

*Tratamiento impositivo del contrato
asociativo de*

TAMBO



Especialización en tributación (1º edición)

Alumna: Roxana Pacheco

Tutor: Bazan Patricio

INDICE

1. DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD	1
2. IMPUESTOS NACIONALES	3
2.1. Impuesto al valor agregado	3
2.2. Impuesto a las ganancias	11
2.2.1. Categoría de la renta	11
2.2.2. Valuación de bienes	13
2.3. Ganancia mínima presunta	21
2.4. Impuesto a los bienes personales	23
2.5. Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos	27
3. IMPUESTOS PROVINCIALES	29
3.1. Impuesto a los ingresos brutos	29
3.1.1. Exención de la actividad en ingresos brutos	30
3.2. Impuesto inmobiliario	31
3.3. Convenio multilateral	31
4. REGÍMENES DE INFORMACIÓN Y RETENCIÓN	34
4.1. Registro anticipado de operaciones de comercio exterior de lácteos	34
4.2. Registro de Operadores Lácteos	35
4.3. Registro Nacional de Productores Agropecuarios	35
4.4. Régimen de retención al Impuesto a las ganancias	36
4.5. Régimen de retención RG 1428 al Impuesto al valor agregado	37
5. LABORAL	37

Introducción

El presente trabajo se basa en la ley 25.169 sobre contrato asociativo de tambo, el cual involucra dos partes que sin conformar una sociedad cada una contribuye al fin pero de forma independiente. Son sujetos que mantienen su individualidad pero aúnan su esfuerzo en pos de una misma actividad.

Lo que busca este cuadernillo es, a modo resumido, explicar de cada impuesto aspectos relevantes de la actividad pero a la vez enfocado a cada uno de los sujetos en forma individual. Es por ello que en ganancias, por ejemplo, no se profundizará en el modo de valuación de cada rubro contable en particular, sino solo en aquellos que presentan ciertas particularidades como lo es el ganado. En relación a ello se tratará el carácter amortizable de los animales, tema debatido en varias oportunidades. Puntualmente, me pregunto, ¿por qué negarle a la vaca su carácter de bien de uso independientemente de si es de propia producción o adquirida, o simplemente por no ser de pedigree o pura por cruce?, ¿a caso una vaca de rodeo general no genera la misma leche?.

También he puntualizado en bienes personales y ganancia mínima presunta un tema que genera discusión y es si existe doble imposición de los inmuebles rurales afectados a la explotación. Anticipo que coincido con aquellos que defienden la postura de que la misma no existe puesto que el sujeto en un tributo es la persona física y en el otro es la explotación unipersonal, lo cual impositivamente no es lo mismo que un nombre y apellido coincidentes.

Espero contribuir con mi trabajo a esta actividad tan difundida en nuestro país y tan poco desarrollada por los autores.

La actividad de tambo consiste en una explotación ganadera de cría cuyo objetivo principal es la producción de leche, siendo la venta de animales solo una actividad secundaria. La misma asume la forma jurídica de contrato asociativo regido bajo la Ley 25.169 de 1999, en la cual se describe su funcionamiento.

Se considera contrato asociativo¹, aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en ningún registro. A su vez, dicha ley en su artículo segundo prevé que serán de aplicación al mismo las normas del código civil.

Es interesante la mención que hace la ley en su art 13° cuando aclara que las partes del contrato son consideradas autónomas frente a la legislación previsional, laboral y fiscal, afirmando con esto el carácter de sujetos independientes.

Las partes² del contrato serán:

- Empresario-titular: es la “persona física o jurídica” que dispone del predio rural, instalaciones, bienes o hacienda afectada a la explotación tampera. La disposición de los mismos puede ser en calidad de propietario, poseedor, arrendatario o tenedor.

¹ BORDA GUILLERMO, Tratado de derecho civil argentino- Contratos, Edit. Abeledo Perrot, Bs.As, 1974

² Ley 25.169, BO: 15/10/1999, art 3, art 6 y art 7

Es quien tendrá a su cargo la dirección y administración, pudiendo delegar dichas funciones pero no la responsabilidad jurídica por las compraventas, créditos y movimientos de fondos. Parte de ésta responsabilidad se ve reflejada en el art 6°, cuando la ley determina que para llevar a cabo la venta se requerirá de la conformidad del tambero-asociado respecto a la empresa donde se efectuó la misma, y en caso de disconformidad, asumirá el riesgo ante la falta de pago.

Tendrá la obligación de proporcionar una vivienda para uso exclusivo del tambero-asociado y su familia.

- Tambero-asociado: es la “persona física” que ejecuta las tareas necesarias destinadas a la explotación del tambo. Puede contribuir con equipos, maquinarias, tecnología, enseres de su propiedad y con o sin personal a su cargo. Su tarea es personal e indelegable.

Tendrá a su cargo el cuidado e higiene de las instalaciones, implementos de ordeño y animales. Para la incorporación de personal afectado a la explotación deberá contar con la conformidad del empresario titular.

El objeto³ del contrato será exclusivamente la producción de leche fluida, teniendo como actividades anexas la cría y recría de hembras con destino a reposición y venta, la venta de las crías machos, de reproductores que se reemplacen y de despojos de animales muertos.

La duración⁴ será la que estipulen las partes de mutuo acuerdo. Cuando en la misma no se estipule fecha alguna, se considerará que el contrato fue fijado

³ Luis Omar Fernández y Mario C. Uberti, *Manual de impuestos en la actividad agraria*, Ed Errepar, 1ra Ed, Pág. 89

⁴ Ley 25.169, BO: 15/10/1999, art 5

por el término de dos años contados a partir de la primera venta obtenida por la intervención del tambero-asociado.

La extinción⁵ se produce por muerte o incapacidad del tambero-asociado, mientras que la muerte del empresario-titular, sea una persona física propia o como integrante de una sociedad, no resuelve el contrato, continuando con su vigencia los causahabientes hasta su finalización. Todo ello salvo estipulación expresa en contrario.

Como bien destacan los autores Fernandez y Uberti, dos grandes diferencias con respecto a los contratos de medianería lo conforman el hecho de que en ésta la administración es conjunta, mientras que en la actividad de tambo, es una atribución del empresario titular solamente, y por otro lado, el tema de la distribución de los resultados, donde en la primera, como ya su nombre lo indica, los frutos se dividen en partes iguales, mientras que en el contrato asociativo de tambo, el art 12 de la ley, admite la posibilidad de establecer porcentajes desiguales para la distribución de los mismos.⁶

5 Dr. CP Magnosky Raul Oscar, *Nuevo régimen de Trabajo Agrario Ley 26727-BO 28/12/2011*, Conferencia IPIT del 03/04/2012 pag 95 .Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

6 Luis Omar Fernández y Mario C. Uberti, *Manual de impuestos en la actividad agraria*, Ed Errepar, 1ra Ed, Pág. 89

2.

IMPUESTOS NACIONALES

2.1.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Hecho imponible: La actividad agropecuaria se encuentra en el ámbito de la legislación civil, ya que las enajenaciones de aquella no constituyen compraventa mercantil (C Com. art 452 inc 3), pero ello no tiene efecto alguno en IVA, pues el hecho imponible no hace referencia exclusiva a la compraventa mercantil, sino a la transferencia de cosas muebles a título oneroso, lo que abarca ambos ámbitos: mercantil y civil.⁷

En términos generales el I.V.A es un impuesto nacional a los consumos que grava⁸:

1- La venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, considerando venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles, y/o la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso particular o consumo particular del o los titulares de la misma.

Para el caso del tambo, sería la venta de leche fluida, de hacienda y de despojos. También el retiro de los mismos para uso o consumo de cualquiera de las partes del contrato en referencia.

2- Las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional.

⁷ Luis Omar Fernández y Mario C. Uberti, *Manual de impuestos en la actividad agraria*, Ed Errepar, 1ra Ed, pág. 322

⁸ Ley 23349, BO: 25/08/1986, art 1°

Al respecto, la tarea realizada por el tambero-asociado configura una prestación de servicio de las mencionadas en el art 3° inc d) (obtención de bienes de la naturaleza), con lo que estaría alcanzado por el presente supuesto.

3- Las importaciones definitivas de cosas muebles.

Ambos sujetos del contrato pueden llegar a quedar alcanzados por el presente supuesto ya que tienen la posibilidad de incorporar maquinarias, equipos y tecnología que podría llegar a provenir del exterior.

4- Las locaciones y prestaciones de servicios expresamente previstas en el art 3° inc e) realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Lo mismo cabe al presente respecto a lo mencionado en el párrafo anterior solo que aquí se trata de prestaciones de servicios. Cualquiera de las partes podría contratar técnicos que los asesoren respecto a distintos aspectos de la explotación.

En todos los casos, el requisito para que se configure el hecho imponible en IVA es que la actividad sea realizada a título oneroso.

A modo resumido, Marchevsky⁹ especifica tres tipos de ingresos para la actividad, a saber:

9 Marchevsky Ruben Alberto, *Impuesto al valor agregado*, 1ra Ed, Bs As, Ed. Errepar, 2006, pag 1043

- a) El producido de la explotación del tambo: lo cual se encuentra gravado en IVA, debiendo distinguir la venta de leche, con alícuota del 21%, de la venta de hacienda, gravada al 10,5%.
- b) Ingreso que percibe el tambero-asociado: está gravado en IVA como prestación de servicio, o en su defecto con el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo).
- c) Ingreso indemnizatorio del art 11 inc b) de la Ley 25.169: éste ingreso no está alcanzado por el impuesto al valor agregado, dado que no surge como contraprestación de venta de bienes, obras, locación o prestación de servicio.

Alícuotas: De acuerdo al art 28° de la ley¹⁰, estarán alcanzados por una alícuota del 10,5% las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de animales vivos de las especies de ganados bovinos, sus carnes, cueros y despojos comestibles.

Mientras que para el caso de la leche, que constituye el objeto principal del contrato, la ley en su art 7° inc f) dispone que la venta o importación de la misma se encuentra exenta siempre que se cumpla lo siguiente:

- que se trate de la leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos
- que el comprador sea un consumidor final, el Estado nacional, las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires u organismos centralizados o descentralizados de su dependencia, comedores escolares o

¹⁰ Ley 23349, BO: 25/08/1986, art 28°

universitarios, obras sociales o entidades comprendidas en los incisos e), f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

De no cumplirse con alguno de estos requisitos, la venta o importación de aquella se encontrará gravada a la alícuota del 21%.

De acuerdo al art 12° de la ley 25.169, el tambero-asociado percibirá la participación que le corresponda, de acuerdo al modo, forma y oportunidad que hayan convenido entre las partes. Esto quiere decir que puede percibir su retribución en efectivo o en especies, con el producido del tambo. ¿Por qué aclaro esto? Si la retribución es en efectivo, estaría percibiendo ese dinero por su trabajo personal en el tambo, por su servicio prestado, el cual encuadra en el art 3° inc d) de la ley de IVA y, según lo expuesto anteriormente, estaría gravado al 10,5%.

Si su retribución es en especie, en el dictamen DAT 81/1992¹¹ la AFIP opina que la distribución de los frutos no es una venta, sino el mero reparto de la utilidad objeto del contrato. En consecuencia, no es sujeto del impuesto y no se configura el hecho imponible en el IVA. Cuando los sujetos asociados realicen operaciones con terceros sobre los bienes obtenidos del reparto, nacerá para cada uno de ellos la obligación tributaria. Por ende, cuando el tambero-asociado venda esa leche estará alcanzado a la alícuota máxima o exento, de acuerdo a quien sea su comprador.

Según explica el contador Osvaldo R. Purciariello, integrante del Departamento Técnico Legal Impositivo de Arizmendi SA.¹², en la práctica, en los contratos de

11 Dict 81/1992, Dir. Asesoría Técnica - DGI – AFIP, 08/03/1992

12 <http://www.cronista.com/fiscal/Contrato-asociativo-de-explotacion-tambora-20111226-0024.html>

explotación tambera es el empresario titular quien vende la totalidad de los frutos que serían los litros de leche a la usina, por lo que tributará por el total de la operación, generando el débito fiscal respectivo. El tambero asociado le emitirá una factura al empresario titular por la parte que le corresponda según su participación. En la medida que el tambero asociado no sea monotributista, la factura que emite le permitirá computarse al empresario titular el crédito fiscal de la operación. En la medida que no esté exenta, la venta de leche se encuentra gravada a la tasa general del 21%. En cambio si vende hacienda, ya sea de cría, invernada o de un establecimiento tambero, la operación estará alcanzada por la alícuota reducida del 10,5%.

Respecto a la reducción de alícuota por la venta de animales vivos, la discusión ronda en torno a lo planteado en el dictamen DAT 34/1999¹³ donde AFIP plantea que para el caso de las labores culturales, en el caso de establecimientos de tambo, no constituye la venta de hacienda bovina la finalidad principal, sino la venta de leche, a pesar de que cuando concluye el ciclo productivo las vacas de refugio salen del campo para la venta, por lo que las prestaciones que adquieren los establecimientos tamberos no estarían alcanzadas por la reducción.¹⁴

Opción de pago anual: El art 27° del decreto 280/97¹⁵ dispone que el impuesto resultante se liquidará y abonará por mes calendario. “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

13 Dict 34/1999, Dir. Asesoría Técnica-AFIP-DGI, 14/05/1999

14 Revista Marca Liquida N° 236, de Octubre 2012- Publica en <http://marcaliquida.com.ar/revista/archivos/2054>

15 Decreto 280/97, AFIP, BO: 15/04/1997 art 27

practican balances comerciales anuales y por año calendario(...) Adoptado el procedimiento dispuesto, el mismo no podrá ser variado hasta después de transcurridos tres ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la AFIP.”

La RG 597/99¹⁶ suplantada actualmente por la RG 1745/04¹⁷ dispone las condiciones para el ejercicio de la opción de pago anual, detallando los datos a consignar en las notas de pedido o desistimiento, como proceder ante la presentación de DJ mensual con saldo a pagar y como ingresar el monto anual de impuesto para poder efectuar el correspondiente pago, entre muchos otros. La opción producirá efectos desde el mes en que se formule la presentación, mientras que el desistimiento producirá efectos a partir del mes siguiente a la misma. Cuando no coincida con el inicio o fin del ejercicio comercial o del año calendario, según corresponda, el pago del impuesto deberá efectuarse por los meses que abarque dicho ejercicio irregular.

Marchevsky critica el art 8° de la actual resolución 1745, puesto que por vía reglamentaria se contradice lo establecido por ley, anulando la anualidad prevista, por cuanto si bien las declaraciones juradas se presentan mensualmente, al quedar obligado al pago cada vez que una posición mensual resulte favorable al Fisco, se arriba por vía indirecta al sistema general, que es aquello que el tercer párrafo del art 27 pretendió evitar.¹⁸

16 RG 597/99, AFIP, B.O: 21/5/99

17 RG 1745/04, AFIP, B.O: 24/09/2004

18 Marchevsky Ruben Alberto, *Impuesto al valor agregado*, 1ra Ed, Bs As, Ed. Errepar, 2006, pag 1026

El requisito para su aplicación es el desarrollo en forma *exclusiva* de actividades agropecuarias. Lo que correspondería entonces sería determinar qué actividades excluyen del cumplimiento de dicha condición.¹⁹

En principio, está claro que si alguien realiza actividades agropecuarias e industriales no cumplirá con la aludida exclusividad, pero fuera de este caso las situaciones que pueden producirse son muchas, por lo que se ha optado por desarrollar las mismas en el Anexo I.

Al respecto, pueden mencionarse como situaciones que por lo común ocurren con bastante frecuencia: la relación de dependencia, la participación en sociedades, la presidencia del directorio de una sociedad anónima, arrendamientos o alquileres (por debajo del mínimo previsto para su gravabilidad), por mencionar alguna de ellas.

En todos los casos expresamente enunciados hay un denominador común: los ingresos provenientes de esas actividades no se encuentran comprendido en el objeto del IVA o están exentos.²⁰

Ellas no afectan la liquidación del impuesto, en cambio otras actividades tales como las industriales, comerciales o simplemente anexas a la agropecuaria, independientemente de su gravabilidad en el impuesto, afectan a la correcta información mensual que correspondería a las mismas.

A modo de síntesis, Marchevsky concluye que “la posibilidad de la opción está referido a todos aquellos que realicen las actividades agropecuarias gravadas por el IVA. Entendiendo por actividades agropecuarias únicamente la

¹⁹ Luis Omar Fernández y Mario C. Uberti, *Manual de impuestos en la actividad agraria*, Ed Errepar, 1ra Ed, pág. 349

²⁰ Marchevsky Ruben Alberto, *Impuesto al valor agregado*, 1ra Ed, Bs As, Ed. Errepar, 2006, pag 1028

producción agropecuaria que se refiere a cría y/o invernada de ganados, aves, animales de granja y de pedigrí, animales destinados a la producción de pieles, la producción de leche, lanas, huevos y miel, el cultivo de campos, cereales, oleaginosas, forrajes, frutales, hortalizas y legumbres, flores y plantas de té, café, tabaco, yerba mate, algodón, entre otros.”

En resumen:

- a) Aquel que realiza actividades rurales sin ser productor agropecuario: no puede optar.
- b) Aquel productor agropecuario que realiza actividad complementaria: no puede optar.
- c) Aquel productor agropecuario que realiza exclusivamente la actividad de producción de frutos del país: sí puede optar.
- d) Aquel productor agropecuario que realiza otra actividad que se encuentre no alcanzada o exenta por el IVA: sí puede optar.²¹

2.2.1. Categoría de la renta

La Ley de Impuesto a las Ganancias²² (en adelante LIG) define en su art 49 a las rentas de tercera categoría diciendo: “Constituyen ganancias de tercera categoría:

- a) las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69;
- b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste (...)”

El Dictamen de la DATJ²³ de DGI n° 7/80 define el término empresa de la siguiente forma: “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, *agropecuaria* o de cualquier otra índole que generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.²⁴

Ahora bien, definiendo que se entiende por explotación agropecuaria, Marchevsky lo hace del siguiente modo: “una organización de elementos materiales, entre los que se encuentran la tierra, inmateriales y personales, que tomando riesgo, permite, la obtención de bienes a partir de un proceso

22 Ley 20.628, AFIP, BO: 06/08/1997

23 Dictamen N° 7/1980, Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos – AFIP, Boletín N° 321, Septiembre de 1980

24 Marchevsky Ruben Alberto, *Impuesto al valor agregado*, 1ra Ed, Bs As, Ed. Errepar, 2006, pag 1000

biológico y su posterior comercialización, en igual o diferente estado, con la finalidad de lucrar.”²⁵

La actividad agropecuaria cuando se lleva a cabo en forma de explotación, se encuentra alcanzada por el Impuesto a las Ganancias. Es decir que, ya sea una sociedad legalmente constituida, una sociedad de hecho, una explotación unipersonal, o alguna forma asociativa, la característica común es que las ganancias que éstas obtengan quedan encuadradas en la teoría del balance (Ley 20.628 art 2, segundo párrafo) y, por lo tanto, cualquiera sea su naturaleza, su periodicidad, o aun cuando se agote la fuente que las origina, estarán gravadas en el impuesto. De esta forma, no solo se ubican dentro del objeto del impuesto las rentas de los productos o subproductos y sus derivados, sino también toda utilidad o beneficio obtenido por la explotación, como la venta de bienes afectados a la explotación, sin importar si ellas obedecen o no al giro del negocio agropecuario.²⁶

Cabe aclarar respecto al ingreso indemnizatorio del art 11 inc b) de la Ley 25.169 que el mismo no obedece a rentas pertenecientes a la asociación sino a la persona en sí y sin relación al desarrollo de una actividad, por lo que no estaría alcanzado en el presente impuesto.

25 Marcheisky Ruben Alberto, *Impuesto al valor agregado*, 1ra Ed, Bs As, Ed. Errepar, 2006, pag 1000

26 Cuaderno profesional n°62: Impuesto a las ganancias e impuesto a la ganancia mínima presunta en la actividad agropecuaria – Claudia Chiaradía – 1°Ed. 2012

2.2.2. Valuación de bienes

En cuanto a la valuación, el presente gravamen sólo será abordado respecto a las existencias de hacienda, siendo ella el activo principal de la actividad, y dado que dichos bienes presentan ciertas particularidades y métodos de valuación específicos.

Cada uno de los siguientes puntos se encuentra desarrollado en el Anexo II del presente trabajo.

Clasificación de la actividad: De acuerdo a lo expresado en la descripción de la actividad, el Tambo tiene como actividad secundaria la cría de ganado. Estos establecimientos se diferencian de los de cría en que los primeros tienen en vista como principal objetivo la producción de leche, siendo en ellos un subproducto la producción de carne (terneros destetados), y donde generalmente recrían sus propias terneras y también reponen con animales adquiridos, mientras que en los segundos el propósito principal es la producción de carne.

Las normas de la ley de impuesto a las ganancias se refieren a los métodos de valuación de las existencias ganaderas aplicables a los establecimientos de cría y a los de invernada, sin establecer cómo valuar las existencias de hacienda de los establecimientos de tambo.

En virtud de que el objetivo de producción de leche involucra la cría de ganado necesaria para que las hembras puedan producir leche, en la clasificación de establecimientos que efectúa la ley de ganancias, las explotaciones de tambo están comprendidas dentro de los **establecimientos de cría**. Ello queda corroborado por la circunstancia de que en las escalas de relación que se

utilizan para el cálculo del costo estimativo (tablas anexas a la Ley 23.079²⁷), se indica la que corresponde a la raza “Holando-Argentino”, una raza bovina típicamente productora de leche, utilizada en las explotaciones de tambo con tal propósito principal.

Carácter amortizable de la hacienda: es importante analizar si la **hembra reproductora** en un **establecimiento ganadero de cría** es mercadería o capital, sin embargo, el carácter amortizable de las hembras no es reconocido por la autoridad de aplicación en la legislación vigente.

El **art 54 de la LIG** dice que “A los fines de este impuesto se considera **mercadería** toda la hacienda, cualquiera sea su categoría, de un establecimiento agropecuario”, siendo en consecuencia computable, en el balance impositivo, el resultado de su enajenación total o parcial. Continúa diciendo dicho artículo: “sin embargo, a los efectos de lo dispuesto por el **art 84**, se otorgará el tratamiento de **activo fijo** a las **adquisiciones de reproductores**, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigrí o puros por cruza”.

De lo expuesto se desprende que sólo la hacienda reproductora macho, y la hacienda reproductora hembra pura por cruza o de pedigrí, que sean “adquiridos”, van a ser amortizables impositivamente.²⁸

Los reproductores se amortizan desde que son aptos para la función y no antes. A su vez, por ser estos animales tratados como bienes de uso

27 Ley Nº 23079, AFIP, BO: 07/09/1984

28 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 15 Publicado en www.estudiomartinengo.com.ar/impoagro.htm

amortizables, en caso de venta y reemplazo, la ganancia obtenida puede no ser imputada al resultado del año, sino al costo del nuevo bien o bienes.

Valuación – Bienes de Cambio: La valuación de la hacienda en establecimientos de cría se realiza por Costo estimativo por revaluación anual, el cual es explicado a través de un ejemplo práctico y en el Anexo II del presente trabajo.

Valuación – Bienes de uso: Según el art 76° inc a) del decreto reglamentario (en adelante DR)²⁹, para la **hacienda reproductora “adquirida” macho** de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción y la **hacienda reproductora “adquirida” hembra de pedigrí y pura por cruza**, el contribuyente podrá optar para su valuación entre:

- practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros). Dicho valor comprende todos los gastos originados por la adquisición hasta que el animal esté en condiciones de prestar servicios como reproductor. O sea que se adiciona tanto los gastos de traslado, como los realizados en el propio campo para terminar la preparación del reproductor, que a veces se adquiere joven, no apto todavía para el servicio, hasta ponerlo en condiciones productivas;
- asignarles en los inventarios el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción, y a la diferencia entre el precio de adquisición y el costo estimativo, se lo amortizará en función de los años de vida útil que restan al reproductor. Es de compleja aplicación, ya que

29 Decreto Nº 1344/1998, AFIP, BO: 25/11/1998

como el costo estimativo constituye un valor que cambia cada año, se va modificando la diferencia de dicho costo con el precio de adquisición, y por lo tanto también cambia la amortización.

El citado artículo 76 permite aplicar ambos criterios de forma indistinta, pudiendo utilizar, por ejemplo, uno para machos y otro para hembras, o cambiar de opción para cada compra.³⁰

El **art 83° del DR** aclara que los procedimientos de valuación del **art 53° de la LIG** serán de aplicación independiente para cada uno de los establecimientos de un mismo contribuyente, lo que resulta lógico, dadas las diferentes razas y grado de mestizaje con que opera en cada uno de ellos.³¹ O sea que en este artículo queda plasmada la posibilidad de que un mismo contribuyente (en este caso un ganadero con más de un establecimiento de cría) aplique diversos procedimientos de valuación, en cada uno de sus establecimientos. Lo que no se puede hacer es usar métodos diversos para bienes similares en similar situación³².

Esta disposición reglamentaria se justifica en razón de tomar en cuenta que, sea por la distancia existente entre unos establecimientos y otros, o por la diversa forma de operar de cada uno, la consecuencia principal es que no se verifica intercambio de hacienda entre ellos, es decir que son independientes entre sí. El mero agregado de un nuevo campo, que se surte con animales de los ya existentes, o a la inversa, no implicaría nuevo establecimiento, sino ampliación del precedente.³³

30 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 15. Publicado en: www.estudiomartinengo.com.ar-impoagro.htm

31 IMPUESTOS EN EL AGRO. IVA Y GANANCIAS: ASPECTOS RELEVANTES del Dr. Balán Osvaldo – IPIT 02/07/2012 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

32 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 16. Publicado en: www.estudiomartinengo.com.ar-impoagro.htm

33 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 16. Publicado en: www.estudiomartinengo.com.ar-impoagro.htm

Respecto a los años de vida útil, no hay legislación que establezca dicha información, por lo que usualmente se recomienda utilizar el instructivo que acompañaba al Formulario 223 (ver tabla en Anexo III).

En las **explotaciones tamberas** se da, un mayor costo en alimentación, un más alto valor de origen, y un menor valor residual en carne en el mercado de las vacas lecheras, en relación con las especies de cría (la hacienda sufre la doble función de producir la leche para la venta y tener que alimentar la cría), lo que ha llevado a sugerir la modificación del tratamiento de los **reproductores hembra de rodeo general** en estas explotaciones.³⁴

Respecto a este tema en particular debo decir que, entiendo la postura del fisco al determinar el carácter amortizable del ganado reproductor, dado que su fin no es la venta sino la producción de más ganado, que para los establecimientos de cría y de invernada conforman el bien principal de comercialización. Si analizo la definición de bien de uso, como aquellos bienes tangibles que se utilizan para desarrollar la actividad de la empresa, que tienen una vida útil estimada superior a un año y no están destinados a la venta, tranquilamente las vacas lecheras, principal bien en la actividad, encuadra con la definición, sin embargo, si estas no son reproductoras o son de propia producción no se las reconoce como tal. Realmente, en este aspecto considero que la ley se ha vuelto muy acotada al solo tratar las actividades de cría o invernada, puesto que para el Tambo, la vaca es quien provee la leche, principal bien de cambio, tal como sería una máquina de coser con la cual confecciona indumentaria una empresa que comercializa prendas de vestir. Entonces, me pregunto, ¿por qué negarle a la vaca su carácter de bien de uso

independientemente de si es de propia producción o adquirida, o simplemente por no ser de pedigree o pura por cruza?. ¿A caso una vaca de rodeo general no genera la misma leche? Considero que es un tema a tratar seriamente por los legisladores.

Valuación de Vientres: El **art 53 inc c) de la LIG** establece que se entiende por vientres los que estén destinados a cumplir dicha finalidad, al cierre del ejercicio. Se toma como valor de avalúo el que resulta de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tiene la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

El **art 52 penúltimo párrafo de la LIG** dice: “A los efectos de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el **art 89**”, y según el **art 39 de la Ley 24.073** a partir del 1/4/92 el coeficiente de actualización es 1.

Por lo tanto, la LIG considera que la mera tenencia de vientres no debe generar utilidades, y la valuación no se relaciona con los precios de plaza, sino que se basa en procedimientos de avalúo.

Esta norma pone en claro que para los vientres se mantiene el valor de costo estimativo que tenían antes de entrar en esa condición, o sea, antes de ser destinados a cumplir la finalidad reproductora, actualizando su valor en base al índice de ajuste que en general emplea la LIG.

La palabra “destinados” permite entender que el método de costo estimativo por revaluación anual resulta aplicable a las terneras nacidas en el campo en el momento en que se define qué parte de ellas se retiene para futuras madres.

Lo cual permite inferir que se incluirán a las hembras desde que se decide incorporarlas al rodeo de servicio y hasta la fecha en que se las excluya del mismo (cuando se destete el último ternero y la vaca no reciba más al toro, aún cuando permanezca en el establecimiento engordándose para una posterior venta)³⁵.

Es decir que la definición técnica e impositiva de vientre es: “hembra en condiciones de reproducir”. Por lo tanto estarían comprendidas: las vaquillonas en servicio (lo usual es desde los 22 a 28 meses de edad, y precoz a partir de los 15 meses), las vacas en servicio (se excluyen las vacas secas: sin ternero al pie se la retira para descanso y recupero de tejidos mamarios; y las de descarte, refugo o rechazo: se las extrae del plantel por ser vacas viejas o por problemas sanitarios, reproductivos, productivos, etc), y las terneras retenidas para futuras madres. La proporción de hembras de propia producción que usualmente se vende, se valúa según el sistema de costo estimativo por revaluación anual, y no como vientres. A las hembras retenidas para reposición (reemplazo) o incremento del plantel de madres se las llama de “recría” (es la hembra de reemplazo desde la salida de su crianza hasta el primer parto)³⁶.

Como el **art 53 inc c) de la LIG** no establece excepciones, el método que adopta debe emplearse tanto para aquellos vientres de “propia producción” como “adquiridos” en el ejercicio. De tal manera en el caso de renovaciones o ampliaciones del plantel de vientres de rodeo general habrán de manifestarse diferencias, imputables al ejercicio, que resulten de comparar el precio de adquisición con el valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a que el

35 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 19 Publicado en www.estudiomartinengo.com.ar/impoagro.htm

36 METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS - Romina Chiariotti - Pag 19 Publicado en www.estudiomartinengo.com.ar/impoagro.htm

vientre adquirido pertenece a su finalización. Tratándose de animales de pedigrí o puros por cruza, que tienen el carácter de amortizables, conforme al **art 76 del DR**, dicha opción de imputación de tales diferencias al ejercicio debe ser solicitada y ser otorgada por AFIP-DGI para poder hacerla efectiva, o sea que no es automática.

Valuación en el ejercicio de iniciación: Toda explotación que inicie sus actividades tendrá única y forzosamente hacienda reproductora comprada, sin que ello configure un establecimiento de invernada.

Para la valuación de las existencias finales de hacienda del ejercicio de inicio de actividades de los establecimientos de cría, el **art 53 último párrafo de la LIG** remite al procedimiento que disponga el Decreto Reglamentario, en función de las compras del mismo, debiendo calcularse el **costo estimativo por revaluación anual**. El **art 79 del DR** distingue solamente por tipo de hacienda pero no considera la posibilidad de existencia de vientres.

2.3.

GANANCIA MINIMA PRESUNTA

Mínima presunta³⁷ (en adelante IGMP) se deberá ingresar cuando los bienes del activo gravados en el país excedan al cierre del ejercicio, la suma de \$200.000. Dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle el porcentaje que representa el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total. Es un tributo complementario del impuesto a las ganancias, puesto que se debe tributar cuando el 1% del total del activo supera el

³⁷ Ley Nº 25063, AFIP, BO: 30/12/1998

impuesto determinado del Impuesto a las Ganancias. Dicho impuesto determinado podrá computarse como pago a cuenta del IGMP. A su vez, ese impuesto abonado resultará un crédito fiscal que se podrá computar, con una serie de limitaciones contra el impuesto a las ganancias de ejercicios siguientes.

La base imponible la constituyen los activos valuados de acuerdo a la ley, y en caso de que la misma no establezca reglas específicas, se aplicará supletoriamente lo determinado por la ley de impuesto a las ganancias.

Los sujetos alcanzados relacionados con la actividad de Tambo serían tanto el empresario titular como el tambero asociado, por constituir un establecimiento estable para el desarrollo de la actividad de tambo. Cabe destacar que las personas físicas propietarias de inmuebles rurales en los cuales se lleve a cabo una actividad, como podría ser el caso del empresario titular, también tributarán por dicho bien.

La valuación de los inmuebles adquiridos se realiza al costo de adquisición a la fecha de ingreso al patrimonio, (actualizado hasta marzo de 1992 si fueron adquiridos con anterioridad). El importe no podrá ser inferior al de la base imponible establecida para el pago del impuesto inmobiliario.³⁸

Lo particular de ésta ley es que, en el caso de inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo con lo indicado anteriormente se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$

38 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS E INMOBILIARIO, EN LA PROVINCIA DE Bs. As. GANANCIAS MINIMA PRESUNTA Y BIENES PERSONALES SOBRE LOS BIENES RURALES de Dres. Osvaldo Balán y Jorge Matinata - Conferencia del IPIT (15/02/2013)– pag 3 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

200.000, el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.³⁹

Ahora bien, la ley no especifica si dicha disminución corresponde por partida, parcela, o por unidad de explotación.

De acuerdo al Dictamen DAT 23/2008⁴⁰ y Dictamen DAT 32/2008⁴¹, la reducción en la valuación de inmuebles rurales es un importe único deducible por inmueble, con independencia de la cantidad de parcelas que lo conformen y prescindiendo de que las mismas hayan sido adquiridas en distintas fechas. Es decir, corresponde tomar a todas las parcelas que integran una única explotación como un único inmueble.⁴²

Otra particularidad de éste impuesto es que considera bienes no computables, o sea, no forman parte de la base imponible del impuesto, los bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automotores, ni las inversiones en construcción de nuevos edificios o mejoras, en el ejercicio de adquisición o de inversión, y en el siguiente.

Es importante respecto a la actividad, dado que las adquisiciones de hacienda que tengan tratamiento de activo fijo (reproductores, incluidas las hembras) cumplen con dicha condición, y por ende quedarían fuera de la base imponible durante sus dos primeros años.

39 Ley 25063, AFIP; BO: 30/12/1998 - artículo 4°, inciso b)

40 Dictamen Nº 23/2008, Dirección de Asesoría Técnica – AFIP, Carpeta Nº 33, página 11

41 Dictamen Nº 32/2008, Dirección de Asesoría Técnica – AFIP, Carpeta Nº 33, página 20

42 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS E INMOBILIARIO, EN LA PROVINCIA DE Bs. As. GANANCIAS MINIMA PRESUNTA Y BIENES PERSONALES SOBRE LOS BIENES RURALES de Dres. Osvaldo Balán y Jorge Matinata - Conferencia del IPIT (15/02/2013)– pag 6 y 7 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

Los inmuebles rurales como se vio, resultan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, pero se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los Bienes Personales⁴³ los que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

El decreto reglamentario de la ley de impuesto a los bienes personales en su art 22 menciona que el capital se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b), o sea el 25% de la tierra libre de mejoras o \$200.000, el mayor.

Ha sido muy discutida la existencia de una doble imposición respecto al inmueble rural en IGMP y bienes personales, dado que la incidencia de no detraer la reducción del cuarto párrafo resulta significativa.

En primer término, cabe mencionar que el artículo 17 de la ley que nos ocupa indica en su inciso a) que son sujetos pasivos del impuesto "Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior", agregando en su inciso b) a "Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país".

43 Ley 23966, AFIP, BO: 20/08/1991 art 21 inc f)

Por su parte, el inciso k) del artículo 19 del mismo cuerpo legal incluye entre los bienes situados en el país a "Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él".

Analizando, los inmuebles rurales afectados al patrimonio de una empresa unipersonal están gravados por la participación patrimonial. Los afectados al patrimonio de una SH para ser explotados exclusivamente por la misma sin retribución alguna para sus titulares, están gravados por la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa. Por ende, si el inmueble está siendo explotado, se encontrará gravado en IGMP gozando de la reducción aludida, pero estará fuera del ámbito de imposición del impuesto a los bienes personales, por integrar una explotación unipersonal.⁴⁴

En la postura adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación, en el **Fallo González Camilo. TFN, Sala "C". 14/04/2009**, se sostuvo que en el impuesto a la ganancia mínima presunta, complementario del impuesto a las ganancias, el sujeto pasivo es la empresa unipersonal y, por la otra, en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, el sujeto pasivo es la persona física que resulta única dueña de la explotación de cuyo capital forma parte el inmueble rural, con lo que no se verifica una doble imposición económica sobre los inmuebles rurales.

Ahora bien, en el **Fallo MOLARO, José Luis s/ recurso de apelación, fechado el 17/05/2012**, la Sala A del Tribunal Fiscal ha opinado en forma diametralmente opuesta, señalando que, "resulta evidente que la exención tipificada en el artículo 21, inciso f) de la ley de impuesto sobre los bienes

⁴⁴ Dictamen N° 7/2002, Dirección de Asesoría Técnica – AFIP, Boletín N° 61, 01 de Agosto de 2002, página 1416

personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de “rural”), esté o no afectado a una explotación. Así, en la medida que se verifique la sustantividad de los citados elementos, los inmuebles en cuestión solamente estarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrarán exentos del impuesto sobre los bienes personales. Y ello, habida cuenta que la exención no hace ninguna distinción acerca del destino o a la afectación de los inmuebles.”⁴⁵

En conclusión, según el destino o afectación de los inmuebles rurales⁴⁶:

1- si se encuentran afectados al patrimonio de una empresa unipersonal, los titulares de tales bienes deberán tributar:

1.1. El impuesto a la ganancia mínima presunta (Ley N° 25.063 art 2°, inciso c).

1.2. El impuesto sobre los bienes personales, por la participación patrimonial (Ley N° 23.966 art 19, inciso k).

2- si los mismos resultan estar inexplotados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas:

2.1. Alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta (art 2°, inciso e).

45 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS E INMOBILIARIO, EN LA PROVINCIA DE Bs. As. GANANCIAS MINIMA PRESUNTA Y BIENES PERSONALES SOBRE LOS BIENES RURALES de Dres. Osvaldo Balán y Jorge Matinata - Conferencia del IPIT (15/02/2013)– pag 16 y 17 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

46 Nota Externa N° 5/2006, AFIP, BO: 22/11/2006

2.2. Exentos en el impuesto sobre los bienes personales (artículo 21, inciso f).

3- los afectados al patrimonio de una sociedad de hecho:

3.1. Alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, recayendo la obligación tributaria en la referida sociedad (Ley N° 25.063 art 2° inciso a).

3.2. Gravados por el impuesto sobre los bienes personales, respecto de la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa (Ley N° 23.966 art 19, inciso j), correspondiendo a:

3.2.1. Los titulares de tales bienes incluir en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales, el valor de su participación societaria.

3.2.2. Las sociedades de hecho con objeto comercial, liquidar e ingresar el tributo conforme a lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

En conclusión, comprendo lo manifestado por el Tribunal Fiscal en el fallo Gonzalez Camilo, puesto que considero que la identidad subjetiva sujeta a gravamen no es la misma, en un caso es la sociedad y en el otro el sujeto persona física o sucesión indivisa, aunque sí podríamos hablar de una imposición objetiva. Además considero muy claro el resumen que emite la AFIP en su Nota Externa.

Remitiendo al título primero, el cual describe la actividad, allí se encuentra un párrafo que hace referencia al empresario titular diciendo que es quien tendrá a su cargo la dirección y administración, pudiendo delegar dichas funciones pero no la responsabilidad jurídica.

Si bien, ya ha quedado en claro la autonomía previsional y fiscal de las partes del contrato, cabe hacer la aclaración, que el régimen de Autónomos prevé como obligado a realizar aportes previsionales aquel que tenga la “*Dirección, administración o conducción* de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, y socios de sociedades de cualquier tipo.”⁴⁷

Por ende, el empresario titular, para empadronarse en el régimen de Autónomos, deberá considerar la actividad por la que obtenga los mayores ingresos para determinar el Grupo de Actividad, y para los límites de Ingresos Brutos, deberá considerar los obtenidos por la totalidad de las actividades autónomas desarrolladas.

Ahora bien, la pregunta es: y el Tambero-asociado, ¿no realiza aportes? Y si los realiza, ¿Por qué razón debería hacerlo?

El Tambero-asociado aporta una prestación de servicios sin estar sujeto a un contrato de trabajo para su desarrollo, y como la prestación se realiza de forma habitual, personal y directa, el mismo debe quedar integrado en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

47 Decr 1866/2006, AFIP, BO: 15/12/2006 – Anexo II – Tabla I pto. 1

En fin, ambos sujetos realizarán aportes a la seguridad social, el empresario titular por ser quien tiene a cargo la dirección y administración de la sociedad civil, y el tambero asociado, por ser su prestación de servicio en forma directa, personal y habitual, como parte de su aporte a dicha sociedad sin estar sujeto a un contrato de trabajo.⁴⁸

48 Decr 1866/2006, AFIP, BO: 15/12/2006 – Anexo II – Tabla II pto. 1

3.

IMPUESTOS PROVINCIALES

3.1.

IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

La actividad se encontraría encuadrada en el nomenclador NAIIB bajo el código 012170 - Producción de leche, que incluye la producción de leche de vaca destinada al consumo directo o a la elaboración de productos lácteos y el acondicionamiento de la leche en el tambo como el enfriado u otros procesos. Lo que queda fuera del mismo es el acondicionamiento y elaboración de la leche en establecimientos industriales, que encuadraría en los códigos 15201, 15202 y 15209, según el caso. No se encuentra alcanzada la indemnización por rescisión del contrato del art 11 inc b) de la Ley 25.169 por no tener relación con ingresos provenientes del desarrollo de una actividad gravada.

De acuerdo a la ley impositiva 2014, la actividad está gravada en la provincia de Buenos Aires a la tasa del 4%, según el art 21 inc c). Pero, la misma ley, en su art 27 reduce la alícuota al 1,75% cuando la actividad se desarrolle en establecimientos ubicados en la provincia. La alícuota resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de la actividad desarrollada en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

Pero el texto continua con la posibilidad de reducir aún más la tasa, la cual será del 0,5%, de acuerdo al art 28, para el caso de haber obtenido ingresos gravados, no gravados y exentos, dentro o fuera de la Provincia, en el período

fiscal anterior, inferiores a los sesenta millones o diez millones en el caso de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso. Siempre el beneficio será aplicable a los ingresos atribuibles a la jurisdicción de la provincia.

En resumen, la alícuota aplicable deberá ser evaluada de acuerdo a los condicionales:

ESTABLECIMIENTO	INGRESOS TOTALES	JURISD BS AS	OTRA JURISD
Fuera de Bs As	---	4%	4%
En Bs As	>60 millones	1,75%	4%
En Bs As	<60 millones (*)	0,5%	4%

(*) <10 millones e inicio de actividades en el ejercicio fiscal en curso.

3.1.1. EXENCIÓN DE LA ACTIVIDAD EN INGRESOS BRUTOS

Un Empresario- Titular, siendo quien aporta el establecimiento y las instalaciones, requiere el reconocimiento de la exención del impuesto sobre los ingresos brutos en los términos de la ley 11.518, por entender que desarrolla la actividad de productor de leche. A consecuencia de ello, la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas de Bs. As. emite el informe 68/2005.

Atento a que la ley asigna al contrato en estudio, su naturaleza agraria calificándola como "particular relación participativa" entre el empresario titular y el tambero asociado, y dado el carácter asociativo que le otorga la misma ley a las partes involucradas en el contrato, y teniendo en cuenta que las mismas se encuentran mancomunadas en la misma suerte y sujetas a las contingencias económicas propias de todo evento comercial, la Dirección afirma que **la actividad desarrollada por el tambero asociado es la misma que desarrolla el titular de la explotación**, es decir productor de leche,

encuadrada en el Código 12170 del Nomenclador de Actividades para el impuesto sobre los ingresos brutos (NAIIB/99), correspondiendo el otorgamiento del beneficio exentivo solicitado.⁴⁹

3.2.

IMPUESTO INMOBILIARIO

Están exentos de este impuesto los inmuebles de hasta cincuenta hectáreas destinados exclusivamente a la explotación tambera, siempre que el contribuyente sea propietario, usufructuario o poseedor de ese solo inmueble, realice por sí la explotación y se encuentre debidamente inscripto en el impuesto sobre los Ingresos Brutos.⁵⁰

3.3.

CONVENIO MULTILATERAL

A fin de abarcar todas las posibilidades de aplicación de las leyes vigentes, se ha elegido como segunda jurisdicción un partido ajeno a los considerados en la zona central ganadera definidos por las Resoluciones J-478/62 y J-315/68 de la ex Junta Nacional de Carnes. Por ello, la elección fue en la provincia de La Pampa, la localidad de Jacinto Arauz. La ley impositiva local⁵¹ determina para el año 2014 una alícuota del 0,5% para la actividad primaria de producción de leche. Como cabe la posibilidad de que el tambero parte de sus crías las venda, esas operaciones estarán gravadas a la tasa del 0,7% cuando se

⁴⁹ INFORME: 68/2005 Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. - 23/08/2005

⁵⁰ Código Fiscal - CAPÍTULO III DE LAS EXENCIONES - ARTÍCULO 177 inc m)

⁵¹ Ley 2759 - Dirección General de Rentas Pcia de La Pampa

comercialicen dentro de la provincia de La Pampa, o al 1,3% para ventas fuera de dicha jurisdicción.

La discusión se plantea a la hora de determinar si la actividad corresponde o no a un régimen especial de los planteados por las leyes de convenio. Justamente su art 13 trata la distribución de la materia imponible, ordenada en párrafos que establecen ciertos requisitos específicos para su aplicación.

El primer párrafo del citado artículo es aplicable a productos agropecuarios en bruto, semielaborados y/o elaborados, tal como lo es la leche, pero debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1- Que se trate de industrias vitivinícolas y azucareras o productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país; en bruto, semielaborados y/o elaborados en la jurisdicción productora.

Cuando los productos sean sometidos a un proceso de elaboración – parcial o total– debe ser el propio productor quién realice el proceso de industrialización y el despacho fuera de la jurisdicción, para poder seguir encuadrados en el régimen especial establecido por este párrafo.

- 2- Que los productos sean despachados por el propio productor para su venta fuera de la jurisdicción productora, sin importar si estos productos se venden en el mismo estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración. Lo cual implica un desplazamiento físico del producto fuera de la jurisdicción y que el despacho lo realice el propio productor o cualquier persona que actúe para y por cuenta de él, porque lo importante es que el productor siga siendo el propietario del bien al momento del despacho.

- 3- Deben ser despachados sin facturar, o sea, la inexistencia de una venta en la jurisdicción productora, siendo la factura uno de los instrumentos que exterioriza esta operación, pero no el único.

Si no se cumplen algunos de estos requisitos, la actividad del productor no se podrá incluir en el régimen especial de este artículo, sino que se aplicará el artículo 2º de la ley de convenio, conocido como régimen general, para la distribución de la base imponible.

Si analizamos la modalidad de operación de esta actividad, el tambero suele vender la leche en el establecimiento, con lo cual, no estaría cumpliendo con la inexistencia de venta en la jurisdicción de origen. Ahora bien, también podría ocurrir, que dado el volumen de litros de leche que manejan, realicen el traslado del producto, ya sea por vehículos propios o tercerizando el servicio, hasta las plantas de sus clientes. Bajo ese supuesto, la actividad encuadraría en el art 13 inc 2, aunque resulta muy difícil que afronten un traslado a una jurisdicción distinta, dada las características perecederas del producto.

A mi humilde entender sería muy poco probable que el tambero pueda aplicar éste párrafo de la ley.

Siguiendo con el análisis del artículo 13, el tercer párrafo abre otra posibilidad de aplicación. Aquí se grava la mera compra de estos productos. También requiere que los productos sean extraídos para su venta o elaboración fuera de la jurisdicción de origen, y que la jurisdicción de origen no grave al productor.

Respecto al tambo, la extracción de la leche puede realizarse para la venta fuera de la jurisdicción de origen, pero es muy extraño que así sea, dados los requisitos de sanidad que implican el traslado del producto. Además, el

productor suele estar alcanzado por el impuesto, a una alícuota baja, pero gravado.

Por todo lo visto, a mi entender, el común de los contribuyentes de este tipo encuadran en el artículo 2, llamado régimen general, donde la base imponible se distribuye por coeficientes determinados año a año de acuerdo a las ventas y compras en cada jurisdicción en que se opere.

4. Regímenes de información y retención

4.1. Registro anticipado de operaciones de comercio exterior de lácteos

Deben inscribirse en el Registro de Operadores Lácteos, las personas físicas o jurídicas que realicen compromisos de compraventa al exterior u operaciones de exportación e importación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMUN DEL MERCOSUR (N.C.M.) que se detallan en el Anexo que forma parte de la resolución, entre las que se encuentran la leche cruda, leche, sus productos, subproductos y/o derivados de la misma.

La falta de registración será causal de suspensión o cancelación de las inscripciones otorgadas, en los términos del Artículo 11 de la citada Resolución N° 1621/06.⁵²

⁵² Resolución N°152-SAGPYA: Registro anticipado de operaciones de comercio exterior de lácteos (B.O. 21/09/2007)

4.2.

Registro de Operadores Lácteos

Para la inscripción en el Registro de Operadores se requiere la tramitación de matrícula comercial habilitante, siendo requisito para su obtención, la habilitación higiénico-sanitaria de los establecimientos productivos.⁵³

Esta actividad de fiscalización que la ONCCA (disuelta por Decreto N° 192/11⁵⁴) realizaba en el sector, permite identificar el origen y el destino de la mercadería en sus aspectos higiénicos, sanitarios y comerciales. Hoy la función la desempeña el mismo Ministerio de agricultura, ganadería y pesca a través de sus distintas dependencias.

4.3.

Registro Nacional de Productores Agropecuarios

El Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios, Renspa, fue creado en el año 1997. Su función consiste en la asignación de un código, único e irrepetible, a través del cual se establece **la asociación de cada productor agropecuario con el campo donde realiza su actividad**. Contiene datos del establecimiento, del productor, de la actividad que allí realiza y de los animales que posee.

La inscripción es obligatoria porque es exigida para realizar cualquier actividad pecuaria en la República Argentina. Se realiza a través del formulario denominado “Actualización del Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios- Renspa” en la Oficina Local de Senasa que corresponda a la jurisdicción.

⁵³ Resolución 1621/06 de la ONCCA – (06/09/2006)

⁵⁴ Res 192/2011 - MINISTERIO DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA – (24/02/2011)

El productor contará con un Renspa por cada establecimiento donde realice actividad agropecuaria, es decir que tendrá tantos Renspa y CUIG, como campos o establecimientos en producción o lugares donde posea ganado.

Para la asignación de la CUIG, del sistema de identificación ganadera, es imprescindible el empadronamiento y actualización de datos en el Renspa.⁵⁵

4.4.

Régimen de retención al Impuesto a las ganancias

Cuando el empresario titular no resulta ser propietario del campo sino que lo arrienda, deberá evaluar la posibilidad de que dicho arrendamiento esté sujeto a retención del impuesto a las ganancias y actuar en carácter de agente del mismo.

Para dicho caso, al importe neto de la operación que vaya a abonar deberá detraerle el monto no sujeto a retención, y al resultante le aplicará la alícuota correspondiente. Tanto el monto a deducir como la alícuota surgen del Anexo VIII de la RG 830. En la actualidad, para el caso de alquileres, el mínimo no imponible mensual es de \$1.200 y la alícuota de retención es del 6%.

Una vez realizado dicho calculo, si el resultante fuera un importe a retener inferior a \$ 20, no corresponderá efectuar retención.⁵⁶

Ahora bien, de acuerdo al art 16 de la misma, cuando se paguen sumas correspondientes a locaciones de inmuebles rurales que comprendan más de un período mensual se permite proceder de acuerdo a lo indicado en el art 25, que es la posibilidad de deducir el importe no sujeto a retención mensual

⁵⁵ Resolución 116/98 (SAGPYA) y Resolución N° 249 (23/06/ 2003) del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria

⁵⁶ RG 830/2000 - AFIP - art 29 – BO: 28/04/2000

multiplicado por la cantidad de periodos, o fracción de los mismos, que representen dicho pago.

4.5. Régimen de retención RG 1428 al Impuesto al valor agregado

Se encuentran obligados a actuar como agentes de retención, respecto de las operaciones de compraventa de leche fluida sin procesar de ganado bovino, actividad principal de un tambo, los adquirentes que revistan la calidad de responsables inscritos en el impuesto al valor agregado y las cooperativas que actúen como intermediarias en dicha operación.⁵⁷

La retención a practicar se determinará aplicando sobre el precio neto de venta el 6% si se trata de operaciones efectuadas con responsables inscritos, el 12,70% por operaciones realizadas con monotributistas, no inscritos, exentos o no alcanzados en IVA, o el 21% cuando de la consulta al "Archivo de Información sobre Proveedores" (mediante la aplicación <https://www.afipreproweb.gob.ar>), el sujeto reúna ciertas irregularidades.

5. LABORAL

5.1. REGIMEN DE TRABAJO AGRARIO

5.1.1. Definiciones

Habrá contrato de trabajo agrario, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en el *ámbito rural*, mediante el pago de una remuneración en favor de otra y bajo su dependencia, persiguiera ésta o no fines de lucro, para

57 RG 1428/2003 - AFIP - art 2° - BO: 31/01/2003

la realización de tareas propias de la actividad agraria en cualquiera de sus especializaciones, tales como la agrícola, pecuaria, forestal, avícola, apícola, hortícola u otras semejantes.⁵⁸

Las actividades incluidas en el presente régimen incluyen en su art 8° la manipulación y el almacenamiento productos agrarios, tal como la leche.

Quedan excluidos de la aplicación de la presente el personal afectado exclusiva o principalmente a actividades industriales, comerciales, turísticas, de transporte o servicios, aunque se desarrollaren en empresas o establecimientos mixtos, agrario-industriales o agrario-comerciales o de cualquier otra índole, y el personal administrativo de los establecimientos, entre otros que nombra la ley.⁵⁹

En caso de duda sobre la inclusión o no en el ámbito del Régimen de Trabajo Agrario de una tarea o actividad, corresponderá al Ministerio de Trabajo, empleo y seguridad social resolverlo y determinarlo.

La misma ley define a qué llama actividad agraria diciendo: “se entenderá por actividad agraria a toda aquella dirigida a la obtención de frutos o productos primarios a través de la realización de tareas pecuarias, agrícolas, forestales, hortícolas, avícolas, apícolas u otras semejantes, siempre que éstos no hayan sido sometidos a ningún tipo de proceso industrial, en tanto se desarrollen en ámbitos rurales.”⁶⁰

Ámbito rural es aquel que “no tiene asentamiento edilicio intensivo, ni está efectivamente dividido en manzanas, solares o lotes destinados preferentemente a residencia y en el que no se desarrollan en forma

58 Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 11°

59 Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 3°

60 Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 5°

predominante actividades vinculadas a la industria, el comercio, los servicios y la administración pública. Sólo a los efectos de esta ley, se prescindirá de la calificación que efectuara la respectiva autoridad comunal.”⁶¹

Quienes contraten o subcontraten con terceros la realización de trabajos o servicios propios de actividades agrarias, o cedan, total o parcialmente, a terceros el establecimiento o explotación que se encontrare a su nombre, para la realización de dichas actividades, que hagan a su actividad principal o accesoria, deberán exigir de aquéllos el adecuado cumplimiento de las normas relativas al trabajo y de las obligaciones derivadas de los sistemas de la seguridad social, siendo en todos los casos solidariamente responsables de las obligaciones emergentes de la relación laboral y de su extinción, aunque el trabajador demande directamente al principal sin accionar contra ellos.⁶² Tal lo expresado en el punto 1 sobre descripción del contrato asociativo de actividad tampera, el empresario-titular es quien dispone del predio rural, instalaciones, bienes o hacienda afectada a la explotación tampera, y el tampero-asociado ejecuta las tareas pudiendo contribuir con personal a su cargo. En el caso de no cumplir con las responsabilidades que le impone el hecho de ser empleador, el empresario titular sería solidariamente responsable. Esto porque la posesión del predio, sea por ser titular del mismo o bien porque lo alquila, le corresponde y lo afecta a la realización de una actividad agraria. La ley exime de la responsabilidad a quien posee el campo y lo arrienda a un tercero, o sea, el mero rentista que no está involucrado en la actividad desarrollada en el predio. Las cooperativas de trabajo no podrán actuar en el ámbito de la presente ley como empresas de provisión de trabajadores para servicios temporarios, ni de

⁶¹ Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 6°

⁶² Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 12°

cualquier otro modo brindar servicios propios de las agencias de colocación. A su vez, se prohíbe la actuación de empresas de servicios temporarios, agencias de colocación o cualquier otra empresa que provea trabajadores para la realización de las tareas y actividades incluidas en la presente ley y de aquellas que de cualquier otro modo brinden servicios propios de las agencias de colocación.⁶³

5.1.2. Modalidades de contratación

El contrato de trabajo agrario se entenderá celebrado con carácter permanente y como de prestación continua, y el mismo no podrá ser celebrado a prueba por período alguno.

Podrá ser celebrado con carácter temporario cuando la relación laboral se origine en necesidades de la explotación de carácter cíclico o estacional, o por procesos temporales propios de la actividad.

El trabajador temporario deberá percibir al concluir la relación laboral, además del proporcional del sueldo anual complementario, una indemnización sustitutiva de sus vacaciones equivalente al diez por ciento (10%) del total de las remuneraciones devengadas.

Cuando un trabajador temporario es contratado por un mismo empleador en más de una ocasión de manera consecutiva, para la realización de tareas de carácter cíclico o estacional será considerado como un trabajador permanente discontinuo, gozando iguales derechos que los trabajadores permanentes ajustados a las características discontinuas de sus prestaciones.

⁶³ Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - art 14° y 15°

El despido sin justa causa del trabajador permanente discontinuo previo a la finalización del ciclo, dará derecho al trabajador, además de las indemnizaciones previstas por la ley de contrato de trabajo, a la de daños y perjuicios provenientes del derecho común por la sola ruptura anticipada del contrato. Si el tiempo que faltare para cumplir el plazo del contrato fuese igual o superior al que corresponda al de preaviso, el reconocimiento de la indemnización por daño suplirá al que corresponde por omisión de éste, si el monto reconocido fuese también igual o superior.

El empleador o su representante y sus respectivas familias podrán tomar parte en las tareas que se desarrollaren en las explotaciones e integrar total o parcialmente los equipos o cuadrillas. Queda prohibido el trabajo de las personas menores de dieciséis años. Aquellos menores de entre catorce y dieciséis años de edad podrán ser ocupados en explotaciones cuyo titular sea su padre, madre o tutor, en jornadas que no podrán superar las tres horas diarias, y las quince horas semanales, siempre que no se trate de tareas penosas, peligrosas y/o insalubres, y que cumplan con la asistencia escolar, debiendo obtener autorización de la autoridad administrativa laboral de cada jurisdicción. Desde los dieciséis años y hasta los dieciocho años pueden celebrar contrato de trabajo con autorización de sus padres, debiendo exigir de los mismos o de sus representantes legales, un certificado médico extendido por un servicio de salud pública que acredite su aptitud para el trabajo, y el certificado de escolaridad previsto en el artículo 29 de la ley 26.206.⁶⁴

64 Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - Título IX cap II

A su vez, será responsabilidad del empleador lo especificado en el título IV respecto a las condiciones de la vivienda a brindar a los trabajadores y su grupo familiar, su alimentación, traslado y seguridad e higiene en el trabajo.

5.1.3. Jornada de trabajo

La jornada de trabajo no podrá exceder de 8 horas diarias y de 44 semanales desde el día lunes hasta el sábado a las 13 horas. La distribución de las horas de trabajo diarias y su diagramación serán facultad privativa del empleador, no pudiendo importar una jornada ordinaria diurna superior a 9 horas.

La jornada ordinaria de trabajo integralmente nocturna no podrá exceder de 7 horas diarias ni de 42 horas semanales, entendiéndose por tal la que se cumple entre las 20 horas de un día y las 5 horas del día siguiente.

Cuando se alternen horas diurnas con nocturnas se reducirá proporcionalmente la jornada en 8 minutos por cada hora nocturna trabajada o se pagarán los 8 minutos en exceso como tiempo extraordinario. El número máximo de horas extraordinarias queda establecido en 30 horas mensuales y 200 horas anuales.

Queda prohibida la ocupación del trabajador desde las 13 horas del día sábado hasta las 24 del día siguiente, salvo cuando necesidades objetivas impostergables de la producción o de mantenimiento lo exigieren. En tales supuestos, el trabajador gozará de un descanso compensatorio dentro de los 7 días siguientes. Para aquellas tareas que habitualmente deban realizarse también en días domingo por la naturaleza de la actividad o por tratarse de guardias rotativas, el empleador deberá otorgar al trabajador un descanso compensatorio de 1 día en el curso de la semana siguiente.

La jornada de trabajo prevista para el trabajo adolescente deberá realizarse exclusivamente en horario matutino o vespertino, nunca en nocturnos, y no podrá ser superior a 6 horas diarias y a 32 horas semanales. La distribución desigual de las horas laborales no podrá superar las 7 horas diarias.

5.1.4. Licencias

Rigen en este contrato las licencias de la LCT (ley 20.744), respecto a días de vacaciones y la licencia por maternidad, aunque tiene ciertas particularidades que mejoran aun más las condiciones establecidas en ella como por ejemplo:

Licencia Parental:⁶⁵ Fuera de las licencias ordinarias otorgadas por la LCT, el trabajador rural gozará de una licencia parental para el personal permanente de prestación continua, con goce de haberes de 30 días corridos por paternidad, la que podrá ser utilizada por el trabajador de manera ininterrumpida entre los 45 días anteriores a la fecha presunta de parto y los 12 meses posteriores al nacimiento.

Licencias especiales:⁶⁶

- Examen ginecológico y mamario, 1 día al año (Res CNTA 8/2001)
- Nacimiento o adopción de hijo, 5 días (Res CNTA 5/2006 para Buenos Aires y La Pampa) (Res CNTA 9 y 12/2005 para Santa Fe)
- Donación de sangre, 1 día (Ley 22.990 BO: 02/12/1983)
- Citaciones judiciales u org. Públicos, 1 día (Ley 23.691 BO: 17/08/1989)
- Actos electorales, 4 días (Ley 23.759 BO: 06/12/1989)
- Bomberos, en contingencias (Ley 20.732 BO: 28/08/1974)

⁶⁵ Ley 26.727 (BO: 28/12/2011) - Título VI cap II

⁶⁶ Conferencia IPIT del 03/04/2012 - Nuevo régimen de Trabajo Agrario Ley 26727-BO 28/12/2011 – Dr. CP Magnosky Raul Oscar – pag 31 Publicado en

<https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

- Deportistas aficionados, 60 días al año (Ley 20.596 BO: 05/03/1974)
- Practicantes de la religión judía o musulmana, en días festivos (Ley 25.151 BO: 14/09/1999)
- Nacimiento de hijo con síndrome de down, 6 meses de licencia sin goce de sueldo desde la fecha del vencimiento del período de prohibición de trabajo por maternidad (Ley 24.716 BO: 23/10/1996)

5.1.5. Seguridad Social

Los trabajadores incluidos en el ámbito de aplicación de la presente ley tendrán derecho a la jubilación ordinaria con cincuenta y siete años de edad, sin distinción de sexo, en tanto acrediten veinticinco años de servicios, con aportes.

Por la contratación de trabajadores temporarios y permanentes discontinuos, el empleador gozará, por el término de 24 meses, de una reducción del cincuenta por ciento de sus contribuciones vigentes con destino al sistema de seguridad social.

Los empleadores deberán retener un importe equivalente al uno y medio por ciento del total de las remuneraciones que se devenguen depositando los importes resultantes en una cuenta especial que a tal efecto abrirá el RENATEA (Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios, entidad autárquica en jurisdicción del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social).

5.1.6. Otras particularidades

- Deberán inscribirse obligatoriamente en el RENATEA los empleadores y trabajadores agrarios. Dicho ente expedirá la Libreta del Trabajador Agrario la cual es de uso obligatorio en todo el territorio de la República Argentina para todos los trabajadores que desarrollen tareas correspondientes a la actividad agraria en cualquiera de sus especializaciones, comprendidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Trabajo Agrario. La misma tiene carácter de documento personal, intransferible y probatorio de la relación laboral.

En el caso de los trabajadores jubilados, también es obligatorio el uso de la libreta de trabajo del trabajador rural, independientemente que por su situación previsional no sea obligatorio el aporte de 1,5% al Renatre.⁶⁷

- Falta de Inscripción del empleador rural en el RENATEA- Sanciones
Res. 245/06 RENATRE B.O.17/04/2006: La falta de inscripción del empleador rural se asimila a la falta de tramitación de la libreta de trabajo. Este incumplimiento se considera una infracción "Muy Grave" y la multa va de \$1000 a \$5000. El valor de la sanción depende del tiempo transcurrido desde el vencimiento del plazo dispuesto para la inscripción por la Res. (RENATRE) 22/2003 o desde el inicio de actividades, si esto fuese posterior.
- Al dar el alta del trabajador, en el formulario 931, en actividad deberá ingresarse el código 97 Trabajador Agrario Ley 25.191, contribución al

⁶⁷ Conferencia IPIT del 03/04/2012 - Nuevo régimen de Trabajo Agrario Ley 26727-BO 28/12/2011 – Dr. CP Magnosky Raul Oscar – pag 66 Publicado en

RENATEA (en vez del FNE), Condición 5: Diferencial mayor de 18 años.⁶⁸

- Las remuneraciones mínimas las determina la Comisión Nacional de Trabajo Agrario (CNTA). Actualmente rige la Res 103/2012, la cual establece las remuneraciones mínimas de cada categoría de trabajo y el tope indemnizatorio. A su vez, establece un adicional por antigüedad del 1% por cada año de antigüedad, hasta 10 años, y del 1,5 % cuando el trabajador tenga una antigüedad mayor a los 10 años.
- Se podrá expender al personal mercaderías, no pudiendo retener, compensar, descontar o deducir las mismas del salario. Se puede vender bajo las siguientes condiciones:
 - que el trabajador compre voluntariamente
 - que las mercaderías tengan precios iguales o inferiores al corriente en la zona.
- Respecto a la seguridad e higiene en el trabajo, es obligación del empleador el suministro de los elementos de seguridad y protectores personales cuando sea necesario por las condiciones de trabajo, la adecuada capacitación sobre las correctas formas de trabajo, y la limpieza de la ropa contaminada cuando se manipulen sustancias tóxicas.⁶⁹

68 Conferencia IPIT del 03/04/2012 - Nuevo régimen de Trabajo Agrario Ley 26727-BO 28/12/2011 – Dr. CP Magnosky Raul Oscar – pag 15 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

69 Conferencia IPIT del 03/04/2012 - Nuevo régimen de Trabajo Agrario Ley 26727-BO 28/12/2011 – Dr. CP Magnosky Raul Oscar – pag 24 Publicado en <https://www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp>

5.2.**INDICADOR MINIMO DE TRABAJADORES (IMT)**

La RG 3220/2011 modifica el Anexo de la RG 2927 incorporando en el detalle de apéndices y actividades que los componen al inciso e) Tambos. La cantidad mínima de trabajadores dependerá de las siguientes condiciones:

-Ordeñadores a cargo del tambero asociado: cuando exista Contrato Asociativo de Explotación Tambera que cumpla los requisitos y condiciones exigidos por la ley 25169:

Un (1) trabajador por cada cuarenta (40) vacas en ordeño, para las tareas generales de la explotación a cargo del empresario titular, y

Un (1) ordeñador por cada noventa y cinco (95) vacas en ordeño a cargo del tambero asociado.

-Ordeñadores a cargo del empresario titular: aplicable a los casos en los cuales no exista Contrato Asociativo de Explotación Tambera o, de existir, éste no cumpla los requisitos y condiciones exigidos por la ley 25169.

Un (1) trabajador por cada veintiocho coma veinte (28,20) vacas en ordeño, o

Un (1) trabajador por cada setecientos siete (707) litros diarios de leche producida.

5.3.

HIGIENE Y SEGURIDAD PARA LA ACTIVIDAD AGRARIA

El decreto 617/97, publicado el 11/7/97 en el boletín oficial, establece las condiciones de higiene y seguridad que deben reunir los lugares de trabajo, maquinaria, herramientas y demás elementos.

En virtud de las características particulares de la actividad agraria, reglamenta de manera específica la formulación de los planes de mejoramiento previstos en el artículo 4° de la Ley N° 24.557 sobre Riegos del trabajo.

6. OTRAS PARTICULARIDADES DEL SECTOR

6.1. COMPROBANTE DE LIQUIDACION PARA EL SECTOR LACTEO

La AFIP reconoce al comprobante llamado “Liquidación Mensual Única - Comercial Impositiva”, como documento equivalente de acuerdo a lo expresado por la RG 1415, para respaldar las operaciones de compra directa de leche cruda a productores primarios. Los operadores de lácteos deberán emitir y entregar a los respectivos productores la citada liquidación que tendrá carácter de pago único, obligatorio y universal.⁷⁰

Para su emisión, se deberá tramitar el respectivo Código de Autorización de Impresión (C.A.I.) y su modelo se encuentra especificado en el Anexo propio de la resolución.⁷¹

70 RG 3187/2011 - AFIP - art 1 - BO: 28/09/2011

71 RG 3187/2011 - AFIP - art 4 - BO: 28/09/2011

Se encuentran alcanzadas las siguientes categorías de operadores del mercado de lácteos, sus productos, subproductos y/o aquellos operadores comprendidos en la Resolución 7953 de la entonces ONCCA:⁷²

- a) Pool de leche cruda.
- b) Planta de enfriamiento y tipificación de leche cruda.
- c) Tambo fábrica.
- d) Elaborador de productos lácteos.
- e) Usuario de industria láctea/fasonero.
- f) Productor abastecedor lechero.

Ya que en el presente trata sobre el productor tambero como sujeto que extrae la materia prima para luego abastecer a los agentes mencionados, el mencionado comprobante deberá ser recepcionado por ellos no encontrándose obligado a su emisión

6.2. Mansedumbre de animales: ¿parte del gasto del animal?

Por el régimen anterior de mediería tambera, ya derogado por el Decreto 3950/46 se estableció, hoy ya una costumbre, abonar al tambero una suma por cada vaca amansada y ternero destetado; estos importes son abonados por el empresario o se restan de las ganancias del tambo y, en realidad no son gastos operativos, sino que deberían cargarse al costo de los animales beneficiados que, tras el mismo, asumen otra utilidad para el tambo.⁷³

7. Normas contables aplicables a la actividad

⁷² RG 3187/2011 – AFIP - art 2 – BO: 28/09/2011

⁷³ Luis Omar Fernández y Mario C. Uberti, Manual de impuestos en la actividad agraria, Ed Errepar, 1ra Ed, pág. 89

En el ámbito nacional, la Resolución Técnica n°22 de las Normas Contables Profesionales, establece los criterios de reconocimiento y medición de activos biológicos, los cuales describe como “los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria.”

A nivel internacional, la NIC 41 trata dichos activos con una definición coincidente a la local diciendo que “Un activo biológico es un animal vivo o una planta”. Justamente, en su punto 4 la norma cita ejemplos de activos biológicos y entre ellos se encuentra el ganado lechero.

Los activos biológicos se mantienen por sus capacidades de transformación biológica la cual genera dos tipos principales de resultados:

- (a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o
- (b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- (a) la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados (El control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro, el nacimiento o el destete);
- (b) es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo (Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos, por ejemplo, índices de preñez); y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable (La determinación del valor razonable puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad).

Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Este criterio es el concepto que a nivel local se denomina Valor Neto de Realización.

Una de las condiciones para el reconocimiento de un activo es que él tenga un costo o valor que pueda ser medido confiablemente. Si existe un mercado activo en la localidad para un activo biológico a la fecha del balance y el activo va a ser vendido en el mercado, el precio de mercado, es la medición más confiable del valor justo de ese activo. Si va a ser vendido en un mercado de otra localidad, el valor justo es el precio en dicho mercado menos los costos de pre-venta en los cuáles se incurre para su colocación.

Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

(a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y al final del periodo sobre el que se informa;

(b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y

(c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

La NIC 41 presume que para la mayoría de los activos biológicos el valor razonable se puede medir confiablemente. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada para el activo biológico que, en el momento en que es inicialmente reconocido en los estados financieros, no tiene un precio de mercado cotizado en un mercado activo y para el cual los otros métodos para la razonable estimación del valor razonable se determina que claramente son inapropiados o impracticables. En tal caso, el activo se mide al costo menos la depreciación y las pérdidas por deterioro acumuladas. Si las circunstancias cambian y el valor razonable se vuelve confiablemente medible, se requiere el cambio hacia el valor razonable menos los costos en el punto de venta.

La ganancia en el reconocimiento inicial de los activos biológicos a valor razonable, y los cambios en el valor razonable de los activos biológicos durante el período, se reportan en la utilidad o pérdida neta.

Todos los costos relacionados con los activos biológicos que se miden a valor razonable se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos, diferente a los costos de comprar activos biológicos.

Si para la actividad existieran subvenciones, si son del tipo incondicionales recibidas con relación a activos biológicos que se miden a valor razonable se reportan como ingresos cuando la subvención se convierte en cuenta por cobrar. Ahora bien, si esa subvención es condicional, la entidad la reconoce como ingresos solamente cuando se han satisfecho las condiciones.

Anexo I - Opción de pago anual

Actividad secundaria	Norma	Hechos	Fundamento	Conclusión
Trabajador en relación de dependencia	Dictamen Nº 59/1997	Un pequeño productor agropecuario que a su vez trabaja en relación de dependencia, consulta si puede ejercer la opción prevista en la Resolución General Nº 3743, es decir, si puede optar por liquidar e ingresar el I.V.A. en forma anual.	El trabajo en relación de dependencia constituye, con arreglo a la ley de I.V.A., una actividad ajena a su ámbito. Las sumas que se obtengan en virtud de esas tareas no generan consecuencias en la determinación del tributo ni pueden alterar la condición del responsable. Si el sujeto pasivo tiene una explotación cuyos únicos ingresos provienen de la actividad agropecuaria y desarrolla a la vez trabajos en relación de dependencia, éstos no afectan la exclusividad que exige la ley respecto de la citada actividad.	Compatible
Directores de sociedades	Dictamen Nº 25/2004	Socio de una sociedad de hecho cuya actividad es el cultivo de cereales y a su vez, cada uno de los socios inicia actividades de cultivo de cereales en forma individual, continuando la sociedad su actividad económica.	El hecho de que el consultante tenga como actividad adicional a la de cultivo de cereales la de ser socio de una sociedad de hecho, no resulta impedimento para que el mismo ejerza la opción prevista en el tercer párrafo del artículo 27, toda vez que los ingresos que obtenga por esta última actividad no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por cuanto la misma constituye, al igual que el trabajo en relación de dependencia, una actividad ajena al ámbito del Impuesto al Valor Agregado. La sociedad de hecho es un sujeto de derecho distinto de sus integrantes, recayendo en ella el carácter de sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado por las operaciones que realice.	Compatible
Presidente de directorio de sociedades	Dictamen Nº 34/2005	El contribuyente ha tomado en alquiler diversos campos para desarrollar la actividad de agricultura y en la actualidad es además presidente del directorio de una sociedad anónima.	Los ingresos que obtenga por su actividad de presidente no son considerados a los efectos de la determinación del tributo, por cuanto la misma constituye una actividad exenta en el impuesto al valor agregado. La sociedad es un sujeto de derecho distinto de sus integrantes, recayendo en ella el carácter de sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado por las operaciones que realice.	Compatible
Actividades agropecuarias relacionadas	Dictamen Nº 67/2000	El caso trata de una firma cuya actividad exclusiva y excluyente es la producción primaria de semillas y la comercialización para la actividad agrícola. La firma destaca que durante todo el tratamiento el grano obtenido no sufre ningún tipo de transformación, razón por la cual entiende que no podría asimilarse a un proceso industrial.	AFIP señala que la comercialización de granos se estructura en tres etapas: primaria (operaciones entre productores y acopiadores o cooperativas), la secundaria (relaciona a estos últimos con el sector exportador y el industrial) y la terciaria (vincula a exportadores entre sí o a éstos con industriales). AFIP entiende que el productor agrícola interviene sólo en la etapa primaria. La sociedad, al realizar la actividad de acopio de semillas efectúa un proceso necesario para la venta final, resultando tal actividad lejana a la sola obtención de productos de la tierra.	No compatible
Actividades exentas y servicios agropecuarios no enunciados	Dictamen Nº 87/1994	Contribuyentes que además de realizar la actividad agropecuaria lleven a cabo otras no alcanzadas por el impuesto o exentas del mismo, vinculadas o no con el sector agropecuario.	Sólo pueden ejercer la opción quienes desarrollen las actividades mencionadas en la RG 3243, es decir que no están incluidos en el régimen opcional, quienes presten servicios comprendidos en el sector agropecuario. La misma conclusión cabe para aquellos que, además de realizar las actividades productivas enumeradas, ejecuten otras en forma complementaria, cualquiera sea su tratamiento en el gravamen.	No compatible

Anexo II- Valuación de hacienda

Clasificación de la hacienda: Los animales pueden clasificarse por su pureza en⁷⁴:

- a) De pedigrí: son los asentados en los registros genealógicos que lleva la sociedad rural o las asociaciones de criadores.
- b) Puros por cruza, que son los provenientes de cabañas productoras reconocidas públicamente.
- c) Hacienda general.

Cada especie de hacienda se la puede dividir en categorías. Dicha clasificación se basa mayormente en la edad del animal. La definición de categorías usada impositivamente está dada por la “Planilla Anexa” al art 3 de la Ley 23.079. Las escalas de relación abarcan a terneros ya marcados o señalados, lo que no incluye a los mamones u orejanos, a los que en la práctica no se asigna valor en los inventarios.

Hasta 6 meses	De 6 meses a 1 año	De 1 a 2 años		De 2 a 3 años	Mayor de 3 años	
Orejano o mamón	Terneros	Hembras	Vaquillona		Vaquillona	Vaca
					(Reproductora)	
		Machos	Castrado	Novillito	Novillo	
			Entero	Torito	Toro (reproductor)	

Determinación de la existencia final: Una explotación ganadera necesita analizar los movimientos de hacienda de cada ejercicio:

- las compras y las ventas, generalmente están documentadas.
- los nacimientos, si no se lleva el dato real, serán estimados sobre la base de coeficientes de parición, considerados normales en la zona.

El **Tribunal Fiscal de la Nación (Ballester, Sucesión de Zacarías 16/5/73)** ha dicho que es correcto el uso de índices normales de parición para determinar los nacimientos de la hacienda por parte del organismo recaudador, ante la inexistencia de datos ciertos al respecto, agregando además que dichos índices deben ser coherentes, de acuerdo con los conocidos por zona y por año.

- la mortandad, el consumo y los cambios de categorías, generalmente son estimados, porque es difícil conocer los datos reales. Podríamos tomar la mortandad real con prueba de veterinario por ejemplo. El INTA y las sociedades rurales suelen estar en condiciones de aportar información sobre los coeficientes de mortandad que rigieron en cada zona. Existe jurisprudencia del **Tribunal Fiscal de la Nación (Balbona José 02/12/68)** donde se admite tomar el índice de mortandad de hacienda informado por reparticiones oficiales. En general el contribuyente encuentra también respaldo de las cifras que pretende considerar para las mortandades, en los comprobantes de la venta de cueros, pues los animales muertos son descuerados con tal objetivo. En el caso **Bazze Amin del 17/10/77** resuelto por el **Tribunal Fiscal de la Nación**, lo que hizo el fisco es determinar cuáles eran los porcentajes de mortandad relacionando la venta de cueros de unos de los años, porque

los animales que se morían se les sustraía el cuero y la empresa los vendía. Lo que hizo el fisco para establecer cuál era el porcentaje de mortandad fue relacionar las ventas de cuero con las existencias iniciales y las compras y sacó un porcentaje de mortandad X. Ese porcentaje de mortandad lo aplicó al resto de los años y determinó diferencias de inventarios y ventas omitidas. La causa va al tribunal fiscal y el apelante, la empresa, lo que impugna es el método seguido por el fisco. el TF concluye, digamos que impositiva no tiene razón, y que el porcentaje de mortandad ronda alrededor de lo que declararon los veterinarios y de lo que declaró el INTA y la Sociedad Rural. El tribunal, desestima la determinación de oficio que hizo impositiva. Con lo cual, es muy importante en cuanto a la mortandad, dejar registros adecuados, informes de los veterinarios, averiguar cuál es el porcentaje de mortandad de la zona, etc como para ir cubriéndose por cualquier ajuste que pretenda hacer el fisco. Cabe aclarar que la mortandad en establecimientos de tambo es notoriamente superior a la que existe normalmente en los establecimientos de cría.⁷⁵

Por lo tanto la existencia final quedaría definida por la siguiente ecuación:

$$\text{EF} = \text{EI} + \text{Compras} + \text{Nacimientos} \pm \text{Cambios de categorías} - \text{Ventas} - \text{Consumo} \\ - \text{Mortandad}$$

Valuación – Bienes de Cambio⁷⁶:

Zona central ganadera	Ejerc de inicio de actividades (Art 53, ultimo parrafo LIG)	Con compras ultimos 3 meses de ejerc Art 79 inc I DRLIG	Determinar categoria adquirida en mayor cantidad de dicho lapso Calcular PPP abonado x compras de dicha categoria en ese lapso "Valor base"= 60% del PPP	Restantes categorias: aplicar indices de relacion de Tablas Ley 23079 (Art 79 inc II DRLIG)
		Sin compras ultimos 3 meses de ejerc Art 79 inc I DRLIG	Determinar costo ultima adquisición del ejercicio actualizado al cierre "Valor base"= 60% de dicho costo	
	Ejerc siguiente al de inicio de actividades	Valor de la categoria mas representativa		Restantes categorias: aplicar indices de relacion de Tablas Ley 23079 (Art 79 inc II DRLIG)
		Con ventas representativas ultimos 3 meses de ejerc Art 81 inc a DRLIG	Determinar categoria más vendida ultimos 3 meses de ejercicio Calcular PPP ventas de dicha categoría en ese lapso "Valor base"= 60% del PPP	
		Sin ventas representativas ultimos 3 meses de ejerc Art 81 DRLIG	Determinar categoria adquirida en mayor cantidad ultimos 3 meses Calcular PPP abonado x compras de dicha categoria en ese lapso "Valor base"= 60% del PPP	
	Vientres (destinados a dicho fin) Art 53 inc c) LIG	Valuacion: Valor al inicio del ejercicio de la categoría a la que el vientre pertenece, llamado costo fijo.		
Fuera de Zona Central Ganadera: Valuacion de vientres o costo fijo (Art 53 inc d) LIG)				

(*) Zona Central Ganadera – Partidos que la integran (Res 478/62 y 315/68 dictadas por la Ex Junta Nacional de Carnes):

- Pcia de Bs As: todos los partidos con excepción de Villarino y Patagones.
- Pcia de Santa Fe: todos los departamentos menos Nueve de Julio, Vera, Gral Obligado, San Javier y Garay.
- Pcia de Cordoba: departamentos de San Justo, Tercero Arriba, Gral San Martín, Unión, Marcos Juarez, Juarez Celman, Rio Cuarto, Pres. Roque Saenz Peña y Gral Roca.
- Pcia de San Luis: departamentos de San Martin, Chacabuco, Gral pedernera.
- Pcia de La Pampa: departamentos de Chapaleufú, Maraco, Quemú Quemú, Capital, Catrilo, Atraeuco, Guatraché, Runcal, Realicó, y Trenel.
- Pcia de Entre Rios: departamentos de Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario Tala, Gualeguaychú, Concepción de Uruguay y Nogoyá.

Los Municipios que no pertenecen a la zona central ganadera se consideran ubicados en la zona marginal.

Valuación – Bienes de Uso⁷⁷:

⁷⁶ Cuaderno Profesional n°62: Impuesto a las Ganancias e Impuesto a la Ganancia Minima Presunta en la actividad agropecuaria. Coordinado por Claudia

Animales adquiridos	Opción Art 76 inc a) DRLIG	Amortizarlos anualmente sobre la base de valores de adquisición (incluye gastos de traslado y otros)
		Asignarles el costo estimativo por utilizado para establecimientos de cría. En tal caso, la diferencia entre el valor asignado y el costo de adquisición se amortiza en función de la vida útil del reproductor.
Animales de propia producción	Art 76 DRLIG	Utilizar el precio que represente el "costo probable" del semoviente. S/ Doctrina: adoptar alternativamente valor probable de realización del bien o costo de producción

Planilla Anexa art 3 Ley 23.079

Hacienda vacuna de Pedigrí – Raza Holando Argentino

Categorías	Índices de relación
toros	100
vacas	70
vaquillonas de 2 a 3 años	70
vaquillonas de 1 a 2 años	45
terneros y terneras hasta 12 meses	20
toritos de 1 a 2 años	40

(*) Solo se ha considerado la raza Holando Argentino por ser la raza lechera por excelencia. La planilla original abarca mas razas de hacienda vacuna.

(**) Los animales de pedigrí son los registrados como puros, con indicación de sus ascendientes en los libros especiales que generalmente llevan las asociaciones que reúnen a los respectivos criadores. Por ejemplo: los que están inscriptos en los registros genealógicos o genéticos de la Sociedad Rural Argentina.

Hacienda vacuna Puro por Cruza – Raza Holando Argentino

Categorías	Índices de relación
toros	80
vacas	100
vaquillonas de 2 a 3 años	100
vaquillonas de 1 a 2 años	60
terneros y terneras hasta 12 meses	20
toritos de 1 a 2 años	40

(*) Solo se ha considerado la raza Holando Argentino por ser la raza lechera por excelencia. La planilla original abarca mas razas de hacienda vacuna.

(**) Los reproductores puros por cruza son aquellos que están registrados en las respectivas asociaciones de criadores, o instituciones que lleven registros análogos, y/o adquiridos a criadores reconocidos como especializados en tales productos. Por ejemplo cuando al plantel base se lo cruza con toros puros, se obtiene hacienda pura por cruza, donde para ser reconocida por el Fisco con tal grado de pureza, se debe inscribir definitivamente el protocolo en el Registro de Crías de la Asociación de criadores.

ANEXO III

Descripción del bien	Años de vida útil para actividad agropecuaria
máquinas (sembradoras, rastras, etc)	10
alambrados y tranqueras	33
molinos y aguadas	20
automóviles y camiones	4
Tractores	5
herramientas y útiles (horquillas, arneses, etc)	5
tarros de tambos	5
Alfalfares	5
galpones y silos	20
contenedores excepto silos (toneles, tambores)	8
cosechadoras (granos, oleaginosas y forrajes)	8
roto enfiadoras	6
pulverizadores moto propulsadas	8
equipos y maquinarias de arrastre (sembradoras, discos, arados de reja, arados de cinceles, escardadoras, etc)	8
Machos reproductores	
toros y carneros	5
Padrillos	10
Cerdos	4
Hembras reproductoras de pedigrí y pura por cruza	
vacas	8
Ovejas	5
Yeguas	10
Cerdas	4

Aclaración: los años de vida útil establecidos por el **Decreto 1038/00** para operaciones de leasing difieren en algunos casos de los citados anteriormente. Los remarcados en negrita son los establecidos por dicho decreto.

Caso Práctico

En el presente se busca exponer las diferentes opciones de combinación de sujetos y las consecuencias impositivas de ello, a fin de ayudar al lector a armar su propia estrategia de acuerdo a su realidad económica.

Para ello se tratará a cada sujeto del contrato por separado y a su vez con la mayor variedad de posibilidades que pudieran presentárseles en el día a día.

La valuación de la hacienda se tratará en un apartado común dado que la misma no varía por el sujeto titular de la misma.

Valuación de hacienda

Hacienda en Zona Central Ganadera

Planteo: Hacienda en campo sito en la localidad de **Darragueira** (Pcia de Bs As). El campo queda comprendido dentro de la **Zona Central Ganadera**.

En el presente ejercicio, el cual es el inicial, se adquieren en el mes de enero 4 toros a \$3.500 cada uno, 69 vacas (44 de ellas preñadas por las que se abonó \$4.500 y por el resto \$3.800). En el mes de febrero adquiere 19 vaquillonas de 1 a 2 años (a \$2.200 cada animal) y 20 vaquillonas de 2 a 3 años (\$2.600 por cabeza). Finalmente en abril compra otras 18 terneras (\$1.600 cada una); dando un total de 130 animales.

Durante el ejercicio realizaron las siguientes operaciones:

Fecha	Operación	Cantidad	Categoría
Marzo	Compra	1	Toros
Abril	Venta	16	Terneras
Mayo	Venta	8	Vacas
Junio	Venta	44	Terneros
Agosto	Venta	2	Vacas

Además durante el ejercicio nacieron 43 terneras (el 17% fueron destinadas a vientres) y 44 terneros. Cambiaron a la categoría superior 21 vaquillonas de 2 años, 22 vaquillonas de 1 año y 23 terneras. Murieron una vaca y 3 terneras nacidas durante el ejercicio.

Solución: El presente es el ejercicio de inicio y por ende no se consideran los vientres para su valuación en forma separada.

Por tratarse de un establecimiento tambero que encuadra dentro de los establecimientos de cría, para valuar la hacienda bien de cambio, se deberá considerar si existieron compras en los últimos 3 meses. La respuesta es negativa, con lo que se debe ir más allá aún y retrotraerse a las compras realizadas en abril.

El art 79 del DRLIG dice que habrá que actualizar al costo de esa última compra, pero dado que el índice de actualización hoy es 1, el costo actualizado quedaría en \$1.600. Continúa el artículo diciendo que el 60% de dicho costo será el PPP (precio promedio ponderado), o sea \$960.

La conformación de la hacienda con todos los movimientos del ejercicio es:

Concepto	Toros		Vacas		Terneros		Terneras		Vaquillonas 1 año		Vaquillonas 2 años		Total
	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	
Compra inicial		4		69				18		19		20	130
Compras		1											1
Nacimientos					44		43						87
Cambios de categ							-5	-18	5	18			0
Cambios de categ										-22		22	0
Cambios de categ				21								-21	0
Muertes				-1			-3						-4
Ventas				-10	-44		-16						-70
Consumo													0
Existencia final	0	5	0	79	0	0	19	0	5	15	0	21	144

Si desagregamos la hacienda considerada bien de cambio, la planilla quedaría conformada por los siguientes valores:

Concepto	Vacas		Terneros		Terneras		Vaquillonas 1 año		Vaquillonas 2 años		Total
	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	
Compra inicial						18		19			37
Compras											0
Nacimientos			44		43						87
Cambios de categ					-5	-18	5	18			0
Cambios de categ								-22		22	0
Cambios de categ		21								-21	0
Muertes		-1			-3						-4
Ventas		-10	-44		-16						-70
Consumo											0
Existencia final	0	10	0	0	19	0	5	15	0	1	50

(*) Recordemos que solo la hacienda reproductora macho, y la hacienda reproductora hembra pura por cruce o de pedigrí adquirida es considerada bien de uso, por ello no fueron considerados en la presente planilla.

Lo que resta ahora sería aplicar los índices de relación de la tabla anexa al art 3 de la Ley 23.079 según lo indica el art 79 de DRLIG. Considerando que la hacienda es de raza Holando Argentina pura por cruce:

Categorías	Índices de relación	Valor s/ PPP	Cantidad de cabezas	Valuac al cierre
toros	80	3840	0	\$ -
vacas	100	4800	10	\$ 48.000,00
vaquillonas de 2 a 3 años	100	4800	1	\$ 4.800,00
vaquillonas de 1 a 2 años	60	2880	20	\$ 57.600,00
terneros y terneras hasta 12 meses	20	960	19	\$ 18.240,00
toritos de 1 a 2 años	40	1920	0	\$ -
			Total	\$ 128.640,00

Solo restaría valorar la hacienda considerada activo fijo:

Categoría	F Compra	Cantidad	V Compra	Amort anual	Valor residual
Toros	enero	4	\$ 14.000,00	\$ 2.800,00	\$ 11.200,00
Vacas preñadas	enero	44	\$ 198.000,00	\$ 39.600,00	\$ 158.400,00
Vacas	enero	25	\$ 95.000,00	\$ 19.000,00	\$ 76.000,00
Vaquillonas	febrero	20	\$ 52.000,00	\$ 10.400,00	\$ 41.600,00
Toros	marzo	1	\$ 3.200,00	\$ 640,00	\$ 2.560,00
Total			\$ 362.200,00	\$ 72.440,00	\$ 289.760,00

Planteo: Durante el segundo año de ejercicio, las operaciones han sido:

Concepto	Toros		Vacas		Terberos		Terteras		Vaquillonas 1 año		Vaquillonas 2 años		Total
	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	
Compra inicial		5		79	0		19	0	5	15		21	144
Compras		3		21									24
Nacimientos					24		16						40
Cambios de categ										-15		15	0
Cambios de categ							-15		15				0
Cambios de categ				20								-20	0
Muertes				-5								-1	-6
Ventas					-20		-2		-5				-27
Consumo													0
Existencia final	0	8	0	115	4	0	18	0	15	0	0	15	175

Las ventas del ejercicio fueron:

Fecha de oper	Categoría	Cabezas	Precio Unit	Total oper	% repres
Enero	Vaquillonas 1 año	2	\$ 2.500,00	\$ 5.000,00	9%
Mayo	Terberos	4	\$ 1.800,00	\$ 7.200,00	13%
Junio	Vaquillonas 1 año	3	\$ 2.700,00	\$ 8.100,00	15%
Junio	Terteras	2	\$ 2.100,00	\$ 4.200,00	8%
Octubre	Terberos	11	\$ 1.850,00	\$ 20.350,00	36%
Noviembre	Terberos	5	\$ 2.200,00	\$ 11.000,00	20%
Total oper				\$ 55.850,00	100%

Si desagregamos los bienes de uso, para este ejercicio la composición sería:

Categoría	F Compra	Cantidad	Bajas	V Compra	Amort acum	Bajas	Amort anual	Valor residual
Toros	ene-12	4		\$ 14.000,00	\$ 2.800,00		\$ 2.800,00	\$ 8.400,00
Vacas preñadas	ene-12	44		\$ 198.000,00	\$ 39.600,00		\$ 39.600,00	\$ 118.800,00
Vacas	ene-12	25	-5	\$ 76.000,00	\$ 19.000,00	\$ -3.800,00	\$ 15.200,00	\$ 45.600,00
Vaquillonas	feb-12	20	-20	\$ -	\$ 10.400,00	\$ -10.400,00	\$ -	\$ -
Toros	mar-12	1		\$ 3.200,00	\$ 640,00		\$ 640,00	\$ 1.920,00
Toros	abr-13	3		\$ 12.000,00	\$ -		\$ 2.400,00	\$ 9.600,00
Vacas	feb-13	21		\$ 117.600,00	\$ -		\$ 23.520,00	\$ 94.080,00
Total				\$ 420.800,00	\$ 72.440,00	\$ -14.200,00	\$ 84.160,00	\$ 278.400,00

Puesto que se trata del segundo ejercicio, la ley ya contempla la existencia de hacienda destinada a vientres. Según el art 53 inc c) de la LIG, su valor al cierre será el valor que al inicio del ejercicio tenía la categoría a la cual el vientre pertenece al cierre. Los vientres del corriente año son los siguientes:

	Cant de cabezas	Valor unit al inicio	Valor al cierre
Vacas	30	\$ 4.800,00	\$ 144.000,00
Vaquillonas 1 año	15	\$ 2.880,00	\$ 43.200,00
Vaquillonas 2 años	15	\$ 4.800,00	\$ 72.000,00
		Total	\$ 259.200,00

(*) Los valores unitarios corresponden al valor s/ PPP del cuadro de valuación de bienes de cambio determinados de acuerdo a las tablas anexas del art 3 Ley 23.079.

Ahora sólo restaría valuar la hacienda considerada bien de cambio. Para ello, la pregunta a realizar es si existen ventas representativas en los últimos 3 meses de ejercicio. La respuesta es afirmativa, en octubre y noviembre hubo ventas que han superado el 10% del total de operaciones de año, lo cual cumple con el requisito de representatividad.

El siguiente paso será determinar el PPP de dicha categoría en el lapso analizado, que para este caso será:

$$\text{Terberos} = \frac{11 \text{ cab} \times \$1850 + 5 \text{ cab} \times \$2200}{16 \text{ cab}} = \$1959,40$$

El valor base será el 60% de ese PPP, o sea \$1175,60. Con esto ya estarían dadas las condiciones para aplicar los índices de relación de las tablas de la Ley 23.079.

Categorías	Índices de relación	Valor s/ PPP	Cantidad de cabezas	Valuac al cierre
toros	80	4702,4	0	\$ -
vacas	100	5878	0	\$ -
vaquillonas de 2 a 3 años	100	5878	0	\$ -
vaquillonas de 1 a 2 años	60	3526,8	0	\$ -
terneros y terneras hasta 12 meses	20	1175,6	22	\$ 25.863,20
toritos de 1 a 2 años	40	2351,2	0	\$ -
		Total	22	\$ 25.863,20

Como podemos observar, sólo han quedado como bienes de cambio los terneros machos y hembras, dado que el resto de la hacienda fue destinada a vientres o es considerada bien de uso.

Hacienda fuera de la Zona Central Ganadera

Planteo: Hacienda en campo cito en la localidad de **Jacinto Arauz** (Pcia de La Pampa). El campo queda fuera de la **Zona Central Ganadera**.

En el ejercicio de inicio se ha adquirido 5 toros a \$3200 cada uno y 56 vacas, 34 preñadas y 20 con su cría al pie, a \$4300 por cabeza. Han fallecido 3 vacas de las adquiridas, y han nacido 22 terneras y 8 terneros.

Solución:

Concepto	Toros		Vacas		Terneros		Terneras		Vaquillonas 1 año		Vaquillonas 2 años		Total
	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	
Existencia inicial		5		56				20					81
Compras													0
Nacimientos					8		22						30
Cambios de categ								-20	20				0
Muertes				-3									-3
Ventas													0
Existencia final	0	5	0	53	8	0	22	0	20	0	0	0	108

Con ésta existencia final, desagregando los bienes de uso, su valuación será:

Categoría	F Compra	Cantidad	Altas	Bajas	V Compra	Amort anual	Valor residual
Toros	julio	5	\$ 16.000,00		\$ 16.000,00	\$ 3.200,00	\$ 12.800,00
Vacas	agosto	53	\$ 240.800,00	\$ -12.900,00	\$ 227.900,00	\$ 45.580,00	\$ 182.320,00
Total					\$ 243.900,00	\$ 48.780,00	\$ 195.120,00

Solo resta ahora valuar la existencia final considerada bien de cambio, siempre recordando que en el ejercicio de inicio de actividades no se considera la existencia de vientres. Su valuación es aplicando el costo por revaluación anual.

Primer paso sería determinar la existencia de compras en el último trimestre, lo cual no ha ocurrido, por ende lo consecuente sería ubicar la última compra del ejercicio y actualizarla al cierre aplicando el índice de actualización, el cual es 1.

El precio promedio ponderado será el determinado por la compra de vacas preñadas, o sea \$4.300. Con ello, el valor base será el 60% de dicho valor, o sea \$2.580.

Aplicando los índices de relación de la tabla anexa de la raza Holando Argentina pura por cruce de la Ley 23.079, la hacienda bien de cambio queda valuada del siguiente modo:

Categorías	Índices de relación	Valor s/ PPP	Cantidad de cabezas	Valuac al cierre
toros	80	2064	0	\$ -
vacas	100	2580	0	\$ -
vaquillonas de 2 a 3 años	100	2580	0	\$ -
vaquillonas de 1 a 2 años	60	1548	20	\$ 30.960,00
terneros y terneras hasta 12 meses	20	516	30	\$ 15.480,00
toritos de 1 a 2 años	40	1032	0	\$ -
		Total	50	\$ 46.440,00

Planteo: Durante el segundo ejercicio los movimientos de hacienda han sido la compra de 4 vacas a \$5.100 cada animal, han nacido 12 terneros y 8 terneras, han cambiado de categoría las 20 vaquillonas de un año a dos años y serán ya destinadas a vientres, y 14 terneras han cambiado a vaquillonas de un año. Fallecieron 2 vacas en el mes de abril.

Solución: Con todo ello, la planilla de movimiento de hacienda queda de este modo conformada:

Concepto	Toros		Vacas		Terneros		Terneras		Vaquillonas 1 año		Vaquillonas 2 años		Total
	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	PP	C	
Existencia inicial		5		53	8		22		20				108
Compras				4									4
Nacimientos					12		8						20
Cambios de categ									-20		20		0
Cambios de categ							-14		14				
Muertes				-2									-2
Ventas					-8								-8
Existencia final	0	5	0	55	12	0	16	0	14	0	20	0	122

Los activos fijos del presente ejercicio quedan valuados del siguiente modo:

Categoría	F Compra	Cantidad	Altas	Bajas	V Compra	Amort acum	Bajas	Amort anual	Valor residual
Toros	jul-12	5	\$ 16.000,00		\$ 16.000,00	\$ 3.200,00		\$ 3.200,00	\$ 9.600,00
Vacas	jul-12	51	\$ 227.900,00	\$ - 8.600,00	\$ 219.300,00	\$ 45.580,00	\$ - 1.720,00	\$ 43.860,00	\$ 131.580,00
Vacas	may-13	4	\$ 20.400,00		\$ 20.400,00			\$ 4.080,00	\$ 16.320,00
Total					\$ 255.700,00	\$ 48.780,00	\$ - 1.720,00	\$ 51.140,00	\$ 157.500,00

Si bien quedarían por valor los bienes de cambio y los vientres, por encontrarse la totalidad del ciclo productivo en un establecimiento ubicado fuera de la zona central ganadera, la totalidad de la hacienda de propia producción será valuada con la metodología de vientres o costo fijo. Por ende, tomando la tabla de relación de categorías de hacienda aplicada en el ejercicio anterior, la existencia final quedará de este modo valuada al cierre:

Categorías	Índices de relación	Valor s/ PPP	Cantidad de cabezas	Valuac al cierre
toros	80	2064	0	\$ -
vacas	100	2580	0	\$ -
vaquillonas de 2 a 3 años	100	2580	20	\$ 51.600,00
vaquillonas de 1 a 2 años	60	1548	14	\$ 21.672,00
terneros y terneras hasta 12 meses	20	516	28	\$ 14.448,00
toritos de 1 a 2 años	40	1032	0	\$ -
Total			62	\$ 87.720,00

Caso A: Empresario Titular – Persona física

Empresario-titular es la “persona física o jurídica” que dispone del predio rural, instalaciones, bienes o hacienda afectada a la explotación tambera. La disposición de los mismos puede ser en calidad de propietario, poseedor, arrendatario o tenedor.

La valuación de la hacienda ya ha sido tratada en los apartados anteriores. Aquí se verá especialmente la disposición de un predio rural y las distintas posibilidades que ofrece ser titular o locador del mismo.

Planteo: Inmueble rural en la ciudad de Darragueira- Pcia Bs As adquirido el 05/03/2010 a \$ 750.000. Cuenta con una casa ya existente al momento de la

compra que equivale al 15% del valor del inmueble, y 2 galpones edificados en el año 2012 con un costo total de \$120.000 cada uno.

Solución A: Si el empresario titular fuese el dueño del mismo, la valuación al cierre sería:

Descripción	F adq	V Origen	V util	Amort Acum	Amort anual	V Residual
Campo	mar-10	\$ 637.500,00	200 trim	\$ 25.500,00	\$ 12.750,00	\$ 599.250,00
Casa	mar-10	\$ 112.500,00	200 trim	\$ 4.500,00	\$ 2.250,00	\$ 105.750,00
Galpon 1	nov-12	\$ 120.000,00	200 trim		\$ 600,00	\$ 119.400,00
Galpon 2	nov-12	\$ 120.000,00	200 trim		\$ 600,00	\$ 119.400,00
		\$ 990.000,00		\$ 30.000,00	\$ 16.200,00	\$ 943.800,00

De sus ganancias podrá deducir la amortización del ejercicio.

Respecto a ganancia mínima presunta, al ser titular de un inmueble rural, queda gravado al costo de adquisición a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado a fecha de cierre. El importe no podrá ser inferior al de la base imponible establecida para el pago del impuesto inmobiliario.

Al tratarse de un inmueble rural, así catalogado por las leyes catastrales locales, el valor determinado de acuerdo con lo indicado anteriormente se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$ 200.000, el que resulte mayor.

Con lo expuesto, el impacto de poseer el campo en GMP será:

Valuación contable:
\$990.000

Menos: Valor fiscal de la tierra libre de mejoras el 25% ($\$1.000.000 \times 25\% = \250.000) o \$200.000, el mayor **(\$250.000)**

Total: \$740.000
(i)

Comparar: Base imponible Imp inmobiliario \$1.250.000 menos los \$250.000 calculados \$1.000.000
(ii)

Comparar: (i) con (ii) y tomar el mayor.
\$1.000.000

El inmueble impacta en el 1% de \$1.000.000, o sea \$10.000.

Este mismo inmueble, en el impuesto a los bienes personales resultará exento dado que el titular del mismo lo ha afectado a su explotación unipersonal, el Tambo.

Solución B: Si el empresario titular fuese el locador del mismo, lo único que deduciría del impuesto a las ganancias sería el alquiler que abona por el mismo.

Ya no estaría expuesto al IGMP ni a bienes personales.

Caso B:**Empresario Titular – Persona jurídica**

El planteo sería el mismo y la solución propuesta también, pero la diferencia radicaría en el impuesto a los bienes personales, donde la afectación de ese inmueble provoca que esté gravado por la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa en la sociedad.

Caso C:**Tambero asociado – Persona física**

Tambero-asociado: es la “persona física” que ejecuta las tareas necesarias destinadas a la explotación del tambo. Puede contribuir con equipos, maquinarias, tecnología, enseres de su propiedad y con o sin personal a su cargo. Su tarea es personal e indelegable.

Lo único por comentar respecto a este sujeto es la posibilidad de deducción de las amortizaciones en caso de contar con bienes propios, y los riesgos de tener personal a su cargo.

En caso de cobrar parte de su retribución en especies, lo que convendría sería vender la leche a consumidores finales, con ello estaría exento del impuesto al valor agregado. Por el resto de su retribución, al tratarse de un servicio que encuadra en el art 3° inc d) de la ley de IVA, estaría gravado al 10,5%.

Estrategia planteada

Desde mi humilde opinión y a razón de haber analizado el contrato, a fin de reducir la carga fiscal, convendría que los socios sean dos personas física, donde el Empresario Titular, sea titular del campo destinado a la explotación. El 1% que representa GMP en un millón de pesos es ínfimo al lado del costo de alquiler mensual que tendría que afrontar. Si bien ese alquiler representa un gasto deducible en ganancias, en GMP goza de una gran reducción y en bienes personales, al estar afectado a la explotación unipersonal no se encuentra alcanzado.

De ser posible, convendría se encuentre fuera de la zona central ganadera pero siempre observando las distancias puesto que la logística representa un gran costo.

Respecto al Tambero Asociado, como ya lo he planteado, conviene cobrar su retribución una parte en efectivo, con la ventaja de estar alcanzado a una alícuota reducida, y el resto en litros de leche, en una cantidad que pueda venderla ya sea a consumidores finales o a comedores escolares por ejemplo, a fin de resguardar dicho ingreso del IVA puesto que se encuentra exenta dicha venta.

Libros:

- Impuesto al valor agregado - Marchevsky Ruben Alberto - Ed. Errepar- 1ra Ed
- Manual de impuestos en la actividad agraria - Luis O. Fernández y Mario C. Uberti - Ed Errepar- 1ra Ed
- Consultor agropecuario (Edición lanzamiento) - Chiaradía Claudia A.
- Tratado de derecho civil argentino- Contratos - Borda Guillermo - Edit. Abeledo Perrot, Bs.As, 1974

Publicaciones:

- METODOS DE VALUACION EN EMPRESAS AGROPECUARIAS de Romina Chiariotti
- IMPUESTOS EN EL AGRO. IVA Y GANANCIAS: ASPECTOS RELEVANTES del Dr. Balán Osvaldo – IPIT 02/07/2012
- Cuaderno profesional n°62: Impuesto a las ganancias e impuesto a la ganancia mínima presunta en la actividad agropecuaria – Claudia Chiaradía – 1°Ed. 2012 – CABA- CPCECABA
- Ley 26.727 NUEVO REGIMEN DE TRABAJO AGRARIO del Dr. Magnorsky Oscar Raúl – Revista del CPCEPBA n°68 pag 16 y 17
- Ley 26.727 NUEVO REGIMEN DE TRABAJO AGRARIO del Dr. Magnorsky Oscar Raúl – Conferencia del IPIT 03/04/2012
- IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS E INMOBILIARIO, EN LA PROVINCIA DE Bs. As. GANANCIAS MINIMA PRESUNTA Y BIENES PERSONALES SOBRE LOS BIENES RURALES de Dres. Osvaldo Balán y Jorge Martinata - Conferencia del IPIT (15/02/2013)
- VALUACIÓN DE HACIENDA BOVINA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. CLASIFICACION DE ANIMALES de los contadores Matich Cecilia y Tomasin, Andrea Publicado en www.fiscalex.com.ar
- MANUAL DE CAPACITACION RENSPA del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria
- Revista Marca Liquida N° 236, de Octubre 2012

Legislación:

- Ley 25.169 Contrato asociativo de explotación tambera (15/09/1999)
- Ley 20.631 Impuesto al Valor Agregado (15/04/1997)
- Ley 20.628 Impuesto a las ganancias (06/08/1997)
- Ley 22.248 Régimen Nacional del trabajo agrario (10/07/1980)
- Ley 26.727 Trabajo agrario (21/12/2011)
- Código Fiscal de la Pcia de Buenos Aires
- Ley Impositiva de la Pcia de Buenos Aires - Año 2013
- RG 3220 AFIP – Indicador Mínimo de Trabajadores (IMT) en tambos (15/11/2011)
- RG 1415 AFIP (15/01/2003)
- RG 830 AFIP (26/04/2000)
- RG 1428 AFIP (31/01/2003)
- RG 3187 AFIP (26/09/2011)
- RG 3187 AFIP (28/09/2011)
- RG 597/99 AFIP (21/05/1999)
- Resolución N°152-SAGPYA: Registro anticipado de operaciones de comercio exterior de lácteos (B.O. 21/09/2007)
- Registro Nacional de Productores Agropecuarios - Resolución 116/98 (SAGPYA) y Resolución N° 249 del 23 de junio de 2003 del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria
- Resolución 1621/06 de la ONCCA - Registro de Operadores Lácteos
- Resolución 61/2007 del Min. De Economía y Producción – Industria Láctea (08/02/2007)
- Res 103/2012 CNTA
- Decr 1866/2006 AFIP (BO 15/12/2006)
- Decr 617/97 Higiene y seguridad para la actividad agraria (07/07/1997)
- INFORME: 68/2005 Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. - Ingresos brutos. Actividad de producción de leche en cumplimiento al contrato asociativo de explotación tambera. Procedencia de la exención (23/08/2005)
- Dictamen DAT 81/1992 de AFIP
- Dictamen DAT 34/1999 de AFIP
- Dictamen DAT 23/2008 de AFIP
- Dictamen DAT 02/2004 de AFIP
- Dictamen DAT 32/2008 de AFIP
- Dictamen DATJ 7/80 de DGI
- RT n°22 Normas contables: actividad agropecuaria
- NIC n°41 Norma Internacional de Contabilidad: agricultura

Jurisprudencia:

- De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN 17/06/2009
- Fallo MOLARO, José Luis s/ recurso de apelación TFN 17/05/2012
- Fallo González Camilo TFN 14/04/2009
- Amoroso Copello de Guevara, Blanca TFN 14/08/73
- Ballester, Sucesión de Zacarías TFN 16/5/73
- Balbona José TFN 02/12/68
- Bazze Amin TFN 17/10/77

Páginas web:

- <http://www.infortambo.com.ar/>
- <http://www.todoagro.com.ar/>
- http://64.76.123.202/site/subsecretaria_de_lecheria/lecheria/07_Estad%C3%A9sticas/index.php
- <http://www.tamberos.org.ar/>
- <http://www.viarural.com.ar/viarural.com.ar/ganaderia/tambos/news/tabla-de-ordene.htm>
- www.estudiomartinengo.com.ar/impoagro.htm
- www.marcaliquida.com.ar/revista/archivos/2054
- www.cpbaonline.com.ar/webcaja/jsp/index.jsp

II.

GLOSARIO

DATJ: Dirección de asesoría técnico jurídica

DGI: Dirección General Impositiva

DR: Decreto Reglamentario

DRLIG: Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias

IGMP: impuesto a la ganancia mínima presunta

LCT: Ley de contrato de trabajo

LIG: ley de impuesto a las ganancias

ONCCA: Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario

RENATEA: Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios, entidad autárquica en jurisdicción del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

RENSPA: Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios

SAGPYA: Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos

SENASA: Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación