



***Universidad Nacional de La Plata***  
***Facultad de Ciencias Económicas***  
***Especialización en Tributación***

**Trabajo Integrador Final:**

***La actividad agrícola y los contratos: contratos de  
aparcería rural y arrendamientos rurales en personas  
físicas.***

***Autor: Cr. Pedrini, Julián Horacio***

***Director: Cr. Marcelo Del Moro***

***La Plata, Septiembre de 2016***

## Índice de Contenidos

A.	ABREVIATURAS .....	3
B.	INTRODUCCION.....	4
C.	DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA .....	6
D.	TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS NACIONALES .....	16
i.	Impuesto a las Ganancias:.....	16
ii.	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta .....	29
iii.	Impuesto al Valor Agregado .....	39
iv.	Impuesto a los Bienes Personales .....	44
v.	Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) .....	52
vi.	Normativas de aplicación sobre Facturación, Regímenes de Información aplicables y cuestiones relevantes. ....	56
E.	TRATAMIENTO DE IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES .....	62
i.	Ingresos Brutos.....	62
ii.	Convenio Multilateral.....	65
iii.	Impuesto de Sellos.....	66
iv.	Impuesto Inmobiliario.....	68
v.	Tasas Municipales.....	69
F.	REGIMENES SANCIONATORIOS.....	72
i.	Regímenes sancionatorios.....	72
G.	ESTRATEGIA FISCAL: ¿ES POSIBLE DETERMINAR UNA ESTRATEGIA FISCAL QUE OPTIMICE LA SITUACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES? .....	74
i.	Caso de Análisis y Planteo de una Estrategia Fiscal que optimice la situación de los contribuyentes. ....	74
H.	CONCLUSIONES.....	77
I.	BIBLIOGRAFIA.....	78

## A. ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ARBA	Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires
DAL	Dirección de Asesoría Legal
DATJ	Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos
DAT	Dirección de Asesoría Técnica
DDJJ	Declaración Jurada
DGI	Dirección General Impositiva
DRAE	Diccionario Real Academia Española
DR	Decreto Reglamentario
FAO	Food and Agriculture Organization
IIBB	Impuesto sobre los Ingresos Brutos
IBP	Impuesto sobre los Bienes Personales
IG	Impuesto a las Ganancias
IGC	International Grains Council
IGMP	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias
LPF	Ley de Procedimiento Fiscal
LPG	Liquidación Primaria de Granos
LSG	Liquidación Secundaria de Granos
RFOG	Registro Fiscal de Operadores de Granos
RG	Resolución General
TN	Tonelada
USDA	United States Department of Agriculture

## B. INTRODUCCION

El objetivo general de este Trabajo Integrador Final es describir la actividad agropecuaria, la cual se encuentra inmersa dentro del universo del sector agrícola, con especial énfasis en la relación con Contratos Asociativos (Contratos de Arrendamiento Rural y Contratos de Aparcería Rural): Análisis de incidencia tributaria de los distintos contratos entre Personas Físicas a niveles Nacional, Provincial y Municipal.

Asimismo, abordar las principales pautas para determinar la imposición (liquidación y determinación impositiva) y a partir de allí, analizar y plantear una estrategia fiscal, que optimice la situación de los contribuyentes en los distintos tributos aplicables.

El aporte característico que este trabajo es permitir a todos aquellos interesados en el estudio de este sector, y específicamente para quienes estén en la disyuntiva acerca de la elección entre dos modalidades de Contratos Rurales (Arrendamiento Rural y Aparcería Rural) profundizar sobre los conocimientos en materia fiscal, mediante el estudio y análisis de los distintos tributos y otras cuestiones propias que regulan dicha actividad económica, para cada una de las modalidades de arrendamiento.

Para poder contextualizar la relación entre los Contratos Asociativos, se desarrollará una introducción que abarcará la descripción de la actividad económica en general (que se entiende por Agricultura), sus componentes, focalizando la descripción hacia la Actividad Agrícola.

Se procede luego, a una descripción de las modalidades existentes de contratos, con especial énfasis en la relación con Contratos Asociativos (Contratos de Arrendamiento Rural y Contratos de Aparcería Rural).

En lo que respecta al análisis de los distintos tributos a nivel nacional, se comenzará con el tratamiento en el Impuesto a las Ganancias, considerando la pertinencia de las rentas a las distintas categorías que menciona la Ley. Se compararán los distintos contratos bajo estudio en el impuesto.

Así mismo se considerará el estudio e impacto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el cual se encuentra íntimamente vinculado al anterior.

Seguidamente se analizará y estudiará la incidencia en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En el estudio de la imposición sobre el Patrimonio aplicable a Personas Físicas, se analizará el tratamiento en el Impuesto a los Bienes Personales y sus implicancias.

Luego, se estudiará la aplicabilidad del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), mencionando las principales características y condicionalidades que operan, y se efectuará un breve análisis respecto de las ventajas y desventajas de su utilización.

Para completar el análisis tributario a Nivel Nacional, se verificará la correspondencia de normativas de Facturación, Registración, Regímenes de Información y otras cuestiones normativas de aplicación que estén bajo la órbita de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Se tomarán en cuenta, además, los principales fallos y dictámenes que están relacionados con los distintos impuestos nacionales.

A nivel provincial, se analizará el tratamiento de los siguientes tributos: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sellos e Impuesto Inmobiliario, con aplicación para la Provincia de Buenos Aires.

Luego se analizará el caso de aplicación del Convenio Multilateral, al desarrollar el contribuyente su actividad en más de una jurisdicción. Este análisis permitirá conocer como asignar y distribuir los Ingresos Brutos provenientes de una actividad económica a las distintas jurisdicciones donde el contribuyente desarrolle su ejercicio comercial.

A continuación, dado que los distintos contribuyentes desarrollan sus tareas habituales en una jurisdicción Local, se estudiará la aplicación de Impuestos y Tasas Municipales en una ciudad. A tal fin, se seleccionaron como municipios a las ciudades de La Plata y de Tandil: Análisis de los Códigos Fiscales y Ordenanzas aplicables.

Por último, se describirán las principales cuestiones sancionatorias que regulan el ejercicio de las actividades, y que deben ser consideradas por los contribuyentes ante posibles incumplimientos en los distintos tributos.

## **C. DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA**

Con el objetivo de analizar Contratos Asociativos (Contratos de Arrendamiento Rural y Contratos de Aparcería Rural) comenzaremos describiendo la actividad agropecuaria. Según el Diccionario de la Real Academia Española se entiende

como tal a aquella “que tiene relación con la agricultura y la ganadería”, y definiendo a la agricultura como el “cultivo o labranza de la tierra”; o también como el “conjunto de técnicas y conocimientos relativos al cultivo de la tierra”.

Del resultado de ese cultivo de la tierra aparecen los cereales (del latín Ceres, diosa de la agricultura) y oleaginosas (del latín Del lat. Oleagĭnus, aceitoso, de Olea, aceituna). A lo largo de la historia, muchas plantas de la familia de las gramíneas, los cereales de grano, se han cultivado por sus semillas comestibles, siendo parte importante de la dieta de muchas personas. Dentro de los distintos tipos de cereales -a modo descriptivo- podemos encontrar al trigo, maíz, cebada, arroz, avena y centeno. Por su parte, las plantas oleaginosas son plantas de cuya semilla o fruto puede extraerse aceite, en algunos casos comestibles y en otros casos de uso industrial. Algunas oleaginosas –también a modo descriptivo- son la soja, la palma elaeis, el maní, el girasol, el maíz y el lino.

Existen organizaciones internacionales que elaboran perspectivas de oferta y demanda de cereales y oleaginosas a nivel mundial, la FAO (por sus siglas en inglés: Food and Agriculture Organization<sup>1</sup>, o traducido al español, se conoce como la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, el IGC<sup>2</sup> (por sus siglas en inglés: International Granes Council), o traducido también al español el Consejo Internacional de Cereales, y la USDA (por sus siglas en inglés: United States Department of Agriculture)<sup>3</sup> o en español el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos. Estas

---

<sup>1</sup> Sitio Web: <http://www.fao.org/worldfoodsituation/csdb/es/>

<sup>2</sup> Sitio Web: <http://www.igc.int/en/Default.aspx>

<sup>3</sup> Sitio Web: <http://www.usda.gov/wps/portal/usda/usdahome>

organizaciones proyectan perspectivas de producción, comercio y consumo de distintos tipos de cereales y oleaginosas.

Para dimensionar el mercado mundial, se puede tomar como referencia estimaciones de la Secretaría de Agricultura de los Estados Unidos (USDA), en donde se ubica a la producción mundial de granos en la campaña 2014-2015 en 3.033 millones de toneladas, siendo la composición: 2.496 millones de toneladas de cereales (82,29%), y 537 millones de semillas oleaginosas (17,71%)<sup>4</sup>. La producción Argentina de granos con un total de casi 107 millones de toneladas, equivale a 3,5 % del total de la producción mundial de cereales y oleaginosas.

Por otro lado, el comercio internacional de granos y subproductos, en la campaña 2014/2015, según datos de la USDA, ascendió a 682 millones de toneladas. Esta cifra se compone de 380 millones de toneladas de granos exportadas (55,72%), 144 millones de semillas oleaginosas (21,12%), 85 millones de harinas oleaginosas (12,46%) y 73 millones de aceites vegetales que se transaccionaron entre países (10,70%). Argentina exporta cerca de 75 millones de toneladas de granos y productos derivados de su industrialización, lo que representa una participación relativa del 11% en el comercio mundial medido en volúmenes físicos.<sup>5</sup>

En este contexto macro de internacionalización de los mercados, de permanentes evoluciones tecnológicas y del conocimiento, con impacto directo en los sectores productivos, es de vital importancia que la actividad

---

4 Sitio Web:

[http://www.ciara.com.ar/informes/marquesina\\_home/150911%20ARGENTINA%20LIDER%20MUNDIAL%202014-2015%20-BCR.pdf](http://www.ciara.com.ar/informes/marquesina_home/150911%20ARGENTINA%20LIDER%20MUNDIAL%202014-2015%20-BCR.pdf)

<sup>5</sup> Fuente: ídem. Ref. 3



agropecuaria tenga un estudio profundo en materia de negocios, y como parte relevante de su estructura de costos, en los aspectos tributarios, que surgen como aplicación de la política fiscal en los niveles de estado Nacional, Provincial y Municipal, considerando además que resulta fundamental en un país de alta regulación en materia normativa, tal como lo es la República Argentina.

Centrándonos en nuestra materia de estudio, los Contratos Asociativos (Contratos de Arrendamiento Rural y Aparcería Rural) entre personas físicas comenzaremos describiendo la naturaleza de un contrato, tipos de contratos agropecuarios, para concentrarnos luego en los contratos de Arrendamiento Rural y en contratos de Aparcería Rural.

Históricamente, se han efectuado acuerdos económicos entre distintas partes, que se concretaban mediante un simple apretón de manos (contrato verbal) o telefónicamente. Con el paso del tiempo, las formalidades han transformado a estos acuerdos en contratos escritos.

Los negocios agropecuarios se pueden encuadrar mediante diversos contratos, algunos de los cuales están específicamente regulados -tipificados y nominados- en el Nuevo Código Civil y Comercial (Libro Tercero, Título IV, Capítulo 4 - Locación, desde art. 1.187 hasta el art. 1.226), y otros según Ley N° 13.246/48, sobre arrendamientos y aparecerías rurales.

En materia fiscal, resulta fundamental analizar los distintos contratos desde el principio de la realidad económica, respetando la verdadera intención de las partes al suscribir el acuerdo, con independencia del nombre que las partes le asignen a los mismos.

Los contratos agrarios se pueden clasificar en conmutativos (o de cambio) y asociativos. En los Contratos Conmutativos o de cambio, el cedente no participa de las utilidades, ni toma participación en las decisiones, y existe una absoluta independencia entre las partes. Mientras que en los Contratos Asociativos, ambas partes asumen el riesgo y el concedente participa tanto en las utilidades como en las pérdidas. En función de ello, podemos destacar los siguientes:

- Arrendamiento rural (Conmutativo o de Cambio)
- Aparcerías (Asociativos).
- Contratos Mixtos
- Contratos Conjuntos

Las dos formas que se analizarán en el presente trabajo sobre las que los propietarios de las tierras y los productores pactan su acuerdo son las dos primeras descritas precedentemente, es decir: por medio de Contratos Asociativos (tales como aparcería, negocio compartido, capitalización de hacienda, etc.) o vía un Contrato de Arrendamiento.

En los Contratos Asociativos, el productor comparte el riesgo de la siembra, cosecha o actividad ganadera, dividiendo las obligaciones de aportes y pactando distribución de resultados al concluir el arrendamiento. A la vez, el propietario tiene una participación sobre los resultados de dicha producción, no limitando su ganancia a un monto fijo, pudiendo ser mayor o menor, dependiendo del riesgo del negocio -a mayor riesgo, mayor rendimiento-.

En los Contratos de Arrendamiento, en cambio, los propietarios de las tierras ceden la misma a los productores obteniendo a cambio un monto fijo establecido tanto en dinero como en especie.

Tanto el Arrendamiento Rural como el Contrato de Aparcería Agrícola, están regidos por la Ley de Arrendamientos y Aparcerías Rurales N° 13.246 (B.O. 08-09-1948) , modificada por la Ley N° 22.298 (B.O. 23-09-80), quedando fuera de dicho marco la contratación y/o asociación accidental en participación (Agricultura a porcentaje), que como ya veremos, será incluido en el análisis en forma posterior, dada sus similitudes con los Contratos de Arrendamiento y/o Aparcería Agrícola, pero atendiendo a su carácter de excepcional, empero considerando que la Ley N° 13.246 en su art. 39 lo regula expresamente.

### **Arrendamiento:**

El art. 2 de la Ley N° 13.246 expresa que:

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

Por tanto, el contrato de arrendamiento rural se tipifica cuando, además de concurrir los elementos que caracterizan el contrato de locación de cosas (art. 1.187 Nuevo Código Civil y Comercial) se dan los siguientes elementos propios que distinguen la especie del género: a) que se trate de una cesión del uso y goce de un predio rústico, y b) que esté destinado a la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones.

### **Aparcerías:**

El art. 21 de la Ley N° 13.246 dice:

*“Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra, animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos.”*

La definición dada en la ley incluye distintas especies o tipos de aparcería, todas ellas con elementos que individualizan el género como un contrato claramente diferenciado de los legislados en el Código Civil, y especialmente, del contrato de arrendamiento rural. La principal diferencia de la aparcería con el arrendamiento rural está dada en que en el arrendamiento la obligación a cargo del arrendatario es pagar un precio en dinero mientras que, en la aparcería, las partes se vinculan con la finalidad de distribuirse los frutos provenientes de la explotación.

### **Aparcería Agrícola:**

Según el art. 21 de la Ley N° 13.246 habrá Aparcería Agrícola:

*“cuando una de las partes se obligue a entregar a otra un predio rural, con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones con el objeto de repartirse los frutos.”*

El objeto del contrato es la cesión de un predio rural, es decir de un inmueble que se encuentre ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, que se encuentra caracterizado en el art. 1° del D.R. 8330/63 (B.O. 10-10-1963). Debe tratarse además de una explotación agropecuaria en cualquiera

de sus especializaciones, no sin antes agregar que siendo el contrato de aparcería un contrato típicamente agrario este requisito está implícito en su particular naturaleza.

Por otro lado, hay aspectos relativos a los contratos que hacen al marco de la actividad económica y que no pueden dejarse de lado, en particular, vale destacar a modo de resumen los siguientes:

<i>Características / Tipos de Contrato</i>	<b>ARRENDAMIENTO RURAL</b>	<b>APARCERIA</b>
<b>1. Importancia</b>	Es un contrato de cambio (conmutativo agrario), donde el propietario se asegura un ingreso sin asumir riesgos (renta fija y permanente).	Es un contrato de tipo asociativo agrario, de colaboración (de tipo aleatorio), donde las partes desconocen el resultado final, que no está determinado en forma anticipada y que depende de un acontecimiento incierto.
<b>2. Descripción</b>	El arrendador otorga uso y goce temporal de la tierra al arrendatario por una suma determinada de dinero, por el plazo que dure el contrato.	El dueño del predio rural ("aparcero dador") lo cede al "aparcero tomador", para que este lo trabaje con destino a una actividad agropecuaria, a cambio de un porcentaje de los frutos que obtenga, por el plazo que dure el contrato. Los frutos se dividen en la proporción que las partes libremente convengan (art. 30 Ley N° 22.298).
<b>3. Duración</b>	El plazo mínimo es de tres (3) años El plazo máximo es de cincuenta (50) años, Cód. Civil art. 1.197. Plazo Extraordinario de hasta 20 años, cuando en los contratos se obliguen a realizar obras de mejoramiento del predio (art. 45, ley 13.246)	El plazo mínimo es de tres (3) años El plazo máximo es de cincuenta (50) años, Cód. Civil art. 1.197. Plazo Extraordinario de hasta 20 años, cuando en los contratos se obliguen a realizar obras de mejoramiento del predio (art. 45, ley 13.246)
<b>4. Obligaciones y Derechos de las Partes:</b> <b>4.1. Propietario (o aparcero dador)</b>	1. Entregar predio libre de plagas y malezas (caso contrario solventar 50% Gasto) 2. Percibir el precio. 3. Construir escuelas cuando el número de arrendatarios sea mayor a 25 y no existan escuelas a menos de 10 km del centro del predio	1. Garantizar el uso y goce de las cosas dadas en aparcería y responder por, los vicios o defectos graves de las mismas. 2. Llevar anotaciones con las formalidades y en los casos que las reglamentaciones determinen la omisión o alteración de las mismas constituirá una presunción en su contra. 3. Son derechos del aparcero destinar sin cargo una parte del predio para asiento de vivienda, pastoreo y huerta.

<p><b>4. Obligaciones y Derechos de las Partes:</b> <b>4.2. Arrendatario (o aparcerero tomador)</b></p>	<p>1. Dar a la tierra el destino convenido en el contrato, con sujeción a las leyes agrícolas y ganaderas. 2. Mantener el predio libre de plagas y malezas si lo ocupó en ese estado (si existieran aportar 50% de gasto). 3. Recibir el campo, pagar el precio y devolver el campo al finalizar el contrato.</p>	<p>1. Realizar personalmente la explotación 2. Dar a la cosa el destino convenido en el contrato y realizar la explotación con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos. 3. Conservar los edificios, mejoras, como así también enseres y elementos de trabajo que deberá restituir al hacer entrega del predio en las mismas condiciones en que los recibiera (salvo deterioros ocasionados por el uso y acción del tiempo). 4. Poner en conocimiento del dador, de inmediato, toda usurpación o novedad dañosa a su derecho, así como cualquier acción relativa a la propiedad, uso y goce de las cosas.</p>
<p><b>5. Cesión de Contrato y Subarrendamiento</b></p>	<p>Art. 7 Ley 13.246 admite la cesión del contrato por el arrendador o el subarrendatario, parcial o total, si así lo permite el arrendador.</p>	<p>El Aparcerero Tomador no puede ceder su interés en la misma, arrendar o dar en aparecería la cosa o cosas objeto del contrato</p>
<p><b>6. Fallecimiento del Arrendatario (Del Aparcerero)</b></p>	<p>Permite a los descendientes, ascendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado (hermanos) que hubieran participado directamente con el causante de la explotación del predio arrendado, continuar con ella. En ese caso deben dar aviso fehaciente al dueño del campo de su voluntad de continuar con el arrendamiento, dentro de los 30 días contados a partir del fallecimiento.</p>	<p>La muerte del Aparcerero Tomador determina la resolución del contrato de aparecería. También concluye el contrato por incapacidad o imposibilidad física sobreviniente a ésta (art. 27 ley 13.246). La muerte del Aparcerero Dador acuerda al aparcerero tomador la facultad de dar por terminado el contrato, pero ello no se produce si no media una expresa manifestación de la voluntad en este sentido (art. 27, 2º párrafo). También expresa que el contrato tampoco se terminará en caso de enajenación del predio.</p>
<p><b>7. Mejoras</b></p>	<p>Debe contemplarse en el contrato, estableciendo las obligaciones de las partes al respecto.</p>	<p>Debe contemplarse en el contrato, estableciendo las obligaciones de las partes al respecto.</p>
<p><b>8. Forma del Contrato</b></p>	<p>Debe celebrarse por escrito, pero de omitirse dicha formalidad, podrá probarse su existencia de acuerdo a las disposiciones del Código Civil, pudiendo cualquiera de las partes intimar a la otra a que se formalice el contrato por dicho medio. Sin embargo, el principio de ejecución es considerado como existencia del contrato.</p>	<p>Deben redactarse por escrito. Si se hubiese omitido tal formalidad, podrá probarse su existencia de acuerdo con las disposiciones generales, se lo considerará que encuadra s/ ley 13.246. Las partes podrán emplazar a la otra a que le otorgue contrato escrito. Pueden inscribir el contrato en los registros inmobiliarios, con firmas certificadas por escribano, juez de paz u otro oficial público competente.</p>

## Contratos Accidentales:

Cabe una mención adicional para un tipo de contrato que responde una contratación especial, excepcional, de mayor urgencia temporal, por un plazo menor a los contratos de arrendamiento rural y aparcería rural.

Los “Contratos de arrendamiento accidental”, están reglamentados en el art. 39 de la Ley N° 13.246 (modificada por la Ley N° 22.298). Pueden celebrarse por un máximo de hasta dos cosechas, debiéndose restituir la tierra a su propietario en forma inmediata luego de levantados los cultivos.

Estos contratos se diferencian de los comprendidos en la Ley N° 13.246 por su accidentalidad, o sea por la brevedad del plazo, y por su finalidad específica. A modo de Resumen:

<i>Características / Tipos de Contrato</i>	<b>CONTRATO ACCIDENTAL (O EN PARTICIPACION)</b>
<b>1. Importancia</b>	Única forma de contratar en la Agricultura por un plazo menor a tres años.
<b>2. Descripción</b>	Es un contrato por una cosecha o por una sola vez. La ley regula como excepcional, y puede pactarse como ingreso fijo (arrendamiento) o porcentual de frutos (aparcería). No puede repetirse entre las mismas partes o sobre la misma fracción sin caer en el régimen general de la ley 13.246.
<b>3. Duración</b>	Menor a tres años (se expresa en cantidad de cosechas) Para prorrogarlo, debe pasar un año e/ el contrato anterior y el nuevo.
<b>4. Diferencia con Arrendamientos y Aparcería</b>	Se permite pactar el pago mediante una fórmula mixta, en la que se combina un monto fijo de dinero por hectárea y un diferencial porcentual de kilos por encima de determinado rinde ("contrato canadiense").
<b>5. Requisitos Especiales del Contrato</b>	Debe ser realizado por escrito, y además calificado y homologado como contrato accidental por el tribunal que tenga a su cargo el fuero rural en el lugar donde está situado el inmueble objeto del contrato (s/ ley 13.246). Sin perjuicio de ello, las partes pueden inscribir el contrato en el Registro de la Propiedad correspondiente con relación al campo en cuestión.
<b>5. Obligaciones y Derechos de las Partes:</b> <b>5.1. Propietario - Tenedor de la Tierra</b>	El propietario o tenedor de la tierra cede el uso y goce a la otra parte, a cambio de una prestación determinada o determinable en dinero, o una participación en frutos o utilidades, al efectuar la correspondiente cosecha.
<b>5. Obligaciones y Derechos de las Partes:</b> <b>5.2. Contratista</b>	Se ocupa de todo lo relacionado con labores, siembra, fumigado y cosecha. Las participaciones en el resultado varían según el aporte de semillas y agroquímicos.

## D. TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS NACIONALES

### i. Impuesto a las Ganancias:

Las Personas Físicas residentes en el país, tributan por las ganancias obtenidas en el país y en el exterior, mientras que aquellos sujetos no residentes, tributarán exclusivamente por las ganancias de fuente argentina, según art. 1 de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (B.O. 27-12-1973).

Existen conceptos de la definición anterior que resulta relevante conocer. A los efectos de definir que se considera como ganancia, en la Ley de Impuesto a las Ganancias (de aquí en adelante LIG), el art. 2 de la misma define como Ganancia:

*“Los rendimientos rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”*

Posteriormente, y entendiendo que para que exista un contrato agropecuario tanto de arrendamiento como de aparcerías (o cualquier otro), debe existir un sujeto dueño de una tierra, el artículo 5° de la LIG, define a las Ganancias de Fuente Argentina como:

*“...Aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma..”*



Según art. 2 de la Ley N° 13.246 mencionado anteriormente -ver página 11-, se define indirectamente el concepto de inmueble rural, siendo objeto del contrato de arrendamiento, que se ubica fuera de la planta urbana de los centros poblacionales, y con el requisito de estar destinado a explotación agropecuaria.

Por otro lado, y también expuesto precedentemente -ver definición en página 12-, en la Ley N° 13.246 el art. 21 define a la Aparcería, distinguiéndose del Arrendamiento Rural por cuanto el contrato consiste en la realización de la explotación agropecuaria con el objeto de repartirse los frutos.

La expresión “actividades agropecuarias” surge del art. 7 de la Resolución General (R.G) de la A.F.I.P. N° 1032/01 (Bol. AFIP del 26/06/2001), que las define como:

*“...a los fines de la procedencia de la exención, son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.”*

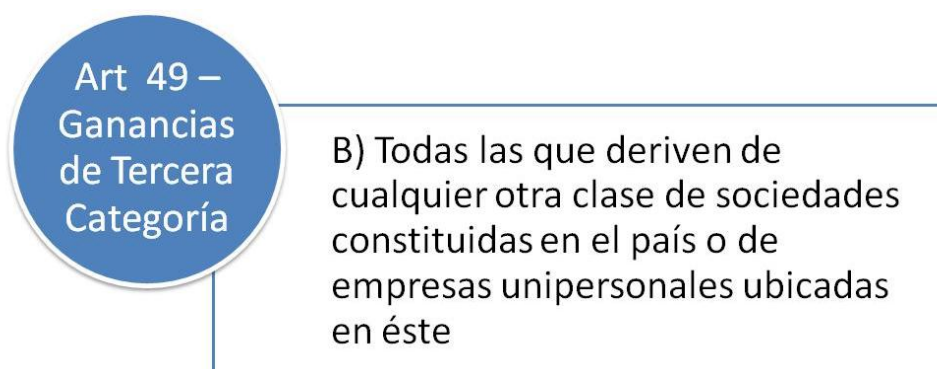
Continuando entonces con el encuadre en el Impuesto a las Ganancias, en el caso de Personas Físicas, vale distinguir el Arrendamiento Rural de la Aparcería Rural, tal como sigue:



El Arrendamiento Rural, se encuentra tipificado en el art. 41 de la LIG, que podrá comprender una o más de las siguientes rentas, de acuerdo a las particularidades de cada contrato, y que deberán ser declaradas por el propietario de los bienes:

Art 41 – Ganancias 1° Categoría (a declarar por propietario de Bienes):			
A) Producido en dinero o en especie de la <b>locación de inmuebles urbanos y rurales</b>	C) El valor de las <b>mejoras inducidas en los inmuebles</b> por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar	D) La contribución directa o territorial y otros <b>gravámenes</b> que el <b>inquilino o arrendatario</b> haya tomado <b>a su cargo</b>	E) El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el <b>uso de muebles y otros accesorios o servicios</b> que suministre el propietario

En cuanto a la Aparcería, la renta se ve configurada en el art. 49 de la LIG, ya que existe entre el aparcerero dador y aparcerero tomador una relación de coproductores, en razón del riesgo asumido en la explotación, por lo cual:



Parte de la Doctrina que sostiene que la renta fruto de Aparcerías debe ser considerada como renta de tercera categoría son Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A, Sáenz Valiente, Santiago A “La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales.

También comparten este criterio Hugo Rossi, Lucio Gonzalez Bonorino, Gabriel Larrabe y Santiago Saenz Valiente<sup>7</sup>.

Para conocer el resultado del contrato (de la coproducción) las partes del contrato deberán determinar dicho resultado sobre la base del costo de los insumos afectados en forma directa o indirecta a la obtención de sus frutos.

Al cierre del Ejercicio Fiscal -para personas físicas al 31 de Diciembre del año calendario, según art. 18 de la LIG-, pueden configurarse dos circunstancias:

- Que no se haya cosechado el fruto motivo del contrato (Ej.: Granos):
- Que se reciban los bienes fruto de la distribución.

En el primer caso, cada parte interviniente deberá valorar las sumas invertidas en las sementeras de acuerdo a las normas impositivas de valuación.

En el segundo caso, los mismos deberán valorizarse de acuerdo a la cotización del mercado al momento de su recepción por cada una de las partes. Posteriormente, y al momento de la venta de dichos frutos a un tercero, se registrará la diferencia de ganancia o pérdida generada.

Existe jurisprudencia administrativa y judicial controvertida, en cuanto a las rentas de Aparcerías, si las mismas configuran en Ganancias Rentas de Primera Categoría o Rentas de Tercera Categoría.

Dentro de la Jurisprudencia que avala la postura de considerar a la renta fruto de un Contrato de Aparcería como de Primera Categoría, podemos mencionar

---

<sup>7</sup> Rossi, Hugo, Gonzalez Bonorino Lucio, Larrabe Gabriel, Saenz Valiente, Santiago “Los impuestos y el Campo en Criollo”.

el fallo del Tribunal Fiscal en el caso “Fara, Luis”<sup>8</sup>, referido al entonces Impuesto a los Capitales, donde el Tribunal concluye que las tanto el arrendador y el dador de aparcerías agrícolas o pecuarias definidas por la Ley Nº 13.246, no encuadran en el concepto de empresa o explotación unipersonal, razón por la cual cuando dichas actividades son desarrolladas por personas físicas, los bienes dados en arrendamiento o en aparcería, no son materia imponible del tributo sobre los capitales. En el mismo sentido se expide el Dictamen DATJ 44/82 (Bol. DGI del 23/06/1982).

### **Criterios de Valuación:**

Un aspecto relevante en el Impuesto a las Ganancias con relación a los Contratos de Aparcería se vincula con la valuación de los Bienes de Cambio.

El proceso productivo agrícola está basado en la siembra de cultivos para obtener frutos de la tierra, el cual puede resumirse en tres etapas:



Hasta el momento de la cosecha, el Bien de Cambio que no ha completado su ciclo biológico -asimilable a productos en proceso- se conoce como Sementera (“tierra o cosa sembrada, acción y efecto de sembrar”, según el DRAE).

El art. 80 del Decreto Reglamentario define a las Sementeras como:

*“Se entiende por inversión en sementeras todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados.*

<sup>8</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, 11/07/1986, “Fara, Luis”.

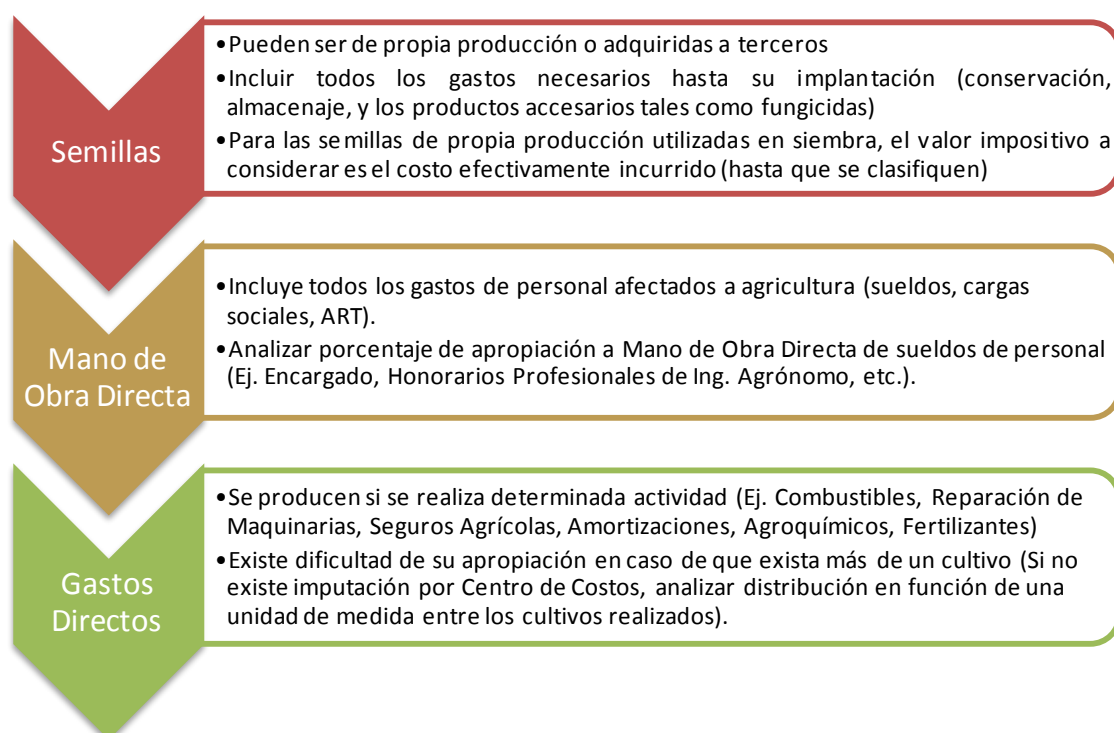
*Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera.”*

## Valuación Sementeras - Art. 52 inc. F)

- *"Al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio o probable valor de realización a esta última fecha, cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el art. 56"*

Para la valuación de estos bienes se debe entonces tomar en cuenta la suma de las inversiones realizadas, considerando entre sus elementos componentes:

- ❖ Gastos de Semillas para la Siembra del Cultivo
- ❖ Sueldos del Personal, Contratación de Maquinaria (Gastos vinculados)
- ❖ Gastos por Fumigaciones y otros trabajos relacionados con los cultivos.

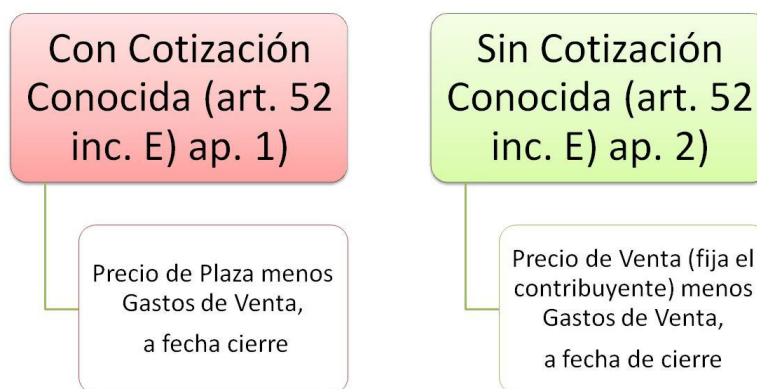


### Caso Excepcional:

Ante situaciones extremas (inundaciones, granizo, etc.) existe la posibilidad de valuar las Sementeras a su valor de venta de cultivo residual (art. 56 de la LIG). Esta alternativa debe comunicarse a la AFIP al momento de presentar la Declaración Jurada del Impuesto.

Parte de la doctrina, entre algunos autores se destaca Chiaradía, Claudia<sup>9</sup>, recomienda en este caso adjuntar informe de un Ingeniero Agrónomo, donde se determine el rinde que se espera obtener por la sementera una vez cosechada, o bien un informe de la compañía de seguros, fotografía satelital, etc. Una vez determinados los kilos que se estiman obtener en la sementera afectada, se lo multiplicará por el probable valor de realización al cierre.

Siguiendo con el análisis, y deteniendo el mismo luego de la cosecha, el producto que se obtiene son Granos, Cereales u Oleaginosas -entre otros-, los cuales difieren en su método de valuación, definido por el art. 52 de la LIG, en donde se enuncian los métodos de valuación correspondientes a las existencias de Bienes de Cambio:



Dependerá entonces del bien, el tratamiento a otorgar:

- **Para los bienes con cotización conocida**, la valuación será el precio de plaza menos los gastos de venta, denominado por Raimondi y Atchabahian<sup>10</sup> como “precio de venta ficta”, tal como lo expresa el reglamento de la ley, es aquél que se obtendría en la plaza donde

<sup>9</sup> Chiaradía, Claudia, “Valuación de existencias en establecimientos agropecuarios. Primera Parte”.

<sup>10</sup> Raimondi, Carlos A. – Atchabahian, Adolfo, “El Impuesto a las Ganancias”.

habitualmente se vende, por la calidad de productos en existencia, a la cual la ley prevé detraer gastos que se provocarían para poder realizar la venta.

- **Para aquellos bienes que no posean cotización conocida**, la valuación será el precio de venta de las operaciones comerciales que involucren volúmenes normales de venta, menos los gastos directamente vinculados.

En ambos casos deberán deducirse los Gastos de Venta, entre ellos:

<b>GASTOS DE VENTA O COMERCIALIZACION</b>	<b>CONCEPTO</b>
<b>Gastos de Acondicionamiento</b>	Gastos necesarios para llevar la mercadería a condiciones de comercialización (a condiciones Cámara)
<b>Flete Corto o Acarreo</b>	Servicio de transporte desde el lugar de producción hasta el lugar de acondicionamiento o almacenaje (acopio)
<b>Gastos Generales o Paritaria</b>	Servicio de entrega en la planta, carga y descarga, pesaje, análisis y gastos administrativos de recibo
<b>Secada</b>	Servicio que consiste en reducir la humedad que contiene el grano al momento de su entrega hasta el punto establecido como estándar de humedad base de recibo
<b>Zarandeo</b>	Gasto por labores que permiten la separación del grano de cuerpos extraños (chamico, trébol de color, otras semillas y granos dañados)
<b>Flete Largo</b>	Servicio de transporte desde la planta de acondicionamiento o almacenaje al destino final (puerto, industria, etc.).
<b>Comisión</b>	Por actuación de intermediario (por lo general representa un porcentaje sobre el ingreso bruto)
<b>Almacenaje</b>	Gastos por almacenaje del grano (determinados en tarifa por tonelada o por el precio de la operación)

Complementariamente a lo precedentemente expuesto, debe considerarse que el art. 56 de la LIG dispone que a los fines de la valuación de la existencias de Bienes de Cambio, que el Costo en Plaza de los bienes, a la fecha del cierre del ejercicio, debe surgir de documentación probatoria (es decir, deben estar respaldados por los comprobantes respectivos).

El art. 85 del Decreto Reglamentario de la LIG define que pueden considerarse como documentación probatoria -entre otras- las siguientes:

- ❖ A) Facturas de ventas representativas, anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de reventa;

- ❖ B) Cotizaciones en bolsas o mercados, para aquellos productos que tengan una cotización conocida;
- ❖ C) Facturas de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de mercaderías de propia producción.

Un último aspecto relevante sobre la valuación de los Bienes de Cambio, es que quedan alcanzadas por el Impuesto las Ganancias por Tenencia, es decir que los productores agropecuarios que se dedican a la agricultura valúan existencias finales de productos terminados a valor de mercado, lo que implica reconocer la ganancia antes de que se realicen.

Existe entonces una especie de “anticipo” o “adelanto” de la renta, que puede agravarse, ya que los precios de los granos pueden fluctuar en relación al momento de la cosecha y posterior venta. El art. 52 de la LIG prohíbe computar deducciones en forma global por reservas generales para hacer frente a fluctuaciones o contingencias de otro tipo.

#### Valuación de Mercaderías de Reventa, Materias Primas y Materiales:

Al cierre del ejercicio pueden existir insumos adquiridos o bienes de propia producción (combustibles, agroquímicos, semillas).

### Valuación Insumos:

- *Para aquellos insumos que no se incorporaron al proceso productivo: Según el Art. 52 inc. A) se valúan al Costo de última Compra realizada en los dos meses anteriores al cierre del ejercicio (si no hay compras, el de la última compra del ejercicio, y si no hay compras en el ejercicio, al valor impositivo del inventario inicial).*



Jurisprudencia: El Dictamen DATJ 58/81 (Bol. DGI 346 de 10/82)<sup>11</sup>, ante una consulta realizada respecto si corresponde activar las sementeras al cierre, en una explotación agropecuaria que no lleva libros, el fisco responde que las explotaciones agropecuarias que practiquen o no balances en forma comercial, corresponde inventariar al cierre del ejercicio el valor de las sementeras por el costo efectivamente incurrido.

Entonces, lo conveniente es que para aquellos contribuyentes que no llevan libros, para poder expresar las sumas invertidas en sementeras a activar, debe llevar planillas de control de entradas y salidas y determinar el valor impositivo de las sementeras al cierre del ejercicio.

#### **Determinación de la Ganancia Bruta:**

En el caso de Arrendamientos, el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles rurales.

Si se pactan pagos en especie, el tratamiento está establecido en el art. 43, se deberá declarar como ganancia el valor de los productos recibidos, computando como arrendamiento el precio de venta al que se haya concretado la operación, cuando tenga lugar en el año fiscal en que se recibió la especie.

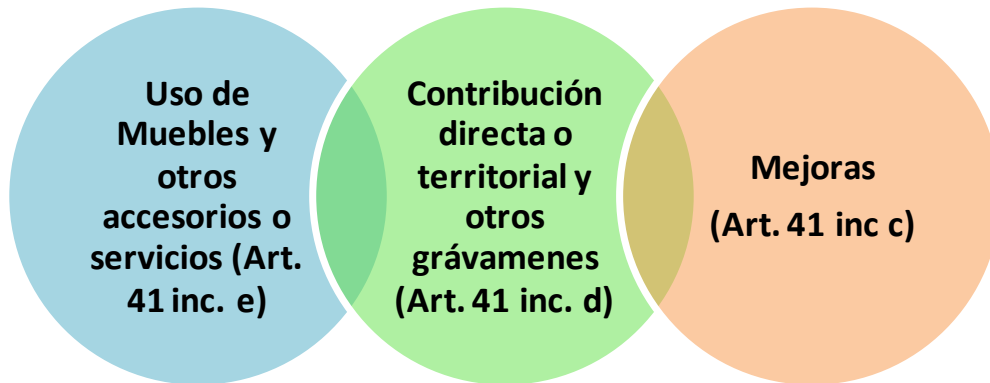
Si parte de la producción recibida no se enajena en el mismo período, para determinar el arrendamiento devengado se deberá valorar la existencia al precio de plaza al 31 de diciembre. El importe así determinado constituye ganancia de primera categoría. La existencia, complementariamente, será mostrada en la declaración patrimonial al 31 de diciembre del período en cuestión, pero valuada al valor de los frutos al momento del pago del arrendamiento.

---

<sup>11</sup> Dictamen DATJ 58/81, Boletín de la DGI 346, octubre de 1982, pág. 520.

Cuando se vende el remanente, debe imputarse como ganancia o pérdida el resultado entre el precio de venta y el precio de plaza al que se declaró la renta el año anterior.

### Otros Resultados de Primera Categoría:



- Uso de muebles y otros accesorios o servicios:

El art. 41 de la LIG establece en el inciso e) que considera también como ganancia de primera categoría: “*el importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario*”, por lo que deben imputarse por lo devengado,

- Contribución directa o territorial y otros gravámenes:

El inciso d) del art. 41 de la LIG establece que se considera como ganancia de primera categoría “*la contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo*”, siendo complementado por el art. 59 del Decreto Reglamentario, donde incluye además “*gastos que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo*”, si bien constituyen ganancia gravada en primera categoría tienen un tratamiento particular, puesto que la ley los admite como gastos deducibles, lo que implica en los hechos, un efecto “neutro”.

- Mejoras:

El art. 41 en su inciso c) incluye como ganancia de primera categoría “*el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar*”. Estos son gastos que no sólo no debe abonar el arrendatario, sino que además aumentan el valor del inmueble rural.

### **Determinación de la Ganancia Neta:**

Establecido en el art. 17 de la LIG cómo se debe determinar la Ganancia Neta “*...se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga...*”, y complementado por el art. 80, que establece que los gastos admitidos son aquellos “*efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina*”. El Art. 60 del Decreto Reglamentario detalla una serie de conceptos deducibles de la ganancia bruta, mencionados en el art. 82 de la LIG al referirse a deducciones.

Por lo tanto la ley establece que deducciones estarán admitidas, incluyendo a además de gastos otros conceptos (caso: amortizaciones) que no siempre conllevan salidas de dinero.

En la LIG existe una deducción especial para la primera categoría, contenida en el art. 85 de la LIG, donde los contribuyentes pueden optar por deducir los gastos de mantenimiento del inmueble en forma presunta, que especifica para el caso de los inmuebles rurales “*la deducción se hará, en todos los casos, por el procedimiento de gastos reales comprobados*”.

## Impuestos y tasas que gravan el inmueble

- Son computables, independientemente de su efectivo pago (art. 60 inc. a D.R), siempre que el inmueble esté explotado (art. 88 de la LIG).

## Amortizaciones

- La tierra libre de mejoras no es amortizable, por lo tanto la amortización a computar será para aquellos casos en donde se arrienden bienes muebles como accesorios (que estén afectados), el cálculo de amortización sobre dichos bienes.

### Pagos a cuenta del impuesto:

- ❖ Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios:
  - El impuesto computable como pago a cuenta de la Declaración Jurada (DDJJ) anual y de los Anticipos de Ganancias es el 34% del Impuesto al Crédito (Calculado sobre el 0,6% de los créditos bancarios)
    - Contra la Declaración Jurada: Monto acumulado hasta el último día del mes anterior al vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada.
    - Contra los Anticipos: Se efectúa considerando el monto del crédito sin utilizar hasta el último día del mes anterior al del vencimiento del anticipo.
- ❖ Retenciones y Percepciones:
  - Retenciones por los cobros, el productor sufre una reducción en el cobro de sus ventas, que será computable como pago a cuenta de la DDJJ Anual.
  - Percepciones por las compras Pago a Cuenta, por aquellas compras que realice el contribuyente, que luego podrá computar como pago a cuenta en la DDJJ Anual.

## ❖ Anticipos de Impuestos:

- El régimen del cálculo de anticipo está establecido en la RG 327/99 (B.O. 07/01/99),
  - ✓ El art. 2 de la RG 327/99 establece que para los sujetos Personas Físicas y Sucesiones Indivisas corresponden 5 anticipos, en los meses de: junio, agosto, octubre, diciembre y febrero.
  - ✓ El art. 3 de la RG 327/99 establece el procedimiento para determinar el importe de cada uno de los anticipos.
  - ✓ Existe en el art. 16 de la RG 327/99 la posibilidad de presentar una “Solicitud de Reducción de Anticipos”, donde el contribuyente deberá fundamentar la solicitud adjuntando además documentación probatoria.

## ii. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley N° 25.063 (B.O. 30-12-1998) y modificatorias) tiene como hecho imponible la ganancia presunta y toma para ello como base imponible –y de cálculo del impuesto- a los activos, valuados de acuerdo a las disposiciones que la misma ley establece.

El art. 2 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP) define los sujetos pasivos del impuesto. Entre ellos podemos observar a:



Vale destacar que para el caso que la actividad agropecuaria sea realizada por el propietario del campo o bien por una persona que arrienda uno o varios inmuebles para tal fin, el sujeto del IGMP es la empresa unipersonal, siendo sus elementos caracterizantes una organización, la actividad económica, la inversión de capital y la asunción del riesgo (en este caso el capital está representado por el inmueble rural, las maquinarias, instalaciones, aguadas, molinos, rodados, hacienda, cereales, sementeras, plantaciones, semillas y agroquímicos en existencia).

- Contrato de Aparcería:

En el caso de la aparcería, el Dictamen DAT 21/60<sup>12</sup>, estimó que la aparcería es un contrato de colaboración y de estructura asociativa que consiste en la entrega por el dador al aparcerero de un predio rural con o sin otros elementos, para la explotación agropecuaria con el objeto de repartirse los frutos, careciendo el dador de facultades de dirección de la explotación pudiendo sólo controlar a fin de proteger sus intereses.

La aparcería es un contrato autónomo de “colaboración” (vincula a varios individuos en una empresa común en la que cada uno contribuye con una parte de sus bienes y con sus especiales aptitudes y habilidades) y de “estructura asociativa” (representa un tipo intermedio entre las de estructura conmutativa o de cambio (arrendamientos) y la sociedad.

En este caso, cada una de las partes deberá tributar el IGMP sobre la base de sus propios bienes afectados.

---

<sup>12</sup> Boletín de la Dirección General Impositiva N° 80, pág. 202.

- Contrato de Arrendamiento:

La ley de IGMP grava los inmuebles rurales cuyos titulares son Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. En su art. 4, la ley conceptualiza al “inmueble rural”, estableciendo que: *“Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales”*.

Complementariamente, el art. 2 de la Ley N° 13.246 al referirse al arrendamiento rural, brinda pautas para caracterizar al inmueble rural: *“cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria”*.

El art. 12 del Decreto Reglamentario de la ley del IGMP establece que:

*“A los fines de la determinación del gravamen, integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo a los valores normales de mercado.”*

Así también lo expresan el Dictamen 7/02<sup>13</sup> y La Nota Externa 05/06<sup>14</sup>:

- De acuerdo al Dictamen 7/02 *“los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, se encontrarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, dado que dicho tributo recae*

---

<sup>13</sup> Boletín Impositivo AFIP-DGI N° 61, pág. 1416.

<sup>14</sup> Nota Externa (AFIP) 05/2006 (BO 22/11/06).

*sobre los activos empresarios, y con independencia a que la titularidad de aquellos sea detentada por una persona física o no”.*

- *La Nota Externa 05/06 menciona que los “Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una sociedad de hecho, en los términos del artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta se hallan “Alcanzados por el Impuesto a la ganancia mínima presunta, recayendo la obligación tributaria en la referida sociedad, según el artículo 2° inciso a) del Título V, de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones”.*

Continuando con los sujetos objeto del impuesto, los Establecimientos Estables que pertenecen a personas no residentes en el país, se encuentran configurados como sujetos del impuesto según el Art. 2. H) de la ley de IGMP, que establece que: *“Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso ubicados en el país, para el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, minera o cualesquiera otras, con fines de lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas”.*

Asimismo, este artículo tiene una consideración particular, ya que incluye a *“un inmueble rural, aún cuando no se explote”*. Y este artículo es aplicable no sólo a la actividad agropecuaria directa, sino también en los casos de aparcería, tal como opinó el Dictamen DAT 56/02<sup>15</sup>, donde se dictaminó que el inmueble rural perteneciente a una persona física residente en el exterior, es un

---

<sup>15</sup> Boletín Impositivo AFIP-DGI N° 64, pág 1987.



establecimiento permanente, configurando al beneficiario del exterior como coproductor agropecuario.

Para el cumplimiento de las obligaciones de presentación y posterior pago en el caso de los establecimientos estables, la ley crea la figura de responsable sustituto, quien deberá cumplir las obligaciones en reemplazo del titular del inmueble o de la explotación.

### **Determinación de Base Imponible (Valuación de Bienes, Bienes No Computables y Exenciones):**



#### **2.1. Base Imponible:**

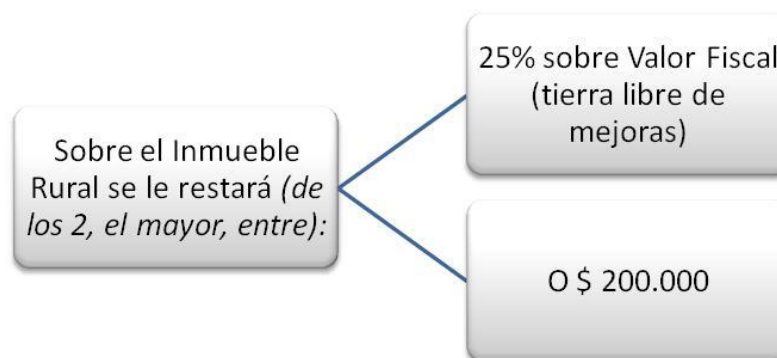
La Valuación de los bienes está determinada por el art. 4 de la ley de IGMP.

- A) Bienes Muebles amortizables:
  - 1) Bienes adquiridos: Al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio (excluidas las diferencias de cambio), menos el valor de las amortizaciones –determinadas según LIG-.
  - 2) Bienes elaborados, fabricados o construidos: al costo de elaboración, fabricación o construcción, menos el valor de las amortizaciones -determinadas según LIG-.

- 3) Bienes en curso de elaboración, fabricación o construcción: al valor de cada una de las sumas invertidas
- B) Inmuebles:
  - 1) Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, que (de corresponder) se le deducirá el valor de las amortizaciones -determinadas según LIG-.
  - 2) Inmuebles construidos: al valor del terreno determinado según el apartado anterior, se le adicionará el costo de la construcción, y (de corresponder) se le deducirá el valor de las amortizaciones -determinadas según LIG-.
  - 3) Obra en construcción: al valor del terreno determinado según el apartado 1, se le adicionará el importe de cada una de las sumas invertidas.
  - 4) Mejoras: Su valor se determinará de acuerdo a dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

En el caso de Inmuebles Rurales, el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25% (veinticinco por ciento) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$ 200.000 (doscientos mil pesos), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

En resumen:



Caso de un campo compuesto por múltiples parcelas: En este caso, cabe la duda si debe considerarse al campo como una “unidad económica” y computar la deducción para el total del inmueble rural, sin considerar la cantidad de parcelas que la compone; o, por el contrario, considerar que la aplicación de dicha deducción se corresponde para cada parcela.

En este caso, en el Dictamen DAT 23/08 (Bol. 30/04/08)<sup>16</sup> el fisco opinó sobre esta cuestión, *“El criterio oportunamente postulado por este servicio asesor resultó convalidado por sendos pronunciamientos de la Dirección Nacional de Impuestos y de la Dirección General de Asuntos Jurídicos dependientes de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, interpretando que la reducción de 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”*.

Esta posición fue ratificada por el Dictamen DAT 32/08 (Bol. 26/04/08), donde para el cálculo de la reducción aplicable a la valuación de inmuebles rurales, el fisco sostiene que corresponde tomar como un inmueble único a todas las parcelas que integran la explotación (sin considerar la cantidad de parcelas que la conforman).

<sup>16</sup> Dictamen N° 23/08. Dirección de Asesoría Técnica. 30 de abril de 2008. Carpeta N° 33, pág. 11.

## 2.2. Bienes No Computables:

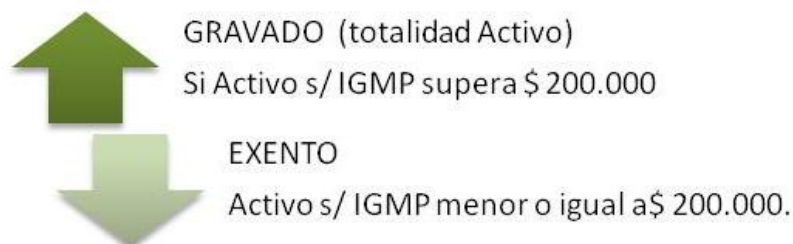
El art. 12 de la Ley de IGMP establece que bienes no serán computables para determinar la Base Imponible en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

- A) El valor correspondiente a los bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente.
- B) El valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras, comprendidos en el inc. b) del art. 4, en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o en su caso parciales y en el siguiente.

## 2.3. Exenciones:

Las exenciones están contempladas en el art. 3 de la ley del IGMP, entre las cuales podemos mencionar:

- A) Los bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en las condiciones previstas por la Ley N° 19640.
- J) Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con normas de esta ley, sea igual o inferior a \$ 200.000. Cuando el valor de los bienes supere la mencionada suma, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.



El apartado dispuesto por el artículo 3 inc. J) se denomina “mínimo exento”, puesto que si el valor determinado según la ley del IGMP supera los \$ 200.000 queda sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado.

Debe tenerse en cuenta que el mínimo exento establecido en el art. 3 j) resulta computable a cada explotación o empresa unipersonal, toda vez que constituyen un sujeto distinto a los efectos del tributo. La Instrucción (D.G.I) 215 del 3/4/78<sup>17</sup> apoya esta postura, disponiendo que las explotaciones unipersonales debían efectuar liquidaciones en forma independiente por cada empresa o explotación, aún perteneciendo al mismo titular, lo cual significa que por cada liquidación procedía tener en cuenta los capitales imposables para cada una de ellas. Esta consideración se verifica también en la R.G AFIP N° 2011/06 para el IGMP, donde el fisco solicita en el art. 8 informar por multinota los códigos de cada establecimiento, identificando cada una de las explotaciones. Esta solicitud de información conceptualmente sostiene la postura de considerar la aplicación del mínimo exento sobre cada explotación.

La exención del art. 3. Inc. J) no es de aplicación para aquellos inmuebles que no se afecten en forma exclusiva a labores agrícolas, ganaderos, forestales o de prestación de servicios relacionados. Si el inmueble se encuentra inexplorado (total o parcialmente) integrará la base gravable en su totalidad.

- **Determinación del Impuesto y Pagos a Cuenta:**

Una vez valuados los bienes de acuerdo a la ley, y superando el mínimo exento previsto en el artículo 3. Inc. J), debe aplicarse sobre la base imponible del

---

<sup>17</sup> Boletín de la Dirección General Impositiva 299, pág. 533.

gravamen la tasa definida en el art. 13 de la Ley de IGMP, la misma corresponde a una alícuota del 1% (uno por ciento).

El Impuesto a las Ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez deducido de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12.

El art. 16 del Decreto Reglamentario establece que el cómputo del pago a cuenta se realizará (hasta el límite del IGMP determinado o IG determinados, según corresponda), con anterioridad a la deducción de los anticipos ingresados, retenciones, percepciones, y saldos a favor del contribuyente, imputables al período fiscal que se liquida.

Para los sujetos que no tributan IG en cabeza propia (art. 49 inc. B), pero si revisten el carácter de sujetos en el IGMP, la ley dispone que el cómputo como pago a cuenta resultará de aplicar la alícuota del 35% sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Para las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, el art. 15 del Decreto Reglamentario dispone que puedan computar como pago a cuenta el impuesto a las ganancias. El mismo será el resultante de aplicar la alícuota del 35% sobre la utilidad impositiva correspondiente a los inmuebles rurales por lo que dichos sujetos resultan alcanzados por el gravamen.

Los pagos a cuenta del IGMP pueden ser computables como pagos a cuenta en el Impuesto a las Ganancias en futuros períodos, trasladable hasta por 10 períodos (años) subsiguientes.

- **Ley de Sinceramiento Fiscal y Reparación Histórica a los Jubilados:**

Ante la aprobación por parte del Congreso de la Nación de la reciente Ley de Sinceramiento Fiscal y Reparación Histórica a los Jubilados<sup>18</sup> (Ley N° 27.260), la cual aún no ha sido publicada en el Boletín Oficial. Según el texto que ha sido aprobado por ambas cámaras, se deroga el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a partir de los ejercicios fiscales que inician el 1 de enero de 2019.

### iii. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra vigente con el ordenamiento del texto actual desde 1997 por el Decreto 280/08 y sus posteriores modificaciones, tiene como objeto gravar en forma indirecta los consumos, aplicándose en forma general a las transacciones del proceso productivo y circulación de bienes y servicios.

El Tratamiento de los Contratos de Arrendamiento Rural y Aparcería Rural en el Impuesto al Valor Agregado poseen grandes diferencias, a saber:



<sup>18</sup> Sitio Web: <https://blog.errepar.com/2016/07/06/adelanto-especial-blanqueo-moratoria-modificaciones-impositivas-y-reparacion-historica-para-jubilados-y-pensionados/>

- **Arrendamiento Rural:** La locación de inmuebles rurales afectado a las actividades agropecuarias, se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 7°, inciso h), pto. 22)

*“Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:*

*h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación:*

*22) La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias...”*

Adicionalmente, un concepto complementario que debe incluirse para el análisis es el mencionado anteriormente, referido al art. 7 de la R.G AFIP 1032/01 donde define que se entiende por Actividad Agropecuaria -ver definición en página 18-

- **Aparcería Rural:** Analizando el tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado para los Contratos de Aparcería, se configura una situación muy diferente a la de Arrendamiento Rural, ya que ambas partes del contrato ejercen habitualmente la modalidad de producción agropecuaria, y sin



conformar un sujeto empresa (Dictamen DATJ 7/80<sup>19</sup>), asumen riesgos en forma independiente a la actividad que desarrollan. En lo que respecta al objeto, no hay una relación de intercambio, sino de aportes, que se traduce en:

- ✓ Cesión del predio, producción y distribución de los frutos: Una parte pone a disposición el predio con o sin plantación o animales, no existe transmisión de dominio a título oneroso de cosa mueble, ni locación. Sobre la gravabilidad en IVA de la distribución de los frutos, en el Dictamen DAT 81/92<sup>20</sup>, AFIP opina que no existe venta, sino el reparto de la utilidad objeto del contrato (no se configura el hecho imponible en IVA).
- ✓ Venta de los frutos: La misma se rige bajo el art. 2° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, “Venta de cosa mueble”, cuando sean puestos a la venta por cada una de las partes.

El alícuota general de 21% (art. 28 Ley de IVA), tasa reducida al 50% (10,5%):

*“a) la venta, locación del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de los siguientes bienes: animales vivos (ganado bovino, ovino, camélidos, caprinos), los granos (cereales y oleaginosas, excluidos el arroz) y legumbres secas.*

*b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bien del suelo: labores culturales (preparación, roturación del suelo), siembra, aplicaciones de agroquímicos y fertilizantes, cosecha.”*

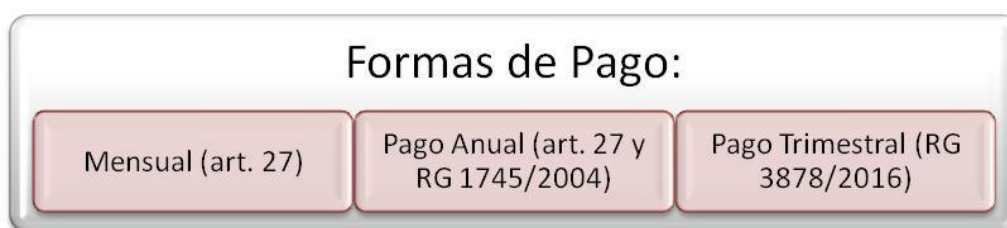
<sup>19</sup> Dictamen 7/1980 – Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATJ), Boletín N° 321, septiembre de 1980

<sup>20</sup> Dictamen DAT N° 81/1992, Carpeta N° 16, página 11, 08/03/1992

Para cada una de las partes corresponde computar:

Como Crédito Fiscal lo que aporta, como Débito Fiscal resulta la proporción que corresponda por la venta de los frutos al momento a terceros, momento donde nace el hecho imponible (Dictamen DAL 56/03<sup>21</sup>).

- **Forma de Pago:**



1. Mensual: El art. 27 de IVA dispone que el impuesto resultante por aplicación de los art. 11 a 24 de la ley se liquide y abone por mes calendario, sobre la base de la declaración jurada efectuada en formulario oficial.
2. Opción de Pago Anual: El fisco concede a quien desarrolle la actividad agropecuaria en forma exclusiva, la opción de practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio anual y/o comercial, con sus formalidades, tal como establece el art. 27 de la ley (titulado "período fiscal de la liquidación"):

*"...Cuando se trate de responsables cuyas operaciones correspondan exclusivamente a la actividad agropecuaria, los mismos podrán optar por practicar la liquidación en forma mensual y el pago por ejercicio comercial si se llevan anotaciones y se practican balances comerciales anuales y por año calendario cuando no se den las citadas circunstancias. Adoptado el procedimiento dispuesto en este párrafo, el mismo no podrá ser*

---

21 Dictamen DAL 56/2003, Boletín N° 81, 01 de Abril de 2004, página 796  
Sitio Web: [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_L\\_000056\\_2003\\_09\\_08](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000056_2003_09_08)

*variado hasta después de transcurridos tres (3) ejercicios fiscales, incluido aquel en que se hubiere hecho la opción, cuyo ejercicio y desistimiento deberá ser comunicado a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el plazo, forma y condiciones que dicho organismo establezca. Los contribuyentes que realicen la opción de pago anual estarán exceptuados del pago del anticipo...”*

La R.G. 1745/2004 (B.O. 28/09/2004), establece los requisitos, plazos y condiciones para el ejercicio de la opción, desistimiento, liquidación e ingreso del impuesto, etc.

3. Opción de Pago Trimestral: La reciente R.G. AFIP N° 3878/2016 (B.O. 17/05/2016), publicada en el Boletín Oficial el 17 de Mayo de 2016, concede a aquellos contribuyentes comprendidos en la Ley N° 25.300 y categorizados como Micro, Pequeñas y Medianas -tramo 1-, en los términos de la Resolución N° 24 del 15 de febrero de 2001 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa del entonces Ministerio de Economía y sus modificaciones; la posibilidad de acceder a los beneficios de cancelar trimestralmente el impuesto al valor agregado.

Agrega que, para los sujetos responsables inscriptos, que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias, para adherir al régimen previamente deben solicitar el desistimiento de la opción ejercida en el marco de la R.G. N° 1.745 y su modificación, no resultando aplicable la limitación fijada en su Artículo 4° (grupos económicos).

Los contribuyentes del Sector Agropecuario -hasta tramo 1- que no superen los valores que se detallan a continuación (expresado en pesos)<sup>22</sup>:

---

<sup>22</sup> Fuente: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66187/texact.htm>

Sector / Categoría	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios	Construcción
Micro	\$ 2.000.000	\$ 7.500.000	\$ 9.000.000	\$ 2.500.000	\$ 3.500.000
Pequeña	\$ 13.000.000	\$ 45.500.000	\$ 55.000.000	\$ 15.000.000	\$ 22.500.000
Mediana Tramo 1	\$ 100.000.000	\$ 360.000.000	\$ 450.000.000	\$ 125.000.000	\$ 180.000.000
Mediana Tramo 2	\$ 160.000.000	\$ 540.000.000	\$ 650.000.000	\$ 180.000.000	\$ 270.000.000

#### iv. Impuesto a los Bienes Personales

El Impuesto a los Bienes Personales (IBP) establecido en la Ley N<sup>o</sup> 23.966 y modificatorias, tiene como hecho imponible en su art. 1 gravar a los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

Según el art. 21 de la Ley de Bienes Personales, en su inciso i:



En lo que refiere a la Actividad Agropecuaria, la exención está tipificada de la siguiente forma:

**Art. 21 inc. f) IBP**

f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

**Art. 2 inc. e) IGMP**

e) Las personas físicas o sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

En este sentido se expiden los dictámenes DAT 27/01<sup>23</sup>, DAT 78/01<sup>24</sup>, y DAT 7/02<sup>25</sup>:

- En el Dictamen DAT N° 27/01 con el objeto de evitar la doble imposición se excluyen del objeto del gravamen *“entre ellos los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta”*.
- Por otro lado, en el Dictamen DAT N° 78/01 se concluye que *“Los inmuebles rurales, cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetos del impuesto a la ganancia mínima presunta están exentos del impuesto sobre los bienes personales, y por lo tanto las normas de valuación no son aplicables a los mismos”*.
- Se reafirma en el Dictamen DAT N° 07/02 la exención a *“los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta”*. También expresa que *“Se encuentran fuera del ámbito del impuesto Sobre los Bienes Personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones*

<sup>23</sup> Dictamen DAT 27/01, Boletín Impositivo AFIP - DGI, N° 49, pág. 1347.

<sup>24</sup> Dictamen DAT 78/01, Boletín Impositivo AFIP - DGI, N° 58, pág. 922.

<sup>25</sup> Dictamen DAT 07/02, Boletín Impositivo AFIP - DGI, N° 61, pág. 1416.

*unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler”.*

Para completar la opinión del fisco, la Nota Externa 05/06 (Bol. 22/11/06) en relación a la gravabilidad de los inmuebles rurales en los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta, consideró que corresponde aclarar el tratamiento fiscal según el destino o afectación de los mismos:

*“...2. Inmuebles rurales inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas. Dichos bienes resultan:*

*2.2. Exentos en el impuesto sobre los bienes personales, conforme a lo dispuesto en el artículo 21, inciso f) de la ley del tributo”.*

- Sociedades Simples (o Sociedades de Hecho):

Las Sociedades Simples, según el nuevo código civil y comercial (conocidas como Sociedades de Hecho) se encuentran incluidas de acuerdo a la opinión vertida en distintos dictámenes:

- Dictamen DAL 50/02<sup>26</sup>, que interpreta que *“Las sociedades de hecho con un objeto comercial y las sociedades de los tipos autorizados que no se constituyen regularmente quedan sujetas a las disposiciones de esta sección”* y además opinó que *“cualquier participación entendida en un*

---

<sup>26</sup> Dictamen DAL 50/02, Boletín Impositivo AFIP – DGI N° 63, pág. 1776.

*sentido laxo, que integre el capital de una sociedad de hecho o irregular deberá tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales en cabeza de dicha sociedad, de conformidad a lo previsto en el artículo 25 de la ley del tributo”.*

- Nota Externa 5 del 2006 reafirma ello al disponer que *“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”.*
- El Dictamen DAT 72/03 (Bol.19/11/03) expresó que *“Una sociedad rural es comercial cuando su actividad importa un proceso de elaboración de productos complejo, que importe una ‘empresa de fábrica’ conforme el art. 8°, inc. 5° del Código de Comercio; caso contrario la actividad será civil”,* siendo el mismo sentido lo vertido por el fisco en el Dictamen DAT 02/04 (B.O. 14/01/2004), de acuerdo a una consulta vinculante efectuada por un contribuyente de una Sociedad Simple (o comúnmente denominada Sociedad de Hecho).

- Valuación:

La valuación en el Impuesto a los Bienes Personales se encuentra en el art. 22 (bienes situados en el país) y art. 23 (bienes situados en el exterior) de la ley del Impuesto a los Bienes Personales.

- Para el caso de Sociedades de Hecho y Empresas Unipersonales:

### Sociedades de Hecho y Empresas Unipersonales

- El ejercicio comercial coincide con el año fiscal, pero pueden fijar una fecha de cierre distinta (considerar aumentos, disminuciones de capital hasta 31/12).
  - La valuación está dada por el Capital (Activo – Pasivo de acuerdo a la valuación del IGMP), art. 21 y 22 del Decreto Reglamentario de IBP.
  - Las existencias finales de bienes de cambio se valuarán según IG y para los inmuebles el valor no puede ser inferior al fijado para el pago del impuesto inmobiliario.
- Inmuebles Rurales:
    - ❖ Exentos según art. 21 inc. F) Ley de Bienes Personales
    - ❖ Hasta el Fallo Gaviglio, el tratamiento de los Inmuebles Rurales afectados a Empresas Unipersonales y Sociedades de Hecho que no llevan registraciones contables:
      - Art. 22. Decreto Reglamentario dispone que al sólo efecto de la valuación del IBP no debe computarse la reducción del 25% de la valuación fiscal o \$ 200.000 el que sea mayor, prevista en el IGMP.
      - Dictamen 07/02 concluye que *“En otras palabras, se encuentran fuera del ámbito de este impuesto los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler”*.
      - La Nota Externa 05/06 separa a los tipos de contribuyente de la siguiente forma:



	<i>Patrimonio Empresa Unipersonal</i>	<i>Personas Físicas - Sucesiones Indivisas (Inexplotados, arrendados, cedidos en alquiler)</i>	<i>Patrimonio Sociedad de Hecho</i>
<b>IGMP</b>	o Alcanzado - Art. 2 Inc. C) de la ley 25.063	o Alcanzado - Art. 2 inc. E) ley 25.063	o Alcanzado - Art. 2. Inc. A) 25.063, recae obligación en la Sociedad.
<b>IBP</b>	o Alcanzado - participación patrimonial, Art. 19 inc. K) ley 23.966	o Exento . Art. 21 inc. F) ley 23.996	o Alcanzado - Art. 19 inc. J) ley 23.966 (participación persona física o sucesión indivisa).

### **Fallo Gaviglio – Sala IV Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal:**

Recientemente la Corte Suprema de Justicia rechazó un recurso extraordinario de la AFIP dejando firme un fallo de segunda instancia en donde **"los inmuebles rurales de personas físicas no se encuentren alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales" en ningún caso**<sup>27</sup>. La Sentencia de la Cámara contiene lo siguiente:

*"no corresponde que un mismo inmueble rural se encuentre alcanzado por los dos tributos que en sustancia gravan la misma manifestación de riqueza (por Ganancia Mínima Presunta)". Y agrega que "el legislador no hizo ninguna distinción: lisa y llanamente dispuso que los inmuebles rurales de personas físicas no se encuentren alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales". Para la Cámara "la finalidad de la exención fue evitar la doble imposición, que integra la garantía constitucional", respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.*

<sup>27</sup> Sitio Web:

<http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verAnalisisDocumental&id=728572>

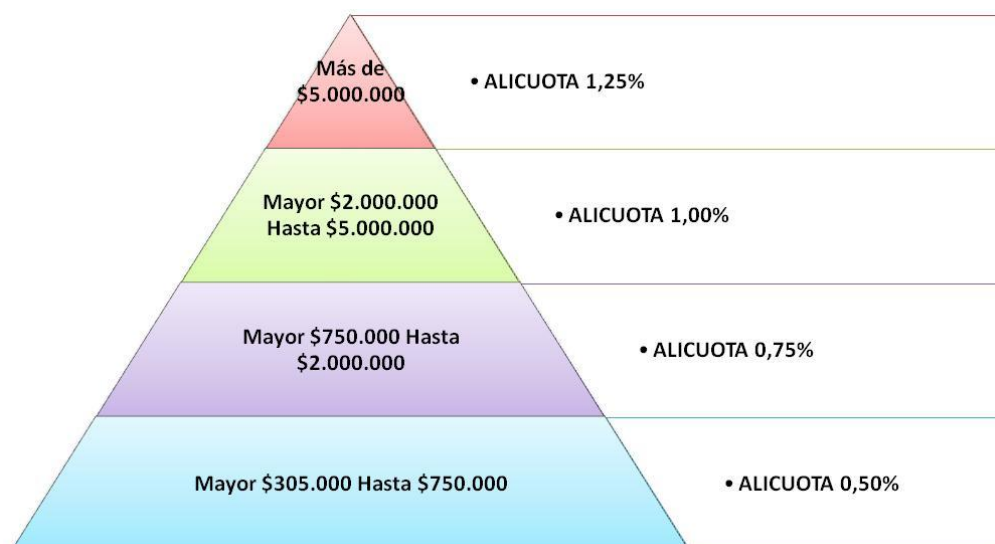
La AFIP presentó un recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia, que fue rechazado, quedando firme la sentencia de segunda instancia que benefició al contribuyente y viene a resolver una controversia sobre la gravabilidad de los inmuebles rurales. Antes del fallo de la Corte Suprema de Justicia, la exención en Bienes Personales resultaba aplicable solamente a inmuebles rurales sujetos del IGMP (inmueble rural arrendado o inexplorado tributa IGMP, no se afecta a explotación). Y en este sentido había fallado la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa González Camilo del 14/4/2009, coincidente con la opinión del fisco en la Nota Externa 5/2006.

- **Alícuotas:**

Una vez determinada la Base Imponible (acorde a la valuación de todos los bienes), debe calcularse el monto a consignar por “Objetos Personales y del Hogar”, tipificado en el art. 22. Inc. G) de la Ley de Bienes Personales, el cual está definido de la siguiente manera:

*“... El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin computar, en caso de corresponder, el monto de la exención prevista en el inciso i) del artículo 21 de la presente ley”.*

Considerando lo antes expuesto, se aplicará la siguiente tabla de alícuotas para determinar el impuesto a abonar:



- **Anticipos:**

Los arts. 21 y 23 y la RG AFIP 2151/06 (B.O. 03/11/06), establecen que el contribuyente deberá ingresar 5 anticipos en concepto de pago a cuenta del impuesto, en los meses de junio, agosto, octubre, diciembre y febrero.

Para determinar el importe de cada uno de los anticipos, el art. 22 de la RG 2151/06, define el siguiente procedimiento:

Sobre el monto del Impuesto Determinado del período fiscal inmediato anterior al que corresponderá imputar los anticipos

Deberá detrarse (en caso de corresponder) la suma computada como pago a cuenta por los gravámenes similares pagados en el exterior

Una vez realizado dicho cálculo, deberá aplicarse el 20%.

Asimismo, el artículo 23 de la RG 2151/06 establece el importe mínimo por el que corresponderá efectuar el ingreso de los anticipos. Será obligatorio ingresar los mismos cuando el importe que se determine resulte igual o superior a los \$100.-

- **Ley de Sinceramiento Fiscal:**

En la sanción de la reciente Ley de Sinceramiento Fiscal y Reparación Histórica a los Jubilados (Ley N° 27.260)<sup>28</sup>, se establece un tratamiento diferencial para aquellos contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, y que cumplan ciertos requisitos del artículo 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive.

**v. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)**

Normado bajo la Ley N° 25.865 (B.O.19-01-2004) Título I, Decreto Reglamentario N° 806/04 y R.G. AFIP N° 3529/2013 (B.O. 12/09/2013), el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -o Monotributo-, incluye a los siguientes Sujetos:

Monotributo - Sujetos Régimen			
Personas Físicas: 1. Venta de Cosa Mueble, 2. obras, 3. Locaciones o prestaciones de Servicios y 4. Actividad Primaria	Integrantes de Cooperativas de Trabajo	Sucesiones Indivisas en caracter de continuadores de Personas Físicas (hasta la declaratoria de herederos o aprobación testamento)	Sociedades de Hecho (incluye condomnios) y Sociedades Irregulares, Requisito: Hasta 3 Socios (c/u pueda ser sujeto Monotributo)

Bajo el Contrato de Arrendamiento Rural, el tratamiento para los distintos sujetos resulta similar, siempre que cumplan con los parámetros establecidos para locación o prestación de servicios

<sup>28</sup> Fuente: Ídem. Ref. 18

En lo que respecta al contrato de Aparcería Rural quedaría fuera del Monotributo, pues en el Inc. d) del Art. 20 de la Ley (Exclusiones), determina que *“El precio máximo unitario de venta, en el caso de contribuyentes que efectúen venta de cosas muebles, supere \$2.500”*.

Cada espacio físico donde se desarrollen labores por la cual se solicita la adhesión al Régimen Simplificado (Ej. Inmueble Rural en Alquiler) se considera como una “Unidad de Explotación”. La cantidad de unidades máximas permitidas por el régimen es de 3 (tres).

Existen dentro del Régimen Simplificado parámetros, que permiten categorizar a los Contribuyentes, determinados en función de:

1. Ingresos Brutos
2. Magnitudes físicas establecidas para cada categoría (energía eléctrica consumida, superficie afectada, ingresos brutos).
3. En caso de desarrollar varias actividades, se determinará aquella que mayores ingresos obtenga (actividad principal) y utilizará la tabla correspondiente a la misma (acumulación de ingresos brutos y magnitudes físicas de todas las actividades incluidas en el Monotributo).

Tabla de Valores Vigentes desde 01/07/2015<sup>29</sup>:

---

<sup>29</sup> Fuente: <http://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>

Categoría	Ingresos Brutos	Actividad	Cantidad Mínima de Empleados	Sup. Afectada (*)	Energía Eléctrica Consumida Anualmente	Monto de Alquileres Devengados Anualmente	Impuesto Integrado (**)		Aportes al SIPA (***)	Aportes Obra Social (****)	Total	
							Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de Cosas Muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de Cosas Muebles
B	Hasta \$ 48.000	No excluida	No se requiere	Hasta 30 m <sup>2</sup>	Hasta 3.300 KW	Hasta \$ 18.000	\$ 39 (*****)		\$ 157	\$ 323	\$ 519	\$ 519
C	Hasta \$ 72.000	No excluida	No se requiere	Hasta 45 m <sup>2</sup>	Hasta 5.000 KW	Hasta \$ 18.000	\$ 75		\$ 157	\$ 323	\$ 555	\$ 555
D	Hasta \$ 96.000	No excluida	No se requiere	Hasta 60 m <sup>2</sup>	Hasta 6.700 KW	Hasta \$ 36.000	\$ 128	\$ 118	\$ 157	\$ 323	\$ 608	\$ 598
E	Hasta \$ 144.000	No excluida	No se requiere	Hasta 85 m <sup>2</sup>	Hasta 10.000 KW	Hasta \$ 36.000	\$ 210	\$ 194	\$ 157	\$ 323	\$ 690	\$ 674
F	Hasta \$ 192.000	No excluida	No se requiere	Hasta 110 m <sup>2</sup>	Hasta 13.000 KW	Hasta \$ 45.000	\$ 400	\$ 310	\$ 157	\$ 323	\$ 880	\$ 790
G	Hasta \$ 240.000	No excluida	No se requiere	Hasta 150 m <sup>2</sup>	Hasta 16.500 KW	Hasta \$ 45.000	\$ 550	\$ 405	\$ 157	\$ 323	\$ 1.030	\$ 885
H	Hasta \$ 288.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m <sup>2</sup>	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 54.000	\$ 700	\$ 505	\$ 157	\$ 323	\$ 1.180	\$ 985
I	Hasta \$ 400.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m <sup>2</sup>	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	\$ 1.600	\$ 1.240	\$ 157	\$ 323	\$ 2.080	\$ 1.720
J	Hasta \$ 470.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	1	Hasta 200 m <sup>2</sup>	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.000	\$ 157	\$ 323	-	\$ 2.480
K	Hasta \$ 540.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	2	Hasta 200 m <sup>2</sup>	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.350	\$ 157	\$ 323	-	\$ 2.830
L	Hasta \$ 600.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	3	Hasta 200 m <sup>2</sup>	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.700	\$ 157	\$ 323	-	\$ 3.180

Las sociedades que adhieran al monotributo solo podrán encuadrarse en las categorías "D" a "L".

#### Referencias:

(\*) Este parámetro no debe considerarse en ciudades de menos de 40.000 habitantes (excepciones).

(\*\*) El impuesto integrado para Sociedades se determina adicionando un 20% más del que figura en la tabla por cada uno de los socios que integren la sociedad.

(\*\*\*) Quedan exceptuados de ingresar cotizaciones al régimen de la seguridad social y a obras sociales:

- Quienes se encuentran obligados por otros regímenes previsionales
- Los menores de 18 años
- Los beneficiarios de prestaciones previsionales
- Los contribuyentes que adhirieron al Monotributo por locación de bienes muebles y/o inmuebles
- Sucesiones indivisas continuadoras de sujetos adheridos al régimen que opten por la permanencia en el mismo

(\*\*\*\*) Afiliación individual a Obra Social, sin adherentes. Por cada adherente deberá ingresarse \$ 100

(\*\*\*\*\*) No ingresarán el impuesto quienes realicen actividades primarias y los asociados a cooperativas que sus IB no superen los \$ 24.000, los trabajadores independientes promovidos o inscriptos en Registro Nacional de Efectores.

- Recategorización:

Al finalizar cada cuatrimestre calendario, se deben calcular los ingresos acumulados y la energía eléctrica consumida en los 12 meses inmediatos anteriores, así como la superficie afectada. Si dichos parámetros son superiores o inferiores a su categoría actual deberá recategorizarse.

- DDJJ Informativa Cuatrimestral:

Están obligados a cumplir con la presentación de la declaración jurada informativa cuatrimestral (información sobre operaciones, clientes,

proveedores, consumo de energía eléctrica y establecimiento, etc.) aquellos pequeños contribuyentes que, a la finalización del cuatrimestre calendario al que corresponda la información:

- a) Encuadrados en la Categoría F, G, H, I, J, K o L (Podrá consultar la categoría ingresando a la constancia de opción al régimen); o
- b) Revistan la calidad de empleadores.
- c) Monotributistas que dejan de cumplir con las condiciones por las que resulta obligado a presentar la DDJJ informativa cuatrimestral, por los 6 cuatrimestres siguientes a la última declaración presentada.

La presentación de la DDJJ Informativa se efectúa en los meses de mayo, de septiembre y de enero, de acuerdo al calendario de vencimientos, respecto de cada cuatrimestre calendario anterior a dichos meses.

Se aplicarán las sanciones previstas en la Ley N° 11.683 para aquellos sujetos que estando obligados no efectúen la presentación de la DDJJ Informativa.

- **Renuncia y Causales de Exclusión del Régimen Simplificado:**

El art. 19 de la ley menciona que los contribuyentes adheridos al Monotributo podrán renunciar al mismo en cualquier momento, produciendo sus efectos a partir del primer día hábil del mes siguiente de realizada, no pudiendo el contribuyente optar por el régimen simplificado por 3 (tres) años calendarios posteriores de dicha renuncia.

El art. 20 de la ley menciona que quedarán excluidos de pleno derecho del Monotributo los contribuyentes cuando:

<b>Exclusiones Monotributo (art. 20)</b>
<i>a) La suma de los Ingresos Brutos de las actividades supere el límite máximo establecido</i>
<i>b) Los parámetros físicos o el monto de los alquileres devengados supere los máximos para la categoría I</i>
<i>c) No alcance la cantidad mínima de trabajadores según la Categoría</i>
<i>d) El precio máximo de venta de cosas muebles supere lo establecido art. 2 inc. C (\$ 2.500)</i>
<i>e) Adquieren bienes o realicen gastos por valor incompatible con los ingresos declarados</i>
<i>f) Los depósitos bancarios sean incompatibles con los ingresos declarados</i>
<i>g) Hayan perdido la calidad de sujetos o no cumplan con art. 2 inc. D (importaciones)</i>
<i>h) Realicen más de 3 actividades o posean más de 3 Unidades de Explotación</i>
<i>l) Realicen locaciones o prestaciones de servicios y se categoricen como venta de cosas muebles</i>
<i>j) Operaciones sin respaldo de Facturas o documentos equivalentes</i>
<i>k) El importe de las compras más los gastos inherentes a la actividad para los últimos 12 meses, sea superior al 80% en venta de bienes o 40% en prestación de servicios.</i>

Limitación a cumplir ante Exclusión y/o Renuncia del Régimen Simplificado:

El art. 37 complementa a la Exclusión, definiendo cual será la limitación y/o “sanción” a cumplir ante la exclusión del Régimen Simplificado. Aquel Contribuyente que configure una exclusión y/o renuncia, no podrá ejercer la opción de adhesión al régimen hasta tanto no hayan transcurrido dos (2) años calendario desde su exclusión o renuncia, según corresponda, y siempre y cuando el contribuyente cumpla con todas las condiciones necesarias para efectuar dicha adhesión.

#### **vi. Normativas de aplicación sobre Facturación, Regímenes de Información aplicables y cuestiones relevantes.**

- **Regímenes de Información:**

Un régimen de información es una formalidad de índole administrativa impuesta por las administraciones tributarias haciendo uso de sus facultades de fiscalizar las labores y/o operaciones comerciales.

Quienes desarrollan la actividad agropecuaria poseen además regímenes adicionales de información, donde el contribuyente debe facilitar información



sobre su actividad a los distintos organismos (AFIP, ARBA, etc.). Ante incumplimiento de estos regímenes de información -en el tiempo y forma que establezcan los fiscos- pueden existir sanciones.

Resoluciones Generales de AFIP, vinculadas a la actividad agropecuaria:

<b>N° RESOLUCION</b>
<i>RG 2300/2007 Actualización de Datos RFOG</i>
<i>RG 2595/2009 Cartas de Porte</i>
<i>RG 2750/2010 Existencia de Granos y Capacidad Productiva</i>
<i>RG 2820/2010 Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI)</i>
<i>RG 2845/2010 Cartas de Porte (anuladas, extraviadas y/o vencidas)</i>
<i>RG 3342/2012 Producción Agrícola</i>
<i>RG 3419/2012 Liquidación Primaria de Granos (LPG)</i>
<i>RG 3690/2014 Depósito, Retiro y Transferencia</i>
<i>RG 3744 /2015 Registración de Contratos</i>
<i>RG 3745/2015 Reg. Info Silo Bolsa y Fact. Electrónica Proveedores</i>

A continuación, se detalla un breve resumen de cada una de ellas:

<b>N° R.G. AFIP</b>	<b>INFORMACION SOLICITADA</b>	<b>SUJETOS</b>	<b>PERIODICIDAD</b>	<b>SANCIONES</b>
<b>RG 2300/2007</b> <b>Actualización de Datos RFOG</b>	Operaciones de compraventa de: a) Granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos-, excepto arroz, y legumbres secas b) Granos no destinados a la siembra - arroz-	<i>Las retenciones se practicarán a los sujetos que revistan en el IVA la calidad de responsables inscriptos.</i>	<i>Por incorporaciones o modificaciones se declara hasta el último día del mes inmediato siguiente al que se produzcan</i>	<i>El agente de retención y los demás partícipes, serán pasibles de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, y sus modificaciones, así como de las dispuestas por la Ley N° 24.769 y sus modificaciones.</i>

N° R.G. AFIP	INFORMACION SOLICITADA	SUJETOS	PERIODICIDAD	SANCIONES
<p><b>RG 2595/2009</b></p> <p><b>Cartas de Porte</b></p>	<p>Sistema de emisión de Cartas de Porte por vía electrónica</p> <p>La Carta de Porte es el documento comercial que plasma el contrato de flete y constituye un documento idóneo para el control del transporte de carga</p>	<p>1. Productores de granos</p> <p>2. Operadores del comercio de granos</p>	<p>1. Transporte internacional de granos</p> <p>2. Transporte de semillas debidamente identificadas, certificadas y transporte de subproductos de industrialización de granos, transportados con su correspondiente remito s/ R.G. N° 1.415, sus modificatorias</p>	<p>Sanciones previstas en la Ley N° 11.683 y sus modificaciones y/o en el Capítulo XI del Decreto-Ley N° 6698 y sus modificatorias, según corresponda.</p> <p>Incumplimiento será causal de suspensión y, exclusión del "RFOG", establecido por la R.G. N° 2300 y su modificación</p>
<p><b>RG 2750/2010</b></p> <p><b>Existencia de Granos y Capacidad Productiva</b></p>	<p>1. Existencias de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas de propia producción.</p> <p>2. Capacidad de producción de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola</p>	<p>Productores cuya actividad sea solicitada, explotación de inmuebles rurales, propios o de terceros, bajo la Ley N° 13.246 y modificaciones</p>	<p>a) Existencias de granos y/o legumbres al 31/08 - Informa del 1 al 10 de Septiembre de cada año</p> <p>b) Superficie agrícola destinada a cultivos Anexo II, desde 01/07 al 31/10 de cada año</p> <p>c) b) Superficie agrícola destinada a cultivos Anexo III, desde 01/01 al 31/01 de cada año</p>	<p>1. Imposibilita la registración de contratos, obtención de cartas de porte y liquidación primaria de granos</p> <p>2. AFIP suspende transitoriamente RFOG (falta presentación o datos inexactos)</p>
<p><b>RG 2820/2010</b></p> <p><b>Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI)</b></p>	<p>ROI (Registro de Operaciones Inmobiliarias) que alcanza a inmuebles urbanos y rurales</p> <p>Datos referidos:</p> <p>1. Identificación del inmueble (ubicación, superficie, destino)</p> <p>2. Sujetos intervinientes (titular, condómino, locatario o cesionario y también si son personas físicas o jurídicas residentes en el exterior)</p>	<p>Las personas físicas, sucesiones indivisas y sujetos que realicen o intervengan en operaciones económicas vinculadas con bienes inmuebles situados en el país:</p> <p>1. Intermediación bienes inmuebles</p> <p>2. Locación de inmuebles rurales (Unidad Explotación mayor 30 hectáreas)</p> <p>3) Cesión de derechos reales (superficie mayor 30 hectáreas)</p>	<p>Informar el día 26 del mes inmediato siguiente a aquél en que, conforme al contrato de locación y/o cesión, se verifiquen las condiciones de los incisos b), d), e) y f) y 2° párrafo del Art. 2º, que determinen la sujeción al presente régimen.</p> <p>Las modificaciones a los contratos, deben ser informados hasta el último día hábil del mes inmediato siguiente a aquel en que se produzcan.</p> <p>DDJJ Anual (Artículo 9º, correspondiente al respectivo año calendario) debe cumplirse el día 26/03 del año calendario inmediato posterior a aquel al que corresponda la información</p>	<p>El incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta resolución general, dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.</p>

N° R.G. AFIP	INFORMACION SOLICITADA	SUJETOS	PERIODICIDAD	SANCIONES
<p><b>RG 2845/2010</b></p> <p><b>Cartas de Porte (anuladas, extraviadas y/o vencidas)</b></p>	<p>Régimen de información de formularios impresos de Carta de Porte anulados, extraviados y/o vencidos, de acuerdo con las formas, plazos y condiciones que se disponen en la presente.</p>	<p>a) Los productores de granos inscriptos, como tales, ante este Organismo. b) Los contribuyentes adheridos al Monotributo e incluidos en el Padrón de Productores de Granos - Monotributistas, que prevé la Resolución General N° 2504 y su modificación.</p>	<p>La información se suministrará con carácter de declaración jurada y dentro del plazo de TREINTA (30) días corridos, contados a partir de la fecha en que se produzca el vencimiento o extravío de las Cartas de Porte a informar.</p>	<p>Los responsables que no cumplan con el régimen informativo establecido por la presente serán, pasibles de las sanciones previstas por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.</p>
<p><b>RG 3342/2012</b></p> <p><b>Producción Agrícola</b></p>	<p>Régimen de información respecto de la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol.</p> <p>El mismo incluye la producción total de los mencionados granos, independientemente del destino que se le otorgue a los mismos con posterioridad a la cosecha.</p>	<p>Productores cuya actividad -principal o complementaria- sea la obtención de los granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol, mediante la explotación de inmuebles rurales, propios o de terceros, bajo alguna de las formas establecidas por la Ley 13.246 - de Arrendamientos y Aparcerías Rurales- u otras modalidades.</p>	<p>Por cada campaña agrícola:</p> <p>a) Trigo: desde el día 1/09 al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 28/02 año inmediato siguiente, ambos inclusive.</p> <p>b) Maíz, soja y girasol: desde el día 1/01 del año inmediato siguiente al inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31/08 de dicho año, ambos inclusive.</p> <p>Previo debe informarse la superficie productiva correspondiente a cada grano, de acuerdo con lo dispuesto por la RG 2750/10, con anterioridad al traslado y comercialización de los productos obtenidos.</p>	<p>a) No emitirá Cartas de Porte, no obtención del Código de Trazabilidad de Granos y a la registración de los contratos y operaciones s/ la RG 2596/09, o de las Liquidaciones Primarias de Granos, hasta que se subsane el incumplimiento. b) Determinará la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.</p> <p>La AFIP podrá disponer la suspensión transitoria en el "RFOG" (RG 2300/07), ante: a) Falta de presentación del régimen de información, b) Falta de correspondencia</p>
<p><b>RG 3419/2012</b></p> <p><b>Liquidación Primaria de Granos (LPG)</b></p>	<p>Liquidación Primaria de Granos -emisión de la liquidación primaria de granos-</p>	<p>Productores Agrícolas, adquirentes, adquirentes-exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y demás intermediarios y los mercados de cereales a término También los corredores</p>	<p>Todo el circuito comercial y de movimientos de granos debe ser registrado (respaldo de depósito, retiros y transferencias)</p>	<p>Los incumplimientos a las disposiciones establecidas en la presente norma serán pasibles de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.</p>

N° R.G. AFIP	INFORMACION SOLICITADA	SUJETOS	PERIODICIDAD	SANCIONES
<b>RG 3690/2014</b> <b>Depósito, Retiro y Transferencia</b>	LSG documento valido para respaldar las operaciones de C-V, consignación de granos y oleaginosas (no destinadas a siembra) y legumbres secas que se realicen entre operadores en el comercio de granos	Sujetos que intervengan en transacciones comerciales indicadas, encuentren inscriptos en RUCA	Al momento de la liquidación	Podrá limitar o autorizar la emisión de los comprobantes, con motivo de una verificación o fiscalización sobre la base de parámetros objetivos de medición
<b>RG 3744/2015</b> <b>Registración de Contratos</b>	Registración de los contratos y operaciones de compraventa de granos no destinados a la siembra —cereales y oleaginosos— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—.	Partes intervinientes en la operación (específicamente productor)	La registración deberá ser solicitada por alguno de los sujetos intervinientes en la operación, hasta la hora CERO (0) del octavo día inmediato siguiente a la fecha de emisión del documento a registrar. Dicho plazo no podrá exceder, en ningún caso, del día SIETE (7) del mes calendario inmediato siguiente al de la aludida fecha de emisión.	El incumplimiento hará pasible a los responsables, de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, y sus modificaciones.
<b>RG 3745/2015</b> <b>Reg. Info Silo Bolsa y Fact. Electrónica Proveedores</b>	Régimen de información de las operaciones de venta de bolsas plásticas para el almacenamiento de grano (Silo Bolsa)	a) Fabriquen dichos productos y los vendan a nombre propio. b) Vendan a nombre propio —incluso por cuenta de terceros—, tales bienes en carácter de revendedores o intermediarios.	Los apuntados en el punto 1 y 2 del párrafo anterior deberán informar por cada mes calendario, las operaciones comprendidas, mediante el servicio “Silo Bolsa – Informantes”, habilitado en el sitio “web” de AFIP	Los sujetos obligados que incurran en el incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas en la presente, serán pasibles de las sanciones previstas por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

- **Facturación:**

Sin distinción de su condición frente al IVA, deben emitir comprobantes electrónicos originales, para respaldar sus operaciones en el mercado interno, personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que resulten locadores de inmuebles rurales, según el punto 2, del inciso b) del art. 2° RG 2820/10 (B.O. 05-05-2010)<sup>30</sup>:

<sup>30</sup> Fuente: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/240000-244999/244572/norma.htm>

Personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que resulten locadores de inmuebles rurales, de acuerdo al punto 2, del inciso b) del Artículo 2° de la Resolución General N° 2.820, sus modificatorias y su complementaria.	Resolución General N° 2.820, sus modificatorias y su complementaria	Sí: ver punto 2 del Apartado B
---	---	--------------------------------

- **Régimen de Información a nivel provincial (ARBA):**

Existe a nivel provincial por parte de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) una Resolución Normativa N° 32/2008<sup>31</sup>, la cual establece un Régimen de Información de los contribuyentes del impuesto inmobiliario rural que posean inmuebles cuya superficie -individualmente o en conjunto de todos los inmuebles-, resulte igual o superior a 50 hectáreas.

La periodicidad de información es anual, y comprende el año calendario inmediato anterior, operando su vencimiento hasta el día 15/03 de cada año.

Las sanciones por incumplimiento están determinadas en el art. 52 del Código Fiscal, texto según Ley N° 13.405 (B.O. 30-12-2005). La información solicitada por la Resolución Normativa es:

- ✓ Número de Partida Inmobiliaria de Inmuebles Rurales
- ✓ Actividades Agropecuarias y/o económicas desarrolladas en inmueble/s, indicando si es a cargo propio o de terceros.
- ✓ Si las tareas son desarrolladas por terceros: información sobre contratos (fecha de celebración, plazo de vigencia, superficie cedida, monto del contrato o porcentaje de distribución de los frutos de la explotación, datos de cada una de las partes contratantes y si se ha pactado cláusula de prohibición de cesión o subarrendamiento).
- ✓ Si los obligados a informar son condóminos, informa CUIT, indicación del porcentaje de dominio correspondiente a cada uno en cada partida.

---

<sup>31</sup> Sitio Web: <http://www.arba.gov.ar/intranet/Legislacion/Normas/Resoluciones/2008/R032-08.htm>

La información presentada tiene carácter de Declaración Jurada Informativa, y para su presentación, debe acceder al sitio web de ARBA, con clave fiscal.

## **E. TRATAMIENTO DE IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES**

### **i. Ingresos Brutos**

El Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB) es un tributo del ámbito provincial, que se encuentra presente en todas las jurisdicciones del país.

La obligación legal recae sobre las ventas brutas, a las que se les aplica la alícuota correspondiente a la actividad económica desarrollada.

La periodicidad de presentación y la forma de liquidación del tributo es mensual, con más una liquidación anual -de resumen- por año calendario para todos los contribuyentes.

Si bien se tratará específicamente en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, el Impuesto a los Ingresos Brutos es un tributo que se liquida en cada una de las provincias (jurisdicciones) en las cuales el contribuyente realiza actividad económica en “sentido amplio”, es decir, si el contribuyente efectúa gastos o ventas en una jurisdicción otorga la existencia de sustento territorial.

- **Tratamiento del Impuesto a los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires:**

En la Provincia de Buenos Aires, el impuesto a los Ingresos Brutos se está normado en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Ley 10.397 (texto ordenado 2011) y Ley Impositiva 2016 (Ley N° 14.808).

El Hecho Imponible del impuesto tiene relación con el ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires de una actividad, cualquiera sea el resultado obtenido y el sujeto que la preste.

En lo que refiere a la Base Imponible el gravamen se determinará sobre la base de los Ingresos Brutos Devengados, durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (salvo expresa disposición en contrario).

Declaración jurada anual: Es obligación de todos los contribuyentes presentar una Declaración Jurada Anual, de la cual surge un detalle de los ingresos gravados y no gravados, importes pagados, importes determinados.

- **Tratamiento de la Aparcería y del Arrendamiento Rural:**

De acuerdo al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley N° 10.39732), en su art. 223, establece que: *“La Ley Impositiva fijará la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad.”* Siendo así, el art. 21 de la Ley Impositiva 2016 de la Provincia de Buenos Aires (Ley 14.088 (B.O. 15-01-2016)<sup>33</sup>) dispensa los siguientes tratamientos:

- ❖ Arrendamiento Rural: La actividad de arrendamientos rurales están gravadas con una alícuota del 6%, art. 21. Inc. Ñ), a saber:
  - Actividad N° 701030, Servicios inmobiliarios para uso agropecuario por cuenta propia, con bienes propios o arrendados.
  - Actividad N° 701090, Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.

---

<sup>32</sup> Sitio Web: <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html>

<sup>33</sup> Sitio Web: <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14808.html>

- Actividad N° 7020, Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata.
  
- ❖ Aparcerías: En este tipo de arrendamiento la finalidad es la distribución de los frutos, la cual no se encuentra alcanzada por el Impuesto a los Ingresos Brutos. Sólo cuando las partes enajenen dichos frutos se perfecciona el hecho imponible.
  - Alícuota aplicable: 4%, según lo establece el art. 21 inc. c) a la Actividad N° 0111, correspondiente a “Cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras”.

El art. 28 de la Ley Impositiva 2016, establece que para las actividades comprendidas en los códigos 0111; 012110; 012120; 012130; 012140; 012150; 012160 y 012190 del Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Naiib '99.1), detalladas en el inciso C) del artículo 21, la alícuota establecida será del uno por ciento (1%), con las siguientes condiciones:

- ✓ Que las mismas se desarrollen en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la Provincia de Buenos Aires, y
- ✓ Que el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, no supere la suma de pesos setenta y ocho millones (\$78.000.000).



## ii. Convenio Multilateral

Ante el desarrollo de una actividad por parte del contribuyente en más de una Jurisdicción Provincial, existe un régimen para abonar en forma equilibrada el Impuesto a los Ingresos Brutos, el cual se denomina “Convenio Multilateral”.

El art. 1 del Convenio Multilateral establece que resulta de aplicación para todas aquellas actividades que se ejerzan por un mismo contribuyente en una o varias de todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

El art. 2 del Convenio establece que los ingresos totales del contribuyente se distribuirán de la siguiente forma:

- a) 50% en proporción a los gastos soportados en cada jurisdicción
- b) 50% en proporción a los ingresos brutos de cada jurisdicción.

La actividad agrícola tiene un régimen especial (art. 13 Convenio Multilateral), en donde (como condición) el despacho de los productos debe realizarlos el propio productor sin facturar para su venta fuera de la jurisdicción productora. Con respecto de la venta, no importa el estado en que se venden. La distribución de la base imponible es la siguiente:

- ✓ Jurisdicción Productora: Precio Mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de la expedición (si existen dificultades para determinar el mismo, aplica el 85% del precio obtenido)
- ✓ Jurisdicción Comercializadora: Diferencia entre el precio de venta y base asignada a jurisdicción productora: según régimen general (art. 2).

### Forma de Presentación:

Se presentan Declaraciones Juradas en forma Mensual (anticipos mensuales), existiendo además una Declaración Jurada Anual (Formulario CM05) que debe ser presentada por todos los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos comprendidos en el Convenio Multilateral, independientemente de que su materia imponible se distribuya vía Régimen General o Especial, y aún cuando no hubieran desarrollado actividades en ninguna jurisdicción.

### **iii. Impuesto de Sellos**

El Impuesto a los sellos tiene como objeto gravar los hechos imponibles que surgen fruto de la existencia de instrumentos (acuerdo entre partes): actos y contratos -en general o sobre inmuebles-, y operaciones de tipo comercial o bancario.

Aquellas partes que intervengan en el instrumento son responsables del pago del mismo, siendo además solidariamente responsables. La recaudación, verificación y fiscalización corre por cada Dirección de Rentas de jurisdicción provincial.

Para el caso de los Contratos Agropecuarios (Contratos de Arrendamiento Rural y Aparcería Rural, o Contratos del tipo Accidental), si el campo está radicado en la Provincia de Buenos Aires, debe ingresarse el tributo a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

El monto a pagar está determinado en el art. 51 de la Ley Impositiva 2016: “e) *Por la locación o sublocación de inmuebles destinados total o parcialmente al desarrollo de actividades de agricultura y/o ganadería cuyos locatarios no sean personas físicas y/o sucesiones indivisas, el quince por mil 15 o/oo*”

A los Fines de determinar el monto total del impuesto que será aplicable a los Contratos:

✓ **Contratos de Arrendamiento Rural o Accidentales**, para este tipo de contrato, debe considerarse el monto mensual o anual, contemplando la totalidad del contrato.

✓ **Contratos de Aparcería Agrícola**, existe un inconveniente adicional en este caso, ya que el valor recibido será el resultante de la distribución de los frutos, conforme el porcentaje de división entre las partes.

La Dirección Técnica Tributaria de ARBA emitió en el INFORME N° 007 – 99<sup>34</sup>, donde definió que se deben estimar los aportes iniciales de cada una de las partes y sobre el total resultante –valuado a la fecha de celebración del contrato en tratamiento– se aplicará la alícuota correspondiente.

#### Forma de Celebración de Contratos:

Una aclaración importante con relación a este impuesto y a la forma de celebración de contratos, tiene lugar en que, si bien no resulta obligatorio para las partes celebrar los contratos por escrito, ello resulta recomendable, toda vez que permite evitar potenciales conflictos entre las partes contratantes, limitando la responsabilidad y estableciendo pautas claras -derechos y obligaciones-.

---

<sup>34</sup> INFORME N° 007 - 99 TEMA DIRECCION TECNICA TRIBUTARIA, ARBA  
Sitio Web: <http://www.bcp.org.ar/Informes/Normativas/ARBA%20Informe%2007-09.pdf>

#### **iv. Impuesto Inmobiliario**

Grava la propiedad Inmobiliaria en el territorio de jurisdicción provincial. Toma como base imponible la “valuación fiscal” de los bienes.

La obligación del ingreso del gravamen recae sobre las personas, siendo independiente del resultado de la explotación.

Se trata un impuesto anual, que por cuestiones financieras la provincia permite su pago en cuotas, fijando cada Dirección de Rentas el calendario de pagos.

##### Tratamiento en Contratos de Arrendamiento, Aparcería Rural y Accidentales:

En los contratos de Arrendamiento Rural o Aparcería Rural o en los Contratos Accidentales puede figurar que las partes se reparten el costo del impuesto, pero ello por tratarse de acuerdos entre privados, pues el Fisco aplica el impuesto y su recaudación sobre el dueño de la propiedad -en este caso el propietario del inmueble rural-.

- **Impuesto Inmobiliario Complementario:**

En la Provincia de Buenos Aires existe el denominado Impuesto Inmobiliario “Complementario” o “Multipropietario”, donde se toman a las personas (propietarias) y ya no la tierra en sí.

El complementario es el impuesto que se abona por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana edificada, por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana baldía, y por cada conjunto de inmuebles de la planta rural y/o subrurales atribuibles a un mismo contribuyente, de acuerdo al procedimiento y alícuotas que para su determinación fije la Ley Impositiva.

La consecuencia es que para quien posee más de una parcela, resulte la aplicación de una alícuota mayor.

## v. Tasas Municipales

Las tasas son establecidas por cada municipio de las provincias. Entre las distintas tasas que existen, aquella que tiene relación es la denominada “tasa de conservación de caminos”, que tiene como contrapartida de tareas realizadas por el Municipio en pos de un servicio de mantenimiento de los caminos rurales.

Según los Municipios -entonces- será la normativa aplicable:

**Para el Municipio de La Plata**, existen dos tipos de gravámenes:

- ✓ Tasa por inspección de Seguridad e Higiene:
  - 701090 SERVICIOS INMOBILIARIOS REALIZADOS POR CUENTA PROPIA, CON BIENES PROPIOS O ARRENDADOS N.C.P.
    - La tasa aplicable es de 13 por mil (13 o/oo), siendo el monto mínimo de \$ 300,00.
  - 11110 CULTIVO DE CEREALES EXCEPTO LOS FORRAJEROS Y LOS DE SEMILLAS PARA LA SIEMBRA.
    - La Tasa aplicable es de 6 por mil (6 o/oo), siendo el monto mínimo de \$200,00.
  - 11120 CULTIVO DE CEREALES FORRAJEROS.
    - Tasa aplicable de 6 por mil (6 o/oo), siendo el monto mínimo de \$ 200,00.

- 11130 CULTIVO DE OLEAGINOSAS EXCEPTO EL DE SEMILLAS PARA SIEMBRA.
  - La Tasa aplicable es de 8 por mil (6, o/oo), siendo el monto mínimo de \$ 200,00.
- ✓ En lo que refiere a la TASA POR ALUMBRADO Y SEÑALIZACIÓN LUMINOSA, la misma resulta un monto fijo, según el encuadramiento por características de consumo, de acuerdo con el Marco Regulatorio Eléctrico vigente de la Provincia de Buenos Aires.

**Para el Municipio de Tandil**, según la Ordenanza Fiscal 2016 (Ordenanza N° 15.063)<sup>35</sup> y la Ordenanza Impositiva 2016 (Ordenanza N° 15.064)<sup>36</sup>, existen dos tipos de gravámenes:

- ✓ Tasa Unificada de Actividades Económicas: Resulta aplicable para aquellos contribuyentes que en el ejercicio anterior hubieren facturado más de PESOS CIENTO NOVENTA Y DOS MIL (\$ 192.000), de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 92° quater de la Ordenanza Fiscal vigente:
  - Los Servicios de Arrendamiento se encuentran gravados con el siguiente código de actividad: 701090 Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P.
    - La Tasa aplicable es de 8 por mil (8, o/oo), siendo el monto mínimo de \$ 450,00.

<sup>35</sup> Sitio Web: <http://www.tandil.gov.ar/boficial/pdf/15063OrdenanzaFiscal.pdf>

<sup>36</sup> Sitio Web: <http://www.tandil.gov.ar/boficial/pdf/15064OrdenanzaImpositiva.pdf>

- Los Servicios Agrícolas se encuentran gravados con el siguiente código de actividad: 014190 Servicios agrícolas N.C.P.
  - La tasa aplicable es de 5,50 por mil (5, 50/00), siendo el monto mínimo de \$ 450,00
- ✓ En lo que refiere a la “TASA POR CONSERVACION, REPARACION Y MEJORADO DE LA RED VIAL MUNICIPAL”, la misma posee las siguientes características:
  - Sujetos:
    - a) Titulares del dominio de los inmuebles,
    - b) Usufructuarios,
    - c) Poseedores a título de dueño,
    - d) Arrendatarios.
  - Objeto del Gravamen: Prestación de servicios de conservación, reparación y mejorado de calles y caminos rurales municipales.
  - Base imponible: Se establecerá de acuerdo al número de hectáreas. La Ordenanza Impositiva Anual determinará un importe fijo por hectárea y un importe mínimo.
  - Pago: Los gravámenes correspondientes a este Capítulo son anuales. El pago se realizará en cuotas, cuya cantidad y vencimientos serán determinados por el Departamento Ejecutivo, según el calendario establecido.
  - Exenciones: Están definidas en el art. 204 bis.

## F. REGIMENES SANCIONATORIOS

### i. Regímenes sancionatorios

Las sanciones existentes aplicables a las Declaraciones Juradas de presentación obligatoria por parte del contribuyente son las siguientes:

- Multas: Multa Automática (AFIP y ARBA), multas por Omisión (art. 45 L.P.F) y multas por Defraudación (art. 46 L.P.F), incluyendo la posibilidad de Clausura (art. 40 L.P.F.).
- Intereses: Las obligaciones de pago de impuestos que se ingresen al fisco luego del vencimiento, generan intereses automáticamente. Los intereses resarcitorios y punitivos están definidos en art. 37 y art. 52 de la ley 11.683, respectivamente.
- Fiscalización: Los organismos reclaman información al contribuyente para analizar, evaluar y determinar –por su cuenta- el monto del impuesto que corresponde ingresar, o plantear ajustes a lo que el contribuyente determinó en su DDJJ. La AFIP utiliza 3 (tres) formas:
  - 1) Citación: El contribuyente debe presentarse ante la AFIP a brindar explicaciones o presentar documentación.
  - 2) Verificación: El contribuyente debe brindar explicaciones o aclaraciones mediante el envío de un cuestionario escrito a la Agencia de Recaudación en la cual está registrado.
  - 3) Inspección: La AFIP enviará agentes al domicilio registrado, que comunicarán el inicio de un proceso de inspección, que puede ser:
    - Determinado a impuestos y períodos,
    - Integral, sobre varios impuestos y períodos.



Los fiscos, en uso de sus atribuciones, pueden utilizar la fuerza pública:

- La AFIP debe inspeccionar los documentos en el domicilio declarado
- La AFIP puede secuestrar documentación con una orden judicial de allanamiento, inclusive puede allanar el domicilio fiscal (en cuyo caso se recomienda la presencia de un asesor abogado o contador para evitar imparcialidades).
- El Proceso de Determinación de Oficio está determinado por la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683<sup>37</sup>), definiendo derechos y obligaciones del Contribuyente, plazos, notificaciones, facultades, recursos de apelación, sanciones, prescripciones, etc.
- La AFIP puede embargar las cuentas bancarias del contribuyente, por solicitud ante un juez del proceso de ejecución fiscal, siempre y cuando exista por parte del Contribuyente una deuda determinada, en firme y exigible. El levantamiento del embargo será resuelto por el juez.

- **Ley Penal Tributaria:**

Para evasiones de tributos de magnitud de orden Nacional o Provincial, la Ley Penal Tributaria, N° 24.769<sup>38</sup> define -entre varias- a las siguientes figuras:

- ✓ Evasión Simple (art. 1): Acción intencional, monto evadido por impuesto y período mayor a \$ 400.000. Delito penal: 3 años y medio de prisión.
- ✓ Evasión Agravada (art. 2): Acción intencional, monto evadido por impuesto y período de \$ 4.000.000 en adelante. Hasta 6 años de prisión.
- ✓ Retenciones o Percepciones depositadas fuera de término (art 6): Límite mensual, fijado en \$ 40.000, según condiciones fijadas en la ley.

<sup>37</sup> Sitio Web: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

<sup>38</sup> Sitio Web: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

## **G. ESTRATEGIA FISCAL: ¿ES POSIBLE DETERMINAR UNA ESTRATEGIA FISCAL QUE OPTIMICE LA SITUACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES?**

### **i. Caso de Análisis y Planteo de una Estrategia Fiscal que optimice la situación de los contribuyentes.**

Para estudiar si es posible establecer una estrategia fiscal que optimice la situación de los contribuyentes, se desarrolla un sencillo caso práctico, que relaciona a las dos partes de un contrato (cedente y locatario) y las alternativas sobre la modalidad de relación contractual: Arrendamiento versus Aparcerías.

#### **Caso Práctico - Modalidades alternativas de Contrato**

##### **Arrendamiento**

1. Se fija en 24 toneladas (tn) por cosecha
2. A la fecha de firma del contrato (09/06/2016) el valor de la tn de soja se fija en \$ 4.190, según valores vigentes en la Bolsa de Comercio de Rosario

##### **Aparcería:**

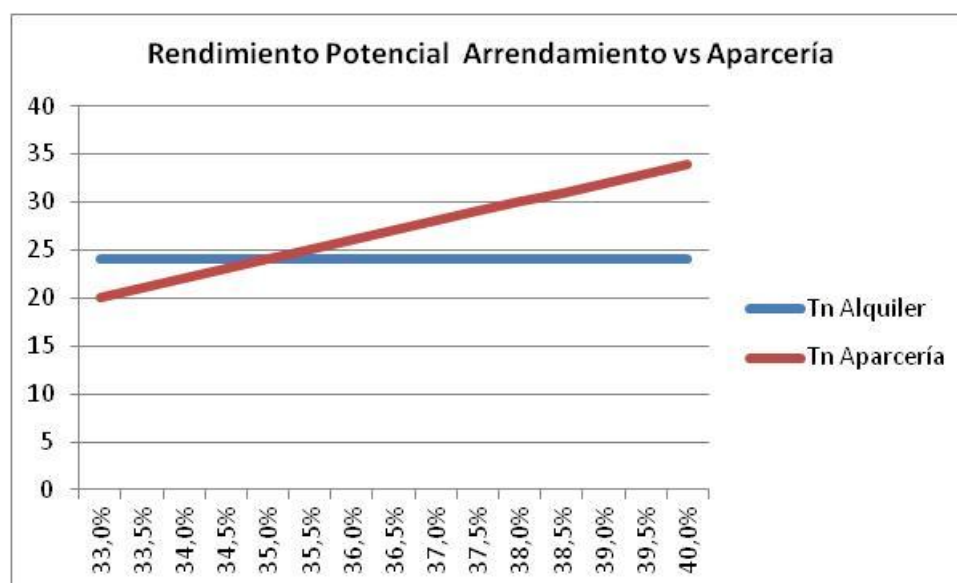
1. Se fija como contraprestación del aparcerero tomador al aparcerero dador el 33% de la mercadería (soja) recolectada, hasta un rinde de 20 tn x hectárea.
2. Si el rendimiento es superior, el aparcerero tomador debe abonar 0,50% más de participación por cada 100 kilogramos (kg) de incremento en el rinde, y hasta un máximo de 40% de participación
3. El pago se efectuará a la fecha de la respectiva cosecha, entregando la cantidad de cultivo (tn) que represente dicho porcentaje

Tal como se comentó a lo largo del presente trabajo, el Contrato de Arrendamiento minimiza el riesgo del arrendatario, y -por otro lado- fija un límite en el rendimiento de la relación contractual, toda vez que en la modalidad de Contrato de Aparcería, el Rendimiento mayor está dado por la asunción de un mayor Riesgo por parte del Aparcerero Dador.

De acuerdo al caso práctico descrito, se puede previamente comparar entre los rendimientos potenciales de una y otra modalidad de contrato:

Tn Alquiler	Tn Aparcería	Rinde (%)	Aparcería (\$)	Alquiler (\$)
24	20	33,0%	\$ 83.800	\$ 100.560
24	21	33,5%	\$ 87.990	\$ 100.560
24	22	34,0%	\$ 92.180	\$ 100.560
24	23	34,5%	\$ 96.370	\$ 100.560
24	24	35,0%	\$ 100.560	\$ 100.560
24	25	35,5%	\$ 104.750	\$ 100.560
24	26	36,0%	\$ 108.940	\$ 100.560
24	27	36,5%	\$ 113.130	\$ 100.560
24	28	37,0%	\$ 117.320	\$ 100.560
24	29	37,5%	\$ 121.510	\$ 100.560
24	30	38,0%	\$ 125.700	\$ 100.560
24	31	38,5%	\$ 129.890	\$ 100.560
24	32	39,0%	\$ 134.080	\$ 100.560
24	33	39,5%	\$ 138.270	\$ 100.560
24	34	40,0%	\$ 142.460	\$ 100.560

Los valores del cuadro, pueden desarrollarse en un gráfico, con las modalidades de contratación como funciones lineales:



Hasta un rinde de 24 toneladas por hectárea, resulta conveniente el Contrato de Arrendamiento, mientras que rindes mayores, el rendimiento del Contrato de Aparcería resulta superior. Ahora bien, el interrogante a contestar radica en la siguiente pregunta **¿cambia el resultado si se incluyen los costes fiscales?** Para responder a este interrogante, recomendamos incluir el análisis del tratamiento de los tributos en una y otra modalidad de Contrato.

A modo de resumen, y en forma enunciativa, se desarrolla un cuadro con el tratamiento aplicable a los Contratos de Arrendamiento y de Aparcerías en los distintos tributos, considerando un contribuyente que sólo desarrolla esta actividad, y radicado en la Provincia de Buenos Aires (se incluye como localidad la ciudad de Tandil):

Tributo	Tratamiento en el Contrato de Arrendamiento	Definido S/ Ley	Tratamiento en el Contrato de Aparcería	Definido S/ Ley
<b>Impuesto a las Ganancias (IG)</b>	Renta 1° Categoría	Art. 41 y siguientes Ley IG	Renta 3° Categoría	Art. 49 y siguientes Ley IG
<b>Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP)</b>	Persona Física	Art. 2. Inciso e) Ley IGMP	Empresa Unipersonal	Art. 2. Inciso c) Ley IGMP
<b>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</b>	Exento	Art. 7 Inciso h) pto. 22 Ley IVA	Gravado	Art. 2. Inciso a) Ley IVA
<b>Impuesto a los Bienes Personales (BP)</b>	Exento	Art. 21 Inciso f) Ley BP	Exento	Art. 21. Inciso f) Ley BP
<b>Monotributo</b>	Aplicable	S/ Ley Monotributo	Fuera del Régimen Simplificado	Art. 20 Inciso d) Ley Monotributo
<b>Ingresos Brutos</b>	Gravado - 6%	Art. 21. Inciso ñ) Ley Impositiva 2016 (Pcia Bs. As.)	Gravado - 4%	Art. 21. Inciso c) Ley Impositiva 2016 (Pcia Bs. As.)
<b>Impuestos Sellos</b>	15 por mil (15 por 0/00)	Art. 51 Ley Impositiva 2016 (Pcia Bs. As.)	Estimar aportes iniciales	INFORME N° 007 – 99 (ARBA)
<b>Impuesto Inmobiliario</b>	Base Valuación Fiscal	Art. 9 y siguientes Ley Impositiva 2016	Base Valuación Fiscal	Art. 9 y siguientes Ley Impositiva 2016
<b>Impuesto Inmobiliario Complementario</b>	Base Suma Valuaciones Fiscales	Art. 13 y siguientes Ley Impositiva 2016	Base Suma Valuaciones Fiscales	Art. 13 y siguientes Ley Impositiva 2016
<b>Tasas Municipales (Ej. Tandil)</b>	Tasa aplicable 8 por mil (8,0/00), monto mínimo de \$ 450,00.	Art. 92° quater de la Ordenanza Fiscal vigente	Tasa aplicable 5,50 por mil (5,50/00), monto mínimo de \$ 450,00	Art. 92° quater de la Ordenanza Fiscal vigente

**Comentario:** Existen consideraciones propias del desarrollo de la actividad, que han sido desarrolladas a lo largo del presente trabajo, y que pueden extender la gravabilidad y el tratamiento impositivo del contribuyente bajo cuestión. De acuerdo a la complejidad y actividades que desarrolle el contribuyente, dependerá la aplicación de tributos.

## H. CONCLUSIONES

A lo largo del Trabajo Integrado Final se ha desarrollado un análisis de la actividad económica agropecuaria, con relación a los Contratos Asociativos de Arrendamiento Rural, Aparcería Rural y Contratos Accidentales.

Se ha estudiado el tratamiento en los distintos impuestos a nivel Nacional, Provincial y Municipal, analizando la incidencia tributaria de los distintos contratos. Se efectuó -además-, un breve análisis sobre los regímenes de información y facturación y regímenes sancionatorios aplicables.

Por último, se desarrolló un breve caso práctico de aplicación de los contribuyentes ante las modalidades de Contratos (Aparcería Rural versus Arrendamiento Rural), para intentar plantear una Estrategia Fiscal que optimice la situación de los mismos en los distintos tributos aplicables.

Consideramos que el sistema tributario argentino en sus distintos niveles tiene una gran complejidad, y más aún lo posee por la cantidad de modificaciones y regulaciones en torno a la actividad agropecuaria. Por ello es fundamental estudiar el tratamiento sobre la disyuntiva acerca de la elección entre las distintas modalidades de Contratos Rurales (Arrendamiento Rural, Aparcería Rural, Contratos Accidentales).

Como opinión, el sistema fiscal argentino se debe una gran reforma tributaria, que no pretenda la mera recaudación de los tributos con imposiciones y regulaciones a las actividades económicas, sino que fomente su ejercicio, genere seguridad jurídica, resulte eficiente para las partes y beneficie a aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones en tiempo y forma.

## I. BIBLIOGRAFIA

### Libros.

- Balan, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A, Sáenz Valiente, Santiago A., (2011). *La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*. (2da. Ed.). Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Brebbia, Fernando, P. y Malanos, Nancy L. (2011). *Derecho Agrario*. (2da. Reimpresión). Editorial Astrea.
- Chiaradía, Claudia, (2006). *Valuación de existencias en establecimientos agropecuarios. Primera Parte*. Editorial La Ley Online. Publicado en Práctica Profesional 2006.
- Diez, Humberto P., Coto, Alberto P., Diez, Fernando J. (2001). *El Ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional, un enfoque integral*. Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Diez, Gustavo E. (2009). *Impuesto a las Ganancias*. (5ta. Ed.). Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Gebhardt, Jorge, (2009). *Impuesto sobre los Bienes Personales*. (1ra. Ed.). Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Gebhardt, Jorge, (2013). *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. (2da. Ed.). Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Marchevsky, Rubén, (2006). *Impuesto al Valor Agregado: Análisis Integral*. (1ra. Ed.). Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, (1999). *El Impuesto a las Ganancias*. (2da. Ed.). Editorial Depalma.
- Rossi, Hugo, Gonzalez Bonorino Lucio, Larrabe Gabriel, Saenz Valiente, Santiago, (2015). *Los impuestos y el Campo en Criollo*. (1ra. Ed.). Editorial Osmar D. Buyatti.

### Legislación

- Ley 26.994, Código Civil y Comercial, (B.O. 01-10-2014).
- Ley N° 13.246, Ley de arrendamientos y aparcerías rurales, (B.O. 08-09-1948) y modificatorias.
- Ley N° 22.298 (B.O.23-09-1980)
- Ley N° 20.628, Impuesto a las Ganancias, (B.O. 27-12-1973) y modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 1344/1998) y modificatorias”.
- Ley N° 25.063, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, (B.O. 30-12-1998) y modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 1533/1998) y modificatorias.
- Ley N° 27.260, Ley de sinceramiento fiscal y reparación histórica a los jubilados.

- Ley N° 25.300, Ley de fomento para la micro pequeña y mediana empresa, (B.O. 07-09-2000).
- Ley N° 23.966, Impuesto sobre los Bienes Personales, (B.O.20-08-1991) y sus modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 127/1996) y modificatorias.
- Ley N° 25.865 (B.O.19-01-2004) y Decreto Reglamentario (D.R. 806/04).
- Ley N° 11.683, Ley de Procedimiento Fiscal, (B.O. 12-01-1933) y sus modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 1397/1979) y modificatorias.
- Ley N° 24.769, Ley penal tributaria, (B.O.13-01-1997).
- Ley N° 26.565, Régimen simplificado para pequeños contribuyentes – Monotributo (B.O. 21-12-2009) y modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 1/2010).
- Ley N° 23.349, Impuesto al Valor Agregado, (B.O. 25-08-1986) y sus modificatorias, su Decreto Reglamentario (D.R. 692/1998) y modificatorias.
- Ley P.B.A. N° 13.405 (B.O. 30-12-05).
- Ley P.B.A. N° 10.397, Código fiscal, t.o 2011 (B.O. 11/03/11).
- Ley P.B.A. N° 14.808, Ley impositiva 2016, (B.O. 22-01-16).
- Ley P.B.A. N° 14.088, (B.O. 15-01-16).
- RG AFIP N° 2011/06.
- RG AFIP N° 1032/01.
- RG AFIP N° 1745/04 (B.O. 28/09/04).
- RG AFIP N° 3878/16 (B.O.17/05/16).
- RG AFIP N° 2151/06 (B.O. 03/11/06).
- RG AFIP N° 1032/01 (B.O. 26/06/01).
- RG AFIP N° 327/99 (B.O. 07/01/99).
- RG AFIP N° 3529/13 (B.O. 12/09/13).
- RG AFIP N° 2820/10 (B.O. 05/05/10).
- Ordenanza Municipalidad de Tandil N° 15.063, Ordenanza Fiscal, (B.O. 18-01-16).
- Ordenanza Municipalidad de Tandil N° 15.064, Ordenanza Impositiva, (B.O. 18-01-16).
- Ordenanza Fiscal de La Plata (Modificado por Ordenanza 10.810). Código Tributario de La Plata (Ordenanza 10.993) y modificatorias.
- Convenio Multilateral del 18/8/1977 y sus modificatorias.

### **Dictámenes, Notas Externas y Jurisprudencia.**

- Dictamen DAT 56/02, Bol. Impositivo AFIP-DGI N° 64.
- Dictamen DAT 27/01, Bol. Impositivo AFIP-DGI N° 49.
- Dictamen DAT 78/01, Bol. Impositivo AFIP-DGI N° 58.
- Dictamen DAT 07/02, Bol. Impositivo AFIP-DGI N° 61.
- Dictamen DAT 23/08 (Bol. 30/04/08).
- Dictamen DAT 32/08 (Bol. 26/06/08).
- Dictamen DAT 72/03 (Bol. 19/11/03).
- Dictamen DAT 02/04 (Bol. 14/01/04).
- Dictamen DAT 21/60, Bol. DGI N° 80.
- Dictamen DAT 81/92 (Bol. 08/03/92), Carpeta N° 16.
- Dictamen DATJ 7/80, Bol. N° 321, 09/80.

- Dictamen DATJ 58/81, Bol. DGI N° 346, 10/82.
- Dictamen DAL 56/03, Bol. N° 81, 01/04/04.
- Dictamen DAL 50/02, Boletín impositivo AFIP-DGI N° 63.
- Informe N° 007-99 Dirección Técnica Tributaria ARBA.
- Resolución Normativa ARBA N° 32/08.
- Instrucción DGI 215 (03/04/78), Bol. DGI N° 299.
- Nota externa AFIP 5/06, vigencia inicial: 01/12/06. (B.O. 22/11/06). En La Ley Online.
- TFN – 11/07/1986 “Fallo Fara, Luis Ernesto s/recurso de apelación-impuesto sobre los capitales”. En: Derecho Fiscal, XLI-390; La Ley Online.
- CNCAF – Sala C – 18/03/2013 “Fallo Gaviglio, Hilario José s/recurso de apelación”.
- TFN – Sala C - 14/04/2009 “Fallo Gonzales, Camilo s/ recurso de apelación”.

### Sitios Web.

- Balán Osvaldo. “El Monotributo y los alquileres de inmuebles”. Recuperado el 20/7/2016 de <http://www.dab.com.ar/articulos/97/el-monotributo-y-los-alquileres-de-inmuebles.aspx>
- Organización de las Naciones Unidas para la alimentación y la agricultura. Situación Alimentaria Mundial. Recuperado el 20/7/2016 de <http://www.fao.org/worldfoodsituation/csdb/es/>
- International Grains Council. Recuperado el 20/7/2016 de <http://www.igc.int/en/Default.aspx>.
- United States Department of agriculture. Recuperado el 20/7/2016 de <http://www.usda.gov/wps/portal/usda/usdahome>.
- Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina. [http://www.ciara.com.ar/informes/marquesina\\_home/150911%20ARGENTINA%20LIDR%20MUNDIAL%202014-2015%20-BCR.pdf](http://www.ciara.com.ar/informes/marquesina_home/150911%20ARGENTINA%20LIDR%20MUNDIAL%202014-2015%20-BCR.pdf)
- DRAE: Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado el 20/7/2016 de <http://dle.rae.es/?id=XW85Skw>.
- RG AFIP N° 327/99: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/55000-59999/55427/texact.htm>
- Adelanto especial: Blanqueo, Moratoria, Modificaciones Impositivas y Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados. Recuperado el 20/7/2016 de: <https://blog.errepar.com/2016/07/06/adelanto-especial-blanqueo-moratoria-modificaciones-impositivas-y-reparacion-historica-para-jubilados-y-pensionados/>
- RG AFIP N° 1032/01: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/67475/norma.htm>
- Dictamen 56/03: [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_L\\_000056\\_2003\\_09\\_08](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000056_2003_09_08)
- Resol. 24/01, <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66187/texact.htm>
- AFIP, ¿Cuáles son las categorías del nuevo régimen de monotributo, <http://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>
- RG N° 3749, <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/240000-244999/244572/norma.htm>
- Resolución Normativa N° 032/08: <http://www.arba.gov.ar/intranet/Legislacion/Normas/Resoluciones/2008/R032-08.htm>
- Código Fiscal, Ley 10.397: <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html>
- Ley 14.808, <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-14808.html>
- Informe ARBA N° 007/09: <http://www.bcp.org.ar/Informes/Normativas/ARBA%20Informe%2007-09.pdf>
- Ordenanza Fiscal Municipalidad de Tandil: <http://www.tandil.gov.ar/boficial/pdf/15063OrdenanzaFiscal.pdf>
- Ordenanza Impositiva Municipalidad de Tandil: <http://www.tandil.gov.ar/boficial/pdf/15064OrdenanzaImpositiva.pdf>
- Decreto 821/98, <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>
- Régimen Penal Tributario, Ley 24769: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>