errepar. Noviembre 2001.*
- 📖 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DG N° 81/92, Boletín de la D.G.I. N° 469, ps. 52/54.*
- 📖 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DG N° 50/95 (D.A.T.) - 24/5/95 - Bol. D.G.I. N° 506 (Febrero 1996).*
- 📖 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DGI N° 6/99*
- 📖 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DG N° 13/99 (D.A.T.) - 24/3/99 - Bol. AFIP-D.G.I. N° 27 (Octubre 1999).*
- 📖 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DG N° 14/99 (D.A.T.) - 29/3/99 - Bol. AFIP-D.G.I. N° 27 (Octubre 1999)*

 *Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP-DGI 70/02*

U.N.R.C.
Biblioteca Central



65861

65861