GURRUCHAGA, E.L.
Tratamiento Impositi
2008 65863

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
Biblioteca
65863

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO

TEMA: "TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE CONTRATOS AGROPECUARIOS"

ALUMNA: *CPN Elsa Liliana Gurruchaga*

DIRECTOR: *Especialista en Tributación*
CPN Alfredo Collosa

Villa Mercedes (San Luis)

- 2007 -

05863

MFN:

Clasif:

T.533

INDICE

1. INTRODUCCIÓN

Para el desarrollo de las empresas agropecuarias en nuestro país se generan distintas modalidades de contratación, que permiten integrar a los propietarios de la tierra y a quienes participan en el proceso productivo como empresarios directos, para planificar, evaluar, producir, recolectar y de corresponder repartir los frutos de acuerdo a ciertas condiciones pactadas previamente.

Los contratos surgen a raíz de la vinculación de partes para llevar a cabo diversas formas de negocios agropecuarios. En este sentido en el presente trabajo para comprenderlos se los caracteriza, clasifica, reconociendo los sujetos intervinientes y la finalidad que persiguen para concretar su objetivo. También se analiza la legislación general y particular que contempla algunos tipos de contratos y aquellos que no disponen de una legislación específica pero que son ampliamente utilizados.

Como en materia tributaria no hay un tratamiento específico para los mismos, se hace difícil su encuadre fiscal, lo cuál genera ciertas complicaciones al determinar los sujetos responsables del pago del impuesto, o establecer el monto y momento para reconocer la base imponible. En función de esta realidad se analiza la normativa existente, la jurisprudencia, dictámenes emitidos por la DGI - AFIP, y la opinión de prestigiosos doctrinarios, con el propósito de elaborar un marco adecuado a la hora de decidir sobre su aplicación y al determinar las responsabilidades fiscales de las partes en los Impuestos al Valor Agregado (IVA) y a las Ganancias.

Para una mejor interpretación de cada tema se incluye la terminología básica utilizada en el sector agropecuario, a los efectos de comprender ciertos términos. Cabe destacar que en los negocios agropecuarios, más allá de las formas jurídicas que se adopten para desarrollarlos, se deben contemplar otros elementos que influyen de hecho: el suelo, el tiempo, la organización de la propiedad rural, entre otros.

Se consideró conveniente resaltar temas relacionados con los sistemas de control de granos y hacienda, impuestos por la normativa referida al traslado de productos y la documentación de las operaciones como consecuencia de las actividades desarrolladas en el sector agropecuario, por ello se analizan algunas Resoluciones al respecto.

2. *TERMINOLOGÍA*

Como el agro requiere especificidad en su tratamiento, es necesario conocer la terminología base utilizada para una mejor comprensión del trabajo.

Actividad agropecuaria: "*la destinada a obtener productos naturales, ya sean vegetales de cultivo o crecimiento espontáneo, y animales de cualquier especie, mediante nacimiento, cría, engorde y desarrollo de los mismos y sus correspondientes producciones.*" Esta definición está en el art. 34 de la Ley 24977 (Régimen de Monotributo)

Para lograr desarrollar esta actividad se necesita el **"fundo"** término que se refiere *al inmueble, como superficie limitada que se adquiere en propiedad privada.* Dentro del cuál se desarrolla el **"agro"**: el cuál define potencialmente al *"campo considerado como fuente de riqueza".*

Ahora bien según qué actividades se desarrollen, encontramos dos términos:

1) Agro: que se refiere a la agricultura: "*conjunto de actividades humanas sobre el medio natural para promover el desarrollo de vegetales con que satisfacer las necesidades de alimentación y vestido.....*"

Dentro de las etapas del cultivo los autores Bavera, Frankel y Vanney enumeran algunas tareas que se desarrollan en el ámbito agrícola y los principales cultivos[1].

- *"Labranza o laboreo de la tierra: es la acción de laborar el terreno a efectos de preparar la tierra para la implantación de un cultivo y/o para variar algunas propiedades.*
- *Siembra: es la acción de distribuir o implantar semillas, para obtener su germinación y posterior establecimiento de las plantas.*
- *Fertilización: es la acción de fertilizar un terreno a efectos de incrementar la fertilidad del mismo.*
- *Fumigación: Son las tareas efectuadas para controlar enfermedades que se presentan en los cultivos.*
- *Cosecha: es la acción de recoger los granos, frutos, órganos herbáceos, raíces, flores, etc. en función de encontrarse en estado y cantidad requeridos.*

[1] Bavera, M. Josefina, Frankel, Gustavo I., Vanney, Carlos F. "Agricultura y Ganadería: Ganancias/ Valor Agregado"-Editorial ERREPAR - Buenos Aires 2004.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

- *Rastrojos: son los residuos que quedan después de realizar la cosecha.*

Entre los principales cultivos citan:

- *Cereales: son plantas que pertenecen a la familia de las gramíneas que se utilizan para producción de harina, forraje, y en general son de gran interés alimenticio y económico. Pueden mencionarse: trigo, maíz, arroz, cebada, avena, centeno, sorgo.*
- *Oleaginosas: pertenecen a la familia de las leguminosas, su fruto el grano se utiliza para la obtención de aceite; entre los que podemos citar: soja, girasol y maní.*
- *Legumbres: es el fruto de una leguminosa, del cual no se puede obtener aceite. Esa es la diferencia con las oleaginosas, se pueden citar: lentejas, porotos, arvejas, habas.*
- *Hortalizas: son plantas herbáceas que pueden ser utilizadas para alimento humano. Las de raíz: remolacha y zanahoria; de tubérculo: papa; de bulbos y tallos: ajo, apio, espárrago, cebolla; de hoja: lechuga, espinaca, acelga, achicoria, etc."-*

2) Pecuario: adjetivo referido al ganado y más específicamente la ganadería como conjunto de actividades relacionadas con la cría de *ganado*.

Ganado: *conjunto de bestias mansas que se apacientan juntas.*

Los autores Brebbia y Malanos definen al **contratista rural**[2]:

> *"Es aquél empresario independiente....quién toma a su cargo la realización en un predio rústico, cuya tenencia, posesión o propiedad pertenece a otro, una o más tareas culturales y obras, o la totalidad de ellas dirigidas a la obtención de frutos agrícolas y/o su recolección que ejecuta con maquinarias, herramientas o equipos rurales y mano de obra propia o ajena de que dispone sin mediar relación de dependencia con quién las encarga percibiendo como retribución un precio en dinero, un porcentaje de los frutos obtenidos o una cantidad fija de ellos".*

[2] Brebbia, Fernando y Malanos Nancy: "Tratado teórico práctico de los contratos agrarios"- Rubinzal – Culzoni Editores – 2002

3. REGULACIÓN LEGAL DE CONTRATOS AGROPECUARIOS

3.1 Antecedentes:

La doctrina agrarista europea, principalmente la italiana ha realizado importantes aportes sobre temas agropecuarios, los códigos del siglo pasado consideraban los que tenían por objeto "el goce de un fundo rústico o de otros bienes conexos con la agricultura, toda vez que la actividad productiva agraria era un modo de ejercicio de la "propiedad fundiaria". Con posterioridad al surgir en 1942 en el Código italiano las nociones de ***empresario agrario*** (art.1235) y de empresa agraria como institución distinta y autónoma de la propiedad fundiaria, comenzó a cambiar su concepción.

La agricultura ha sido practicada a lo largo del tiempo, como base fundamental en la alimentación de los pueblos generando un amplio comercio que fue requiriendo el desarrollo de ciertas instituciones. Las mismas tendían a reglar de alguna manera aspectos tales como: propiedad de las tierras, laboreo de las mismas, cultivos y su posterior comercio. Los países se preocuparon en obtener la máxima utilización del suelo agrario y su fraccionamiento en una mayor cantidad de agricultores. Por ello se le fue dando importancia a "la propiedad de la tierra" destinada a la explotación agropecuaria. Así es que son tratadas en las normas de nuestro Código Civil (C.C.), y en ese complejo de leyes inspiradas en la función productiva del suelo agrario que imponen límites a la disponibilidad y goce de la tierra.

El contrato agrario como categoría jurídica, Fernando Brebbia, define que:

> *"El **contrato agrario** deja de ser considerado entonces como una simple "modalidad" que el propietario elige acerca de la forma de conducción del fundo y pasa a ser **un instrumento jurídico** a través del cual se da vida a la actividad productiva y se organizan las relaciones en la empresa, viéndose el contrato bajo el perfil de la asociación entre los distintos factores de la producción para dar nacimiento a la **empresa agraria**"* [3]

[3] Fernando P. Brebbia-Nancy L. Malanos). *(Tratado teórico práctico de los contratos agrarios – Actualización Pag. 11.)* Editores Rubinzal – Culzoni-Buenos Aires 2002

3.2. Legislación actual argentina. Interpretación de las leyes tributarias

Nuestra legislación trata algunos contratos en forma general y otros en forma particular con leyes específicas:

CODIGO CIVIL (C.C.)

LEY 13246 de Arrendamientos y Aparcerías rurales. (L.A.)

Ley 25.169 de Contrato asociativo de explotación tambera.

Ley 25.113 de "Contrato de Maquila o de Depósito de Maquila"

Decreto 145/2001 sobre Mediería Frutihortícola

Ley N° 19550 de Sociedades (L.S.), modificada en 1983 por la Ley 22903 agregando un Capítulo de "Contratos de Colaboración Empresaria".

Ley 26005 de "Consorcios de Cooperación" del año 2004 que se promulgó el 12/01/2005.

Las leyes impositivas, no contemplan particularmente la actividad agropecuaria en un capítulo especial, pero se refieren algunos artículos a temas agropecuarios.

Para una adecuada aplicación de las leyes impositivas es necesario considerar el principio consagrado en el art. 2° de la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario), en virtud del cual a fin de determinar la real naturaleza de un hecho, se debe atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas que se otorguen. Por lo tanto se debe interpretar según **"el principio de realidad económica",** a los efectos de generar un punto de partida frente a las controversias.

Este principio se está abandonado en algunos países, tal el caso de España desde 1995. Al mismo le cabe una reflexión crítica muy interesante efectuada por Alberto Tarsitano[4] ....*"la experiencia argentina demuestra que el principio de realidad económica es utilizado de manera indiscriminada por las administraciones fiscales y por los tribunales... Se introduce, por tanto una fricción con el orden jurídico general, que viene de la mano de la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares, encauzada en instituciones jurídicas, con la pretendida sustancia económica que el legislador se propone gravar. Se lograría igual propósito, con menor agravio, si esta consistencia fuera hallada en la indagación de la verdadera causa de los actos jurídicos..."*

Entendemos que es fundamental lograr una justa medida del impuesto respetando los principios constitucionales como lo son: legalidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica. Y son

[4] Casás, José Osvaldo Coordinador – "Interpretación económica de las normas tributarias" Editorial Abaco de Rodolfo Depalma – Buenos Aires – 2004 – Cap.I Pag 86

los legisladores, jueces y administradores de justicia que deben tener como base para proteger los intereses del fisco y de los contribuyentes.

3.3. Tratamiento en la legislación sobre contratos agropecuarios

Código Civil (C.C.): Nuestro Código Civil en la Sección Tercera, trata las obligaciones que nacen de los contratos, refiriéndose en el Título I a contratos en general.

- **(Art. 1137)** *"dice que habrá contrato cuando varias personas se ponen de acuerdo sobre una declaración de voluntad común, destinada a reglar sus derechos"*

- En los artículos siguientes se ***clasifica a los contratos*** en:
  Unilaterales (una sola parte se obliga) o bilaterales (cuando las partes se obligan recíprocamente);
  Título oneroso o gratuito;
  Consensuales o reales;

- **(Art. 1143)** los clasifica en **nominados o innominados**, según que la ley los designe o no, bajo una denominación especial.

Estos contratos innominados frecuentemente se generan en la actividad agropecuaria, justamente porque carecen de una legislación especial y surgen solo del consentimiento de las partes y por acuerdos especiales que logran.

- El capítulo III (C.C.), referido al ***objeto de los contratos,*** dice que pueden consistir en la obligación de **hacer**, en la obligación de **dar** alguna cosa; y en este último caso, sea que se trate de una **cosa presente**, o de una **cosa futura**; sea que se trate de la propiedad, del uso, o de la posesión de la cosa.

Es importante aclarar que cuando las cosas futuras fueren objeto de los contratos, la promesa de entregarlas está subordinada al hecho si llegase a existir, salvo los contratos aleatorios.

(Art. 1493 CC): Se refiere **al contrato de locación**, el Título VI de la locación, expresa: *"Habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero"*.

De su definición rescatamos los siguientes elementos:
El que paga el precio: se llama Locatario, arrendatario o inquilino.
El que lo recibe: locador o arrendador
Precio: se llama arrendamiento o alquiler.

La **Nota del art. 1493 CC** *aclara que:*

- Usufructo (no es locación): es cuando una de las partes transfiere a la otra por título oneroso, el uso o goce temporario de una cosa, con derecho real.
- Venta de frutos (no es locación): es el contrato por el cual una de las partes transfiriese a otra por un precio cierto y en prestaciones sucesivas, y por tiempo determinado, los frutos o productos de un bien raíz.
- Contrato innominado:
  - si el **precio** de un contrato de arrendamiento consistiera en una cantidad de **frutos de la cosa**, (no es locación).
  - Si una de las partes transfiriese, **el uso o goce temporal** de una cosa, y la otra parte transfiriese el **uso o goce de otra cosa**.
  - Si una de las partes transfiriese, el uso o goce de una cosa, transfiriéndole la otra el dominio de otra cosa.
  - Si la transferencia del uso o goce que hiciera una de las partes, fuese porque la otra se obligara a prestarle un servicios o un servicio que le hubiere prestado.
- Contrato de sociedad: Si la cantidad de frutos fuese una cuota proporcional, respecto al todo que produzca la cosa, sería un contrato de sociedad.
- Contrato de Comodato: Si una de las partes transfiriese, **el uso o goce temporal** de una cosa, no obligándole la otra parte a pagarle un precio, ni la entrega de cosa alguna, ni prestarle un servicio.

- **El (Art. 2503 C.C.)** hace referencia sobre un tipo de contrato:
  ".....el contrato de arrendamiento será entre los propietarios y los cultivadores o criadores de ganado, un intermediario suficiente".

Posteriormente, otros artículos se refieren al dominio y sus tipos:

- **(Art. 2506 C.C.)**: El dominio es el derecho real en virtud del cuál una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona.
- **(Art. 2507 C.C.):** El dominio se llama pleno o perfecto cuando es perfecto y la cosa no está gravada con ningún derecho real hacia otras personas. Se llama menos pleno o imperfecto cuando debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición o si la cosa que forma su objeto es un inmueble gravado respecto de terceros con un derecho real como servidumbre, usufructo, etc.

Ley N° 13246 Arrendamientos y Aparcerías Rurales (L.A.): hoy vigente con varias reformas, genera una normativa en materia contractual agraria y regula jurídicamente el arrendamiento rural y las aparcerías, *aplicándose a contratos cualquiera sea la denominación y*

modalidades, siempre que se conserve el carácter substancial de las prestaciones correlativas, conforme a sus preceptos y finalidad agro-económica.

Esta ley reglamenta en títulos separados los contratos de cambio, es decir el **arrendamiento rústico** definido en el art. 2° del Título I y los **contratos asociativos** en el Título III, al definir los contratos de aparcería (art. 21), asimilando a éstos los **contratos de mediería** cuando su objeto es la explotación agrícola de los predios. En cambio cuando la cosa dada en aparcería fueren solamente animales entregados por el aparcero dador y el aparcero tomador se obligare a cuidarlos en un predio rural, soportando los gastos para su cría con la finalidad de dividirse los frutos, productos o utilidades **la aparcería es pecuaria** (art. 34).

Ley 25.169 Contrato asociativo de explotación tambera: fue sancionada en Setiembre de 1999, derogó el Estatuto del Tambero, este nuevo texto legisla esta forma de contrato agrario calificándolo como "contrato asociativo de explotación tambera". Además la ley define a dos sujetos: "empresario titular y tambero asociado".

El objeto exclusivo de la explotación será la producción de leche fluida cualquiera fuera la raza de ganado mayor o menor, incluyendo además como actividad anexa la cría y recría de hembras con destino a reposición o venta y otra actividad anexa al producto de las ventas de las crías machos, reproductores que se reemplacen y los despojos de animales muertos.

Ley 25.113 de Contrato de maquila: denominada "Contrato de Maquila o de Depósito de Maquila" fue promulgada el 8 de Julio de 1999, se lo encuadra como un contrato de integración vertical. Los italianos Confortini y Zimatore[5] dicen que estos contratos agroindustriales: "son acuerdos entre agricultores y empresarios comerciales que tienen por finalidad, a través de una integración de las actividades agrícolas y comerciales, realizar un intercambio de productos de características cualitativas determinadas, por una suma de dinero".

La característica esencial de este contrato, es que el productor agropecuario no pierde la propiedad del bien durante el proceso de transformación y posteriormente, concluido el proceso, continúa con la propiedad del resultante que le corresponda según lo pactado, es utilizado frecuentemente con la caña de azúcar.

Decreto 145/2001 sobre Mediería Frutihortícola: éste aprueba la "regulación específica del Contrato de Mediería Frutihortícola", donde las partes son por un lado: el "productor frutihortícola": es quién tiene "la libre disposición y/o administración de un predio rural" y por la otra, el "mediero frutihortícola": es quién "se responsabiliza por la explotación del mismo, con el objeto de producir en participación frutas

[5] Brebbia, Fernando P. "Manual de Derecho Agrario" Editorial Astrea- Buenos Aires 1992- Pag. 583

y hortalizas, en la forma y porcentaje que las partes estipulen libremente".

Podemos caracterizar a este contrato como de aparcería agrícola, donde las partes pueden libremente estipular el porcentaje de la distribución de los frutos, pudiendo o no existir la cesión del uso o goce del predio rural.

Este Decreto es muy criticado por la doctrina. Fernando Brebbia y Malanos[6] se refieren.... *"El alcance de esta regulación del denominado Contrato de Mediería Frutihortícola, que viene entonces a configurar una nueva figura contractual y que se agrega al marco de la Ley 13.246, constituye a todas luces una insólita extralimitación de los poderes conferidos a este poder del Estado".-*

Ley de Sociedades 19550 (L.S.), modificada en 1983 por la Ley 22903: Para generar distintas opciones de colaboración entre empresas, en 1983 fue modificada introduciendo un Capítulo de "Contratos de Colaboración Empresaria", con lo cual se insertaron dos nuevas figuras las **UTE** (Unión Transitoria de Empresas) y **ACE** (Agrupación de Colaboración Empresaria), aunque estas figuras no han sido tomadas en cantidad importante para el desarrollo de las actividades productivas.

Ley N° 26005 de Consorcios de Cooperación En el año 2004 se convirtió en Ley y se promulgó el 12/01/2005 es similar al agrupamiento de colaboración (art. 367 de L.S.).

Se caracterizan por ser contratos asociativos y plurilaterales de organización. La naturaleza jurídica de los Consorcios de Cooperación responde a un acuerdo contractual de las partes que lo conforman, por intermedio del cual, y sin conformarse una persona jurídica, aquellas asumen algunas responsabilidades y desarrollan ciertas actividades que benefician al conjunto, logrando resolver aspectos operativos, con una adecuada escala económica.

Contratos no contemplados en la legislación:

Contrataciones innominadas: entre otros contratos que no están contemplados en la Ley 13.246 pero surgen en la actividad agropecuaria podemos citar:

- accidentales en participación (agricultura a porcentaje o mixtos);
- pastoreo;
- pastaje;
- arrendamiento con pago en especie;
- capitalización de hacienda;
- locación de obra rural;
- contrato de mutuo;
- contrato de canje.

[6] Brebbia, Fernando y Malanos, Nancy. "Tratado Teórico Práctico de los contratos Agrarios" Rubinzal Culzoni- Actualización –Buenos Aires 2002 Pag.44

4. CLASIFICACIÓN DE CONTRATOS AGROPECUARIOS

Podemos mencionar algunas clasificaciones básicas reconocidas en la legislación y otras por la doctrina:

Según su tratamiento legal, como ya fue expresado de esta clasificación surgen contratos:

- *Nominados o Típicos: tratados por leyes que los caracterizan y a la vez los nominan.*
- *Innominados: no están tratados en la ley y surgen de acuerdos entre las partes intervinientes.*

Según el C.Civil (C.C.) los contratos en función del resultado a generar pueden ser:

- *Conmutativos: La cantidad y existencia es cierta, habiendo equivalencia entre las prestaciones, las cuales desde el principio son determinadas o determinables.*
- *Condicionales: Existe un riesgo porque las prestaciones, o al menos una de ellas, no es determinada o determinable desde el comienzo.*
- *Aleatorios: dependen de un hecho futuro e incierto ajeno a las partes.*

Según la ley 13.246 (L.A.) reglamenta en títulos separados los de cambio y asociativos, y la doctrina en general comparte esta clasificación:

- *Contratos de Cambio*: el cedente no participa de las utilidades, ni toma participación en las decisiones y existe una absoluta independencia entre las partes.

  En este tipo de contrato una parte entrega a otra un bien productivo (fundo o ganado) para su utilización con la finalidad del ejercicio de una **empresa agraria**, o sea que el cedente de esos bienes, antes de explotarlos personalmente opta por ceder el poder relativo a la organización de la empresa y atribuirle la correspondiente responsabilidad transfiriendo su gestión.

- *Contratos Asociativos*: las partes intervinientes realizan un acuerdo donde una aporta transitoriamente el capital fijo (inmueble rural) y la otra aporta capital, trabajo o tareas. Ambas

partes asumen el **riesgo** y el concedente **participa** tanto en las **utilidades** como en las **pérdidas**.

Estos contratos son denominados por la doctrina como de colaboración y de estructura asociativa en las cuales ambos aparceros colaboran en la **empresa agraria** aportando capital y trabajo.

En lo que respecta al carácter asociativo de los contratos Francisco Messineo[7] *explica, "el carácter asociativo propio de los contratos se concreta especialmente en la participación de los productos, en las utilidades y en los riesgos, además de la aportación de bienes o actividades, y en el ejercicio de la actividad económica necesaria para conseguir la finalidad común de dar lugar a los productos; o sea una relación de colaboración o de cointerés en el resultado de la misma".*

Según la doctrina: no hay diferencias importantes en la clasificación que consideran distintos especialistas, pero es adecuada la que presenta la Dra. CP Teresa Stafforte, en su trabajo Encuadre Tributario de la Actividad Agrícola Pecuaria[8], quién establece la clasificación de contratos presentando el siguiente esquema:

"EMPRESA AGROPECAURIA
Clasificación de Contratos

CONMUTATIVOS O DE CAMBIO	***ASOCIATIVOS***	***INTEGRATIVOS***
No participa de los resultados (arrendamiento)	*Sujeto a riesgo (aparcería)*	*Se reúnen dos partes o dos actividades, Ej contrato agroindustrial Cont. Maquila*

Bilaterales

Explotación Agropecuaria

Plurilaterales

Cooperativas agropecuarias (espíritu mutualista)

[7] Messineo, Francisco, Manual de Derecho Civil y Comercial, trad. De Sentís Melendo, Ejea, Buenos Aires, 1955, T VI, P. 91.)
[8] División Capacitación Errepar- Material Adicional del Seminario: "Actividad Agropecuaria Aspectos Tributarios y Financieros"- Stafforte, Teresa – "Encuadre Tributario de la Actividad Agrícola y Pecuaria" Córdoba-28/07/2006.-

Otra clasificación según sea contemplados o no en la Ley 13246:

CONTEMPLADOS EN LA LEY 13246		
REGULARES	***ACCIDENTALES Art. 39***	***CANADIENSES Art. 42 y 32***
Arrendamientos *(Art 2 a 20)* ***Aparcerías*** *(Art. 21 a 38) (agrícola-pecuaria)* ***Mediería*** *(Art 21 2ª Parte)*	***Agrícola*** *(máximo 2 cosechas)* ***Pecuario*** *(hasta un año pastoreo)*	***Contrato accidental por cosecha con pago en qqs. fijos***

CONTRATACIONES Y ASOCIACIONES NO REGULADAS POR LA LEY 13.246
Capitalización de hacienda
o *de cría* o *de invernada*
Canje
Accidental en participación
o *Agricultura* o *De pastaje* o *De pastoreo*
Contrato Asociativo de Explotación Tambera (ley 2516/99)
Mutuo
Maquila ()ley 25113)
Feed Lot
Pool de Siembra
Contrato de labores culturales"

A veces a los contratos asociativos se los confunde con la generación de una sociedad, pero estos acuerdos no deben considerarse como sociedades ya que:

- no surge un ente distinto a las personas que lo forman,
- ni existe un patrimonio propio distinto al de cada parte,
- las relaciones con terceros se realizan siempre por una de ellas,
- falta la igualdad de poder entre las partes.

Se observa que la "constitución de la sociedad" genera una entidad distinta a las personas físicas que la componen, dotada de capital propio y con capacidad de contraer obligaciones y adquirir derechos, que no ocurre en los mencionados contratos. Este tema está tratado por Osvaldo Balán y otros[9], quienes confirman que no deben considerarse a estos contratos ni sociedades regulares, ni irregulares o de hecho, debido a que no se ajustan a ningún indicativo que caracteriza a los contratos sociales.

---

[9] Balán, Chiaradía, Saenz Valiente y Olego ("La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales", - 1° Edición - Editorial La Ley -Bs. Aires- 2004

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
Biblioteca

5. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONTRATOS

Los contratos agropecuarios surgen para llevar a cabo una explotación agrícola o ganadera y tienen como fin obtener una rentabilidad en función del capital y del riesgo asumido, los mismos se caracterizan básicamente por ser onerosos y bilaterales.

A los efectos de mencionar algunas características se cita a Susana Formento que enumera en su obra[10] las siguientes:

- *"Poseen una finalidad productiva de importancia económica y social que trasciende la relación de las partes.*
- *Constituyen el instrumento necesario, tanto para la creación y/o ejercicio como para el desenvolvimiento de la empresa agraria.*
- *El principio de autonomía de voluntad de las partes se halla limitado en un número determinado de formas contractuales típicas emanadas de una norma legal o de los usos y las costumbres de las distintas zonas, que les confiere tipicidad social.*
- *Por lo general la duración está íntimamente ligada a las particularidades propias de los ciclos biológicos de la producción.*
- *Los contratos agrarios se caracterizan por ser consensuales y bilaterales, de cambio o asociativos, considerándose la naturaleza del vínculo y la asunción del riesgo".*

[10] Formento, Susana - "Empresa Agraria y sus contratos de Negocios" – (Contratos Agrarios para la Actividad Agrícola)- Editorial Facultad de Agronomía –UBA-Agosto 2005 - Pag. 84

6. ANÁLISIS PARTICULAR DE ALGUNOS CONTRATOS AGROPECUARIOS. SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO

6.1. CONTRATO DE ARRENDAMIENTO RURAL:

La ley 13.246 de Aparcería rurales en el Título I se refiere a los arrendamientos rurales estableciendo en su art. 2:

> *"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 cualquiera de sus especializaciones, y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero".*

De este artículo se extraen las siguientes características que deben existir, desde luego, simultáneamente:

- **una parte** se obligue a conceder el **uso y goce** de un predio
- que se trate de la cesión del uso y goce de un **predio rústico**
- que esté destinado a la **explotación agropecuaria** en cualquiera de sus especializaciones.
- **la otra parte** a pagar un **precio en dinero.**

Al establecer el citado artículo que el predio esté fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, la ley excluye los arrendamientos en zona urbana aunque se los destine a una producción agropecuaria.

También se precisa en el artículo, que el destino sea el de una explotación agropecuaria en todas sus especialidades, ello permite amparar de algún modo la estabilidad del agricultor y su familia

Duración del contrato: al respecto la ley establece un plazo mínimo de 3 años, y el plazo máximo de 10 años que está estipulado en el Código Civil; pero además la ley prevé un máximo de 20 años cuando sea necesario llevar a cabo algunas actividades complejas o que retarden la producción.

Una vez vencido el término legal o el pactado, si éste fuera mayor, el arrendatario deberá restituir el predio sin derecho a ningún plazo suplementario para el desalojo y entrega libre de ocupantes.

Precio del arrendamiento:

Es imprescindible que el precio sea en una suma de dinero, pues de no ser así estaríamos frente a un contrato asociativo (aparcería o mediería).

Medios de pago: La realidad en este tipo de contratos es la utilización de otras modalidades de pago:

- **Pagos en efectivo**: son los previstos y admitidos en la ley en su artículo 2°.
- **Pagos en especie**: son una modalidad corriente, pero resultan excluidos de la Ley 13.246 según lo estipula el art. 2°, convirtiéndolos en contratos innominados, donde impera la autonomía de la voluntad de las partes y los usos y costumbres.
    - Si además la cantidad de frutos fuese una cuota proporcional respecto del todo que produzca la cosa, algunos autores opinan que sería un contrato de sociedad, aunque no se comparte la opinión por lo expuesto anteriormente.
    - Contratos a kilaje fijo: esta variante consiste en establecer el precio en el equivalente en dinero de una cantidad fija de frutos.

Con respecto a esta modalidad de pago a kilaje fijo (granos-ganado) debemos analizar los arts. 32 - 42 de L.A y el 44 del Decreto 8330/63:

- El artículo 32 del Título II de aparcería, prohíbe convenir como retribución el pago de una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero.
- El artículo 42 de Disposiciones comunes a aparcería y arrendamiento, **prohíbe** además de la retribución de un porcentaje en la distribución de los frutos o suma de dinero en efectivo **una suma adicional a abonarse en dinero o en especie** y de acuerdo con la cotización o cantidad de frutos obtenidos, o en trabajos ajenos a la explotación del predio arrendado. Estos contratos se los conoce como canadienses.
- También el Decreto 8330/63 determinó en su art. 44, se regirán como aparcería los contratos que además del porcentaje en la distribución de los frutos, sea una determinada suma de dinero. Cuando un convenio incluya conjuntamente un contrato de aparcería y arrendamiento, se regirán también por la L.A.

Este tema fue tratado en las Jornadas Nacionales de Rosario 2006 por los autores Brunotti[11] y otros, opinando al respecto que los contratos donde el total del precio se fija en una cantidad fija de frutos y no se comparte el riesgo de la explotación nunca podrían asimilarse a una aparcería, además no se pretende adicional alguno en dinero o especie. Consideran que si la cláusula se sometiera a decisión judicial, no cabría otra posibilidad que adjudicarle a este contrato la naturaleza jurídica de un arrendamiento, y de fijar el precio el equivalente en pesos de la cantidad de frutos pactada. También expresan que se evitarían tantos esfuerzos interpretativos si se cambiara la ley de aparcería, admitiendo el pago del arrendamiento en dinero, en especie o en el equivalente a una cantidad fija de frutos, no invalidaría la condición de conmutativos de estos contratos.

Otras cláusulas sobre arrendamiento rural: en algunos artículos se establecen ciertas prohibiciones, entre las cuales podemos mencionar:

- el arrendatario no podrá ceder o subarrendar, salvo conformidad del arrendador.
- en caso de fallecimiento del arrendatario, la comunicación fehaciente dentro de los 30 días y la posibilidad de continuar los herederos.
- prohibición de toda explotación irracional del suelo que origine su erosión o agotamiento.
- se declaran inembargables, inejecutables y no afectados a privilegio del arrendador algunas posesiones personales y maquinarias o equipos necesarios para explotar el predio, durante el plazo de 1 año.
- Se enumeran cláusulas consideradas nulas, como las de realizar ciertos actos comerciales o de servicios con persona o empresa determinada, entre otras.

También se mencionan **las obligaciones del arrendatario y del arrendador**, además de las establecidas en el Código Civil:

Arrendatario:

- Dedicar el suelo según la explotación determinada en el contrato, respetando las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos.

[11]Brunotti, Alfredo; Selva, Analía y Stafforte, Teresa – Trabajo: "Contratos Agrarios. Legislación obsoleta para un sector motorizador de la economía. Los contratos a kilaje fijo" 4° Jornadas Nacionales Tributarias- Provisionales - Laborales-Agropecuarias-ROSARIO Noviembre 2006

- Mantener el predio libre de plagas y malezas, si lo ocupó en esas condiciones contribuirá con el 50% de los gastos que demanden.
- Conservar los edificios y mejoras en buen estado, salvo deteriores por el uso y acción del tiempo.

Arrendador:

- Contribuir con el 50% de los gastos que demande la lucha contra las malezas y plagas que tuviera al contratar.
- Si el número de arrendatarios excede 25 y no existiesen escuelas públicas a menor distancia de 10 Km. del centro del inmueble, se proporcionará un salón, agua y vivienda para el maestro, además de un aula cada 30 alumnos.

La ley determina qué sucede en caso de incumplimiento de las partes, que van desde el desalojo, la rescisión del contrato, compensación de gastos, entre otros.

Tratamiento Impositivo:

IVA (Impuesto al Valor Agregado):

Al instaurarse el IVA en el sistema tributario argentino, 01/1975, las locaciones se encontraban fuera del objeto, siendo la única excepción la locación de inmuebles para reuniones, fiestas y similares. Fue en 12/1990 que la Ley 23671 estableció la generalización del IVA a los servicios y además las locaciones de inmuebles en general quedaron exentas.

Decreto PEN 493/01 modificó la Ley de IVA (L.I.) y dispuso eliminar la excepción para determinadas locaciones:

- Locación de inmueble destinado a casa habitación del locatario y su familia
- Las restantes locaciones salvo (fiestas-reuniones y similares...) cuando el alquiler no exceda los $1.500.-

Decreto del PEN 615/01 aclaró que se encontraban exentos del IVA los inmuebles rurales afectados a la actividad agropecuaria. En el **Art. 7° del apartado 22 del inciso h),** se estableció que quedaban exentas del impuesto al valor agregado:

- *"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 Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o*

descentralizados excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22018.

La exención dispuesta en este punto también será de aplicación para las restantes locaciones –excepto las comprendidas en el punto 18, inciso e), art. 3°, cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no exceda el monto ($1.500) que al respecto establezca la reglamentación".

Para que proceda la exención en la **locación de inmuebles rurales**, debe darse conjuntamente que:

- Sean inmuebles rurales
- Se realicen actividades agropecuarias
  - *la RG (AFIP) 1032 (BO 26/06/2001) considera que son **actividades agropecuarias** las que tengan por finalidad el cultivo y la 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.*

En el caso que no se dieran ambas condiciones, se consideraría gravado por el IVA a partir del tope actual de $1.500.-

Pago del arrendamiento en especie:

Para encuadrar la situación debemos reconocer las partes y sus obligaciones:

- Arrendador: que **recibe** el pago en especie, no se altera la exención del arrendamiento establecida en el art. 7 inciso h) punto 22 de L.I.- Cuando **venda** esos bienes si es sujeto del art. 4 y responsable inscripto deberá incluir el débito fiscal en el mes de la venta. Se presentan dudas en cuanto si quién vende esos bienes recibidos es una persona física, cuya actividad es la locación de inmuebles rurales (que está exenta); hay disidencias entre la opinión de la AFIP (que gravaría esa venta) y parte de la doctrina que opina lo contrario.
- Arrendatario: que paga en especie el arrendamiento encuadra como "dación en pago", siendo la misma considerada venta según lo establece el art. 2 inciso a) L.I. quedando gravada esa transferencia de bienes muebles. Si nos remitimos al art. 10, párrafo 4 de L.I. la base imponible sería el precio de plaza de los bienes el día que se entregan.

La **consulta (DGI) del 24/02/91**- (Boletín de la DGI 455, p. 1187), ilustra sobre un caso concreto de dación en pago: la entrega de hacienda que hace el productor para cancelar lo adeudado por el arrendamiento del campo, donde se dijo que la entrega del ganado, por

constituir una dación en pago del arrendamiento, configura una de las modalidades considerada venta a los efectos del gravamen. (Art. 2°L.I.).

La DGI opina en consecuencia de la misma manera. "*la entrega de productos primarios en contraprestación por el arrendamiento de un campo, constituye dación en pago, configurando una de las modalidades de la venta; por lo tanto si bien el arrendamiento está exento, si la contraprestación es en especie, esta última estará alcanzada por el impuesto debiendo el arrendatario depositar el débito fiscal si fuera responsable inscripto en el IVA*"

El **Dictamen N° 56/2002 (DAT)** del 31/05/2002, se refiere al tratamiento a dispensar en los impuestos: IVA y Ganancias, por un arrendamiento en especie que percibe una persona física domiciliada en el exterior, proveniente de un campo de su propiedad sito en la provincia...., siendo entregado el fruto derivado del mismo a un acopiador para su posterior venta.

En resumen el encuadre que surge del Dictamen es el siguiente:

- *Se trata de un contrato de aparcería, se lo considera como co-productor agropecuario (según Instrucción 235/78 (DATyJ) lo caracteriza como "aparcero dador".*
- *En el I.G. el aparcero dador (dueño del inmueble y residente en el exterior), posee un establecimiento estable y realiza una actividad como co-productor agropecuario, obteniendo frutos que luego son vendidos a terceros a través de un administrador, por lo cual dicha operatoria implica el desarrollo de una actividad a través de un administrador. No se le aplica el régimen de retención en la fuente previsto por el Título V de LG ("Beneficiarios del exterior").*
- *Con respecto al IVA, se perfecciona el hecho imponible con la venta a terceros que la efectuará por medio del acopiador.*
- *El administrador será el responsable del ingreso de los mencionados tributos.*

Opinión de la doctrina:

La Doctora Teresa Stafforte y Alfredo Brunotti[12] con respecto a los sujetos del IVA concluyen en su trabajo: "*.. consideramos que en el caso de las P.F. y las S.I., no son sujetos del IVA cuando arrienden los mismos, y tampoco existe hecho imponible cuando dispongan de los frutos recibidos por tal concepto. En razón de no tener habitualidad en la venta de cosas muebles y no realizar actos de comercio accidental, por lo tanto son sujetos exentos en el IVA, y como tales deben ser tratados*".

Marcos Damilano[13], expresa que si bien los arrendamientos rurales están exentos, *opina que ".. el tipo de contraprestación que se reciba por dichas locaciones no altera la figura jurídica de los*

[12] Stafforte, Teresa A.- Brunotti, Alfredo J.- "Tratamiento del arrendamiento en especie en el IVA" Publicación Doctrina Tributaria de Errepar – Boletín XXIII – Mayo 2002
[13] Idem 12. Cita Bibliográfica del Trabajo.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

arrendamientos, lo que sí debe distinguirse, que si bien el arrendamiento está exento, independientemente de cual sea la contraprestación recibida, si esta última resulta en especie, estamos en presencia de dos operaciones distintas:

1. *arrendamiento no alcanzado por el IVA.*
2. *la otra dación en pago, venta en los términos del art. 2º de la LI, constituyendo tales entregas materia imponible y debiendo el arrendatario depositar el débito fiscal si el mismo tuviese la condición de responsable inscripto en el gravamen.*

Impuesto a las Ganancias:

Para analizar este tema de arrendamiento rural en el Impuesto a las Ganancias se analizan en primera instancia las rentas del suelo y a posteriori conceptos que resultan de interés para su liquidación.

Ganancias de primera categoría – Rentas del suelo:

Las rentas de primera categoría, abarcan todas aquellas derivadas del suelo, es decir, básicamente aquellas obtenidas por la locación de bienes inmuebles como también bienes muebles en su carácter de accesorios de una operación principal, cual es el alquiler de inmuebles.

El periodo fiscal de liquidación coincide con el año calendario, tal como lo dispone el artículo 18 de la L.G. (Ley de Impuesto a las Ganancias), y sigue el criterio de lo devengado.

Las rentas de la Primera Categoría corresponden siempre a personas físicas o sucesiones indivisas, ya que si son obtenidas por sujetos empresas (personas físicas o jurídicas) se imputarán a la Tercera Categoría; esto es así porque esta categoría es definida en función del sujeto que la obtiene y no de la naturaleza de la ganancia. En consecuencia, las ganancias de Primera, Segunda y Cuarta Categoría si son obtenidas por un sujeto empresa, se consideran de Tercera y rigen las normas específicas de esta categoría.

El **art. 41 de la L.G.** dice que constituyen ganancias de primera categoría, las rentas provenientes de:

a) el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales (alquileres o arrendamientos devengados) **último párrafo** el producido en dinero o en especie producto de la sub-locación de inmuebles urbanos y rurales

Excepto: *(en ambos casos) Alquileres o arrendamientos incobrables (adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro en pesos).*

Ley 59 a)

b) cualquier especie de contraprestación por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.

El valor de la contraprestación recibida se prorrateará en función del tiempo de duración del contrato. ***DR.: 59, c)***

c) el valor de las mejoras introducidas por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que no esté obligado a indemnizar.

El valor de las mejoras se distribuirá en función del tiempo que reste para la expiración del contrato. ***D.R.: 59, f).***

d) la contribución directa o territorial y otros gravámenes o gastos tomados a su cargo por el inquilino o el arrendatario.

e) importes abonados por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.

f) el valor locativo computable por el todo o la parte de los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo o veraneo u otros fines semejantes.

g) el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente.

El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos a un precio no determinado.

En los casos de inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación o anticresis, por un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona en que los mismos están ubicados, la AFIP podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente. ***L.G. art. 4.***

Términos locación, arrendamientos en especie, subarriendo o locación y valor locativo:

- **Locación**: se analizó en el C.C. el artículo 1493, referido a locación, las partes intervinientes y el precio determinado en dinero.

- **Arrendamientos en especie**: cuando el arrendamiento se perciba en especie, se debe declarar como precio de dicho

arrendamiento el valor de los productos recibidos, entendiéndose por tal el de su realización en el año fiscal.

- **Sublocación o subarriendo**: el locador puede subarrendar en todo o en parte, o prestar o ceder a otro la cosa arrendada, si no le fuese prohibido por el contrato o por la ley. **C.C. art 1583**

- **Valor locativo**: es el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo, que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

Con respecto al valor locativo de inmuebles rurales Raimondi[14] opina *"que si bien la ley no lo define al valor locativo, el 2° párrafo del art. 42 L.G. autoriza a la Dirección a estimar de oficio el arrendamiento cuando el alquiler declarado sea inferior al arrendamiento que rige en la zona. Es una disposición de más e incompleta pues no hay norma alguna que establezca el arrendamiento que rige en zonas determinadas ni hay dos predios idénticos por ubicación, fertilidad, composición o mejoras.*

De allí que tales estimaciones de oficio sean muy vulnerables, pues difícilmente los funcionarios fiscales tengan el conocimiento necesario para contrarrestar las pruebas que el contribuyente puede aportar ante un reajuste hecho sin suficiente fundamento".

Adelanto de Alquileres:

Si el contribuyente por la locación de un inmueble, recibe por adelantado la totalidad de los alquileres, en nada modifica la naturaleza del sistema de lo devengado. No obstante es pertinente el análisis del siguiente dictamen:

Dictamen N° 62 DAT (AFIP-DGI) 2002 -Carpeta N° 30 Pag. 130

"Alquileres cobrados en especie y por adelantado. Método del devengado."

En este caso los alquileres de un inmueble rural fueron cobrados totalmente por adelantado con otro inmueble...tales ingresos van a ir devengándose con el transcurso del tiempo... no pudiendo ser imputado al ejercicio en que se efectivizó el cobro por adelantado

También aclara que el art. 43 de L. G. ... *"en los arrendamientos rurales abonados en especie, con el producido propio de una explotación agropecuaria....se considera el precio de plaza o mercado perfectamente definido para los diversos productos agropecuarios".*

[14] Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, "El Impuesto a las Ganancias" Editorial De Palma – Buenos Aires 2000 - Pag. 533.

En resumen para analizar cómo se gravan las ganancias de los arrendamientos rurales, debemos definir qué tipo de persona es el titular del predio rural que obtiene el pago del alquiler:

- **Arrendador**: percibe una suma de dinero de parte del arrendatario, que constituye una renta de primera categoría prevista en el art. 41 inciso a) de la L. G.- Su imputación será por devengamiento siempre que se trate de personas físicas o sucesiones indivisas. En el caso de las sociedades comerciales constituyen rentas de 3° categoría según art. 49 de la L.G.-

- **Arrendatario**: la renta obtenida por la venta de los frutos o productos obtenidos, deducidos los gastos para obtenerlos representa una renta de tercera categoría de acuerdo con lo establecido en el art. 49 inciso e) de L.G.- Su imputación se realizará por lo devengado, o sea por el valor de los frutos o productos al cierre del periodo fiscal.

Caso de inmueble en Condominio: Art. 57 DR - LG
"La parte de cada condómino será considerada a los efectos del I.G. como un bien inmueble distinto".

Para el caso de inmuebles en condominio, no serán computables el valor locativo ni la parte proporcional de las deducciones a que se refiere el art. 60 D.R., que correspondan a la parte ocupada, con arreglo a los derechos que sobre el inmueble tengan él o los condóminos que ocupan la propiedad.

6.2 CONTRATOS DE APARCERÍA. AGRÍCOLA Y PECUARIA

La ley N° 13246, en su Título II trata el tema de las aparcerías, estableciendo en su **art. 21**:

> *"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.*
>
> *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 le serán asimismo aplicables las disposiciones de esta ley, siempre que no sean incompatibles con aquellos"*

Partes:

- **Aparcero Dador**: entrega un predio rural con elementos de trabajo.
- **Aparcero Tomador**: realiza la explotación.

Las partes establecen libremente el reparto de los frutos pero ninguna puede disponer de ellos sin que se haya materializado el reparto, o sea que existe un condominio sobre la cosa común hasta la distribución de la misma.

Algunas obligaciones de las partes:

Aparcero tomador:

- Realizar personalmente la explotación siéndole prohibido ceder su interés en la misma, arrendar o dar en aparcería la cosa o cosas objeto del contrato.
- Dar a la cosa el destino según usos y costumbres y realizar la explotación con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos.
- Conservación de todos los elementos recibidos, restituyendo en las mismas condiciones, salvo el deterioro por la acción del tiempo.
- Hacer saber al aparcero dador la fecha en que se comenzará la percepción de los frutos y separación de los productos a dividir.
- Entre otras.

Aparcero dador:

- Garantizar el uso y goce de las cosas dadas en aparcerías, y responder por los vicios y defectos.
- Llevar anotaciones con las formalidades y en los casos que la reglamentación determina.

Vencimiento del plazo: Vencido el término legal o pactado, si este último fuera mayor, regirá para las aparcerías en las que se conceda el uso y goce de un predio rural, que debe restituirse el predio sin derecho a plazo suplementario.

- **Aparcerías Agrícolas:**

  Las partes podrán convenir libremente el porcentaje en la distribución de los frutos.
  Se prohíbe convenir como retribución el pago de una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero.

- **Aparcerías Pecuarias:**
  Cuando la cosa dada en aparcería fuesen solamente animales, los frutos y productos o utilidades se repartirán por mitades entre las partes, salvo estipulación o uso contrario.

Los contratos deberán redactarse por escrito y podrá ser inscripto por cualquiera de las partes en los registros inmobiliarios a cuyo efecto bastará que el instrumento tenga sus firmas certificadas por escribano

Conviene advertir que en la aparcería pecuaria parecieran invertirse las denominaciones de las partes intervinientes en el contrato, el "dador" no es como en la agrícola el titular o tenedor del predio rural, sino el propietario de los animales; mientras que el "tomador" pasa a ser quien tiene el campo, a título de propietario, arrendatario o usufructuario.

Tratamiento impositivo:

IVA:
Ni la ley de IVA ni su reglamento contemplan en forma particularizada este instituto. Es por eso que normalmente se considera en relación con dicho gravamen que ambos aparceros –dador y tomador- no pierden su individualidad ni su independencia, sino que continúan siendo los respectivos propietarios de los bienes comprometidos en el emprendimiento. De ahí que se sostenga la inaplicabilidad de esta figura del segundo párrafo del art. 4° L.I., que declara contribuyentes a cualquier ente, aún los que no tienen personería jurídica.

Ambos aparceros: mantienen su individualidad computando cada uno sus débitos y créditos en forma independiente.

- Crédito fiscal: cada uno generará por las adquisiciones de sus bienes o insumos y gastos incurridos para destinar a la explotación, en forma independiente.
- Débito Fiscal: en el caso que se repartan frutos en el momento que cada uno venda su proporción según lo convenido ya sean frutos o animales recibidos.

Existen pronunciamientos específicos sobre la aparcería pecuaria pero no la agrícola.

> *El contrato de aparcería no da lugar a la creación de un sujeto distinto de sus integrantes como sucede en otros contratos de tipo asociativo, sino que se acepta que sus integrantes conserven sus respectivas individualidades frente al IVA.*

El fisco ha emitido su opinión al respecto en el **Dictamen 81/92 (DAT)** que es tratado en el **punto 6.4**. de este trabajo.
Capitalización de hacienda. Los **contratos de tipo asociativos** responden a acuerdos en función de los cuales una de las partes aporta transitoriamente el capital fijo –por lo general inmueble rural- y la otra capital, trabajo o ejecución de tareas, como son los de aparcería, capitalización de hacienda y tambo.

En resumen la opinión de la AFI-DGI es:

- La distribución de los frutos no es venta, sino el mero reparto de la utilidad objeto del contrato, en consecuencia no es objeto del impuesto, ni constituye hecho imponible.
- En el momento que las partes vendan los bienes obtenidos del reparto nacerá para cada uno de ellos la obligación tributaria.

Impuesto a las Ganancias:

Se deben determinar tres situaciones, por ejemplo si los bienes a repartir fueran granos:

1. Si no se hubieran cosechado, entonces aparecerán como sementeras según las sumas invertidas por cada parte.
2. Cuando se reciban los granos productos de la distribución acordada, se incorporan al patrimonio de cada parte y se valorizan según precio de mercado.
3. Cuando se vendan, cada parte determinará el resultado obtenido como Ganancia de tercera categoría. El mismo surgirá de la diferencia entre el precio de venta y el costo incorporado oportunamente al patrimonio.

6.3. CONTRATOS ACCIDENTALES

Exclusión: La Ley 13246 en el art. 39 excluye de sus disposiciones a:

- Los contratos accidentales por cosecha, de hasta dos cosechas como máximo.
- Contrato de pastoreo celebrados por un plazo no mayor de un año.

A partir de esta exclusión que da la ley, sólo se consideran comprendidos en ella cuando:

- los contratos superen los plazos por prórroga, renovación o nueva contratación – sobre la misma superficie y las mismas partes-
- no haya transcurrido por lo menos un año entre el nuevo contrato y el anterior.

En consecuencia serán considerados aparcería agrícola o arrendamiento con un plazo mínimo de tres años.

CONTRATOS ACCIDENTALES POR COSECHA

Partes:

- Titular del predio: se obliga a entregar a la otra parte la tenencia de la tierra
- Contratista Agricultor: efectuará un cultivo agrícola, abonando una suma de dinero o participándolo de los frutos o utilidades por el uso de dicho predio o fracción del mismo.

Características y requisitos:

- Es un contrato accidental
- En estos contratos cada parte mantiene su individualidad, por lo tanto no constituyen sociedades
- No se crea una entidad distinta a las personas que lo integran.
- Se celebra por una cosecha o a lo sumo dos.
- Debe ser realizado por escrito, y aclarar las condiciones de plazo y entrega del predio para evitar futuros inconvenientes.
- Debe ser calificado y homologado como contrato accidental por el Tribunal que tenga a su cargo el fuero rural

Estos contratos son muy apropiados y utilizados en los pool de siembra.

Tratamiento Impositivo

IVA:

En este tipo de contratos el hecho imponible nace para cada uno de los partícipes en el momento que decidan vender los frutos y no cuando se reparten los mismos.

Impuesto a las Ganancias:

Cada partícipe de estos contratos debe encuadrar como rentas de tercera categoría en la medida que hayan vendido los granos y si al cierre tuvieren sementeras cada parte valuará las sumas invertidas en las mismas según la proporción.

PASTOREO:

Este contrato se configura cuando el titular o dueño del campo cede el uso y goce del predio rural a otra persona que lo recibe con el fin de alimentar sus animales.

El art. 39 inciso b) de L.A. expresa:

> *"habrá pastoreo 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".*

Partes:

- *Dueño del campo*:
  - cede el uso y goce del campo.
  - éste no interviene, ni participa en la alimentación de los animales
  - cobra un precio en dinero según la modalidad acordada.

- *Dueño de los animales*:
  - recibe el predio
  - alimentará a sus animales.
  - abonará el importe convenido.

Características y requisitos:

- Es un contrato accidental de ciclo productivo.
- En estos contratos cada parte mantiene su individualidad, por lo tanto no constituyen sociedades.
- No se crea una entidad distinta a las personas que lo integran.
- Se celebra por cortos periodos de tiempo menores a un año.
- Debe ser realizado por escrito, y aclarar las condiciones de plazo y entrega del predio para evitar futuros inconvenientes.
- Debe ser calificado y homologado como contrato accidental por el Tribunal que tenga a su cargo el fuero rural.
- El propietario del campo no es responsable de la hacienda quedando a cargo de los animales el dueño de la hacienda.

Tratamiento impositivo: se analiza junto al contrato de pastaje.

PASTAJE: (Contrato Accidental)

El titular de un predio recibe los animales de un tercero para que los mismos se alimenten de los pastos que existen en dicho predio. Por la prestación recibe una retribución en dinero en función del tiempo y de las cabezas de los mismos, sin ceder el uso y goce del mismo.

Retribución: El que posee el campo puede ser propietario o arrendatario y se compromete a mantener el predio en condiciones de facilitar el destino convenido, o sea que, existan pastos y bebederos, por eso recibe una retribución que consiste en una suma de dinero por cada animal y por el tiempo convenido (día, mes u otro periodo).

Plazo: suele ser entre 90 y 120 días.

Características:
- propietario o arrendatario de un campo recibe hacienda.
- éste no cede el uso y goce del inmueble
- presta un servicio sobre los animales de cuidado y nutrición

Tratamiento impositivo

IVA:
Como resultado de consultas efectuadas al organismo sobre si encuadra la exención de los siguientes contratos, el mismo opina:

- **Contrato de pastoreo**: cualquier contrato por el que se ceda el uso y goce de un inmueble rural, como lo es el de pastoreo, lo considera asimilado a la locación de inmuebles y por ello está exento, aunque no encuadre exactamente como un arrendamiento según la ley 13.246.

- **Contrato de pastaje (accidental)**: es considerado un servicio que se presta por el cuidado de los animales, por lo que no encuadraría como exento. por tanto esta prestación de servicios queda gravada por el Impuesto al Valor Agregado en el art 3°, inciso e) punto 21.

Tanto el **Dictamen 78/94 *(DAT)*** y posteriormente **el 06/99 (DAT)** coinciden junto a **Las Resoluciones Generales (DGI) 4201/96** y **(AFIP) 1032** *"aclaran que en el contrato de pastoreo se cede el uso y goce de un predio rural, por consiguiente a pesar que el art. 39 de la ley 13246 lo excluye del arrendamiento se trata de una locación de inmueble exenta según el art. 7 inciso h) punto 22 de L.I.- En cambio, el contrato de pastaje se considera asimilado a un servicio por abarcar el cuidado de los animales"*

Impuesto a las Ganancias:

Contrato de pastoreo: al ser considerado un arrendamiento le corresponde el mismo tratamiento en el L.G. que el tratado oportunamente en el arrendamiento.

Contrato de pastaje: al ser un servicio que presta el titular del predio, es coincidente la opinión de Balán y otros[15] con parte de la doctrina: ... "*se trata de una actividad empresaria, cuya renta resulta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias, en la tercera categoría*".

6.4. CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA – CRÍA - INVERNADA O ENGORDE

- **Capitalización de hacienda:** es aquél en que una de las partes, propietario o arrendatario de un predio, recibe de la otra parte una determinada cantidad de ganado con el objeto de engordarlo y repartir luego el mayor valor que la hacienda adquiere.
  Este contrato es una modalidad de la aparcería pecuaria.

- **Cría:** el hacendado entrega el rodeo de hembras preñadas al propietario del inmueble y éste obliga a proveer los medios necesarios tendientes a obtener las crías para su posterior crecimiento y así distribuirse los frutos.

- **Invernada o engorde:** El hacendado entrega los animales al propietario a los efectos de su engorde, repartiéndose la diferencia de kilogramos obtenidos desde el momento de la entrega y al momento de finalización del contrato.

Tratamiento Impositivo

IVA:

El **Dictamen (DAT) 81/92** de fecha 23/07/92, Boletín de la DGI 469, p. 52 sostuvo que: *cuando se reparten frutos se está cumpliendo el objetivo final del contrato, adquiriendo cada una de las partes la*

[15] Balán, Chiaradía, Saenz Valiente y Olego ("La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales", - 1° Edición - Editorial La Ley - Bs. Aires- 2004

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

titularidad propia y la libre disposición de bienes que hasta el momento tenían en condominio, por lo que recién se tributará IVA cuando cada una venda esos bienes recibidos a terceros.

Este dictamen diferencia cuatro casos de operaciones que se dan en los contratos de capitalización:

1. *Caso de capitalización de hacienda con destino a engorde y venta: el mayor número de kilos queda incorporado a los animales que son propiedad del capitalizador quién venderá a su nombre y tributará IVA por el monto total de la operación. El dueño del campo asumirá su responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción que le corresponda por el número de kilos que le correspondan ingresando el IVA.*
2. *Caso de capitalización de hacienda con destino a recría y/o cría. El vencimiento del plazo se pesará la totalidad de Kilos a repartir, se adjudicará a cada parte no ya en moneda corriente pues no hubo venta sino en cabezas y cada parte venderá por su cuenta.*
3. *Operación de capitalización de hacienda vacuna hembra con destino a recría y servicio, aquí el propietario aporta el campo más el servicio de la hacienda y el capitalizador aporta hacienda hembra objeto del convenio. En este caso el objetivo final es la toma del servicios de hacienda, al vencimiento se adjudican cabezas.*
4. *Operación de capitalización de hacienda para cría: en este caso el propietario aporta el campo y el capitalizador la hacienda para cría, el objetivo final es la producción de terneros, al vencimiento se reparten terneros-as.*

Surge del mismo dictamen, que en los casos vistos, el propietario no tiene asegurado su rédito como sería en los contratos de pastaje y/o arrendamiento

---

En los contratos asociativos es importante definir tres momentos:

1. Cuando las partes **definen el acuerdo** al que pretenden llegar "distribución de bienes: cereales, kilogramos, hacienda, según sea".

2. Cuando se cumple el objetivo final del contrato y se **reparten los frutos.**

3. Cuando cada parte proceda **a la venta** del fruto o parte obtenida.

Con respecto al punto 2, **la división de los bienes** sean éstas en cabezas o kilogramos, quedan excluidas del ámbito de imposición

porque cada parte recibe los bienes que le corresponde de acuerdo a lo pactado.

Solo cuando las partes vendan, serán responsables del IVA individualmente y en forma separada. Por lo tanto siendo responsables inscriptos, en este tipo de contratos bajo análisis, se genera:

- Crédito fiscal: cada uno tomará a su favor los créditos propios según sea su actividad por compras y gastos para desarrollarla individualmente.
- Débito Fiscal: en lo que respecta el punto 3, cuando se proceda a la venta, se darán las siguientes situaciones según sea:
    - *Aparcería de cría*, cada uno generará sobre sí, los débitos surgentes de las enajenaciones que practiquen luego de la división de las crías (terneros).
    - *Capitalización de hacienda*: el **dador** venderá la totalidad de la hacienda –llevan su marca- asumiendo los débitos y las eventuales retenciones; pero luego el **tomador** le facturará los kilogramos que le correspondieron (en esa proporción el IVA generará **débito** para éste y **crédito** para aquél).

Con respecto a las retenciones que pudiera sufrir el sujeto capitalizador, la DAT emitió un Dictamen al respecto:

> **Dictamen (DAT) 138/92** de fecha 01/10/92 Boletín de la DGI 474 p. 676. Dejando sentado que en un contrato de capitalización de hacienda no corresponde distribuir las retenciones de IVA que le efectúen al capitalizador, pues solamente éste es el dueño de la hacienda y es quién reviste el carácter de vendedor.

Opinión de la doctrina: "*Los contratos asociativos son sujetos o no del IVA*". La doctrina discute el tema ya que desde la citada ampliación del art. 4° L.I., se consideran sujetos a todo ente que realice hechos imponibles, más allá de su forma jurídica.

Contratos Agrarios[16]: "Juan Oklander: opina que la condición de productor agropecuario o la realización de operaciones o actividades complementarias, subsidiarias o vinculadas a la producción de bienes primarios no altera, para nada, los enunciados generales aplicables para cualquier tipo de actividad, lo cual significa que quién realice hechos gravados, y se enmarque desde el punto de vista subjetivo en las
caracterizaciones provistas por el art. 4°, resultará responsable del IVA

[16] Oklander, Juan "La Ley del IVA-Comentada" – Editorial La Ley – Buenos Aires 2005 Tipos de Contratos, Pag. 186.

Impuesto a las ganancias:

En los contratos de hacienda, cría invernada o engorde no existe jurisprudencia en el tratamiento de valuación de las existencias en el impuesto a las ganancias y según la opinión de Osvaldo Balán y otros[17]...*se debería considerar al cierre (por ejemplo: 30/06) una menor utilidad para el dueño de las vaquillonas gordas. Por lo tanto, la otra parte lo debiera considerar como una mayor ganancia. Este es un punto conflictivo en la práctica porque normalmente el dueño del campo reconoce la renta recién cuando recibe los frutos (en este caso vaquillonas) produciéndose la asimetría y un perjuicio fiscal".*

6.5. FEED LOT

Este sistema consiste en el engorde a corral del animal, y esta modalidad surgió en nuestro país a fines del 80 principios del 90, debido a que la soja se convirtió en un negocio rentable, desvió la intención de los ganaderos hacia la agricultura. Es por ello que los productores argentinos pasaron de un sistema pastoril a la utilización de este sistema a corral que les permite obtener los últimos kilos del animal con "granos y subproductos de origen vegetal" logrando terminaciones de calidad como lo requiere el mercado mundial, una producción en gran escala y en espacios reducidos.

Tipos de feed lot: entre los desarrolladores del feed lot pueden encontrarse:

- *Productores*: son criadores o invernadores que instalan un feed lot en su campo a los efectos de utilizar granos como un elemento que complementa la base forrajera, logrando un mejor uso de ambos recursos.

- *Hotelería*: es un establecimiento que engorda animales de terceros, cobrando por cabezas, o por día, por el servicio de sanidad, estadía y alimentación.

Son generalmente fabricantes de alimento balanceado.

---

[17] Balán, Chiaradia, Saenz Valiente y Olego ("La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales", - Pag 532 -1° Edición - Editorial La Ley – Bs. Aires- 2004

- *Industriales*: son aquellos inversores, que toman el feed lot como una fábrica de carne, por lo general son cerealistas, frigoríficos y/o fabricantes de alimentos balanceados.

Según la Doctora Teresa Stafforte, desde el punto de vista jurídico se lo considera "contrato de hotelería"[18] y cita la opinión de:

- *La especialista* ***Laura Freidemberg,*** *quién expresa: "cabe destacar que este tipo de vinculación productiva no se hace bajo la forma asociativa, sino que responde a una típica "contratación de servicios ofrecidos por un tercero".*
- *El Ingeniero Agrónomo* ***Héctor Ordoñez*** *...."en la década del 90 la tecnología de engorde a corral comienza a difundirse con cierto entusiasmo en las pampas argentinas, consistiendo únicamente en transformar grano por carne sin el debido apoyo de instrumentos jurídicos y normas impositivas".*

Mientras que Susana Formento[19] distingue dos modalidades de feedlots:

*"**1.** Con carácter asociativo: donde las partes comparten el resultado del engorde configurando un feedlot de aparcería.*

***2.** Con carácter conmutativo: donde el ganadero paga alimentación, sanidad y servicio de administración, se lo suele denominar feedlot de hotel. En general el precio por el servicio de hotelería se calcula por día y por una duración previamente pactada en función del tiempo necesario para engorde".*

Esta figura desarrollada no es tratada en ningún texto legal, ni se encuentran definiciones claras en la doctrina y jurisprudencia, debido a su reciente aplicación.

Caso de Feedlot con resultado compartido:

Cuando las partes comparten el resultado, se encuadra como un contrato innominado, que presenta similitud con otros contratos tratados en la Ley 13246: contrato de capitalización de hacienda de engorde o invernada, realizado a corral o en confinamiento.

Surgiendo dos figuras como las vistas de ganadero y engordador, tipificando al contrato como de aparcería pecuaria, que según el art. 21 de L.A.: "*Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales....., para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos*". La

---

[18] Stafforte, Teresa, -"Encuadre Tributario de la Actividad Agrícola y Pecuaria" Material del Seminario "Actividad Agropecuaria Aspectos Tributarios y Financieros- Córdoba- División Capacitación Errepar-28/07/2006.

[19] SUSANA, FORMENTO "Empresa Agraria y sus contratos de Negocios" – (Contratos Agrarios para la Actividad Agrícola)- Editorial Facultad de Agronomía –UBA-Agosto 2005

especialista Teresa Stafforte considera que entre las especializaciones enunciadas en la ley, podemos incluir la actividad del feedlot con resultados compartidos.

Tratamiento impositivo

IVA:

El tratamiento impositivo será en función de los sujetos que lleven a cabo el feedlot, generando las siguientes situaciones:

- Productores: los mismos dueños de la hacienda deciden alimentarlas de una manera particular, por lo tanto:
  - Crédito Fiscal: se genera por los insumos, compra de animales, implementos, tecnología, servicios veterinarios. (10,5% y 21%)
  - Débito Fiscal: al vender sus propios animales a la alícuota del 10,5%
- Hotelería: al contratar el servicio de engorde a un tercero, se cobra por cabezas o por día, por el servicio de sanidad, estadía y alimentación.
  - Crédito Fiscal: se genera por los insumos, implementos, tecnología, servicios veterinarios.
  - Débito Fiscal: por la prestación del servicio al 21%

Nacimiento del hecho imponible en IVA, cuando se finalice la prestación según el art. 5° inc. b) punto 1): ..(locaciones efectuadas sobre bienes, en nuestro caso animales) en el momento de la entrega del ganado o acto equivalente, operándose con la mera entrega de la factura..

- En el caso que se compartan los resultados los inversores en la medida que participen de los resultados obtenidos.

La Doctora CP Teresa Stafforte[20] en su trabajo de Encuadre Tributario referido al feedlot en sus conclusiones expresa que:

"se ha concluido que una adecuada Instrumentación de estos contratos de feedlots, como aparcería pecuaria o de capitalización de hacienda, conlleva un tratamiento impositivo en el impuesto al valor agregado, distinto al del feedlot exclusivamente prestador de servicios, diferenciándose ambos en cuanto a momento de nacimiento del hecho imponible y alícuota a la que se halla gravada la operatoria".

Impuesto a las Ganancias

Independientemente de los casos de feedlots analizados las partes tributarán como renta de tercera categoría según el tratamiento en el

[20] División Capacitación Errepar- Material Adicional del Seminario: "Actividad Agropecuaria Aspectos Tributarios y Financieros"- Stafforte, Teresa – "Encuadre Tributario de la Actividad Agrícola y Pecuaria" Córdoba-28/07/2006.- Pag 76

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

impuesto a las ganancias, será en función de la venta de hacienda efectuada por las partes o bien en forma independiente al cobrar la prestación de servicios. Por lo tanto en ambos casos se encuadrarían como rentas de tercera categoría.

6.6. CONTRATO ASOCIATIVO DE EXPLOTACIÓN TAMBERA

Dentro de las modificaciones de la ley que rige actualmente denominada "Contrato asociativo de explotación tambera" se establece principalmente.

Partes:

- *Empresario Titular*: no cede como en el arrendamiento el uso y goce del predio, solo delega la operatividad del tambo en el tambero, conservando la tenencia del predio y la hacienda.

- *Tambero Mediero*: es quién trabaja en la atención del tambo y puede aportar maquinarias, enseres, tecnología pudiendo contar o no con personal a cargo.

Objeto: la producción de leche fluida proveniente de un rodeo y como actividad anexa, la ley prevé la cría de hembras con destino a la reposición o venta.

Derecho y obligaciones de las partes:

- Tambero mediero:
  - tiene el derecho a usar la vivienda que se dispone en el predio.
  - tiene la obligación de controlar y cuidar la explotación.

- Empresario titular o propietario:
  - está a cargo de la dirección y administración del tambo.
  - tiene la obligación de proporcionar vivienda al tambero y su familia.

Tratamiento Impositivo

IVA

Según la opinión del Doctor Humberto Diez, como es un contrato asociativo las partes no pierden su personería jurídica, la situación ante el I.V.A. es la siguiente:

- **Dueño del Tambo**:
  - Crédito Fiscal: el impuesto que le facturan por la compra de hacienda, maquinarias, insumos, enseres y demás útiles del tambo.
  - Débito Fiscal: al vender los litros de leche, siempre que no se dé la exención del art. 7 inc. f) de la L.I. (venta a consumidor final).

- **Tambero**:
  - Crédito Fiscal: El tambero puede tomar como crédito lo que le facturen con motivo de la explotación del tambo, siempre y cuando la venta posterior de la leche se encuentre alcanzada.
  - Débito Fiscal: al vender los litros de leche.

Impuesto a las Ganancias:

Podemos afirmar que los resultados obtenidos por el dueño del tambo y el tambero, como surgen de una modalidad asociativa, se encuadran para L.G. como de tercera categoría.

También es importante en este caso considerar la opinión de la Dra. Stafforte[21] en el trabajo ya citado: "*No obstante la realidad práctica nos muestra que el tambero mediero no recibe el porcentaje de leche pactado en el contrato, si no que percibe la suma de dinero equivalente, extendiendo una factura o recibo en concepto de cantidad de litros de leche que le corresponde.*
Como el tambero tampoco aporta capital, existe una corriente de opinión que considera a las mismas como rentas de cuarta categoría".

6.7. CONTRATISTAS RURALES:

En la actualidad dentro de la actividad agrícola se generan contrataciones que se refieren a la locación de un servicio u obra y a

[21] Idem cita 18.

veces para llevarlas a cabo, se recurre a una forma asociativa donde participan, tanto el titular del predio y quién realiza labores culturales, de un porcentaje de la producción total del predio.

Generalmente estos contratos surgen cuando el titular del predio no cuenta con las maquinarias y equipos o con tecnología de punta, y requiere servicios de terceros como los mencionados, para optimizar la producción agrícola, comprometiéndose a entregar un porcentaje de la producción total del predio, como pago de la prestación recibida.

Es imprescindible determinar cuando es locación de obra y cuando es una forma asociativa, porque tendrán distintos mecanismos de liquidación y encuadre para las partes involucradas.

Partes:

- *Titular del predio*: puede ser el propietario o quién tiene el uso y goce por distintos motivos.
- *Prestador de servicios*: realizará las tareas que le han sido contratadas (labores culturales: siembra, fumigación, recolección, entre otras)

Derechos y obligaciones de las partes:

- *Titular:*
  - Debe proteger el predio
  - Lograr los medios para optimizar la producción.
  - Debe adquirir las semillas e insumos necesarios.
  - No pierde su individualidad jurídica.
  - No conforma otro sujeto de derecho.
- *Prestador:*
  - No está asociado al productor.
  - No participa en los costos de las semillas e insumos
  - No distribuye sus utilidades
  - Debe efectuar las tareas que le fueron solicitadas.
  - Asume sus gastos propios de combustibles o de maquinarias utilizadas en la prestación
  - No pierde su individualidad jurídica
  - No conforma otro sujeto de derecho.

En resumen, al no perder cada parte su individualidad jurídica y mantener su propio patrimonio: no hay sociedad, no están asociados y no participan en todos los costos incurridos para obtener el producto primario, sólo se hacen cargo de los costos propios para desarrollar las tareas pertinentes, tampoco se distribuyen utilidades.

Pago:

No se trata de un pago en especie, con quintales fijos, si no el monto de la retribución de dicho servicio está supeditado al rendimiento que tenga el campo. Ambas partes colaboran optimizando la producción para beneficiarse con el rinde.

En un reciente análisis (junio 2007) efectuado por los autores Selva, Brunotti y Staforte[22], en lo que respecta a Modalidades de Contratación de laboreo y cosecha agrícola arribaron a la siguiente conclusión:

> *"Como corolario de lo expuesto en relación a las modalidades de contratación de trabajos de laboreo y recolección a empresarios que operan maquinaria agrícola, enunciamos:*
>
> *1. Cuando exista una contratación que establezca un pago de un precio cierto por la labor a realizar (siembra, recolección, fumigación, etc.) se estará ante una locación de obra, inclusive en los casos en que ese precio cierto sea cancelado mediante la entrega de granos, constituyendo una dación en pago o pago en especie.*
>
> *2. Cuando exista una contratación de naturaleza asociativa, donde el objetivo final será la distribución de los frutos cosechados en un predio agrícola, en función del valor de los bienes o servicios aportados, estaremos ante una figura asociativa, configurándose el hecho imponible en el impuesto al valor agregado, cuando se vendan los productos primarios distribuidos.*
>
> *3. Es necesaria una legislación especial que, por semejanza al contrato de maquila o al del tambero mediero, cree un régimen especial para los "contratistas rurales" que trabajen en forma asociada a los productores".*

Tratamiento Impositivo

IVA:

Para analizar su tratamiento se deben considerar las dos opciones:

1- Pago de los servicios contratados al prestador en efectivo:

- **Titular del predio**:

[22] Selva, Analía, Lazzaretti, Néstor - Brunotti, Alfredo - Stafforte, Teresa-"Modalidades de contratación de laboreo y cosecha agrícola. La naturaleza jurídica y su encuadre fiscal. Análisis de dos dictámenes contradictorios"-Doctrina Tributaria- Errepar – Tomo XXVIII –Pag.533 – Junio 2007

- Crédito fiscal: por todos los gastos propios de la actividad y el servicio de terceros.
- Débito fiscal: por la venta del total de los frutos de la explotación.

➢ **Prestador del servicio:**
- Crédito Fiscal: Insumos y bienes relacionados a su actividad.
- Débito Fiscal: por los servicios prestados cobrados en pesos

2- Pago de los servicios contratados al prestador según un porcentaje en función de la producción obtenida.: el pago en especie a un contratista rural por la prestación de sus servicios constituye materia gravada, conceptualizándose como dación en pago, según lo establece el art. 2 de L.I.

Ya se analizó en otros contratos cuando se perciba como contraprestación un porcentaje del producido en el predio rural, para esta actividad y en esas condiciones pactadas, como no existe certeza sobre ese precio que está supeditado a un total a producir sujeto a variaciones, puede ocurrir hasta que el prestador del servicio no perciba nada por su prestación.

Como ya se ha analizado en otros contratos, en el IVA el nacimiento del hecho imponible no se da en el momento de la distribución de los frutos, si no cuando ambas partes comercialicen los mismos con terceros.

➢ **Titular del predio**:
- Crédito fiscal: por todos los gastos sin considerar el servicio de terceros.
- Débito fiscal: por la venta de su parte de los frutos de la explotación (sin considerar el porcentaje de quintales entregados al prestador).

➢ **Prestador del servicio**:
- Crédito Fiscal: Insumos y bienes relacionados a su actividad (sin considerar el cereal a recibir).
- Débito Fiscal: por los servicios prestados cobrados en pesos más la venta de cereal por cobro de granos.

Impuesto a las Ganancias:

Cuando se obtiene la cosecha, el productor primario entregará al prestador del servicio el porcentaje convenido de acuerdo con el resultado obtenido.

En este momento lo que se hace es la partición de la producción obtenida, ambas partes son en definitiva coproductores. En el momento que cada uno venda, tributarán cada uno en la tercera categoría,

descontando los gastos propios de la actividad desarrollada individualmente.

6.8. OTRAS FORMAS ASOCIATIVAS Y DE COOPERACION

El mundo actual por efectos de la globalización ha generado grandes cambios en el contexto mundial y nuestro país no escapa a ello. No obstante para insertarnos en esta economía a gran escala es necesario mejorar las alternativas de producción y comercialización en lo que al mercado de cereales y carnes se refiere. Ello requiere un cambio de actitud entre productores agropecuarios, el gobierno y quienes participan directa o indirectamente en la cadena de producción y comercialización de productos.

Esta nueva tendencia al asociativismo permite desarrollar proyectos de envergadura, ya que algunas empresas por sí solas no tendrían la capacidad de emprenderlos. Generalmente requiere de proyectos innovadores para lograr un posicionamiento competitivo de las empresas agrarias para mejorar la oferta en el mercado mundial.

Susana Formento[23] reconoce algunos tipos de alianzas estratégicas como:

- las cooperativas
- los joint ventures
- los contratos de colaboración empresaria (Contratos de colaboración empresaria y las UTE)

la citada autora define a las alianzas estratégicas:

> *" Acuerdo entre dos o más organizaciones jurídicas independientes, que unen y comparten parte de sus recursos y de sus capacidades, sin llegar a formar una nueva sociedad, estableciendo un cierto grado de interrelación entre ellas, con el fin de alcanzar o aumentar sus ventajas competitivas"*

- **Cooperativas**: son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, se rigen por la Ley 20337 y supletoriamente por la Ley de Sociedades. Se constituyen por instrumento público o privado, se inscriben en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES)
  - Objeto: Según para lo que fueron creadas, por ejemplo las agropecuarias, pueden querer abaratar costos, lograr insertarse en el mercado, etc.

[23] Formento, Susana- "Empresa Agraria y sus contratos de negocios" Editorial UBA – Buenos Aires 08/2005- Pag. 56

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

- **Joint Ventures**: es un contrato para coparticipar dos o más sociedades, en operaciones civiles o comerciales con fines de lucro. Permiten el acceso a la tecnología, a capitales, conocimientos de mercados, entre otros.
    - Objeto: puede ser para un negocio jurídico único o ser duradero en el tiempo. Dos o más empresas conformar otra empresa o una nueva unidad de negocios.

- **Contratos de Colaboración empresaria**: son acuerdos inter empresariales que dan seguridad jurídica a los negocios. Están incorporados en la Ley 19.550 de Sociedades

    - ***ACE (Contratos de Agrupación de Colaboración Empresaria)*** *"son instrumentos jurídicos, constituidos por acuerdos plurilaterales, sin ánimo de lucro, que permiten la vinculación entre empresarios a los efectos de promover el crecimiento y la nacionalización de la producción y la comercialización de productos, logrando una coordinación horizontal. La formalización del contrato se instrumenta por escritura pública o contrato privado y junto al reglamento se inscribe en la Inspección General de Justicia o en el Registro Público de Comercio".*
        - Objeto: consiste en la descripción de la actividad para la cual fue creada, la finalidad concreta. Debe ser precisa para evitar confusiones; de naturaleza económica y se corresponda a una actividad orgánica.

    - ***UTE (Uniones Transitorias de empresas):*** *"son agrupaciones flexibles, de carácter transitorio, el contrato se fundamenta en la idea de alianza o complementación entre empresas nacionales o internacionales que poseen ciertos recursos o fortalezas y están dispuestos a negociar, para compensar sus debilidades y para abordar mejores oportunidades de negocios conjuntos. Su formalización se instrumenta por medio de un contrato privado o de una escritura pública y se inscribe en la Inspección General de Justicia o en el Registro Público de Comercio.*
        - Objeto: de las UTEs puede referirse a la realización de una obra, prestación de un servicio u obtención del suministro de mercaderías. Las empresas miembros apuntan a lograr una organización común a los efectos de cumplir el objetivo contractual.

En el siguiente cuadro comparativo que se desarrolla a continuación pueden verse las diferencias más significativas entre las ACE y UTE:

Conceptos	ACE	UTE
CARÁCTER	Mutualista no pueden perseguir fines de lucro	Indirectamente pueden perseguir fines de lucro
SERVICIOS	Prestan servicios a sus socios integrantes	Los servicios se prestan a terceros
DECISIONES	Por mayoría de los participantes	Deben tomarse por unanimidad
RESPONSABILIDAD	Los integrantes son solidariamente responsables, de modo obligatorio	No es obligatoria la responsabilidad solidaria entre sus integrantes

Tratamiento Impositivo

IVA:

Cuando la ley de IVA fue modificada en 1990 por la ley 23.765 de B.O. 09/01/90, incorporó al art. 4° el párrafo segundo; estableciendo que cualquier ente, con o sin personalidad jurídica, individual o colectivo, puede ser sujeto del gravamen. Con esto otorgó "personalidad tributaria" a ciertos entes que aunque carecieran de personalidad jurídica eran considerados sujetos pasivos del IVA.

El 2° párrafo del citado artículo (L.I.) se refiere a "agrupamientos no societarios", definiendo que también son sujetos pasivos los siguientes entes:

- Uniones Transitorias de empresas (UTE)
- Agrupamientos de colaboración empresaria (ACE)
- Consorcios
- Asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas
- Agrupamientos no societarios o
- Cualquier otro ente individual o colectivo

CASOS DE ACE-UTE: "El tratamiento impositivo en este tipo de contratos lo debemos buscar a partir de la existencia de una explotación, de la concurrencia de bienes de propiedad de cada parte que no se confunden con otro ente y de la distribución de frutos y resultados"

Consorcios de Cooperación:

También el art. 4° ha nombrado genéricamente a los Consorcios como sujetos de IVA.

Tanto las UTE, ACES y Consorcios deben facturar a nombre propio y en caso de realizar actos gravados inscribirse y presentar declaraciones juradas del IVA, así tendrán sus propios saldos y sus propias retenciones.

Los países que integran la OMC (Organización Mundial del Comercio) tienen un principio que las exportaciones de bienes o servicios no pueden contener en sus precios de ventas ningún componente impositivo interno. Nuestro país adopta el criterio de imposición "del país de destino", así como el principio que no se debe exportar impuestos.

Impuesto a las Ganancias:

Rescatando lo que la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 en su art. 8 inciso c) establece que, serán contribuyentes las empresas que no tengan la calidad de sujeto de derecho y los patrimonios de afectación, cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible, entonces estos sujetos tienen el siguiente tratamiento que en su material de consulta (sobre las **UTE**[24]) el Doctor Roberto Condoleo opina, que **no son contribuyentes del Impuesto a las Ganancias** porque no son formas societarias sino contractuales, que no han sido expresamente mencionadas como sujetos pasivos en la ley de este gravamen, es por ello que el mismo autor se refiere:

- **Caso de persona física o sucesión indivisa**: cada partícipe adiciona a sus propias ganancias su porcentaje en la ganancia (o quebranto) de la UTE.
- **Caso de integrante de sociedad constituida en el extranjero:** la ley de Sociedades en su art 377 obliga a cumplir con los requisitos del art 118 (entre otros, el establecimiento de sucursal o representación permanente). De esta forma, tributará como contribuyente del art. 69, inciso b) LG a una tasa del 35%.

Las ACE: no son sujetos del impuesto a las ganancias, por lo tanto cada asociado tributa por su propio resultado. Y en el caso de la Retención R.G. 830 de ganancias, se le practica a cada integrante de la ACE individualmente.

---

[24] Condoleo, Roberto Omar. "Material de Estudios: "Sujetos de los Deberes Impositivos Impuesto a Las Ganancias" Posgrado de Especialización en Tributación" Río Cuarto 2004-Pag. 22

7. OTROS TEMAS AGROPECUARIOS TRATADOS en el IVA y el Impuesto a las Ganancias

7.1. ALICUOTAS DE IMPUESTOS:

Alícuota reducida del IVA en la actividad agropecuaria:

Después de varios intentos de alícuotas reducidas, actualmente está vigente el artículo 28 de la Ley de I.V.A. N° 25063 (B.O. 30/12/98), el cual prevé la reducción de alícuota al 10,5%, denominada también alícuota diferencial inferior, en los siguientes casos:

a) Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:
   1. Animales vivos de la especie bovina y ovina, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.
   2. Carnes y despojos comestibles de la especie bovina y ovina, frescos, refrigerados o congelados, que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
   3. Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
   4. Miel de abejas a granel (incorporado por ley 25525 – B.O. 09/01/02, con aplicación para los hechos imponibles perfeccionados a partir del 18/01/02).
   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 apartado 1)
   1. Labores culturales –preparación, roturación, etc., del suelo-.
   2. Siembra y/o plantación.
   3. Aplicaciones de agroquímicos.
   4. Fertilizantes y su aplicación.
   5. Cosecha.

Dentro del art.28 también se encuentran establecidas: la alícuota general del IVA del 21% y la incrementada o diferencial superior del 27%.

CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA: queda mencionada su inclusión dentro del beneficio de alícuota reducida a partir del 09/01/2003.

DICTAMEN 13/99 (DAT) 24-03-99- **Capitalización de hacienda de invernada**.: "la contratación, por parte del dueño de un campo destinado a capitalización de hacienda bovina con destino a engorde y venta, de las prestaciones de servicios correspondientes a laboras culturales, siembra y /o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, con el fin de obtener recursos alimentarios para dicho ganado, se hallan alcanzadas a la tasa reducida, como así también las tareas de cosecha de praderas y forrajes para la alimentación de vacunos".

CONTRATO DE PASTAJE: de acuerdo a las últimas modificaciones, el mismo no está incluido como los trabajos enumerados en el inciso b) del art. 28, por lo que le cabe la tasa general del 21%.

DICTAMEN 14/99 (DAT) 29-03-99- **Enfardado y ensilado:**

- los servicios vinculados a la obtención de animales vivos de la especie bovina, en realidad pretende referirse a los servicios vinculados a la obtención de forraje para el engorde de la hacienda bovina, tales como pasturas, praderas, verdeos, rollos y fardos de pasto, silos de maíz, cosecha de grano húmedo de maíz para suplementación, etc.
- No resulta incididas en la tasa reducida las prestaciones relacionadas con el enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, aún cuando se destine a la alimentación de ganado de que se trata, por ser actividades posteriores a la cosecha, que es la última etapa prevista en la norma.
- La reducción no se aplica en el caso que las labores la contrate el dueño del campo que brinde servicios de pastaje, dado que las prestaciones que contrata el mismo, tienen que ver con el objeto de su actividad específica y no la obtención de animales.

LABORES CULTURALES. PASTURAS PARA ALIMENTACIÓN. TAMBO:

Es importante analizar el **Dictamen 34/99** (DAT) del 24/03/99, B.I. Nº 28 ya que distingue entre:

- o las operaciones de venta de animales vivos provenientes de establecimientos de cría e invernada de ganado bovino.
- o establecimientos de tambo orientados a la producción de leche, recordando que la venta de ganado bovino no es la finalidad principal de su actividad, aún cuando luego del ciclo productivo las vacas salen del tambo para su venta generalmente a faena.

El fisco concluye que las prestaciones que adquieren los establecimientos tamberos no están incluidas en la reducción de

alícuota, pero lo que acepta es, que a las locaciones vinculadas a la alimentación de ganado bovino de establecimientos de cría e invernada, les corresponde la disminución de alícuota al 10,5%.

El Decreto 760/98 que dispuso una alícuota diferencial del 50% de la tasa general del IVA, confirma que el tambo: no se constituye para vender hacienda sino para producir leche, por lo tanto en la actividad del tambo no está incluida la reducción de alícuota.

Opinión de la doctrina:
Según Marchevsky[25] el tratamiento en los ingresos del contrato Asociativo para la actividad Tambera en el IVA se debe separar en:

a) Ingreso de las explotaciones:
1. *Venta de leche: tasa del 21%*
2. *Venta de hacienda bovina: tasa del 10,5%*

c) Ingreso del tambero asociado, gravado en el IVA como prestación del servicio.

d) *Ingreso indemnizatorio del art. 11 inc. b) 2° párrafo: está exento del IVA (Ley de Contratos asociativos de explotación tambera).*

Servicios prestados a empresas agropecuarias que tienen distintas tasas: 21% y 10,5%

A propósito de la aplicación de distintas tasas por parte del propietario del campo, Osvaldo Balán y Claudia Chiaradía[26] expresan en su trabajo que es fundamental cuando un contratista que presta servicios en un campo, donde se obtienen distintos productos, algunos gravados a tasa reducida y otros a tasa general, solicite al productor en carácter de declaración jurada una nota que determine cuál será el destino de esa prestación, y así el contratista sabrá qué alícuota aplicar.

Para estos casos también Sandra M. Mazza[27] considera al respecto qué alícuota aplicar en ciertos servicios partiendo de este análisis:

- *"En primer término, corresponderá distinguir si se trata de bienes incluidos en el inciso a) del art 28 L.I.*
- *Luego, las prestaciones de servicios vinculadas estarán alcanzadas por la reducción siempre que se trate de*

[25] Marchevsky, Rubén A, "IVA-Análisis Integral" 2ª Edición – Ediciones Macchi – Buenos Aires 2002.
[26] Osvaldo Balán y Claudia Chiaradía, Doctrina Tributaria ERREPAR Nª 277 de Abril 2003 "Reducción de la tasa del IVA para ciertas actividades agropecuarias" Pag. 316
[27] Enrico, Federico A. y Usé, Guillermo - Libro Análisis del IVA de - Editorial La Ley Buenos Aires 2005. Pag. 491.

servicios destinados a la "obtención" de tales bienes, en tanto y en cuanto se encuentre comprendidas en las enunciadas en el texto legal.

- *Finalmente, se deberá atender a la actividad desarrollada por el sujeto que solicita el servicio. En este caso si el mismo se dedica a la obtención de los bienes enunciados, estará alcanzado por la reducción en tanto que, si el servicio se presta a un sujeto cuya actividad no consiste en la obtención de los bienes alcanzados por la reducción, la misma no resultará procedente".*

Alícuotas en el Impuesto a las Ganancias para su liquidación:

- ***Las personas físicas y sucesiones indivisas*** *tributarán el impuesto según la ganancia obtenida de las distintas rentas, aplicando alícuotas progresivas que van desde el 9 % al 35%.*

- ***las sociedades***:
  - *regularmente constituidas tributan actualmente una alícuota fija del 35% sobre el resultado impositivo*
  - *irregulares se distribuyen las ganancias entre los socios y ellos tributan en función de alícuotas progresivas considerándose las rentas obtenidas de la sociedad de 3° categoría. y se le adicionarán en su caso otras rentas que hubiera obtenido.*

- ***Beneficiarios del exterior***: *se les practica una retención en el impuesto a las ganancias con carácter de pago único y definitivo del 35% sobre las rentas obtenidas en el país.*

7.2. OPCION DE PAGO ANUAL EN EL IVA:

La Ley 25063 (B.O. 30/12/98) que se ocupó del art. 27 de L.I. en su actual 3° párrafo, regula el periodo fiscal de liquidación y el pago para ciertas actividades, estando reglamentada su aplicación por la Resolución General (AFIP) 1745 del 28/09/04.

Periodo Fiscal de Liquidación:

Art 27 L.I. 3° párrafo:... "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

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos 3 (tres) ejercicios fiscales, incluido aquél en que se hubiera hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la AFIP 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".

La **Resolución General (AFIP) 1745**, (24/09/2004), establece algunas cuestiones como:
Los responsables inscriptos en IVA que hayan optado por:
Liquidación Mensual y Pago Anual:

- Si llevan anotaciones y practican balances comerciales: al finalizar el ejercicio económico
- Caso contrario al finalizar el año calendario

Debiendo desarrollar solo actividades agropecuarias.

La opción por este sistema de liquidación debe efectuarse con el Form 460/F ó /J según corresponda y el desistimiento también debe informarse por el mismo procedimiento.
Los responsables deben exteriorizar su decisión mediante una multinota, presentada en la Dependencia AFIP que le corresponda a su domicilio.
Una vez adoptado el procedimiento debe mantenerse por 3 ejercicios fiscales (incluido aquél en que se efectuó la opción).

Liquidación consiste en:
La determinación y presentación mensual de las declaraciones juradas de IVA, y el pago anual, pudiendo generarse estas situaciones:

- Saldos a favor del organismo del último mes, se abonará junto con los otros saldos de las declaraciones juradas ya presentadas a favor del organismo, el mismo día que venza la última posición mensual según las terminaciones de la CUIT.
- Saldos a favor del contribuyente del último mes:
  - Del 1° párrafo: sólo se computará contra débitos fiscales de mes/eses siguientes.
  - De ingresos directos: estos se podrán usar para cancelar los saldos a favor del organismo que correspondan a periodos mensuales devengados durante la vigencia de la opción.

El Dictamen N° 67 (DAT) del 29/12/2000, ha denegado el ejercicio de la opción citada a una empresa que efectuó ventas de agroquímicos y trabajos de laboreos varios y secados a terceros, actividades ajenas a las que dijo desarrollar,

consistentes en la producción primaria de semillas y su comercialización para la actividad agrícola.

Este Dictamen indica que al no cumplirse con la condición de actividad agropecuaria exclusivamente no admite el ejercicio de la opción.

7.3. TRATAMIENTO EN LA VENTA DE INMUEBLES RURALES

I.V.A.

La venta de inmuebles no está alcanzada por este tributo, no obstante por lo general al vender un inmueble rural se incluyen ciertos bienes muebles gravados con IVA, con lo cual se debe proceder a determinar el valor atribuible a los bienes muebles que tienen individualidad propia o carácter de inmuebles por accesión, entre los cuales se pueden citar:

- tranqueras
- molinos
- alambrados
- poste, galpones, etc.

A los fines de facturar e ingresar el tributo correspondiente a los mismos, se deben discriminar de la operación principal para individualizarlos a los efectos de calcular el IVA

Para su consideración legal debemos remitirnos al art. 10° de L. I. y al art. 47 de su D. R.

Art. 10° L.I.: *"..en el caso de transferencias de inmuebles no alcanzadas por el impuesto, que incluyan el valor atribuible a bienes cuya enajenación se encuentra gravada, incluidos aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado o constituyan inmuebles por accesión al momento de su transferencia, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen.*
Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias..."

Art. 47 D.R. *– L.I.: "En el supuesto previsto en el octavo párrafo del art. 10 de la ley, los bienes cuya enajenación se encuentra gravada, son aquellos que, con prescindencia de su accesión al inmueble, revisten para el responsable el carácter de bienes de cambio o bienes de uso".*

Impuesto a las Ganancias

Dentro del Impuesto a las Ganancias están las ganancias no gravadas (que se las excluye), tal es el caso de la "*Venta de inmuebles rurales cuando su titular sea una persona física o sucesión indivisa (PF o SI)*".

La L.G. aplica la "teoría de rédito producto" para definir las ganancias gravadas para P.F. y S.I., siempre que se cumplan tres condiciones concurrentes:

- Renta periódica o susceptible de serlo
- Que la fuente no se agote en la generación de la renta
- Esté habilitado para generarla

Por lo tanto quedan fuera de imposición las llamadas ganancias de capital cuando su titular sea una PF o SI, salvo las utilidades provenientes de venta de bienes muebles amortizables.

Pero quedarían alcanzadas en estos casos, las ventas de inmuebles por la Ley N° 23905 de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI), que aplica la alícuota proporcional del 15 por mil sobre el valor de transferencia de cada operación.

Dictamen N° 45/05 (DAT) del 26/07/2005 Venta de Inmueble afectado a la explotación:

- La venta de un inmueble afectado a la actividad, efectuada por un contribuyente inscripto en el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes –monotributo-, se encuentra alcanzada por el I.T.I.-
- La enajenación de un inmueble destinado a locación, propiedad de un monotributista, se encuentra alcanzada por el I.T.I. de personas físicas y sucesiones indivisas.

8. DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

8.1. TRANSPORTE DE GRANOS:

Para el traslado de cereales en medios terrestres se ha generado a partir del año 2005 una norma conjunta entre la SAGPyA (Secretaría de Agricultura, Pesca y Alimentos, la Secretaría de Transportes de la Nación y la AFIP (Administración de Ingresos Públicos), que lleva los número 335, 317 y 1880 del 2005 respectivamente. La misma establece el uso obligatorio de la **Carta de Porte** para el traslado de granos. En el caso de transporte de semillas debidamente identificadas de acuerdo a las normas de la ley 20247 y de subproductos provenientes de la industrialización de granos se permite el uso de **Remitos**.

El objetivo de la citada normativa es lograr mayor transparencia e información de las transacciones que involucran el Transporte de Granos. La misma establece pautas para solicitar las respectivas cartas de porte, además exige la inscripción en el ONCCA de los operadores de granos y la autorización CAU (Clave de Autorización de Uso) que debe otorgar la AFIP a cada adquirente de formularios (cartas de porte), entre algunos aspectos. La citada resolución determina quienes pueden adquirir las Cartas de Porte para el transporte de granos, citando entre ellos:

a) productores de granos inscriptos en la AFIP,
b) personas físicas o jurídicas que actúen en el comercio de granos (comerciantes, industriales o prestadores de servicios),
c) quienes sean autorizados por el ONCCA.

Es necesario contemplar el contenido de esta norma ya que tanto los arrendadores y contratistas rurales son parte de la actividad agropecuaria y se los debiera considerar como autorizados a recibir granos (en el caso de cobro en especies), sin necesidad de inscribirse como operadores; o bien que puedan solicitar cartas de porte o ser sujeto receptor de transferencias de granos con la correspondiente documental necesaria ya que de acuerdo a la normativa vigente no están incluidos.

También se exigen los comprobantes que respaldan el pesaje pudiendo ser la misma carta de porte, el ticket balanza o documento equivalente. El pesaje de los granos se realiza en la instalación del cargador, pero si no posee balanza se puede pesar en destino o en tránsito; el lugar en donde se efectúe el pesaje es responsable del correcto funcionamiento de sus balanzas.

8.2. TRANSPORTE DE HACIENDA:

El Transporte de hacienda tiene también una normativa especial que especialmente está referida documentos o constancias necesarios para su traslado. Entre ellos podemos citar:

- El Boleto de Marca, que se obtiene previamente por el propietario de la hacienda según lo prevé la Ley 22939/83. La marca es la impresión que se efectúa sobre el animal (ganado mayor) sean bovinos o equinos, este es el único medio que acredita la propiedad del animal.
- Guías de Traslado: la utilización de las mismas permite realizar el movimiento del ganado en pie, los datos que deben contener referidos al animal:
    - Cantidad de cabezas
    - Categoría de hacienda
    - Señales o marcas utilizadas
    - Origen y destino de la hacienda

- Certificado del SENASA u organismo que emita el Certificado Sanitario de vacunación.

No obstante también los productores pecuarios deben estar inscriptos en el RENSPA (Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios), cuya última Resolución 249/2003, obliga a todos los productores a su empadronamiento. Es a partir de esta inscripción que pueden vincularse con el SENASA

Operaciones de Pesajes: Los titulares de balanzas deben emitir y entregar tique de balanza o documento equivalente por cada operación de pesaje, en el caso que se efectúe traslado de animales con destino a faena. Le cabe una excepción cuando sean productos propios y el traslado no sea superior a 50 Km. entre el lugar que se efectuó el pesaje y el destino.

Con respecto al tique balanza se emiten por duplicado y deben contener datos identificatorios de la hacienda, kilogramos, identificación del vehículo automotor, acoplado, entre otros.

8.3. RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN:

Se debe ajustar a la normativa RG (AFIP) 1415 del 07/01/2003, RG (AFIP) 100 del 11/03/98 y el tipo de factura a emitir dependerá de la condición que el productor posea frente al IVA ajustándose a la R.G. (AFIP) 1575 del 10/10/2003; no obstante en el Anexo I de la Resolución 1415, en su punto A) se determinan las excepciones a la obligación de emisión de comprobantes expresando en el inciso f):

"los productores, cooperativas de productores y acopiadores por las ventas de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca, efectuada directa o indirectamente por los sujetos mencionados, únicamente cuando de conformidad con las prácticas y costumbres comerciales relativas a la actividad u operación de que se trate, el comprador o, en su caso la cooperativa o el intermediario, está obligado a remitir –como modalidad operativa- al vendedor o comitente, un comprobante que cumpla los requisitos que se establecen en el Título II, capítulos D, E y F de esta RG"..... "Las liquidaciones emitidas.....serán consideradas documentos equivalentes a la factura del vendedor..."

8.4. NORMAS DE FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN EN EL COMERCIO DE GRANOS:

Existen Resoluciones conjuntas entre 456/2003 (SAGPYA) y RG 1593/03 (AFIP) modificadas por Resoluciones conjuntas 154/05, 335/05, 341/05 (SAGPYA) y 1855/05, 1880/05 y 1883/05 (AFIP)

El objetivo ha sido implementar un sistema de control de las operaciones comerciales de granos para reducir fuertemente la evasión impositiva en el sector granario.

La normativa está referida a:

- los operadores: comerciantes, industriales o prestadores de servicios.
- los establecimientos: plantas de acopio de cereales, depósitos de granos y depósitos transitorios de granos. Estas plantas deben reunir ciertas condiciones para ser autorizadas a funcionar.

Todas las operaciones primarias de depósito y/o compraventa de cereales deben instrumentarse:

- **C 1116/A:** es el **Certificado de depósito intransferible**, representa la propiedad del grano depositado. Una parte es el productor y otra el operador. Se confecciona por duplicado firmado por las partes, la información que se requiere, es imprescindible completarla en su totalidad para su validez. Este formulario será el que posteriormente origine la Carta de Porte.
- **C 1116/B:** es un documento equivalente a la **factura**, lo confecciona el comprador de los granos o el corredor, es necesario que conste el número de formulario C 1116/A
- **C 1116/C:** es el **Mandato, consignación o Liquidación** lo confecciona el mandatario o el consignatario, se realiza cuando se entrega la mercadería en consignación para su posterior venta. También debe referenciar el C 1116/A, en

este documento se definen el precio de la operación se le deducen fletes, comisión, almacenamiento y demás gastos.

Estos formularios mencionados junto con la Carta de Porte son emitidos con previa autorización del ONCCA por entidades de 2° y 3° grado, quienes deben informar cada 15 días los formularios distribuidos. Para su adquisición debe abonarse un arancel y son distribuidos por las entidades autorizadas que se encargan de imprimir los datos.

Además el ONCCA resolvió la utilización de un "**Libro de Movimientos y existencias**" para los operadores que posean establecimiento:

- Para solicitar el libro debe llenarse un formulario por el sitio web: www.oncca.gov.ar y el archivo generado debe enviarse a la dirección de correo electrónico movim@mecon.gov.ar
- El libro tiene un arancel a cargo del solicitante que se deposita y envía por fax junto con una nota de solicitud, referenciado el concepto por el cuál realiza el pago
- Debe ser prefoliado y rubricado.
- Deben registrarse en forma diaria los Kgrs. brutos y netos
- Debe utilizarse un libro por grano
- Debe llevarse en forma computarizada, en caso de opción manual se debe comunicar al ONCCA y AFIP.

Por el incumplimiento de esta normativa referida al transporte de granos, pesaje y formularios requeridos que respaldan las operaciones citadas, se aplican serias sanciones tanto del ONCCA como la AFIP, lo cuál no debe ser desconocida particularmente por quienes reciben a veces el pago de arrendamientos, servicios relacionados con el agro y cuya retribución se materializa en especies (cereales).-

9. ANEXO: "MODELOS DE CONTRATOS AGROPECUARIOS"

Se presentan a continuación tres modelos de contratos[28]:

9.1. CONTRATO AGRARIO DE ARRENDAMIENTO RURAL
9.2. CONTRATO DE APARCERÍA PECUARIA
9.3. CONTRATO DE CAPITALIZACIÓN DE INVERNADA

Los mismos han sido tomados del CD- mencionado de Induvio Editora con el propósito que se contemplen los conceptos y elementos mínimos que deben contener estos contratos básicos utilizados en la actividad agropecuaria.

9.1. CONTRATO AGRARIO DE ARRENDAMIENTO RURAL

PRELIMINAR ***Partes y personerías*** Entre los señores, don ..... (D.N.I. .....), domiciliado en ....., denominado en adelante "Arrendador", por una parte, y don ..... (D.N.I. .....), domiciliado en ....., denominado en adelante "Arrendatario", por la otra parte, se celebra el presente ***CONTRATO DE ARRENDAMIENTO RURAL*** sujeto a ley 13.246 con las reformas de la ley 22.298, más las declaraciones y estipulaciones siguientes:

PRIMERA ***Objeto***

1- El Arrendador da en arrendamiento al Arrendatario el/la....., ubicado/a con frente a ...., Cuartel ....., del Partido o Departamento ....., en la Provincia ....., que dista a ..... km, de la estación ....., de la línea ferroviaria .....

2- El .....*(campo; predio)* se conoce con el nombre ..... y tiene una superficie total de ..... Ha, teniendo por linderos a los siguientes propietarios señores: .....

3- El .....*(campo; predio)* dado en arrendamiento (o arrendado) en adelante se denominará "Fundo".

SEGUNDA ***Destino***

1- El Fundo podrá destinarse exclusivamente a la explotación.....; *pecuaria* ..... de .....*(detallar especies).*

2- Queda absolutamente prohibido modificar los cuadros o potreros y también los alambrados.

3- También quedan prohibidas esencialmente, la explotación del Fundo en las actividades agrícolas o pecuarias siguientes:.....

---

[28] Martín - Nieto "Práctica Rural 2005 Agricultura – Ganadería - Pesca, Copyright 2005 Induvio Editora (CD) Versión 1. 0. 1- Modelos de Contratos

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO Biblioteca

TERCERA ***Precio o Arriendo*** El precio total por el arrendamiento del Fundo, en adelante denominado "Arriendo", por cada período....., a pagar por el Arrendatario será:

.....<A) OPCION N° 1: el equivalente en pesos ($), de la cotización de ..... kg vivos, de novillo pesado, en el Mercado de ....., del promedio de los ..... días anteriores, al vencimiento del plazo para el pago del arrendamiento, según estadísticas publicadas en el diario;

.....<B) OPCION N° 2: la suma de .....*pesos* ....., en dinero efectivo o mediante el depósito en la cuenta bancaria, tipo .....*(caja de ahorros; cuenta corriente)*, N° ....., a nombre de ....., abierta en el banco ....., sucursal ....., cuyo comprobante de depósito probará el pago, y podrá canjearse por el/la factura/recibo definitivo del Arriendo contra su presentación al Arrendador, a pagarse por período *(adelantado; vencido)*, del ..... al ....., del .....*(inicio; finalización de cada período)*, en el domicilio ..... o en cualesquier otros que el Arrendador notifique al Arrendatario en el futuro, dentro del Partido de .....;

CUARTA ***Demoras en pagos***

1- La demora en cancelar el Arriendo, generará un interés diario del ..... (.....) por ciento sobre el Arriendo debido y hasta el día del efectivo pago, en favor del Arrendador.

2- Pasados ..... (.....) días de demora, el Arrendador tendrá derecho a rescindir este contrato y demandar el desalojo del Fundo.

QUINTA ***Plazo***

1- El plazo contractual será de ..... (.....) años, a partir del ....., por ello fenecerá indefectiblemente en fecha .....

2- Al vencimiento del plazo contractual, el Arrendatario deberá desocupar y reintegrar o devolver el Fundo al Arrendador sin necesidad de preinterpelación alguna.

3- Cuando al vencimiento del plazo el Arrendatario no restituyese el Fundo ni retirare todas sus cosas, deberá responder con una Cláusula Penal diaria equivalente a ..... (.....) veces el precio de un día de Arriendo, dividido por la cantidad de días del período a que corresponde.....

SEXTA ***Opción de prórroga del .....***

1- Queda pactado en favor del ....., un derecho de opción de prórroga del presente contrato, por un lapso de ..... *(.....)* más, a partir del vencimiento del plazo original de este contrato.

2- Para ejercer esta opción, el .....*(Arrendador; Arrendatario)* deberá notificar por medio fehaciente su optación, dentro de los ..... (.....) días anteriores al vencimiento del plazo original del contrato.

3- Caducará este derecho de opción para el .....*(Arrendador; Arrendatario)*, cuando en el plazo de ejercer la optación estuviese en mora.

SÉPTIMA ***Conservación del suelo***

1- El Arrendatario deberá mantener el Fundo libre de malezas y especies animales o vegetales declaradas plagas de la agricultura, estando a su cargo el cumplimiento de las normas legales sobre ello.

2- Cuando el Arrendatario incumpla estas obligaciones, el Arrendador las podrá hacer realizar a costa del Arrendatario, quien deberá reintegrar todos los gastos que se realicen.

OCTAVA *Ecosistema*

1- Será obligación del Arrendatario, impedir que sus dependientes, familiares o cualesquiera terceras personas, realicen actividades de caza o destrucción de la flora o fauna del Fundo, y deberá proteger el medio ambiente y especialmente los animales silvestres que habitan el Fundo, que no hayan sido declarados plaga por las autoridades competentes.

2- Las mismas obligaciones tendrá el Arrendatario, con toda la flora y las especies vegetales siguientes: .....

3- El Arrendatario se obliga a no intentar modificar el clima en la zona del Fundo, ni introducir otras especies sean animales o vegetales.

4- Está prohibido al Arrendatario ingresar cualesquier elementos extraños al Campo, fuera de los estrictamente necesarios para su explotación, inclusive transitoriamente y aunque no sean contaminantes.

NOVENA *Mejoras*

1- El Fundo se entrega con las mejoras e instalaciones, cuya descripción y estado de conservación se realiza en instrumento de Inventario y Avalúo por separado, que se agrega al presente contrato, firmado por las partes integrándolo como Anexo .....

2- El Arrendatario deberá mantener todas las instalaciones del Fundo en perfectas condiciones de mantenimiento y funcionando, cualesquier averías o pérdidas las deberá reparar o reponer inmediatamente de acaecidas.

3- Estará obligado el Arrendatario al finiquito del arrendamiento, a restituir el Fundo con todas sus mejoras y las deberá devolver en el mismo estado que las recibió, salvo los deterioros originados por el buen uso y el desgaste natural por el transcurso del tiempo.

4- Caso contrario deberá responder por las averías y pérdidas, reparando lo averiado y reponiendo o pagando a valor del Inventario y Avalúo lo perdido.

DÉCIMA *Fianza*

1- Se constituye en fiador principal pagador, que lleva implícita solidaridad con el Arrendatario y la renuncia a los beneficios de excusión y división, el señor ..... (D.I. .....), domiciliado en ....., más adelante denominado "Fiador", que denuncia ser titular del dominio de las fincas (propiedades inmuebles) siguientes: .....

2- Responderá el Fiador respecto de todas en general y cada una en particular, por las obligaciones que emerjan de este contrato

para el Arrendatario y durante todo el tiempo que éste ocupe el Fundo y hasta su devolución al Arrendador con su conformidad.

3- Esta fianza subsistirá también para el Fiador, en caso que el .....*(Arrendador; Arrendatario)* haga optación del derecho a prorrogar el plazo contractual.

UNDÉCIMA ***Garantía dineraria***

1- El Arrendatario entrega al Arrendador en este acto, la suma de .....*pesos* ....., correspondiente a ..... (.....) Arriendos por ..... períodos, que no generará intereses y quedará en poder del segundo, en calidad de depósito para garantizar en lo que cubriere, el pago inmediato de sus obligaciones dinerarias eventualmente incumplidas, sean arreglos, Arriendos, averías, cláusulas penales, construcciones, daños, intereses, mejoras, pérdidas, resarcimientos, tasas, tributos, etc.; en adelante este depósito se denominará "Depósito en Garantía" y deberá devolverse al Arrendatario, en el acto de reintegro del Fundo de conformidad, descontando si correspondieren las sumas debidas por cualesquiera causas imputables a él y derivadas del arrendamiento.

2- El resarcimiento que lograse el Arrendador dentro del plazo del arrendamiento aplicando el Depósito en Garantía, no eximirá al Arrendatario de sufrir las consecuencias del incumplimiento contractual eventualmente incurrido.

3- El Depósito en Garantía, no podrá imputarse al pago de Arriendos mientras el Arrendatario ocupe el Fundo.

DUODÉCIMA ***Constitución de domicilios***

1- A los efectos de todas las notificaciones extra o judiciales derivadas del presente contrato, el Arrendador constituye domicilio en ....., el Arrendatario en su domicilio real, *(obligatorio)* ubicado en ..... y el Fiador en ....., donde serán eficaces aquellas las que se realizaren.

2- La dirección postal del Arrendador es ....., la del Arrendatario ..... y la del Fiador .....

DECIMOTERCIA ***Incumplimientos***

1- El incumplimiento por el Arrendatario de cualesquiera obligaciones que emerjan del presente contrato, dará derecho de rescisión al Arrendador, independientemente de poder exigir la indemnización pactada, pedir desalojo judicial y accionar si correspondiere, por daños y perjuicios.

2- El Arrendador tendrá derecho a dirigir su acción directamente contra el Arrendatario o contra el Fiador, sin que el hecho de dirigirla contra uno, perjudique su acción contra el otro.

3- El incumplimiento en el pago de cualesquiera impuestos, tasas, contribuciones, servicios o consumos, que quedan a cargo del Arrendatario, será considerado como falta de pago del precio del Arriendo).

DECIMOCUARTA ***Tributos asumidos por el arrendatario***

1- Serán a cargo del Arrendatario y deberá pagarlos dentro de la primera fecha de vencimiento, los impuestos que graven el

Fundo, sean municipales o provinciales *(Impuesto Inmobiliario, Tasa Vial, etc.)*, ordinarios o de emergencia.

2- Será obligación del Arrendatario, gestionar la entrega de las facturas o documentos necesarios, a fin de pagar ante los entes respectivos.

3- Dentro de los ..... (.....) días de vencido el plazo pactado *(primer vencimiento de los documentos o facturas)* para el pago de estos tributos, el Arrendatario deberá entregar los comprobantes debidamente cancelados al Arrendador y contra su recibo.

DECIMOQUINTA ***Energía eléctrica y telefonía rural***

1- El suministro de energía eléctrica de red que se consuma, desde el día de entrega del Fundo, hasta su restitución al Arrendador, será a cargo del Arrendatario, que deberá pagarla dentro del primer plazo de vencimiento a la empresa prestataria.

2- A los efectos del control, en los actos de recepción y reintegro del Fundo, se tomará el estado del medidor y consignará en el Inventario y Avalúo del Anexo .....

3- También será a cargo del Arrendatario, con las mismas estipulaciones que los consumos de energía eléctrica, el pago del servicio de Telefonía Rural del Fundo y el mantenimiento de sus instalaciones.

4- En ambos casos, el Arrendatario será el responsable ante las empresas o entes prestatarios de los servicios, asumiendo sus riesgos y tomando a su cargo el pago de las averías que fueren a cargo del usuario y todas las gestiones necesarias por sus fallas o interrupciones, relevando al Arrendador de cualesquiera riesgos de los mismos.

5- Los comprobantes de pago de estos dos servicios, los deberá entregar contra recibo al Arrendador, dentro de los ..... días del vencimiento del plazo de pago.

DECIMOSEXTA ***Sucesión particular*** En caso de defunción del Arrendatario, las partes se someterán a lo establecido sobre continuación o rescisión del contrato según el artículo 7° de la ley 13.246 reformado por la ley 22.298.

DECIMOSÉPTIMA ***Obligación de mejoras***

1- Será obligatorio para el Arrendatario realizar en el Fundo las mejoras siguientes ....., en los plazos .....

2- En caso que venzan los términos (plazos) acordados sin que el Arrendatario cumpliere las mejoras, será sancionado con una "cláusula penal" diaria en favor del Arrendador, equivalente a por .....(especificar por cada mejora).

3- Pasados ..... (.....) meses de demora el Arrendador quedará facultado a rescindir este arrendamiento por culpa del Arrendatario.

4- Las partes dejan expresamente declarado que el arriendo fue fijado en un valor inferior justipreciando la obligación de construir mejoras asumida por el Arrendatario.

DECIMOCTAVA ***Derecho rescisorio del arrendatario***

1- Queda estipulado en favor del Arrendatario un derecho de rescisión contractual incausado, que podrá ejercerlo pasados ..... (.....) meses de vigencia desde el comienzo del plazo original del presente.

2- La rescisión sólo podrá ejercerse desde la finalización de cada lapso .....*(semestral, anual, etc.)*, con un preaviso notificado por medio fehaciente al Arrendador, de ..... (.....) días de antelación a la fecha de rescisión deseada y siempre que se hubieren cumplido todas las obligaciones vencidas y no se estuviera en mora.

DECIMONOVENA ***Registro del contrato*** Cualesquiera partes podrá registrar o inscribir este contrato en ....., quedando desde ya con facultades para ese acto.

VIGÉSIMA ***Impuesto de sellos o timbres***

1- Si el tributo de impuesto de sellos o timbres gravara el presente acto (contrato), será a cargo de .....*(ambas partes en mitades; ambas partes en porciones distintas; una sola de ellas)*, comprometiéndose ..... a su gestión.

2- A todos los efectos las partes denuncian un monto contractual de $ .....

VIGÉSIMO PRIMERA ***Firmas e instrumentación*** Se firman ..... (.....) juegos de ejemplares iguales del contrato y los anexos, de un mismo tenor y a similares efectos legales, de ..... cláusulas y ..... anexos en ..... fojas y reciben:

a) el Arrendador .....;

b) el Arrendatario .....;

c) el Fiador .....

VIGÉSIMO SEGUNDA ***Lugar y fecha*** Celebrado en ....., a los ..... días del mes de ..... del año 20.....

9.2. CONTRATO DE APARCERIA PECUARIA

Entre ... *Completar* .... , con Documento ... *Completar* .... y domicilio en ... *Completar* ...., denominado en adelante "El Aparcero Dador", y ... *Completar* .... , con Documento ... *Completar* .... y domicilio en ... *Completar* .... , denominado en adelante "El Aparcero"; se celebra el presente Contrato, el cual se regirá por las siguientes cláusulas, y en general por las normas legales vigentes:

PRIMERA: El Aparcero dador cede en Aparcería al Aparcero ... *Completar* ...(cantidad y especie de animales) de su propiedad, con sus correspondientes marcas y en perfecto estado sanitario, a efectos de que éste en un campo cuyo uso y goce detenta como ... *Completar* ... , críe y cuide de estos.

SEGUNDA: El campo dado en Aparcería se encuentra situado en ... *Completar* ... , cuya superficie es de ... *Completar* ... hectáreas, ... *Completar* ... áreas, ... *Completar* ... centiáreas, lindante con ... *Completar* ....

TERCERA: El Aparcero deberá brindar un adecuado cuidado a los animales, y mantener el campo en óptimas condiciones para la cría de éstos, con sus pasturas, aguadas, molinos, mangas y alambrados tal como se encuentran actualmente, en correcto estado.

CUARTA: El Aparcero no puede recibir animales de terceros en Aparcería, ni en ninguna otra forma.

QUINTA: Son a cargo exclusivo del Aparcero la totalidad de las erogaciones necesarias para la cría y el cuidado de los animales.

SEXTA: Ninguna de las partes podrá disponer de los animales dados en Aparcería, o de las crías y productos de los mismos, sin el expreso consentimiento efectuado por escrito por la otra.

SEPTIMA: El Aparcero se obliga a avisar al Aparcero dador o a quién lo represente, cada ... *Completar* ... días, sobre el nacimiento y el estado de las crías.

OCTAVA: El Aparcero se obliga a comunicar al Aparcero dador, o a su representante, toda enfermedad, muerte, desaparición, o cualquier acto u hecho que afecte o pueda llegar a afectar la explotación.

NOVENA: Asimismo deberá comunicar la muerte de animales, rindiendo cuenta de los despojos aprovechables en un plazo de ... *Completar* ... horas de producida la misma; siendo dicho plazo aplicable también a las restantes obligaciones del Aparcero contempladas en esta cláusula.

DECIMA: El Aparcero dador puede controlar el desenvolvimiento de la explotación, por sí o por personal dependiente.

UNDECIMA: Se repartirán ambos contratantes por partes iguales las crías obtenidas al momento de producirse el vencimiento de este Contrato, debiendo restituir el Aparcero al Aparcero dador los animales entregados en el mismo estado y cantidad en que los recibió, exceptuando las pérdidas sufridas por causas que no le sean imputables.

DUODECIMA: El plazo del presente Contrato se establece en ... *Completar* ... (meses, años) de duración a partir del ... *Completar* ... de ... *Completar* ... de ... *Completar* ... por lo que su vencimiento se producirá el ... *Completar* ... de ... *Completar* ... de ... *Completar* ...

DECIMATERCERA: Tendrá a su cargo el Aparcero el cumplimiento de las leyes laborales y sociales, la contratación del seguro contra accidentes, y el pago de las remuneraciones de todo el personal que contrate.

DECIMACUARTA: El Aparcero tendrá a su cargo la observación del estricto cumplimiento de las normas de policía sanitaria animal o vegetal, que regulen o de alguna manera guarden relación con la explotación objeto de este Contrato.

DECIMAQUINTA: Las partes se someten a la jurisdicción ordinaria de los Tribunales de ... *Completar* ... renunciando a todo otro fuero o jurisdicción.

DECIMASEXTA: Se firman ... *Completar* ... ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto, entregando a cada parte el suyo.

DECIMASEPTIMA: Dado en ... *Completar* ... , a los ... *Completar* ... días del mes de ... *Completar* ... de ... *Completar* ...

NOTA: lo escrito en letra cursiva deberá ser reemplazado por los datos que correspondan.

9.3. CONTRATO DE CAPITALIZACION DE INVERNADA

Entre ... *Completar* .... , con Documento ... *Completar* .... y domicilio en ... *Completar* ...., denominado en adelante "El Capitalista", y ... *Completar* .... , con Documento ... Completar .... y domicilio en ... *Completar* .... , denominado en adelante "El Ganadero"; se celebra el presente Contrato, el cual se regirá por las siguientes cláusulas, y en general por las normas legales vigentes :

PRIMERA: El Capitalista cede al Ganadero en capitalización ... Completar ... novillos, de su exclusiva propiedad, de marca líquida, debidamente marcados, sin enfermedades y en óptimas condiciones.

SEGUNDA: El Ganadero los recibe con destino a invernada, en una fracción de campo, cuyo uso y goce detenta en su carácter de propietario y que se encuentra ubicado en ... Completar ... , Provincia de ... Completar ... ; con una superficie de ... Completar ... hectáreas.

TERCERA: El rodeo del presente Contrato fue pesado al ingreso al campo del Ganadero, el día ... *Completar* ... del mes de ... *Completar* ... del corriente año y se clasificó de la siguiente forma: a) ... *Completar* ... novillos de ... *Completar* ... kilogramos de peso cada uno, totalizando ... *Completar* ... kilogramos; b) ... *Completar* ... novillitos de ... *Completar* ... kilogramos de peso cada uno, totalizando ... Completar ... kilogramos; c) ... *Completar* ... terneras de ... *Completar* ... kilogramos cada una, totalizando ... *Completar* ... kilogramos. El peso indicado para cada uno de los lotes se tomará como inicial para cada uno de ellos.

CUARTA: El Ganadero a los efectos de conocer el estado sanitario de los animales, deberá hacer inspecciones rutinarias de los mismos, para determinar su estado sanitario y en caso de que estuviesen enfermos,

deberá curarlos y cuidarlos, y de resultar necesario llamar al Veterinario.

QUINTA: Deberá el Ganadero aplicar las vacunaciones de aftosa, carbunclo, tuberculosis y/o mancha y queratoconjuntivitis, siendo soportado el gasto de los medicamentos, baño contra las garrapatas y todo tratamiento de orden veterinario, en igual proporción en que se dividirán los kilogramos totales.

SEXTA: El Capitalista tendrá a su cargo la reposición de los animales muertos o enfermos, debiendo realizarlo dentro de los ... *Completar* ... días y con hacienda de la misma raza, peso y calidad que la anterior.

SEPTIMA: El Ganadero se encuentra facultado para su rechazo, de así considerarlo pertinente, frente a la existencia de enfermedades o cuando la zona de su procedencia fuese declarada con aftosa, tuberculosis, brucelosis, o cualquier otra enfermedad considerada contagiosa.

OCTAVA: Asimismo es obligación del Ganadero la correcta conducción de la explotación, y la realización de las siembras de forraje en suficiente cantidad, a efectos del adecuado y eficaz engorde de los animales objeto de este Contrato.

NOVENA: El Plazo de vigencia del presente Contrato lo determinará el peso de venta del ganado, pudiéndose extender hasta un plazo máximo de ... Completar ... meses, contados desde el día de la pesada inicial.

DECIMA: En caso de muerte de alguno de los animales deberá el Ganadero avisar al Capitalista dentro de los ... *Completar* ... días de acontecida la misma, comprometiéndose a cuerear los animales muertos, entregando el cuero de los mismos limpios y salados, en condiciones de comercialización, corriendo todos los gastos que ello demanda por cuenta del Ganadero.

UNDECIMA: Si alguno de los animales muriera de carbunclo o cualquier otra enfermedad contagiosa, deberá el Ganadero de conformidad con lo establecido por las leyes de sanidad animal, quemar y enterrar los mismos.

DUODECIMA: El peso, momento, lugar y precio de la venta serán determinados de común acuerdo entre las partes, valorando la situación de los mercados, proyectándose la venta de los novillos en alrededor de ... *Completar* ... kilogramos de peso promedio y la de las hembras como "vaquillonas gordas" en ... *Completar* ... kilogramos de peso promedio; resultando el peso indicado el tomado en la estancia.

DECIMATERCERA: La producción de esta capitalización consiste en el aumento de peso, con respecto a los consignados en la cláusula

segunda y se distribuirá al momento de las ventas, de la siguiente manera: ... *Completar* ... % de los kilogramos producidos se liquidarán al Capitalista y el saldo de ... *Completar* ... % al Ganadero.

DECIMACUARTA: Se soportarán los gastos correspondientes a la comercialización, tasas municipales, comisiones, impuestos, fletes, y demás gastos y gravámenes a la venta de la siguiente manera: a) La parte proporcional que corresponde al peso inicial de los animales, será soportado íntegramente por el Capitalista y b) La parte proporcional que corresponde al mayor peso obtenido durante la capitalización, será soportada en la misma proporción que lo establecido para las ventas.

DECIMAQUINTA: Las sumas de dinero que se perciban en concepto de ventas parciales de ganado durante la ejecución del presente Contrato, serán liquidadas al momento de cobrarlas entre las partes, y de conformidad con el porcentaje previamente acordado.

DECIMASEXTA: Los representantes del Capitalista o las personas que éste designa en forma especial, podrán verificar el cumplimiento del presente Contrato por el Ganadero, siempre que consideren oportuno hacerlo. .

DECIMASEPTIMA: Las partes constituyen los siguientes domicilios ... *Completar* ..., donde se tendrán por válidas todas las notificaciones, sean estas judiciales o extrajudiciales.

DECIMAOCTAVA: Toda controversia judicial derivada de este Contrato, será sometida a la competencia de los Tribunales ... *Completar* ... de ... *Completar* ..., con renuncia a cualquier otro fuero o jurisdicción.

DECIMANOVENA: Se firman ... *Completar* ... ejemplares recibiendo cada parte el suyo en este acto.

VIGESIMA: Dado en ... *Completar* ..., a los ... *Completar* ... días del mes de ... *Completar* ... de ... *Completar* ...

10. CONCLUSIONES

Después de analizar la normativa existente se visualiza una inadecuada legislación en los contratos que se utilizan en la actividad agropecuaria, generando una carga interpretativa a quienes participan en ellos y por parte de quienes ofrecen asesoramiento.

Es evidente la necesidad de modificar la Ley de Arrendamientos y Aparcerías rurales, adecuándola a las modalidades actuales del sector, tal es el caso de permitir el pago del arrendamiento en especie, en función de lo que se ha tratado en el desarrollo del trabajo. No aceptar esta realidad operativa limita a quienes utilizan estos medios de pagos, con las consecuencias que trae a nivel interpretativo y legal. La aceptación de esta modalidad simplificaría las cosas y evitaría incurrir a veces en una trasgresión a una norma de orden público, como lo es esta ley.

Desde el punto de vista impositivo, es necesario generar un cambio en la legislación, a través de un ordenamiento que contemple un tratamiento particular para el sector agropecuario, que encuadre las actividades integralmente, que facilite el reconocimiento de los sujetos responsables de la obligación tributaria y defina claramente sus responsabilidades.

Sería aconsejable simplificar el tema de reducción de alícuota del IVA en el ámbito agropecuario, ya que hoy genera incertidumbre su aplicación, esto se evitaría aplicando la reducción para todas las operaciones y prestaciones relacionadas con el agro, sin excepciones.

Así mismo atenuar la normativa referente a facturación y regímenes de información en las operatorias; además modificar las limitaciones impuestas para ingresar al Registro de operadores ya que no contempla la situación de los pequeños productores o quienes operan circunstancialmente; de este modo se contrarrestarían ciertas maniobras evasivas.

Estos cambios propuestos en la legislación evitarían la gran cantidad de normas y dictámenes contradictorios que han surgido a lo largo de estos años, ofreciendo "seguridad jurídica" al concertar los contratos y se mejoraría parte del sistema tributario argentino, logrando

consecuentemente una recaudación apropiada. También se evitaría que el organismo fiscal encuadre a veces ciertas conductas como de evasión o elusión, cuando en realidad se dan situaciones confusas por la inadecuada normativa.

Además sería conveniente acentuar el intercambio de datos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal, elaborando un plan estratégico que permita contar con mayor información de las actividades agropecuarias desarrolladas, para ello es necesario estimular la cooperación entre el gobierno, los organismos que regulan las actividades agropecuarias y la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Otro aspecto que no debe descuidarse en el ámbito agrícola es la capacitación adecuada para concientizar al productor o a quienes desarrollen tareas en el sector, con la aplicación de métodos para hacer un uso más racional del suelo, tomando conciencia sobre la conveniencia de técnicas conservacionistas, considerando la importancia de la reposición de nutrientes, ya que si la explotación del suelo no se realiza adecuadamente se estará poniendo en peligro a las generaciones futuras.

Para lograr estos cambios propuestos es necesaria la participación directa del sector y la consideración de las propuestas que realizan: la doctrina especializada, quienes constantemente efectúan una crítica clara y coherente para generar el debate; y atender el reclamo constante que en distintas Jornadas Tributarias Agropecuarias citadas oportunamente, se presenta en los últimos años partiendo de las necesidades que demanda el agro. Es tarea final de los legisladores, quienes podrán equilibrarlas adecuadamente con los propósitos recaudatorios.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO
Biblioteca

CPN Liliana Gurruchaga
08/08/2007

11. BIBLIOGRAFÍA Y MATERIAL CONSULTADO

- Balán, Chiaradía, Saenz Valiente y Olego- ("La Actividad Agropecuaria: Aspectos Impositivos, Comerciales y Laborales", Editorial La Ley – 1° Edición Bs. Aires- 2004
- Bavera, M. Josefina, Frankel, Gustavo I., Vanney, Carlos F. "Agricultura y Ganadería: Ganancias/ Valor Agregado"-Editorial ERREPAR - Buenos Aires 2004.
- Brebbia, Fernando y Malanos Nancy: "Tratado teórico práctico de los contratos agrarios"- Rubinzal – Culzoni Editores – 2002
- Brebbia, Fernando P. "Manual de Derecho Agrario" Editorial Astrea- Buenos Aires 1992
- Casás, José Osvaldo Coordinador – "Interpretación económica de las normas tributarias" Editorial Abaco de Rodolfo Depalma – Buenos Aires, 2004
- Enrico, Federico A. y Usé, Guillermo - Libro Análisis del IVA de – Editorial- La Ley- Buenos Aires 2005.
- Formento, Susana, "Empresa Agraria y sus contratos de Negocios" – (Contratos Agrarios para la Actividad Agrícola)- Editorial Facultad de Agronomía –UBA-Agosto 2005
- Martín - Nieto "Práctica Rural 2005 Agricultura – Ganadería - Pesca, Copyright 2005 Induvio Editora (CD) Versión 1. 0. 1- Modelos de Contratos
- Messineo, Francisco, Manual de Derecho Civil y Comercial, trad. De Sentís Melendo, Ejea, Buenos Aires, 1955
- Marchevsky, Rubén A. "IVA Análisis Integral" 2ª Edición- Ediciones Macchi – Buenos Aires 2002.*
- Oklander, Juan, "Ley del Impuesto al Valor Agregado, Comentada" – Editorial La Ley –Buenos Aires 2005
- Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, "El Impuesto a las Ganancias" Editorial De Palma – Buenos Aires 2000.

Referencias normativas:

- Código Civil y Leyes Complementarias –Editorial Estudio SA.)- Buenos Aires 1999
- Ley 13.246 "Arrendamientos y Aparcerías rurales" B.O.08/09/1948 – D.R. 8330/63
- Ley 25.169 "Contrato Asociativo de ExplotaciónTtambera" 1999
- Ley 25113 "Contrato de Maquila" 1999.
- DECRETO 145/2001 "Medieria Frutihorticola" 2001
- LEY 20631 (T.O. 1997) Impuesto al Valor Agregado y modificatorias.
- LEY 20628 (T.O. 1997) y modificatorias. Ley de Impuesto a las Ganancias.
- LEY 11683 (T.O. 1998) y modificatorias. "Ley de Procedimiento Tributario"
- LEY 26005 de "Consorcios de Cooperación" promulgada el 12/01/2005.
- *Ley 19550* (T.O. 1984) y modificatorias. "Ley de Sociedades Comerciales"
- *Ley 24.977* – B.O. 06/07/98 y modificatorias "Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes" (Monotributo)
- Ley 20337 – Cooperativas B.O. 02/05/1973
- Ley 20247 – Semillas y Creaciones Citogenéticas B.O. 30/03/1973
- Ley 22939 de 1983 Marcas y Señales

Trabajos Consultados:

- Stafforte, Teresa A.- Brunotti, Alfredo J.- "Tratamiento del arrendamiento en especie en el IVA" Publicación Doctrina Tributaria de Errepar – Boletín XXIII – Mayo 2002
- División Capacitación Errepar- Material Adicional del Seminario: "Actividad Agropecuaria Aspectos Tributarios y Financieros"-

Referencias normativas:

- Código Civil y Leyes Complementarias - Editorial Zavalía - Buenos Aires 1990

- Ley 13.246 "Arrendamientos y Aparcerías Rurales" B.O.04/09/1948 - D.R. 8370/63

- Ley 25.160 "Consorcio Vecinales de Saneamiento Rurales" 1999

- Ley 25113 "Contrato de Maquila" 1999

- Ley 26270 (25/7/2001 "Modelo Forestal Argentino"

- Ley 20581 (T.O. 1997) Régimen de Aguas y Aparcerías y modificatorias

- Ley 20620 (T.O. 1997) y modificatorias Ley de Impuesto a las Ganancias

- Ley (1973 (T.O. 1998) y modificatorias. Ley de Arrendamiento Rústico

- Ley 19800 de "Consorcio de Conservación" y modificatorias 25.080/2005

- Ley 25.509-T.O. 1998 y modificatorias "Ley de Sociedades Comerciales"

- Ley 24.077 - B.O. 06/07/98 y modificatorias "Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes" (Monotributo)

- Ley 20337 - Cooperativas B.O. 02/05/1973

- Ley 20267 - Sociedades y Cooperativas Clasificación B.O. 20/01/1973

- Ley 23.010 de 1981 Marcas y Señales

Trabajos Consultados:

- Martínez, Teresa S.- Brunetti, Alfredo J. - "Diagnóstico del arrendamiento en ejidos de la M.M." Publicación Interna I.N.T. Instituto de Empleo - Balcarce XXIII - Mar. 2002

- Centro Cooperativista Empleo Rural Asociación del Saneamiento Rural del Agropecuario Asociación Tributaria y Financiera"

Stafforte, Teresa – "Encuadre Tributario de la Actividad Agrícola y Pecuaria" Córdoba-28/07/2006.-

- Brunotti, Alfredo; Selva, Analía y Stafforte, Teresa – Trabajo: "Contratos Agrarios. Legislación obsoleta para un sector motorizador de la economía. Los contratos a kilaje fijo- 4ª Jornadas Tributarias-Previsionales-Laborales y Agropecuarias – ROSARIO - Noviembre 2006.

- Selva, Analía, Lazzaretti, Néstor - Brunotti, Alfredo - Stafforte, Teresa-"Modalidades de contratación de laboreo y cosecha agrícola. La naturaleza jurídica y su encuadre fiscal. Análisis de dos dictámenes contradictorios"-Doctrina Tributaria- Errepar – Tomo XXVIII –Junio 2007

- Osvaldo Balán y Claudia Chiaradía, Doctrina Tributaria Nª 277 "Reducción de la tasa del IVA para ciertas actividades agropecuarias" ERREPAR- Abril 2003

- Condoleo, Roberto Omar. "Material de Estudios: "Sujetos de los Deberes Impositivos Impuesto a Las Ganancias" Posgrado de Especialización en Tributación" Río Cuarto 2004

DICTAMENES DGI / AFIP CONSULTADOS

Dictamen N° 67/00 (DAT), 29/12/00
Dictamen N° 62/02 (DAT) AFIP-DGI 2002.
Dictamen N° 81/92 (DAT), 23/07/92- Boletín DGI 469
Dictamen N° 138/92 (DAT) de fecha 01/10/92 Boletín de la DGI 474
Dictamen N° 78/94 (DAT) 05/05/94 Boletín de la DGI
Dictamen N° 06/99 (DAT), 1999.
Dictamen N° 13/99 (DAT) del 24/03/99
Dictamen N° 14/99 (DAT) del 29/03/99
Dictamen N° 34/99 (DAT), 24/03/99
Dictamen N° 45/05 (DAT), 26/07/2005
Dictamen (DAJ) 21/60 de fecha 21/07/60, Boletín de la DGI 80.
Dictamen N° 56/2002 (DAT) del 31/05/2002,
Consulta (DGI) del 24/02/91- (Boletín de la DGI 455, p. 1187)
Resolución General (AFIP) 1032 (BO 26/06/2001)
Resolución Generales: (DGI) 4201/96 y (AFIP) 1032
Resolución General AFIP 1745 (B.O. 28/09/2004.
Resolución General 1415 (AFIP) 07/01/03
Resolución General 100 (AFIP) 11/03/1998
Resolución General 1575 (AFIP) 10/10/03
Normas Conjuntas:
SAGPyA 456/2003 y 154/2005
AFIP 1593/03 – 1855/05 -1880/05 – 1833/05

SAGPyA N° 335 – 317 /2005
AFIP N° 1880/2005

12. SIGLAS-ABREVIATURAS

ACE: Agrupación de Colaboración Empresaria
AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos
Art. artículo
B.O.: Boletín Oficial
CAU: Clave de Autorización de Uso
C.C. Código Civil
CUIT: Clave Unica de Identificación Tributaria
DAL: Dirección de Asesoría Legal
DAT: Dirección de Asesoría Técnica
DGI: Dirección General Impositiva
D.R. Decreto Reglamentario
I.G.: Impuesto a las Ganancias
INAES: Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social.
ITI: Impuesto a la Transferencia de Inmuebles
IVA: Impuesto al Valor Agregado
L.A. Ley de Arrendamiento y Aparcerías
L.G. Ley de Impuesto a las Ganancias
L.I.: Ley de IVA
L.S. Ley de Sociedades Comerciales
OMC: Organización Mundial de Comercio
ONCCA: Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario
PEN: Poder Ejecutivo Nacional
PF: Persona física
RENSPA: Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios
RG: Resolución General
SAGPYA: Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación
SENASA: Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria
SI: Sucesión indivisa
UTE: Unión Transitoria de Empresas

DATOS PERSONALES:
ELSA LILIANA GURRUCHAGA
TITULOS:
Licenciada en Administración de Empresas
Contadora Pública Nacional
Especialista en Docencia Universitaria
Cargos:
Docente del Area Contable Impositiva de la Facultad de Ciencias Económico-Sociales de la Universidad Nacional de San Luis – Villa Mercedes
Mails:
egurruc@fices.unsl.edu.ar
lilianagurruchaga@yahoo.com.ar

65863

U.N.R.C.
Biblioteca Central
65863