

***Seminario de Graduación***

**El Régimen Impositivo**

**del**

**Sector Agropecuario**

**Universidad F.A.S.T.A**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Baraglia Ariel**

**2001**

**Universidad F.A.S.T.A.**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Seminario de Graduación**

**Tema: El Régimen Impositivo del Sector**

**Agropecuario**

**Carrera: Contador Público**

**Tutor: C.P.N Daniel Baldini**

**Docentes: Lic. Amelia Ramirez**

**Lic. Laura Cipriano**

**Alumno: Baraglia, Ariel**

**Año: 2001**

*Este trabajo marca el final de mi carrera es por ello que a través del mismo deseo agradecer a todos aquellos que de una u otra forma han colaborado en mi formación.*

*En primer lugar agradezco a Dios por ser mi guía y por darme la fuerza necesaria a lo largo de estos años.*

*A mis cuatro amores Mamá, Cintia, Ariana y Peta por su paciencia y por su amor incondicional, pero especialmente debo agradecer a la persona que me permitió convertirme en un profesional Gracias Mamá.*

*A mi familia que siempre estuvo alentándome en mi carrera y a la princesita Agostina que con su nacimiento lleno de alegría mi corazón.*

*A mis amigos los hermanos que me dio la vida por su amistad invaluable y por estar en todos los momentos.*

*A Daniel Baldini por su dedicación y porque con sus comentarios siempre correctos ayudó a ordenar mis ideas para la realización de este trabajo pero sobretodo por su calidez humana.*

*Gracias a todos. Ariel*

## **Fundamentación**

El trabajo busca mostrar la incidencia de las normativas específicas del Sector Agropecuario contenidas en los distintos tributos.

Desde siempre, la actividad agropecuaria ha ocupado un lugar preponderante dentro de nuestra economía nacional. Debido a esta importancia y a los caracteres de este sector es necesario la incorporación de normas específicas en los distintos tributos.

La actividad agropecuaria posee distintas características que la distinguen de otras actividades comprensivas del espectro económico, como pueden ser la estacionalidad, el riesgo climático, los ciclos biológicos, la naturalidad, la economía y el mercado que la hacen merecedora de un tratamiento impositivo específico.

## **Introducción**

Desde sus comienzos en el siglo XVI, la ganadería ha sido algo así como un sello distintivo de Argentina, al cual vino a sumarse- pero en este caso en las postrimerías de la centuria pasada- su condición de "granero del mundo". He aquí, condensadas, las dos actividades que, en el plano internacional, simbolizan a este país.

El sector agropecuario es uno de los pilares tradicionales de la economía argentina, el mismo aporta el 17% del Producto Bruto Interno.

La economía argentina se basa tradicionalmente en la producción agrícola y ganadera, por esta razón hemos decidido analizar este sector en el ámbito de los impuestos y para ello tendremos como tema central "El Régimen Impositivo del Sector Agropecuario".

El aspecto impositivo es fundamental para este sector ya que las políticas fiscales y económicas que disponga el Estado son determinantes para el desarrollo y crecimiento del sector agropecuario.

Dentro de este tema analizaremos como problema el de indagar la incidencia de las normativas específicas de los distintos tributos en el Sector Agropecuario, para ello hemos establecido los siguientes objetivos e hipótesis.

**Objetivo Gral.:** ¿Cómo afectan las normativas específicas de los distintos tributos al Sector Agropecuario?

### **Objetivos Específicos:**

- Identificar las normativas referidas al Sector Agropecuario contenidas en los distintos tributos.
- Analizar las ventajas que estas normativas aportan al Sector Agropecuario.
- Analizar los aspectos negativos o perjudiciales de estas normativas impositivas aplicables al Sector Agropecuario.

**Hipótesis:** Las normativas específicas del Sector Agropecuario contenidas en los distintos tributos buscan o procuran beneficiar a los productores agropecuarios con un régimen impositivo más flexible y justo.

**Variables:** Normas impositivas:

- a) De impuestos directos
- b) De impuestos indirectos
- c) De impuestos reales
- d) De impuestos personales

Incidencia en el Sector Agropecuario:

- a) Ventajas
- b) Desventajas

**Unidad de Análisis:** Las normativas referidas al Sector Agropecuario contenidas en los distintos tributos.

**Tipo de Investigación:** La misma es descriptiva y sincrónica.

## **Marco Teórico**

### **Actividad Financiera del Estado<sup>1</sup>**

El estado debe efectuar erogaciones destinadas a llevar a la realidad ciertos objetivos, y como consecuencia debe obtener medios para atender a tales erogaciones.

La actividad financiera del Estado se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero por parte del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos mientras que las salidas de dinero constituyen el gasto público.

Las finanzas públicas tienen por objeto determinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

A través de los recursos públicos el Estado satisface los gastos que debe cumplir para realizar sus funciones. Los recursos son las entradas de dinero a la Tesorería, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

Estos no pueden limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que deben ser considerados como un medio de acción del Estado para intervenir y regular la actividad económica desarrollada en el país.

Dentro de los recursos encontramos los recursos tributarios. Estos recursos son los que obtiene el Estado en ejercicio de poder de imperio o soberanía financiera.

Son los ingresos obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, por medio de los tributos.

La mayor parte de los ingresos con los que los países cubren sus erogaciones son los tributos, por eso, estos son los ingresos de mayor importancia cuantitativa.

El derecho tributario es el encargado de reglar la creación de normas jurídicas para la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.

El objeto del derecho tributario es obtener por parte del Estado los recursos tributarios para que pueda cumplir con los fines que le compete (satisfacer necesidades públicas por medio de los servicios públicos).

---

<sup>1</sup>Para el desarrollo de este título tomamos como base la obra de José M. Martín, "Derecho Tributario", Ed. CIMA, 1980.

Es el conjunto de relaciones jurídicas que tienen su origen en los traspasos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares coactivamente exigidos en su favor por el Estado, y que son los que configuran la categoría de los denominados "recursos tributarios".

Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Es concebido genéricamente como una prestación legal obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. Sus principales características son:

- Son de carácter económico
- Se caracterizan por no ser voluntarias, son prestaciones obligatorias
- Sólo puede operarse por mandatos legales
- Tienen como única y excluyente finalidad promover el bienestar general.

Los tributos han sido desde hace mucho tiempo objeto de una triple clasificación: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Es decir que el tributo no es sinónimo de impuesto, sino que es un concepto más amplio.

El tributo es el género, mientras que el impuesto es la especie.

1. Impuestos: se usan para financiar el gasto general. Su recaudación es general e indivisible, es general porque se le cobra a todos, y es indivisible porque lo recaudado se destinará a un servicio público, donde no hay relación directa entre quien paga y quien recibe el servicio.
2. Tasas: son individuales y divisibles. Se crean para realizar determinadas obras o prestar un servicio determinado.

La tasa es el medio de financiación de servicios públicos divisibles, de demanda presunta o coactiva, que satisfacen necesidades públicas. Benefician particularmente a aquellas personas que las solicitan o que deben requerirlas por exigencias de la ley.

3. Contribuciones especiales: es el medio de financiación de determinadas obras o de determinados servicios públicos, divisibles, y de los cuales derivan ventajas de índole patrimonial para un determinado número de personas. El ejemplo que se usa para explicar las contribuciones especiales es la pavimentación de una arteria urbana.

A su vez dentro de los tributos merecen ser clasificados los impuestos.

Esta clasificación<sup>2</sup> puede ser en:

### **1. Impuestos Reales o Personales:**

Un impuesto es *personal o subjetivo* cuando éste tiene especialmente en cuenta las condiciones personales de los contribuyentes de derecho. Es decir, un impuesto es personal si atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Un impuesto es considerado *real u objetivo* cuando no tiene en cuenta la situación personal del contribuyente de derecho, sino que simplemente grava una manifestación cualquiera de la capacidad contributiva, sea ésta la riqueza, el consumo, o las rentas, pero en todo caso sin considerar la situación personal del sujeto pasivo del impuesto, vale decir, la situación del contribuyente de derecho.

La mayoría de la doctrina recomienda los impuestos personales porque éstos atienden a los principios del bienestar económico o nivel de vida del contribuyente, por lo tanto se acercan más al ideal de la justicia tributaria que los impuestos reales.

Un típico impuesto personal es el impuesto a las ganancias ya que atiende a las circunstancias particulares de los contribuyentes.

Las desventajas de los impuestos personales es la liquidación o determinación, que generalmente queda a cargo del contribuyente mediante declaraciones juradas.

Son impuestos reales, por ejemplo los impuestos al consumo. Estos impuestos presentan como innegable ventaja la facilidad y la sencillez en la determinación y administración de los mismos, lo que disminuye el grado de evasión.

### **2. Impuestos Directos o Indirectos**

Esta clasificación es la más popular a pesar de que cierto sector de la doctrina la considera equívoca.

Los criterios propuestos para establecer las diferencias existentes entre ambas clases de impuestos son varios, pero se han distinguido tres:

- a) Según listado de contribuyente o criterio administrativo: se consideran impuestos directos a aquellos que se recaudan periódicamente conforme a listas o padrones, y como impuestos indirectos a aquellos cuya recaudación no es periódica ni en base a tales listas de contribuyentes.

<sup>2</sup> Clasificación de los Impuestos propuesta por José M. Martín en su obra "Derecho Tributario". Ed. CIMA, 1980, páginas 49 a 56.

- b) Según el carácter de la manifestación o exteriorización de la capacidad contributiva: si la manifestación de la capacidad contributiva incide sobre el patrimonio o las ganancias el impuesto es directo. Si la manifestación de la capacidad contributiva la tienen a través de los consumos, el impuesto es indirecto.
- c) Según la traslación del impuesto: este criterio tiene una eminente fundamentación económica, atiende a la posibilidad de que se produzca o no el fenómeno económico de la traslación del impuesto.

Según este criterio, los impuestos directos son aquellos no susceptibles de traslación, es decir, que repercuten en el contribuyente designado por la ley (contribuyente de derecho). Los impuestos indirectos son aquellos eminentemente trasladables, o sea que si bien son pagados por el contribuyente designado por la ley, éste deriva esa carga hasta que repercuten o incide en otro (contribuyente de hecho).

Es decir que, un impuesto será directo o indirecto según si la persona que lo pago lo traslada o no.

En nuestra legislación tributaria esta distinción entre impuestos directos e indirectos tiene mucha importancia por dos motivos.

En primer lugar, con referencia a la distribución de los poderes tributarios entre la Nación y las provincias, y en segundo lugar, porque el principio de la no confiscatoriedad sólo es aplicable a los impuestos directos.

### 3. Impuestos instantáneos o de ejercicio

De acuerdo con el momento en que se mide la capacidad contributiva.

Los instantáneos gravan la "fotografía" de una persona en determinado momento. Ej. impuesto a los bienes personales.

Los impuestos de ejercicio tienen en cuenta un periodo. Ej. impuesto a las ganancias

### 4. Impuestos fijos, proporcionales y progresivos

Los impuestos fijos son aquellos que gravan un monto uniforme a todos los contribuyentes. Tienen generalmente en cuenta una manifestación de riqueza determinada, y sobre ella se hace una cantidad fija.

Los impuestos proporcionales son aquellos que se aplican mediante una alícuota constante y proporcional al crecimiento de la riqueza imponible.

Los impuestos progresivos se pueden aplicar por clases, por escalas o por deducciones:

- a) Por clases o categorías: es cuando la progresión se divide y se clasifica de acuerdo a determinados montos imposables para cada categoría, aplicándose a cada una de ellas una tasa proporcional y constante, pero creciente de clase en clase.
- b) La progresividad por escalas o grados: se establece dividiendo la riqueza de cada contribuyente en escalones, pagándose por cada uno de ellos una suma fija más un porcentaje adicional por el excedente del monto imponible.
- c) La progresividad por deducciones resulta de aplicar una tasa proporcional a los distintos montos imposables, previa deducción de un mínimo para todas las categorías.

### **Principios de la Imposición**

Los principios de la imposición son los criterios a emplearse en la elaboración de la estructura impositiva.

"Los principios de la imposición son aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración."<sup>3</sup>

La imposición, por definición va asociada a la compulsión; los contribuyentes deben efectuar determinados pagos independientemente de su voluntad para hacerlos. Claro que en un régimen democrático las contribuciones pueden imponerse siempre que sean aprobadas por la mayoría de los representantes del pueblo. Pero una vez que son establecidas no existe posibilidad de elegir entre sí han de pagarse o no. Debido a su carácter compulsivo, el conjunto de impuestos puede tener una influencia notable sobre la conducta de los individuos y en el funcionamiento de la economía, debiéndose elegir adecuadamente los diversos tipos de impuestos si se quiere que la estructura impositiva no dificulte el logro de las metas sociales. Más aún, si las metas han de alcanzarse, la carga impositiva deberá distribuirse entre las distintas personas en concordancia con tales metas.

Los principios de la imposición pueden ser seleccionados sólo en función de las metas que se consideran como los objetivos adecuados del sistema económico.

En la actualidad, el consenso de opiniones considera tres fines como fundamentales para el bienestar económico adecuado:

- 1) máxima libertad de elección, compatible con el bienestar de los demás.

<sup>3</sup> Dino Jarach, Finanzas Públicas y Dcho. Tributario. Ed. Cangallo, Bs. As., 1983, Pags. 299 y ss.

- 2) niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado actual de la técnica y las preferencias de los consumidores y propietarios de factores.
- 3) una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad.

Sobre la base de tales objetivos, se ha elaborado tres principios esenciales de todo sistema impositivo:

1. Máxima neutralidad económica: la estructura impositiva habrá de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de los recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo.
2. Equidad: la distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea.
3. Costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales: esta regla requiere que los tributos se establezcan en forma tal que lleven los costos efectivos de recaudación a un mínimo en función de los recursos necesarios para percibir los impuestos y para que los contribuyentes actúen de conformidad con las leyes fiscales así como también en función de los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago del impuesto.

### **Sistema Tributario**

El sistema tributario argentino ha buscado a través de una dinámica de cambio que podría calificarse como permanente lograr una adecuada compatibilidad entre las necesidades de recaudación como fuente primordial de recursos inherentes al Estado, que le permitan desenvolverse como ente orgánico, y los intereses particulares de los contribuyentes.

Por sobre esas relaciones entre el Estado, trasuntado a estos efectos en el fisco, y la comunidad, representada por la masa de contribuyentes, existen principios básicos de la tributación que rigen o, por lo menos, deberían regir dichas relaciones. Estos principios, que nacen de la existencia de derechos y obligaciones de naturaleza jurídica, por una parte, y de leyes económicas y objetivos de carácter social, por la otra son reconocidas en forma universal por el derecho.

Estos principios fundamentales de la imposición se desplazan del impuesto singular al sistema. Es así como la igualdad, amén de ser un principio a observar en cada impuesto, lo es también para el conjunto o sea el sistema. Lo mismo puede decirse de la progresividad: no basta con que determinados impuestos tengan una progresión, es menester que todo el sistema resulte progresivo, teniendo en cuenta el carácter progresivo de algún gravamen y la naturaleza regresiva de otros.

El sistema tributario debe propender, principalmente, a la consecución de dos objetivos esenciales para su justo y apropiado funcionamiento:

- a) adecuada distribución de la carga impositiva, en función de pautas de índole económica, política, social o de desarrollo. Estas pautas no se basan necesaria y exclusivamente en la capacidad contributiva o de pago de los sujetos pasivos, como algunas teorías propician, pues resulta posible que existan otras motivaciones que referidas a la distribución de las obligaciones impositivas y sus efectos, pueden inducir al Estado a volcar el peso de la tributación sobre determinados sujetos o sectores que, según las circunstancias en juego, pueden constituirse en determinado momento en los de mayor capacidad contributiva o no serlo. Por ejemplo: los gravámenes sobre el consumo (los impuestos internos, al valor agregado, a las transferencias de combustibles líquidos y otros afines) inciden sobre algunos sectores de la población en mayor medida que sobre otros; el aliento o desaliento de determinados consumos, que de ese modo se produciría, se propone obtener objetivos de política económica por intermedio de esta forma de tributación;
- b) maximización de la recaudación, cuidando no superar cierto nivel de presión tributaria, determinado según los criterios prevalecientes en cada momento de la vida del Estado, de conformidad con objetivos de política económica.

La composición de un sistema tributario es uno de los factores clave que debe ser tenido en consideración para la preservación y/o consecución de los objetivos aludidos.

El sistema tributario ha de lograr la suficiente recaudación que de él se espera como instrumento destinado a la cobertura de los gastos presupuestarios. En una política fiscal tendiente a lograr la estabilidad económica, el sistema tributario debe ser apto para disminuir el poder de compra de los particulares en la cuantía y en el tiempo necesario para

evitar la inflación y debe tener en cuenta la flexibilidad necesaria para adaptarse a las cambiantes situaciones coyunturales.

Es necesario un sistema tributario que también este enfocado a otorgar un carácter lo más neutral posible respecto de los precios a fin de resultar transparente en materia de asignación de recursos. Esto significa que la interferencia del sistema impositivo en el proceso de formación de los precios relativos debe intentarse reducir al mínimo posible.

El sistema fiscal debe ser administrado con eficiencia, ser equitativo, eficaz, neutral en cuanto a precios y costos de producción y flexible en relación con las políticas macroeconómicas y presupuestarias.

### **El sector agropecuario y el sistema tributario**

El sistema tributario esta compuesto por distintos impuestos como pueden ser impuestos personales, reales, directos, indirectos, de ejercicio, fijos, proporcionales, etc. Ejemplos de ellos son el Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, a los Bienes Personales, Impuestos Internos, Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuesto a los Combustibles Líquidos, entre otros.

Todos estos impuestos recaen sobre los distintos sectores de la economía afectando en forma disímil a cada uno de ellos.

Uno de estos sectores es el agropecuario, el cual merece un destacado lugar en nuestra economía nacional ya que luego del sector industrial este es el que más aporta al producto bruto interno.

Desde siempre, la actividad agropecuaria ha ocupado un lugar preponderante dentro de nuestra economía. Así por ejemplo, al concluir la segunda guerra mundial se decía que la Argentina era el granero del mundo.

Lamentablemente en los últimos tiempos varios factores se conjugaron para afectar negativamente la rentabilidad de este sector. A los controvertidos subsidios al agro que otorgan los gobiernos europeos y norteamericanos a sus productores, se sumaron las terribles pérdidas ocasionadas por la corriente del niño sobre nuestra Mesopotamia y la depresión económica local que impacta directamente en el acceso al crédito bancario de los productores agropecuarios.

Pero, más allá de los actuales vaivenes que afecta la rentabilidad del sector agropecuario, debe reconocerse el lugar destacadísimo que éste ocupa en la economía nacional.

Un cabal reflejo de ello nos lo brinda conocer la composición de nuestras exportaciones del año 1998. Siempre en millones de dólares, las exportaciones de productos primarios alcanzaron a 6.603, las manufacturas de origen agropecuario ascendieron a 8.761, las carnes a 830, las manufacturas de origen industria fueron de 8.625 en tanto que las exportaciones por combustibles y energía ascendieron a 2.451.

También podemos resaltar que este sector posee características que lo diferencian de otras actividades comprensivas del espectro económico. A modo de ejemplo y sin la intención de desviarnos del tema impositivo del sector agropecuario, nos parece oportuno resaltar entre otras<sup>4</sup>:

#### a) **Estacionalidad**

Este aspecto es determinante del ciclo productivo, el cual puede ser continuo o discontinuo. Efectivamente, la producción agropecuaria en general se encuentra relacionada con el factor tiempo, que estipula las condiciones de siembra, preñez, desarrollo, nacimiento y cosecha de cada uno de los productos objeto de la producción agropecuaria.

La estacionalidad y las características de los productos o producciones determinan también los ciclos productivos, y así podemos encontrar producciones de ciclos continuos o discontinuos; entre las primeras, podemos citar la actividad de tambo, y entre las segundas, la siembra de cualquier cereal.

La continuidad o discontinuidad de los ciclos tiene vinculación con la imposición y producen, en los distintos tributos, efectos y consecuencias que deben tenerse en cuenta para evitar distorsiones en la relación insumo-producto.

Por ejemplo en el IVA apreciamos que en los ciclos agrícolas hay una tendencia a la acumulación de créditos fiscales importantes, lo cual deviene en costos financieros adicionales.

#### b) **Riesgo climático**

El clima es un factor esencial en materia de producciones agropecuarias, tanto por la estacionalidad como por la conformación de los ciclos productivos.

<sup>4</sup> Características del Sector Agropecuario comentadas en la obra de H. Mc Ewan, I. Chalupowicz, R. Lauria y otros. "Impuesto al Valor Agregado Análisis Integral". Ediciones Tesis.- tercera edición-1987, Capítulo XXI, páginas 613 a 622.

Es, además, determinativo del riesgo climático, que constituye una característica de estas actividades ligadas con la naturaleza, donde sin duda la aleatoriedad del clima- fuera por lluvias, tanto por su inexistencia (situación de sequía) como por su abundancia (situación de inundación), o por el granizo- incide en los niveles de producción.

Estos riesgos tienen dos tipos de paliativos, que podemos agrupar en riesgos asegurables y riesgos atenuables.

### **1. Riesgo asegurable**

Estos son todos aquellos que por las características de aleatoriedad con que ocurren son inevitables e imprevisibles.

En materia de riesgos asegurables apreciamos que las compañías de seguros abarcan mayor cantidad de riesgo; así, mientras tradicionalmente se aseguraba el riesgo de granizo, hoy la línea de cobertura se ha expandido y se asegura también el riesgo de inundación.

### **2. Riesgos atenuables**

Son aquellos en los que las obras de infraestructura convergen para atenuar los riesgos mencionados. En tal sentido podemos citar el riego artificial contra la sequía y las obras estructurales que permiten dar curso a los excesos de agua.

Estas alternativas de la producción agropecuaria tienen implícitas y son también objeto de tratamiento impositivo.

Algunos de los riesgos mencionados derivan en la existencia de regímenes legales tendientes a paliar el efecto impositivo, como por ejemplo las leyes de emergencia agropecuaria dictadas a tal efecto.

Al respecto, se puede citar en el ámbito nacional la Ley de Emergencia Agropecuaria 22.913, existiendo normas similares a nivel provincial.

La importancia de estos instrumentos legales es vital por cuanto determinan los paliativos que deben otorgarse a los productores agropecuarios para contemplar la incidencia que tienen, sobre la producción, los mencionados fenómenos meteorológicos.

El efecto buscado es el de lograr que los impuestos que repercuten sobre las operaciones no lo hagan, o si lo hacen, que eso ocurra con menor intensidad, en el caso de estas operaciones extraordinarias, como por ejemplo las liquidaciones de stock ganadero ante la contingencia de inundación de los campos.

### **e) Ciclos biológicos**

Los ciclos productivos están dados por las características biológicas que poseen el producto vegetal o el producto animal, objeto de la producción agropecuaria.

Hoy, mediante distintas técnicas genéticas, estos ciclos se han podido acotar o alargar, aumentando la eficiencia productiva y mejorando, como consecuencia de ello, el desarrollo de los productos, tanto cuantitativamente como cualitativamente.

**d) Naturalidad**

La naturalidad es una de las características de este tipo de producción; en ella encontramos las cuestiones de suelo y los elementos que la misma naturaleza provee, otorgándole su propia morfología a la unidad productiva.

El suelo es otro de los elementos que inciden en las decisiones de la empresa agropecuaria.

**c) Economía**

Considerar esta característica de la actividad agropecuaria implica comprender dos aspectos, uno de ellos referido a las formas de producción, y el otro, a las erogaciones.

**1. Formas de producción**

Podemos agruparlas de la siguiente manera:

- a) Empresa propietaria de la tierra: en este caso, el factor de producción naturaleza- tierra-, es propiedad de la empresa agropecuaria.
- b) Empresa no propietaria de la tierra: en este caso, el factor de producción es propiedad de personas diferentes de la empresa agropecuaria, y va a dar lugar a las distintas relaciones contractuales agropecuarias.
- c) Empresa asociativa: esta modalidad de producción tiene su aparición en tiempos recientes y es de carácter integrativo, tanto vertical como horizontal.

**2. Erogaciones**

La empresa agropecuaria, en general, realiza cuatro tipos de erogaciones:

- a) De capital: dentro de este grupo encontramos las maquinarias y la reposición de instalaciones deterioradas, es decir, todos aquellos bienes que incorporados en la producción son factibles de amortización anual.
- b) De insumos directos: estos egresos están constituidos con todos aquellos bienes que inciden directamente en la producción: así tenemos: semillas, herbicidas, fertilizantes y otros tipos de agroquímicos, así como también aquellos insumos que son necesarios para las labores agrícolas, o bien, el laboreo contratado con terceros.

- c) De insumos indirectos: este agrupamiento de erogación esta dado por gastos no imputables directamente a la producción (por ej. luz, papelería, etc.) y el mantenimiento que anualmente debe realizarse en las instalaciones agropecuarias, tales como alambrados, mangas, bretes, cargadores, tinglados, instalaciones de agua, etc.
- d) Costo de comercialización: estas erogaciones, que tienen una alta participación en el costo final del producto, son todos los gastos que se realizan cuando el producto de la empresa es comercializado. Aquí encontramos, entre otros: fletes, secado, limpieza, acondicionamiento, comisiones de acopiadores o intermediarios, garantías, derechos de marcas, impuestos sobre la comercialización, etc.

#### **e) Mercado**

Esta característica esta referenciada con la variable precio, y al respecto apreciamos dos situaciones bien diferenciadas en la producción agropecuaria.

##### **1. Determinación del precio por el mercado**

Esta característica se da en el caso de los productos emergentes de las producciones extensivas, aunque algunos de ellos se hagan de modo intensivo.

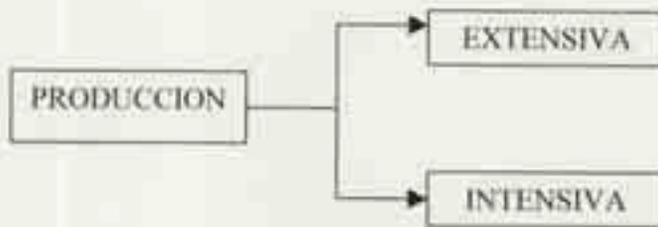
Efectivamente, en el caso de los cereales y oleaginosas en general, y de las carnes bovinas, porcinas y ovinas, apreciamos la existencia de un precio fijado por el mercado, pero además ese precio tiene el agravante de que esta influido por la determinación del precio de los mercados internacionales, con lo cual deja de ser una variable económica controlada para este tipo de empresa, convirtiéndose en una variable totalmente aleatoria.

##### **2. Elección del precio por el productor**

En ciertas situaciones, el productor puede elegir el precio de los productos, como en aquellos casos de producciones intensivas no tradicionales, por ejemplo, de productos con posibilidad de ser vendidos contraestación.

Esto abre para los productores, mas allá de las consideraciones que sobre rentabilidad se pudieran hacer, la oportunidad de lograr un mejor manejo de su política fiscal.

## f) Modalidades de producción



### 1. *Producción extensiva*

Este concepto productivo es lo que caracterizó el concepto tradicional de producción de la tierra, donde los insumos son básicos, siendo por consecuencia las bondades naturales del terreno o el tiempo los elementos determinantes de la producción.

La producción que comprende este grupo son los productos vegetales y animales tradicionales, tales como trigo, maíz, soja, girasol, lino, sorgo, cebada, vacunos, ovinos, etc.

### 2. *Producción intensiva*

En este grupo, las actividades productivas deben separarse entre aquellas extensivas que se han transformado en intensivas, por la utilización de una relación insumo-producto, propia del mayor y más variado uso de insumos, pero donde el costo insumos por hectárea sube sustancialmente; dado que se agregan los fertilizantes, hay un trabajo preparatorio mayor, tanto en laboreos propiamente dichos como en tareas profesionales, para determinar el uso de técnicas más apropiadas y complejas.

Este subgrupo comprende los mismos cereales, oleaginosas y hacienda vacuna expuestos en el párrafo anterior, pero con un grado de aplicación de insumo mayor.

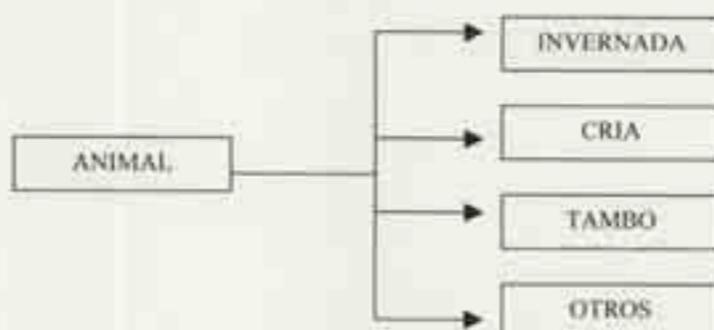
El otro grupo de vegetales de producción intensiva está dado en el cultivo de la frutihorticultura, que comprende actividades como el desarrollo de la explotación de frutillas, kiwis, espárragos, etc., entre las frutas, y verduras de hoja, zapallos, papas, tomates, etc., entre las hortalizas.

Este grupo plantea una disparidad de forma de explotación, que aquí plantearemos brevemente y en líneas generales, tratando de precisar sus más importantes caracteres.

Así, podemos decir que los ciclos son disímiles, dado que existen ciclos de producción, con periodos de maduración de más de un año, como en el caso del kiwi, y periodos de

maduración cortos, de menos de seis meses, sin desconocer los casos de producciones con periodos bianuales.

**a) Modalidades de producción animal**



**1. *Cría***

Existe como alternativa, dentro de esta modalidad, la producción de animales de pedigrí, donde se prioriza fundamentalmente la calidad, sustentada en tecnología genética, y teniendo como objetivo el mejoramiento de las razas vacunas, porcinas, ovinas, etc.

Esta actividad, por su característica, ha sido objeto de exenciones en algunos regímenes de retención (RG (DGI) 3.623, artículo 9º, último párrafo).

**2. *Tambo***

Esta actividad tiene por objeto la producción de leche y como complemento la cría de hacienda. La leche se comercializa en base a la riqueza en grasa butirométrica.

La actividad de cría permite renovar y mantener la composición del plantel destinado a la explotación lechera, comercializando los excedentes y retiros por reemplazo (animales poco fértiles, de deficiente ubre, malas productoras de leche o de difícil ordeño).

Son muy escasas las explotaciones típicamente tamberas, dada sus características de alta tecnificación que permiten el complemento con actividades agrícolas.

**3. *Invernada***

Esta actividad tiene por objeto la compra de animales jóvenes para su engorde y venta con destino al consumo interno o exportación.

La categoría típica del producto terminado es el novillo para faena (otros: novillitos, vaquillonas).

## b) Modalidades de producción vegetal



La producción vegetal se divide en estos grandes grupos, definiendo cada uno de ellos de acuerdo con el producto que se obtiene, donde debemos destacar que se utilizan ambas modalidades de producción, extensiva e intensiva, y que los ciclos son disímiles, según la actividad a que nos referimos.

### 1. Cereales

Los cereales son, en su mayoría, especies vegetales de ciclo anual, que poseen frutos farináceos y se utilizan para el consumo humano o animal.

Las ventas se caracterizan por volúmenes importantes, pocas operaciones y escaso número de clientes.

Las decisiones de anticipación o postergación se adoptan según precios vigentes y perspectivas en el mercado interno e internacional (sumamente fluctuante), el establecimiento de precio sostén y especificación del mecanismo de actualización, los tipos de cambio vigentes y esperados en el momento de comercialización de la nueva cosecha, derechos de exportación, necesidades financieras, otros.

### 2. Forestal

Esta actividad comprende la silvicultura, la extracción de madera y servicios conexos.

Este grupo es comprensivo de la producción de árboles destinados a maderas, pasta celulosa, mueblería, construcción, etc.

Su producción es de carácter extensivo y ciclos largos renovables.

### 3. Oleaginosas

Las oleaginosas son especies vegetales diversas, de cuyas semillas o frutos se obtienen aceites comestibles o de uso industrial y derivados de alto contenido proteico, empleados para la alimentación animal o humana.

**4. *Frutihortícolas:***

Comprende el cultivo de especies vegetales diversas, en su mayoría arbóreas y perennes, para obtener sus frutos comestibles, en general dulces y agrídulces, como así también los frutos secos denominados "nuez"; estos frutos se consumen en forma directa o bien se emplean para elaborar jugos, dulces, conservas o frutas secas.

Retomando el tema que nos ocupa, es decir, el tratamiento impositivo del sector agropecuario en nuestro sistema tributario; podemos decir que las características comentadas y su relevante participación en nuestra economía son los factores que hacen que el sector agropecuario sea merecedor de la aplicación de un tratamiento impositivo específico.

Por estas razones existen dentro de los distintos tributos normas específicas referidas al sector agropecuario.

Algunas de las disposiciones más importantes que afectan a este sector se encuentran en el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado, a la Ganancia Mínima Presunta, Ingresos Brutos y Monotributo entre otros.

A modo de ejemplo podemos decir que en el Impuesto a las Ganancias se establecen normas para la valuación de los bienes de cambio en las explotaciones agropecuarias, en el IVA se establece un régimen de liquidación del impuesto en forma anual, en el Impuesto a los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gasoil se permite computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, etc.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos precedentes, en el presente trabajo analizaremos como este sector se ve afectado por las normativas específicas contenidas en los distintos impuestos que conforman el sistema tributario.

Trataremos de analizar si estas normas contenidas en los distintos tributos buscan o procuran beneficiar a los productores agropecuarios con un régimen impositivo más flexible y justo.

## **Desarrollo**

### **Alcance de la expresión actividad agropecuaria**

El Diccionario de la lengua española define a la agricultura: "como el arte, ciencia e industria que se ocupa de la explotación de plantas y animales para el uso humano. En sentido amplio, la agricultura incluye el cultivo del suelo, el desarrollo y recogida de las cosechas, la cría y desarrollo de ganado, la explotación de la leche y la silvicultura."

Podemos decir que en la legislación impositiva no encontramos una definición única de la expresión actividad agropecuaria.

Así en el Dictamen 87/94 del 31/06/94 la D.G.I establece que:

Consultada asimismo si la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 23 de la ley de IVA puede ejercerla aquellos contribuyentes que además de realizar esa actividad lleven a cabo otras no alcanzadas por el impuesto o exentas del mismo, vinculadas o no con el sector agropecuario.

II. Sobre el particular, estima esta Asesoría que a efectos de definir el alcance de la expresión "actividad agropecuaria" cabe tener en cuenta las disposiciones de la Resolución General N° 3743, que se refieren específicamente al régimen opcional de determinación del IVA, previsto en el artículo 23 de la ley sustantiva para quienes desarrollan las citadas actividades, mientras que las conclusiones a que arribó esa Dirección en la citada Nota están referidas a la derogación del impuesto sobre los activos.

Define para ello en su artículo 2° que se consideraran comprendidas aquellas actividades que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y agricultura.

A su vez en la ley 24.977 que establece el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes encontramos en su Título IV, Capítulo II, artículo 34 el concepto de explotación agropecuaria. El mismo establece: "A los fines de este Capítulo se considera explotación agropecuaria a 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."

Otra de las clasificaciones la podemos encontrar en el Nomenclador de actividades para el impuesto sobre los ingresos brutos. Este en un nuevo instrumento clasificatorio elaborado

por la Dirección General de Rentas del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, con el objetivo de ofrecer un nuevo sistema de asignación y clasificación sectorial para las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos.

En su clasificación de actividades establece que la categoría<sup>5</sup> de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura comprende la utilización de tierras para cultivar diversas especies de vegetales y criar animales con la finalidad de producir alimentos y materias primas, así como también los servicios prestados por los terceros a las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales. Las plantaciones ornamentales y el cuidado de jardines y parques, entre otras, son actividades incluidas en esta categoría de tabulación. Comprende también la explotación de la fauna silvestre mediante la caza y otras actividades productivas que no utilizan la tierra en forma directa, como la cría de insectos útiles o de animales silvestres en cautiverio. Las construcciones agropecuarias realizadas por cuenta propia – instalación de alambrados, desmonte y nivelación de suelos, etc.- son consideradas actividades secundarias de las explotaciones agropecuarias.

También debemos aclarar que en el desarrollo del presente trabajo tendremos en cuenta principalmente las disposiciones impositivas sobre las actividades agropecuarias tradicionales desarrolladas en forma masiva a lo largo de nuestro país como ser la producción de ganado vacuno, ovino y porcino, la producción de vegetales como el trigo, maíz, soja, girasol, lino, sorgo, cebada, etc.

<sup>5</sup> Exponemos esta categoría en el Anexo I

## **Impuesto al valor agregado**

### **Introducción**

En nuestro país, la imposición al sector primario ha sufrido sucesivos y diversos cambios. Durante un largo período, este sector estuvo exento del impuesto al valor agregado, considerándolo gravado recién a partir de la etapa industrial. Actualmente y con la generalización del citado impuesto, todas las etapas de la comercialización del sector primario se encuentran alcanzadas.

El tratamiento legislativo que le otorga la ley de Impuesto al Valor Agregado a la actividad agropecuaria está disperso a lo largo de toda la ley- en cuanto a que le son aplicables normas generales del gravamen -, su decreto reglamentario y las resoluciones generales.

Se trata de una actividad que tiene particularidades bien definidas, tanto en sus modalidades productivas como en la duración de los ciclos de producción, que entendemos puede abonar la necesidad de su tratamiento en particular.

Algunas legislaciones comparadas, entre otras la española, tratan la actividad en capítulo aparte.

Esta opinión está bastante difundida en la doctrina, así podemos mencionar algunos pronunciamientos de eventos tributarios que expresamente lo han expuesto.

Entre ellos podemos citar las IV Jornadas Nacionales de Tributación (organizadas por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas en Venado Tuerto, provincia de Santa Fe, agosto de 1990), donde se recomendó:

"... la elaboración de un modelo de impuesto al valor agregado, que recepte las particularidades de producción y comercialización del sector agropecuario en sus aspectos jurídicos, administrativos, económicos sociales y operativos."

### **Objeto**

Este impuesto alcanza a todas las ventas de cosas muebles realizadas en el país, siempre que sean concretadas por los sujetos enumerados taxativamente en el artículo 4º de la ley.

Como los productos primarios son encuadrados como bien mueble o semoviente, podemos concluir que las ventas realizadas por este sector están alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

Podemos dividir las diversas actividades de producción o extracción de productos primarios en:

<b>Producción Primaria</b>	<b>Actividades Extractivas</b>
Agricultura (cultivo de la tierra)	Madera
Ganadería (cria de ganado)	Caza
Avicultura (cria de aves)	Pesca
Piscicultura (cria de peces)	Minerales
Apicultura (cria de abejas)	Petróleo Crudo
Silvicultura (cultivo de selvas y bosques)	Gas

### **Operación con fijación de precio**

#### **Definición**

Las operaciones con fijación de precio posterior se producen con la entrega de mercaderías con precio a fijar en un período posterior o futuro. Por ejemplo, si se entrega el grano con un precio a fijar con posterioridad, el hecho imponible para la ley del gravamen nace en el momento de la fijación de dicho precio.

#### **Hecho Imponible**

Refiriéndose al nacimiento del hecho imponible, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 5° de la ley del gravamen dice que:

*“ En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura; ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abejas; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas, se realicen mediante operaciones en las que la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se proceda a la determinación de dicho precio.”*

Es decir que el hecho imponible nace para las operaciones con fijación de precio posterior a la entrega del bien en el momento en que se fije el precio.

## **Operación de Canje**

### **Definición**

La operación de canje, comúnmente denominada permuta, no es sino la concreción de dos operaciones simultáneas. Su finalidad, desde el punto de vista del productor agropecuario, es financiar operaciones que de otra forma no se llevarían a cabo.

### **Hecho Imponible**

Para las operaciones de canje de productos primarios por bienes, locaciones o servicios gravados, recibidos antes de la entrega del producto primario, el nacimiento del hecho imponible nace en el momento de la entrega del producto primario o del kilaje de carne, según lo dispuesto por el tercer párrafo del inciso a) del artículo 3º de la ley, el cual transcribimos a continuación:

*“ Cuando los productos primarios indicados en el párrafo anterior se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionará en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.”*

El artículo 17 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado aclara que- con respecto a las operaciones de canje de productos primarios -, se admite que la contraprestación a cargo del productor primario no se realice mediante la entrega de los bienes comprometidos, solamente en aquellos casos en que se demuestre fehacientemente la imposibilidad de su cumplimiento. Si la operación de canje no abarca la totalidad de las transacciones, la norma se aplica sólo a la proporción convenida en canje.

Ahora bien: si no resultara justificable, no se efectúa la operación de canje y por lo tanto debemos aplicar las normas generales de la ley, es decir, que el nacimiento del hecho imponible se produce con la entrega o la prestación de servicios o la facturación, lo que sea anterior.

### **Base Imponible**

El artículo 10, en su párrafo 4º, expresa que para la comercialización de productos primarios mediante el sistema de operaciones de canje, el precio neto para cada parte interviniente se determina considerando el valor de plaza de los productos primarios del día en que los mismos son entregados, y se debe tomar el vigente para el mercado donde el productor opera habitualmente.

### **Período Fiscal de Liquidación**

#### **Opción para liquidar el período fiscal en forma anual**

Debido al ciclo productivo del cereal, el productor suele acumular crédito fiscal y lo utiliza en el momento de la venta, el cual puede coincidir con los meses de cosecha, o ser unos meses más tarde.

En virtud de ello, la Administración Federal de Ingresos Públicos otorgó a los responsables inscriptos que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias, la opción de realizar una declaración jurada en forma anual tal como dispone el artículo 27 en su tercer 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 pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las circunstancias...”*

Una vez adoptado este procedimiento, no podrá ser variado hasta después de tres (3) ejercicios fiscales; incluido aquél en que se efectuó la opción.

#### **Forma de Presentación**

En virtud del artículo comentado anteriormente, la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la Resolución General N° 597 estableciendo la forma de presentación de la opción para la realización de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado anuales. La misma dispone que a los fines de exteriorizar la opción, se deberá presentar una nota con los datos que se enumeran a continuación:

- Lugar y fecha
- Apellido y nombres, denominación o razón social
- Domicilio fiscal

- C.U.I.T
- Actividad (principal y secundaria)
- Cierre de ejercicio comercial o año calendario
- Manifestación de la opción
- Firma de los responsables, presidente, gerente u otra persona debidamente autorizada, precedida de la fórmula indicada en el artículo 28 "in fine" del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones.

#### **Efectos de la Opción**

El ejercicio de esta opción tiene efectos *a partir del mes de la presentación*. De no coincidir con el inicio del ejercicio comercial o año calendario, según corresponda, deberá efectuarse la liquidación y pago del impuesto por un ejercicio irregular, que comprenderá los meses faltantes para completar el periodo anual.

El artículo 4º incluye el año del ejercicio de la opción dentro de los tres(3) años, pero si ese desistimiento no coincide con el cierre de ejercicio comercial, se procederá a liquidar y pagar el impuesto por un periodo irregular formado por los meses calendarios que pasaron hasta el mes de renuncia inclusive.

#### **Desistimiento de la opción**

A los fines de realizar la cancelación de la opción de liquidar el impuesto en base al ejercicio anual, se deberá presentar una nota con los datos similares a los enunciados para el caso de presentar la opción, pero modificando el punto sobre manifestación de la misma y producirá efectos a partir del mes siguiente al que se formule la presentación.

El desistimiento de la opción podrá realizarse sólo después de transcurridos tres (3) ejercicios comerciales o años calendarios, según corresponda, incluido aquel en el se hubiera efectuado la opción.

#### **Declaración jurada determinativa**

La presentación se realizará en forma trimestral para cada uno de los periodos fiscales mensuales realizando la presentación junto con vencimientos de los periodos fiscales tercero, sexto, noveno y duodécimo desde el inicio del ejercicio comercial.

#### **Retenciones, percepciones y pagos a cuenta**

En este punto analizaremos qué sucede con las retenciones y percepciones que deben realizar las empresas, debido a que el ejercicio para este tipo de actividad, es anual y no mensual.

#### **Resolución General N° 597**

El artículo 15 de la Resolución General N°597, establece que el ejercicio de la opción no libera a los responsables de su carácter de sujetos pasibles de los regímenes de retención, percepción y/o pagos a cuenta del impuesto al valor agregado.

Asimismo, agrega que los responsables obligados a actuar como agentes de retención y percepción respecto de los responsables que hubieran realizado la opción, quedan obligados a cumplir las disposiciones de los respectivos regímenes de retención y/o percepción que correspondan.

#### **El Productor Agropecuario como Responsable No Inscripto**

El título V de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que los responsables de los incisos a) y e) del artículo 4° que sean personas físicas o sucesiones indivisas que no tengan opción de inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), pueden optar por ser responsables no inscriptos siempre que en el período anterior hayan realizado operaciones gravadas, exentas, no gravadas por un monto que no supere los ciento cuarenta y cuatro mil pesos (\$144.000).

Entonces, el productor que no supere esta suma puede optar por ser responsable no inscripto en el impuesto.

En principio esto sería conveniente para el productor agropecuario pues al tener la venta un precio de mercado, se paga ese importe y el productor se desentiende del tema del impuesto al valor agregado. Pero al mismo tiempo, se enfrenta con el problema de, que al efectuar las compras, le facturaron el impuesto al valor agregado con más el acrecentamiento.

#### **Régimen de Facturación**

##### **Resolución General N° 3419**

Esta resolución creó todo el sistema de emisión de comprobantes y registración de operaciones actualmente utilizado.

El inciso e) del artículo 3º exime de la obligación de emitir facturas a los productores, cooperativas de productores y acopiadores por la venta 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, esté obligado a remitir- como modalidad operativa- al vendedor o comitente, un comprobante que cumplimente los requisitos que se establecen en los artículos 6º, 8º y 9º de dicha resolución general.

Las liquidaciones emitidas por los corredores y cooperativas de segundo grado a los compradores y a los comitentes o cooperativas de primer grado se consideran documentos equivalentes a las facturas del vendedor, en la medida que cumplimenten los requisitos antes mencionados.

La exención dispuesta en los párrafos anteriores no incluye a la emisión de remitos o comprobantes equivalentes que resulten procedentes en la relación con el traslado y entrega de los mencionados productos primarios (granos, cereales, ganado, etc.).

En consecuencia, cuando un productor agropecuario opere a través de comisionistas o consignatarios, se encontrará- conforme a la resolución analizada- exento de efectuar facturas. De lo contrario, deberá facturar como cualquier otro contribuyente.

### **Devolución del Saldo a Favor del artículo 24 –segundo párrafo- de la Ley del Gravamen**

#### **Procedencia y Requisitos**

La Resolución General N° 3852 fija la devolución del saldo a favor de libre disponibilidad del sector agropecuario, en función de las siguientes normas:

- El régimen resulta procedente siempre que el importe del saldo mencionado que surja de la declaración jurada sea igual o inferior a veinte mil (\$20.000) y no hubiera sido utilizado por el contribuyente.
- Lo establecido en el punto anterior no corresponde para los saldos de impuesto mencionados en el artículo 41º, segundo párrafo (originados en exportaciones).

- Es aplicable a la actividad agropecuaria, entendiéndose por tal a aquella que tiene por finalidad el cultivo y obtención de bienes de la tierra, la crianza y explotación de ganado y animales de granja y el desarrollo de actividades tales como fruticultura, horticultura, avicultura, apicultura y silvicultura.
- Dentro de los noventa (90) días corridos de la fecha de interposición de la solicitud, la Dirección debe proceder a la devolución del saldo de libre disponibilidad en carácter provisional.

**Resumen de la Normativa del impuesto al valor agregado referida a la actividad agropecuaria**

Disposición	Fecha de publicación	Aspectos destacados
Art.27 L. IVA sustituido por la ley 25.063	30/12/98	Su 2ºp. Establece un régimen opcional de liquidación mensual del IVA y pago anual del gravamen, aplicable exclusivamente a los sujetos que desarrollen actividades agropecuarias.
RG 597	21/5/99	Instrumenta el régimen opcional precedentemente reseñado.
RG 3699 (DGI)	24/6/93	Originalmente era una norma referida al derogado impuesto a los activos, que se emplea en el IVA porque define cuales son las actividades agropecuarias.
RG 3852 (DGI)	28/7/94	Instrumenta un régimen especial para solicitar devoluciones de saldos a favor de libre disponibilidad-art.24, 2ºp. L. IVA- siempre que su importe resulte igual o menor a \$20.000 y no hubiera sido utilizado por el responsable. Aplicable exclusivamente a los sujetos que desarrollen actividades agropecuarias.

<p>Art. 28 L. IVA sustituido por la ley 25.063</p>	<p>30/12/98</p>	<p>Alcanza con la alícuota del 10,5% a:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1- Las ventas, las locaciones del inc. d) del art. 3 L. IVA (obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero) y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Animales vivos bovinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen;</li> <li>b) Carnes y despojos comestibles de animales de la especie bovina, frescos, refrigerados o congelados no sometidos a procesos de elaboración;</li> <li>c) Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas no sometidas a procesos de elaboración;</li> </ol> </li> <li>2- las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas a la obtención de los bienes comprendidos en los ptos. 1.a) y 1.c), precedentes:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Labores culturales (preparación, rotulación, etc., del suelo);</li> <li>b) Siembra y/o plantación;</li> <li>c) Aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes;</li> <li>d) Cosecha.</li> </ol> </li> </ol>
<p>RG 4067 (DGI)</p>	<p>13/10/95</p>	<p>Establece los procedimientos, formalidades, plazos y demás condiciones que deberán cumplir los RI en el IVA a los fines del cumplimiento de las obligaciones de determinación e ingreso del gravamen.</p>
<p>RG 191</p>	<p>3/9/98</p>	<p>Sistema OSIRIS: establece un sistema de recepción de datos contenidos en las declaraciones juradas y pagos</p>

RG 474	10/3/99	<p>del IVA – entre otros gravámenes -, implementado únicamente en las entidades bancarias habilitadas para operar con el sistema OSIRIS. Obligatorio a partir del 1/6/99. No alcanza a los contribuyentes de las RG 3282 y 3423 (DGI).</p> <p>Sistema OSIRIS en línea: Régimen optativo de presentación de declaraciones juradas mediante su transmisión a través de la red Internet. No alcanza a los contribuyentes de las RG 3282 y 3423 (DGI).</p>
--------	---------	--

### **Conclusión**

Si bien la normativa del impuesto al valor agregado referida a la actividad agropecuaria se reproduce en el cuadro precedente, los dos puntos de mayor importancia para el sector agropecuario son: el régimen opcional de liquidación mensual del gravamen y pago anual y las consecuencias fiscales que provoca la implementación de alícuotas diferenciales inferiores sobre determinados bienes y servicios relacionados con el sector agropecuario.

Hasta antes del dictado de la ley 25.063, regía un régimen opcional de liquidación y pago anual del IVA, aplicable exclusivamente a los sujetos que desarrollaban actividades agropecuarias. Fue el decreto 1.684 -BO 17/8/93- el que puso en marcha este régimen opcional al modificar el texto del artículo 27 de la ley de IVA.

En la actualidad, este artículo fue sustituido por la ley 25.063, que introduce un cambio sustancial.

En efecto, la norma en cuestión permite al responsable cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, la anualización del pago del gravamen pero exige su liquidación mensual.

Con respecto a la aplicación de las alícuotas diferenciales inferiores sobre determinadas operaciones del sector agropecuario como producto de la reforma tributaria de la ley 25.063, diremos que no se han seguido las recomendaciones de distintos especialistas en la

materia, que proponen disminuir al máximo el peso tributario del IVA sobre las actividades agropecuarias.

Entre ellas podemos citar las vertidas en el trabajo del Dr. Enrique Reig titulado " El impuesto al valor agregado en las explotaciones agropecuarias". – Academia Nacional de Ciencias Económicas – 1997, donde se analiza el tratamiento del gravamen en las actividades agropecuarias respecto de la legislación comparada. Y se concluye proponiendo dos alternativas.

Una de ellas recomienda: " Eximir con tasa cero calculada con base ficta las ventas de productos naturales que efectúen los productores agropecuarios, permitiendo el recupero mediante la facturación del importe resultante de aplicar dicha cuota ficta en las facturas de sus ventas, cuyo importe podrán computar como crédito fiscal contra sus débitos los adquirentes de sus productos que efectúen con ellos elaboraciones o que simplemente lo revendan, dando lugar a reembolso de exportación si los adquirentes o ellos mismos son exportadores".

La otra alternativa, exime tanto las ventas de productos naturales que realicen los productores agropecuarios como las ventas que a ellos les efectúen los productores de aquellos bienes que son sus principales insumos, como ser tractores, maquinaria agrícola, fertilizantes, semillas, vacunas, plaguicidas, etc.

Según el Dr. Enrique Reig con ello se evitaría " que incida en la competitividad internacional de los productos agropecuarios, la traslación acumulativa del IVA contenida en los insumos utilizados por los productores".

A raíz de la nueva redacción del artículo 28 de la ley del gravamen, las adquisiciones de insumos y de maquinaria agrícola efectuadas por los productores agropecuarios quedan gravadas a la alícuota general del IVA, en tanto que sus ventas se encuentran alcanzadas por la tasa del 10,50%. Con lo cual, resulta evidente que se generan constantemente saldos a favor que a la larga transforman al IVA en un tributo no neutral, afectando negativamente la rentabilidad del sujeto pasivo.

Una posible solución sería que esos saldos a favor fuesen de libre disponibilidad.

## **Impuesto a las ganancias**

### **Categoría de la renta**

La ley de impuesto a la Ganancias define como renta de tercera categoría a aquellas obtenidas por los responsables del artículo 69 (sociedades con personalidad jurídica) y las que deriven de cualquier otra clase de sociedades, constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.

Según el dictamen N° 7/80 de la D.A.T.J (D.G.I), empresa significa la organización industrial, comercial, agropecuaria o de cualquier otra índole que creada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, que utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

De lo expuesto, surge claramente que el ejercicio de la actividad agropecuaria se encontraría encuadrado en la tercera categoría.

### **Valuación de Inventarios**

En las actividades agropecuarias el problema principal al liquidar el impuesto a las ganancias, radica en la valuación de los bienes de cambio.

#### **1. Valuación de la Ganadería vacuna, ovina y porcina**

La ley contiene normas específicas a los fines de la valuación de la hacienda en establecimientos ganaderos. Una de ellas, el artículo 54 califica como mercadería a toda la hacienda de los establecimientos agropecuarios, por lo tanto podríamos incluir en esta clasificación a un gran campeón de la exposición ganadera.

Sin embargo no es así, ya que en su último párrafo autoriza a computar amortizaciones para los reproductores adquiridos, siempre que sean machos o hembras con pedigrí o puras por cruza.

Es decir que la hacienda reproductora comprada (machos y hembras puras por cruza y de pedigrí) es considerada como bien de uso amortizable, según lo previsto por el artículo 73 del decreto reglamentario de la ley.

En estos momentos el artículo 54 carece de aplicación práctica, ya que toda venta – independientemente de que sea bien de uso o bien de cambio- se encuentra alcanzada por el impuesto. Anteriormente, al estar las ventas de los bienes de uso exentos del impuesto, era importante el último párrafo de este artículo porque permitía clasificar el ganado como bien de uso o de cambio.

### **Tipos de establecimientos**

A los fines de la valuación, la ley distingue en el artículo 52, inciso d), dos tipos de hacienda.

1.- Cría

2.- Invernada

Ni la ley, ni su decreto reglamentario contienen normas específicas sobre que se entiende por establecimiento de cría o de invernada, por lo cual debemos definirlo:

- ❖ *Establecimiento de cría*: es aquel que comienza con el nacimiento de los animales, para luego venderlos en alguna etapa del crecimiento.
- ❖ *Establecimiento de invernada*: es aquel que compra animales a terceros, para engordarlos o terminar su crecimiento y luego destinarlos a la venta.
- ❖ *Establecimiento mixto*: -una tercera clasificación-; es aquel en donde la cría e invernada se conjugan en una misma persona.

Los criterios de valuación aplicables se determinan según la clase de explotación realizada. Por ende, resulta imprescindible una definición de cada tipo de explotación.

### **Categorías de hacienda**

La clasificación se basa mayormente en la edad, de modo que aun cuando la AFIP no pueda verificar físicamente la exactitud de la clasificación, le es fácil el seguimiento a lo largo de los años.

Por ejemplo, los animales que al cierre de un año fiscal tenían menos de 12 meses deben tener doce y 24 meses al cierre del año siguiente. Si a esa cantidad se le restan las ventas de animales de esa edad y la mortandad (real o estimada), y se le suman las compras deberá obtenerse aproximadamente el saldo final de la categoría. El esquema sería el siguiente:

**EI + COMPRAS + o – CAMBIOS DE CATEGORIA – VENTAS = E.F**

Desde otro punto de vista, si esto lo realizamos en función de unidades de animales, la cantidad total de cabezas al comienzo del año más nacimientos y compras menos ventas y mortandad debe coincidir con la cantidad final.

**Hacienda general**

Para la hacienda general, la ley fija distintos criterio de valuación, distinguiendo entre establecimientos de cría y establecimientos de invernada.

OPCIONES PARA CRIADORES	OPCIONES PARA INVERNADORES
Costo Estimativo de Revaluó Anual	Precio de plaza para el establecimiento (al cierre de ejercicio y donde opera habitualmente) menos gastos de venta para cada categoría de hacienda.

Cabe aclarar que los establecimientos dedicados a ambos tipos de actividad deben practicar inventarios separados, uno para la hacienda de propia producción y otro para la hacienda comprada para su invernada y posterior venta.

**Establecimientos de invernada**

Los establecimientos de invernada sólo pueden valorar sus inventarios al precio de plaza menos los gastos de venta para el contribuyente.

El decreto reglamentario, en su artículo 74, nos indica que, a los fines de la valuación de la hacienda de invernada, se considerara precio de plaza para el contribuyente al precio neto, excluidos, los gastos de ventas, que obtendría el ganadero por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a operar, tomados en la fecha de cierre de ejercicio.

El precio de adquisición es el precio de la hacienda en el estado en que se encontraba al momento de realizar la compra.

Debemos señalar que a los invernadores no se les da la opción de tomar el precio de plaza o el precio de adquisición.

Entonces, si el precio de plaza es menor que el de adquisición, va a provocar una pérdida del valor, que incluso podría superar el aumento de peso producido entre el momento de compra y venta. Recordaremos que cualquier actividad empresarial que no sea la agropecuaria permite este tipo de comparaciones; además, no hay que olvidar las grandes fluctuaciones que sufrió el mercado ganadero en los últimos años.

### ***Establecimientos de Cría***

El método de valuación utilizado para este tipo de hacienda se halla legislado en el artículo 53 de la ley, el cual define la forma de aplicación del llamado "Costo Estimativo por Revaluación Anual" para la valuación de dicha hacienda.

El mismo indica para los distintos tipos de hacienda la siguiente forma de valuación:

#### **a) Hacienda bovina, ovina y porcina, excepto vientres:**

- ◆ Determinar el valor base de cada especie: el cual estará dado por el valor de la categoría más vendida en los últimos tres (3) meses del ejercicio, el que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el plazo mencionado.
- ◆ Si no hubiese ventas o las mismas no fueran representativas, se tomará la hacienda comprada en mayor cantidad en los últimos tres (3) meses, que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las compras de esa categoría en ese periodo.
- ◆ De no ser posible ninguno de los métodos anteriores, se tomara el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado de la hacienda mas vendida en los últimos tres(3) meses en el mercado donde opera habitualmente.

#### **b) Otras haciendas, salvo vientres:**

- ◆ El sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en los últimos tres (3) meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas en el mercado en el que acostumbra a operar.
- ◆ No se debe hacer distinción de categorías

#### **c) Vientres**

Consideramos vientres a la hacienda hembra que se encuentra en condiciones de ser servida. El mismo artículo aclara que se entiende por tales los destinados a cumplir dicha finalidad. Es decir, basta con el destino dado para que se cumpla la condición de vientre.

Los mismos se valuarán:

- ♦ Al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece al fin del mismo.

**d) Valuación alternativa:**

El inciso d) del artículo 53 dispone que el sistema de avalúo aplicado para los vientres puede ser utilizado para la valuación de toda hacienda, siempre que la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona ganadera definida por las Resoluciones Nros. J-478/62 y J-315/68 de la Junta Nacional de Carnes.

Los artículos 78 y 79 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuestos a las Ganancias definen los siguientes conceptos:

- ❖ Se consideran *ventas representativas* a aquellas que en los últimos tres(3) meses del ejercicio superan el diez por ciento (10%) del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio.
- ❖ Se entiende como *categoría de hacienda adquirida* a las hembras destinadas a reponer o incrementar los planteles del establecimiento.
- ❖ El *mercado en que acostumbra a operar* es aquel en el que el ganadero realiza habitualmente sus operaciones, o en el caso que el propio ganadero realice sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación, los mercados ubicados en la zona del establecimiento.
- ❖ Si los *mercados carecen de precios representativos*, de acuerdo a la calidad de los animales a evaluar o tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruce, el precio promedio a aplicar surge de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de cada raza.

### **Hacienda Reproductora**

El artículo 54 de la ley da la calidad de bienes de uso a los reproductores machos o hembras de pedigrí y pura por cruce, debiéndose amortizar los mismos según lo establecido en el artículo 84 de la misma ley.

Asimismo, el artículo 73 del decreto reglamentario indica que la hacienda reproductora- ya sea macho o hembra de pedigrí y pura por cruce- siempre que se destine a la función de reproducción, tendrá el tratamiento que sigue:

#### **a) Animales adquiridos:**

Se podrá optar entre:

- Amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición, entendiendo por tal el precio de compra mas gastos de traslado y otros, o
- Asignarles en los inventarios el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción. En este último caso:

Precio de Adquisición

menos

Costo Estimativo

Diferencia a amortizar

La diferencia que resulta de este cálculo se amortiza en función de los años de vida útil que le resten al reproductor, salvo que la Administración Federal de Ingresos Públicos autorice que la diferencia incida en forma directa en el año de compra.

El valor residual resulta del costo menos sus amortizaciones. El monto de las amortizaciones para el caso de venta de estos bienes tiene un tratamiento similar a los restantes bienes de uso.

El artículo no aclara que deba aplicarse el mismo criterio (de entre los dos propuestos) para todos los animales; puede usarse uno para machos y otro para hembras; o cambiar de opción en cada compra.

#### **b) Animales de propia producción:**

Se aplicará un precio que represente el costo probable del semoviente, actualizándose anualmente dicho importe según lo dispuesto en el artículo 53, inciso c) de la Ley de Impuestos a las Ganancias para los vientres:

De lo hasta aquí analizado, se desprende que "hacienda de propia producción" significa hacienda destinada a la reproducción, la cual comprende entre otras:

- Hacienda nacida en el establecimiento, ya sea que se la destine a la venta, o a retenerla para la reproducción;
- Hacienda hembra y machos comprados para retenerlos con fines de reproducción, aunque se revendan en parte por falta de las cualidades esperadas u otros inconvenientes.

### **Establecimientos Mixtos**

Son aquellos que tienen el ciclo completo de cría e invernada.

Tendríamos que preguntarnos ahora cómo podemos distinguir o comprobar el fin de revender la hacienda (luego del engorde o terminación), y el fin de destinarla para el reemplazo o reproducción.

☐ Para el caso de los machos, podemos distinguir:

- la compra de hacienda castrada, o
- de cantidades notoriamente superiores a la requerida para la cría, lo que implica que se transformaran en novillos.

☐ Para el caso de la hacienda hembra:

La compra de hembras ofrece una mayor complejidad de encuadre.

Podríamos considerar que una gran cantidad de compras y ventas que no se deban a causas justificadas se enmarcan dentro de una operación comercial.

Desde otro punto de vista, el simple hecho de realizar o haber realizado alguna operación de invernada, no implica encuadrar en la actividad de invernada a toda la hacienda que posea.

Por otro lado, esto se ve aclarado por el artículo 75 del decreto reglamentario, que indica la apertura de la hacienda con destino a cría de la dedicada a invernada.

De no poder establecer el destino de cada compra, ya sea cría o invernada, será preciso determinar qué parte de esos animales fue vendida y qué parte permanece en existencia.

Si bien el fisco pretende la individualización de los animales, ésta a veces resulta dificultosa, razón por la cual debemos realizar una distribución proporcional de la misma.

Para ello, podemos basarnos en:

- Sumatoria de las entradas totales del año, en cada categoría, independientemente de si la misma se produjo por un cambio de categoría o por la simple compra.
- Separar del total de animales comprados la proporción destinada a inverne dentro de ese total;
- Por último, utilizar el porcentaje para los cambios de categorías o la mortandad, producida en el año.

### **Iniciación de Actividades**

Toda explotación que inicie sus actividades tendrá, única y forzosamente, hacienda reproductora comprada, sin que ello configure un establecimiento de invernada.

El artículo 76 del decreto reglamentario establece la forma de valorar la hacienda en el caso de inicio de actividades.

De su lectura, surge que es el contribuyente el que da la calidad de establecimiento de cría, puesto que la norma solo hace referencia a:

*"... la valuación de las existencias finales de haciendas del ejercicio de iniciación de la actividad de los establecimientos de cría".*

### **3. Valuación de las Existencias de Cereales, Oleaginosas, Frutas, etc.**

#### **Productos en General**

El inciso e) del artículo 52 de la Ley del Impuesto a las Ganancias indica, a los fines de la valuación de las existencias, que para el caso de cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales, la valuación estará dada por:

1) **Productos con cotización conocida:**

*Precio de plaza al cierre de ejercicio – Gastos de venta = Valor de los Bienes*

2) **Productos sin cotización conocida:**

*Precio de venta fijado por el contribuyente al cierre de ejercicio- Gastos de Venta = Valor de Bienes*

### **Sementeras**

El significado de la palabra sembrar es: sembrar semillas en la tierra.

El artículo 77 del decreto reglamentario de la ley intenta definir el concepto inversión en sementera, indicando:

*" Se entiende por inversión en sementeras todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre de ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se consideraran realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera."*

Por lo que se desprende que la norma considera inversión en sementera a todo aquel gasto relacionado directamente con el fruto que se pretende obtener. Por ejemplo, el abono del campo sería un gasto directo, como también el desmalezamiento, pero no encuadra como inversión si se producen con otro fin que el de siembra, como podría ser para una mejora del campo y un posterior arrendamiento o venta. En este último caso, no existe inversión, sino un gasto necesario.

### **Valuación**

El inciso f) del artículo 52 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece el tratamiento a seguir para el caso de sementeras, indicando que se valuarán en base al:

- + Importe de cada inversión actualizada al cierre de ejercicio, o
- + Al probable valor de realización a esta última fecha, cuando se de cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 56.

Dichos requisitos son:

- Costo de plaza al cierre de ejercicio menor al valor determinado según el artículo 52.
- Documentación probatoria del costo en plaza, las cuales pueden ser:
  - Facturas de venta representativas anteriores a la fecha de cierre de ejercicio, en los casos de reventa.
  - El de cotización en bolsas o mercados en aquellos casos que tengan cotización conocida.
  - Facturas de venta representativas anteriores a la fecha de cierre de ejercicio comercial, en los casos de mercaderías de propia producción.
- Informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos del método utilizado para determinar el costo en plaza.

Esta información deberá presentarse junto con la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en que se utilice este método de valuación.

#### Conceptos de precio en plaza y costos de ventas

Al respecto el artículo 72 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias aclara que los **gastos de venta** son aquellos que se incurren directamente y con el fin de comercializar los productos como ser fletes, comisiones del vendedor, empaque, etc.

Si bien la norma no define expresamente el precio de plaza, encontramos la mención de valor de plaza, el cual indica que es el precio que se obtendría en el mercado en condiciones normales de venta del bien valuado.

#### Resumen de la Normativa del impuesto a las ganancias referida a la actividad agropecuaria

Ley del Impuesto a las ganancias		Decreto Reglamentario del Impuesto a las ganancias	
Disposición	Aspectos Destacados	Disposición	Aspectos destacados
Art. 54	La hacienda de un establecimiento agropecuario es considerada mercadería. Sin embargo, a las adquisiciones de reproductores (incluidas las hembras), cuando fuesen de pedigrí o puros por cruce se les otorgará el tratamiento de activo fijo.	Art. 76	Hacienda reproductora. Tratamiento
Pto. 1 inc D) art. 52 y 53	Las existencias de establecimientos de cría se valuarán al costo estimativo por revaluación anual.	Art. 77	Valuación de las existencias de la hacienda de establecimientos de invernada.
Pto. 2 inc D) art. 52	Las existencias de establecimientos de invernada se valuarán al precio de plaza a la fecha de cierre del ejercicio, del mercado donde el contribuyente opere, menos los gastos de venta, determinados para cada categoría de hacienda.	Art. 78	Criadores e invernaderos. Valuación de hacienda de propia producción.
		Art. 79	Valuación de las existencias finales de hacienda del ejercicio de iniciación de la actividad de los establecimientos de cría.
		Art. 80	Definición de inversión en sementeras.
		Art. 81 y 82	Aclaraciones respecto del sistema de costo estimativo por revaluación anual.

Inc e) art 52	<p>Cereales, oleaginosas, frutas, y demás productos de la tierra.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Con cotización conocida</u>: Se valúan al precio de plaza menos los gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio;</li> <li>- <u>Sin cotización conocida</u> se valúan al precio de venta fijado por el contribuyente menos los gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.</li> </ul>	Art. 83	Aplicación independiente a cada establecimiento perteneciente a un mismo contribuyente del sistema de costo estimativo por revaluación anual.
inc. f) art 52	Sementeras: su valuación será el importe de cada inversión en sementeras o el probable valor de realización a la fecha de cierre del ejercicio, cuando este último importe resulte inferior al primero y se cumplan los requisitos del art. 56 LIG.	Art. 85	Documentación probatoria válida a los efectos del art. 56 LIG.
Art. 56	Cuando pueda probarse fehacientemente que el costo en plaza de estos bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en el art.52 LIG, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria.		

### Conclusión

En general, podemos decir que la ley del impuesto a las ganancias emplea el criterio de valores corrientes para valuar esos productos, con las graves consecuencias que ello acarrea, puesto que el mismo reconoce ganancias fiscales por la mera tenencia de bienes.

Con respecto a la valuación de los inventarios de los establecimientos ganaderos de cría, nuestra legislación les reserva el sistema de costo estimativo por revaluación anual. Se trata de un particular procedimiento tendiente a evitar maniobras con los valores de estos semovientes.

Al respecto Andrés Lema en su obra "Tratado de organización administrativa, contable, laboral e impositiva para explotaciones agropecuarias" ha expresado: "La valuación de los inventarios en establecimientos ganaderos, tiene en la legislación impositiva un tratamiento diferenciado respecto de otros tipos de actividades, debido a la particularidad que como bien de cambio tienen las haciendas, que a medida que transcurre el tiempo van incrementando el valor por el crecimiento de los animales.

Los legisladores crearon un método ingenioso que se llamó precio fijo o costo estimativo que permite solucionar problemas prácticos de valuación de haciendas al mismo tiempo que impide realizar maniobras con los valores de inventarios."

Por otra parte, pasando a otro aspecto de la actividad bajo análisis, diremos que el insumo tierra resulta de fundamental importancia en la generación de los cultivos y el desarrollo de los animales.

En los últimos tiempos se habla cada vez con mayor frecuencia y con sólidos fundamentos acerca de la erosión y el desgaste que sufren los suelos.

Con lo cual, debería aplicarse sobre las tierras destinadas a la actividad agropecuaria deducciones en concepto de amortizaciones por desgaste y agotamiento- inc. f) del artículo 82 de la ley de IG-, sobre la base de estudios realizados por el INTA.

Sobre el particular, el Anexo II del Informe 3 titulado "Análisis de resultados en empresas agropecuarias- Gestión" elaborado por la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias del C.P.C.E.C.F. dice lo siguiente: "No solo la disminución de la fertilidad justifica el computo de depreciación de la tierra, sino también factores como la erosión eólica o hídrica y los tocones dejados por las plantaciones forestales, cítricas, que afectan la estructura y textura comprometiendo la capacidad productiva del suelo".

Pero lamentablemente en la consulta del 15/05/98- Boletín Oficial AFIP N° 25- el fisco opino que no obstante que para otros fines merezca una consideración distinta, impositivamente no se encuentra admitida la deducción por agotamiento de tierra afectada a la actividad agropecuaria.

Por otro lado en su artículo "Deducibilidad de la amortización ecológica en el agro. El agotamiento de la tierra. Su tratamiento en el impuesto a las ganancias", Revista Impuestos, Tomo LII-A, Hugo Santiago Arce opina lo siguiente: "La tierra no es amortizable dentro

de una adecuada y formal terminología, pero si lo es utilizando la terminología de la ley fiscal que ha convertido el concepto en sinónimo de agotamiento.

La deducción por depreciación como consecuencia del agotamiento del factor suelo esta admitido explícitamente en nuestra ley del impuesto a las ganancias.

La deducibilidad de la degradación implica su medición con técnicas probadas como las que realiza el INTA o la Asociación Amigos del Suelo.

Se deberían establecer esas pérdidas promedio por cultivo y por zona y por tipo de tierra, que actuaría como referente, es decir como pérdida presunta o a opción del contribuyente la deducción de la pérdida o valor real".

## **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

### **Sujetos**

A través del dictado de la ley 25.063 se establece un nuevo gravamen nacional denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IMGP) aplicable en todo el territorio nacional sobre la base de los activos gravados.

De acuerdo a lo previsto por el artículo 2º de la ley, son sujetos pasivos del impuesto, entre otros, *las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.*

Este impuesto es una copia del derogado impuesto sobre los activos, que alcanzaba a este tipo de entes.

En este sentido, y a los fines de no gravar a los inmuebles rurales con el impuesto sobre los bienes personales, ya que habría doble imposición, se modificó la ley de dicho impuesto, incorporando dentro de los bienes exentos a los inmuebles rurales a que hace mención la Ley a la Ganancia Mínima Presunta.

### **Exenciones**

Por medio del artículo 3º de la Ley del gravamen, se deja expresado que si los bienes del activo gravado que en su conjunto –y valuado de acuerdo a las normas que prevé la ley –, sea inferior o igual a doscientos mil pesos (\$200.000) están exentos del impuesto. Una vez superada esa suma queda alcanzado por el gravamen la totalidad del activo.

La reforma introducida por la ley 25.239, estableció que lo dispuesto en el párrafo anterior, no es aplicable respecto de los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12, el cual expresa:

“ Lo establecido en el tercer párrafo del inciso j) del artículo 3º, es de aplicación respecto de los bienes inmuebles, situados en el país o en el exterior, excepto los que revistan el carácter de bienes de cambio o que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherentes a la actividad del sujeto pasivo.”

Por lo tanto, de acuerdo a lo expresado, resulta como intención de la reforma tributaria, el hecho de gravar con el impuesto a la ganancia mínima presunta a todo inmueble que no sea

productivo, con la alícuota del uno por ciento (1%), sin interesar si se supera o no el mínimo exento de doscientos mil pesos (\$200.000).

### **Valuación de los Inmuebles Rurales**

El artículo 4º de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, indica la forma de valuar los bienes del activo gravado.

Para el caso de los inmuebles, excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio, dispone:

1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o al valor a la fecha de ingreso al patrimonio se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 de la ley, referido a la fecha de adquisición o ingreso al patrimonio.
2. Inmuebles construidos: al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 de la ley, referido a la fecha de finalización de la construcción. Dicho costo de construcción se determinará actualizando, mediante la aplicación de los índices contenidos en la referida tabla, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.
3. Obras en construcción: al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante dicho índice, desde la fecha de inversión.
4. Mejoras: su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4, se les restará el importe que resulte de aplicar a dicho valor los coeficientes de amortización ordinaria que hubiera correspondido practicar según lo dispuesto por la Ley del Impuesto a las Ganancias.

**En el caso de inmuebles rurales, el valor determinado según lo comentado anteriormente se reducirá en el importe que resulte de aplicar un veinticinco por ciento (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del**

**pago del impuesto inmobiliario provincial o en doscientos mil pesos (\$200.000), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.**

**El valor a computar para cada uno de los inmuebles, de los que el contribuyente sea titular, no podrá ser inferior al de la base imponible –vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida- establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Este valor se tomara asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Si se trata de inmuebles rurales el importe aludido se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior.**

### **Tasa**

El artículo 13 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, indica que el impuesto a ingresar surge de la aplicación de la alicouta del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinada de acuerdo con las disposiciones de la ley.

### **Pago a Cuenta**

El impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el gravamen, puede computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez deducido de éste el que sea atribuible a los bienes inmuebles a que se refiere el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 12 de la Ley a la Ganancia Mínima Presunta.

La reglamentación aclara en su artículo 16, que el computo del pago a cuenta previsto en el segundo y quinto párrafos del artículo 13 de la Ley del gravamen se deberá realizar hasta el límite del impuesto a la ganancia mínima presunta determinado o impuesto a las ganancias determinado, según corresponda, con anterioridad a la deducción de los anticipos ingresados, retenciones, percepciones y saldos a favor del contribuyente, imputables al período fiscal que se liquida.

En el caso de sujetos pasivos de este impuesto que no lo fuere del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta previsto en este artículo, resultara de aplicar la alicouta establecida en el inciso a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto

ordenado en 1997 y sus modificaciones, vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Si del computo previsto en los párrafos anteriores surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si, por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admite, siempre que se verifique en cualesquiera de los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

A su vez, por medio del artículo 18 del decreto reglamentario se aclara que el pago a cuenta previsto en el quinto párrafo del artículo 13 de la Ley del gravamen, reviste el carácter de extintivo de la obligación principal, computándose como pago del impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio fiscal que se lo utilice.

## Contratos usuales de la actividad agropecuaria

Los contratos agropecuarios son aquellos instrumentos que determinan y hacen posible a través de las diferentes modalidades llevar adelante la producción agropecuaria.

Carrara, citado por Brebbia ( Brebbia, Fernando P., Contrato Agrario, Pag. 3), conceptúa los contratos agrarios como: " ... una relación jurídica encaminada al racional aprovechamiento del suelo- y de otros bienes susceptibles de fructificar- mediante la armónica entre el capital y el trabajo".

Con respecto al sujeto, este autor dice que el factor trabajo no convierte a quien lo aporta en un proletario, subordinado jurídica, económica y técnicamente a la tierra, sino, por el contrario, es un verdadero empresario que conduce por sí mismo la explotación y asume sus riesgos, o bien, los comparte con el propietario del fundo que la cede.

Nos parece oportuno citar esta caracterización, por cuanto nos pone en claro cual es el concepto que subyace en cada una de las alternativas contractuales agropecuarias, que es la empresa agropecuaria y no otra relación.

De ello deducimos que esta relación es empresarial, en la que se vincula el empresario tenedor del factor tierra con el empresario tenedor del factor trabajo.

Es importante una aclaración final, consistente en que cuando hablamos del factor trabajo, debemos referirnos al factor laboreo, dado que actualmente el aportante del denominado factor trabajo proporciona su trabajo personal en función de la maquinaria y la gestión empresarial que acomete, atento al estado de evolución de la empresa agropecuaria.

Desde el punto de vista jurídico el concepto que unifica el contrato no debe encontrarse en el objeto- goce y utilización del fundo- sino en la causa, esto es, en la finalidad productiva.

Estos contratos, dada su génesis- organizar una actividad empresarial -, adquieren en su contratación con la realidad innumerables formas de expresión; algunos casos han sido receptados por la legislación y se los ha tipificado, pero otros no están expuestos. Por ejemplo: arrendamiento, aparcerías, pastoreo, pastaje, laboreo.

### Características de los Contratos Agropecuarios

Los contratos agropecuarios tienen las siguientes características:

- a) **Bilaterales:** las partes se obligan recíprocamente la una hacia la otra. Al respecto es interesante destacar que existen obligaciones mutuas tales como la obligación del

arrendador de contribuir con el 50% de los gastos que demanda la lucha contra las plagas y malezas, mientras que para el arrendatario esta la obligación de conservación de las mejoras de trabajo.

- b) **Onerosos:** las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella les ha hecho, o que se obliguen a hacerles.
- c) **Consensuales:** quedan concluidos para producir sus efectos propios, desde que las partes hubiesen recíprocamente manifestado su consentimiento.
- d) **De tracto sucesivo:** las obligaciones que las partes asumen son continuadas y de ejecución periódica.

Existen otras características que dependen de la alternativa productiva que se adopte, como las siguientes:

**1. Conmutativos:** estos contratos son aquellos en que:

El propietario: - percibe un precio por la tierra

- no tiene participación empresaria
- no asume riesgos de la empresa

El arrendatario: - asume obligaciones respecto del predio

- posee el uso y goce del predio
- asume los resultados (ganancia o pérdida)
- circunscribe su gestión a la empresa
- abona un precio

**2. Asociativos:** estos contratos son aquellos en que:

El propietario: # aporta el uso y goce del predio

- # asume los riesgos empresarios
- # participa de la administración
- # asume obligaciones respecto del predio
- # participa del resultado (ganancia o pérdida)

El arrendatario: # participa del resultado

- # asume los riesgos empresarios
- # circunscribe su gestión a la empresa
- # aporta el factor trabajo

- c) **Formales:** esto es en principio, porque si bien serian inicialmente por escrito se admite la probanza por otros medios.  
Esta exigencia es ad probationem, por cuanto la jurisprudencia ha manifestado que si bien el contrato de arrendamiento rural debe celebrarse por escrito, tal exigencia no es ad probationem; cabe probarlo conforme a las reglas del Código Civil.
- f) **Intuitu personae:** el arrendatario no puede subarrendar, ceder el predio en aparcería o ceder el contrato, aun mediando conformidad expresa del locador.
- g) **Precio:** este es uno de los elementos específicos y consiste en una suma de dinero. La jurisprudencia ha manifestado que el arrendamiento exige que el precio se convenga en dinero, desterrando la locación con precio en especie o al tanto por ciento.
- h) **Concesión del uso y goce de un predio rural:** esta es la facultad que el arrendador otorga al arrendatario para que pueda mediante ese uso y goce del predio llevar adelante la actividad. Es uno de los elementos específicos de este contrato.
- i) **Plazo:** el plazo de duración del contrato es de tres años con posibilidad de prórroga, por parte del arrendatario, de un plazo adicional.
- j) **Desequilibrio costo/ producción:** una de las características que plantea el contrato es admitir el desequilibrio en la relación costo- producción, debido a causas de índole general o regional; en consecuencia, se hace posible la revisión, vía administrativa, del precio.  
Esto tiene que ver con la finalidad de la creación de la ley 13.246, que es el aliento de la producción agropecuaria.  
Existen disposiciones reglamentarias que pautan que se entiende por situación de desequilibrio: la alteración, en más de un cincuenta por ciento (50 %), del margen existente entre el costo de la producción y el valor de sus productos. Esta relación se establece por comparación entre las cifras correspondientes al momento de contratación libre del precio o porcentajes y las que correspondan en el momento en que se inicie el juicio de revisión.
- k) **Remisión proporcional del precio del arrendamiento:** esta situación está prevista para el caso de la pérdida total o parcial de cosechas, debida a caso fortuito o fuerza mayor, que implique riesgos no asegurables.  
Para que opere la remisión del precio del arrendamiento se requiere:

1. Pérdida de la cosecha debida a caso fortuito o fuerza mayor que implique riesgos no asegurables.
  2. Que la pérdida total o parcial de la cosecha no resultara compensada con el producto de las cosechas precedentes.
- 1) **Prohibición de explotación irracional:** esto se supone que está ocurriendo cuando se da lugar a la erosión, degradación o agotamiento, aun en aquellos casos en que se estipulen causas en contrario.

### **Arrendamiento Rural**

Este contrato es el más tradicional dentro de las locaciones agropecuarias: lo podemos caracterizar como aquella figura que permite el uso y goce de un predio rural, destinada a conformar una explotación más racional de la tierra, y donde el plazo, según lo establece la ley 13.246 y sus modificaciones, es de un mínimo de tres años.

#### **Concepto**

Este contrato se define en el artículo 2° de la ley 13.246 y sus modificaciones:

*" 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. "*

La reglamentación de esta norma aclara la definición de planta urbana y excluye los arrendatarios de inmuebles ubicados en la misma aunque se los destine a producción agropecuaria.

Debe agregarse que, cuando el predio arrendado mediante un contrato único sea utilizado en más de un destino, como en el caso de producción agropecuaria y explotación comercial o industrial, el régimen legal aplicable al contrato de arrendamiento estará determinado por la principal actividad a que el predio esté dedicado, con prescindencia del accesorio.

### **Encuadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

Los ingresos que percibe el arrendador provenientes de este contrato están exentos por el artículo 7º, inciso h), punto 22.

#### **b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Según el inc a) del artículo 41 LIG, se consideran que el producido en dinero o en especie de las locaciones de inmuebles rurales constituye ganancia de la primera categoría, siempre que el titular del inmueble no sea una empresa unipersonal.

### **Aparcería**

Este tipo de contrato es definido por la ley 13.246 y sus modificatorias, en el artículo 21, de la siguiente manera:

*"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."*

A lo que agrega el artículo:

*" Los contratos de mediería se regirán por las normas relativas a la aparcería, con excepción de los que se hallaren sometidos a leyes o estatutos especiales, en cuyo caso les serán, asimismo, aplicables las disposiciones de esta ley, siempre que no sean incompatibles con aquellos."*

#### **Tipos de Aparcería**

**Aparcería agrícola:** Se encuentra definida en la ley 13.246. Se da cuando una de las partes (el dador) se obliga a entregar a la otra (el aparcerero) un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo propios de la explotación agropecuaria.

**Aparcería Pecuaria:** Definida en la ley 13.246. La aparcería es pecuaria cuando el dador entrega solamente animales.

### **Encuadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

La finalidad de este tipo de contrato es repartirse los frutos de la explotación agropecuaria, a partir de ese momento cada parte interviniente (el aparcerero y el dador) adquiere la titularidad de esos bienes. Se generará débito fiscal en el IVA cuando cada uno venda su parte de los frutos de la explotación (venta de cosa mueble).

#### **b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

En general, ambas partes tributarán este gravamen según su porcentaje de participación en la explotación agropecuaria, dentro de la tercera categoría. El dador liquidará el tributo según su participación en los frutos del emprendimiento, disminuida por las amortizaciones y gastos típicos de la actividad.

### **Pastoreo**

Es una subespecie del contrato de arrendamiento rural, celebrado por un plazo menor a éste, donde se concede el uso y goce de un predio rural con destino exclusivo para pastoreo. La jurisprudencia ha dicho respecto de este contrato que se designa así cuando un sujeto agrario otorga a otro la "tenencia" de un predio rural con destino a "pasturar" (apacentar o alimentar) ganado, mediante el pago de un precio cierto en dinero y por un plazo dado que según la ley argentina no debe exceder el término de un año.

### **Encuadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

Los ingresos que percibe el arrendador provenientes de este contrato están exentos por el artículo 7º, inciso h), punto 22.

#### **b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Según el inc a) del artículo 41 LIG, se consideran que el producido en dinero o en especie de las locaciones de inmuebles rurales constituye ganancia de la primera categoría, siempre que el titular del inmueble no sea una empresa unipersonal.

## **Pastaie**

Es un contrato en virtud del cual una de las partes se obliga a recibir en su campo animales ajenos para la alimentación con los pastos del inmueble y la otra se obliga a pagar una suma de dinero por cabeza y por día. El titular del predio no cede el uso y goce del inmueble rural.

Para cierta doctrina, la finalidad del contrato no es la enajenación del pasto, sino proveer al mantenimiento o alimentación del ganado recibido: gráficamente, esto se califica como "pensión de animales".

Entendemos que estamos ante la figura de la prestación de servicio- servicio de alimentación- que no es otro que el de engorde o el de guarda, o ambos en conjunto.

### **Encuadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

En este tipo de contrato, el titular del campo otorga el derecho al dueño de la hacienda de pastar y abreviar en su predio, brindando asimismo el servicio de cuidado de los animales; todo ello a cambio de una retribución en dinero, negocio alcanzado por este gravamen según el artículo 3º, inc e), ap. 21 a) LIVA.

#### **b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Las rentas obtenidas por el dueño del campo son ganancias de la tercera categoría.

## **Laboreo**

El contrato de laboreo trata de aquellas locaciones de obra mediante las cuales los sujetos denominados "contratistas" realizan los trabajos necesarios para poder llevar adelante la producción y/o comercialización de esta última.

Este tipo de locación admite dos grandes variantes:

#### *1. Laboreo de siembra*

Podemos definirlo como la locación de obra que nos permite realizar los trabajos necesarios para poder llevar adelante la producción.

Estos contratos de locaciones tienen a su vez algunas alternativas que se dan en el aprovisionamiento de los insumos que permitan realizar la siembra.

Los productos objeto del aprovisionamiento son, entre otros, semillas, fertilizantes, herbicidas, combustible, que pueden ser aportados por el dueño del predio, o en otros casos, son aportados por el contratista; también se dan situaciones mixtas, aunque ello no significa configurar ningún tipo de asociación.

## *2. Laboreo de Cosecha*

Podemos definirlo como la locación de obra que nos permite realizar los trabajos necesarios de recolección para poder llevar adelante la comercialización.

### **Enquadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

Este tipo de contrato adquiere el carácter de una locación de obra; por ende, el tratamiento de gravabilidad viene dado por el inciso e) del artículo 3°.

#### **b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Las rentas obtenidas por los contratistas son alcanzadas por el impuesto.

### **Capitalización de Hacienda**

Es una subespecie del contrato de aparcería pecuaria, por el cual una de las partes ( el dueño del campo) recibe de la otra ( el capitalizador de la hacienda) una determinada cantidad de ganado con el objeto de que el primero logre obtener el desarrollo, engorde o reproducción de la hacienda para luego repartirse el mayor valor que la misma adquiera.

### **Enquadre Fiscal**

#### **a) Tratamiento en el IVA**

En este tipo de contratos, las partes no reparten los frutos de la explotación sino el beneficio obtenido por el mayor valor obtenido de la hacienda, en razón de su desarrollo o engorde.

Debido a que el capitalizador nunca pierde la titularidad de la hacienda, la venta de los semovientes generará débito fiscal en el IVA para este sujeto.

En cambio, para el dueño el campo el débito fiscal se generará al facturarle al capitalizador su participación en el resultado del engorde de la hacienda.

**b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Los beneficios obtenidos por ambas partes se consideran rentas de la tercera categoría.

**Explotación Tambera**

Es un contrato asociativo regido por la ley 25.169, en donde el objeto exclusivo de la explotación es la producción de leche fluida, proveniente de un rodeo, cualquiera fuera la raza de ganado mayor o menor, su traslado, distribución y destino.

El empresario-titular es la persona física o jurídica, que en calidad de propietario, dispone del predio rural, bienes o hacienda que se afecten a la explotación tambera. En tanto que el tambero-asociado es la persona física que ejecuta las tareas necesarias destinadas a la explotación del tambo.

Se trata de un contrato de naturaleza agraria, en donde los sujetos del contrato se consideran como titulares de explotaciones independientes a todos los efectos previsionales, fiscales y laborales.

**Encuadre Fiscal**

**a) Tratamiento en el IVA**

Para el empresario, la venta de la leche le generará débito fiscal en la medida que no se den los supuestos del inciso f) del artículo 7º LIVA. En cambio, para el tambero-asociado el débito fiscal se generará al facturarle al empresario su participación en la explotación tambera.

**b) Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

Los beneficios obtenidos por ambas partes se consideran rentas de la tercera categoría.

## **Régimen para Emergencias Agropecuarias**

La ley 22.913 publicada en el Boletín Oficial del 21 de Septiembre de 1983 dispone la creación de la Comisión de Emergencias Agropecuarias, dependiente del MEyOSP.

Entre funciones, podemos citar a las siguientes:

- Proponer al PEN la declaración de emergencia agropecuaria, delimitando el área territorial de la zona afectada, cuando factores de origen climático, telúrico, biológico o físico, que no fueren previsibles o siéndolo fueren inevitables, por su intensidad o carácter extraordinario, afectaren la producción o la capacidad de producción de una región, dificultando la evolución de las actividades agrarias y el cumplimiento de las obligaciones crediticias y fiscales;
- Expresar la fecha de iniciación y finalización, en función del lapso que se estime abarcará la emergencia agropecuaria y el período que demandará la recuperación de las explotaciones;
- Proponer al PEN que la declaración de estado de emergencia agropecuaria o de zona de desastre alcance las actividades comerciales, industriales y civiles, cuando la magnitud de la adversidad climática afecte, sustancialmente su situación económica-financiera. No corresponderá la declaración de emergencia agropecuaria cuando del análisis que determina el estado de emergencia agropecuaria se concluya que la situación es de carácter permanente.

Para poder gozar de los beneficios emergentes de la presente ley:

- a) Los productores comprendidos en las zonas declaradas en emergencia agropecuaria deberán encontrarse afectados en su producción o capacidad de producción en por lo menos el 50%.
- b) Los productores comprendidos en las zonas de desastre deberán encontrarse afectados en su producción o capacidad de producción en por lo menos un 80%.
- c) Los productores comprendidos en las zonas de desastre que se encontraren afectados en su producción o capacidad de producción en menos del 80%, gozaran de los beneficios establecidos para las zonas del inciso a) en las condiciones establecidas por el mismo.

No podrán hacer uso de goce de los beneficios de la ley 22.913, los productores que realicen su explotación en zonas consideradas ecológicamente no aptas para el desarrollo de la actividad agropecuaria o cuando los daños pueden ser amparados por el régimen de seguros.

Declarado el estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre, se adoptarán y aplicarán las medidas que se vuelcan seguidamente, en el orden impositivo, para aquellos responsables que con motivo de la situación de emergencia agropecuaria o zona de desastre vean comprometidas sus fuentes de rentas, siempre que la explotación agropecuaria se encuentre ubicada en ella, y constituya su principal actividad:

- Prórroga del vencimiento para las presentaciones y el pago de los impuestos existentes o a crearse, que graven el patrimonio, los capitales, o las ganancias de las explotaciones afectadas, cuyos vencimientos se operen durante el periodo de vigencia del estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre.
- Cuando se produzcan ventas forzosas de hacienda bovina, ovina, caprina o porcina podrá deducirse en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias el 100% de los beneficios derivados de tales ventas. Esta deducción se computará en los ejercicios fiscales en que las ventas hubieran tenido lugar. Los contribuyentes que hagan uso de estas franquicias, deberán reponer- como mínimo- el 50% de la cantidad de cabezas vendidas forzosamente de la misma especie y categoría, a más tardar al cierre del 4º ejercicio contado a partir del ejercicio en que finalice el periodo de emergencia agropecuaria o desastre y mantener la nueva existencia por lo menos 2 ejercicios posteriores a aquél en que deba efectuarse la reposición.
- La AFIP suspenderá hasta 30 días hábiles después de finalizado el periodo de emergencia agropecuaria o desastre, la iniciación de los juicios de ejecución fiscal para el cobro de los impuestos adeudados por los contribuyentes comprendidos en la ley 22.913.

### **Régimen simplificado para pequeños contribuyentes agropecuarios**

La ley 24.977 del 6 de Julio de 1998 establece que cuando estos contribuyentes se encuentren ubicados en determinadas zonas o regiones afectadas por catástrofes naturales que impliquen severos daños a la explotación, el impuesto a ingresar se reducirá en un 50%

en caso de haberse declarado la emergencia agropecuaria y en 75% en caso de declaración de desastre; aplicándose para ello las medidas impositivas contempladas por la ley 22.913.

### **Emergencia Agropecuaria**

El decreto 581 del 1 de Julio de 1997 dispone que un predio se considerará en emergencia agropecuaria cuando la producción o capacidad de producción de las actividades agrícolas, ganadera, hortícola, frutícola, de granja, florícola o forestal, que involucren la mayor proporción del capital de explotación inmovilizado o proporcionen el mayor ingreso neto del predio se vea disminuido en un 50% durante el ciclo productivo. En el mismo sentido será considerado en desastre agropecuario cuando dicha disminución supere el 80%.

Considera que una situación es de carácter permanente cuando la producción o capacidad de producción de una zona afectada por un fenómeno adverso no se recupera con la aplicación de técnicas ordinarias.

Establece que no se considerará a una región en emergencia agropecuaria cuando sea afectada su producción o capacidad de producción 5 veces o más en un periodo de 10 años por el mismo fenómeno adverso.

### **Otras Disposiciones Impositivas**

La Resolución General 2534 (DGI) del 29 de Marzo de 1985 establece normas complementarias para que los contribuyentes y responsables comprendidos en zonas declaradas en estado de emergencia agropecuaria o de desastre, puedan gozar de las franquicias impositivas contempladas en la ley 22.913.

La Resolución General 3927 (DGI) del 26 de Enero de 1995 dispone una norma complementaria acerca de la tasa de interés aplicable para el cumplimiento de las obligaciones fiscales cuyos vencimientos resulten prorrogados por la aplicación de la ley 22.913.

## **Impuesto a los combustibles líquidos**

### **Impuesto a los combustibles líquidos contenidos en las compras de gasoil.**

#### **Pago a cuenta del impuesto a las ganancias**

#### **Introducción**

La ley 24.698 modificó la Ley de Impuestos a los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, incorporando un artículo a continuación del artículo 14 de ésta, en virtud del cual permite, bajo determinadas condiciones, el cómputo de aquel tributo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

El régimen se encuentra reglamentado por el artículo 13 del Decreto 74/98 y la Resolución General (AFIP) N°115.

#### **Sujetos alcanzados por la medida**

La medida alcanza a los sujetos (personas físicas o jurídicas- incluidas las sociedades de hecho y las sucesiones indivisas) que se indican seguidamente:

- a) Productores agropecuarios (actividades que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra tales como la agricultura, horticultura, fruticultura, floricultura y silvicultura, sea en forma conjunta o no con la actividad pecuaria.)
- b) Sujetos que presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha.
- c) Productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera extractiva y en la pesca marítima (de altura y/o costera) hasta el límite del impuesto abonado por los utilizados directamente en las operaciones extractivas y de pesca, en la forma y con los requisitos y limitaciones fijados por el Poder Ejecutivo.

#### **Alcances de la Medida**

La norma permite computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de propiedad del contribuyente, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes.

Respecto de los sujetos indicados en el inciso c) del párrafo anterior, abarca el combustible utilizado en maquinarias de su propiedad empleadas directamente en operaciones extractivas de la actividad minera, y en las embarcaciones de su propiedad de pesca marítima.

Agrega la norma reglamentaria que, el cómputo del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil, como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, sólo podrá efectuarse en el periodo fiscal en que las mismas se realicen.

### **Concepto de "maquina agricola"**

Los sujetos indicados en los incisos a) y b) deberán considerar como maquinaria agrícola *el mecanismo o conjunto de ellos que, por sus características constructivas, estén concebidos exclusivamente para ser empleados dentro de los establecimientos rurales en labores vinculadas con la producción agrícola* (vgr.: tractores, cosechadoras, enfardadoras, equipos de dego, picadoras, pulverizadoras, etc.).

### **Condiciones**

Se establecen las siguientes condiciones:

- ◆ Esta deducción sólo podrá computarse contra el impuesto atribuible a la explotación agropecuaria o la prestación de los aludidos servicios, *no pudiendo generar en ningún caso saldo a favor del contribuyente.*
- ◆ El importe a computar en cada periodo fiscal no podrá exceder la suma que resulte de multiplicar:

El 100% (ciento por ciento) del impuesto a los combustibles líquidos vigente al cierre del respectivo ejercicio (actualmente \$ 0.12 por litro)

#### **Por**

La **cantidad de litros** descontados como gasto en la determinación del impuesto a las ganancias según la declaración jurada presentada *por el periodo fiscal inmediato anterior* a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta.

- ◆ Cuando en un periodo fiscal el consumo del combustible supere el del periodo anterior, *el cómputo por la diferencia sólo podrá efectuarse en la medida que puedan probarse en forma fehaciente los motivos que dieron origen a este incremento, en la oportunidad, forma y condiciones que se mencionan más adelante.*

## **Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes**

### **Agropecuarios**

Se trata de un régimen integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al IVA y al sistema previsional, destinado a los titulares de pequeñas explotaciones agropecuarias. Le resulta aplicable la ley 24.977, con las salvedades indicadas en el Título IV de su anexo.

### **Pequeño Contribuyente Agropecuario**

El artículo 33 de la Ley N° 24.977, indica que se considera pequeño contribuyente a las personas físicas titulares de explotaciones unipersonales- y sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas- o integrantes de sociedades civiles, de hecho o irregulares, colectivas, en comandita simple y de capital industrial, en la medida que:

- ◆ No superen los ingresos brutos del año calendario inmediato anterior, ciento cuarenta y cuatro mil pesos (\$144.000),
- ◆ No superen las magnitudes físicas establecidas para las explotaciones que tengan producciones de una sola especie.
- ◆ No superen el valor máximo presunto de facturación (VMPPF) establecido para la última categoría, en las explotaciones con diversidad de cultivos y animales.

A los fines de definir que se entiende por magnitud, el artículo 39 de la Ley N° 24.977, define que en las producciones de una sola especie- animal o vegetal- se consideran como magnitudes físicas las siguientes:

- Para el sector agrícola la superficie cultivada- de acuerdo a cada especie de producción vegetal-.
- Para el sector ganadero las cabezas de animales- de acuerdo a cada especie de ganado-.

La localización será tenida en cuenta para determinar el valor de las magnitudes físicas.

Para el caso que la explotación tuviera diversidad de actividades productivas, el artículo 40 de la Ley N° 24.977, indica que a los efectos de la categorización de los pequeños contribuyentes, se considera además de los ingresos brutos, el valor máximo presunto de facturación anual (VMPPF) que resulta de la suma de:

- Los importes correspondientes a las superficies cultivadas y/o
- Las respectivas cabezas de animales.

Ambos de acuerdo al valor presunto de facturación por unidad (VPFU) que determine la reglamentación.

Los valores máximos presuntos de facturación (VMPPF) son iguales que los establecidos para ingresos brutos de las respectivas categorías.

La resolución general N°619 (A.F.I.P.), en su artículo N°67 dispone que a los pequeños contribuyentes agropecuarios que tengan una explotación de una sola especie- animal o vegetal- o con diversidad de actividades productivas, se encuadrarán en las categorías del Monotributo, según sus ingresos brutos.

### **Explotación Agrícola**

De acuerdo con el artículo 34 de la Ley N° 24.977 de monotributo, se considera explotación agropecuaria a 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.

### **Exclusiones**

El régimen no podrá extenderse a las siguientes actividades:

- a) Las de transformación, elaboración o manufacturas de productos naturales obtenidos en las explotaciones acogidas a este régimen especial, salvo que sean para consumo propio. No se consideran comprendidas en este inciso a las citadas actividades cuando el ingreso bruto que se obtenga por la comercialización de los bienes represente el veinte por ciento (20%) del ingreso bruto total.
- b) La comercialización de los productos obtenidos mezclados o incorporados a otros bienes adquiridos a terceros, aunque tengan naturaleza similar o parecida, salvo aquellos que tengan por objeto la mera conservación del producto natural.
- c) La comercialización de los productos obtenidos junto con otros adquiridos a terceros aunque sean de naturaleza diversa y no sea factible la mezcla o incorporación.
- d) La comercialización de los productos primarios producidos en locales fijos situados fuera del establecimiento origen.

e) La posesión por el titular de comercios, instalaciones o talleres ajenos a la explotación primaria acogida al régimen, así como también la prestación de cualquier servicio.

Lo previsto en los incisos a), b), c), d), mencionados anteriormente, no se consideran doble actividad a los fines del artículo 17.

La realización de alguna de estas actividades citadas implicará la desafectación del contribuyente del Régimen Simplificado (RS) agropecuario y su inclusión en el Régimen Simplificado del Título III.

### **Categorización**

A los fines de la categorización, el artículo 36 de la Ley N° 24.977, define que los pequeños contribuyentes inscriptos en Régimen Simplificado Agropecuario deben ingresar el impuesto que resulte de la categoría donde queden encuadrados en función de los ingresos brutos, las magnitudes físicas y los valores máximos presuntos de facturación.

A los fines de aclarar que se entiende por ingresos brutos, la resolución general N°619 (A.F.I.P.), en su artículo 68, dispone que para categorizarse se tomarán los ingresos brutos conforme a los siguientes ítems:

- a) Desarrollo de actividades en todo el año calendario inmediato anterior al de la adhesión al RS: los correspondientes al año calendario anterior
- b) Desarrollo de actividades durante cuatro (4) meses o más, inmediatos anteriores a la adhesión pero sin completar el año calendario inmediato anterior: los correspondientes al período.
- c) Inicio de actividades en el mes de la categorización o desarrollo de actividades en un período inferior a cuatro (4) meses: los obtenidos hasta el día inmediato anterior al de la adhesión.

Por último, la Ley N°24.977, en su artículo 37 y 38 establece las ocho (8) categorías del contribuyentes de acuerdo a los ingresos brutos anuales y el importe mensual a pagar en concepto de impuesto sustitutivo de los impuestos al valor agregado y a las ganancias. Los mismos son :

CATEGORIA	INGRESOS BRUTOS HASTA
0	12.000
I	24.000
II	36.000
III	48.000
IV	72.000
V	96.000
VI	120.000
VII	144.000

El impuesto sustitutivo del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias que deberá ingresarse será el siguiente:

CATEGORIA	INGRESOS B. HASTA	IMPORTE MENSUAL
0	12.000	0
I	24.000	\$39
II	36.000	\$75
III	48.000	\$118
IV	72.000	\$191
V	96.000	\$284
VI	120.000	\$373
VII	144.000	\$464

#### **Explotaciones de una sola especie**

En las explotaciones de una sola especie- animal o vegetal- se considerará como magnitud física para el sector agrícola la superficie cultivada- de acuerdo a cada especie de producción vegetal -, y para el sector ganadero las cabezas de animales- de acuerdo a cada especie de ganado -.

La localización será tenida en consideración para determinar el valor de las magnitudes físicas.

En este tipo de explotaciones si los responsables superaren los ingresos brutos y/o las magnitudes físicas de cada categoría, pasaran a la categoría superior. Si superasen los indicados para la última categoría quedarán excluidos del presente régimen.

#### **Explotaciones con diversidad de actividades**

Cuando una explotación tuviera diversidad de actividades productivas, a los efectos de la categorización de los pequeños contribuyentes, se considerará además de los ingresos brutos, el valor máximo presunto de facturación anual (VMPF) que resultará de la suma de los importes correspondientes a las superficies cultivadas y/o las respectivas cabezas de animales, de acuerdo al valor presunto de facturación por unidad (VPFU) que determine la reglamentación.

Los valores máximos presuntos de facturación (VMPF) son iguales que los establecidos para los ingresos brutos de las respectivas categorías.

En estos casos, para determinar el valor máximo presunto de facturación (VMPF) a los efectos de la categorización o exclusión de los pequeños productores agropecuarios, en el supuesto de cultivos, se considerarán las superficies afectadas a cada especie en el año calendario inmediato anterior para la categorización o recategorización, mientras que se considerarán los últimos doce (12) meses para la exclusión.

Con relación a estas explotaciones se tendrá en consideración, además de los ingresos brutos, que la suma del valor de las unidades empleadas- valor presunto de facturación por unidad (VPFU)- correspondientes a las superficies cultivadas anuales y las respectivas cabezas de animales en existencia, no superen los valores máximos presuntos de facturación anual (VPFA) indicados para cada categoría- en el supuesto del respectivo encuadramiento- o de la última categoría- en el supuesto de exclusión del régimen.

#### **Inicio de Actividades**

Para el caso de inicio de actividades, la Resolución General N°619 (A.F.I.P.), dispone que en el mes de la categorización o desarrollo de actividades en un periodo inferior a cuatro (4) meses, se considerarán los ingresos obtenidos hasta el día inmediato anterior al de la adhesión.

Transcurridos cuatro (4) meses, contados desde el inicio de actividades, corresponderá:

1. Considerar los ingresos brutos del período para confirmar la categorización o determinar la recategorización o exclusión del régimen.
2. Ingresar, en su caso, el importe mensual de la nueva categoría, correspondiente al mes inmediato siguiente al de producido el cambio, en cualquiera de los Bancos habilitados.

De confirmarse la categorización, el responsable no debe efectuar ninguna tramitación ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, y queda obligado a realizar sólo el correspondiente ingreso mensual.

Por otra parte, cuando proceda la recategorización, se deberá realizar la misma en forma expresa en cualquier dependencia de la A.F.I.P..

De no haber obtenido ingresos, los responsables se deben encuadrar en las categorías previstas en el artículo 37 del Anexo de la Ley N°24.977, que se indican seguidamente:

- Personas físicas y sucesiones indivisas: Categoría 0
- Sociedades: Categoría 1

## **Ingresos Brutos**

### **Hecho Imponible**

El ejercicio habitual y a título oneroso en una jurisdicción (Ej. Provincia de Buenos Aires, etc.), del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso- lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, aeródromos, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos.

## **Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento**

### **Tratamiento, Exenciones**

Mediante el Decreto N° 1807/93, se da curso al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, prorrogado por medio del artículo 1° de la Ley N°24.699 (B.O. del 27/09/96) hasta el 31/12/98, por la Ley N°25.063 (B.O. N°30/12/98) hasta el 31/12/99 y por la Ley N°25.239 hasta el 31/12/2001,

Este Pacto Federal, resulta aplicable a los sectores:

- Agropecuario
- Industrial
- Minero
- Construcción

Podemos decir, que el Pacto Federal presenta dos caras:

- a) Por una parte, deroga el impuesto sobre los activos, siempre y cuando las provincias adheridas al Pacto Federal hubiesen dejado sin validez el impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores mencionados.

- b) Por otra parte, permitía que las empresas se acogieran a la reducción de contribuciones laborales, siempre que las provincias que se hayan adherido hubiesen derogado el impuesto sobre los ingresos brutos de las actividades mencionadas<sup>6</sup>.

Posteriormente, este requisito fue cambiado, disponiendo que las exenciones del impuesto sobre los ingresos brutos, podían implementarse, parcial y progresivamente de acuerdo a lo que determine cada provincia, pero con la condición de estar completadas antes del 1º de Julio de 1995. Luego esta fecha fue prorrogada hasta el 1º de Enero del 2001.

Además, establecía que a los fines de compensar la falta de ingresos, las provincias podían eliminar exenciones, desgravaciones y deducciones y adecuar las alícuotas aplicables a las actividades no exentas.

Ante esta situación, las provincias se expidieron en distintas formas, las cuales analizaremos a continuación.

#### **Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

El Poder Ejecutivo Nacional, mediante el Decreto N° 92/94, estableció – en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- la exención de los ingresos provenientes del desarrollo de las siguientes actividades:

- ❖ Producción primaria y minera: Vigencia a partir del 01/04/94
- ❖ Producción industrial: Vigencia a partir del 01/04/94
- ❖ Construcción: Vigencia a partir del 01/07/94

Estas exenciones deben ser solicitadas ante la Dirección General de Rentas, comenzando a regir a partir del día 1º del mes al de la presentación de dicha solicitud.

#### **Provincia de Buenos Aires**

La Provincia de Buenos Aires, a través de las Leyes Nros.11.490 (B.O. Pcia. Bs. As. del 21/04/94) y 11.518 (B.O. Pcia. Bs.As. del 14/04/94), estableció un calendario de exenciones para determinadas actividades primarias e industriales.

#### **Cuadro Resumen: Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el País**

El siguiente cuadro resume el estado de la exención del impuesto sobre los ingresos brutos -exclusivamente en el sector agropecuario- y su fecha de vigencia en todas las provincias.

<sup>6</sup> En la actualidad, este requisito no es necesario para poder beneficiarse con la reducción de contribuciones patronales; ya que lo que se requiere es no poseer al vencimiento de las cargas sociales, deudas por el impuesto al valor agregado y por los Recursos de la Seguridad Social.

Provincia	Sector Excluido	Sector Gravado	Fecha
Buenos Aires	Producción ganado y Agricultura		01/07/94
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	Producción Primaria		01/01/94
Catamarca	Agricultura y ganadería (gravado a tasa cero)	Cultivo de soja, trigo, maíz, sorgo granífero, poroto, papa, tabaco y garbanzo; Alicuota 1%	01/01/94
Córdoba	Producción Agropecuaria		
Corrientes	Agricultura y Ganadería		01/05/94
Chaco	Ingresos de productores primarios		
Chubut	Producción Agropecuaria		01/01/94
Entre Ríos	Producción Agropecuaria		01/01/94
Formosa	Producción Agropecuaria		01/01/94
Jujuy	Producción Agropecuaria		01/01/94
La Pampa	Producción Agropecuaria (gravado a tasa 0%)		
La Rioja	Producción Primaria		01/01/94
Mendoza		Producción Primaria: alicuota 0,9%	Tramitar
Misiones	Agricultura, en la primera venta		01/01/94
Neuquén	Exime ciertas actividades frutifortícolas		01/01/94
Río Negro	Producción Primaria		01/01/94
Salta	Producción primaria, en su primera etapa de comercialización		07/06/94
San Juan	Producción Primaria		01/01/94
San Luis	Producción Primaria		
Santa Cruz		Producción Agropecuaria: alicuota 1%	
Santa Fe	Cría e invernada. Resto producción agropecuaria		01/07/94 01/01/95
Santiago del Estero	Producción Primaria		01/01/94
Tierra del Fuego		Producción primaria: alicuota 1%	
Tucumán	Producción Primaria		

### **Requisitos**

Debemos concluir, que en su mayoría las provincias para tener derecho a esta exención o a la aplicación de la tasa del cero por ciento (0%), exigen tres requisitos básicos, que son:

- ❑ No adeudar tributos
- ❑ Solicitar la exención
- ❑ Tener el establecimiento productivo en la provincia

La exención comentada en este capítulo, no resulta aplicable cuando las ventas se realicen a consumidores finales, por las cuales se continuará tributando en base a la alícuota correspondiente a la comercialización minorista.

Todos estos requisitos han provocado que el espíritu del Pacto Federal fuera desvirtuado.

### **Venta a consumidor final. Definición**

La Provincia de Buenos Aires, mediante el Decreto N° 3354/95 (B.O. Pcia. Bs.As. del 22/12/95), dispone que existen operaciones mayoristas- con prescindencia de la calidad de los sujetos intervinientes y de la cantidad de unidades comercializadas-, cuando la adquisición se realice para enajenar los objetos, alquilar su uso o transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial posterior. Por lo tanto, si estos supuestos no se verifican, se entenderá que es una venta minorista y sujeta a la alícuota correspondiente.

En resumen es necesario que se cumplan tres requisitos básicos para configurar una venta mayorista:

- No interesa la calidad del sujeto que intervenga, es decir, si son empresas o personas físicas u otro ente
- No interesa la cantidad de mercadería que se comercialice
- Adquisiciones de los bienes, con ánimo de:
  - enajenación
  - alquiler de su uso
  - transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial

Si aplicamos estos conceptos al sector agropecuario, tenemos que en el caso del cereal, su venta se realiza con ánimo de transformarlo en una actividad y en el caso del ganado, el mismo puede ser comprado para enajenarlo o transformarlo a través de una actividad industrial posterior; con lo cual, ninguna de estas actividades se vería alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos.

## **Convenio Multilateral**

### **Objetivo**

El objetivo del Convenio Multilateral, es distribuir la base imponible entre todas las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla sus actividades, con el fin de evitar la múltiple imposición.

### **Ámbito de Aplicación**

A los fines de ingresar en el denominado convenio multilateral, un contribuyente debe ejercer su actividad directamente o por medio de terceras personas (corredores, comisionistas, consignatarios, etc.) en más de una jurisdicción.

### **Métodos de Distribución**

Para distribuir la base imponible, el Convenio Multilateral establece, dependiendo de la actividad que desarrolle el contribuyente dos (2) métodos a aplicar. Estos métodos son:

- Régimen General
- Regímenes Especiales

### **Régimen General**

#### **a) Coeficientes unificados**

En el régimen general, la distribución de la base imponible se hace a través de coeficientes unificados.

Estos coeficientes unificados se determinarán de la siguiente forma:

- ⌘ 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción.
- ⌘ 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los ingresos brutos de cada jurisdicción.

#### **1) Asignación de Ingresos**

Para la atribución de los ingresos, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

- Ventas entre presentes, pudiendo ser en mostrador, por corredores, consignatarios, sucursales, etc.. Se asignan a la jurisdicción en la que se efectúa la venta.
- Venta entre ausentes, pudiendo ser por correspondencia, cable, télex, teléfono, etc.. Se asigna a la jurisdicción del domicilio del cliente si hay sustento territorial en el mismo.

### *Sustento territorial*

Existe sustento territorial cuando el contribuyente ha realizado algún gasto en la jurisdicción del adquirente, y ese gasto está vinculado con su actividad sin importar si el mismo es computable o no a los fines de la determinación de los coeficientes unificados para el presente convenio.

### **2) Atribución de gastos**

En lo referente a los gastos, podemos encontrar gastos computables y no computables a los fines del Convenio Multilateral.

Son **gastos no computables**: el costo de la materia prima, costos de servicios para la comercialización, propaganda y publicidad, tributos nacionales, provinciales y municipales, intereses, honorarios y sueldos a directores y socios de sociedades en la porción que exceda el uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial, amortizaciones contables.

Son **gastos computables**: sueldos y jornales, combustible y fuerza motriz, alquileres, reparaciones y conservaciones, prima de seguro, gastos de compra, de administración, de producción, amortizaciones impositivas, fletes, etc..

### *Gastos de Escasa Significación*

De acuerdo a la Resolución General N° 22/84 de la Comisión Arbitral, son gastos de escasa significación aquellos que en su conjunto no superan el diez por ciento (10%) del total de los gastos computables, y que cada uno en forma individual no supere el veinte por ciento (20%) del citado porcentaje.

Estos gastos se distribuyen en igual proporción que los demás gastos.

### **3) Base sobre la cual se distribuyen esos ingresos y egresos**

Los ingresos y gastos que se deben tomar como base para el cálculo de los coeficientes son:

- ❖ **Si practica balances comerciales**: se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior.
- ❖ **Si no practica balances comerciales**: se considerarán los ingresos y gastos del año calendario inmediato anterior.

### **Régimen Especial**

Dentro del régimen especial encontramos el artículo 13 que regula la atribución de la base imponible para las actividades primarias.

Por medio del siguiente cuadro, expondremos a que actividad alcanza, los requisitos que deben cumplirse y la forma de distribuir la base imponible a cada una de las jurisdicciones participantes en cada proceso económico.

<b>Artículo 13, primer párrafo</b>		
<b>Actividad</b>	<b>Requisitos</b>	<b>Asignación</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Industrias vitivinícolas</li> <li>▪ Industrias azucareras</li> <li>▪ Productores agropecuarios</li> <li>▪ Productores forestales</li> <li>▪ Productos mineros y/o</li> <li>▪ Frutos del país:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- en bruto,</li> <li>- elaborados y/o</li> <li>- semielaborados en la jurisdicción de origen</li> </ul> </li> </ul>	Despachados por el propio productor: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sin facturar</li> <li>▪ Para su venta fuera de la jurisdicción productora.</li> </ul>	A la jurisdicción de origen (productora): <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ El precio mayorista oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición, o</li> <li>▪ Cuando no se tuviese el anterior, el 85% del precio de venta obtenido.</li> </ul> A las jurisdicciones donde se comercializan: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La diferencia entre el ingreso bruto total y el monto anterior, en función a los coeficientes de ingresos y gastos. (Régimen General).</li> </ul>

Artículo 13, 2º párrafo		
Actividad	Requisitos	Asignación
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Industria tabacalera</li> </ul>	Compra directa a los productores de la materia prima, por parte de los industriales.	<p>A la jurisdicción de origen (productora):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor de compra de la materia prima.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quebracho</li> <li>• Algodón</li> <li>• Arroz</li> </ul>	Adquisiciones directa a productores, acopiadores o intermediarios de estos productos por los industriales o responsables del desmonte.	<p>A las jurisdicciones en que se realicen las restantes etapas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La diferencia entre los ingresos y el precio de compra asignado a la jurisdicción productora, en función a los coeficientes de ingresos y gastos (Régimen General)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arroz</li> <li>• Lana</li> <li>• Fruta</li> </ul>	Adquisición directa a productores, acopiadores o intermediarios.	

Artículo 13, 3º párrafo		
Actividad	Requisitos	Asignación
<ul style="list-style-type: none"> <li>Restantes productos: agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país.</li> </ul>	<p>Mera compra, siempre que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se industrialicen o vendan fuera de la jurisdicción productora, y</li> <li>La actividad del productor no este gravada con el impuesto, en la jurisdicción productora.</li> </ul>	<p>A la jurisdicción productora:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición.</li> <li>Si no hay precio oficial o corriente en plaza: 50% del 85% del precio de venta obtenido.</li> </ul> <p>A las jurisdicciones en que se realicen las restantes etapas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La diferencia entre el ingreso total y el monto asignado a la jurisdicción productora, en función de los coeficientes de ingresos y gastos ( Régimen General)</li> </ul>

### **Inicio de Actividades**

En los casos de inicio de actividades, el artículo 14 del Convenio Multilateral dispone que la base imponible se debe distribuir de la siguiente forma:

**Régimen General:** La jurisdicción donde se produce la iniciación de actividades, puede gravar el total de los ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.

**Régimen Especial** (artículos 6º al 12, inclusive): Continúan aplicándose las normas especiales, es decir, los porcentajes de distribución establecidos en dichos artículos.

**Régimen Especial Art. 13:** Tiene un sistema mixto: Por un lado se aplican normas específicas del artículo, salvo en la parte que se distribuya por el régimen general, donde se asignara de acuerdo a lo comentado anteriormente para dicho régimen.

## **Impuesto de Sellos**

### **Hecho Imponible**

Son los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en la jurisdicción de la provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes.

El solo hecho de redactar un instrumento público o privado genera la obligación de pagar el impuesto a los sellos.

### **Sujeto Pasivo**

Aquellos que realizan o formalizan los actos, contratos u operaciones específicas por la ley. Todos son contribuyentes ya que no define al sujeto pasivo, cualquier persona que realice un acto o contrato en la forma prevista por la ley es contribuyente.

### **Exenciones**

Mediante el Decreto N°3884 del 26/10/93 se estableció la derogación del impuesto de sellos para determinadas actividades.

En su artículo primero establece la derogación del impuesto aplicable a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada, destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción.

Siguiendo el principio tributario de legalidad por la ley N°11.726 se convalidó a los Decretos N° 3.884/93 y 3.714/93. En esta se convalidan las siguientes exenciones referidas al sector agropecuario:

- En su artículo primero convalida el decreto 3.714 mediante el cual, por razones de necesidad y urgencia, se eximió del impuesto de sellos y tasas retributivas de servicios, a la constitución, cancelación e inscripción de hipotecas que garanticen préstamos otorgados mediante "Cédulas Hipotecarias Rurales", emitidas por el Banco de la Nación Argentina.
- En su artículo segundo convalida el decreto 3.884 mediante el cual, por razones de necesidad y urgencia, se derogó el impuesto de sellos aplicable a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada, destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción.

## **Conclusión**

En el presente trabajo hemos analizado las normativas referidas al Sector Agropecuario contenidas en los distintos tributos procurando indagar si las mismas inciden de forma positiva o no en este sector.

Debemos recordar que la existencia o razón de estas normas específicas en los distintos tributos se debe a la importancia del sector agropecuario en nuestra economía y debido a sus características particulares que lo distinguen de otros sectores del espectro económico.

Luego de identificar las distintas normas realizamos un análisis de los aspectos negativos o perjudiciales de estas como así también de las ventajas que aportan al Sector Agropecuario para verificar si las mismas procuran beneficiar a los productores agropecuarios con un régimen impositivo más flexible y justo o si en realidad los perjudican.

En conclusión podemos decir que las normas en general procuran beneficiar a los productores agropecuarios así por ejemplo en el Impuesto a las Ganancias se establecen normas específicas a los fines de la valuación de los bienes de cambio; en el Impuesto al Valor Agregado existen distintas normas como lo son un régimen opcional de liquidación en forma mensual y pago anual del gravamen, la devolución del saldo del 2º párrafo del artículo 24- saldo de libre disponibilidad- si este es menor o igual a \$20.000, también se alcanza con una alícuota diferencial del 10,5% a las ventas, las locaciones del inc. d) del art. 3 L. IVA (obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero) y las importaciones definitivas de los siguientes bienes: animales vivos bovinos, carnes y despojos comestibles, frutas, legumbres y hortalizas, etc; también las siguientes obras locaciones y prestaciones de servicios vinculadas a la obtención de los bienes enumerados precedentemente: labores culturales, siembra y/o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha.

En el caso del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta este puede ser utilizado como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y viceversa.

También dentro de la normativa específica del sector agropecuario encontramos un régimen para Emergencias Agropecuarias el cual establece que el Poder Ejecutivo Nacional podrá declarar la emergencia agropecuaria, delimitando el área de la zona afectada, cuando factores de origen climático, telúrico, biológico o físico que por su intensidad o carácter

extraordinario, afectaren la producción o la capacidad de producción de una región, dificultando la evolución de las actividades agrarias y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Declarado el estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre se aplicarán las siguientes medidas en el orden impositivo: prórroga del vencimiento para las presentaciones y el pago de gravámenes, la suspensión de los juicios de ejecución fiscal para el cobro de impuestos adeudados, y por último cuando se produzcan ventas forzosas de hacienda bovina, ovina, caprina o porcina podrá deducirse en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias el 100% de los beneficios de tales ventas.

Otra de las normas que procuran beneficiar al sector agropecuario se encuentra en el artículo 15 de la Ley 23.966 Título III: Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, este establece que los productores agropecuarios podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias el 100% del Impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas-óil, que se utilicen como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad.

En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante el Decreto N° 1807/93 prorrogado por Ley N° 25.239 se da curso al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento el cual dispone la exención de la actividad agropecuaria del impuesto a los Ingresos Brutos.

Con respecto al Impuesto de Sellos a través un decreto luego convalidado por una ley se establece la derogación del Impuesto de Sellos para determinadas actividades, entre ellas se deroga el impuesto aplicable a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada al sector agropecuario.

Pero también en los últimos años podemos decir que la incorporación de impuestos distorsivos como por ejemplo el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, aunque este puede ser computado como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias, el impuesto a los intereses y el impuesto a transferencia de combustibles han provocado efectos negativos en el sector. Si bien sólo el primero es exclusivo para el campo, los otros dos inciden en forma directa y en estos casos son disuasivos de la producción.

Por último debemos hacer mención de las nuevas medidas tomadas por el gobierno como son los planes de competitividad y la eliminación paulatina de algunos impuestos

distorsivos. Con respecto a los planes de competitividad nos referimos a ellos en el Anexo II del presente trabajo.

En general en los párrafos precedentes hemos comentado las normas más importantes que afectan al sector agropecuario y podemos concluir que en su mayoría procuran beneficiar a los productores con un régimen impositivo más flexible y justo. Y es a través de estas normas que el Estado trata de apoyar el crecimiento de este sector de vital importancia para nuestra economía.

Para finalizar queremos expresar que teniendo en cuenta la situación actual del país, con una crisis económica de imprevisibles consecuencias, queda en evidencia la importancia que tiene el sector agropecuario para el país. A pesar de estar afectado por el proteccionismo y subsidios internacionales, elevado costo del crédito interno, falta de rentabilidad y caída de precios creemos que por su eficiencia y competitividad el sector agropecuario tiene todas las condiciones para convertirse en el impulsor del crecimiento del país.

Pero para lograrlo necesita un claro apoyo político mediante normas tributarias que como las comentadas en el trabajo permitan que el sector sea cada vez más competitivo.

## **Anexo I**

### **Nomenclador de actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

Este es un nuevo instrumento clasificatorio elaborado por la Dirección General de Rentas del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, con el objetivo de ofrecer un nuevo sistema de asignación y clasificación sectorial para las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos.

De este nomenclador solo tendremos en cuenta las actividades que principalmente desarrollamos en el trabajo.

#### **Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura**

Esta categoría comprende la utilización de tierras para cultivar diversas especies de vegetales y criar animales con la finalidad de producir alimentos y materias primas, así como también los servicios prestados por los terceros a las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales. Las plantaciones ornamentales y el cuidado de jardines y parques, entre otras, son actividades incluidas en esta categoría de tabulación. Comprende también la explotación de la fauna silvestre mediante la caza y otras actividades productivas que no utilizan la tierra en forma directa, como la cría de insectos útiles o de animales silvestres en cautiverio. Las construcciones agropecuarias realizadas por cuenta propia – instalación de alambrados, desmonte y nivelación de suelos, etc.- son consideradas actividades secundarias de las explotaciones agropecuarias.

#### **01 Agricultura, Ganadería, Caza y Servicios Conexos**

##### **011 Cultivos agrícolas**

Comprende los cultivos temporales y permanentes. Con el término temporales se hace referencia a aquellos cultivos cuyo ciclo es de hasta dos años, para los restantes cultivos se utiliza el término permanentes o perennes en forma indistinta.

##### **0111 Cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras**

Los cereales son, en su mayoría, especies vegetales de ciclo anual de la familia botánica de las gramíneas, que poseen frutos farináceos y se utilizan para el consumo humano o animal.

Las oleaginosas son especies vegetales diversas, de cuyas semillas o frutos se obtienen aceites comestibles o de uso industrial y derivados de alto contenido proteico, empleados para la alimentación animal o humana.

Las forrajeras son especies vegetales, en su mayoría de las familias botánicas de las gramíneas y las leguminosas, utilizadas para la alimentación del ganado.

Incluye:

- Las actividades de producción de cultivos extensivos como los cereales, las oleaginosas- en su mayoría denominados granos- y de pastos forrajeros, sean temporales o perennes.

No Incluye:

- El cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras con destino a la producción comercial de semillas para la siembra.

#### **0112 Cultivo de Hortalizas, Legumbres, Flores y plantas ornamentales**

La actividad hortícola consiste en el cultivo de plantas, temporales o perennes, en general de carácter intensivo, cuya finalidad es obtener distintos órganos comestibles tales como hojas, tallos, frutos- verdes, maduros o secos-, semillas, flores, tubérculos, yemas, rizomas o bulbos. Algunas actividades se desarrollan en explotaciones monocultoras y otras se realizan en unidades productivas muy diversificadas. También comprende la producción de flores y plantas ornamentales. Las actividades pueden ser llevadas a cabo al aire libre, bajo cubiertas e incluso en medios artificiales como hidroponía- cultivo en agua- u otros medios diferentes de la tierra de cultivo.

#### **0113 Cultivo de frutas - excepto vid para vinificar- y nueces**

#### **0114 Cultivos industriales, de especias y de plantas aromáticas y medicinales**

#### **0115 Producción de semillas y de otras formas de propagación de cultivos agrícolas**

#### **012 Cría de Animales**

#### **0121 Cría de ganado y producción de leche, lana y pelos**

#### **01211 Cría de ganado bovino - excepto la realizada en cabañas y para la producción de leche -**

Incluye:

- La producción de ganado bovino- vacas, toros, terneros, novillos, etc - para la obtención de carne, cueros y otros productos, y exportación en pie.

No Incluye:

- El cuidado de ganado por cuenta de terceros, la producción de leche de vaca, la cría de ganado bovino de pedigrí o puro, en cabañas.

**01212 Cría de ganado ovino - excepto la realizada en cabañas y para la producción de lana -**

**Incluye:**

- La producción de ganado ovino- borregos, capones, carneros, corderos, ovejas, etc- para la obtención de carne, cueros y otros productos, exportación en pie.
- La obtención de cueros en las explotaciones agropecuarias.

**No Incluye:**

- La producción de lana, de leche de oveja, la esquila de animales por cuenta de terceros, la cría de ganado ovino de pedigrí o puro, en cabañas.

**01213 Cría de ganado porcino - excepto en cabañas-**

**Incluye:**

- La producción de ganado porcino- cerdos, padrillos, lechones, chunchas, cachorros, etc.- para la obtención de carne.

**No incluye:**

- El cuidado del ganado, por cuenta de terceros, la cría de ganado porcino de pedigrí o puro, en cabañas.

**01214 Cría de ganado equino- excepto en haras-**

**01215 Cría de ganado caprino**

**01216 Cría de ganado en cabañas y haras**

**Incluye:**

- La cría comercial de bovinos, caprinos, equinos, ovinos, porcinos, etc. con destino a reproductores.
- La producción de semen y embriones de las distintas especies de ganado.

**No Incluye:**

- La producción de espectáculos en los hipodromos, las actividades relacionadas con escuelas de equitación, el entrenamiento de caballos de carrera por cuenta de terceros.

**01217 Producción de Leche**

**Incluye:**

- La producción de leche de vaca, oveja, cabra, búfala, destinada al consumo directo o la elaboración de productos lácteos.

- El acondicionamiento y elaboración de la leche en el tambo como el enfriado u otros procesos.

No Incluye:

- El acondicionamiento y elaboración de leche en establecimientos industriales.

**01218 Producción de lana y pelos de ganado**

**0122 Producción de Granja y cría de animales, excepto ganado**

**01221 Cría de aves de corral**

**01222 Producción de huevos**

**01223 Apicultura**

**01224 Cría de animales pelíferos, pilíferos y plumíferos.**

**015 Caza, repoblación de animales de caza y servicios conexos**

**02 Silvicultura, Extracción de Madera y Servicios conexos.**

**020 Silvicultura, Extracción de Madera y Servicios conexos.**

**0201 Silvicultura**

Incluye:

- La plantación de bosques, la repoblación y conservación de bosques nativos y zonas forestadas, la explotación de viveros forestales

**0202 Extracción de productos forestales**

**0203 Servicios forestales**

## **Anexo II**

### **Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo**

#### **Introducción**

Debido a la difícil situación económica por la que atraviesa el país, el Gobierno Nacional conjuntamente con algunos Gobiernos Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, asociaciones representativas empresariales y gremiales de diversos sectores del quehacer económico nacional han suscripto los denominados Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo.

En todos ellos la finalidad primordial la constituye la reducción de la presión tributaria y la rebaja de los costos empresarios con el objeto de promover la competitividad nacional e internacional del sistema productivo argentino, crear las condiciones favorables a la inversión y al empleo, apoyar la reconversión de las actividades respectivas y contribuir a preservar los niveles de ocupación.

#### **Presentación del Régimen de Competitividad**

1. ¿ En que consisten los planes de Competitividad?

Son planes impulsados desde el Ministerio de Economía para reactivar la economía del país.

2. ¿ Cuáles son sus objetivos?

Mejorar la competitividad nacional e internacional del sistema productivo argentino, crear condiciones favorables a la inversión y al empleo, apoyar la reconversión de los Sectores productivos e industriales.

3. ¿ Cuáles son las principales medidas de cada Plan?

A) *Impuestos*: Eliminar impuestos distorsivos, nacionales y provinciales.

B) *Regulaciones*: Cambiar regulaciones que entorpezcan el crecimiento sectorial.

C) *Relaciones Laborales*: Promover un cambio en la legislación laboral sectorial que tienda a un mayor crecimiento del sector, con estabilidad de los niveles de empleo y ganancias de productividad.

4. ¿ Cómo se implementan los Planes?

A través de diferentes planes especialmente diseñados para cada Sector y Región.

La puesta en marcha de estos acuerdos permitirá, mediante la reducción de precios logrados a través de la baja de costos generada por el plan, un aumento de la demanda de los bienes y un aumento de la inversión mejorando la rentabilidad sectorial que estos cambios ponen en marcha.

Para la confección de los planes participan todos los actores importantes de cada sector, las cámaras empresariales, los representantes sindicales y las autoridades provinciales y nacionales correspondientes.

#### 5. ¿Cómo se instrumentan los Planes?

La elaboración de estos planes requiere varias etapas:

- a) *Convenio*: un convenio entre partes que determina los compromisos del Gobierno Nacional, Provincial, de las Ciudad Autónoma de Bs. As, del Sector Empresario y de los Sindicatos.
- b) *Decreto*: que habilita los compromisos asumidos en los convenios
- c) *Resolución de la autoridad de aplicación*: determina quienes son los beneficiados de cada sector y especifica los requisitos a presentar ante la AFIP,
- d) *Resolución de AFIP*: que reglamenta en forma y especifica el procedimiento de inscripción por parte de los beneficiarios.

En lo que respecta al sector agropecuario el Decreto 935 del 25 de Julio de 2001 dispuso, para determinadas actividades agropecuarias, la exención del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresario, el beneficio de considerar el valor de los bienes afectados a dichas actividades como no computables en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y, la posibilidad de computar el monto de las contribuciones patronales abonadas como crédito fiscal del IVA.

Para solicitar su inclusión en las nóminas de beneficiarios, los sujetos deberán presentar en la dependencia del Organismo en la que se encuentren inscriptos lo siguiente:

- Formulario de declaración jurada N° 788 por duplicado
- Nota -por duplicado- con carácter de declaración jurada.
- La solicitud del beneficio pertinente respecto de un determinado impuesto o del cómputo como crédito fiscal del IVA de las contribuciones patronales abonadas,

reemplazará al beneficio otorgado para cada concepto que se hubiera obtenido en los convenios de competitividad.

Los solicitantes no podrán acumular más de un beneficio por impuesto o recurso de la seguridad social.

- Una vez aceptada la presentación, del contribuyente, la AFIP publicará los datos del beneficiario en el Boletín Oficial.

La nómina de los contribuyentes y/o responsables a quienes se les hubiera concedido el beneficio, podrá ser consultada además en la página web del Organismo: <http://www.afip.gov.ar>.

Aquellos sujetos que no resulten incluidos en las nóminas de beneficiarios publicada en el Boletín Oficial, podrán presentar una nota para solicitar la revisión de la denegatoria de incorporación, acompañada de los elementos que sustenten su reclamo, dentro de los diez días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de la publicación.

#### **Resolución General N° 1029/01**

A través de esta resolución de la AFIP se crea el Registro de Beneficiarios de los planes reactivantes.

El mismo establece lo siguiente:

#### **Capítulo A Registro**

Artículo 1°.- Créase el "Registro de Beneficiarios de los Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo" en adelante denominado "Registro" que incluirá a quienes podrán gozar de los beneficios que, para cada caso en particular prevé el artículo 1° del Decreto N° 730/01, en la medida en que se encuentren otorgados en el respectivo convenio, aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional.

Artículo 2°.- No podrá solicitarse la inscripción en el "Registro" cuando se verifiquen las situaciones indicadas en el artículo 3° del Decreto N° 730/01.(2.1)

#### **Capítulo B Solicitud de Inscripción en el Registro**

Artículo 3°.- A los fines de solicitar su inscripción en el "Registro", los contribuyentes y responsables deberán presentar la información y los elementos, así como cumplir con los requisitos que, para cada convenio en particular establezca el Organismo.

Artículo 4°.- Cuando las presentaciones indicadas en el artículo anterior no fueran formalmente admisibles, el juez administrativo competente requerirá, dentro de los cinco

(5) días hábiles administrativos siguientes al de la presentación realizada, que se subsanen las omisiones, las deficiencias observadas o que se aporten los datos solicitados.

A tales efectos otorgará un plazo no inferior a diez (10) días hábiles administrativos contados a partir de la notificación bajo apercibimiento de disponer el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento.

### **Capítulo C            Publicación de los Sujetos incluidos en el Registro**

Artículo 5º.- De resultar procedente la presentación, este Organismo dispondrá la inscripción del solicitante en el "Registro" y publicará en el Boletín Oficial los datos del beneficiario que se indican a continuación.

- a) Apellido y nombres, denominación o razón social.
- b) Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)
- c) Beneficio otorgado (impuesto y porcentaje)

Dicha publicación se efectuará, respecto de las presentaciones admitidas conforme a lo previsto en los artículos 3º y 4º, hasta las fechas que a continuación se fijan:

1. Las formuladas o subsanadas entre el día 1 y 15 de cada mes, ambos inclusive: el último día hábil del mismo mes.
2. Las realizadas o subsanadas entre los días 16 y último del mes, ambos inclusive: el día 15 del mes inmediato siguiente.

Artículo 6º.- Los sujetos que no resulten incluidos en las nóminas que publique este Organismo en el Boletín Oficial como integrantes del "Registro", podrán presentar una nota para solicitar la revisión de la denegatoria de incorporación acompañada de los elementos que sustenten su reclamo, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de publicación prevista en el artículo 5º.

Artículo 7º.- Este Organismo, a los fines previstos en el artículo anterior podrá requerir dentro del término de cinco (5) días hábiles administrativos contados a partir de la fecha de presentación de la nota indicada en el mismo, el aporte de otros elementos que considere necesarios para evaluar las situaciones que expongan los responsables.

La falta de cumplimiento al requerimiento formulado, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles administrativos contados desde el día inmediato siguiente al del vencimiento del plazo acordado a tal fin, será considerado como desistimiento tácito de los solicitado y dará lugar sin más trámite al archivo de las respectivas actuaciones.

#### **Capítulo D Incumplimientos, Caducidad, Efectos.**

Artículo 8º.- Cuando los responsables incluidos en el "Registro" se encuentren comprendidos en las situaciones previstas en el artículo 3º o incumplan con los compromisos y condiciones aludidos en el artículo 4º, ambos del Decreto N° 730/01 (8.1), este Organismo procederá a su exclusión y publicará en el Boletín oficial la denominación del responsable, la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y la fecha desde la cual surte efecto la baja (8.2).

Asimismo, intimará el pago de los importes adeudados por los impuestos que oportunamente resultaron exentos o disminuidos y el reintegro de los importes que hubieran sido devueltos o cuya transferencia a terceros haya sido admitida, con más los accesorios y demás sanciones que pudieran corresponder.

(8.3) En tales situaciones deberán presentarse las pertinentes declaraciones juradas rectificativas.

Artículo 9º.- En caso que se produzca la pérdida del beneficio correspondiente al impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento empresario establecido en el Título IV de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones, los sujetos alcanzados por dicho impuesto deberán proceder a su autoliquidación e ingresar las sumas adeudadas.(9.1)

#### **Capítulo E Inicio de Actividades**

Artículo 10º.- En caso de inicio de actividades, los sujetos podrán solicitar con carácter provisional la inscripción en el "Registro".

Transcurridos los cuatro (4) primeros meses de actividad los contribuyentes y responsables deberán presentar, obligatoriamente, la totalidad de la documentación que para cada sector en particular se establezca, caso contrario se dispondrá la exclusión automática del "Registro".

A tales fines se procederá a actualizar, cuando así corresponda, los importes de los conceptos que fije la norma reglamentaria como requisito.

#### **Capítulo F Disposiciones Generales**

Artículo 11º.- Todas las presentaciones a que se refiere esta resolución general se efectuarán ante la dependencia de este Organismo en la que el contribuyente o responsable se encuentre inscripto.

**Anexo Resolución General N° 1.029**

**Notas aclaratorias y Citas de Textos Legales**

**Artículo 2°**

- (2.1) No podrán ser incorporados a las nóminas de beneficiarios o, en su caso quedarán excluidos de las mismas aquellos sujetos que hayan sido, o sean en el futuro, condenados penalmente, ellos o sus directivos, con fundamento en las Leyes N° 23.771 y sus modificaciones o N° 24.769 y sus modificaciones, según corresponda.

**Artículo 8°**

- (8.1) El cumplimiento de los compromisos convenidos o, en su caso, de las condiciones requeridas para que proceda la incorporación al régimen de los sujetos comprendidos en el mismo, producirá el decaimiento de los beneficios otorgados.
- (8.2) Fecha de acaecimiento de los hechos que ocasionaron la caducidad de losa beneficios otorgados.
- (8.3) Por la aplicación de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y de la Ley N° 24.769 y sus modificaciones, cuando correspondiere.

**Artículo 9°**

- (9.1) Deberá ingresarse dentro de los diez (10) hábiles administrativos, inclusive, contados desde la fecha de decaimiento del beneficio.

El ingreso se efectuará mediante el volante de obligación F.105 en las instituciones bancarias habilitadas para ello en las dependencias de este Organismo, emitiéndose como constancia de pago un comprobante F.107.

Las sumas ingresadas tendrán el carácter de pago único y definitivo.

## **Bibliografía**

- a) Lema, Andrés E.  
Manual impositivo para explotaciones agropecuarias  
Primera Edición, Septiembre de 1973  
Ed. Cangallo
- b) Bustinduy, Marcelo  
Actividades Agropecuarias. Tratamiento Impositivo y Previsional.  
Primera edición, Noviembre de 1997  
Ed. Aplicaciones Tributarias.
- c) Raimondi, C. A. – Atchabahian, A.  
El Impuesto a las Ganancias  
Ed. Contabilidad Moderna, 1998
- d) McEwan, H., Chalupowicz, R., Lauria, R., Dalmasio, A., Paladino, H.:  
Impuesto al Valor Agregado Análisis Integral  
Tercera edición, 1987  
Ed. Tesis
- e) Berenstein, Regina  
Problemática del IVA agropecuario  
Impreso Octubre de 1995  
Ed. Reisa
- f) Enrique Bulit Goñi  
Convenio Multilateral  
Editorial Depalma, 1992.
- g) Silvia S. Rivero  
Actividad agropecuaria. Análisis sectorial o institucional.  
Periodico Economico Tributario. Doctrina.  
Miércoles 10 de Noviembre de 1999, pags. 5 a 8.
- h) Dino Jarach  
Finanzas Públicas y Derecho Tributario

Primera Edición, 1983

Ed. Cangallo

i) Martín, José María

Derecho Tributario

Ed. CIMA, 1980

j) Páginas Web: [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

[www.dag.com](http://www.dag.com)

[www.gacetaimpositiva.com](http://www.gacetaimpositiva.com)

**Indice**

<b>Fundamentación</b> .....	1.
<b>Introducción</b> .....	2
<b>Objetivo General</b> .....	2
<b>Objetivos Específicos</b> .....	2
<b>Hipótesis</b> .....	2
<b>Variables</b> .....	3
<b>Unidad de Análisis</b> .....	3
<b>Tipo de Investigación</b> .....	3
<b>Marco Teórico</b> .....	4
<b>Actividad Financiera del Estado</b> .....	4
<b>Principios de la Imposición</b> .....	8
<b>Sistema Tributario</b> .....	9
<b>El Sector Agropecuario y el Sistema Tributario</b> .....	11
<b>Características del Sector Agropecuario</b> .....	12
Estacionalidad.....	12
Riesgo Climático.....	12
Riesgos asegurables.....	13
Riesgos atenuables.....	13
Cielos Biológicos.....	13
Naturalidad.....	14
Economía.....	14
Formas de producción.....	14
Erogaciones.....	14
Mercado.....	15
Determinación del precio por el mercado.....	15
Determinación del precio por el productor.....	15
Modalidades de Producción.....	16
Modalidad de producción animal.....	17
Modalidad de producción vegetal.....	18
<b>Desarrollo</b> .....	20
<b>Alcance de la expresión actividad agropecuaria</b> .....	20
<b>Impuesto al Valor Agregado</b> .....	22
<b>Introducción</b> .....	22
<b>Objeto</b> .....	22
<b>Operación con fijación de precio</b> .....	23
Definición.....	23
Hecho Imponible.....	23
<b>Operación de Canje</b> .....	24

Definición.....	24.
Hecho Imponible.....	24.
Base Imponible.....	25.
<b>Periodo Fiscal de Liquidación.....</b>	<b>25.</b>
Opción para liquidar el período fiscal en forma anual.....	25.
Forma de Presentación.....	25.
Efectos de la Opción.....	26.
Desistimiento de la opción.....	26.
Declaración jurada determinativa.....	26.
Retenciones, Percepciones y Pagos a Cuenta.....	26.
Resolución General N° 597.....	27.
<b>El Productor Agropecuario como Responsable No Inscripto.....</b>	<b>27.</b>
<b>Régimen de Facturación.....</b>	<b>27.</b>
Resolución General N° 3419.....	27.
<b>Devolución del Saldo a Favor del Artículo 24 -2°parrafo-.....</b>	<b>28.</b>
Procedencia y Requisitos.....	28.
<b>Resumen de la Normativa del IVA referida a la actividad agropecuaria.....</b>	<b>29.</b>
<b>Conclusión.....</b>	<b>31.</b>
<b>Impuesto a las Ganancias.....</b>	<b>33.</b>
<b>Categoría de la renta.....</b>	<b>33.</b>
<b>Valuación de Inventarios.....</b>	<b>33.</b>
Valuación de la Ganadería vacuna, ovina y porcina.....	33.
<b>Tipos de Establecimientos.....</b>	<b>34.</b>
<b>Categorías de Hacienda.....</b>	<b>34.</b>
Hacienda General.....	35.
Establecimientos de Invernada.....	35.
Establecimientos de Cría.....	36.
Hacienda Reproductora.....	38.
Establecimientos Mixtos.....	39.
Iniciación de Actividades.....	40.
<b>Valuación de las Existencias de Cereales, Oleaginosas, Frutas.....</b>	<b>40.</b>
Productos en General.....	40.
Sementeras.....	41.
Valuación.....	41.
Conceptos de precio en plaza y costos de ventas.....	42.
<b>Resumen de la Normativa del Impuesto a las Ganancias referida a la actividad agropecuaria.....</b>	<b>42.</b>
<b>Conclusión.....</b>	<b>43.</b>
<b>Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....</b>	<b>46.</b>
<b>Sujetos.....</b>	<b>46.</b>

Exenciones.....	46.
Valuación de los Inmuebles Rurales.....	47.
Tasa.....	48.
Pago a Cuenta.....	48.
<b>Contratos Usuales de la Actividad Agropecuaria.....</b>	<b>50.</b>
Características de los Contratos Agropecuarios.....	50.
<b>Arrendamiento Rural.....</b>	<b>53.</b>
Concepto.....	53.
Encuadre Fiscal.....	54.
<b>Aparcería.....</b>	<b>54.</b>
Tipos de Aparcería.....	54.
Encuadre Fiscal.....	55.
<b>Pastoreo.....</b>	<b>55.</b>
Encuadre Fiscal.....	55.
<b>Pastaje.....</b>	<b>56.</b>
Encuadre Fiscal.....	56.
<b>Laboreo.....</b>	<b>56.</b>
Encuadre Fiscal.....	57.
<b>Capitalización de Hacienda.....</b>	<b>57.</b>
Encuadre Fiscal.....	57.
<b>Explotación Tambera.....</b>	<b>58.</b>
Encuadre Fiscal.....	58.
<b>Régimen para Emergencias Agropecuarias.....</b>	<b>59.</b>
Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Agropecuarios.....	60.
Emergencia Agropecuaria.....	61.
Otras Disposiciones Impositivas.....	61.
<b>Impuesto a los Combustibles Líquidos.....</b>	<b>62.</b>
Impuesto a los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas-oil.	
Pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.....	62.
Introducción.....	62.
Sujetos alcanzados por la medida.....	62.
Alcances de la medida.....	62.
Concepto de "máquina agrícola".....	63.
Condiciones.....	63.
<b>Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.....</b>	<b>64.</b>
Pequeño Contribuyente Agropecuario.....	64.
Explotación Agrícola.....	65.
Exclusiones.....	65.
Categorización.....	66.
Explotaciones de una sola especie.....	67.

Explotaciones con diversidad de actividades.....	68.
<b>Inicio de Actividades</b> .....	68.
<b>Ingresos Brutos</b> .....	70.
<b>Hecho Imponible</b> .....	70.
<b>Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento</b> .....	70.
Tratamiento, Exenciones.....	70.
Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	71.
Provincia de Buenos Aires.....	71.
<b>Cuadro Resumen: Exenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el</b>	
<b>País</b> .....	71.
<b>Requisitos</b> .....	73.
<b>Venta a Consumidor Final</b> .....	73.
<b>Convenio Multilateral</b> .....	74.
<b>Objetivo</b> .....	74.
<b>Ambito de Aplicación</b> .....	74.
<b>Métodos de Distribución</b> .....	74.
Régimen General.....	74.
Régimen Especial.....	75.
<b>Inicio de Actividades</b> .....	78.
<b>Impuesto de Sellos</b> .....	80.
<b>Hecho Imponible</b> .....	80.
<b>Sujeto Pasivo</b> .....	80.
<b>Exenciones</b> .....	80.
<b>Conclusión</b> .....	81.
<b>Anexo I</b> .....	84.
<b>Nomenclador de actividades para el impuesto sobre los Ingresos Brutos</b> .....	84.
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura.....	84.
<b>Anexo II</b> .....	88.
<b>Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo</b> .....	88.
Introducción.....	88.
Presentación del Régimen de Competitividad.....	88.
<b>Resolución General N° 1.029/01</b> .....	90.
<b>Anexo Resolución Gral. N° 1.029/01, Notas Aclaratorias y Citas de textos</b>	
legales.....	93.
<b>Bibliografía</b> .....	94.
<b>Índice</b> .....	96.

