

# Pool de Siembra

Agricultura colectiva a través de un Fideicomiso de Administración

Especialización en Tributación  
Facultad de Ciencias Económicas -U.N.L.P.-  
SCORSETTI Cecilia

## **Índice**

### **Capítulo I - Introducción**

I.1- Objetivo .....	4
I.2- Introducción .....	4
I.3- Características del Negocio .....	6

### **Capítulo II - Aspectos Impositivos – Impuesto al Valor Agregado**

II.1- Aspectos Introdutorios .....	10
II.2- Aspectos Específicos .....	15
II.2.A- Normas Particulares .....	16
II.2.A.1- Normas relacionadas con el Nacimiento del Hecho Imponible.....	16
II.2.A.1.a- Operaciones con fijación de precio con posterioridad a la entrega .....	17
II.2.A.1.b- Operaciones de canje de productos primarios .....	18
II.2.A.2- Normas relacionadas con las Exenciones.....	20
II.2.A.3- Normas relacionadas con la Base Imponible .....	21
II.2.A.4- Normas relacionadas con la Tasa.....	21
II.2.A.5- Normas relacionadas con el Crédito Fiscal.....	25
II.2.A.6- Normas relacionadas con la Liquidación y el Pago .....	25
II.2.B- Operaciones Específicas .....	29
II.2.B.1- Préstamo Transitorio .....	29
II.2.B.2- Mercados a Término .....	30

### **Capítulo III - Aspectos Impositivos – Impuesto a las Ganancias**

III.1- Aspectos Introdutorios .....	32
III.2- Valuación de Inventarios .....	35
III.2.A- Insumos .....	36
III.2.B- Cereales .....	37
III.2.C- Sementeras .....	38

III.2.C.1- Semillas .....	40
III.2.C.1.a- De Propia Producción .....	40
III.2.C.1.a.1- Sin sistema de costos .....	40
III.2.C.1.a.2- Con sistema de costos .....	41
III.2.C.1.b- Adquiridas .....	42
III.2.C.2- Mano de Obra Directa.....	42
III.2.C.3- Gastos Directos.....	43
III.2.C.4- Sistema de Costos .....	43
III.2.C.5- Activación de Costos .....	45
III.2.C.5.a- Fertilizantes .....	46
III.2.C.5.b- Labores de Resiembra.....	47
III.2.C.5.c- Encalado y Enyesado.....	48
III.2.C.5.d- Sublocado.....	49
III.2.C.5.e- Cortinas Forestales .....	49

#### **Capítulo IV – Otros Tributos**

IV.1- Regímenes de Retención y Percepción en el IG e IVA .....	50
IV.1.A- IVA .....	51
IV.1.A- IG .....	52
IV.2- Tratamiento en el Impuesto sobre los Bienes Personales.....	53
IV.3- Tratamiento en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	55
IV.4- Tratamiento en el Impuesto sobre Débitos y Créditos Bancarios .....	57
IV.5- Régimen Laboral y Previsional.....	57
IV.5.A- Características destacables.....	58
IV.5.A.1- Modalidades contractuales.....	58
IV.5.A.2- Vivienda, alimentación y agua potable .....	59
IV.5.A.3- Personal permanente de prestación continua: licencia parental .....	59

IV.5.B- Seguridad Social- Particularidades del Régimen Agrario.....	59
IV.6- Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.....	60
IV.6.A- Provincia de Buenos Aires .....	63
IV.6.B- Provincia de Santa Fe .....	64
<b>Capítulo V – Aspectos Formales y Regímenes de Información</b>	
V.1- Normas de Facturación .....	65
V.2- Transporte de Granos.....	68
V.2.A- Carta de Porte.....	68
V.2.B- Código de Trazabilidad de Granos .....	70
V.2.C- Código de Operaciones de Traslado .....	73
V.3- Regímenes de Información .....	73
V.3.A- Registro Fiscal-Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.....	73
V.3.B- Régimen de Información de Capacidad Productiva.....	75
V.3.C- Régimen de Información sobre Producción de Trigo, Maíz Soja y Girasol.....	77
V.3.D- Registro de Operaciones de Comercialización de Granos .....	77
V.3.E- Registro de Operaciones Inmobiliarias y Locaciones de Inmuebles .....	79
V.3.F- Registro de Información de Fideicomisos Financieros y No Financieros.....	79
VI- CONCLUSIÓN.....	80
BIBLIOGRAFÍA .....	81

# CAPÍTULO I

## INTRODUCCION

### I.1- Objetivo

El presente trabajo propone abordar los principales aspectos impositivos del negocio del pool de siembra instrumentado a través de un fideicomiso de administración; profundizar en las características propias de la figura jurídica elegida y de cada una de las partes que lo conforman y desarrollar los principales aspectos a considerar por quien lleve adelante este particular emprendimiento.

Mediante la Planificación Fiscal, se pueden estudiar las alternativas legales y delinear las estrategias adecuadas para pagar menos impuestos y, consecuentemente, ahorrar recursos económicos; sobre el final de este trabajo, se podrá concluir si este tipo de actividad, estructurada mediante la figura jurídica antes mencionada, resulta la más recomendable y permite hacer uso de la denominada economía de opción.

### I.2- Introducción

La actividad agrícola-ganadera es, sin lugar a dudas, una de las más trascendentes en la economía de nuestro territorio. Incluso, ante la perspectiva del futuro, su importancia va en aumento, al ritmo del crecimiento exponencial de la población mundial y la necesidad de producir más y más alimentos para la subsistencia.

En este marco favorable, aparece la figura del **POOL DE SIEMBRA**, una forma asociativa, integrada generalmente de manera horizontal, que permite producir más, en mayor superficie y bajo técnicas profesionales, aprovechando al máximo los recursos que aportan cada una de las partes integrantes del negocio.

Entre sus varias acepciones, la palabra en inglés **pool** significa aportar, compartir, hacer un pozo común o unir recursos. Cuando hablamos de **siembra**, nos referimos a

la acción de sembrar, cualquier tipo de semillas. En conjunto, esta combinación de palabras da la idea de unión de recursos para un fin determinado, en este caso, la siembra.

Sin entrar a analizar lo acertado o no de las políticas agrarias en nuestro país en los últimos años, la producción agrícola, sin industrializar, ha ido en aumento, prevaleciendo la de aquellos granos con mejor precio internacional. Esto no solo le permitió al productor agrícola crecer sino que convirtió al campo, a través de los llamados pools de siembra, en una propuesta más que interesante para los pequeños ahorristas.

Según Eduardo Pigretti<sup>1</sup> hay pool de siembra cuando una de las partes, denominada la administradora, contrata la utilización de la tierra a propietarios o titulares legales de su uso y los servicios de contratistas agrícolas para efectuar cosechas por medio de gestores o promotores, y a su vez obtiene financiación para el proyecto común que se lleva adelante por las cinco partes que intervienen de las cuales solo dos, administradora y financistas, asumen el alea agraria o riesgo propio de la agricultura. A los financistas se los remunera con una tasa de interés, fija o variable, o participación en el rendimiento de los cultivos. Cuando a estos se les asegura el recupero del capital, su remuneración es el intereses, cuando aquel no se les asegura, su remuneración es la participación.

Según el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, I.N.T.A., en un trabajo presentado en su sitio de Internet<sup>2</sup>, el éxito del pool de siembra, se basa en tres ejes:

a) la selección de los campos (de buena calidad y a buen precio).

---

<sup>1</sup> Eduardo Pigretti, Contratos Agrarios, Depalma, 1995, p.34

<sup>2</sup> <http://anterior.inta.gov.ar/extension/finan/tool/pool.htm>

- b) la comercialización y compra de insumos, y
- c) la organización, fundamento de la eficiencia y transparencia del negocio.

El riesgo inherente a la producción agrícola se diluye a través de la diversificación de producciones y zonas

Sobre las ventajas del pool de siembra, los especialistas del INTA, dicen que:

- a) Permite el aumento de la escala y consecuentemente del poder de negociación.
- b) constituye una fuente interesante de recursos para la producción agropecuaria.
- c) hace más eficiente el uso de los factores, al aumentar la producción y disminuir los costos.
- d) no constituye una fuente financiera para los productores, aunque sí para el sector.
- e) de los agentes del sector, los beneficiarios son los contratistas (bien equipados) y empresas de servicios.

### **I.3- Características del negocio**

Este modelo productivo, en boga en los últimos años, no está vinculado a ningún tipo jurídico específico. En la práctica, suele instrumetarse mediante la utilización de sociedades de hecho, anónimas, cooperativas, fondos comunes de inversión, fideicomisos, etc.

Si bien las alternativas son varias, el desarrollo de este trabajo se centra en el análisis del pool de siembra asociado a un fideicomiso de administración.

En este sentido, resulta importante delinear los principales aspectos de este instituto.

Nuestro Código Civil, en su artículo 2.662<sup>3</sup> establece que “dominio fiduciario es el que adquiere con razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está

---

<sup>3</sup> Sustituido por el artículo 73 de la Ley 24.441 B.O 16/01/1995.

sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley”.

Con la sanción de la Ley 24.441<sup>4</sup> la figura jurídica del Fideicomiso se incorpora de manera concreta y orgánica en el ordenamiento jurídico de nuestro país. La mencionada Ley en su artículo 1 dispone que “habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario”.

Una de las características más importantes del fideicomiso es la independencia total de los bienes fideicomitados tanto del patrimonio del fiduciante como del fiduciario, constituyendo en sí mismo un patrimonio autónomo. De este modo, el principal atractivo de esta figura resulta ser el aislamiento de los bienes afectados al fideicomiso, entregados por el fiduciante al fiduciario, respecto de eventuales acreedores particulares de ambos. Así, estos acreedores se ven impedidos de accionar sobre los bienes del fideicomiso, quedando éstos protegidos de la acción de terceros. En contraposición, los bienes afectados al fideicomiso, responden por las acreencias propias del fideicomiso pero no permiten que acreedores del fideicomiso puedan accionar sobre el resto de los bienes que integran el patrimonio del fiduciante o del fiduciario.

Por otro lado, resulta esencial en el funcionamiento de esta figura, la existencia de un mandato concreto de parte del fiduciante al fiduciario para que éste cumpla con el

---

<sup>4</sup> B.O 16/01/1995

cometido que se le encarga, el cual deberá enunciar se claramente en el contrato de fideicomiso. El fiduciario, quien deberá actuar bajo los principios del “buen hombre de negocios” y llevar adelante el mandato recibido, actuando con lealtad y diligencia y ejerciendo una adecuada conservación y custodia de los bienes recibidos.

En cuanto a los sujetos intervinientes en el negocio, al momento de celebrarse el contrato cuyo plazo máximo de vigencia desde la constitución es de treinta años<sup>5</sup>, necesariamente deben definirse fiduciante y fiduciario, siendo posible fijar en un momento posterior, al beneficiario (recibe rentas o frutos a través de la vigencia del contrato) y fideicomisario (como una subespecie de beneficiario, recibe los bienes a la finalización del contrato).

Según lo dicho, y limitándonos al análisis del pool de siembra bajo la órbita de este tipo de contrato, nos encontramos con los siguientes actores:

- Una sociedad anónima fiduciaria, encargada de llevar adelante el negocio en todos sus aspectos.
- Una Persona Física o Jurídica Fiduciante original, quien aporta los fondos.
- Personas Físicas y/o Jurídicas que se adhieran al Fideicomiso durante el Periodo de Suscripción Inicial
- Beneficiarios: Fiduciante original y Fiduciantes Adherentes, en la proporción correspondiente.
- Contratistas rurales y proveedores, encargados de proveer al negocio de bienes y servicios

---

<sup>5</sup> La Ley 24.441, artículo 4º inciso c) dispone que “el plazo o condición a que se sujeta el dominio fiduciario, el que nunca podrá durar más de treinta (30) años desde su constitución, salvo que el beneficiario fuere un incapaz, caso en el que podrá durar hasta su muerte o el cese de su incapacidad.

- Acopiadores rurales, quienes adquieren la mercadería (soja) para luego venderla por su cuenta.

A fin de comprender como interactúan estos actores, es importante plantear las funciones propias de cada uno. En consecuencia, se puede definir a los inversores como aquellos que aportan fondos para aplicarlos a una inversión de riesgo. La misma, en este caso, consiste en la actividad de siembra en campos de terceros, la producción y comercialización de los productos agrícolas obtenidos, en los términos y condiciones de un plan que será preparado por el fiduciario par a cada campaña agrícola anual del Fideicomiso. Los inversores reconocen y aceptan mediante la firma del contrato que el Fideicomiso se constituye para realizar una inversión de riesgo que puede redundar en una pérdida del capital invertido sin responsabilidad, salvo culpa o dolo debidamente acreditada mediante sentencia judicial del Fiduciario, quien no garantiza el resultado del negocio objeto del fideicomiso sino simplemente sus mejores esfuerzos en pos de un buen resultado del Fideicomiso, como ya se mencionó, con la diligencia de un buen hombre de negocios.

Los inversores tendrán derecho a participar, en pro porción a sus aportes y en su carácter de Beneficiarios, del monto que como utilidad líquida y realizada de la campaña agrícola anual correspondiente distribuya oportunamente el Fiduciario, y en su caso, del producido neto de la liquidación del Patrimonio Fideicomitado.

La realización de los cultivos se lleva a cabo en campos arrendados, los cuales son evaluados y seleccionados por el Fiduciario, quien también se encarga de múltiples tareas considerando siempre los objetivos planteados en el plan de inversión establecido previamente. Entre otras tareas podemos mencionar: análisis de los suelos, selección de los cultivos, fijación de fechas de siembra, determinación del paquete tecnológico a utilizar

en cada cultivo, selección, evaluación y supervisión de los recursos humanos a contratar, selección de los contratistas, elaboración de informes sobre la marcha de los cultivos y la cosecha, etc.

## CAPÍTULO II

### ASPECTOS IMPOSITIVOS – IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### II.1- Aspectos Introductorios

El Impuesto al Valor Agregado grava el consumo, resultando el mismo una de las manifestaciones concretas de la capacidad contributiva o económica de los individuos<sup>6</sup>.

La Ley de IVA, en su artículo primero, define el HECHO IMPONIBLE del gravamen, siendo aquel el acto o la circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la relación tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente).

En este trabajo, reviste importancia particularmente el inciso a) del artículo 1 el cual establece que se aplicará un impuesto sobre las ventas de cosas muebles situadas colocadas en el territorio del país efectuadas por ciertos sujetos indicados en la ley de marras.

Para comprender este hecho imponible en toda su dimensión, es posible desagregarlo en cuatro aspectos diferentes, destacando que solo existirá el hecho que genera la obligación tributaria, cuando estos aspectos se den concurrentemente.

- Aspecto objetivo: venta de cosas muebles

La Ley de IVA hace una enumeración enunciativa de lo que se entiende por el término venta; siendo remarcable para esta obra el inciso a) del artículo 2 el cual define el concepto de venta como: “Toda transferencia a título oneroso, entre personas de

---

<sup>6</sup> Se entiende como principio de capacidad contributiva a la aptitud económica de las personas para soportar las cargas públicas en menor o mayor grado.

existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio”.

En tal sentido, en virtud de la autonomía del derecho tributario sustantivo, la ley que nos ocupa tiene una definición del vocablo ventas que se aparta de la concepción existente en el derecho de fondo<sup>7</sup>.

- Aspecto subjetivo: realizada por los sujetos taxativamente indicados en el artículo 4 incisos a), b), d), e) y f).

Se trata de los sujetos que la ley define como necesarios para que se concrete el aspecto subjetivo del hecho imponible. Entre estos sujetos, reviste interés para este trabajo el inciso a) del artículo 4, el cual determina que son sujetos pasivos del impuesto, quienes “hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen”.

---

<sup>7</sup> Ernesto Celdeiro, Imposición a los consumos, La Ley, 1983, P 111

Con respecto a la figura del Fideicomiso, en el segundo párrafo del artículo 4, la Ley señala que "...Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior." De lo anterior se concluye que el Fideicomiso queda encuadrado por la ley como sujeto pasivo del impuesto, resultando alcanzada por el mismo la venta de cosas muebles vinculadas a la actividad.

- Aspecto temporal: en el IVA, los hechos imponibles son de verificación instantánea, lo que implica que se aplica la ley tributaria de ese momento sin que ninguna legislación posterior a la producción del hecho pueda utilizarse para modificar la obligación surgida.

En lo que se refiere al momento de perfeccionamiento del hecho imponible, esto es el aspecto temporal del mismo, Marchevsky<sup>8</sup> señala que resulta imperfecta la definición "nacimiento o perfeccionamiento del hecho imponible" a la que aluden las normas de la ley y el reglamento, y prefiere referirse a esta cuestión como "momento de generación del débito fiscal". Así afirma que "en el IVA la obligación tributaria no necesariamente se configura al mismo tiempo en que se produce el hecho imponible; sin embargo, la relación jurídico tributaria existe a partir de ese momento y se mantendrá latente hasta el instante en que se verifiquen las pautas que marca la propia ley para que nazca y se satisfaga la obligación tributaria, lo cual puede suceder en forma concomitante o en un momento posterior".

---

<sup>8</sup> Rubén Marchevsky, Impuesto al Valor Agregado- Análisis Integral, Errepar, 2006, p.231 y ss.

En otras palabras, el hecho imponible que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, se produce según las definiciones del artículo 5 de la Ley. Sin embargo la generación del débito fiscal y la satisfacción de la obligación tributaria suceden en un momento posterior teniendo en cuenta el periodo fiscal de liquidación y la presentación de la declaración jurada.

El nacimiento del hecho imponible según el inciso a ) del artículo 5 se produce para el caso de ventas "...en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior...", siendo este un principio general que tiene excepciones en función de las características especiales propias de cada actividad.

Otro aspecto a tener en cuenta en el caso de venta de cosas muebles, es la condición general de existencia y puesta a disposición que establece el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del tributo. Esta implica que el hecho imponible se perfecciona en tanto medie la existencia efectiva de los bienes y estos se hayan puesto a disposición del comprador.

El concepto de puesta a disposición debe ser entendido en el sentido de la existencia efectiva del bien y el pleno dominio sobre el mismo<sup>9</sup>.

Mediante esta norma, el legislador buscó evitar el cómputo del crédito fiscal por parte de los adquirentes responsables inscriptos por el solo hecho de la emisión de la factura por parte del proveedor aunque no mediara, quizás nunca, la efectiva transmisión del bien.

---

<sup>9</sup> Rubén Marchevsky, op cit., p. 244

En contraposición a la condición general de existencia y puesta a disposición, la ley dispone en su artículo 5, último párrafo, que cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos.

Interpretando literalmente las normas (art. 5, incisos a), b), pto 1, y 6 de la ley) y admitiendo que existe un error de redacción no subsanado en ellas, algunos tratadistas sostienen que las señas o anticipos por las ventas de cosas muebles y de locaciones o prestaciones que congelen precios están gravadas, siempre que existan los bienes y estén a disposición del adquirente<sup>10</sup>.

Por el contrario, el criterio del Fisco prioriza la norma que establece el perfeccionamiento independiente de los anticipos y señas que congelen precio, sin considerar las restantes normas<sup>11</sup>.

- Aspecto espacial: de cosas situadas o colocadas en el País. Las cosas muebles de procedencia extranjera solo se consideraran situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas de manera definitiva<sup>12</sup>.

El tributo se aplica exclusivamente para las transacciones realizadas en el país, siguiendo el principio de país de destino; dejando a las exportaciones sin gravar y alcanzando a las importaciones, con el propósito que el precio de los productos que se

---

<sup>10</sup> Humberto Diez, Impuesto al Valor Agregado, Errepar, 1994, p.114

<sup>11</sup> Dictamen (DAT) 70/1992, 30/06/1992.

<sup>12</sup> Según arts. 217 y ss del Código Aduanero, la importación definitiva se produce cuando, una vez abonados los derechos, tasas y contribuciones, el bien es despachado a plaza, incorporándose así al patrimonio nacional.

exporten o de los servicios utilizados en el exterior no se encuentren incididos con el gravamen.

No alcanzar a las exportaciones, considerarlas exentas, produce un sobre costo en el exportador que está dado por la imposibilidad de computar los créditos fiscales correspondientes a las compras de las mismas o a sus insumos ya que la mecánica del impuesto impide computar los créditos fiscales vinculados con ventas exentas. La solución a este inconveniente la ha establecido la ley al considerar a las exportaciones como gravadas a tasa cero, lo que habilita a computar el crédito fiscal de los bienes exportados contra los débitos fiscales por ventas en el territorio nacional o a su recupero en caso de que estos últimos sean insuficientes<sup>13</sup>.

## **II.2- Aspectos específicos**

Es importante aclarar que el Fideicomiso será sujeto del impuesto en tanto realice hechos gravados. De modo que el encuadre se asocia con la naturaleza del negocio que subyace a la figura, evitando la obligación de inscribirse en el caso de no realizar actividad gravada.

En este tipo de contratos, se establece un mínimo de inversión, para poner en funcionamiento y desarrollar un plan de producción, el cual al ser suscripto da origen a la constitución del Fideicomiso. En cuanto al aporte entonces, en estos casos se aporta dinero y dicha transferencia fiduciaria no está alcanzada por el IVA.

En lo que respecta a la naturaleza del negocio, a pesar de que la actividad primaria posee características que la diferencian de las operaciones económicas de otros sectores de la economía, no existe una regulación especial dentro de la ley, sino algunas

---

<sup>13</sup> Luis O. Fernández y Mario C. Uberti, Manual de Impuestos en la Actividad Agropecuaria, Errepar, 2011, p. 319 y 320.

normas específicas que se encuentran a lo largo de todo su texto. Dicho tratamiento, sin embargo, no evidencia un abordaje integral y adecuado a las necesidades del sector.

### **II.2.A- Normas Particulares**

De acuerdo con la mecánica descripta, el legislador , en su intento por considerar los tiempos y las características propias del proceso productivo en la actividad agraria, estableció criterios particulares en materia de:

- 1- Nacimiento del Hecho Imponible
- 2- Exenciones
- 3- Base Imponible
- 4- Alícuota aplicable
- 5- Crédito Fiscal
- 6- Liquidación y Pago

#### **II.2.A.1- Normas relacionadas con el Nacimiento del Hecho Imponible**

Como se mencionó anteriormente, el principio general que establece la Ley de IVA se encuentra en el artículo 5 inciso a) de la ley: en el caso de ventas de cosas muebles, el nacimiento del hecho imponible se verifica con la entrega de la cosa o con la emisión de la factura, el que fuera anterior.

Sin embargo, para la actividad primaria existen dos normas específicas descritas a continuación del artículo 5, inciso a):

- a** - Operaciones con fijación de precio con posterioridad a la entrega
- b** - Operaciones de Canje de productos primarios

### **II.2.A.1.a- Operaciones con fijación de precio con posterioridad a la entrega**

Cuando se trate de la comercialización de productos primarios cuya fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfecciona al momento de determinación del precio.

Si bien ni la Ley ni su Decreto Reglamentario definen que se entiende por producto primario, cierta doctrina sostiene que deberá interpretarse a los mismos como aquellos productos que no han sufrido ningún proceso de transformación<sup>14</sup>.

Según el criterio de la AFIP, plasmado mediante el Dictamen 164/1994<sup>15</sup>, esta norma solo es aplicable cuando al instante de entrega de la cosa mueble falte algún elemento para la determinación del mismo; en cambio cuando la composición del precio se encuentre perfectamente definida en oportunidad de la venta, el nacimiento de la obligación se produce en el momento de la entrega del bien.

En cuanto a Jurisprudencia, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>16</sup> ha establecido, en uno de sus fallos, un criterio respecto a la mencionada norma remarcando que si bien resulta válido interpretar con criterio restrictivo los supuestos de excepción descriptos a continuación del artículo 5, inciso a), esto es luego de expresado el principio general para el caso de ventas en que debe ponderarse la entrega del bien o la entrega de factura equivalente. De las constancias de la causa en cuestión surgía la configuración del caso estipulado para los productos primarios con origen en la agricultura cuyo precio es fijado con posterioridad a su entrega. Esto es así,

---

<sup>14</sup> Osvaldo Balán, Tratamiento de las operaciones de precio a fijar y de los pagos en especie en la actividad agropecuaria, 9º Simposio de Legislación Tributaria Argentina. Informe de Relatores, Panelistas y Autores, Edición, 2007, p. 113

<sup>15</sup> Dictamen (DAT) 164/1994, 13/10/1994

<sup>16</sup> "Bruera Arnoldo Roberto – Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala III- 25/03/2009" (antecedentes en el mismo sentido: TFN – Sala B- 6/08/2001).

por cuanto no fueron refutadas de modo efectivo las conclusiones que daban cuenta de que el proceso de secado de la yerba mate en estado de hoja verde sólo se orientaba a evitar su fermentación sin mutar la sustancia del producto primario.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>17</sup> en uno de sus casos consideró a la yerba mate canchada como materia prima de origen agropecuario, sin que el acondicionamiento del producto hiciera perderle dicha condición. En cuanto al precio, sostuvo que quedó demostrado que los anticipos financieros recibidos por la actora no implicaban la fijación definitiva del precio ni, por ende, permitían presumir el conocimiento del mismo por ella en dicho momento.

#### **II.2.A.1.b- Operaciones de Canje de Productos Primarios**

Cuando se trate de operaciones de canje de productos primarios por otros bienes, locaciones o servicios gravados que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el hecho imponible se perfecciona para ambas partes en el momento en que se produzca la entrega.

Según el artículo 17 del Decreto Reglamentario<sup>18</sup> de la Ley de IVA "...se admitirá que la contraprestación a cargo del productor primario no se realice mediante la entrega de los bienes comprometidos, solo en aquellos casos en que se demuestre fehacientemente la imposibilidad de su cumplimiento...". Esto puede deberse, por ejemplo, a razones de fuerza mayor como problemas climáticos tales como inundaciones, sequías, menor rendimiento etc.

---

<sup>17</sup> "Cooperativa Yerbatera Andresito Ltda. - TFN Sala A- 13/04/2000"

<sup>18</sup> Decreto 692/98 B.O 17/06/1998

El mencionado artículo establece además que "...en los casos en los que la operación de canje no abarque la totalidad de la transacción, lo anterior solo será de aplicación respecto de la proporción atribuible a la primera".

Si bien esta operación beneficia al proveedor ya que financieramente debe ingresar el débito fiscal en el momento que el productor haga la entrega del producto primario, también es quien resulta el mayor perjudicado, si la operación de canje llegara a caer ya que deberá rectificar y abonar el impuesto más los intereses desde el momento de la entrega de sus bienes o prestación de servicios.

Vale decir, entonces, que en las operaciones de canje deben darse las siguientes circunstancias en forma concurrente:

- 1- Debe tratarse de un productor primario
- 2- Los productos que se entreguen deben ser los expresamente mencionados en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 5 de la ley<sup>19</sup>.
- 3- Como contrapartida, el proveedor debe entregar al productor bienes o prestar servicios o locaciones gravados con anterioridad a la entrega de los productos primarios.

Cuando no se cumplan esas condiciones, la operación deberá recibir el tratamiento de una permuta<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería; avicultura; piscicultura y apicultura, incluida la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja; silvicultura y extracción de madera; caza y pesca y actividades extractivas de minerales y petróleo crudo y gas,

<sup>20</sup> Luis O. Fernández y Mario C. Uberti, op cit., p. 331

## **II.2.A.2- Normas relacionadas con las Exenciones**

Por razones fiscales o extrafiscales, mediante las exenciones el legislador aparta de la base imponible del impuesto ventas e importaciones definitivas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios

El artículo 7 regula las exenciones previstas en la Ley de IVA, resultando destacable para esta obra, el inciso h) punto 22) el cual establece que estará exenta de este impuesto la locación de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias. Esta norma tiene un carácter estricto, no siendo aplicable si no hay afectación a actividad

agropecuaria. Dicho concepto fue definido por la Resolución General (AFIP) 1032/01<sup>21</sup>, en el segundo párrafo de su artículo 7 el cual dispone que "...a los fines de la procedencia de la exención, son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura...".

Otro de los requisitos para que tenga lugar la exención es que el tipo de inmueble, objeto de la locación, este caracterizado por las leyes catastrales como inmueble rural. Al respecto, si bien ni la Ley de IVA ni su Decreto Reglamentario definen lo que se entiende como "rural", la Ley de Ganancia Mínima Presunta<sup>22</sup> en su artículo 4 inciso b) séptimo párrafo establece que "...se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales".

Cabe aclarar que el hecho de pactar los arrendamientos en especie, no empece a la exención.

---

<sup>21</sup> B.O 22/06/2001

<sup>22</sup> Ley 25.063 B.O 30/12/1998.

### **II.2.A.3- Normas relacionadas con la Base Imponible**

Considerando las características del impuesto como gravamen indirecto, general, plurifásico y no acumulativo, el IVA tiene en cuenta el mayor valor agregado o añadido a los bienes, locaciones y servicios a lo largo de las diferentes etapas por las que aquellos circulan.

La base de medición del tributo sigue, en nuestro País, el criterio de sustracción y se determina siguiendo la pauta de impuesto contra impuesto. Es decir que al impuesto generado sobre las ventas, prestaciones y/o locaciones gravadas (débito fiscal) se le resta el impuesto contenido en las compras de bienes y/o servicios (crédito fiscal).

La base imponible constituye entonces, el primer paso para la liquidación del débito fiscal, estableciendo el artículo 10 de la ley que “El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza...”.

Un criterio particular, establecido en el cuarto párrafo del artículo 10, se aplica cuando se comercializan productos primarios mediante operaciones de canje, siendo “...el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entregan, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones...”.

### **II.2.A.4- Normas relacionadas con la Tasa**

En materia de alícuotas, la tasa general del veintiuno por ciento (21%), que se aplica a la base imponible para obtener el débito fiscal del periodo, varía para otro tipo de operaciones, previstas en artículo 28 de la Ley.

En lo que respecta a la actividad agropecuaria, resulta aplicable el inciso 5) del citado artículo el cual indica que “...Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo:... *Granos —cereales y oleaginosos, excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—....*”

Por otro lado, según el inciso b) del artículo 28, la alícuota especial reducida del 10,5% rige también para las siguientes prestaciones de servicios vinculados a la obtención de los bienes antes mencionados:

- Labores culturales, preparación, roturación del suelo
- Siembra y / o plantación.
- Aplicación de agroquímicos y fertilizantes.
- Cosecha

Los fertilizantes, además de su aplicación, también se encuentran alcanzados por la alícuota reducida, según lo establecido en el inciso l) del artículo 28. Sin embargo, los fertilizantes definidos como “orgánicos”<sup>23</sup>, se encuentran a la alícuota de 21%.

Asimismo, la reducción de la tasa general rige para las ventas e importaciones definitivas que tengan por objeto los bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur, sin ser requisito para la ley que la cosa adquirida tenga el carácter de bien de uso. Entre las posiciones arancelarias de bienes relacionados con la actividad agrícola, se encuentran:

Posición NCM 7309: depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para almacenamiento de granos o demás materias sólidas.

---

<sup>23</sup> El **abono orgánico** es aquel que proviene de animales, humanos, restos vegetales de alimentos, restos de cultivos de hongos comestibles u otra fuente orgánica y natural

Posición NCM 8432: máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas para la preparación o el trabajo de suelo para el cultivo; rodillos para césped o terrenos de repute, que incluye arados, rastras de discos, sembradoras, esparcadoras de abono y demás.

Posición NCM 8433: máquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o para forraje; cortadoras de césped y guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida N° 8437, que incluye cosechadoras-trilladoras, clasificadoras de frutos, prensas de forraje y otras.

Posición NCM 8436: las demás máquinas y aparatos para la agricultura, la horticultura, la silvicultura, la avicultura o la apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados y las incubadoras y criadoras avícolas.

Posición NCM 8437: máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, de granos u hortalizas de vaina secas; máquinas y aparatos para la molienda o tratamiento de cereales u hortalizas de vaina secas, excepto las de tipo rural.

En cuanto a otros servicios, el transporte de los bienes adquiridos para ser utilizados en los sembrados, encuadra en lo establecido en el inciso 1) del artículo 10, dado que configura una prestación accesoria a la operación gravada. El mencionado inciso dispone que "...Son integrantes del precio neto gravado —aunque se facturen o convengan por separado— y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares".

Según Fenochietto <sup>24</sup> “...cuando se presten servicios accesorios a una operación gravada y dichos servicios fueran alcanzados por una tasa de impuesto distinta a la que está alcanzada la operación principal, esta última arrastrará a los servicios, los que pasarán a estar alcanzados por la misma alícuota de la operación principal, tal como si se tratara de un hecho único”.

Sin embargo, la reducción de alícuota para esta prestación accesoria ha perdido vigencia a partir de la generalización del IVA en febrero de 1990, momento en el cual los fletes pasaron a estar gravados a la alícuota general, no operando desde entonces el principio de lo accesorio sigue a lo principal.

Por último, en materia de alícuotas , los gastos de acondicionamiento del cereal (tales como secado, zarandeo), de acarreo desde el campo al acopio o planta de acondicionamiento, el almacenaje en las plantas de terceros, etc., están alcanzados por la alícuota general. Respecto a este tema, el Dictamen 62/2005<sup>25</sup> establece que “los servicios brindados con anterioridad y en oportunidad del ingreso de los granos a las instalaciones del acopiador, volcados en el formulario C. 1116/A, son servicios cuyo destinatario final es el productor, quien resulta ser el propietario de los bienes objeto de tales prestaciones, correspondiendo que los mismos sean documentados como hechos imposables independientes, resultando alcanzados por la alícuota general del gravamen, independientemente de que con posterioridad se concrete la enajenación de dichos productos.”

---

<sup>24</sup> Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor Agregado-Análisis económico, técnico y jurídico- La Ley, 2001, p. 405

<sup>25</sup> Dictamen (DAT) 62/2005, 14/10/2005

### **II.2.A.5- Normas relacionadas con el Crédito Fiscal**

Si bien la Ley de IVA no ha definido en forma orgánica las condiciones necesarias para el cómputo del impuesto facturado, por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, como crédito fiscal, según lo resume un fallo de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>26</sup> deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: “a) que sea imputable al periodo fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado y g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.”

### **II.2.A.6- Normas relacionadas con la Liquidación y el Pago**

Otra de las consideraciones que tuvo en cuenta el legislador al momento de definir normas específicas para el sector agrícola, se refiere a la forma de liquidar e ingresar el impuesto.

La ley en el tercer párrafo del artículo 27 establece que “...cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances

---

<sup>26</sup> Instituto de Obra Social de la Provincia de Entre Ríos c/DGI - CAM NAC CONT ADM FED SALA V 05/08/1998

comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias. Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo , el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres (3) ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la AFIP en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca. Los contribuyentes que realicen la opción de pago anual estarán exceptuados del pago del anticipo...”

Si bien el Decreto 1684/93<sup>27</sup> que introdujo la opción originariamente, disponía la anualidad tanto en el pago como en la liquidación, a partir de la Ley 25.063<sup>28</sup>, el mecanismo se restringió a la práctica del pago anual.

El procedimiento se instrumentó a través de la R.G (AFIP) 597/99<sup>29</sup>, estando hoy vigente la RG (AFIP) 1745/04<sup>30</sup>.

Mediante esta opción, los responsables están obligados a liquidar el gravamen, presentar las respectivas declaraciones juradas mensualmente y efectuar el ingreso del impuesto, en caso que correspondiera, en forma anual, ingresando individualmente el importe a favor del organismo resultante de cada una de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los períodos fiscales mensuales.

Cabe destacar que el hecho de adherir a este régimen optativo, no exime al responsable de sufrir retenciones y percepciones ni tampoco de actuar como agente de retención.

---

<sup>27</sup> B.O 17/08/1993

<sup>28</sup> B.O 30/12/1998

<sup>29</sup> B.O 21/05/1999

<sup>30</sup> B.O 28/09/2004

Cuando de la liquidación mensual correspondiente al último mes del año calendario o ejercicio comercial, según corresponda, o al mes en que se formula el desistimiento de la opción, resulte un saldo a favor del contribuyente emergente de ingresos directos podrá utilizarlo para compensar los saldos a pagar de las liquidaciones mensuales anteriores. En cambio, el saldo técnico a favor que provenga de la última liquidación solo puede ser utilizado contra débitos fiscales de periodos siguientes.

La ventaja de la opción de pago anual es el financiamiento a costo cero otorgado al productor agropecuario, siempre que deba pagar IVA todos los meses dado que de efectuar la opción, abona el ejercicio completo en el mes de cierre del mismo o del año calendario, según corresponda

De todas maneras, este mecanismo no resulta tan provechoso en la práctica a causa de la brecha entre las tasas, siendo que la venta de cereales esta alcanzada por la alícuota del 10,5% mientras que se compran bienes o servicios por un promedio de alícuota mayor. Esta situación en numerosas oportunidades genera saldo a favor técnico en lugar de montos a pagar, situación que se ve agravada por el impacto de las retenciones y percepciones que generan saldos a favor de libre disponibilidad que en la práctica no son tan fácilmente utilizables, convirtiéndose en un costo de la actividad por ser de imposible recupero y atentando, este escenario, contra la neutralidad del impuesto.

Si el contribuyente ha optado por este régimen y según el fisco no desarrolla exclusivamente actividades agropecuarias, queda excluido del mismo. Es decir, cualquier operación considerada comercial, como vender un insumo -aun en forma aislada- o prestar esporádicamente cualquier servicio -aun vinculado directamente con el agro- hace perder la condición de IVA anual. De producirse estas situaciones se le exigirán al

contribuyente intereses resarcitorios, desde la generación de deuda en cada mes respectivo hasta el momento de su pago. El objetivo es que contribuyentes de otras actividades no usufructúen el régimen incorporando alguna operación agropecuaria aislada.

Sin embargo, para optar por esta opción de pago anual, sí pueden darse al mismo tiempo el desarrollo de actividad agropecuaria y el trabajo en relación de dependencia.

Según el Dictamen 59/1997<sup>31</sup> al no encontrarse alcanzados los ingresos sueldos por el gravamen, ni generar consecuencias en la determinación del impuesto, no se afecta la exclusividad que exige la ley respecto de la actividad y no se obstaculiza el ejercicio de la opción.

Por otra parte, también pueden coexistir para la aplicabilidad de este régimen específico la realización de actividad agropecuaria y la percepción de ingresos por la actividad de presidente de una Sociedad Anónima. Según el Dictamen 34/2005<sup>32</sup> el hecho de que el contribuyente tenga como actividad adicional a la de agricultura, la de ser presidente del directorio de una sociedad anónima no inhabilita el ejercicio de la opción del pago anual en el IVA, toda vez que, como dicha actividad está exenta en el impuesto, sus ingresos no son considerados en la determinación del tributo y, al igual que el trabajo en relación de dependencia, no genera obligación de presentar declaración jurada.

Otra combinación de actividades permitida para la procedencia del pago anual, se da en el caso que el contribuyente sea socio de una Sociedad de Hecho agrícola y desarrolle al mismo tiempo actividad agropecuaria. Conforme al Dictamen 25/2004<sup>33</sup> el

---

<sup>31</sup> Dictamen (DAT) 59/1997, 05/12/1997

<sup>32</sup> Dictamen (DAT) 34/2005, 09/06/2005

<sup>33</sup> Dictamen (DAT) 25/2004, 01/04/2004

hecho de que se posea, como actividad adicional al cultivo de cereales, la de ser socio de una sociedad de hecho, no resulta impedimento para el ejercicio de la opción de pago anual, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por ser dicha actividad ajena al ámbito de imposición del IVA del productor, ya que éste y la sociedad de hecho son dos sujetos diferentes frente al tributo.

Por el contrario, no puede ejercer la opción del pago anual aquel productor de semillas que luego realice el tratado posterior de las mismas. De acuerdo al Dictamen 67/2000<sup>34</sup> al realizar el contribuyente del caso actividades ajenas a las que decía desarrollar (y que consistían en la actividad de producción de semillas y su comercialización para la actividad agrícola), la Administración sostuvo que no podía ejercer la opción de pago anual por no desarrollar actividades exclusivamente agropecuarias.

Por último, entre las negativas a la aplicabilidad de la opción, se encuentra el contratista rural. Según el Dictamen 87/1994<sup>35</sup> no están incluidos en el régimen opcional quienes presten servicios comprendidos en el sector agropecuario y aquellos que, además de realizar las actividades productivas, ejecuten otras en forma complementaria, cualquiera sea su tratamiento en el gravamen.

## **II.2.B- Operaciones Específicas**

### **II.2.B.1- Préstamo transitorio**

Se trata de operaciones en las cuales una parte entrega a otra cierto bien en carácter de préstamo, habitualmente por corto tiempo, para que esta segunda cumpla cierta obligación de entrega comprometida, como por ejemplo plazos de exportaciones, y a la

---

<sup>34</sup> Dictamen (DAT) 67/2000, 29/12/2000

<sup>35</sup> Dictamen (DAT) 87/1994, 03/06/1994

que no puede hacer frente momentáneamente. Para que no sea considerada una operación gravada, según el Dictamen 89/1992<sup>36</sup> deben cumplirse las siguientes condiciones:

- El cedente del bien no debe transferir el dominio (es a título de préstamo)
- La cesión no genera beneficio
- Debe probarse que el préstamo se hace para facilitar una operación comercial
- Debe devolverse igual cantidad y calidad del bien.

Sin embargo, cuando por la extensión del plazo de la operación o por cualquier otra causa, hubiera algún tipo de compensación al prestamista, ésta constituiría una prestación gravada. Del mismo modo, cuando no se devolviera igual cantidad y calidad de bienes se estaría en presencia de una permuta.

Sobre este tema, en el Dictamen 38/1998<sup>37</sup> se trata el caso de un préstamo de soja cuya devolución se produce tres años después, por lo que la operatoria no observa las condiciones previstas para encuadrar como préstamo, sino que se trata de una venta con pago diferido.

### **II.2.B.2- Mercados a Término**

Este tipo de mercados son aquellos a los cuales acuden los operadores con el objetivo de obtener cobertura antes las variaciones en los precios.

El mercado de por sí, no realiza las operaciones de los productos que registra, pero la ley del tributo ha creado una ficción mediante la cual el propio mercado compra a los vendedores y vende a los compradores. Como es obvio, el débito fiscal de las

---

<sup>36</sup> Dictamen (DAT) 89/1992, 29/09/1992

<sup>37</sup> Dictamen (DAT) 38/1998, 05/08/1998

operaciones es siempre igual al crédito fiscal, por realizarse al mismo precio; además se producirá débito fiscal por la comisión que percibe el mercado, denominada la tasa de registro.

Al finalizar el término, el mercado liquida la operación entregando los productos al comprador, el cual abona el precio anteriormente pactado y entrega al vendedor el importe por el cual éste había realizado la venta. Al poder transferirse las operaciones es frecuente que comprador y vendedor sean otros, distintos de los originarios, con lo que los precios para una parte pueden ser distintos que para la otra ya que las transferencias se realizan a distintos valores<sup>38</sup>.

La Ley no hace mención alguna en materia de operaciones vinculadas con instrumentos derivados. Sin embargo, el Decreto Reglamentario en su artículo 9 establece que dichas operaciones no se encuentran alcanzadas por el tributo sino que están supeditadas a las condiciones de la operación. Es decir, sin con motivo del contrato, se resuelve la venta del activo subyacente (la soja por ejemplo), la misma, así como también los servicios complementarios, quedará sometida a los tratamientos dispuestos por la Ley y por su reglamento.

En cambio, si del producto de la negociación no surge la transferencia de los activos las liquidaciones o compensaciones de los diferenciales no constituyen una operación alcanzada por el impuesto.

---

<sup>38</sup> Luis O. Fernández y Mario C. Uberti, op cit., p. 338

### CAPÍTULO III

#### ASPECTOS IMPOSITIVOS – IMPUESTO A LAS GANANCIAS

##### III.1- Aspectos Introductorios

El Impuesto a las Ganancias grava la renta, siendo esta una de las manifestaciones concreta de la capacidad contributiva de los individuos.

El artículo 2 de la ley N° 20.628<sup>39</sup> plantea dos definiciones de renta fiscal según sea el sujeto que la obtiene. Así nos encontramos con las dos teorías que rigen el impuesto:

Teoría de la fuente: según la misma se considera renta cuando se dan concurrentemente los elementos periodicidad real o potencial, permanencia y habilitación de la fuente. Esta teoría rige para personas físicas y también se aplica si el contribuyente fuera un sujeto empresa que, no tratándose de aquellos comprendidos en

el artículo 69, desarrollen actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79<sup>40</sup> y las mismas no se complementaran con una explotación comercial.

Teoría del balance: para los sujetos empresa, salvo la excepción ya mencionada, se considera ganancia cualquier rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento que cumpla o no con las condiciones anteriores.

Existen también ciertas ganancias que se encuentran alcanzadas por el impuesto, sin importar el sujeto que las obtenga o el cumplimiento de los requisitos ya mencionados. Se trata de los lotes con fines de urbanización, la edificación y venta de inmuebles mediante el régimen de propiedad horizontal.

---

<sup>39</sup> B.O 31/12/1973

<sup>40</sup> f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario. g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

En el caso puntual de este trabajo, al ser la actividad agraria llevada a cabo a través de un Fideicomiso, es necesario establecer que la LIG divide a los fideicomisos en dos grandes grupos:

1. Fideicomisos financieros y no financieros constituidos en el país en los que el fiduciante y beneficiario sean personas distintas, o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.
2. Fideicomisos no financieros constituidos en el país en los cuales el fiduciante-beneficiario sean la misma persona, a menos que se trate de beneficiarios del exterior.

En el primer caso, el fideicomiso tiene el mismo tratamiento que las sociedades de capital<sup>41</sup>. Por lo tanto, más allá de la habitualidad y permanencia de la fuente que los origina, todas las rentas que perciba el fideicomiso están alcanzadas por el impuesto, siguiendo la teoría del balance. En esos casos, el fideicomiso resulta ser sujeto pasivo del impuesto y determina e ingresa el gravamen. A su vez, las utilidades que reciban los beneficiarios serán no computables atento a que el fideicomiso ya tributó por las mismas, recibiendo un tratamiento similar a los dividendos.

En el segundo caso, con respecto a la asignación de la renta, se aplica la teoría de la fuente cuanto este tipo de fideicomisos encuadra dentro el inciso d) del artículo 49 de la ley el cual establece que “Constituyen ganancias de la tercera categoría (...) las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V...”.

---

<sup>41</sup> Fueron incorporados en el punto 6 del inciso a) del artículo 69 de la ley

Por aplicación de la mencionada teoría sólo están alcanzadas por el impuesto las utilidades que se encuentren mencionadas expresamente en alguna de las categorías del impuesto (de la primera a la cuarta) o que cumplan concurrentemente con los requisitos de periodicidad, permanencia y habitualidad de la fuente productora.

En estos casos el fideicomiso sólo determina el resultado y se lo adjudica a los distintos fiduciantes beneficiarios en forma proporcional a su participación en el fondo. El

Decreto Reglamentario<sup>42</sup> de la LIG en el cuarto artículo sin número agregado o a continuación del 70 dispone que el fiduciario le atribuirá a los fiduciantes beneficiarios los resultados obtenidos en el período fiscal. Por su parte, el artículo 50 de la Ley dispone que el resultado del fideicomiso se considerará totalmente integrado en la declaración jurada del fiduciante beneficiario al producirse el cierre del ejercicio fiscal del fideicomiso, sin importar si el mismo fue distribuido o no. Con relación a la magnitud del gravamen dependerá de la situación que reviste el fiduciante beneficiario (persona jurídica a la tasa del 35% y persona física según la escala del artículo 90).

Concluyendo, el Fideicomiso de Administración que sirve de vehículo para el Pool de Siembra, encuadra en el segundo caso analizado.

En cuanto al fiduciario, al ser en este caso una sociedad anónima, la misma determina la renta fiscal según la teoría del balance. Por las tareas que desarrolla, percibe una retribución e incurre en gastos en el cumplimiento de sus obligaciones incluyendo, a modo enunciativo, remuneraciones de sus empleados, gastos de oficina, etc., que no sean costos o gastos imputables al Fideicomiso conforme a lo fijado en el contrato.

---

<sup>42</sup> Decreto 1344/98 B.O 25/11/1998

Sin embargo, a los efectos del trabajo, no resulta trascendente ahondar en aspectos referentes a la determinación del impuesto a las ganancias de esta sociedad, dado que no tiene mayores consideraciones que las de una empresa típica de servicios que cobra honorarios por la prestación de los mismos.

### **III.2- Valuación de Inventarios**

La valuación de inventarios tiene importancia trascendental en la formación del resultado del ejercicio dada su incidencia en la fórmula para calcular el costo de la mercadería vendida.

Antes de desarrollar este punto, cabe aclarar que cuando la LIG habla de actualizar valores, se debe tener en cuenta que por aplicación de la Ley de Convertibilidad<sup>43</sup>, todos los coeficientes impositivos a partir del 01/04/1992 son iguales a 1 (UNO).

En relación con este tema, no puede dejar de mencionarse el Fallo "Candy S.A. c/AFIP y otro s/acción de amparo" de la CSJN, del 03/07/2009, en el cual el máximo tribunal declaró la inconstitucionalidad de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación impositivo regulado en el Título VI de la LIG, con sustento en que su aplicación al caso resultaba confiscatoria. El citado fallo indico que "...si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada

---

<sup>43</sup> Ley 23.928 B.O 27/03/1991

según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar...”

En cuanto al impacto que puede producir este precedente en el resto de los contribuyentes, debe tenerse en cuenta que el mismo se refiere al contexto económico del año 2002, marcado por el pronunciado desequilibrio del sistema de precios y la salida de la convertibilidad. Aún existen muchos casos, referidos a aquel año, pendientes de resolución en el máximo tribunal.

Hecha la aclaración, a continuación se detalla la valuación de existencias de los distintos bienes de cambio agrícolas.

### **III.2.A- Insumos**

Los insumos son aquellos bienes adquiridos para ser aplicados de modo directo a los cultivos o sementera aún no utilizados, como pueden ser agroquímicos, semillas, combustible, fertilizantes, etc.

Para la valuación de estos bienes se aplica lo establecido en el artículo 52 inciso a) de la LIG el cual establece “...Mercaderías de reventa, materias primas y materiales: Al costo de la última compra efectuada en los DOS (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio , actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando no existan compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio...”

### **III.2.B- Cereales, oleaginosas y demás frutos de la tierra xcepto explotaciones**

#### **forestales**

Para estos bienes se tiene en cuenta el artículo 52 inciso e) de la LIG el cual determina la forma de valorar “Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales:

1. Con cotización conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.
2. Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio”.

Según el Decreto Reglamentario en su artículo 75 in ciso h) “... el valor de plaza es el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta....”. Esto implica, seg ún el mismo artículo, que las operaciones deben involucrar volúmenes normales de compras o ventas, ser realizadas durante el ejercicio teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente y cuyos valores estén respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

Los gastos de venta, según el artículo 75 inciso c) del Decreto Reglamentario, son “...aquellos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio...”. Entre ellos, podemos mencionar a los gast os de acondicionamiento, flete corto o acarreo, secada, zarandeo, almacenaje, entre otros.

Para los bienes que tengan cotización conocida, se puede tomar el valor establecido en Bolsa de Cereales más próxima al establecimiento; no obstante, si normalmente se vende a la industria, siendo este precio conocido (es publicado por las bolsas de

cereales) se deberá tomar como valor el del mercado donde el productor acostumbre a operar<sup>44</sup>.

Para los bienes sin cotización conocida, se considerara el precio de venta aquel que estime el contribuyente, respaldado en facturas o instrumentos similares de operaciones próximas al momento de la valuación, detrayéndole los gastos de comercialización antes mencionados.

Esta forma de valuar los inventarios en el Impuesto a las Ganancias, genera resultados por tenencia. En este sentido, el Fisco grava una ganancia provocada por el aumento relativo del precio, vulnerando además el principio de comodidad de pago, dado que se anticipa el cobro al momento de la efectiva venta. Incluso, peor aún, el precio puede bajar al momento de la venta convirtiéndose el valor gravado en un ejercicio en pérdida en el siguiente.

### **III.2.C- Sementeras**

En la LIG no existe una definición del término sementera. Según el artículo 80 del Decreto Reglamentario “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 del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera”.

La valuación de las *sementeras* se lleva a cabo siguiendo el artículo 52 inciso f), el cual establece que debe actualizarse cada inversión desde que se efectuó hasta el cierre del

---

<sup>44</sup> Luis O. Fernández y Mario C. Uberti, op cit., p. 165

ejercicio u optativamente el valor probable de realización, si es que el costo en plaza es inferior al obtenido.

Para hacer uso de esta opción, deberá probarse en forma fehaciente el valor, con documentación probatoria, e informar a la AFIP la metodología utilizada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la DDJJ del ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación, según lo dispuesto por el artículo 56 de la LIG. El artículo 85 del Decreto Reglamentario considera como documentación probatoria a las cotizaciones en bolsas o mercados para productos con cotización conocida; las factura de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio para mercaderías de propia producción; etc.

Según el Dictamen 58/1981<sup>45</sup>, el valor invertido en las sementeras no puede imputarse como gasto hasta que éstas no sean destruidas o desaparezcan (hecho fortuito o cosecha).

En el caso de sementeras afectadas por sequías, la falta de lluvias por periodos prolongados, puede afectar el rendimiento de los cultivos e incluso puede generar directamente la pérdida total de la cosecha.

En el caso que se obtenga un menor rendimiento, al vender los granos, se puede optar por reconocer la pérdida en el ejercicio de la cosecha o bien valuar la sementera al valor probable de realización, siendo este un valor prácticamente imposible de obtener.

En el caso que se tratara de un daño total y el productor decidiera darle otro uso, el valor invertido hasta el momento en la sementera, se incorporará a ese destino elegido

---

<sup>45</sup> Dictamen (DATJ) 58/1981, 16/11/1981

(por ejemplo, en el caso que hiciera fardos, pasara a formar parte del costo de los mismos).

Por último, en el caso de daño total, sin recuperación u destino alternativo alguno, su costo tendrá el tratamiento del artículo 82, inciso c) de la Ley, el cual se refiere a pérdida extraordinaria por caso fortuito o fuerza mayor.

Sin embargo, se da el caso de gastos aplicados a la sementera, como la aplicación de fertilizantes, que producirán efectos en futuros cultivos. En ese caso, se deberá separar del costo que se considera pérdida, aquellos gastos que formaran el costo de la sementera reemplazante. Se estaría aplicando así, el artículo 124 del Decreto Reglamentario, que establece que al monto de las pérdidas determinado se le restará el valor neto de lo salvable o recuperable.

Como se mencionó anteriormente, la inversión en la sementera surge de la sumatoria de los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos en ella aplicados. Por lo tanto, a fin de valorizarla impositivamente de acuerdo a las normas de la LIG y su Decreto Reglamentario, deberá incluirse en el valor de la misma, el valor de cada uno de estos componentes individuales:

- 1- Semillas
- 2- Mano de Obra directa
- 3- Gastos directos

### **III.2.C.1- Semillas:**

**III.2.C.1.a- De propia producción:** se valúan como un producto elaborado, planteándose dos posibilidades según se lleve o no sistema de costos.

**III.2.C.1.a.1- Sin sistema de costos:** Según el artículo 52 inciso b) punto 1- "...el valor a considerar se calculará en base al precio de la última venta realizada en los dos (2)

meses anteriores al cierre del ejercicio, reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio. Si no existieran ventas en el precitado lapso, para el cálculo se considerará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio. Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio...”. Al considerar el precio de venta, el método lleva implícito que el productor se dedica a la venta de las semillas. Sin embargo, esto no ocurre en la mayoría de los casos y termina utilizándose el costo de producción, formado por la inversión en la sementera que origina las semillas, los gastos posteriores de cosecha y todos los incurridos para obtener dichos bienes.

**III.2.C.1.a.2-** *Con sistema de costos:* Según el artículo 52 inciso b) punto 1- “...cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes. En estos casos la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará teniendo en cuenta el método fijado para la valuación de las existencias de dichos bienes...”.

Teniendo en cuenta la realidad de las explotaciones agrícolas y la escasez de información que brindan sus sistemas, en el caso que existieran, dicha posibilidad termina siendo de poca aplicación en la práctica. Para suplir esta falencia, se consideran aceptables los sistemas extracontables de costos, siempre que estén adecuadamente documentados, brinden certeza y permitan un adecuado control.

Las razones para la adopción de este criterio son que, en puridad, una semilla de propia producción es un producto elaborado. Se acepta que la analogía no es un método de interpretación admitido en materia de hechos imposables o exenciones, por violar el principio de legalidad, pero aquí se está en presencia de un método de valuación, cuyo defecto mayor puede ser adelantar o demorar la revelación de la materia imponible, pero no gravar (o eximir) fuera del marco legal<sup>46</sup>.

**III.2.C.1.b- Adquiridas:** se consideran a su valor de compra, según el artículo 52 inciso a) el cual se determinará según el costo de la última compra, con referencia a la efectiva aplicación de la semilla a la sementera, efectuada en los dos meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando no existan compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio.

#### **III.2.C.2- Mano de Obra Directa**

Bajo este rubro se incluyen las remuneraciones y las cargas sociales de los trabajadores dedicados a las tareas de preparación del suelo, implantación y conservación del cultivo. Si el mismo personal, realiza diferentes trabajos, se deberá prorratear el gasto e imputar a la sementera solo lo correspondiente a los trabajos realizados en la misma.

---

<sup>46</sup> Luis O. Fernández y Mario C. Uberti, op cit., p. 169

### **III.2.C.3- Gastos Directos**

Si bien el Decreto Reglamentario define como parte integrante del costo de la sementera a los gastos directos, no existe una definición de aquellos en la LIG ni en su reglamentación. El Dictamen 58/1981<sup>47</sup> expresa que los trabajos agrícolas se dividen en dos grandes rubros. Los culturales y los de recolección o trilla. En algunos se realizan, además de los señalados, los que se denominan de atención y/o cuidado del sembrado, que corresponden a las faenas llevadas a cabo en la época intermedia que va desde la siembra hasta la cosecha.

Cabe aclarar que cuando los trabajos son realizados por personal propio, los mismos forman parte del rubro Mano de Obra, y cuando son tercerizados, integran los gastos directos en cuestión.

### **III.2.C.4- Sistema de Costos**

Es necesario llevar un registro detallado de todos los trabajos realizados y los insumos que se aplican en cada plantación así como el stock de los mismos que quedan en el inventario final. Por lo tanto, habrá insumos y trabajos que formen parte de la inversión en las sementeras y otros que se apliquen a trabajos generales o a determinados cultivos, los que serán considerados parte del costo del ejercicio o del costo de esos cultivos respectivamente.

Como se mencionó, la actividad agrícola tiene grandes dificultades para obtener información de un sistema apropiado de costos. Ante esta situación, una forma simplificada que se ha generalizado para calcular costos es la UNIDAD TECNICA DE ARADO (UTA).

---

<sup>47</sup> Dictamen (DAT) 58/1981, 15/11/1981

La UTA es el costo total incurrido para arar una hectárea, mediante arado de rejas, y es utilizada como base de cálculo para estimar el costo de otras labores, las que se expresan en términos relativos a la arada (por ejemplo, el coeficiente utilizado para la siembra convencional es 50 % del valor de la UTA)<sup>48</sup>.

Para utilizar este método, primero debe estimarse el costo de la arada (UTA) y luego este valor se multiplica por el coeficiente que corresponde a cada labor. El costo de la arada entonces, se compone normalmente de costos como combustibles y lubricantes, costo de mantenimiento, reparaciones y amortizaciones de las maquinarias empleadas, la mano de obra directa, el interés sobre el capital propio y la utilidad del propietario.

Sin embargo, a pesar de la practicidad de la técnica, es necesario realizar los ajustes correspondientes para adaptar la misma a las disposiciones que establece la LIG. Por lo tanto, no deben considerarse el interés sobre el capital propio ni la utilidad del propietario ni los importes de impuestos que resulten computable contra el mismo (parte de del impuesto sobre los combustibles líquidos computable a cuenta del impuesto). Además de este inconveniente podemos mencionar también, que el coeficiente se basa en supuestos, que puede quedar desactualizado rápidamente, que no es aplicable para todas las zonas del país y en sí es una simplificación de la realidad que pretende obtener el costo del trabajo agrícola.

Más aun, una vez convertido el costo al valor UTA, este debe traducirse a otro parámetro siendo habitual en el medio rural la utilización del combustible (una UTA equivale a tanta cantidad de litros de gasoil). Esto convierte al procedimiento en una mayor simplificación al considerar, no solo el costo en función del costo de arar una

---

<sup>48</sup> Frank Rodolfo G, Introducción al cálculo de los costos agropecuarios, El Ateneo, 1985

hectárea sino que luego se debe tomar dicha unidad y expresarla en litros de combustible.

A pesar de sus falencias, el método sigue siendo práctico y extendido, en un contexto en el cual se complica la recolección y validación de la información.

En sí, lo que se espera de un sistema de apropiación de costos, es que arroje información que permita reflejar de la forma más real posible las inversiones en aquellos productos que a fecha de cierre no se encuentren cosechados.

Sin embargo, en la medida que existan sistemas de costos, que permitan arrojar el costo de los labores la opción del costo real es más adecuada.

### **III.2.C.5- Activación de Costos**

Existe controversia en cuanto a si corresponde o no seguir los principios contables para definir qué costos se consideran directos y así activables impositivamente.

Según un Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>49</sup> se determinó que los costos de implantación son activables, mientras que los de mantenimiento representan gastos del ejercicio, en referencia a la causa en cuestión en la cual el contribuyente pretendía considerar a los mencionados costos de implantación como “Gastos de organización” y así deducirlos íntegramente en el balance impositivo.

El TFN sostuvo que por aplicación del principio de la inmediatez causal entre los gastos y la renta gravada, las erogaciones efectuadas por una empresa promovida en concepto de sueldos, remuneraciones, cargas sociales, honorarios, gastos varios de administración, fletes, mantenimiento, reparaciones y energía eléctrica, no pueden deducirse del Impuesto a las Ganancias hasta que la sociedad promovida no se ponga

---

<sup>49</sup> Agrícola San Juan S.A - TFN Sala B- 15/08/07

en marcha, pues se tratan de erogaciones relacionadas con réditos futuros de una actividad que aún no ha iniciado y por ende hasta que ello no ocurra no existe vinculación alguna con las ganancias gravadas.

En cuanto a la incidencia en la sementera del desgaste de los bienes de uso, según Koss<sup>50</sup> si la amortización corresponde a un bien de uso directamente utilizado en el proceso productivo –arado, sembradora, etc.- dicha amortización debe incorporarse al valor de la sementera.

Otros insumos y trabajos agrícolas puede considerarse como costos activables o gastos según sea la forma en que se apliquen. Esto ocurre , por ejemplo, en el caso de:

- a) Fertilizantes
- b) Labores de resiembra
- c) Encalado y enyesado
- d) Sublocado
- e) Cortinas Forestales

### **III.2.C.5.a- Fertilizantes**

Los fertilizantes brindan a las plantas el alimento necesario para su crecimiento y desarrollo. La práctica de la fertilización de cultivos extensivos, que en nuestro país comenzó a fines de la década de 1980, es hoy una práctica habitual.

En este caso, la disyuntiva entre activar el costo o considerar como un gasto el uso de fertilizantes, depende de las estrategias de fertilización, que varían según el objetivo buscado:

---

<sup>50</sup> Ricardo Koss, Valuación Impositiva de Inventarios de Establecimientos Agropecuarios, Doctrina Tributaria Errepar, t.VII, p.204

- 1) Maximización de la eficiencia: dependiendo del cultivo, la variedad, el suelo y el clima, el productor busca obtener su máximo beneficio económico fertilizando con dosis menores a la que corresponden al máximo rendimiento físico. Esta estrategia tiene la desventaja de no reponer la totalidad de los nutrientes consumidos por el cultivo, con la consiguiente disminución de la dotación de los mismos en el suelo.
- 2) Cobertura de los requerimientos totales del cultivo: busca fertilizar reponiendo el total de consumo de un elemento que hace un cultivo, para un determinado rendimiento esperado u objetivo. Se busca mantener los rindes en el largo plazo. Así el suelo mantiene su dotación de nutrientes.
- 3) Reposición: el nivel de fertilización es mayor pues no solo aporta el consumo del cultivo, sino que busca aumentar la dotación del suelo a fin de recuperar niveles de nutrientes iniciales, es decir anteriores al proceso de agriculturización que ha provocado la disminución de los nutrientes en toda el área agrícola.

Podría concluirse entonces, que en las dos primeras estrategias los fertilizantes constituyen gastos necesarios para obtener la ganancia, siendo parte del costo de la sementera. En el caso de la tercer estrategia, podría separarse la parte de los fertilizantes que repondrá el consumo del cultivo ( costo de la sementera) de aquella destinada a reponer la dotación de nutrientes del suelo (activo o gasto según su significatividad).

#### **III.2.C.5.b- Labores de Resiembra**

La acción de siembra implica la labor de la implantación de la semilla en la tierra preparada para ese fin. La resiembra, por otro lado, es la siembra realizada en segundo lugar, a causa de fallas de la siembra original.

En el caso de efectuarse en una fecha cercana a la siembra y tratarse de un mismo cultivo, al no ser necesario laborear nuevamente el suelo, la resiembra forma parte del costo de la sementera.

Sin embargo, si el lapso de tiempo entre una y otra es lo suficientemente extenso como para tener que volver a preparar el suelo, y además hablamos de diferentes cultivos, ya no se trataría de siembra y resiembra si no de dos siembras diferentes. Al ser fallida la primera de ellas, debe ser reconocida como pérdida del ejercicio, según el artículo 82, inciso c) de la LIG.

#### **III.2.C.5.c- Encalado y Enyesado**

Se trata de trabajos correctores del PH (potencial hidrógeno) del suelo, necesarios a partir del proceso de acidificación que sufre el suelo debido a la pérdidas de nutrientes tales como el calcio, el magnesio, el potasio y el sodio.

El PH es un valor numérico que expresa la concentración de iones de hidrógeno. Para medir el PH en el suelo, es preciso, de no contar con un aparato de lectura directa, hacer la solución de suelo. Para ello se toma una muestra de suelo de unos 15 cm de profundidad, se desmenuza bien y luego se disuelve en agua. El valor de PH es de vital importancia, ya que la concentración de iones hidrógeno modifica la disponibilidad de nutrientes y además nos puede indicar algunas fallencias del suelo como exceso de sodio. Todos los microelementos necesarios para los cultivos, se encuentran en las formas absorbibles por las plantas cuando el PH es ácido. Pero no convienen valores extremos de acidez ya que algunos microelementos se tornan tóxicos en concentraciones altas.

El efecto de estas labores puede perdurar por varios años, según las dosis aplicadas y las condiciones del suelo. En ese caso, impositivamente habrá que considerar el costo y la apropiación según el tiempo en que los trabajos provoquen resultados buscados.

#### **III.2.C.5.d- Sublocado**

Este trabajo consiste en la remoción profunda del suelo, hasta 25-60 cm, con el fin de romper pisos de arados y otras impedancias, que tienen que ver con la resistencia que ofrece el suelo al paso de la raíz. Se utilizan subsoladores y el objetivo es mejorar la infiltración de agua y la penetración de las raíces.

El efecto en el suelo puede perdurar entre uno a dos años, teniendo, impositivamente hablando, las mismas consideraciones que en el punto anterior.

#### **III.2.C.5.e- Cortinas Forestales**

Las cortinas forestales están formadas por una o más hileras de árboles que forman una barrera perpendicular a la dirección predominante del viento. De esta manera se logra reducir la velocidad del viento, el movimiento del suelo y la erosión. También permiten conservar la humedad del suelo, reducir la acción mecánica del viento sobre los cultivos, el ganado y construcciones y regular las condiciones del microclima.

El número de hileras a establecer en una cortina dependerá de los sectores a proteger, de la velocidad del viento y de la topografía del lugar.

El tratamiento impositivo, al considerar a la actividad como costo de los cultivos a los cuales protege, plantea la gran dificultad de establecer una vida útil de la cortina forestal, imposibilitando la afectación del costo a los cultivos beneficiados.

Hasta aquí, se han desarrollado los principales aspectos de la valuación del inventario en lo que a la actividad del trabajo respecta. Como se dijo anteriormente, resulta de suma importancia la correcta medición del inventario.

El costo de venta es un componente esencial en la determinación de la renta neta sujeta a impuesto, siendo los valores asignados a los inventarios o existencias iniciales y finales componentes básicos en la medición del referido costo.

## **CAPÍTULO IV**

### **OTROS TRIBUTOS**

#### **IV.1- Regímenes de Retención y Percepción en el IVA e IG**

Según el artículo 7°, inciso 6), del Decreto 618/1997<sup>51</sup>, es facultad de la AFIP el dictar normas obligatorias en relación a la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información. A su vez, la Ley de Procedimiento Tributario<sup>52</sup> en su artículo 22 dispone que “la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”.

Así, el agente se considera responsable de cumplir con la deuda ajena y puede ser sancionado por los incumplimientos a los deberes formales; posee una responsabilidad personal y solidaria con el sujeto por el ingreso del tributo, excepto que demuestre que el contribuyente lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir.

En la comercialización de cereales y oleaginosas, particularmente en la venta de soja, el productor se encuentra sujeto a regímenes de retenciones tanto de IVA como de IG, al momento de comercializar sus productos:

---

<sup>51</sup> B.O 14/07/1997

<sup>52</sup> Ley Nº 11.683, B.O 11/12/1978

#### **IV.1.A- Impuesto al Valor Agregado**

En cuanto al IVA, la Resolución General 2300/2007<sup>53</sup> establece el procedimiento para determinar el importe de la retención; las alícuotas a considerar según la mencionada resolución, son las siguientes:

- Del 8% sobre el precio neto de venta en los pagos realizados a productores que se encuentren incluidos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres secas”;
- Del 10,5% sobre el precio neto de venta (esto es el total del IVA de la operación) en los pagos realizados a productores que NO se encuentren incluidos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres secas”.

Los sujetos que realicen las operaciones de compraventa de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, no podrán oponer la exclusión del régimen de retención. En lo que concierne a regímenes de percepción en el IVA, según la Resolución General 2459/2008<sup>54</sup> para las operaciones de arrendamiento, venta de cosas muebles y servicios que se cancelen mediante transferencia de granos no destinados a las siembras (cereales y oleaginosas) las alícuotas aplicables son:

- 1% para contribuyentes inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores
- 10,5% para los que no estén registrados

El importe de la percepción resultante, debe ser como mínimo de \$ 50, de lo contrario no rige la obligación de percibir por parte del vendedor y/o locador. La omisión de

---

<sup>53</sup> B.O 06/09/2007

<sup>54</sup> B.O 11/06/2008

actuar como agentes de percepción será causal de suspensión o exclusión del "Registro Fiscal de Operadores".

Los contribuyentes a quienes se les practica la percepción, no podrán solicitar certificados de exclusión, aunque tengan saldos a favor en exceso.

#### **IV.1.B- Impuesto a las Ganancias**

Para el Impuesto a las Ganancias, el importe de la retención, según surge de la RG 2118/2006<sup>55</sup>, se determina aplicando sobre el importe total de cada concepto que se pague, las alícuotas que, según la condición del sujeto de que se trate, se fijan a continuación:

a) 2 %: Sujetos que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias y se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

b) 15%: Sujetos que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias y no se encuentren incorporados en dicho "Registro".

c) 35%: Sujetos que no acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias.

d) 0,50%: Sujetos que acrediten su inscripción en el impuesto a las ganancias -se encuentren o no incorporados en dicho "Registro"-, cuando se trate de operaciones de contratos de futuros resueltos en forma anticipada dentro del término y de contratos de opciones.

La base del cálculo para efectuar las retenciones resulta de los pagos por operaciones de venta de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos) y legumbres

---

<sup>55</sup> B.O 31/08/2006

secas (porotos, arvejas y lentejas), sus ajustes, intereses, actualizaciones y otros conceptos, consignados en la factura o documento equivalente.

Para aquellos productores que se encuentren incluidos en el R.F.O.G la retención se calculará aplicando la alícuota del 2% sobre el excedente que surja de deducir a la sumatoria de pagos efectuados en el mismo mes calendario por el mismo sujeto la suma de \$12.000, denominado monto no sujeto a retención.

Cuando el pago en especie fuera parcial y el importe total de la operación se integre además mediante la entrega de una suma de dinero, la retención se calculará por el total de la operación y se practicará sobre el importe pagado en dinero. Si el monto de la retención resultare superior a la suma de dinero recibida, el agente de retención ingresará el importe que corresponda hasta la concurrencia con la mencionada suma.

#### **IV.2- Tratamiento en el Impuesto sobre los Bienes Personales**

La posesión de un patrimonio constituye un real indicio de la capacidad contributiva. Así, el impuesto sobre los bienes personales grava, siguiendo el criterio de renta mundial, los bienes situados en el país y en el exterior pertenecientes a las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, y los bienes situados en el país pertenecientes a las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.

El IBP tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, considerando solo la situación del activo y dejando de lado las deducciones por deudas (salvo el caso de hipotecas sobre los inmuebles destinados a casa-habitación).

Respecto a este tributo, la Ley 25.585<sup>56</sup>, con vigencia a partir del período fiscal 2002, estableció la figura de *responsable sustituto*, siendo este quien desplaza al verdadero contribuyente en la determinación e ingreso del impuesto por determinados bienes.

Es decir que, la figura del R.S sustituye al contribuyente de derecho, a quien corresponde atribuir el hecho imponible, asumiendo en lugar de este la obligación impositiva a título propio, pudiendo el Fisco accionar contra el mismo.

Dino Jarach, sostiene que en el caso del R.S la obligación del pago le corresponde solamente a el y a nadie más, con lo que el contribuyente queda marginado de la relación<sup>57</sup>.

La ley 26.452<sup>58</sup> incorporó al artículo 25.1 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales<sup>59</sup>, a los fideicomisos no financieros, quedando así encuadrados dentro de la figura de Responsables Sustitutos. De esta forma el gravamen deberá ser liquidado e ingresado por quien asuma la calidad de fiduciario, en su carácter de responsable por deuda ajena.

Respecto a la liquidación del impuesto, en este caso, se calcula aplicando la alícuota de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la Ley de Bienes Personales.

A efectos de evitar la doble imposición, siempre y cuando el Fiduciario haya ingresado el impuesto correspondiente, los bienes entregados al Fideicomiso no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a

---

<sup>56</sup> B.O 15/05/2002

<sup>57</sup> Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial CIMA, 1957, p. 208.

<sup>58</sup> B.O el 16/12/2008

<sup>59</sup> Ley 23.966, B.O 20/08/1991

efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante, en cambio, no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

#### **IV.3- Tratamiento en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

La ley 25.063<sup>60</sup> creó este impuesto que se determina, según la misma, sobre la base de los activos, considerando el legislador que aquellos generan una renta potencial susceptible de ser materia imponible de un tributo.

Según el artículo 2 inciso f) de la LGMP “Son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley...”.

Por lo tanto, los fideicomisos no financieros, tributan por sus activos localizados en el país y/o en el exterior, siendo el fiduciario, como administrador de los bienes fideicomitidos, el responsable de determinar e ingresar el gravamen.

El impuesto se calcula aplicando a la base imponible, determinada de acuerdo con las normas de la ley, la alícuota del 1%. Sin embargo, la propia Ley establece un mínimo no alcanzado por el cual quedan exentos los activos que en su conjunto no superen los \$ 200.000, suma que se incrementa cuando existan activos gravados en el exterior en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

Se trata de un mínimo no alcanzado dado que en el caso en que el valor de los bienes supere la mencionada suma, quedará sujeto al gravam en la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

---

<sup>60</sup> B.O 30/12/1998

A efectos de evitar la doble imposición, siempre y cuando el Fiduciario haya liquidado el impuesto correspondiente, quedan exentos del impuesto los bienes entregados por fiduciantes, sujetos pasivos del impuesto, a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al gravamen.

Otra particularidad de la LGMP, son los bienes no computables, siendo aquellos bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automotores, los cuales no serán considerados para la liquidación del impuesto, tanto en el ejercicio de su adquisición como en el siguiente.

A pesar de ser de fácil cálculo, recaudación y control, aspectos ventajosos de un impuesto, la mayor crítica sobre el IGMP se fundamenta en el análisis de su constitucionalidad. Esta controversia se origina en el análisis de su naturaleza: una de las corrientes considera a este como un impuesto mínimo a las ganancias, complementario de aquel, mientras que una segunda corriente, considera a éste como un impuesto al patrimonio, debiendo soportarse en la medida que el sujeto tenga activos.

El Fallo Hermitage<sup>61</sup> fue un punto de inflexión en este debate, al establecer la Corte que, al ser absoluta la presunción de obtención de una ganancia mínima, o sea no susceptible de derribar mediante prueba en contrario, el tributo deviene inconstitucional cuando, como en el caso, sobre la base de la pericia contable no objetada por las partes, se demuestra que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas, por lo que se desvirtúa la existencia de una ganancia presunta.

---

<sup>61</sup> CSJN, "HERMITAGE SA", 15/06/2010, [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)

Así la Corte determina que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un tributo a la renta; siempre que el contribuyente pueda demostrar con prueba suficiente la inexistencia de la ganancia presupuesta por la ley, se podrá pedir judicialmente la inconstitucionalidad del tributo.

#### **IV.4- Tratamiento en el Impuesto sobre Débitos y Créditos Bancarios**

La ley 25.413<sup>62</sup>, estableció un impuesto a aplicar sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria.

Posteriormente, la Ley 25.453<sup>63</sup> amplió la materia imponible, incorporando a los débitos y créditos en cuentas –cualquiera sea su naturaleza– abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras y otras operatorias.

De acuerdo al Dictamen 55/2004<sup>64</sup> se considera que en el contrato de fideicomiso, los bienes fideicomitados, resultan ser un patrimonio autónomo, separado tanto del patrimonio del transmitente -fiduciante- como del receptor del mismo –fiduciario.

Los débitos y créditos generados en la cuenta bancaria correspondiente al fideicomiso como patrimonio de afectación están alcanzados por el gravamen de la referencia.

#### **IV.5- Régimen Laboral y Previsional**

Si bien en este tipo de emprendimientos se suelen tercerizar buena parte de los servicios y labores de producción, en aquellos casos en que el fideicomiso emplee personal en relación de dependencia, regirá la Ley 26.727<sup>65</sup> la cual determina el Régimen de Trabajo Agrario vigente.

---

<sup>62</sup> B.O 26/03/2001

<sup>63</sup> B.O 31/07/2001

<sup>64</sup> Dictamen (DAL) 55/2004, 27/12/2004.

<sup>65</sup> B.O 28/12/2011

#### **IV.5.A- Características destacables**

Sin analizar el Régimen en profundidad, a continuación se desarrollan los aspectos más relevantes.

##### **IV.5.A.1- Modalidades Contractuales**

La mencionada norma legal, establece las siguientes modalidades contractuales del trabajo agrario:

*-Contrato de trabajo permanente de prestación continua:* se presume que el contrato es celebrado con carácter permanente y como de prestación continua, salvo en los casos expresamente previstos por la Ley. Una particularidad en este tipo de contrato es que el período de prueba no puede aplicarse.

*-Contrato de trabajo temporario:* se entiende a este tipo de relación laboral como aquella que surge de las necesidades de la explotación de carácter cíclico o estacional, o por procesos temporales propios de la actividad agrícola.

*-Contrato de trabajo permanente de prestación discontinua:* este tipo contractual se da en los casos en que un trabajador temporario sea contratado por un mismo empleador más de una vez de manera consecutiva, para la realización de tareas cíclicas o estacionales. Este tendrá iguales derechos que los trabajadores permanentes ajustados a las características discontinuas de sus prestaciones, salvo aquellos expresamente excluidos en la presente ley.

*-Contrato de trabajo por equipo o cuadrilla familiar:* el empleador o su representante y sus respectivas familias podrán participar en las tareas a desarrollarse en las explotaciones, integrando total o parcialmente equipos o cuadrillas; igual derecho asistirá al personal permanente sin perjuicio de las restricciones legales relativas al trabajo de menores de 16 años.

#### **IV.5.A.2- Vivienda, alimentación y agua potable**

Una de las características propias del régimen agrario tiene que ver con la provisión por parte del empleador al trabajador de una vivienda que garantice un adecuado estándar de confort y habitabilidad, de alimentos en el caso en que por razones de la distancia o dificultades de transporte no puedan ser adquiridos por el empleado, así como también de agua apta para consumo y uso humano en cantidad y calidad suficiente.

#### **IV.5.A.3- Personal permanente de prestación continua: licencia parental**

Pionera en el tema, la ley 26.727 establece una licencia con goce de haberes de 30 días corridos por paternidad, que puede ser utilizada por el trabajador ininterrumpidamente entre los 45 días anteriores a la fecha presunta de parto y los 12 meses posteriores al nacimiento.

#### **IV.5.B- Seguridad Social- Particularidades del Régimen Agrario**

Todos los trabajadores tendrán derecho a la jubilación ordinaria con 57 años de edad en tanto acrediten 25 años de servicios, con aportes. Cuando se hubieren desempeñado tareas en el ámbito rural y alternadamente otras de distinta naturaleza, a los fines de determinar los requisitos para el otorgamiento de la jubilación ordinaria, se efectuará un prorrateo en función de los límites de edad y de servicios requeridos para cada clase de tareas o actividades.

La contribución patronal será la que rija en el régimen común, SIPA, incrementada en un 2%.

Por otro lado, el empleador que contrate trabajadores temporarios y permanentes discontinuos, gozará por el término de 24 meses, de una reducción del 50% de sus contribuciones vigentes.

*El empleador rural deberá:*

-aportar una contribución mensual con destino al Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores (RENATEA) del 1,5% del total de la remuneración abonada a cada trabajador. Dicha contribución reemplaza a la establecida por la ley 24.013 (recursos destinados al Fondo Nacional del Empleo) y deberá ser depositada en la cuenta que a los efectos abra el Registro.

-retener al empleado el 1,5% del total de la remuneración devengada en concepto de seguro por servicios de sepelio depositando los importes resultantes en una cuenta especial que a tal efecto abrirá el RENATEA.

En lo que respecta a los Índices Mínimos de Trabajadores que establece la AFIP, hasta el momento no se ha fijado índice alguno para los labores en cuestión.

#### **IV.6- Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral**

El tratamiento de este tributo debe ser abordado teniendo en cuenta las normas de la jurisdicción donde se encuentre el fideicomiso; en tanto desarrolle actividades que estén alcanzadas según la normativa, serán sujetos pasivos del tributo.

Por otro lado, corresponde tener en cuenta si realiza operaciones en una o más jurisdicciones, en cuyo caso se considerará su inclusión en el Convenio Multilateral, pudiendo incluso estar gravada su actividad en una y exenta en otras.

Cualquiera fuese la jurisdicción, el presupuesto general de este impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión u otra actividad.

La Base Imponible está conformada por los ingresos brutos de la actividad; Mario Althabe<sup>66</sup> sostiene que “pese a las definiciones legales, no es el ‘ingreso bruto’ la base del impuesto sino el valor o monto total que produce la actividad gravada”.

A modo de delimitar el análisis en este trabajo, se establecen como supuestos:

- El proceso productivo se lleva cabo en campos arrendados en la ciudad de Junín, Provincia de Buenos Aires.
- La administración y la comercialización se efectúa en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe.

Ante este escenario, resulta aplicable el Convenio Multilateral<sup>67</sup>, el cual surgió como un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires para evitar la doble o múltiple imposición, acotando las potestades tributarias de las distintas jurisdicciones a la base imponible que se genera en su ámbito.

Excepto lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente originados por las actividades comprendidas en el Convenio, se distribuirán, según el artículo 2, entre todas las jurisdicciones:

- 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción
- 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción

Sin embargo, este caso en particular, puede quedar encuadrado dentro de lo establecido por el artículo 13, el cual somete a un régimen especial de tributación la comercialización de los productos agropecuarios, en bruto, elaborados y/o

---

<sup>66</sup> Althabe, Mario Enrique, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, La Ley, 2008, p. 74

<sup>67</sup> Suscripto el 18/08/1977. Vigente desde el 1/1/1978

semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora.

La Base Imponible para la jurisdicción de origen de la mercadería será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido y las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia (15 %) con arreglo al régimen establecido por el artículo 2.

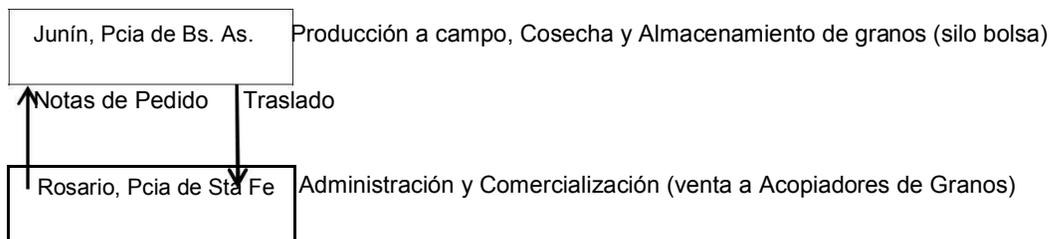
La Comisión Arbitral, organismo que tiene entre sus funciones dictar normas interpretativas del CM y resolver cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos, mediante la RESOLUCIÓN N° 34/2013<sup>68</sup> consideró que el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral ha querido proteger a la jurisdicción productora bajo el supuesto que los bienes se envían a otra jurisdicción sin facturar, de manera que la productora pierde la base imponible correspondiente a la primera venta.

Que los productos agropecuarios salgan de la jurisdicción productora sin vender implica que el despacho fuera de ella requiere el desplazamiento físico efectivo y que debe realizarlo el propio productor o cualquiera que actúe para y por cuenta de él; el productor sigue siendo dueño del bien al tiempo del despacho, no sólo por conservar la tenencia física sino por no haberlo vendido.

---

<sup>68</sup> BUENOS AIRES, 21 de agosto de 2013

Es decir que, recién en el momento de la enajenación del producto, se asignara a la jurisdicción productora el monto imponible según el mencionado régimen especial.



Una vez atribuidos los ingresos según el mencionado Convenio, el impuesto será liquidado teniendo en cuenta la normativa de cada jurisdicción.

#### **IV.6.A- Provincia de Buenos Aires**

El impuesto se liquida sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada; el período fiscal del impuesto es el año calendario aunque la norma establece la obligación de realizar pagos mediante anticipos mensuales los que serán contemplados en la liquidación anual del tributo.

La normativa bonaerense no contempla exención a la actividad Primaria; la Ley Fiscal 14653<sup>69</sup>, Título I, Art. 30 establece una alícuota diferencial del 2% para las actividades de Producción Primaria cuando las mismas sean desarrolladas en inmuebles arrendados situados en la Provincia de Buenos Aires.

La alícuota depende también del total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, de acuerdo al siguiente esquema:

1. Productores con CAMPO PROPIO ubicado en la Prov. de Buenos Aires:

---

<sup>69</sup> B.O 19/12/2014

-1,75% cuando los ingresos del contribuyente en el periodo fiscal anterior SUPEREN los \$ 60.000.000

-1,00% cuando los ingresos del contribuyente en el periodo fiscal anterior NO SUPEREN los \$ 60.000.000

2. Productores con CAMPO ARRENDADO ubicado en la Provincia de Buenos Aires:

-2,00% cuando los ingresos del contribuyente en el periodo fiscal anterior SUPEREN los \$ 10.000.000.

-1,00% cuando los ingresos del contribuyente en el periodo fiscal anterior NO SUPEREN los \$ 10.000.000

Es decir que, no solo la actividad agropecuaria se encuentra alcanzada en la Provincia de Buenos Aires, sino que también aplica mayor castigo impositivo a quienes producen en campos arrendados.

#### **IV.6.B- Provincia de Santa Fe**

Mientras que el Decreto 691/94<sup>70</sup>, artículo 1 inciso 2, establece la exención en Ingresos Brutos, la Resolución General N° 33/2009<sup>71</sup> de la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fé establece los requisitos para que quienes desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias puedan gozar de la exención:

- 1) Deben Inscribirse en el Impuesto a los Ingresos Bruto
- 2) Deben contar con explotaciones agropecuarias en la Jurisdicción de Santa Fé
- 3) Deben presentar una Declaración Jurada Anual (no así las mensuales)

Al no estar exento en la jurisdicción productora y no cumplir con el segundo de los requisitos para gozar de la exención en Santa Fe, el acopiador santafesino retendrá, al

---

<sup>70</sup> B.O 01/01/1995

<sup>71</sup> B.O 19/10/2009

momento de la enajenación, el 1% sobre el 85% del neto de la operación, pudiendo generar esto, la acumulación constante de saldos a favor en dicha jurisdicción, debido a que gran parte de la base imponible se asigna a la Provincia de Buenos Aires.

## **CAPÍTULO V**

### **ASPECTOS FORMALES**

#### **V.1- Normas de Facturación**

Según el inciso f) del ANEXO I de la Resolución General de la AFIP 1415/2003<sup>72</sup>, están exceptuados de la obligación de emitir comprobantes los productores por las ventas de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria efectuada directa o indirectamente, únicamente cuando el comprador o, en su caso, la cooperativa o el intermediario, esté obligado a remitir al vendedor o comitente, un comprobante y las liquidaciones que cumplan con ciertos requisitos que establece la mencionada RG, respecto a número de ejemplares a emitir, identificación de los comprobantes y datos que deben contener los mismos.

#### **Documentación que respalda Operaciones con granos**

FORMULARIO C1116-A	Certificado de depósito intransferible que entrega el depositario de los granos (sin transferir la propiedad de los mismos).
FORMULARIO C1116-B*	Para celebrar operaciones de compraventa en las que se determinan las características comerciales pactadas entre las partes.
FORMULARIO C1116-C*	Para realizar una operación por mandato o consignación.
FORMULARIO C1116-RT	Para casos en que, una vez depositados los granos y confeccionado un formulario C1116- A, el propietario de aquellos decida retirarlos (no implica transferencia de propiedad).

<sup>72</sup> B.O 13/01/2003

LIQUIDACION PRIMARIA DE GRANOS	Obligatoria desde Marzo 2013, reemplaza los formularios C1116-B y C1116-C.
--------------------------------	--

La Resolución Conjunta (ONCCA) 698/07 y General (AFIP) 2198/07<sup>73</sup>, establece que las operaciones primarias de depósitos y/o compraventa de granos (cereales, oleaginosos y legumbres), es decir aquellas en las que necesariamente una de las partes contratantes es el productor, y la otra es un operador de granos (comerciante, industrial o prestador de servicios) deberán documentarse en los formularios C1116A a razón de un formulario por depositante y C1116B o C1116C, según corresponda.

En aquellas operaciones primarias en las cuales el cambio de titularidad de los granos se produzca en forma previa al ingreso de los mismos en las instalaciones del adquirente o de terceros, deberá utilizarse el Formulario C1116A. Todas las descargas de granos cuyo remitente y/o cargador sea un productor agropecuario deberán documentarse en dicho formulario, el cual debe confeccionarse y cerrarse, como máximo dentro del mes calendario inmediato siguiente al de la fecha de recepción de la primera Carta de Porte.

Los formularios C 1116 RT son los que respaldan operaciones de retiro o transferencia de granos que están depositados (habiéndose emitido ya el F. 1116/A), y que aún no han sido comercializados.

La RG (AFIP) 3419/2012<sup>74</sup>, introdujo importantes modificaciones en lo que normas de facturación se refiere, dejando sin efecto, parcialmente, a la Resolución Conjunta antes mencionada.

---

<sup>73</sup> B.O 31/01/2007

<sup>74</sup> B.O 21/12/2012

El cambio más relevante que se establece es la creación de un nuevo comprobante electrónico, que reemplaza los formularios C.1116/B y C.1116/C, denominado *Liquidación Primaria de Granos*. El mismo resulta de utilización obligatoria para las liquidaciones emitidas a partir de marzo del 2013 siendo la única documentación respaldatoria de las operaciones de comercialización de granos cuando el vendedor revista la condición de productor agrícola.

Sin embargo, aún continúan vigentes los Certificados de Depósito Intransferibles C. 1116/A y los de Retiros/Transferencias C. 1116/RT.

A raíz de esta modificación, el régimen Informativo que establece el artículo 3 de la Resolución Conjunta 2198 –AFIP- y 698 –ONCCA-<sup>75</sup> queda limitado a los C 1116/A, C 1116/RT y Cartas de Porte.

Los sujetos obligados<sup>76</sup> a emitir la mencionada Liquidación, deberán estar inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y en el Registro Únicos de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (MINAGRI).

Una vez cargados los datos, accediendo al servicio web “Liquidación Primaria de Granos” con clave fiscal, se procede a la confirmación de la operación y la fecha de emisión confirma el cierre de la venta/consignación. El Formulario contendrá un COE (Código de Operación Electrónica) que el sistema otorga a los efectos de su validez fiscal. Los productores agropecuarios podrán realizar la visualización de la Liquidación

---

<sup>75</sup> Todos los operadores deberán informar con carácter de declaración jurada los datos de los Formularios C1116A, C1116B, C1116C y C1116RT y Cartas de Porte, utilizados, anulados, extraviados y/o vencidos, documenten o no operaciones en el período a informar, de acuerdo a las formas, plazos y condiciones que la AFIP oportunamente establezca.

<sup>76</sup> Según el Art. 2° de la RG 3419/2012, adquirentes de granos no destinados a la siembra, los exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios, demás intermediarios, mercados de cereales a término, y también los corredores cuando actúen por cuenta y orden de terceros.

a través del sitio Web de AFIP, accediendo al servicio “Liquidación Primaria de Granos”, mediante la utilización de su clave fiscal.

La liquidación debidamente confirmada sustituye a los certificados de retención de IVA y Ganancias, salvo en los casos en los cuales los adquirentes sean exportadores o las operaciones se hayan realizado a través de corredores, donde se requieren datos adicionales.

Si el sistema se encontrara inoperativo, no se contempla ningún método alternativo; el procedimiento deberá ser efectuado dentro de las 24 hs. inmediatas siguientes al restablecimiento del servicio, lo que podría conllevar la imputación a un periodo fiscal diferente.

## **V.2- Transporte de Granos**

### **V.2.A- Carta de Porte**

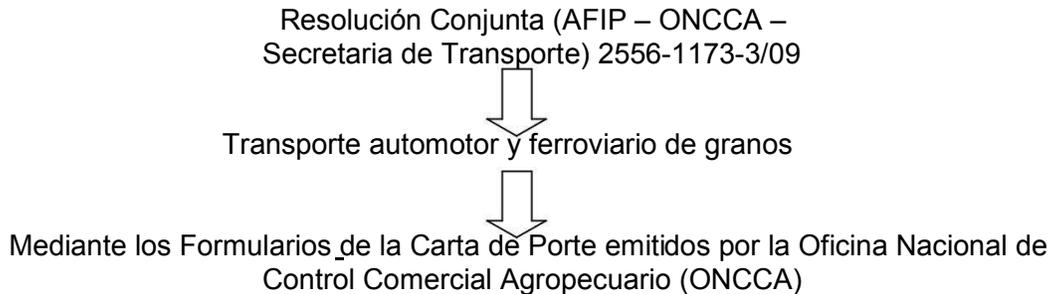
Para documentar el transporte de granos, la carta de porte hace las veces del remito, reflejando el movimiento físico de los granos en las distintas etapas de su comercialización.

De esta forma, queda prohibido tanto el tránsito como la descarga de mercadería que no se encuentre debidamente amparada por la Carta de Porte, o cuando la misma se encuentre incompleta, ilegible y/o adulterada, según corresponda, al momento de la carga, tránsito o descarga de los granos.

La Secretaría de Transporte, al detectar el incumplimiento, lo comunicara a la AFIP pudiendo generarse la exclusión inmediata del RFOG, hasta tanto la ONCCA resuelva la situación de los involucrados

Están exceptuados del uso de la *carta de porte* el transporte internacional de granos, el transporte de semillas para siembra debidamente identificadas y el transporte de

subproductos proveniente de la industrialización de granos, los que se trasladan con su correspondiente remito.



Pueden solicitar los formularios los titulares de los granos a transportar que se indican a continuación:

- a) Los productores de granos que se encuentren inscriptos en AFIP.
- b) Los operadores de comercio de granos que se encuentran inscriptos en el Registro Único de la Cadena Comercial Agropecuaria Alimentaria en determinadas categorías
- c) Quienes sean autorizados por resolución fundada de ONCCA y de AFIP.

La autorización de Cartas de Porte se otorgará siempre que el solicitante cumpla con ciertos requisitos, entre los cuales podemos mencionar: haber presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y, de corresponder, de los recursos de la seguridad social, de los últimos 12 períodos fiscales, así como la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondientes al último período fiscal; tener actualizado el domicilio fiscal declarado ante AFIP; no presentar incumplimientos o irregularidades fiscales.

Para solicitar las cartas de porte, el titular de los granos a transportar deberá acceder al servicio "SISTEMA JAUKE", opción "SOLICITUD DE EMISION DE CARTAS DE PORTE" de la página "web" de la ONCCA (<http://www.oncca.gov.ar>) e informar los datos requeridos.

De ser otorgada la solicitud de emisión de cartas de porte se generará el "CODIGO DE EMISION ELECTRONICA (CEE)" que será asignado por cada solicitud junto con la fecha de vencimiento para la utilización de los comprobantes autorizados.

Dicha emisión tendrá validez por el plazo de 60 días corridos, contados a partir de la fecha de generación del "CODIGO DE EMISION ELECTRONICA (CEE)".

Ante inconsistencias o incumplimiento de los requisitos, se le otorgará una autorización parcial o se denegará la solicitud. Si el sujeto se encuentra suspendido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos se le otorgarán autorizaciones parciales en la cantidad de formularios solicitados.

Existe un procedimiento alternativo para aquellos sujetos que no dispongan de la cobertura tecnológica suficiente para realizar la generación e impresión de los Códigos de Emisión Electrónico (CEE) para Cartas de Porte. Pueden solicitar los mismos en cualquier Dependencia de la AFIP.

El formulario de Carta de Porte se emitirá en cuatro ejemplares, y deberá entregarse un ejemplar para la instalación de destino, el destinatario, el emisor (en caso de no ser el titular de la planta, quedará una fotocopia para el titular de la planta) y el transportista.

#### **V.2.B- Código de Trazabilidad de Granos (CTG)**

De realizarse el transporte por vía terrestre, excepto transporte ferroviario, deberá obtenerse el código de trazabilidad de granos vinculado a la carta de Porte, ya que dicho código deberá estar consignado en la misma. Reglamentado por la RG CONJUNTA GENERAL<sup>77</sup> N° 2595/09 (AFIP) - RESOLUCION N° 3253/09 (ONCCA) y DISPOSICION N° 06/09 (SSTA), el CGT busca implementar un mecanismo que permita asegurar el seguimiento de los productos provenientes del agro durante el traslado de los mismos.

---

<sup>77</sup> B.O 14/04/2009

Se solicita en forma previa al traslado de la mercadería (como mínimo 48 horas antes)<sup>78</sup> y luego de tramitar la carta de porte pudiendo optar para ello por los procedimientos alternativos, tales como el servicio web "CODIGO DE TRAZABILIDAD DE GRANOS - CTG", habilitado con Clave Fiscal, de manera telefónica, mediante el envío de un mensaje de texto a un número de la AFIP y/o utilizando el procedimiento de intercambio de información del servicio "web".

En el caso de inoperatividad de los sistemas de la AFIP, el mencionado Centro de Información Telefónica será el único medio disponible. Ante falta de cobertura tecnológica, los contribuyentes podrán tramitarlo en cualquier dependencia de la AFIP.

El "CTG" se otorgará siempre que la solicitud reúna una serie de requisitos tanto respecto del solicitante como del traslado y del medio de transporte. Algunos de ellos son:

*-Respecto del solicitante:* Haber declarado ante la AFIP un código de actividad vinculado a la producción de granos; no presentar incumplimientos o irregularidades como resultado de la evaluación de su comportamiento fiscal; no encontrarse excluido del "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas". *-Respecto del traslado:* No se verifiquen inconsistencias en la información suministrada. *-Respecto del medio de transporte:* Dar constancia del dominio del vehículo y el número de inscripción en el Registro Único del Transporte Automotor (R.U.T.A.); que la suma de los kg netos de carga, correspondientes a los "CTG" vigentes, asignados al mismo medio de transporte, no resulte superior al máximo autorizado por la Ley de Tránsito.

---

<sup>78</sup> El sujeto obligado podrá optar por ingresar en forma anticipada, con una antelación superior a las 48 hs. al traslado de los granos, los datos requeridos, excepto el n° de dominio del transporte automotor, peso de la mercadería, cantidad de horas hasta el inicio de traslado y CUIT del transportista.

De no detectarse inconsistencias en la información enviada, el usuario obtendrá el "CTG", cuya constancia podrá imprimirse ingresando al servicio "CODIGO DE TRAZABILIDAD DE GRANOS - CTG" habilitado con Clave Fiscal. En caso contrario, la AFIP informará al responsable -por el mismo medio a través del cual se efectuó la solicitud- el motivo correspondiente.

El "CTG" resultará válido desde el momento de su generación y hasta el plazo en días que le asigne el sistema de acuerdo con los datos de localidad de origen y localidad de destino declarados. En ningún caso, el citado plazo podrá exceder de 5 días, excepto por aquellos códigos obtenidos con asistencia de una dependencia de la AFIP, los cuales tendrán una validez por el término de 10 días.

El destinatario de los granos, deberá ingresar al servicio "CTG", con clave fiscal, opción "Aceptación o rechazo de Carta de Porte", a los fines de:

- a) Verificar que los datos consignados en la Carta de Porte sean correctos, coincidan con los informados al momento de la obtención del "CTG" y que el aludido código sea idéntico al asignado.
- b) Informar la recepción de la Carta de Porte con el "CTG" registrado en el momento de su recepción, ingresando en la opción "A" (Carta de Porte aceptada), entregándole al transportista la "Constancia de Recepción de CTG".
- c) En caso de rechazo de la mercadería, informar dicha situación respecto del "CTG" correspondiente, ingresando en la opción "R" (Carta de Porte rechazada).

### **V.2.C- Código de Operaciones de Traslado (COT)**

El Código de Operaciones de Traslado (COT) ampara el traslado de bienes en todo el territorio de la Provincia de Buenos Aires. La ausencia del código que respalde el traslado, es causa de decomiso de la mercadería o multas. Esta obligación, determinada por el artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires<sup>79</sup>, recae en lo sujetos responsables o poseedores de la mercadería.

Las condiciones que determinan la obligatoriedad del trámite son:

- Que el origen y el destino del transporte sea la provincia de Buenos Aires, o bien cuando el lugar de origen o destino de los bienes transportados se encuentre ubicado dentro de esta Provincia, y el lugar de destino u origen, respectivamente, se encuentre ubicado en cualquiera de las otras jurisdicciones que adhieran al sistema de COT - Que la mercadería transportada esté incluida en los anexos del Marco Legal o superen las cantidades mínimas establecidas en el mismo.

El traslado de los granos que cumplan con estas condiciones, por tanto, queda sujeto a la obligatoriedad de la emisión del mencionado Código.

### **V.3- Regímenes de Información**

#### **V.3.A- Registro Fiscal - Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres**

##### **Secas**

La RG (AFIP) 2300/2007<sup>80</sup> regula el Régimen Retentivo de IVA y el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas"

El mencionado Registro, estará integrado por responsables inscriptos en el IVA que realicen las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra (cereales y

---

<sup>79</sup> Ley N° 10.397, B.O 03/07/1986

<sup>80</sup> B.O 06/09/2007

oleaginosos) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas), que soliciten su inclusión en el Registro y respecto de las cuales la AFIP determine la procedencia de su inclusión. Si bien, según la norma, la inscripción en el registro resulta optativa, al encontrarse dentro del mismo, el productor se verá beneficiado con menores alícuotas de retenciones en los impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias por sus operaciones de venta de granos. A su vez, obtiene el reintegro sistemático de buena parte de las sumas que se retienen en concepto del primero de los impuestos mencionados, vía acreditación en la CBU declarada.

Para acceder al registro no se establecen requisitos a cumplir, en el caso del productor, la cual resulta relevante para este trabajo. Sin embargo, se rechazarán las solicitudes cuando se detecten inconductas fiscales, como pueden ser la falta de presentación de declaraciones juradas determinativas vencidas y de los regímenes de información, irregularidades en el domicilio fiscal declarado, entre otras.

La RG (AFIP) 3100/2011<sup>81</sup> introdujo importantes modificaciones en el RFOG, entre las cuales se destacan:

- 1) Limitaciones a la compensación de retenciones practicadas en operaciones primarias por los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y mercados a términos con los saldos de libre disponibilidad de IVA.
- 2) Actualización de datos en los trámites de solicitud de inscripción, actualización de datos, cambio de categoría o reinclusión en el registro.

---

<sup>81</sup> B.O 13/05/2011

3) Nuevas causales de suspensión en el RFOG por indebidas conductas detectadas en controles objetivos practicados verificaciones y/o fiscalizaciones: Traslado de granos sin Carta de Porte, falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica de la actividad desarrollada por el contribuyente, entre otras.

### **V.3.B- Régimen de información de capacidad productiva**

La RG (AFIP) 2750/2010<sup>82</sup>, modificada por la RG (AFIP) 3102/2011<sup>83</sup>, establece un régimen de información respecto de las existencias de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosas) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas) de propia producción y de la capacidad de producción de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola.

De esta forma, quedan obligados a cumplir con dicha resolución, los productores que tengan por actividad, ya sea en forma principal o secundaria, la obtención de los productos indicados en el párrafo anterior, mediante alguna figura prevista en la Ley de Arrendamiento y Aparcerías<sup>84</sup> u otras modalidades de contratos asociativos o bien accidentales.

Limitándose a este trabajo, si de soja se trata, la información se suministrará, mediante el ingreso, con clave fiscal, al servicio "PRODUCTORES AGRICOLAS - CAPACIDAD PRODUCTIVA" del sitio "web" de la AFIP, por cada campaña agrícola, en los plazos que se establecen a continuación:

a) Existencias (stock) -al día 31 de agosto de cada año-: desde el día 1 y hasta el día 30 de septiembre de cada año, ambos inclusive.

---

<sup>82</sup> B.O 21/01/2010

<sup>83</sup> B.O 13/05/2011

<sup>84</sup> Ley 13246 B.O 18/09/1948

b) Superficie agrícola destinada al cultivo: desde el día 1 de septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de enero del año inmediato siguiente, ambos inclusive.

La información indicada en los incisos precedentes deberá ser remitida con anterioridad a la comercialización de los productos obtenidos. En el supuesto previsto en el inciso a), se incluirán como existencias los productos comercializados a partir del día 1 de septiembre, inclusive, de cada año.

La información suministrada podrá ser modificada antes del vencimiento de los plazos indicados precedentemente, ingresando al servicio mencionado. En tal supuesto resultarán válidos los últimos datos informados. Si las modificaciones se producen en forma posterior al vencimiento, el contribuyente deberá presentar una nota en la dependencia en la que se encuentre inscripto, en la cual se informarán -con carácter de declaración jurada- los datos que se desean adecuar.

El incumplimiento del presente régimen dará origen a las siguientes sanciones:

- Impedirá la registración de los contratos y operaciones conforme a la R.G. 2596 y modificatorias, o de los F.1116B o F.1116C, de acuerdo con las previsiones correspondientes al sujeto obligado, hasta tanto se subsane el incumplimiento.
- Sanciones en lo atinente a infracciones por incumplimiento de deberes formales, reguladas por la Ley de Procedimientos Fiscales (Ley 11.683).
- La falta de presentación así como la no correspondencia entre los datos informados y la realidad económica del contribuyente configuran una incorrecta conducta fiscal a los fines de la inscripción en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RG 2300).

### **V.3.C- Régimen de información sobre producción de trigo, maíz, soja y girasol**

La RG (AFIP) 3342/2012<sup>85</sup>, con aplicación a partir de la producción de la campaña agrícola 2012-2013 inclusive, resulta complementaria de la RG 2750/2010. Así, los sujetos obligados deben informar, además de las existencias y la capacidad productiva que fija aquella normativa, la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol, sin importar el destino que se le otorgue a los mismos con posterioridad a la cosecha (venta, consumo propio, otros).

El plazo para la presentación de la información, en el caso de la soja, será desde el día 1° de enero del año inmediato siguiente al inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de agosto de dicho año, ambos inclusive.

El régimen debe ser cumplido con posterioridad a la presentación de la información de la superficie productiva correspondiente a cada grano -de acuerdo con lo dispuesto por la RG 2750 y su modificación-, y con anterioridad al traslado y comercialización de los productos obtenidos.

En cuanto al procesamiento de la información y a las sanciones por el incumplimiento total o parcial, este régimen de información tiene igual tratamiento que el fijado en la RG 2750/2010, incorporando además otros efectos como el otorgar el expendio de cartas de porte así como a la obtención del Código de Trazabilidad de Granos -de corresponder-.

### **V.3.D- Registro de Operaciones de Comercialización de Granos**

La RG (AFIP) 2596/09<sup>86</sup> establece un registro de operaciones de compraventa de granos no destinados a la siembra. Dicha obligación, podrá ser cumplimentada por cualquiera de los operadores intervinientes siendo el plazo para registrar cada una de las operaciones ,

---

<sup>85</sup> B.O 22/06/2012

<sup>86</sup> B.O 17/04/2009

hasta la hora cero del octavo día inmediato siguiente, a la fecha de emisión del documento a registrar.

El procedimiento para la registración dependerá de cómo se haya instrumentado la operación, variando si se tratara de un contrato escrito, el solo registro de formularios C1116B o C1116C (en la actualidad la liquidación primaria de granos) o contrato con firma digital.

En todos los casos, se realiza ingresando al servicio REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS – REGISTRACION DE OPERACIONES, alternándose la opción elegida según cada caso, y mediante la generación y transferencia de archivo desde el aplicativo REGISTRACION OPERACIONES DE GRANOS – F1116 Versión 2.0.

Adicionalmente, para el caso de contrato con firma digital, los firmantes deberán contar con firma digital certificada ante la AFIP; generar y firmar digitalmente el formulario de declaración jurada F8008 y efectuar la transferencia electrónica del mismo utilizando el servicio "F. 8008 Contrato de compraventa de granos".

La AFIP verificará que el vendedor se encuentre incluido en el 'Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas', así como el cumplimiento de lo establecido por la Resolución General N° 2644 y su modificación, por parte de los sujetos obligados.

En caso de resultar procedente la registración solicitada, se emitirá una 'Constancia de Registración de Operación de Compraventa de Granos', la que contendrá un 'Código de Registración'.

En la práctica el plazo para registrar la opción, le resulta al productor casi imposible de cumplir, con lo que muchas veces se ve perjudicado en no recibir los reintegros de IVA.

### **V.3.E- Registro de Operaciones Inmobiliarias y locaciones de inmuebles**

A partir de la RG (AFIP) 2820/2010<sup>87</sup>, están obligados a inscribirse en este registro las personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que realicen o intervengan en operaciones económicas vinculadas con bienes inmuebles.

La resolución establece que tratándose de inmuebles rurales en el caso de que los mismos tengan una superficie arrendada -considerada individualmente o en su conjunto, resulten contiguos o no integrando una misma unidad de explotación -, igual o superior a treinta hectáreas, corresponde la inclusión en el registro, con prescindencia del monto de rentas brutas que generen dichos contratos.

Dicha obligación, a cargo del locador, se cumplirá mediante transferencia electrónica de datos a través del Servicio Registro de Operaciones Inmobiliarias, ingresando los datos que el sistema requiere, según el tipo de operación que se trate. El sistema informático emitirá como acuse de recibo de la transacción efectuada, una constancia que contendrá un código verificador. Una copia de la misma deberá ser entregada al locatario.

Cuando la contraprestación se pacte en especie, los bienes recibidos se valuarán al valor de plaza a la fecha de recepción, entendiéndose por tal, al tratarse de bienes con cotización conocida, el valor de cotización en la bolsa o mercado respectivo.

### **V.3.F- Registro de Información Fideicomisos financieros y no financieros**

La RG (AFIP) 3312/2012<sup>88</sup>, modificada luego por la RG (AFIP) 3538/2013<sup>89</sup>, instauró un régimen de información cuyo cumplimiento, mediante transferencia electrónica de datos, recae sobre los sujetos que actúen en carácter de fiduciarios.

---

<sup>87</sup> B.O 05/05/2010

<sup>88</sup> B.O 19/04/2012

<sup>89</sup> B.O 15/11/2013

La presentación suministrará al Fisco información relacionada con las operaciones que lleve a cabo el Fideicomiso en cuestión, tales como constitución inicial del mismo, ingresos y egresos de fiduciantes y/o beneficiarios, que se produzcan con posterioridad al inicio, transferencias o cesiones gratuitas u onerosas de participaciones o derechos en fideicomisos, entregas de bienes efectuadas a fideicomisos, con posterioridad a su constitución, modificaciones al contrato inicial, asignación de beneficios y extinción de contratos de fideicomisos.

Asimismo, los mencionados sujetos deberán presentar electrónicamente la documentación respaldatoria de las operaciones registradas en formato “pdf”.

Las registraciones y la presentación por vía electrónica de la documentación digitalizada deberán realizarse dentro de los 10 días hábiles administrativos contados a partir de la fecha de formalización de la operación.

## **CAPÍTULO VI**

### **CONCLUSIÓN**

Habiendo desarrollado los principales aspectos operativos e impositivos de este negocio, se puede concluir que el uso del Fideicomiso como figura legal para la constitución del pool de siembra resulta la más recomendable. Este tipo de contrato se amolda en gran medida a las necesidades propias que genera este emprendimiento, pudiendo acotarse a la cantidad de campañas agrícolas que acuerden las partes. Otro tipo de sociedades, además de ser excesivamente onerosas, resultan de funcionamiento complejo para los proyectos de corta duración siendo su plazo de vida mayor de lo que demanda el negocio en cuestión. Más aún, desde el punto de vista

jurídico el contrato de fideicomiso resulta ser muy interesante, ya que protege los intereses de las partes por el plazo que dure el mismo.

En cuanto a la planificación tributaria, la elección del Fideicomiso como forma jurídica tiene la ventaja de tener un menor costo impositivo dado que, en el caso del Impuesto a las Ganancias, se distribuye la utilidad entre los fiduciantes-beneficiarios y cada uno, si se tratara de personas físicas, tributa según la e scala del artículo 90.

Por otro lado, el mayor inconveniente que caracteriza la actividad, independientemente de la figura legal elegida, se ve representado por la acumulación de saldos técnicos a favor en el IVA, generados por la diferencia entre las tasas de ventas y compras; resulta un tema preocupante a la hora de decidir un emprendimiento agrícola en el corto plazo, dado que en ocasiones resulta ser un costo más de la actividad.

En definitiva, la clave para el buen desarrollo del negocio se basa en la existencia de un proyecto sólido, técnica y económicamente factible, una buena administración y la redacción de un contrato con cláusulas claras para cada una de las partes involucradas.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Althabe, Mario Enrique, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, La Ley, 2008
- Balán Osvaldo, Tratamiento de las operaciones de precio a fijar y de los pagos en especie en la actividad agropecuaria, 9º Simposio de Legislación Tributaria Argentina. Informe de Relatores, Panelistas y Autores, Edición, 2007
- Celdeiro Ernesto, Imposición a los consumos, La Ley, 1983
- Chiaradía Claudia y otros, Consultor Agropecuario, Doctrina Tributaria Errepar, 2013
- Diez Humberto, Impuesto al Valor Agregado, Errepar, 1997
- Fernández Luis O. y. Uberti, Mario C , Manual de Impuestos en la Actividad Agropecuaria, Errepar, 2011
- Frank Rodolfo G, Introducción al cálculo de los costos agropecuarios, El Ateneo, 1985
- Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial CIMA, 1957
- Koss Ricardo, Valuación Impositiva de Inventarios de Establecimientos Agropecuarios, Doctrina Tributaria Errepar, T.VII
- Marchevsky Ruben, Impuesto al Valor Agregado-Análisis Integral, Errepar, 2006
- Pigretti Eduardo, Contratos Agrarios, Editorial Depalma, 1995
- Ricardo Fenochietto, Impuesto al Valor Agregado-Análisis económico, técnico y jurídico-La Ley, 2001
- Pagina web INTA, <http://anterior.inta.gov.ar/extension/finan/tool/pool.htm>
- Codigo Civil de la Nación, Sancion Ley 340.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 280/97 -t.o en 1997 y sus modificaciones-
- Decreto Reglamentario Ley de Impuesto al Valor Agregado 692/98, B.O 17/06/1998

- Ley de Ganancia Minima Presunta, Ley 25.063, B.O 30/12/1998.
- Ley 24.441, B.O 16/01/1995
- Codigo Aduanero, Sancion Ley 22.415
- Ley 25.063 B.O 30/12/1998
- Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628, B.O 31/12/1973
- Decreto Reglamentario Ley de Impuesto a las Ganancias, 1344/98 B.O 25/11/1998
- Ley de Convertibilidad 23.928 B.O 27/03/1991
- Decreto 618/1997 B.O 14/07/1997
- Ley de Procedimiento Tributario Ley N° 11.683, B.O 11/12/1978
- Ley 25.585 B.O 15/05/2002
- Ley 26.452 B.O 16/12/2008
- Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, Ley N° 23.966, B.O 20/08/1991
- Ley 25.063 B.O 30/12/1998
- Ley 25.413 B.O 26/03/2001
- Ley 25.453 B.O 31/07/2001
- Ley 26.727 B.O 28/12/2011
- Convenio Multilateral Suscripto el 18/08/1977
- Ley Fiscal (Provincia de Buenos Aires) 14.653 B.O 19/12/2014
- Decreto 691/94 (Provincia de Santa Fe) B.O 01/01/1995
- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley N° 10.397, B.O 03/07/1986
- Ley de Arrendamiento y Aparcerías Ley 13246 B.O 18/09/1948
- Resolución General AFIP 2300/2007 B.O 06/09/2007
- Resolución General AFIP 2459/2008 B.O 11/06/2008
- Resolucion General AFIP 2118/2006 B.O 31/08/2006

- Resolución General A.P.I Santa Fe N° 33/2009 B.O 19/10/2009
- Resolución General de la AFIP 1415/2003 B.O 13/01/2003
- Resolución Conjunta (ONCCA) 698/07 y General (AFIP) 2198/07 B.O 31/01/2007
- Resolución General AFIP 3419/2012 B.O 21/12/2012
- Resolución Conjunta General AFIP N° 2595/09, Resolución N° 3253/09 (ONCCA) y Disposición N° 06/09 (SSTA) B.O 14/04/2009
- Resolución General AFIP 3100/2011 B.O 13/05/2011
- Resolución General AFIP 2300/2007 B.O 06/09/2007
- Resolución General AFIP 3100/2011 B.O 13/05/2011
- Resolución General AFIP 2750/2010 B.O 21/01/2010
- Resolución General AFIP 3102/2011 B.O 13/05/2011
- Resolución General AFIP 3342/2012 B.O 22/06/2012
- Resolución General AFIP 2596/2009 B.O 17/04/2009
- Resolución General AFIP 597/1999 B.O 21/05/1999
- Resolución General AFIP 1745/2004 B.O 28/09/2004
- Resolución N°34/2013 Comision Arbitral (CM) 21/08/2013
- Resolución General AFIP 1032/2001 B.O 22/06/2001
- Dictamen (DAT) 70/1992,30/06/1992
- Dictamen (DAT)164/1994,13/10/1994
- Dictamen (DAT) 62/2005, 14/10/2005
- Dictamen (DAT) 59/1997, 05/12/1997
- Dictamen (DAT) 34/2005, 09/06/2005
- Dictamen (DAT) 25/2004, 01/04/2004
- Dictamen (DAT) 67/2000, 29/12/2000
- Dictamen (DAT) 87/1994, 03/06/1994
- Dictamen (DAT) 89/1992, 29/09/1992

- Dictamen (DAT) 38/1998, 05/08/1998
- Dictamen (DATJ) 58/1981, 16/11/1981
- Dictamen (DAT) 58/1981, 15/11/1981
- Dictamen (DAL) 55/2004, 27/12/2004
- Bruera Arnoldo Roberto – Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala III-  
25/03/2009” (antecedentes en el mismo sentido: TFN – Sala B- 6/08/2001)
- Cooperativa Yerbatera Andresito Ltda. - TFN Sala A- 13/04/2000
- Instituto de Obra Social de la Provincia de Entre Ríos c/DGI - CAM NAC CONT ADM  
FED SALA V 05/08/1998
- Candy S.A. c/AFIP y otro s/acción de amparo -CSJN, 03/07/2009
- Agrícola San Juan S.A - TFN Sala B- 15/08/07
- Hermitaga SA –CSJN- 15/06/2010