

CONTRATOS AGROPECUARIOS: SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN LOS PRINCIPALES IMPUESTOS NACIONALES Y LA NECESIDAD DE UNA NORMATIVA ESPECÍFICA

NOELIA SILVINA RODRÍGUEZ

Contadora Pública Nacional
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

*Contratos; Agropecuarios; Impuestos;
Arrendamientos; Rural; Impuesto a las
Ganancias; Ganancia Mínima Presunta;
Bienes Personales*

Key Words:

*Contracts, agriculture and livestock,
taxation, lease, rural, income tax,
estimated minimum income tax,
personal property, Value Added Tax*

Resumen

Para la legislación argentina, actualmente, no existe una definición legal de "contrato agrario", como tampoco un Código Agrario, ni una Ley General de estos contratos que pueda contribuir a dilucidar los puntos oscuros de esta materia.

Con el vacío en la legislación de fondo, la materia tributaria no se ha preocupado demasiado por una regulación específica.

A través de un método descriptivo, se pretende exponer de manera ordenada, clara y precisa, el tratamiento impositivo a dispensar en

los principales impuestos nacionales de los contratos más comúnmente utilizados en la práctica, con el objeto de disminuir algunos interrogantes, la confusión que generan las distintas interpretaciones, y con ello la consecuente inseguridad jurídica para las partes.

Abstract

In the current Argentine legislation system there is not a legal definition of "agrarian contract", an Agrarian Code or any kind of General Law regarding these contracts, which could help to contribute to the clarification of the uncertainties concerning this matter.

As a result of a legal vacuum regarding substantive law, it can be said that tax law has not really taken charge of imposing a specific regulation.

It is expected to explain through a descriptive method the tax treatment that is going to be applied in the main national taxes of the most common used contracts in a clear and accurate way with the goal of addressing some unanswered questions, clearing up the confusion arising from different interpretations and consequently, reducing the legal uncertainty existing between the parties.

CAPITULO 1

INTRODUCCIÓN

En los últimos tiempos, la actividad agropecuaria ha tenido una gran repercusión, ya sea como un factor de crecimiento de la economía argentina como así también cuando de niveles de recaudación se trata. Asimismo, se han experimentado importantes cambios en el último quinquenio, principalmente en cuanto a controles sistémicos por parte de los distintos organismos intervinientes.

Así, repasando la historia, se ubica al nacimiento del derecho y los contratos agrarios en el año 1921 con la sanción de la mencionada ley de arrendamientos de predios rústicos 11.170, reemplazada en primer término por la ley 11.627 y luego por la 13.246, que fuera modificada por la ley 22.298 y cuya reforma, a decir de autores como Pastorino, le hizo perder sus notas más caracterizantes (*Dcho. Agrario Arg.* 443).

La actual 13.246, por cuestiones técnicas, impone una regulación particular y diversa de la locación legislada en el Código Civil (limita la autonomía de la voluntad de las partes). Se trató, como lo sostiene el autor citado, del pasaje de una legislación que tenía a la tierra como mero objeto del derecho de propiedad a otra donde la tierra trasciende por su finalidad productiva y por la satisfacción de necesidades de interés público que con su producción se puede ofrecer (Pastorino 444). Anteriormente y no de menor relevancia, La Ley 3.959 de sanidad animal ya se había sancionado en el ámbito del derecho público, en cuyo plexo normativo se plantea la importancia para nuestro país de la actividad agraria, las características particulares de los bienes agrarios, la trascendencia de la producción más allá de la actividad misma, es decir, en los mercados y, entonces, el interés público en cuanto producción de alimentos y de riqueza para la Nación.

En este orden de ideas, los contratos agrarios vendrían a formar un capítulo de la regulación de la actividad agraria.

Dadas las características particulares de explotación agropecuaria, como la estacionalidad de los ciclos productivos, características biológicas del producto animal o vegetal, el riesgo climático, las cuestiones del suelo y los elementos que la misma naturaleza provee, así como la ubicación o localización de la unidad productiva, los métodos de producción y las peculiaridades propias del mercado en donde se comercializan los bienes, han dado lugar a que la "empresa agraria" se lleve a cabo bajo diferentes modalidades, que pueden o no encuadrar en los tipos contractuales que regulan las leyes vigentes, ya que la ley 13.246 no ha sufrido modificaciones desde el

año 1980, y la evolución del sector ha decantado en muchos tipos de asociaciones de productores que no están regladas por dicha ley; y las leyes impositivas, salvo excepciones, no tratan en particular estos contratos, lo que genera diversas opiniones por parte de la doctrina, el Fisco, con la consiguiente inseguridad jurídica.

Para la legislación argentina, actualmente, no existe una definición legal de "contrato agrario", como tampoco un Código Agrario, ni una Ley General de estos contratos que pueda contribuir a delinear o dilucidar los puntos oscuros de esta materia, y de este instituto en particular.

Con esta deficiencia o vacío en la legislación de fondo, la materia tributaria, como se mencionó previamente, no se ha preocupado demasiado por dar orden, claridad y precisión al tratamiento impositivo de los diversos contratos agrarios. Lo cierto es que, ya sea que la relación entre las partes quede regulada bajo la órbita de la antigua pero vigente Ley 13.246 de Arrendamiento Rurales y Aparcerías, o se rija supletoriamente por el Código Civil, habrá hechos que deberán ser analizados a la luz de la normativa tributaria, para conocer si se generan hechos imponibles, quiénes son sujetos de los distintos gravámenes, y si existe o no obligaciones materiales emergentes de dichas relaciones.

En este análisis, cobra especial relevancia el precepto contenido en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, que apela a la verdadera naturaleza de los actos y relaciones económicas que efectivamente lleven a cabo o establezcan los contribuyentes para poder determinar el hecho imponible.

Atento a la falta de regulación específica de estos tipos de contratos, es que se pretende en el presente trabajo exponer de manera clara y precisa, el tratamiento impositivo a dispensar en los principales impuestos nacionales de los contratos más comúnmente utilizados en la práctica, ya que pretender dar una idea acabada del tema sería caer en una ilusión poco útil, dado que los usos y costumbres, las características regionales y las diferentes actividades son un foco propicio para el desarrollo de nuevas modalidades de

contratación. No obstante ello, se pretende disminuir algunos interrogantes en esta materia, la confusión que generan las distintas interpretaciones, y con todo ello, la inseguridad jurídica que acarrea para las partes, con el consecuente impacto en las planificaciones fiscales y estructuras de costos de los distintos negocios agrarios.

CAPITULO 2

CONTRATOS AGRARIOS

Para comenzar el análisis específico, primero se expondrá brevemente algunas nociones generales. Así, como primer punto, es relevante definir qué se entiende por contrato agrario.

La conceptualización de los contratos agrarios ha comenzado a partir de considerar como tales a aquellos que tenían principalmente por objeto el fundo rural destinado a la explotación agropecuaria, ante la inconveniencia de la aplicación de las normas contenidas en el Código Civil, tanto en relación con los contratos como a la propiedad. En ese contexto, se sanciona la 1º Ley de Arrendamientos Rurales, que inserta caracteres que permitirán su diferenciación respecto de contratos civiles, tal como es la *limitación del principio de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes*, y que las partes en virtud de encontrarse interesadas en la producción y la estabilidad de la empresa, deben atenerse a reglas imperativas cuya inobservancia provoca la nulidad de la cláusula que la contraría.

A decir de Pastorino:

Se entiende por contrato agrario todo acuerdo de voluntades que está destinado a la actividad agraria, principal o accesoria, o tiene por objeto un bien agrario, siendo éstos los motivos que dan origen a su tipicidad legal o social¹ y fundan la especialización, mientras no puedan

¹ Este autor hace mención a la tipicidad social, entendiendo que tal se configura cuando la ley no recoge los nuevos modelos que han surgido debido a que el hombre de campo va adecuando los instrumentos jurídicos de que dispone a peculiaridades referidas a la actividad agraria. Es decir, que esos nuevos modelos se van perfeccionando a través de los usos y costumbres, y que luego son descriptos por la doctrina.

encuadrarse por nuestro derecho positivo vigente, en otra rama del derecho. (Derecho Agrario Argentino 447)

Autores como Brebbia en su *Anteproyecto de la ley general de contratos agrarios*-sostiene que:

Son contratos agrarios aquellos cuya función consiste en constituir una empresa agraria y reglar su funcionamiento.

Son también contratos agrarios aquellos en los que, siendo una de las partes un empresario agrario, tiene por finalidad servir al funcionamiento de una empresa agraria ya constituida y funcionando” (citado por Pastorino 444).

Para Vivanco: “Contrato Agrario es aquél acuerdo de voluntad común destinado a regir los derechos de los sujetos intervinientes en la actividad agraria con relación a cosas o servicios agrarios, en la que se destaca como elemento caracterizante no el uso y goce del fundo rural, sino la finalidad productiva” (citado por Facciano 38).

En definitiva, y resumiendo las distintas posturas, todas en su esencia coinciden en que los contratos agrarios son acuerdos de voluntades que se destinan a constituir y reglar el funcionamiento de una empresa agraria, donde prima el concepto de finalidad productiva; o como lo sostienen autores como Sánchez Fernández, comprende a todos aquellos que tengan por objeto la tutela jurídica de los intereses de la producción agropecuaria (Citado por Facciano 40).

2.1. Definición de empresa

Es dable resaltar lo postura de destacada doctrina sobre el Sujeto de Derecho, al sostener que el factor trabajo no convierte a quien lo aporta en un proletario, subordinado jurídica, económica y técnicamente a la tierra, sino por el contrario, es un verdadero empresario que conduce por sí mismo la explotación y asume sus riesgos, o bien, los comparte con el propietario del fundo que la cede (Brebbia, *Contratos*, 3). Esto es de crucial importancia para tener en claro que el concepto que subyace a las distintas alternativas contractuales agrarias, no es otro que la EMPRESA AGROPECUARIA.

Dado esto, se considera Empresa Agropecuaria, y siendo contestes con la opinión de Fisco respecto de la definición de empresa², a “una organización de elementos materiales, (*entre los que se encuentra la tierra*), inmateriales y personales, que tomando riesgo, permite la obtención de bienes a partir de un proceso biológico y su posterior comercialización en igual o diferente estado, con la finalidad de lucrar” (Marchevsky, IVA 1001).

Se podría acotar en este punto, que se reconoce que dicha empresa puede o no tener personería jurídica, es decir, que esté organizada e inscripta legalmente, o simplemente se trate de una sociedad irregular, o de agrupamientos empresarios.

Respecto al Objeto de Derecho, a decir de Marchevsky, no cabe dudas que sería la producción agropecuaria, es decir, los bienes provenientes de la tierra que se obtengan a partir de un proceso biológico (*Impuesto, 1001*), quedando comprendidas en ellos, las locaciones y prestaciones de servicios que permitan y hagan posible dicho proceso.

2.2. Caracteres:

A pesar de las distintas formas de expresión que los acuerdos de voluntades vislumbran en la práctica, se puede sostener ciertas particularidades comunes a todas ellas, a saber:

Bilateralidad: las partes se obligan recíprocamente la una con la otra. (Art. 1138 C.C.)

Onerosidad: tal como lo reza el art. 1139 del C.C., cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle.

Consensuales: el perfeccionamiento viene dado con el acuerdo de voluntades manifestado recíprocamente. (Art. 1140 C.C.)

De tracto sucesivo: las obligaciones asumidas por las partes son de ejecución periódica y continuada

Formalidad: en principio sería por escrito pero se admite la probanza por otros medios, conforme a las reglas del Código Civil.

² Dictamen (DGI) 7/80 y 10/90.

Intuito Personae: el arrendatario no puede subarrendar, ceder el predio en aparcería o el contrato, aún con conformidad expresa del locador; ello en pos de considerar importante lo referente a capacidad técnica, solvencia e idoneidad del arrendatario.

Plazo: Generalmente es amplio, pues juegan un papel crucial factores como ciclos productivos, biológicos, cuestiones técnicas relacionadas con la rotación de cultivos, además de los económicos y sociales (estabilidad en el empleo). Asimismo, la explotación racional es lo que se estimula al dar plazos prolongados para evitar el agotamiento, erosión o degradación de los factores intervinientes objeto de los contratos.

Tipicidad: si bien existen contratos que están regulados por ley, por lo general, los acuerdos de voluntades no se ajustan a las formas prescriptas por la normativa, con lo cual se habla de Innominatividad.

Según el carácter de las prestaciones pactadas, pueden ser:

- Conmutativos: existe equivalencia entre las prestaciones, las cuales desde su origen resultan determinadas o determinables.

- Condicionales: al menos una de las prestaciones no es determinada o determinable desde el inicio del contrato, por lo que se asume un mayor riesgo.

- Aleatorios: las prestaciones dependen de un hecho futuro e incierto ajeno a las partes.

2.3. Clasificación³:

Los contratos agrarios tradicionalmente han sido clasificados en 2 grandes categorías:

Conmutativos o de Cambio: aquellos en los cuales una de las partes concede un fundo rural u otro bien, a cambio de una contraprestación sin tomar participación en la actividad ni asumir los riesgos propios de su desarrollo, los que son afrontados en su totalidad por quien la efectúa, tales como el contrato de arrendamiento o el de pastoreo.

Agrega Brebbia citando a Fontanarrosa (*Contratos*, 8), que en este caso, las prestaciones son contrapuestas, una parte está frente a la

³ Prof. Alfredo Diloreto- Adj. Ordinario- Cátedra I de Derecho Agrario en la Facultad de Cs. Jurídicas y Sociales de la UNLP. (citado por Pastorino 450)

otra, y la contraprestación a cargo del concesionario constituye el equivalente del valor económico por la utilización del fundo.

Vale decir que, una de las partes es la que percibe una contraprestación por la cesión, no participa ni asume riesgos o responsabilidad por el desarrollo de la actividad; mientras que la otra, que recibe la cesión, asume las obligaciones, resultados y riesgos emergentes del contrato y se compromete a entregar una contraprestación por la utilización del predio o bien.

Asociativos: ambas partes se unen a fin de lograr un objetivo común, asumiendo los riesgos propios que conlleva el desarrollo de la actividad con la finalidad de distribuirse los frutos o productos que se obtengan conforme al porcentaje pactado de acuerdo con los aportes efectuados por cada parte, tales como el contrato de aparcería o el contrato asociativo de explotación tambera.

Prosigue Brebbia (15), que aquí las prestaciones son convergentes en una empresa de interés común, no obstante no debe llegarse a confundir con la sociedad, porque de ellos no surge un ente distinto a las personas que lo forman, ni existe un patrimonio propio distinto de cada parte. En esta clase contractual se comparte los riesgos y frutos de la explotación.

También pueden ser clasificados en contratos típicos o atípicos, en los primeros la ley crea el tipo describiendo con carácter general los elementos más relevantes que lo caracterizan, pero este tipo no impide que los contratantes puedan apartarse de esas características, modificándolos o creando nuevas formas a fin de adaptarlos a sus requerimientos o necesidades, apareciendo así los contratos atípicos, los que podrán ser o no regulados por la ley.

Por último, la doctrina suele agruparlos como contratos nominados o innominados, según se encuentren contemplados o no por alguna ley en especial.

Los Contratos a tratar son los siguientes:

1. Ley 13.246:

- 1.1. Arrendamiento Rural
- 1.2. Aparcería

- 1.2.1. Aparcería Agrícola
- 1.2.2. Aparcería Pecuaria
- 1.3. Mediería
- 1.4. Capitalización de Hacienda
- 1.5. Contratos Mixtos y Conjuntos
- 2. Accidentales
 - 2.1. Accidentales Por Cosecha
 - 2.2. Pastoreo
- 3. Pastaje
- 4. A Kilaje Fijo y Canadiense
- 5. Asociativo de Explotación Tambera
- 6. Feed Lot o Engorde a Corral

2.4. Contratos en Particular

2.4.1. Ley 13.246

Antes de iniciar la caracterización de cada uno de ellos, es preciso, primero hacer referencia, a algunos principios generales contenidos en la Ley 13.246, de Arrendamientos Rurales y Aparcerías.

Así, en su Art 1º, dicha ley establece:

La presente ley será aplicable a todo contrato, cualquiera sea la denominación que las partes le hayan asignado y sus distintas modalidades, siempre que conserve el carácter substancial de las prestaciones correlativas, conforme a sus preceptos, y su finalidad agroeconómica.

Los preceptos de esta ley son de orden público, irrenunciables sus beneficios e insanablemente nulos y carentes de todo valor cualesquiera cláusulas o pactos en contrario o actos realizados en fraude a la misma.

De la norma transcripta surgirían los siguientes principios:

- De Orden Público: gran parte de la jurisprudencia y la doctrina nacional, en la que se lo sitúa a Brebbia, sostienen que el orden público es de *índole económica*, ya que la legislación sobre arrendamientos rurales se refiere en modo directo a una de las formas de explotación del campo, siendo ello una preocupación fundamental para nuestro país en cuanto a fuente de riqueza se trata, es decir, tutelar la producción y procurar un desarrollo

agropecuario eficaz y próspero (*Contratos...19*). Nace la legislación para tutelar los intereses de los más débiles mediante normas de observancia obligatoria, alejada de la arbitrariedad de los contratantes.

No obstante ello, aclara que si bien hay una expresión genérica contenida en la ley, no puede concluirse que todas y cada una de las disposiciones respondan o tenga ese alcance, pues existen artículos que así lo demuestran, como los relativos a la aparcería pecuaria, que rige supletoriamente a la voluntad de las partes.

- Irrenunciabilidad de los derechos: es consecuencia de lo anterior, tratando de impedir que se impongan condiciones a la parte más débil de la relación contractual.
- Nulidad: se sanciona con nulidad a las cláusulas o pactos que contraríen la ley, buscando proteger al productor y evitar el abuso de quien detenta la propiedad de la tierra.
- Fraude a la ley: se refiere a cualquier acto en violación a la ley, que esté destinado a privar al arrendatario de los beneficios que le corresponden en virtud de su real naturaleza.

2.4.1.1 Arrendamiento Rural

Se encuentra definido por ley, en su art. 2: "*Habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce de un precio en dinero*".

Caracteres

Según lo descripto ut supra, en cuanto a las características de los contratos agrarios, se establece, que en este caso se trata de un acuerdo: consensual, bilateral, oneroso, de tracto sucesivo y formal.

De la definición dada por ley, se distinguen los dos requisitos que deben contener el arrendamiento rural, a saber: que se trate se la cesión de uso y goce de un predio rural⁴ y que además, esté

⁴ Se excluye así de la ley a los arrendamientos de inmuebles ubicados en la planta urbana, aunque se los destine a la producción agropecuaria.

destinado a la explotación agropecuaria⁵ en cualquiera de sus especializaciones. Esto último encuentra respaldo en la finalidad que posee la norma de proteger la producción, amparar al agricultor y su familia.

La naturaleza de este contrato es conmutativa o de cambio, por ende, los riesgos son asumidos unilateralmente por el arrendatario, quién asume el uso y goce de la tierra, comprometiéndose a abonar una contraprestación (precio). Ello se evidencia, con la remisión que se hace al C.C., impidiéndose invocar la remisión del precio en caso de pérdida de la cosecha.

Forma: como reza el art. 40, "deberán redactarse por escrito". Si así no fuese, y se pudiere probar su existencia de acuerdo con las disposiciones generales⁶, se lo considerará encuadrado en los preceptos de esta ley y amparado por todos los beneficios que ella acuerda. Es decir, que es una formalidad establecida "*ad probationem* y no *ad solemnitatem*" es decir, que la formalidad es establecida como medio de prueba y no con carácter constitutivo (Facciano 67). Sin embargo, continúa el artículo: "Cualquiera de las partes podrá emplazar a la otra a que le otorgue contrato escrito", pudiendo el contrato "ser inscripto por cualquiera de las partes en los registros inmobiliarios a cuyo efecto bastará que el instrumento tenga sus firmas certificadas por escribano, juez de paz u otro oficial público competente". Si hubiera falta de inscripción, el efecto inmediato es la inoponibilidad a terceros. Con ello, se está en condiciones de sostener que los contratos regulados por esta ley pueden ser formalizados por instrumento privado según lo que prescribe el C.C.: firma de las partes contratantes y doble ejemplar, revistiendo así el valor de un instrumento público.

Precio: sin duda que, como lo establece la ley, la contraprestación que el arrendatario debe al titular del predio es una suma de dinero:

⁵ Entendiendo como actividad agropecuaria a aquella que lleva a cabo el hombre mediante un ciclo biológico a fin de obtener frutos animales o vegetales (Carrera citado por Pastorino, 451)

⁶ Por ejemplo, el pago del canon por el arrendatario y el otorgamiento del recibo por el arrendador, depósito por parte del aparcerero de los frutos cosechados a nombre de ambas partes, etc.

cierta, determinada o determinable (es decir, que si no está expresado en forma clara, en el mismo contrato de dan las bases para su determinación en cualquier momento)⁷.

Según lo establece la reglamentación de la Ley. 13.246⁸, en el contrato debe indicarse el precio del arrendamiento, fecha y lugar de pago, por periodo adelantado o vencido.

Asimismo, en el caso que la contraprestación no sea en dinero, y sea por ejemplo, una porción de los frutos obtenidos, estamos en presencia de las llamadas estructuras asociativas, y podríamos hablar de aparcería o mediería, perdiendo la naturaleza del arrendamiento.

En el caso de contratos mixtos, es decir, aquellos en donde existe contraprestación pactado como un porcentaje de los frutos más una suma fija de dinero, se rige por el Art. 44 de la Ley 13.246, referido a la Aparcería. Así también, el contrato denominado a Kilaje Fijo y el Canadiense, quedaría excluidos en virtud de la cláusula prohibitiva del Art. 32 y 42 de la ley en cuestión (Brebbia 33).

Por último, las convenciones que violenten las cláusulas de la ley referidas a los medios de pago, importarán la nulidad de la cláusula pactada, velando por la subsistencia del contrato, en aras de resguardar al más desfavorecido, el arrendatario.

Plazo: según el art. 4 de la Ley 13.246, "los contratos... tendrán un plazo mínimo de 3 años. También se considerará celebrado por dicho término todo contrato sucesivo entre las mismas partes con respecto a la misma superficie, en el caso de que no se establezca plazo o estipule uno inferior al indicado. No se considerará contrato sucesivo⁹ la prórroga que se hubiere pactado, originariamente, como optativa por las partes."

Este plazo mínimo responde, como lo expone Facciano, a la estabilidad empresarial que es necesaria en este tipo de contratos, citándose razones de orden técnico, económico y social. Es por ello,

⁷ Se aplican subsidiariamente las normas del C.C. en materia de compra venta y locación, respecto del precio. Ver Art. 1349 y 1493.

⁸ Art. 54, inc g).

⁹ Se conoce como contrato sucesivo a aquel que, inmediatamente después de vencido un contrato de arrendamiento o de aparcería, celebran las mismas partes sobre idéntico inmueble (Facciano 66).

que el legislador pretendió abarcar un ciclo agrícola o ganadero completo.

En cuanto a si existe un plazo máximo de duración, la normativa específica no contiene punto alguno al respecto, por lo que alguna doctrina agrarista sostiene la aplicación supletoria del art. 1505 del C.C., donde se fija el tope de 10 años por encima de la voluntad de la partes. No obstante, la otra cara de la moneda plantea sus dudas al respecto, atendiendo a la prelación que establece el art. 41 de la Ley 13.246, donde la voluntad de las partes está en segundo lugar, antes que la preeminencia del Derecho común.

Por último, el art. 45 establece: "Los contratos en los cuales el arrendatario o aparcerero se obligue a realizar obras de mejoramiento del predio tales como plantaciones, obras de desmonte, irrigación, avenamiento que retarden la productividad de su explotación por un lapso superior a dos (2) años, podrán celebrarse hasta por el plazo máximo de veinte (20) años."

Esto nos denota una excepción a un plazo máximo de duración en el caso de los llamados contratos "*ad meliorandum*" que, perfectamente, en una interpretación integral de la norma (Facciano 83), podría ser ese plazo, el de la de la referida norma civil.

Este plazo amplio estimula al arrendatario a realizar mejoras que beneficien a la explotación, y como lo sostiene Marchevsky, no es esquilma la tierra sino que se la explota racionalmente (*Impuesto*, 1031)

Cesión y Subarriendo: el Art. 7 de la Ley 13.246 prohíbe la cesión y subarrendamiento, salvo conformidad expresa del arrendador. "Si ocurriere la muerte del arrendatario, será permitida la continuación del contrato por sus descendientes, ascendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado que hayan participado directamente en la explotación, o su rescisión, a elección de éstos. La decisión deberá notificarse en forma fehaciente al arrendador dentro de los treinta (30) días contados a partir del fallecimiento".

La común práctica de tomar animales a pastaje para aprovechar los rastrojos llamada "Pastoreo de rastrojo" es expresamente

excluida por el Art 14 del decreto reglamentario de la Ley 13.246 del concepto de subarriendo, ya que por los animales que se reciben a tal efecto, se cobra un precio por cabeza, no cediéndose ni el uso y ni goce del predio, cuestión que de suceder, implicaría la celebración de un contrato de Pastaje (Brebbia 49, Facciano 86).

Explotación Irracional: está prohibida (art. 8 Ley 13.246), y ocurre cuando existe erosión, degradación o agotamiento de los recursos naturales.

2.4.1.2. Aparcería Rural

Se encuentra definido por ley, en su art. 21: "Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos."

Caracteres

Según lo descripto en páginas anteriores, en cuanto a las características de los contratos agrarios, se establece, que en este caso se trata de un contrato: consensual, bilateral, de colaboración, de estructura asociativa, oneroso, de tracto sucesivo, intuito personae, formal no solemne, típico y aleatorio.

En cuanto a los plazos, forma, y explotación irracional se aplican idénticas aclaraciones que para el arrendamiento.

La inmediata diferencia con el contrato de arrendamiento rural, es que las partes se vinculan con la finalidad de dividir los frutos, productos o utilidades provenientes de la explotación y no a pagar un precio cierto en dinero.

La característica de asociatividad y colaboración se evidencia en la cooperación que existe en la empresa agraria tanto de dador aportando capital (predio rural) como del aparcerero aportando trabajo (mano de obra y dirección de la producción), y participando de los resultados y riesgos. Es decir, que existe una vinculación de varios individuos en una empresa común, en la que cada uno contribuye con parte de sus bienes y con sus especiales aptitudes y habilidades

(Brebbia 67), por lo que la doctrina sostiene que esta clase de acuerdos representa un tipo intermedio entre los de estructura conmutativa (arrendamiento por ejemplo) y la sociedad¹⁰.

Participación en los resultados: reforzando lo antes mencionado, el art. 30, establece que “las partes podrán convenir libremente el porcentaje en la distribución de los frutos”, y el art. 24 enuncia: “La pérdida de los frutos por caso fortuito o de fuerza mayor será soportada por las partes en la misma proporción convenida para el reparto de aquéllos”. Siendo esta disposición inderogable por el carácter de orden público que posee la ley (Facciano 183).

Otra nota caracterizante es el de ser Intuito Personae respecto del aparcerero, pues es muy importante la profesionalidad y capacidad técnica que éste posea, pues de ellos dependerán en gran medida los resultados de la explotación y así las mayores utilidades a obtener y repartir. De esto se deriva que el dador, en estos casos, posee mayor facultad de contralor por su interés directo en los dichos resultados.

Clases

Dentro del Título II de la Ley, bajo el nombre “De las Aparcerías”, en realidad se aglutinan, como lo sostiene Brebbia, diferentes figuras jurídicas: el colonato parciario o aparcería agrícola o aparcería propiamente dicha, la mediería y la mediería de ganado o aparcería pecuaria.

2.4.1.2.1. Aparcería Agrícola

No son muchas las disposiciones específicas respecto de esta figura, pero tomando la definición del art. 2 precedentemente expuesto, se puede establecer que existirá aparcería agrícola cuando el objeto del acuerdo de voluntades sea la cesión, por una de las partes (“aparcerero dador” o simplemente “dador”), del uso y goce de un predio rural a la contraparte (“aparcerero tomador”, o sólo “aparcerero”) para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones con el fin de repartirse los frutos según las proporciones convenidas libremente.

¹⁰ En este caso, existe una persona jurídica distinta de los sujetos que la componen, susceptible de adquirir derechos y obligaciones que le son propios.

Un punto no menor a considerar es justamente, la fijación del porcentaje a distribuir, el cual es aconsejable, dada la autonomía que otorga la ley a las partes para realizarlo, hacerlo en la redacción del contrato de forma clara y precisa para evitar posteriores conflictos. Dicha división debe guardar cierta proporcionalidad con los aportes realizados por dador y aparcerero.

Asimismo, se prohíbe la disposición de los frutos por las partes antes de su prorratio, salvo autorización expresa. Ello indica la existencia de un condominio de los frutos.¹¹

2.4.1.2.2. Aparcería Pecuaria o Ganadera

Según Facciano, atendiendo al contenido de la ley y tomando algunos aditamentos doctrinarios, se estaría en presencia de aparcería pecuaria cuando el dador, se obligue a entregar al aparcerero, animales para la explotación pecuaria en cualquiera de sus especializaciones y este último, a cuidarlos y/o engordarlos en un predio que detenta a cualquier título, con el objeto de repartirse los frutos, productos o utilidades (*Contratos*, 213).

Es así que, comparte los caracteres generales de una aparcería, pero la diferencia en cuanto al objeto, importa que deje de ser imperante el principio de orden público económico (presente en la agrícola), y pase a ser relevante el de autonomía de la voluntad.¹² Ello en virtud de que, a decir de Brebbia, no es menester brindar una protección especial al aparcerero (en la aparcería pecuaria), quien por el contrario, recibe en un predio, cuyo uso y goce detenta a cualquier título, los animales de propiedad del dador. (*Contratos* 124). Situación que, para autores como Facciano, ocurre siempre y cuando no haya cesión accesoria del predio y con la excepción del Art 35 de la Ley 13.246. (34).

Siguiendo la clasificación propuesta por Facciano, se distingue entre:

- Aparcería Pecuaria "Típica": el objeto es la cesión sólo de animales.

¹¹ Por aplicación del C.C., art. 2677, se podría enajenar la parte indivisa e incluso ser embargada por los acreedores antes de hacerse la división entre los condóminos.

¹² Art. 1197 C.C.

- Aparcería Pecuaria "Atípica"¹³: el objeto es la cesión de animales y un predio de manera accesorio.
- Aparcería Pecuaria "Pura": cuya finalidad es repartirse las crías de los animales que se entregan.
- Aparcería Pecuaria de "Capitalización de Hacienda": con la finalidad de repartirse las utilidades. (*Contratos*, 216 y 217)

Pueden combinarse entre sí, por ejemplo, la "Típica" puede ser a su vez, "Pura" o "de Capitalización".

En referencia al reparto de los frutos, no habría diferencia con la Agrícola, primando la voluntad de las partes, salvo que a falta de estipulación, supletoriamente se aplica el sistema de mediería (Blasco citado por Facciano 34).¹⁴

El art. 36 de la Ley 13.246 impone la no disposición no sólo de los frutos sino también de los animales dados en aparcería. En función de la clasificación citada en párrafos anteriores, en la pecuaria pura, el condominio operaría sobre las crías (producto) permaneciendo los animales dados en aparcería, en propiedad del dador, a quien debe restituírseles al finalizar el contrato. En la de Capitalización, operaría sobre el mayor peso que se produce (Facciano, 225).

Los gastos de cuidado y cría de los animales son a cuenta del Aparcero. (Art. 38- Ley 13.246). No obstante, las partes pueden pactar proporción diferente.

Finalmente, en cuanto al plazo contractual, rige la voluntad de las partes y en su defecto, los usos y costumbres. Especial atención para fijarlos se coloca en los ciclos biológicos de reproducción. Cabe aclarar que si existe cesión del predio, entra en vigencia el plazo mínimo legal del Art. 4 de la mencionada ley (3 años).

2.4.1.3. Mediería Rural

Este tipo de contrato no ha sido tratado en forma particular por la Ley de 13.246, siendo el art. 21 el que remite a la aplicación de igual normativa que para el contrato de aparcería.

¹³ Especial atención merece el hecho de que el objeto principal son los semovientes, y no la cesión del predio, ya que de lo contrario, se estaría en presencia de una Aparcería Agrícola y no Pecuaria.

¹⁴ Salvo que se trate de Aparcería Atípica, donde si bien la normativa no lo indica así, se debería distribuir en función de aportes. (Brebba, citado por Facciano 222)

La Mediería es una especie de contrato de aparcería pues además de las notas caracterizantes de éste, tiene otros elementos que le son propios, a saber: los aportes y gastos de explotación del predio son equivalentes, es decir, afrontados en partes iguales (en la aparcería el dador no soporta gastos), la dirección y administración es llevada a cabo por ambas partes (a diferencia de la aparcería donde está a cargo del tomador), en consecuencia corren juntamente con los riesgos inherentes a la explotación.

Resumiendo y citando a Brebbia:

Habrá mediería cuando una de las partes se obliga a aportar un predio rural para que la otra lo destine a la explotación agrícola en cualesquiera de sus especializaciones, contribuyendo ambas en forma equivalente con el capital necesario y con los gastos de explotación, con igualdad de poderes en la dirección y administración de la empresa agraria, y con el objeto de repartirse los frutos en partes iguales también (Contratos, 81).

En este punto, se debe mencionar que la Mediería frutihortícola, poseía una regulación específica a través de un decreto del Poder Ejecutivo: N° 145/2001. El mismo fue derogado posteriormente por el decreto N° 1056/2003, de cuyos considerando puede extraerse que el fundamento de dicha derogación se basa en que la redacción del Decreto N° 145, si bien se reconocía el carácter asociativo de la figura, no lo reflejaba en su redacción correctamente, y además, en esencia no respondía a los caracteres de la mediería, pues por ejemplo, no se compartían los riesgos de la explotación y la producción no se distribuía en mitades sino según lo pactado. Sumado a esto, El Poder Legislativo es quien tiene la facultad de dictar leyes y no el Poder Ejecutivo. Sentado esto, se entiende que cualquier contrato que tenga por objeto la producción frutas y hortalizas, para denominarse "Mediería Frutihortícola", debería encuadrarse en los presupuestos generales del Contrato de Mediería.

2.4.1.4. Capitalización de Hacienda

No se encuentra definido en la Ley 13.246, pero como se ha visto en el apartado 1.2., y para la doctrina mayoritaria¹⁵, es una modalidad de aparcería pecuaria¹⁶. Como lo expresa Facciano, "lo que se reparte al finalizar el contrato es el mayor valor adquirido por el ganado durante el lapso de su vigencia (refiriéndose al contrato), es decir el mayor peso que se traduce en una utilidad, al momento de la comercialización o distribución" (*Contratos* 216).

Es decir, que este contrato consiste en que "una o más personas-capitalizador/es- entregan un rodeo de hacienda al titular de un inmueble rural- propietario, arrendatario o tenedor- quien se obliga a suministrar los medios necesarios para lograr el crecimiento y desarrollo de la hacienda con el fin de distribuirse los frutos" (Bavera, M, Frankel, G, Vanney, C. Agric. y Gan. 388)

Se distinguen dos modalidades dentro de este contrato¹⁷:

- Capitalización de Desarrollo (Invernada o engorde): se pretende el desarrollo cualitativo del ganado, es decir, crecimiento, estado, peso. Se reparten kilogramos ganados desde el ingreso a la explotación hasta la venta.
- Capitalización de Reproducción (Cría): se busca un aumento cuantitativo del ganado aportado. (Facciano 132). Se reparten las crías obtenidas (reparto físico).

En definitiva, la única diferencia respecto de la Aparcería Pecuaria, pareciera exhibirse en la forma de cumplir el contrato, en la primera mediante distribución de crías y en el caso en cuestión, a través de las utilidades obtenidas de la comercialización del ganado aportado (Brebbia 132).

2.4.1.5. Mixtos y Conjuntos

En los "Contratos Mixtos", según el Art. 44, se pacta dar el predio en aparcería, fijando como retribución, además del porcentaje en la distribución de los frutos, un precio cierto en dinero, que el cesionario se obliga a pagar al dador. En este caso, la ley manda su regulación a través de las normas de la Aparcería, justificado ello por la asunción

¹⁵ Brebbia, F, Viale, D, Pigretti, De Arenaza E. y otros, Iriarte, R (citado por Facciano 216).

¹⁶ Se encuadraría en el concepto vertido por el art. 34 de la Ley 13.246

¹⁷ Esta forma contractual es muy utilizada en el mercado de hacienda bovina.

de parte de los riesgos de la explotación por el cedente. Como veremos en párrafos subsiguientes, el "Contrato Canadiense" fija un adicional que es aleatorio, y depende de una mayor cotización o rinde, en cambio en el "Contrato Mixto", éste ya es pactado originalmente (Facciano 288).

El mismo art. 44, en su 2º párrafo, regula los llamados "Contratos Conjuntos", dándose en el caso que se celebren sobre una misma superficie, un contrato de arrendamiento y otro de Aparcería, donde se regirán cada uno por la respectiva normativa.

A decir de Facciano, la ley no pone límites en cuanto al número de convenciones a celebrarse, pudiendo tratarse de uno o más de cada tipo de contrato sobre superficies distintas, como también podría tratarse de establecimientos rurales diferentes. (*Contratos* 289).

2.4.2. Accidentales

En este caso se trata de contratos excluidos de la regulación de la Ley 13.246, donde si bien en esencia podrían encuadrarse en un contrato de aparcería o uno de arrendamiento por cumplir con los requisitos de cesión y uso de un predio rural para explotación con fines agrarios, la ley, en razón de la brevedad del plazo fundada en una finalidad específica, los excluye. Es así que la normativa, en el art. 39 los tipifica como Accidental y les impone la regulación de la ley Común por propia remisión del Art. 51 del Decreto Reglamentario de la misma.

Es aceptable la crítica de la doctrina (Facciano 234), al sostener que no es adecuada ni suficiente la exclusión del régimen general de la Ley basada en la brevedad del plazo, pues ello conlleva consecuentemente la pérdida de las disposiciones de orden público, tutelando los recursos naturales, la producción agropecuaria y el bienestar de la comunidad rural¹⁸.

Dado este apartamiento de las disposiciones generales de la Ley, no le sería aplicables las regulaciones respecto de nulidades, obligaciones, ni en general ninguna particularidad de los contratos

¹⁸ La sanción de la Ley de "Política Ambiental Nacional" N° 25.675 (Año 2002), cuyo preceptos son de orden público, solucionarían la falta de tutela respecto de la explotación irracional del suelo.

mencionados en el apartado 1). Se podría desprender de ello, que al no aplicarse el art. 40, la forma reviste crucial importancia para poder probar su existencia, recomendándose hacerlo por escrito. También pueden pactarse precios cuya modalidad sea la entrega de frutos de una determinada especie, o un valor fijo en dinero o en especie.

Del Art 39, se desprende dos tipos contractuales:

2.4.2.1. Accidentales por Cosecha

De lo establecido por la ley en el apartado a) del art. 39, se deduce que son aquellas convenciones que tengan por objeto la cesión de uso y goce de un predio rural para la realización de hasta dos cosechas como máximo, ya sea celebradas a razón de una por año, o dentro del año agrícola si las características de la superficie lo permiten (cosecha fina y cultivos de verano). En este último caso, el plazo no podrá ir más allá del que los usos y costumbres prevén para el levantamiento del último cultivo pactado, fijándose como plazos máximos el 28 de febrero para la llamada fina y 31 de mayo para la de verano (Art. 52 DR). Así, al excluirse de la norma general de la Ley 13.246, quedan exceptuados del plazo mínimo de 3 años, y el pago por el uso y goce del predio puede pactarse de una forma cierta o repartirse los frutos, como ya se mencionara en el punto anterior.

Cabe asimismo la recomendación de su formalización por escrito, indicando en forma clara y precisa el tipo de cultivo (destino específico que define la accidentalidad), y el plazo de duración, cuestiones éstas que denotaran el carácter accidental del mismo, pudiendo obtener mayor seguridad y certeza a través del mecanismo de calificación y homologación judicial¹⁹ previsto en el mismo artículo. (Que a decir de Brebbia, Viale, Martínez y Facciano reviste carácter opcional, no invalidando el acto).

Un dato no menor, es que según el censo Nacional Agropecuario 2002, este tipo de práctica constituía alrededor de un 20% del universo de contratos agrícolas relevados (citado por Facciano 245). Lo que indica su uso frecuente en la práctica.

¹⁹ Calificación es la determinación que realiza el juez a pedido de parte, otorgando carácter de accidental, siendo la homologación, la resolución mediante la cual dicha calificación pasa a ser cosa juzgada material (Facciano 237)

2.4.2.2. Pastoreo.

Tiene lugar cuando una de las partes (propietario) cede el uso y goce de un predio rural a otra (propietario de la hacienda o ganadero), para que tenga allí su ganado, por un periodo no mayor a un año, no pudiéndose realizar ningún tipo de trabajo cultural, ni siquiera aquél que tenga por objeto el cultivo de forrajeras.²⁰ El precio podrá ser pactado en dinero o una cantidad fija de frutos, e inclusive, como un porcentaje de los frutos, productos o utilidades (Facciano 253).

Como se dijo previamente al introducir los Contratos Accidentales, al igual que el Accidental por Cosecha, son convenciones que constituyen una especie de los de arrendamiento o aparcería, sólo que excluidos por la brevedad del plazo y su finalidad específica. De hecho, de observarse algunos de los supuestos que prevé el art. 39, donde el plazo sea superior a un año, debido a prórroga, renovación o por no respetar el año entre el vencimiento de un contrato y la celebración del siguiente, la ley dispone incluirlos bajo su tratamiento.

La guarda y conservación del ganado estará a cargo del arrendatario o aparcerero accidental y las pérdidas de animales será a su cargo (Facciano 254).

La razón de ser del Contrato de Pastoreo, es de "orden técnico ante la falta de pasturas que imposibiliten cubrir las necesidades de las explotaciones ganaderas, tamberas o agrícolas, para su exclusión del régimen general de la ley 13.246 (Pastorino 458).

Resta una última aclaración, y es que no se debe confundir la aparcería pecuaria con el pastoreo, ya que la diferencia entre ellos es de carácter esencial: el objeto del contrato, pues en el primero son los animales, y en el segundo el predio rural.

2.4.3. Pastaje

Esta convención, tal como lo sostiene Facciano, es aquella en la cual:

Una parte tenedora a cualquier título válido de un predio rural o urbano, sin desprenderse de su tenencia, se obliga a conceder a otra el derecho a que introduzcan en el mismo

²⁰ Interpretación que surge de la prohibición que establece el Art. 50 del DR de la Ley 13.246

ganado mayor o menor, del que es propietaria o tenedora a cualquier título, a fin de que se alimente de pastos y abreve de las aguas existentes, obligándose a abonar un precio cierto en dinero, que generalmente se fija por cantidad de cabezas y por tiempo de permanencia. (Contratos 257).

Es un contrato que no está regulado por la Ley 13.246, por lo que se integra en la clasificación de los innominados, lo cual posibilita el hecho de que el predio pueda ubicarse en el ejido urbano.

- A diferencia de lo que ocurre con el "Pastoreo", no hay en este caso elementos que indiquen que existe algún tipo de locación o arrendamiento, pues no se concede el uso y goce del inmueble, es decir, no hay cesión. El tenedor del predio (dueño) recibe los animales de un tercero, a cambio de una suma de dinero en atención a las cabezas de animales y por el tiempo que dure el pastaje (día, mes, año), que suele ser entre 90 a 120 días.

Asimismo, no se debe asimilarse el Contrato de Pastaje con los de Aparcería Pecuaria, como lo es el de Capitalización de Hacienda, ya que éstos son de estructura típicamente asociativa (fin de distribución de frutos), mientras que el acuerdo en cuestión es de carácter conmutativo.

No hay restricciones en cuanto a la figura del sujeto, quien puede ser propietario, usufructuario, tenedor, arrendatario o aparcerero, pues al no haber prohibición de cesión o sublocación, tal acto no estaría prohibido (Art. 14 DR Ley 13.246).

El objeto del contrato son los pastos o hierbas, naturales o artificiales, o rastrojos aptos para la alimentación de animales (Brebbia 178). El plazo suele ser breve, pero nada obsta a usar un plazo más extenso, ya que su naturaleza no se modifica.

La tenencia de los animales es una cuestión controvertida. En ella, se comparte la opinión vertida por Facciano, en cuanto a que ello determinará quien tendrá la guarda de los mismos y las normas aplicables. En el caso de adjudicarle la tenencia el tenedor del predio, será un punto crucial, que éste habite el fundo o que el ganado sea atendido por personal a su cargo. Dado la carencia de regulación, es

aconsejable pactar todo lo referente a ello por escrito en el acuerdo (*Contratos* 263)

De acuerdo a nuestra jurisprudencia ²¹, “es un contrato innominado que posee caracteres propios y donde se mezclan elementos de otras figuras jurídicas, como el arrendamiento rural, la aparcería, la locación, la compraventa, pero no se identifica ni se asimila a ellas, no es resultado de una yuxtaposición de dos o más de aquellas”.

2.4.4.A Kilaje Fijo y Canadiense

La ley 13.246 en su art. 32, como se ha visto al tratar el precio en los Arrendamientos Rurales y Aparcerías, prohíbe los llamados “Contratos a Kilaje Fijo”, es decir aquellos que importen una retribución igual a una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero. Existe divergencia doctrinaria en cuanto al alcance de esta prohibición, estando unos por la postura de abarcar Arrendamientos y Aparcerías, y otros sólo al Contrato de Aparcería. Esta cuestión dependerá de decisiones judiciales por lo que se excluye dicho tratamiento del presente trabajo.

Asimismo, en su Art. 42, hace referencia para ambas figuras, a otra prohibición en cuanto al precio: “Prohíbese convenir como retribución...un adicional a abonarse en dinero o especie y de acuerdo con la cotización o la cantidad de frutos obtenidos...”. Esto de adicionar al porcentaje fijo en la distribución de los frutos o a la suma determinada de dinero, el “extra” en función de la cotización o de la cantidad de lo producido cuando se supere determinados parámetros pactados en el contrato, no es otra cosa, que los llamados “Contratos Canadienses”, una variante de los acuerdos agrícolas a porcentaje.

La Justificación, como sostiene Facciano, es que tanto arrendador como aparcerero dador, sin aporte adicional y sin correr riesgo alguno, se benefician por una eventual cosecha abundante (probablemente debido a la gestión profesional del empresario agrícola) o por un aumento de precio ajeno a la voluntad de las partes (*Contratos* 284).

²¹ Fallo “Zeballos Atilio D. y otros c/Giunta Bernardino”, San Luis, C.1º CM (citado por Brebbia, 178).

En el hipotético caso que se incluyeran, una situación como la descrita, en la redacción contractual, sería anulable judicialmente la cláusula y no el contrato. (Facciano 285).

2.4.5. Asociativo de Explotación Tambera

Muchas opiniones se habían generado en torno a la figura de la "Mediería de Tambo", que fuese creada bajo el Decreto N° 3750/46 (Estatuto del Tambo Mediero), ratificado luego por ley 12.921. Uno de los puntos pocos claros, era la naturaleza jurídica de dicho contrato, donde doctrina y jurisprudencia giraban en torno a considerarlo uno de trabajo, un contrato de aparcería, de sociedad o uno asociativo.

A partir de la sanción de la Ley 25.169 en el año 1999, se puso fin a esta discusión, como a otras cuestiones que generaban distintas interpretaciones. Esta ley deroga el Estatuto del Tambo Mediero.

Como lo sostiene Pastorino, aunque la normativa no contenga una definición, podría sostenerse que se trata de "un acuerdo de voluntad entre persona física o jurídica llamada *Empresario Titular*²² que dispone del predio rural, instalaciones, bienes o hacienda que se afectan a la explotación tambera, y otra persona física llamada *Tambero Asociado*, es la que ejecuta las utilidades obtenidas en el porcentaje convenido" (Derecho, 459).

Respecto de la naturaleza jurídica, la ley en el Art. 2, reza: "El contrato asociativo de explotación tambera es de naturaleza agraria, que configura una particular relación participativa. A todo lo no previsto en esta ley le son de aplicación las normas del Código Civil. Las dudas que se planteen entre las partes se dirimirán ante el fuero civil". Con ello se pone fin a las controversias antes mencionadas.

Un punto a destacar es que no existe cesión de uso ni goce del predio rural a favor del Tambero, quien en definitiva está abocado a la gestión operativa del tambo, ejecutando en forma personal e indelegable las distintas tareas, aportando o no, sus propios equipos o máquinas, tecnología, personal a cargo, y enseres. Se evidencia uno de los caracteres del contrato: *intuitu personae*.

²² En calidad de poseedor, arrendador o tenedor por cualquier título legítimo,

En cuanto al objeto del contrato, la ley establece en su art. 4 que será exclusivo "la producción de leche fluida, proveniente de un rodeo, cualquiera fuera la raza de ganado mayor o menor, su traslado, distribución y destino". Así quedarán incluido no sólo el tambo de bovino, sino también de caprinos u ovinos (Pastorino, 459). También se establece como actividad anexa, la posibilidad de cría y recría de hembras con destino a reposición o venta, la venta de crías machos, reproductores que se sustituyan y despojos de animales muertos.

No existe plazo mínimo, ni máximo, sino que el art. 5 lo deja librado al término que las partes convengan de común acuerdo. Si existe una presunción: "Cuando no se estipule plazo se considerará que el mismo fue fijado por el término de 2 años contados a partir de la primera venta obtenida por la intervención del tambero-asociado". No se admite la tácita reconducción del contrato a su finalización, sino que se entenderá que es la continuación de un contrato concluido regido por las normas del Código Civil, art. 1622, pudiendo el propietario o empresario solicitar la rescisión.

Otra cuestión relevante es la retribución, disponiéndose por ley que la del tambero asociado será el porcentaje convenido entre las partes, según el modo, forma y oportunidad que ellos dispongan. Deberá ser en dinero, y a los fines previsionales, fiscales y laborales, se reitera el carácter de los sujetos del contrato como titulares de explotaciones independientes, considerados autónomos en todos sus efectos (Pastorino, 461).

2.4.6. FeedLot o Engorde a Corral

También conocido como "Hotel Ganadero", puede ser definido como el contrato por el cual una de las partes entrega animales de su propiedad y la otra se compromete a proporcionar un sistema de engorde intensivo dentro de corrales, mediante una retribución dineraria por los servicios prestados de alimentación balanceada y atención sanitaria, o compartiendo los frutos del engorde.

Se desprende así, que pueden ser de modalidad conmutativa o asociativa. En la primera, el propietario de los animales paga por el

servicio de alimentación balanceada, atención veterinaria, cuidado y administración, una suma de dinero pactada (diaria o mensual) y por el plazo que se convenga libremente hasta alcanzar la categoría deseada. Al finalizar el plazo convenido, el propietario los retira para disponer de ellos. En la segunda, logrado el peso deseado, el propietario de los animales se reparte con el propietario del *feedlot*, la diferencia entre los kilos de ingreso o sobre el precio base, el porcentaje establecido (Pastorino, 463).

El engorde a corral es una herramienta que ha experimentado un incremento en su uso en nuestro país desde hace 25 años aproximadamente, debido al desplazamiento que la ganadería ha sufrido en virtud del destino de tierras a cultivos más rentables como la soja, el maíz, que dejan escasos pastos naturales, como así mismo en el mercado que se fue gestando con clientes selectivos que aceptan precios diferenciados en virtud de la mejora en la calidad del producto. A pesar de las desventajas, como los costos altos con los que este sector (productores *feedloteros*) trabaja (relación alimentación/Kg ganado, inversión en infraestructura, mayores riesgos, menor Margen bruto/Kg), la liberación de superficie, la reducción en la duración del engorde, el lograr una uniformidad en el grado de terminación²³, y el aumento de valor de algunas categorías son atractivos fundamentales para encarar este tipo de propuestas.

Planteado esto, se procederá a exponer el tratamiento tributario en los siguientes impuestos nacionales de los contratos agrarios mencionados:

- 1) Impuestos al Valor Agregado
- 2) Impuesto a las Ganancias
- 3) Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas
- 4) Impuesto sobre los Bienes Personales

Antes del tratamiento particularizado, se debe recordar el art. 5 de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, donde se menciona bajo el

²³De la Orden, Jorge L. "Feed-Lot- Bovinos de carne- ISEA 2012"
http://cursosagropecuarios.org.ar/Alumnos/Material-de-Estudio/Tecnico-Superior/FEED_-_LOT_bov_I_2012_Isea.pdf

Capítulo II quienes son sujetos de los deberes impositivos, en cuanto se trate de Responsables por deuda propia, a saber:

Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva...

CAPITULO 3

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como es posible observar, el tratamiento que le otorga la ley del Impuesto al valor agregado (I.V.A.) a la actividad agropecuaria no se encuentra concentrado en un capítulo ni apartado, por el contrario, se encuentra disperso a lo largo de toda la normativa, llámese la propia ley, decreto y resoluciones generales.

El art 4 de la Ley de I.V.A. designa quienes son sujetos pasivos del impuesto. Extrayendo la parte pertinente, encontramos que:

Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscripto *s; en este último c*

b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera se la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

e) Presten servicios gravados.

f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1º...

Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria,

consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El PODER EJECUTIVO reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.

3.1. Ley 13.246:

3.1.1. Arrendamiento Rural

Atento a la exención contenida en el Art. 7, inc h) punto 22 de la Ley 23.349 (I.V.A. t.o. y sus modificaciones), las locaciones de Inmuebles rurales cuya afectación sea a actividades agropecuarias, está exenta de tributar el impuesto mencionado.

Reza el Art. 7 en sus partes pertinentes:

Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º 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 3º, 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...

Asimismo, el Fisco, a través de la RG (AFIP) 1032/2001, dispuso:
Art. 7- 2º párrafo: "...Asimismo, a los fines de la procedencia de la exención [punto 22, del inciso h), del primer párrafo del artículo 7º de la Ley de I.V.A., texto ordenado en 1997 y sus modificaciones], 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”.

Mención aparte cabe realizar en cuanto al **Arrendamiento Rural con Pago en Especie**, contrato que comparte las naturaleza jurídica del arrendamiento pero varía el modalidad de pago del mismo, quedándose afuera de la regulación de la Ley 13.246, que sólo prevé para estos casos, el pago cierto en dinero como se ha citado precedentemente.

Es decir, en este contrato atípico o innominado, se pacta un valor fijo en especie, pago en bienes que pueden o no ser el cultivo del fundo arrendado, en donde el productor agropecuario (arrendatario), lo que realiza es una venta de cosa mueble, consagrada en el Art 2 de la Ley de I.V.A., asimilable técnicamente a una dación en pago, y por ende alcanzada por el impuesto. Situación ésta que fue confirmada por el Fisco, en una Consulta efectuada, donde se establece que “La entrega del producto primario constituye una dación en pago, modalidad considerada venta a los efectos impositivos, no encontrándose eximida del tributo en virtud del Art. 7 de la Ley de I.V.A., por lo cual resulta pasible del impuesto” (Consulta DGI N° 611- 24/04/1991, Errepar IVA, T.II, pag. 647000 citada por Bavera, Frankel y Vanney, 377).

Ahora bien, en cuanto a la figura del arrendador (dueño del campo), que recibe los bienes en pago del arrendamiento, es que se generan ciertas controversias. La exención del Art. 7 sería igualmente aplicable, lo que es un punto a dilucidar, es el tratamiento que se le otorga a la posterior disposición de los bienes recibidos por el arrendatario.

Sería de crucial importancia para definir el punto oscuro, la calidad de sujeto pasivo en el impuesto por otras actividades. Así, siendo sujeto pasivo, no cabría duda la gravabilidad de la posterior venta de los frutos, no obstante si se trata de personas físicas, titulares de inmuebles rurales y Sucesiones Indivisas, que no son sujetos pasivos

del I.V.A., entonces para alguna doctrina²⁴, cuando dichos sujetos arrienden los inmuebles, no habría hecho imponible en razón de falta de habitualidad en la venta de cosas muebles (su actividad es ser rentistas) y tampoco cuando se disponga de los frutos recibidos por tal concepto, por no configurar acto de comercio accidental según el art. 452 inc 4) del Código de Comercio.

Sin embargo, esta postura es asimismo cuestionable ya que no habría impedimentos para considerar dicha disposición como un acto de comercio accidental y sujeto a imposición.

3.1.2. Aparcería

Al vincularse las partes con la finalidad de repartirse los frutos provenientes de la explotación, se le otorga un carácter asociativo al acuerdo de voluntades, como se ha visto anteriormente, con lo cual el reparto de los frutos entre ellas, se encuentra fuera de la órbita de imposición del I.V.A, es decir, técnicamente no alcanzado.

Ahora bien, se debe analizar el tratamiento de la posterior disposición que los contratantes efectúen con la porción de frutos que le correspondan, ya que importaría una relación de cambio.

Como vimos, el citado art 4 de la Ley de I.V.A., establece los sujetos pasivos del impuesto. Tanto Aparcero Dador como Tomador, revestirán tal carácter en I.V.A. en la medida que hagan ejercicio habitual de la modalidad de producción implementada, ya que asumen en forma independiente los riesgos de la actividad que desarrollan aun cuando no constituyan jurídica o fiscalmente una "empresa".

Resumiendo, tenemos en primera instancia, la cesión del predio, con o sin plantaciones y accesorios, luego la posterior producción y distribución de los frutos. Ninguno de estos actos constituye objeto del I.V.A. definido en sus artículos 1º y 2º. Una segunda instancia, como se mencionó es la disposición de los frutos obtenidos en virtud de la asociación, es decir, la venta del resultado de la cosecha a terceros, lo que si configura hecho imponible en virtud del art. 1 de la ley en cuestión.

²⁴ Teresa A. Stafforte y Alfredo Brunotti, *IVA. Tratamiento....*DTE Tomo XXIII

Vale traer a colación que el Fisco, en una Instrucción en la marco del Impuesto de Emergencia Agropecuaria, conceptualizó la aparcería y convalida lo antes expuesto, criterio que luego fuera ratificado por el Dictamen 81/1992²⁵.

Definidos los elementos Sujeto, Objeto y Hecho Imponible de la Relación Jurídica Tributaria, sólo resta efectuar consideraciones respecto de la alícuota. El art. 28 de la ley del gravamen, establece:

Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento **(50%)** de la establecida en el primer párrafo (Alícuota General del 21 %):

a) Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3º y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1. Animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

2. Carnes y despojos comestibles de los animales mencionados en el punto anterior, frescos, refrigerados o congelados que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto

3. Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.

4. Miel de abejas a granel.

5. Granos —cereales y oleaginosos, excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—.

....b) Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

²⁵ Instrucción DGI N° 235/1978 y Dictamen (DAT) 81/1992 (23/7/1992) BDGI 469, pag. 52 citado en Stafforte, Teresa A.; Brunotti, Alfredo J.; Selva, Analía. "Contratos Agropecuarios. Tratamiento frente al IVA y Ganancias". Consultor Agropecuario, Tomo I, Ed. Errepar, Agosto 2013.

1. Labores culturales —preparación, roturación, etcétera, del suelo—.
2. Siembra y/o plantación.
3. Aplicaciones de agroquímicos.
4. Fertilizantes su aplicación.
5. Cosecha...

Con lo cual, se evidencia aplicable la alícuota reducida del 10,5 % a la venta de granos en general, y así como de hacienda (generación del Débito Fiscal- DF).

Marchevsky sostiene la aplicación de la tasa general a los productos: porcino y arroz, dada su no inclusión en el apartado de tasa reducida (*I.V.A.* 1052)

Un tema que llama la atención actualmente del sector agropecuario, es la acumulación de créditos fiscales (CF), ya que como se nota por la cita del articulado precedente, no todos los insumos y locaciones que un productor agropecuario requiere están gravados con alícuota reducida, lo que ocasiona que muchas veces, el crédito fiscal se convierta en un costo de producción que se debe soportar,

3.1.2.1. Aparcería Agrícola

Sentado el tratamiento a dispensar a la Aparcería en general, a continuación se expone un resumen:

- Aparcero Dador:
 - **CF:** por la adquisición de bienes que entregue complementario al predio rural.
 - **DF:** por venta de los frutos que le corresponden según el reparto efectuado.
- Aparcero Tomador:
 - **CF:** por la adquisición de insumos o gastos que se generen a partir de la explotación y de los bienes que necesite para la realización de la actividad.
 - **DF:** por venta de los frutos que le corresponden según el reparto efectuado (Bavera, Frankel y Vanney, 381).

3.1.2.2. Aparcería Pecuaria

Rigen las mismas consideraciones que para la Aparcería en general, donde la restitución de los animales al dador, no genera hecho imponible.

- Aparcero Dador:
 - **CF:** por la adquisición de animales que entregue; si es hacienda de cría, el CF se genera por los gastos incurridos e insumos adquiridos.
 - **DF:** por venta de los animales.
- Aparcero Tomador:
 - **CF:** por la adquisición de insumos o gastos efectuados que se generen por la crianza o cuidado de los animales.
 - **DF:** por venta de los animales (Bavera, Frankel y Vanney, 381).

3.1.3. Mediería Rural

Como se ha mencionado en apartados anteriores, es una forma de aparcería, por lo que son válidos los comentarios vertidos para ésta.

Tanto Mediero Dador como Tomador, mantienen la individualidad jurídica. Generan su propio crédito fiscal, y lo aconsejable es que lo hagan en proporciones equivalentes al igual que sus aportes.

Como se dijo, el reparto de los productos logrados, no genera hecho imponible, y por ende no existe incidencia tributaria. Se generará Débito Fiscal por las ventas que cada uno haya obtenido de la distribución de los frutos.

3.1.4. Capitalización de Hacienda

Como se ha visto, son contratos considerados de tipo asociativo, por lo que no existe venta o pago de servicio o dación en pago alguna entre el capitalizador y dueño del predio rural, sino simplemente una distribución de los frutos obtenidos. Es decir, que esa adjudicación no configura hecho imponible en el IVA y no requiere facturación (tratamiento asimilable a la aparcería rural). Recién al momento de realizar operaciones gravadas con los bienes recibidos, nacerá la correspondiente obligación tributaria²⁶.

²⁶ Tal como lo sostienen Starfforte, Brunotti y Selva, no hay titularidad compartida, el hecho imponible se perfecciona cuando el concedente vende los animales que no dejaron de ser de su propiedad, es decir, no perdió el dominio jurídico del bien (animales).

Asimismo, se debe diferenciar el tratamiento para las dos clases de capitalización que se han expuesto:

- Capitalización de Hacienda de Cría: al realizarse un reparto físico una vez logrado el peso deseado, el nacimiento del hecho imponible tendrá lugar cuando las partes efectúen la disposición (venta) de los mismos a terceros adquirentes.

- Capitalización de Hacienda de Invernada: en este caso, al ser los frutos indivisibles, pues se trata de un aumento de kilogramos entre la fecha de ingreso de la hacienda en el predio hasta su venta, el propietario de la misma (capitalizador) vende a nombre propio la totalidad de los animales, procediendo luego a la liquidación de la parte que le corresponde al propietario del fundo, momento en que tendrá lugar el nacimiento del hecho imponible para ambos sujetos. El capitalizador tributará el impuesto por el monto total, debiendo el propietario del campo emitir comprobante al primero por la porción que de los kilos ganados que le corresponda, tributando el IVA respectivo. Una alternativa aceptada es repartir en animales el equivalente en kilos ganados.

A modo ilustrativo en una Hacienda de Cría:

- Capitalizador:
 - **CF**: por insumos o gastos de la actividad.
 - **DF**: Venta de la proporción de hacienda distribuida según contrato.

- Titular del Inmueble:
 - **CF**: insumos y gastos para brindar atención a la hacienda.
 - **DF**: Venta de la proporción de hacienda distribuida según contrato.

A modo ilustrativo en una Hacienda de Invernada:

- Capitalizador:
 - **CF**: comprobante emitido por el titular del inmueble, por el incremento de kg generado, más insumos o gastos de la actividad.
 - **DF**: Venta de la totalidad de la hacienda a nombre propio.

- Titular del Inmueble:
 - **CF**: insumos y gastos para brindar atención a la hacienda.

- **DF:** factura al titular de la hacienda por los mayores kg generados

En el caso de comercialización de los frutos a través de intermediarios, el Hecho Imponible en I.V.A. nacerá en el momento en que se produzca dicha operación, donde el comisionista deberá efectuar una liquidación de venta y líquido producto al comitente (capitalizador de hacienda). Así, el impuesto facturado bajo esta modalidad será DF para el capitalizador.

El tratamiento expuesto para este contrato fue evidenciado por el Fisco a través de los Dictámenes (DAT) 81/92, 138/92 y 39/94, a cuya lectura se remite.

Por último, y respecto a la alícuota, en el ya citado art. 28 inc a) punto 1 se fija en un 10, 5% para la venta de animales bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

El Dictamen 13/99 (DAT), plantea algunas consideraciones respecto a la tasa reducida, donde aclara que la facturación que realiza el propietario del campo al capitalizador, es una venta de cosa mueble (kilos de animales vivos) y alcanzada por la tasa reducida. Como así también, limita la aplicación de la tasa del 10,5 % respecto del inc b) del art. 28 de la ley de I.V.A., cuando se trate de obras, locaciones y prestaciones de servicios detallados (labores culturales, siembra, aplicación de agroquímicos, fertilizantes y cosecha) vinculadas con la obtención de la alimentación del ganado, siempre y cuando sean específicamente destinadas a obtener recursos alimenticios para esa clase de hacienda.

3.1.5. Contratos Mixtos y Conjuntos

Para los "Contratos Conjuntos", siguiendo el encuadre jurídico, se entiende que el tratamiento a dispensar, sería el que corresponda por separado a cada modalidad que se presente.

En los "Contratos Mixtos", como se dijo, se pacta dar el predio en aparcería, fijando como retribución, además del porcentaje en la distribución de los frutos, un precio cierto en dinero, que el cesionario se obliga a pagar al dador.

He aquí, una cuestión controvertida en materia impositiva, pues debe definirse si esa suma adicional que se entrega es en virtud de arrendamiento o se integra al concepto de participación, esencia de la Aparcería. De allí que, si habláramos de locación de inmueble rural, como se vio, dicha suma estaría exenta en virtud del art. 7 en consonancia con los conceptos ya vertido al tratar Arrendamiento Rural. Como lo sostiene Brebbia, si se pretende asimilar esta figura a la Aparcería, pareciera ser que el Arrendador o Aparcero Dador no desea correr con los riesgos de la explotación, y por lo tanto se pierde la característica de Asociatividad, transformándose en una convención conmutativa (*Contratos*, 34-35).

En definitiva, será el juez el que deberá analizar la real intención de las partes hasta tanto la normativa no dilucide estas cuestiones, pues son contratos que existen en la práctica pero devienen de cláusulas prohibidas por la Ley 13.246.

3.2. Accidentales

3.2.1. Por Cosecha

Se aplican las mismas consideraciones que para la Aparcería, donde el reparto no se encuentra alcanzado por el I.V.A., sólo teniendo incidencia tributaria la venta de los frutos.

3.2.2. Pastoreo

En este tipo de contrato existe cesión de uso y goce del predio rural a un tercero (propietario de la hacienda) por un plazo que no excede el año. Es en esencia una modalidad de arrendamiento establecido en la ley 13.246, que por no cumplir con los requerimientos legales (plazo mínimo de 3 años), no encuadra en ellos, y se transforma en un acuerdo accidental (Bavera, Frankel y Vanney, 387).

Al existir cesión en el uso y goce del fundo, se convierte en locación, con lo cual le es aplicable la eximición del Art. 7 inc h) pto 22 de la ley del IVA.

Dicho tratamiento fue ratificado por la RG 4201/96, que en sus considerando establece en virtud del tratamiento a otorgar a los contratos de pastoreo y pastaje que "excluir de la exención a una

locación de inmueble por el hecho de que el uso y goce del predio consista en el aprovechamiento de las pasturas, importaría incorporar por vía interpretativa una limitación que no establece la ley del tributo". Posteriormente, el Dictamen 6/99 se expresa en igual sentido, al sostener que en tal cosa, existe locación de inmueble exenta por primacía del Art. 7.

Así, el art. 1º reza: "El contrato de pastoreo que implique ceder el uso y goce de un predio rural por un precio determinado, con la finalidad de que el arrendatario lo utilice para alimentar su ganado, se encuentra comprendido en la exención dispuesta en el artículo 6º, inciso j) apartado 23) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley Nº 23.349 y sus modificaciones".

Un aspecto que según Bavera, Frankel y Vanney debe ser considerado es el hecho de ser factible que la locación exenta se lleve a cabo conjuntamente con locaciones de servicios gravadas, como por ejemplo, el control sanitario de la hacienda, cuidados alimentarios, etc., donde prima el último párrafo del art. 7, quedando toda la actividad gravada (*Agricultura 387*).

El Arrendatario generará DF por la venta de la hacienda y CF por todas aquellas erogaciones que sirvan a su actividad.

3.3. Pastaje

En este caso en particular, no existe cesión de uso y goce del predio rural, sino que el propietario del fundo presta un servicio al propietario de los animales: el cuidado de los animales a cambio de una retribución.

Dado esto, la prestación se encontraría gravada en virtud del art. 3, inc e), punto 21 de la ley de I.V.A.:

Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

...e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:

...21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.

Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:

a) Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario...

El art. 2 de la RG 4201 señala, refiriéndose al Contrato de Pastaje que "se encuentra gravado por el impuesto al valor agregado, de acuerdo con las disposiciones del artículo 3º, inciso e), apartado 20, de la ley del gravamen, el contrato de pastaje, negocio el cual el titular del predio rural no cede el uso y goce del inmueble".

Por último, en los dictámenes 6/99 (DAT) y 13/99 (DAT), se explicita que la alícuota reducida no alcanza a este contrato ni al dueño del fundo, ya que el objeto es "pastar y abrevar hacienda", además del cuidado de la misma, lo cual haría pasible la aplicación de la alícuota general (21%).

Las prestaciones que adquiere el propietario de la tierra son destinadas a su actividad específica y no a la obtención de animales (Bavera, Frankel y Vanney, *Agricultura* 385).

El Titular del Inmueble:

- CF: por compra de insumos y gastos para atención de hacienda
- DF: prestación de servicios.

El Propietario de la hacienda (Ganadero):

- CF: servicios pagados al titular del inmueble por el desarrollo de la actividad y por compra de hacienda.
- DF: venta de la hacienda (Stafforte, Brunotti, Selva, *Contratos*)

3.4. Contrato a Kilaje Fijo y Canadiense

Si el Contrato a Kilaje Fijo se refiere al pago en contraprestación a un Arrendamiento Rural, rigen las consideraciones vertidas en cuanto a pago en especie del mismo.

Si se refiere a la Aparcería, se remite a lo tratado en el apartado de Contratos Mixtos y Conjuntos en este mismo capítulo. Si se aceptara una modalidad como ésta dentro de la Aparcería, se desnaturalizaría la esencia de dicho contrato, que es la asociatividad y sus implicancias.

Si tenemos en cuenta el Contrato Canadiense, se advierte que se aplicaría el tratamiento de los Contratos Mixtos y las consideraciones ya vertidas, ya que son similares, con la particularidad que el adicional que prevén los Canadiense, no tan sólo sería en dinero, como en los Mixtos, sino sería posible en especie. Atento a ello, debería dilucidarse, el carácter de ese adicional, ya que respondiendo a la participación en colaboración, no se encontraría gravada dicha distribución sino hasta la posterior venta que realicen las partes intervinientes. Siendo que si el adicional responde al pago de alguna contraprestación, se asimilaría a una dación en pago, como ya se ha visto y por ende, gravada en el I.V.A.

Si bien son convenciones que estarían prohibidas por la legislación jurídica específica, no se puede negar su existencia en la práctica.

Esta materia, como se dijo, dependerá de decisiones judiciales en cada caso concreto, para dejar entrever la real voluntad de las partes que suscribieron el contrato.

3.5. Asociativo de Explotación Tambara

Se está en presencia de un contrato asociativo, donde cada parte conserva su personería jurídica. El tratamiento es similar a lo ya vertido sobre la Aparcería Pecuaria.

- Titular del Predio y Hacienda (Empresario Titular):
 - **CF:** Compra de hacienda, insumos, etc.
 - **DF:** Venta de leche
- Tambaro Asociado:
 - **CF:** todo lo relacionado a la explotación tambara.
 - **DF:** Proporción de leche vendida que le corresponde.

El Empresario Titular es el que enajena la leche, y el tambaro debe facturar su participación a éste. Es un tratamiento similar al de la

capitalización de hacienda de invernada (Bavera, Frankel y Vanney, *Agricultura* 395).

En cuanto a las alícuotas, la venta de leche estaría gravada a la tasa general, salvo que se diera algún supuesto del Art. 7 inc f); la venta de hacienda bovina gravada a la alícuota reducida 10,5%. El ingreso del tambero asociado estaría gravado como prestación de servicios, y por ende a tasa general (Marchevsky, *Impuesto*, 1043)

3.6. Feed Lot

Se expuso que esta figura de "Hotel Ganadero" puede adoptar un carácter asociativo o conmutativo. De darse la primera situación, ese está en presencia de un contrato similar a la "Capitalización de Hacienda", sólo que con la particularidad de que la cría o invernada, se lleva a cabo bajo la modalidad del engorde a corral. Motivo que daría lugar a idéntico tratamiento tributario que la capitalización, y por ende que la Aparcería Rural.

Ahora bien, en el segundo supuesto, al ser una figura de cambio, se tendrá, un sujeto prestador de servicios y el propietario de la hacienda, que paga una contraprestación por los servicios del primero. Así, el nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar con la entrega de la hacienda "engordada", no obstante, en la práctica, la modalidad de pago suele ser quincenal o mensual, por lo tanto, el hecho imponible, y la consiguiente generación de CF (para hacendado) y DF (para prestador de servicios) tendrá lugar cada quincena o cada mes.

Una cuestión relevante es la alícuota a aplicar. He aquí casos distintos a los que se viene desarrollando, pues se trata de prestaciones que no se encuentran bajo la órbita de la tasa reducida del Art 28. Inc a) o b), por lo que corresponde aplicar la tasa del 21%.

CAPITULO 4

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) 20.628 t.o. y sus modificaciones establece en su Art. 1:

Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley...

...Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33.

Posteriormente, en el Art. 2º:

A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...

4.1. Ley 13.246:

4.1.1. Arrendamiento Rural

Son indefectiblemente ingresos gravados por el impuesto, los percibidos como contraprestación por el arrendamiento de inmuebles rurales y también los efectuados por mejoras no indemnizadas por el propietario, contribuciones a cargo del mismo, entre otras. Serán rentas de 1º o 3º categoría, según sea el sujeto titular del inmueble, una persona física o sucesión indivisa, o un sujeto encuadrado en el art. 49 de la Ley del impuesto ("Sujetos Empresa") respectivamente.

El fundamento surge del art. 41 que establece un orden de prelación: "En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley -Ganancias de la 3º categoría-, constituyen ganancias de la

primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos”.

El criterio de imputación de ganancias y gastos será el devengado.

Para el caso de **Arrendamiento en Especie**, el art. 43 de la LIG, incluido dentro de las rentas del suelo reza que serán ganancias de 1º categoría:

Los que perciban arrendamientos en especie declararán como ganancia el valor de los productos recibidos, entendiéndose por tal el de su realización en el año fiscal o, en su defecto, el precio de plaza al final del mismo. En este último caso, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza citado se computará como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta.

Acorde con la norma, si los bienes recibidos en pago del arrendamiento fueron vendidos en el mismo periodo fiscal, deberá declararse como ganancia bruta el valor obtenido en la venta, es decir, el de realización, y en caso de haberse vendido al cierre del periodo fiscal, la ganancia a computar será el precio de plaza de los bienes a dicho momento. Cuando esto último tuviere lugar, habrá que analizar las posibles diferencias, positivas o negativas, entre lo declarado en el ejercicio del devengamiento y el valor de venta. Ello dará origen, si existiere tal divergencia, a un ajuste en más o menos ganancias en el periodo fiscal de la venta (Manassero C. y otros, *Impuesto*, 234)

Es dable denotar que el arrendamiento que se pacta en especie fijado en cierto porcentaje de la producción obtenida por explotar el inmueble constituiría renta de segunda categoría, más precisamente una regalía²⁷, normada en el art. 45 inc b y h) de la LIG (Bavera, Frankel y Vanney, *Agricultura* 408).

4.1.2. Aparcería

4.1.2.1. Aparcería Agrícola

²⁷ Art. 47- LIG: Se considera regalía, a los efectos de esta ley, toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada.

Se tiene dos sujetos intervinientes:

- Aparcero Dador: quien cede el uso y goce del inmueble y recibe como contraprestación un porcentaje pactado de los frutos. En tal sentido, si es una Persona Física (PF) o Sucesión Indivisa (SI), se tendrá rentas de la 1º categoría, el criterio será el devengado y se estará a la regulación de lo establecido en el Art. 43 de la LIG.²⁸ Si no son PF o SI, la renta será de 3º categoría, manteniendo el criterio de atribución del devengado, valuando las existencias si las hubiere (no se configuró la venta), al cierre del ejercicio fiscal o declarando la ganancias por la venta.

- Aparcero Tomador: se distinguen dos situaciones:

➤ Contrato no finalizado: al cierre, deberá incluir en la declaración jurada la sementera²⁹ ya que fue éste quien realizó la inversión. La valuación será conforme al art 52 inc f) de la LIG y Art. 80 del Decreto Reglamentario de la ley.

➤ Contrato finalizado: se entiende que los frutos fueron distribuidos, la renta por la enajenación será de 3º categoría. Si aún no se hubieren enajenado, se deberá declarar los frutos en existencia.

En ambos casos, aun no habiendo venta, hay renta a declarar.

Lo vertido precedentemente fue expuesto por el Fisco en el Dictamen (DAJ) 21/60 y 44/82, a los cuales se remite su lectura.

4.1.2.2. Aparcería Pecuaria

Recordando que en la aparcería típica no existe cesión de uso ni goce del predio rural, sino solamente de animales, se destaca que dadas la forma de llevar a cabo la explotación, se estaría en presencia de una auténtica empresa agraria, por lo cual la rentas provenientes de ello, sería de 3º categoría. Y aun cuando ello fuese un tema controvertido y pudiendo probar lo contrario, el Art 49 de la LIG, contiene un inciso, el e), que de manera residual, incluye como renta de 3º categoría a "Las demás ganancias no incluidas en otras categorías".

²⁸ Ver consideraciones vertidas al tratar el Arrendamiento en especie.

²⁹ Se entiende por inversión en sementera, la totalidad de los gastos incurridos en la siembra de la tierra y que han sido activados bajo esa denominación. Representa el valor de lo que se encuentra sembrado en la tierra, en crecimiento y que no ha sido cosechado al cierre (Manassero, C. y otros, *Impuesto*, 356)

Para ambas partes, Dador y Tomador, las rentas provenientes de la concreción de este contrato, es de 3º categoría, rigiendo el principio de lo devengado. Asimismo, el Dador, titular de la hacienda deberá incluir la valuación de la misma al cierre del ejercicio, pudiendo registrar un pasivo por la proporción que al Tomador le correspondiere. (Contrato no concluido). Si se hubiera culminado el contrato, se efectúa idénticas consideraciones vertidas para la Aparcería Rural.

4.1.3. Mediería Rural

Al ser de naturaleza asociativa, asimilable a una aparcería, se remite a lo tratado en dicho punto.

4.1.4. Capitalización de Hacienda

Es considerado, como se destacó, una modalidad de aparcería pecuaria. La renta que devengan las partes será de 3º categoría en todos los casos, dada, como se ha venido desarrollando, la característica de asociatividad y la definición de empresa agraria a los fines fiscales.

Así, el titular de la hacienda (capitalizador) le corresponde declarar la hacienda que se encuentra en bajo capitalización. Aquí la connotación adicional responde a dilucidar el tratamiento de los frutos a distribuir durante el contrato cuando se abarca más de un ejercicio fiscal. En virtud de las dos modalidades que se viene diferenciando, se tendrá:

➤ Capitalización de Hacienda de Cría: si al cierre, se tiene hacienda sin parir, el titular deberá declarar los vientres servidos que aportó al contrato. Si la parición ha tenido lugar, y al cierre los terneros no hubieren sido distribuidos, corresponderá a Capitalizador y Titular del fundo declararlos en función de la proporción pactada en el acuerdo.

➤ Capitalización de Hacienda Invernada: el capitalizador declara la hacienda, no obstante, se debe hacer notar que los kilogramos ganados durante el contrato no son atribuibles a éste en su totalidad. Este punto no es tratado por la LIG, con lo cual, siguiendo los criterios vertidos en este trabajo, lo razonable sería atribuirle al capitalizador (del total de kilos ganados) sólo la proporción de los

kilogramos que le correspondan según el contrato y el titular del inmueble debería declarar la proporción restante como existencia de bienes de cambio, atendiendo a lo normados por la LIG para este tipo de establecimiento.

Lo relativo a valuación de hacienda está legislado en los artículos 52 a 54 de la LIG y 76 a 79 del DR de la ley.

4.2. Accidentales

4.2.1. Por Cosecha

Se remite a las consideraciones efectuadas para la Aparcería.

4.2.2. Pastoreo

Es similar a un contrato de arrendamiento rural, en donde el propietario del inmueble cede el uso y goce y recibe una contraprestación. Así, dicho propietario deberá consignar como ganancias de 1º categoría, si es PF o SI (Art. 41- LIG) o de 3º categoría si el titular es Sujeto Empresa. Si se pacta en especie la retribución, se atenderá a lo normado por el art. 43 de la LIG³⁰.

El propietario de la hacienda deberá seguir lo normado por los art. 52 a 54 de la LIG para la valuación de existencias al cierre del periodo fiscal, siendo rentas de 3º categoría.

4.3. Pastaje

El titular del inmueble que concede el derecho de pastar la hacienda perteneciente a un tercero en su campo, deberá declarar los ingresos dinerarios devengados por el cuidado y nutrición de los animales, como renta de 3º categoría.

Para el Hacendado, rige la misma consideración vertida precedentemente en el Pastoreo.

4.4. Mixto y Canadiense

Se remite a lo tratado para el Contrato de Aparcería y Arrendamiento.

4.5. Asociativo de Explotación Tambara

El art. 13 de la ley 25.169 establece: "A todos los efectos previsionales, fiscales y laborales, se considerará los sujetos del contrato como titulares de explotaciones independientes. Tanto el empresario-titular como el tambaro-asociado serán considerados

³⁰ Se remite a lo tratado para el Arrendamiento con pago en especie.

exclusivamente como autónomos frente a legislación previsional, laboral y fiscal a todos sus efectos”.

En virtud de esto, y la definición de empresa agraria, sumado al carácter que la misma ley le otorga: asociativo y participativo, se concluye en que tanto Tambero asociado como empresario titular, obtendrán rentas gravadas de la 3° categoría, encuadrados como sujetos en el art. 49 de la LIG.

4.6. Feed Lot

El titular de la hacienda deberá declarar los semovientes que se encuentran bajo esta modalidad, adicionados los kilogramos ganados, al cierre del ejercicio fiscal.

El titular del Feed Lot declarará como ingresos, lo facturado en virtud de los servicios prestados y el engorde realizado bajo rentas de 3° categoría.

CAPITULO 5

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Antes del desarrollo en particular, se hace referencia al art. 3 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínimas Presunta (IGMP) 25.063, que establece un mínimo exento para la gravabilidad de los activos sujeto al gravamen:

Art. 3° - Están exentos del impuesto:

...j) Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos doscientos mil (\$ 200.000). Cuando existan activos gravados en el exterior dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

Se recuerda que este impuesto alcanza a quienes son sujetos del impuesto a las ganancias, sociedades que no fueren contribuyentes directos de éste y a los titulares de inmuebles rurales.

5.1. Ley 13.246:

5.1.1. Arrendamiento Rural

El arrendador cede el uso y goce del predio del cual es titular, razón que fundamenta su gravabilidad a través del Art. 2 de la ley de IGMP.

Art. 2º - *Son sujetos pasivos del impuesto:*

a) *Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato;*

b) *Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha a que se refiere el inciso a) precedente;*

c) *Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. ...*

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

f) *Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley;*

g) *Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones;*

h) *Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o 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 ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.*

Para la valuación del inmueble rural, la ley reza:

Art. 4º - Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las siguientes normas:

...b) Los inmuebles, excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio...

...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 VEINTICINCO POR CIENTO (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en PESOS DOSCIENTOS MIL (\$ 200.000), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, de los que el contribuyente sea titular, determinado de acuerdo con los párrafos precedentes, no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida- establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Si se trata de inmuebles rurales el importe aludido se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior. El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible. Aquéllos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.

Un punto que genera controversias es el hecho de computar la deducción que permite la ley del 25 % del valor fiscal del Impuesto Inmobiliario o los \$ 200.000 (el que resulte mayor), en forma

individual por cada inmueble propiedad del contribuyente, o si se aplica dicha deducción por cada nomenclatura catastral que me identifique una parcela.

El Fisco a través de actuaciones, la 978/2001, estableció que se debe tener en cuenta si las distintas parcelas forman una unidad económica, en cuyo caso, el valor deducible es único.

Para el Sujeto "Arrendatario", dado que reviste el carácter de sujeto empresa para la LIG, pero no es el titular del inmueble, deberá incorporar al activo gravado los bienes afectados a la explotación como así también los que obtenga como producto de la cesión de uso y goce del predio. Para ello deberá observar las normas contenidas para la valuación de los bienes situados en el país (art 4) y los situados en el exterior (art 9).

5.1.2. Aparcería

5.1.2.1. Aparcería Agrícola y Aparcería Pecuaria

Se tiene dos sujetos intervinientes:

- Aparcero Dador: es el titular del inmueble rural, por lo que rigen las consideraciones para el caso del Arrendamiento.
- Aparcero Tomador: el conjunto del activo (incluidos los bienes a distribuir o la proporción ya distribuida) deberá superar el mínimo exento para ser sujeto del gravamen en cuestión. Para la valuación de los mismos se deberá tener presente, como se mencionó anteriormente, lo normado principalmente por el Art. 4 y 9 de la ley del IGMP. Se remite a lo tratado en el apartado anterior.

5.1.3. Mediería Rural

Al ser de naturaleza asociativa, asimilable a una aparcería, se remite a lo tratado en dicho punto.

5.1.4. Capitalización de Hacienda

Es considerado, como se destacó, una modalidad de aparcería pecuaria. El titular de la hacienda (capitalizador) debe declarar en su Activo, la hacienda que se encuentren bajo la modalidad de capitalización. Aquí la connotación adicional responde a dilucidar el tratamiento de los frutos a distribuir durante el contrato cuando se abarca más de un ejercicio fiscal. En virtud de las dos modalidades que se viene diferenciando, se tendrá:

➤ Capitalización de Hacienda de Cría: se tendrá mayor cantidad de semovientes.

Si la parición ha tenido lugar, y al cierre los terneros no hubieren sido distribuidos, corresponderá a Capitalizador y Titular del fundo declararlos en función de la proporción pactada en el acuerdo.

➤ Capitalización de Hacienda Invernada: existe un aumento de kilogramos a repartir. No obstante, dicho incremento no es atribuible en su totalidad al Capitalizador. Este punto no es tratado por la legislación, con lo cual, siguiendo los criterios vertidos en este trabajo, lo razonable sería atribuirle al capitalizador (del total de kilos ganados) sólo la proporción de los kilogramos que le correspondan según el contrato y el titular del inmueble debería incrementar su activo en la proporción restante como existencia de bienes de cambio, atendiendo a lo normados por la LIG para este tipo de establecimiento.

5.2. Accidentales

5.2.1. Por Cosecha

Se remite a las consideraciones efectuadas para la Aparcería.

5.2.2. Pastoreo

El Titular de la hacienda así como el propietario del inmueble rural son sujetos del impuesto en la medida que el Activo gravado (ganado y predio) en el país, supere el mínimo exento del art. 3 inc j). La valuación se realizará según lo normado por el art. 4 y 9 de la ley del IGMP.

5.3. Pastaje

Las partes, una titular del inmueble rural y la otra de la hacienda, son de similares características que en el Pastoreo, por lo cual se remite al tratamiento allí vertido.

5.4. Contrato Mixto y Canadiense

Se remite a lo tratado para el Contrato de Aparcería y Arrendamiento.

5.5. Asociativo de Explotación Tambera

Se trata de sujetos titulares de explotaciones independientes, tanto empresario-titular como tambero-asociado son considerados exclusivamente como autónomos frente a legislación previsional, laboral y fiscal a todos sus efectos. Se tendrá así, que cada sujeto

será o no contribuyente de superar su activo o no, el mínimo exento del gravamen. El tratamiento sería similar al de la Aparcería.

5.6. Feed Lot

Al ser en su esencia, un servicio el que presta el titular del predio, el IGMP tiene mayor incidencia en el dueño de la hacienda, quien debe adicionar a su activo, al cierre del ejercicio fiscal, el mayor valor por engorde logrado en el Feed Lot, haya finalizado o no el contrato. Debe observarse, como en todos los casos, el mínimo exento establecido por en el art.3 inc j).

CAPITULO 6

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Regido por Ley 23.966 t.o. y sus modificaciones, establece entre sus artículos y respecto al objeto del presente trabajo, lo siguiente:

Art. 21: Estarán exentos del impuesto:

...f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles)

6.1. Ley 13.246:

6.1.1. Arrendamiento Rural

En virtud del art. 21 inc f), el Arrendador, titular del inmueble, se encuentra exento del Impuesto a los Bienes Personales (IBP).

El Arrendatario, deberá declarar la participación que le corresponde sobre la explotación (Activo – Pasivo), cuando se trate de Personas Físicas o Sucesiones Indivisas, teniendo en cuenta lo prescripto por el Art 25 de la Ley: “el gravamen a ingresar ... surgirá de la aplicación, sobre el valor total de los bienes gravados por el impuesto, excluidas las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por |la Ley Nº 19.550 (t.o. 1984 y sus modificaciones), con excepción de las empresas y explotaciones unipersonales, de la alícuota que para cada caso se fija....”

- Si el destino del arriendo es para agricultura, el arrendatario declarará la tierra sembrada (sementera) o los granos en depósitos. Se rige su valuación por las normas de la LIG.

- Si el destino es arriendo para ganado, el activo del arrendatario incluirá la totalidad de la hacienda (cría o invernada), valuado según la LIG.

6.1.2. Aparcería Rural

6.1.2.1. Aparcería Agrícola y Aparcería Pecuaria

Se tiene dos sujetos intervinientes:

- Aparcero Dador: es el titular del inmueble rural, y dado el carácter asociativo de esta figura, será sujeto pasivo por el porcentaje que del patrimonio de la explotación le pertenezca, en virtud del inciso k) del art. 19 de la ley de IBP. Es decir, que deberá incorporar los frutos dentro del activo de la explotación como bienes de cambio. Se aclara que el inmueble forma parte de la empresa unipersonal del dador.

- Aparcero Tomador: forman el patrimonio de éste, los bienes que posea afectados a la actividad, como así también la porción de frutos obtenidos según la proporción pactada en contrato (sementeras o granos) que conforman el activo de la explotación.

Vale la mención de lo controvertido de la gravabilidad de los inmuebles rurales en cuanto al IGMP y al IBP. La Nota externa AFIP 05/2006, cambió el criterio que venía sosteniendo el Fisco en los Dictámenes 78/2001 y 07/2002, donde en un primer momento sostuvo que:

Se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los bienes personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales que hayan sido afectadas por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles explotados o cedidos en alquiler.

Posteriormente, en la Nota externa mencionada, estableció:

a) Inexplotados y/o arrendados: tributan el IGMP por el artículo 2, inciso e); exentos en el IBP.

b) Afectados a una sociedad de hecho: alcanzados por el IGMP y, además, gravados en el IBP por el valor de su participación societaria.

c) Afectados al patrimonio de una empresa unipersonal: tributan el IGMP y también el IBP porque se trata de la participación en su propia empresa unipersonal y, por lo tanto, gravada.

El Tribunal Fiscal, en un fallo MOLARO, JOSÉ LUIS" (SALA"A" - 17/5/2012), disiente del tratamiento antes mencionado, manifestando que los inmuebles rurales afectado al patrimonio de una empresa unipersonal, solamente estarían alcanzados por el IGMP, encontrándose exentos del IBP, habida cuenta de que la ley no hace distinción acerca de la finalidad o afectación de los inmuebles. (Iribarne, A, el Impuesto, DTE 2012).

6.1.3. Mediería Rural

Al ser de naturaleza asociativa, asimilable a una aparcería, se remite a lo tratado en dicho punto.

6.1.4. Capitalización de Hacienda

El titular de la hacienda (capitalizador) así como el titular del inmueble, deberán declarar en su Activo, la proporción hacienda que les corresponda, ya sea que se trata de mayores crías o mayores kilogramos. En cuanto al Inmueble Rural, no formaría parte de la explotación, ya que el Dictamen 7/02 (DAT) establece que están fuera del ámbito del IBP, aquellos que integren el Activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectado por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho. Lo cual, por el carácter asociativo de la figura en cuestión, y la forma de de distribución de los frutos, podría asimilarse a esta figura³¹.

6.2. Accidentales

6.2.1. Por Cosecha

Se remite a las consideraciones efectuadas para la Aparcería.

6.2.2. Pastoreo

Se reitera la asimilación que tiene este acuerdo bilateral con respecto al contrato de arrendamiento rural, en donde el propietario del inmueble cede el uso y goce y recibe una contraprestación, sólo se diferencia, por la brevedad del plazo y la finalidad específica.

³¹ Se remite a lo tratado en el Apartado referente a la Aparcería en cuanto a la gravabilidad de los inmuebles en este impuesto.

Corresponde idéntico tratamiento que el de inmuebles cedidos en arrendamiento rural (exentos según art. 21).

Por su parte, el titular de la hacienda, deberá tanto en el Pastaje como en el Pastoreo, incluir en su patrimonio la hacienda que se encuentre en campos de terceros, bajo dichas modalidades. La valuación será la que imponga la LIG, según se trate de invernada o de cría (según el objetivo del contrato).

6.3. Pastaje

No existe en este caso, la cesión de uso y goce del inmueble, no hay arrendamiento. El propietario del fundo presta un servicio al dueño de los animales: el cuidado y sanidad de los animales a cambio de una retribución por cabeza de animal y tiempo (configura así una empresa unipersonal).

En virtud del Dictamen 7/02, el inmueble perteneciente a personas físicas quedaría excluido del activo que integra el capital de explotación. Se remite nuevamente a los comentarios vertidos para la Aparcería en cuanto al tratamiento de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal.

6.4. Asociativo de Explotación Tambara

Se trata de sujetos titulares de explotaciones independientes, tanto empresario-titular como tambaro-asociado son considerados exclusivamente como autónomos frente a legislación previsional, laboral y fiscal a todos sus efectos. Se tendrá así, que cada sujeto será o no contribuyente de superar su patrimonio o no, el mínimo no imponible del gravamen. El tratamiento sería similar al de la Aparcería, con las consideraciones allí vertidas. Se advierte que se está bajo los supuestos de que ambas partes son personas físicas, ya que de adoptar otra forma jurídica, no son sujetos de este impuesto.

6.5. Feed Lot

Ambas partes se encuentran alcanzadas por el impuesto, tratándose de personas físicas, bajo la modalidad de llevar a cabo una explotación unipersonal, en virtud del art. 19 inc k). Sería válido la aplicación del Dictamen 7/02 (DAT), en cuanto al inmueble rural, excluyéndolo del activo que conforma el capital de la explotación,

encontrándose gravado por el Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas.

CAPITULO 7

CONCLUSIÓN

La actividad agropecuaria ha demostrado un crecimiento muy importante en estos últimos años, y con ello las implicancias de la misma en el desarrollo económico de nuestro país. No sólo ha crecido, sino que sus formas han cambiado y ha evolucionado gracias a la tecnología implementada en el campo.

Se ha podido observar que es una actividad con particularidades propias, y precisas, donde se pueden evidenciar diferentes modalidades de producción, en función muchas veces de los diferentes ciclos productivos de cultivos y animales.

A lo largo del desarrollo del presente trabajo, se ha demostrado las dificultades que se han presentado a la hora de definir desde el punto de vista jurídico, las distintas formas contractuales que pueden presentarse en la práctica a la luz de la antigua legislación existente en la materia.

Es así que, la Ley 13.246 de arrendamientos rurales y aparcerías data del año 1948, siendo su última reforma en la década del '80. Así, actualmente sólo están regulados por ella los Contratos de Arrendamientos Rural, y Aparcería Agrícola y Pecuaria, y otros bajo normativa específica como por ejemplo, la Ley 25113, 25169 y 18600 (Maquila, Explotación Tambara, Vitivinicultura) quedando librados un buen número de ellos, a la regulación que en virtud de las distintas interpretaciones doctrinas y jurisprudenciales se les pueda otorgar.

Como se ha anticipado, para la legislación argentina, actualmente, no existe una definición legal de "contrato agrario", como tampoco un Código Agrario, ni una Ley General de estos contratos que pueda contribuir a delinear o dilucidar los puntos oscuros de esta materia.

Entonces, la realidad muestra que la evolución del sector ha decantado en muchos tipos de asociaciones de productores que no están regladas por dicha ley; y las leyes impositivas, salvo excepciones, no tratan en particular estos contratos, lo que genera diversas opiniones por parte de la doctrina, el Fisco, con la consiguiente inseguridad jurídica.

Ello se debe principalmente a la falta de actualización legislativa en la materia, clamando de manera urgente por una reforma que podría consistir, como la doctrina agrarista lo ha expresada en muchas oportunidades, en un cuerpo armónico, que por su especificidad debiera ser una "Ley General de Contratos Agrarios" que recepte las modernas formas de asociación y tendencias que se ajusten a las necesidades del sector.

Esta propuesta de normativa actualizada debiera respetar los lineamientos y objetivos que a lo largo del tiempo se han mantenido y que hoy, con todo lo mencionado, pueden hallarse desvirtuados, con lo cual, debieran mejorarse, como por ejemplo, la protección al pequeño productor agropecuario, protección a la agricultura familiar, sustentabilidad en el desarrollo productivo, establecer bases precisas para la conservación y explotación racional de los recursos naturales y el medio ambiente, evitando la explotación desmesurada, procurar la estabilidad en las relaciones contractuales y la consecuente equidad en los precios, promover la tenencia de la tierra en manos una pluralidad de productores, desalentando la concentración en manos de capitalistas, o inversionistas con intereses meramente financieros.

Con esta deficiencia o vacío en la legislación de fondo, la materia tributaria, como se mencionó previamente, no se ha preocupado demasiado por dar orden, claridad y precisión al tratamiento impositivo de los diversos contratos agrarios. Lo cierto es que, ya sea que la relación entre las partes quede regulada bajo la órbita de la antigua pero vigente Ley 13.246 de Arrendamiento Rurales y Aparcerías, o se rija supletoriamente por el Código Civil, las leyes impositivas, salvo excepciones, no tratan en particular estos

contratos, lo que genera diversas opiniones por parte de la doctrina, el Fisco, con la consiguiente inseguridad jurídica

Atento a la falta de regulación específica de estos tipos de acuerdos, es que se pretendió en el presente trabajo exponer de manera clara y precisa, el tratamiento impositivo a dispensar en los principales impuestos nacionales (IVA, Ganancias, Ganancias Mínima Presuntas y Bienes Personales) de los contratos más comúnmente utilizados en la práctica, pero de ninguna manera agotar su contenido, debido a la gran cantidad de modalidades que se adoptan.

Así, dentro de la problemática citada, se menciona que no se encuentra en el IVA ni es su reglamentación tratamiento particularizado para las formas contractuales reguladas por la antigua ley 13.246 (aparcerías agrícolas, pecuarias, ni menos aún para una más actual como es la capitalización de hacienda).

Por otro lado, no se entiende justo encontrar limitaciones para la reducción de alícuotas en la ley de IVA para los distintos servicios, prestaciones, locaciones y compra venta de bienes que indefectiblemente están relacionadas con la explotación agropecuaria. Más aún si lo que de alguna manera se pretende es incentivar al sector. De ello derivan los saldos técnicos que muchas veces se evidencian al gravar ventas a alícuotas menores que la compra de insumos.

Otro punto que llama la atención es que se pretende encuadrar como sujetos a los contratos de tipo asociativo a través del Art 4, 2º párrafo de la ley del IVA, de lo que se desprende que serían contribuyentes las asociaciones aún sin existencia legal como Persona jurídica. En el ámbito agropecuario, los acuerdos de tipo asociativo, como lo son la aparcería o Mediería, tanto dador como tomador, no pierden su individualidad jurídica (a diferencia de lo que sucede en otras formas asociativas como las UTE o ACE), siguen siendo propietarios de los bienes comprometidos en el emprendimiento, lo cual torna inaplicable dicha norma.

En el impuesto a los Bienes Personales se ha observado por ejemplo, las divergencias en el tratamiento de los Inmuebles Rurales,

en cuanto forman parte de una explotación Unipersonal. El mismo Fisco, ha ido cambiando de posturas en el tiempo, debiendo hoy dispensar un tratamiento en virtud de fallos o dictámenes administrativos.

De este modo, en cuanto al sistema tributario respecta, debiera pensarse en una modificación similar a la que se propone en el ámbito jurídico, a través de capítulos en las principales leyes que contemplen el tratamiento impositivo a dispensar en cada uno de los impuestos mencionados en el desarrollo del presente trabajo, donde la principal preocupación manifestada por la doctrina ha sido en cuanto al I.V.A., dado que los importantes saldo técnicos a favor y las alícuotas diferenciales son un tema fundamental al emprender un negocio agropecuario. En cuanto al Impuesto a las Ganancias, debiera seguirse la línea de discriminar a favor de los pequeños productores, diferenciando en los contratos, cuando el sujeto beneficiario de una renta sea una sociedad de capital, fideicomiso, fondo de inversión; por ejemplo a través de alícuotas más altas.

Se concluye en la imperiosa necesidad de adecuar la legislación vigente a las nuevas realidades para poder disminuir algunos interrogantes en esta materia, la confusión que generan las distintas interpretaciones, y todo así, la inseguridad jurídica que acarrea para las partes, con el consecuente impacto en las planificaciones fiscales y estructuras de costos de los distintos negocios agrarios, en definitiva para poder gozar de un sistema tributario más equitativo, progresivo y confiable.

Referencias Bibliográficas

Dictámenes

- 1) Dictamen 7/80: Definición de Empresa
- 2) Dictamen 81/92 (DAT)
- 3) Dictamen 6/99 (DAT)
- 4) Dictamen 13/99 (DAT)
- 5) Dictamen 56/02 (DAT)
- 6) Dictamen 07/02 (DAT)

Doctrina

- 1) Brebbia, Fernando. *Contratos Agrarios*. Bs. As, Astrea, 1971.
- 2) Bavera, J., Frankel G., Vanney, C. *Agricultura y Ganadería- Ganancias y valor Agregado*. Bs. As. Errepar Colección Práctica, 2008.
- 3) Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Fernández, Oscar A. *Los Contratos Agropecuarios en el Impuesto al Valor Agregado*. En: Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXII, 2001.
- 4) Dalmagro, María Cristina. *Cuando de textos científicos se trata...Guía Práctica para la comunicación de los resultados de una investigación en ciencias sociales y humanas*. Córdoba, Comunicarte, 2007.
- 5) De la Orden, Jorge L. "Feed-Lot- Bovinos de carne- ISEA 2012"
http://cursosagropecuarios.org.ar/Alumnos/Material-de-Estudio/Tecnico-Superior/FEED_-_LOT_bov_I_2012_Isea.pdf
- 6) Facciano, Luis A. F. *Contratos Agrarios*. Rosario, Nova Tesis Editorial Jurídica, 2006.
- 7) Iribarne, Arnaud. *El impuesto sobre los bienes personales en el caso de los inmuebles rurales*. En: Práctica y Actualidad Tributaria. Bs. As., Errepar, 2012.
- 8) Lazzaretti, Néstor, Delrío, Ana A. *Obligaciones tributarias emergentes de la formalización de los contratos agrarios*. En: Consultor Agropecuario, 2013.
- 9) Manassero, Carlos y otros. *Impuesto a las Ganancias*. Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas- Universidad Nacional de Córdoba- 5º edición, 2010
- 10) Marchevsky, Rubén A. *Impuesto al Valor Agregado, Análisis Integral*- Bs. As., Errepar, 2006.

- 11) Oklander, Juan. Ley del Impuesto al Valor Agregado Comentada- 2º edición. Bs. As., La Ley, 2009
- 12) Pastorino, Leonardo Fabio. Derecho Agrario Argentino. Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2009.
- 13) Stafforte, Teresa A. y Brunotti, Alfredo. IVA. Tratamiento del Arrendamiento en especie. En: Doctrina Tributaria Errepar, TOMO XXIII N° 266. Bs. As., 2002
- 14) Stafforte, Teresa A.; Brunotti, Alfredo J.; Selva, Analía. Contratos Agropecuarios. Tratamiento frente al IVA y Ganancias. En: Consultor Agropecuario, Tomo I. Bs As., Errepar, Agosto 2013.

Nota Externa

- 1) Nota Externa N° 4/1998

Legislación

- 1) Ley 13.246 y sus modificaciones: Arrendamientos Rurales y Aparcerías.
- 2) Ley N° 20.628, t.o. y sus modificaciones: Impuesto a las Ganancias
- 3) Ley N° 23.349, t.o. y sus modificaciones: Impuesto al valor Agregado.
- 4) Ley N° 25.063, t.o. y sus modificaciones: Impuesto a la Ganancias Mínima Presunta
- 5) Ley N° 23.966, t.o. y sus modificaciones: Impuesto a los Bienes Personales
- 6) RG 4201/96 (D.G.I.): I.V.A. Locación de Inmuebles. Contrato de Pastoreo
- 7) Decreto Reglamentario N° 8.330
- 8) Código Civil de la Nación (Argentina).

Cita de este artículo:

RODRÍGUEZ, N. (2016) "Contratos agropecuarios: Su tratamiento impositivos en los principales impuestos nacionales y la necesidad de una normativa específica" *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1.* pp.69 - 131 Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>