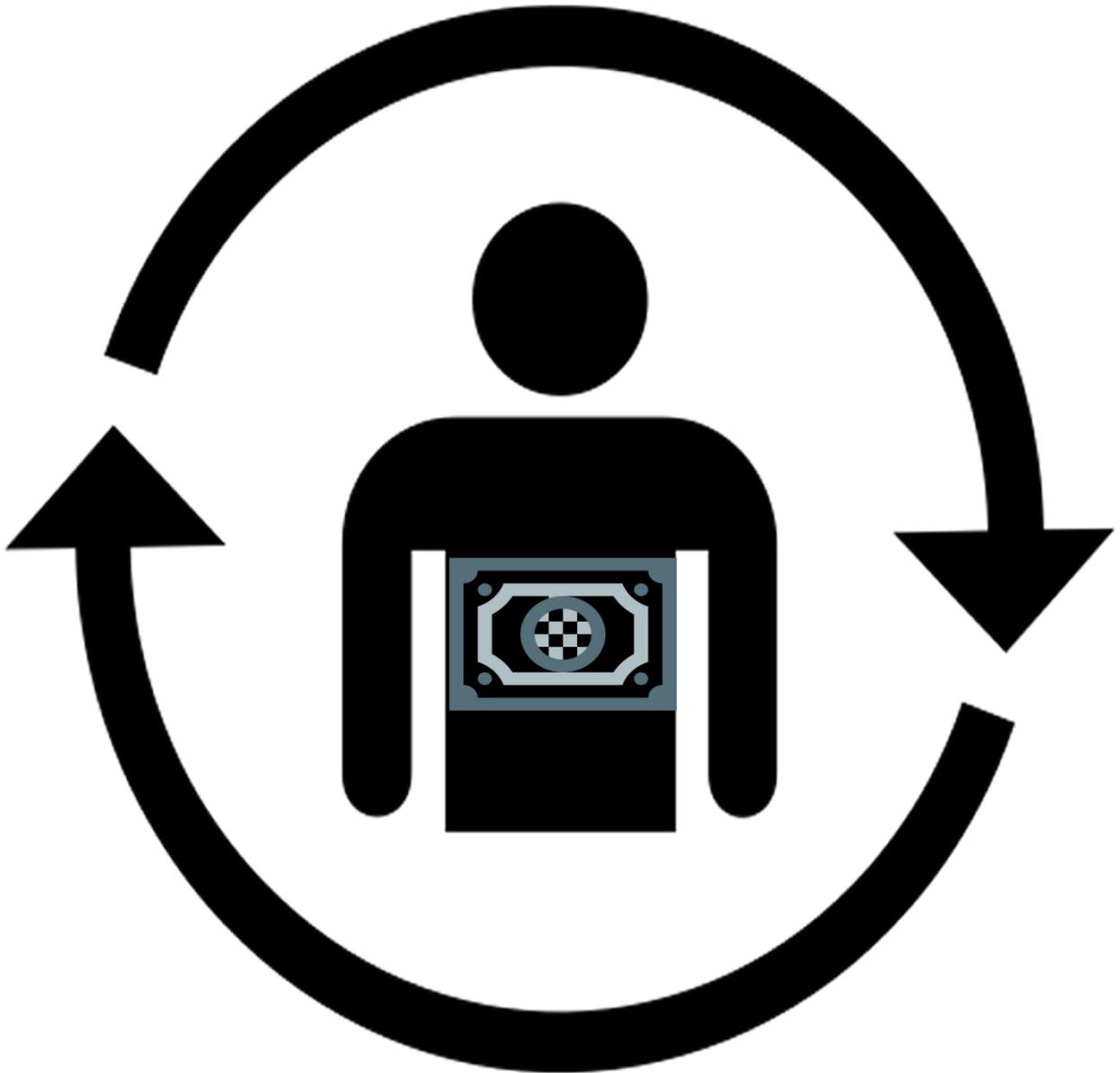


OIKONOMOS

Revista Científica Semestral de Ciencias Económicas



UNLaR
Universidad Nacional de La Rioja



Democracia y Excelencia Académica

Autoridades UNLaR

Rector:
Lic. Fabián Calderón

Vicerrector:
Ing. José Gaspanello

Autoridades Departamento Académico de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas

Decano:
Mg. Jorge Riboldi

Secretario Académico:
Ab. Mario Oroná

Revista Oikonomos

Directores:
Cra. Liliana Ortiz Fonzalida
Cr. Carlos Manassero

Coordinador:
Mg. Maximiliano Bron



OIKO NOMOS

Revista Científica Semestral de **Ciencias Económicas**

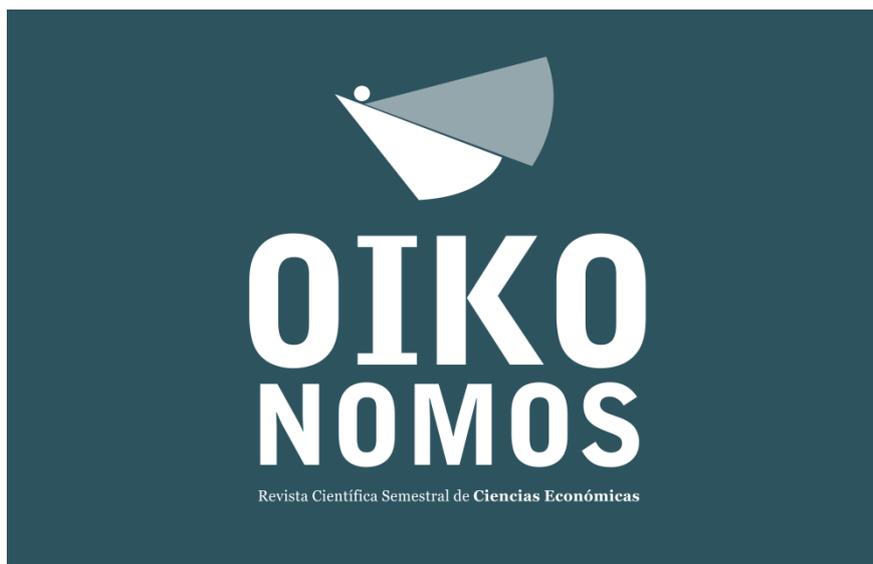
AÑO 6 – VOL. 1 –

Dirección:

Liliana Ortiz Fonzalida
Carlos Manassero

Coordinación de la revista:

Maximiliano Bron



OIKONOMOS

Décima edición: 15 de Mayo de 2016, La Rioja, Argentina.

OIKONOMOS

Av. Luis M. de la Fuente s/n.

La Rioja. Argentina.

© De los Autores, 2016

© OIKONOMOS, 2016

Editorial: Universidad Nacional de La Rioja

Dirección: Liliana Ortiz Fonzalida, Carlos Manassero

Coordinación General: Maximiliano Bron

ISSN: 1853-5690



Esta publicación está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución - CompartirIgual 3.0 Unported](http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/).

Índice

Presentación del número. ORTIZ FONZALIDA, LILIANA.....	6
El papel del estado en la distribución del ingreso en la Provincia de La Rioja. MIRANDA, DAVID.....	9
La responsabilidad fiscal y la transparencia en el manejo de los fondos públicos. ORTIZ FONZALIDA, LILIANA.....	31
Presunciones legales – Intereses presuntos en préstamos de dinero y ventas a plazo de inmuebles y bienes muebles. ZANDRI, CAROLINA.....	56
Contratos agropecuarios: Su tratamiento impositivos en los principales impuestos nacionales y la necesidad de una normativa específica. RODRÍGUEZ NOELIA.....	69
Industria del Software: Exención del impuestos a los Ingresos Brutos. Una propuesta para la Provincia de La Rioja. PAULI, ELENA.....	132

PRESENTACIÓN DEL NÚMERO

C.P. Liliana Ortiz Fonzalida

Directora de Oikonomos.
Docente Investigadora de la UNLaR.
Directora del Instituto de Economía Social
Miembro de la Comisión de Responsabilidad
Social y Balance Social del CPCE La Rioja.

Email: lortizfonzalida@gmail.com

DATOS DEL NÚMERO:

URL:

<http://oikonomos.unlar.edu.ar>

Fecha de Publicación:

15/05/2016

Dirección de la Revista:

Liliana Ortiz Fonzalida

Carlos Manassero

"El espíritu científico es el deseo de llegar a la verdad"

Dr. Joaquin V Gonzalez(1920) (Tindaro, 2003)

Las revistas científicas nacen en el siglo XVII, en Francia e Inglaterra, su principal contenido se formaba por las cartas que se escribían entre los científicos, reseñas de libros, avances científicos, notas necrológicas. (Gonzalez, 2010) Si bien su forma de publicar ha variado mucho, el objetivo siempre fue el mismo, comunicar los avances de la ciencia.

Con el mismo propósito Oikonomos pone a disposición su Volumen 1 Año 6, en él se publican artículos realizados con el espíritu científico

y el deseo de llegar a la verdad, y en los tres últimos artículos realizan propuestas de intervención.

El volumen comienza con el trabajo del Lic David Miranda "EL PAPEL DEL ESTADO EN LA DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO DE LA PROVINCIA DE LA RIOJA Periodo 2004 - 2013 "donde presenta un estudio minucioso de índole económico, realizado sobre la distribución del ingreso en la Provincia de La Rioja - Argentina , elaborando a partir de la información pertinente y disponible el índice de Gini y la curva de Lorenz.

Luego se presenta el artículo "LA RESPONSABILIDAD FISCAL Y LA TRANSPARENCIA EN EL MANEJO DE FONDOS PÚBLICOS" de quien suscribe Cra Liliana Ortiz Fonzalida, donde se aborda el tema de la transparencia, la responsabilidad y la sustentabilidad de las actividades del Estado a partir del análisis puntual de la Ley 25917 de Responsabilidad Fiscal (LRF) puntualizando el cumplimiento de la provincia de La Rioja - Argentina a Septiembre del año 2015

A continuación se presenta un artículo elaborado en el Instituto de Tecnico de Investigaciones Tributarias, en el marco de un ambicioso proyecto de Investigación que el mismo está elaborando denominado "DESIGUALDAD FISCAL Y VACÍOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS", la Cra Carolina Isabel Zandri aborda un tema puntual, haciendo los análisis y aportes para corregir tal situación . Este trabajo se denomina "PRESUNCIONES LEGALES - INTERESES PRESUNTOS EN PRESTAMOS DE DINERO Y VENTAS A PLAZO DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES".

Siguiendo con este volumen Oikonomos publica a continuación dos trabajos completos elaborados por Especialistas en tributación La Esp. Cra Noelia Silvina Rodríguez escribe un estudio completo sobre "CONTRATOS AGROPECUARIOS: SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN LOS PRINCIPALES IMPUESTOS NACIONALES Y LA NECESIDAD DE UNA NORMATIVA ESPECÍFICA" planteando una propuesta de intervención para mejorar la equidad en cuestiones impositivas.

Para cerrar el presente trabajo se publica el trabajo "INDUSTRIA DEL SOFTWARE: EXENCIÓN DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS. UNA PROPUESTA PARA LA PROVINCIA DE LA RIOJA" elaborado por la Especialista Elena Pauli Docente Investigador de la UNLaR Miembro del ITIT, donde aborda la problemática en una industria específica, y su relación con el impuesto a los ingresos brutos, presentado también una propuesta de intervención.

El trabajo permanente de Oikonomos se fundamenta en la mejora continua de la calidad, cantidad, pertinencia de los artículos que presenta, para poder ser una fuente de consulta permanente y colaborar no solo con el avance de la ciencia, sino con la mejora en la sociedad.

REFERENCIAS:

- González, S. C. (2010). Importancia de la revista científica en la transferencia de conocimiento Obtenido de Revistas : http://www.revistas.ucr.ac.cr/docs/IMPORTANCIA_REVISTA_CIENTIFICA.pdf
- Tindaro, C. (2003). *IDEARIO DE JOAQUIN V GONZALEZ*. LA RIOJA ARGENTINA : EUDELAR.

Cita de este artículo:

ORTIZ FONZALIDA, L. (2016) "Presentación el número". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1. pp.06-08*. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

EL PAPEL DEL ESTADO EN LA DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO EN LA PROVINCIA DE LA RIOJA: PERÍODO 2004-2013

David Miranda

Docente, Investigador.

Docente del Departamento Académico
de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas
Universidad Nacional de La Rioja
davidmiranda555@hotmail.com

Palabras Clave:

Impuestos; Distribución; Coeficiente
de Gini; Redistribución; Curva de
Lorenz; Transferencias, Seguridad
Social; Gasto Público.

Key Words:

Taxes; Distribution; Gini coefficient ;
Redistribution; Lorenz curve ;
Transfers , Social Security; Public
spending.

Resumen

En el presente trabajo se busca hacer foco en la función del Estado concerniente a la redistribución del ingreso, a través de los distintos instrumentos, como lo son los programas públicos y la seguridad social; para la provincia de La Rioja en el periodo 2004 – 2013. Para lo cual se buscará, comparar el comportamiento del gasto en Seguridad Social, estipulado en los presupuestos provinciales, proporcionados por la Legislatura de la provincia de La Rioja, y los datos de ingresos porcentuales por estratos, obtenidos de la página web del INDEC, Encuesta Permanente de Hogares (EPH) continua,

estos últimos nos permitirán realizar el cálculo de la Curva de Lorenz y del Coeficiente de Gini respectivo.

Al final del trabajo, podremos observar que juntamente con un aumento del gasto público en Seguridad Social, existe para el mismo periodo, una mejora en los instrumentos de medición de distribución del ingreso; es decir un coeficiente de Gini tendiente a moverse año a año hacia cero, dentro de nuestro periodo de análisis y una curva de Lorenz cada año desplazándose en dirección a la línea de equidistribución; para dicho periodo, todo esto, a favor de los sectores más vulnerables.

Abstract

In this paper we seek to focus on the role of the State concerning the redistribution of income through various instruments, such as public programs and social security; for the province of La Rioja in the period 2004 - 2013. which will seek to compare the behavior of spending on Social Security, stipulated in provincial budgets, provided by the Legislature of the province of La Rioja, and income data strata percentage obtained from the website of the INDEC, Permanent Household Survey (EPH) continues, the latter allow us to calculate the Lorenz Curve and Gini coefficient respective.

At the end of work, we can see that along with increased public spending on Social Security, exists for the same period, improved measurement instruments income distribution; ie Gini coefficient tending to move towards zero every year within our period of analysis and each year Lorenz curve moving towards equal distribution line ; for that period , all in favor of the most vulnerable sectors.

A. Introducción

Son múltiples los autores y economistas que destacan entre las funciones del Estado la de contribuir a la mejora de la distribución del ingreso. Joseph E. Stiglitz no es la excepción, dado que en su libro: "La economía del sector público" Stiglitz (2003) manifiesta lo siguiente:

El Estado desempeña un papel muy activo en la redistribución de la renta, es decir, en la **transferencia de dinero de unas personas a otras**. Existen dos grandes clases de programas explícitos de redistribución: los **programas públicos de asistencia social**, que proporcionan prestaciones a las personas suficientemente pobres para reunir los requisitos exigidos; y la **seguridad social**, que proporciona prestaciones a los jubilados, incapacitados, parados (Desempleados) y enfermos. (p. 43)

En el presente trabajo, se busca hacer foco en la función destacada en párrafos anteriores, esto es el papel del Estado en la redistribución del ingreso a través de los instrumentos como lo son los programas públicos y la seguridad social; para la provincia de La Rioja en el periodo 2004 - 2013; dejando de lado las demás funciones del Estado, destacadas en libros de gran importancia en el estudio de la Hacienda o Finanzas Públicas. Para lo cual se buscará, comparar el comportamiento del gasto en **Seguridad Social**, estipulado en los presupuestos provinciales, proporcionados por la Legislatura de la provincia de La Rioja, y los datos de **ingresos porcentuales por estratos**, obtenidos de la página web del INDEC, Encuesta Permanente de Hogares (EPH) continua, estos últimos nos permitirán realizar el cálculo de la Curva de Lorenz y del Coeficiente de Gini respectivo. Ambas variables se analizarán tomando un horizonte de

diez años, enfatizando la importancia que tiene para el análisis macroeconómico este universo de años.

Es importante destacar, que dentro del conjunto de instrumentos que posee el Estado para afectar la distribución del ingreso, se pueden nombrar, a parte de la política fiscal; ordenamiento legal, redistribución de la propiedad y política de precios y salarios. Dado el difícil acceso y a la falta de información de nuestra provincia con respecto a los instrumentos nombrados, se analizará solo el instrumento mencionado arriba, que se materializa a través de la política fiscal.

B. Desarrollo

I. Distribución del ingreso

El acogimiento de medidas que beneficien la redistribución de las rentas personales constituye una iniciativa política. Hay dos prácticas posibles en la redistribución de las rentas:

- ✓ Cuando se atribuyen los ingresos a los factores de producción (distribución funcional).
- ✓ Cuando se aumentan o reducen los ingresos recibidos por un sujeto o familia (distribución personal).

En ambas puede actuar el Estado con los correspondientes mecanismos correctores.

a. Redistribución mediante Gasto Público.

El Gasto Público es la principal herramienta para llevar a cabo una política fiscal redistributiva, ya que puede aplicarse con distinto rigor en diversos sectores económicos **alterando los precios relativos** de bienes y servicios.

Pero, el mayor impacto redistributivo se consigue con el gasto de **transferencias**, siempre que esté dirigido a favorecer a los individuos peor situados en la escala de rentas. El abastecimiento gratuito de determinados bienes colectivos o en los subsidios a empresas que prestan determinados servicios, para que los colectivos se puedan beneficiar de un menor costo en su consumo. Las transferencias pueden ser en especie o monetarias.

Intentar mejorar la distribución del ingreso, mediante la provisión de **bienes preferentes**, es una acción que beneficiaría solo a pequeños grupos específicos o concretos. No obstante, el uso de **transferencias monetarias** se descansa en un mayor acatamiento a las preferencias individuales, ya que permite al beneficiario la adquisición de cualquier tipo de bien. En cualquier caso, los gastos públicos serán más redistributivos si son financiados por quienes disfrutan de rentas más elevadas.

b. Redistribución mediante Impuestos.

Impuestos sobre el Ingreso.

El impuesto que grava los ingresos es **progresivo** y además discrimina el gravamen de las rentas según su fuente, el trabajo o el capital. También se pueden hacer diferencias al determinar la cantidad que se ha de pagar al fisco (cuota tributaria), para favorecer en mayor cuantía a las unidades familiares próximas al nivel de pobreza, según el número de hijos, etc.

El *impuesto sobre la renta personal* o impuesto a las Ganancias, como lo llamamos en Argentina, se presenta en las sociedades modernas como el mejor instrumento para la reducción de las desigualdades existentes. Este impuesto es progresivo, pues cuanto más elevada es la renta del contribuyente, mayor será el gravamen que se le aplique.

Impuestos sobre la Riqueza.

Debemos tener en cuenta, aquellos impuestos que gravan las Herencias y Donaciones, lo cual se realiza al fallecer el titular. La

implementación de este tipo de impuestos difiere, en el sentido, de que se debe tener en cuenta el patrimonio del heredero con respecto al patrimonio adicional que le significaría la Herencia o Donación, según corresponda.

En este grupo también se deben nombrar el impuesto al patrimonio neto, en el cual se busca que el mismo se pague con la misma renta o beneficio que el mismo patrimonio genere. Por lo cual, queda indeterminada la eficacia en la redistribución del ingreso de este tipo de gravámenes.

c. La Política de Rentas y la Redistribución.

Afectar o determinar los aumentos salariales y mantener fijos los beneficios del capital, son dispositivos al servicio de la redistribución de la renta, dado que en los titulares del capital, se encuentra concentrada la mayor parte de los ingresos. Cuando se establecen precios mínimos o subsidios a los precios de los productos agrícolas, en la búsqueda de defender ingresos generados por las empresas medianas y pequeñas del Agro, también se favorece la redistribución de la renta.

La intromisión del Estado aparece así en forma de política de salarios (incluso fijando el salario mínimo), de política de sostenimiento de los precios agrícolas o de política de control limitativo de las rentas del capital.

En ocasiones esta clase de intervenciones no produce los efectos anhelados, porque no son eficaces los controles de los precios agrícolas, de los salarios, etc.

II. Presupuesto público nacional 2014 y la distribución del Ingreso.

En cuanto a este tipo de políticas que tienen como objetivo la mejora de la distribución del ingreso, en el presupuesto nacional 2014 reza lo siguiente:

*En las asignaciones presupuestarias, proyectadas para 2014, destinadas a **Seguridad Social**, fundamentalmente prestaciones y asignaciones familiares, se destaca, en primer lugar, la previsión de la movilidad jubilatoria en los términos fijados por la Ley N° 26.417, que dispone el ajuste automático de los haberes en marzo y septiembre de cada año a partir de la evolución de los salarios de la economía y los ingresos del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).*

Por otra parte, mediante el Decreto N° 1.602 de fecha 29 de octubre de 2009 se creó la Asignación Universal por Hijo para Protección Social como subsistema no contributivo incorporado al Régimen de Asignaciones Familiares fijado por la Ley N° 24.714. Este beneficio consiste en una asignación para los menores de 18 años y discapacitados de familias desocupadas, o que se desempeñan en empleos informales que no reciban ninguna otra asignación. Su efectivización está sujeta al cumplimiento de los controles sanitarios obligatorios para los menores y de su concurrencia al sistema público de enseñanza, ampliándose así el efecto de protección social al ámbito de la salud y la educación. Dado que apunta a atender las necesidades de los menores y adolescentes en situación de vulnerabilidad social, la Asignación Universal por Hijo constituye una herramienta complementaria al conjunto de políticas de Estado orientadas a la reducción de los niveles de pobreza y marginalidad y al incremento del empleo. Incluye, asimismo, la Asignación por Embarazo.

Por lo tanto, resulta importante detallar como se descompone en el Presupuesto Nacional 2014, este gasto prioritario llamado **Seguridad Social**:

- a. Prestaciones de la seguridad social.
- b. Asignaciones Familiares.
- c. Transferencias Previsionales.
- d. Seguro de Desempleo.

e. Otros.

Es destacable, si analizamos el Presupuesto Nacional para el periodo 2012 - 2014, que el rubro Seguridad Social y por ende sus componentes tuvieron un crecimiento positivo del 61%.

III. Presupuesto público provincial y la distribución del Ingreso.

Realizadas las aclaraciones anteriores, podemos comenzar nuestro análisis para la provincia de La Rioja, observando la evolución del rubro "Seguridad Social"; para luego indagar los efectos de este último en la distribución del ingreso de nuestra provincia.

a. Evolución de la Seguridad Social en la provincia de La Rioja

Dada la información disponible, el siguiente cuadro corresponde a las leyes de los presupuestos desde 2004 al 2013, proporcionados por la **cámara de diputados de la provincia** facilitados originalmente en **valores corrientes** (Ver anexo) y con elaboración propia del siguiente cuadro expresado a **valores constantes** utilizando el IPC publicado por el INDEC (ver anexo).

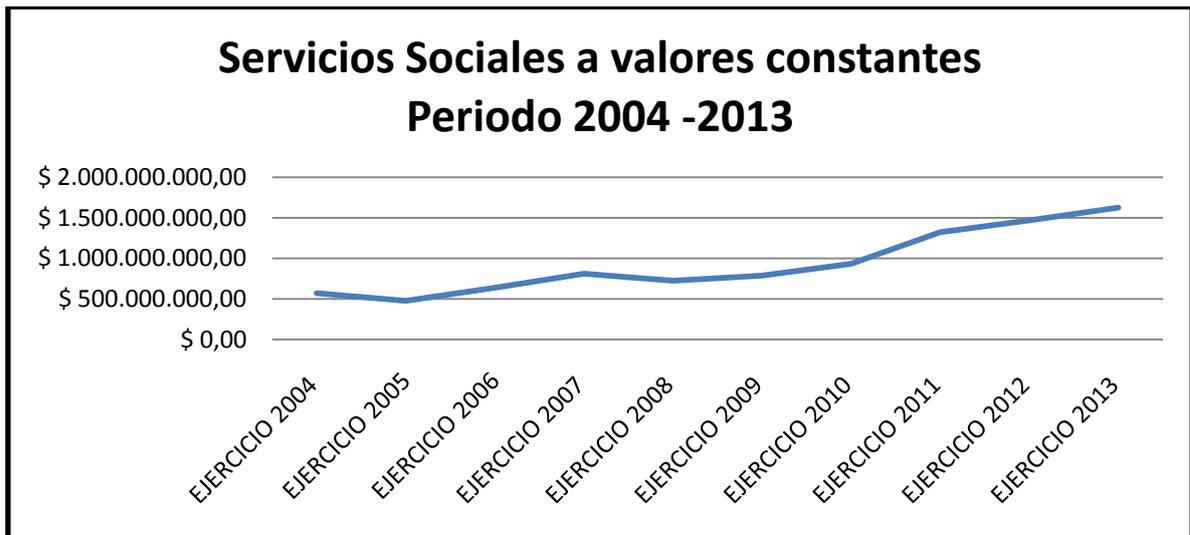
TABLA N° 1

SERVICIOS SOCIALES		VARIACIONES
		%
EJERCICIO 2004	\$ 567.018.884,92	-
EJERCICIO 2005	\$ 473.738.508,69	-16,45
EJERCICIO 2006	\$ 634.148.357,01	33,86
EJERCICIO 2007	\$ 809.444.354,65	27,64
EJERCICIO 2008	\$ 720.809.824,04	-10,95
EJERCICIO 2009	\$ 787.166.245,54	9,21
EJERCICIO 2010	\$ 930.863.183,19	18,25
EJERCICIO 2011	\$ 1.321.798.966,06	42,00
EJERCICIO 2012	\$ 1.468.660.391,30	11,11
EJERCICIO 2013	\$ 1.626.959.808,31	10,78

Fuente: Elaboración propia en base a las leyes provinciales de presupuesto público (Legislatura).

Se destaca, una clara política de incrementos del gasto "Seguridad Social", no solo a nivel nacional, tal cual se observó en el punto anterior, sino también, a nivel provincial (GRAFICO N° 1); cuyo objetivo es entre otros, la reducción de los niveles de pobreza y marginalidad y al incremento del empleo. En síntesis, se busca una mejora en la redistribución del ingreso.

GRÁFICO N° 1



Fuente: Elaboración propia en base a las leyes provinciales de presupuesto público (Legislatura).

Ante el crecimiento positivo de esta variable, la pregunta a realizar sería: ¿Qué sucedió con la distribución del ingreso en nuestra provincia, para el mismo periodo?, ¿Qué relación surge entre ambas variables?, para ello debemos analizar el siguiente apartado.

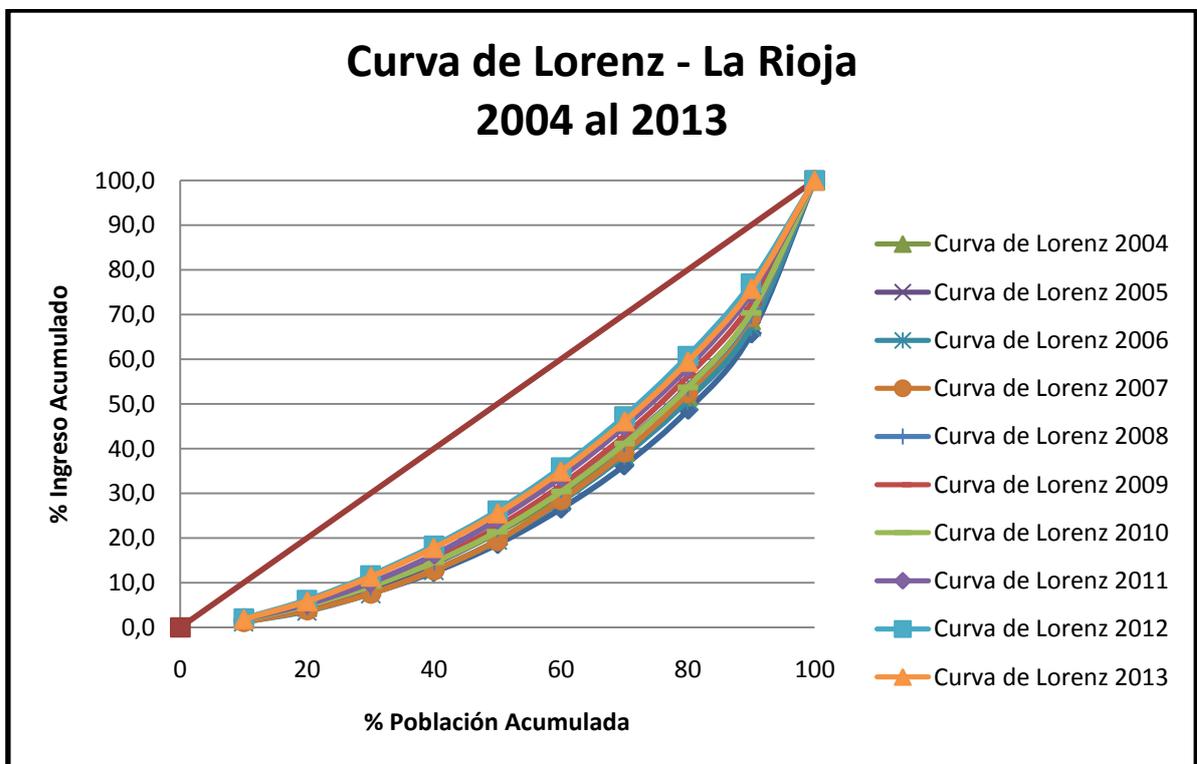
b. Distribución del ingreso en la provincia de La Rioja

Dada esta política de incremento del gasto en "seguridad social", es importante ver cómo ha evolucionado para el mismo periodo los instrumentos que miden la distribución del ingreso para nuestra provincia. Por lo cual a continuación veremos el comportamiento de la

Curva de Lorenz y Coeficiente de Gini. Ambos instrumentos son de elaboración propia, utilizando los datos proporcionados por la página web del INDEC, Encuesta Permanente de Hogares (EPH); los cuales se adjuntan en el anexo del presente Ensayo.

Como se destaca en los GRAFICOS N° 2 y 3, la Curva de Lorenz muestra a través del periodo tomado de análisis, un claro acercamiento a la línea de equidistribución, esto quiere decir una distribución del ingreso más equitativa entre los años 2004 – 2013.

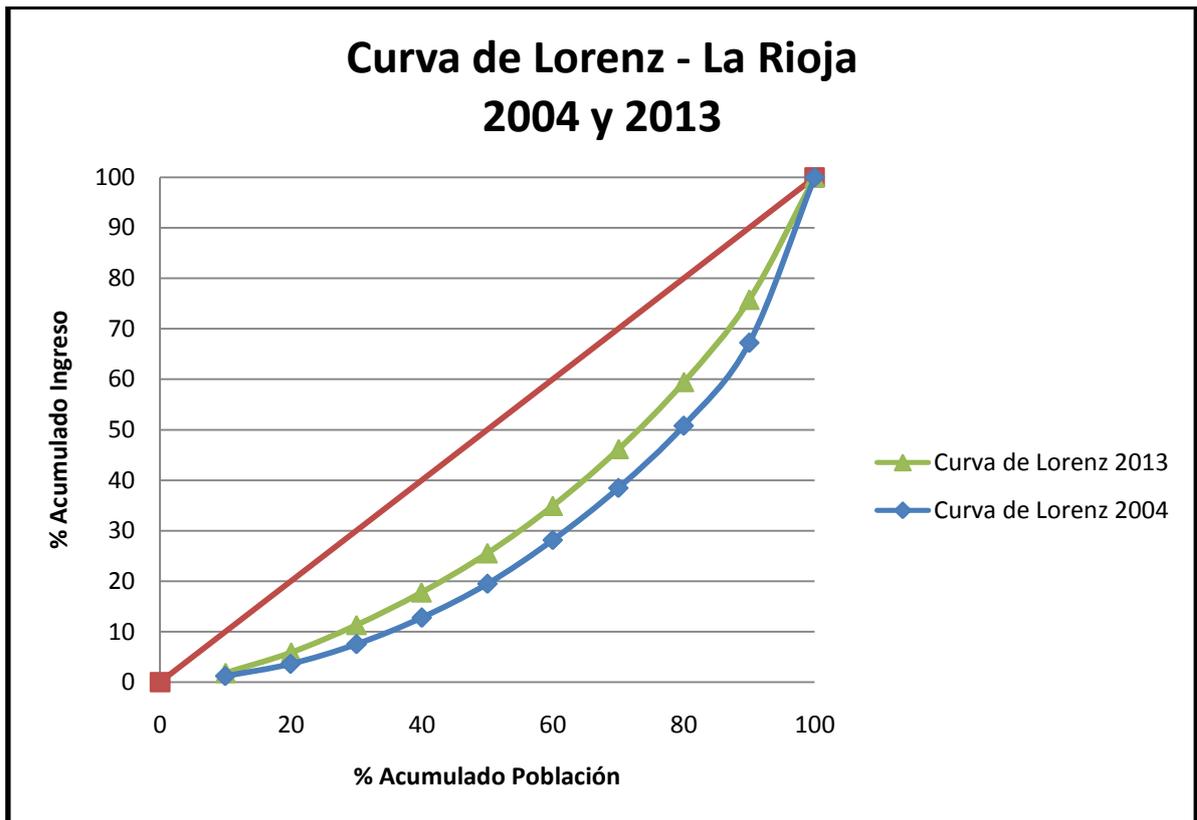
GRAFICO N° 2



Fuente: Elaboración propia en base a los datos extraídos de web INDEC - EPH.

Asimismo, como se observa en la TABLA N° 2, el Coeficiente de Gini, se trasladó a un valor más cercano a cero, dado que en el año 2004 era de 0,42 y en el 2013 paso a un valor de 0,34. Por lo cual, hay una clara tendencia a una distribución más equitativa del ingreso.

GRÁFICO Nº 3



Fuente: Elaboración propia en base a los datos extraídos de web INDEC - EPH.

TABLA Nº 2

Coeficiente de Gini	
2004	0,42
2005	0,41
2006	0,44
2007	0,43
2008	0,40
2009	0,39
2010	0,41
2011	0,36
2012	0,33
2013	0,34

Fuente: Elaboración propia en base a los datos extraídos de web INDEC - EPH.

C. Conclusiones

En cuanto a la mejora en la distribución del ingreso, el panorama es más que claro, solo basta con observar el GRAFICO N° 3, en donde se muestra como en el periodo de análisis, la curva de Lorenz tiende a la línea de "Equidistribución". Las políticas redistributivas que impulsa un gobierno pueden arribar a dos resultados:

- ✓ **Redistribución progresiva**, esto hace referencia cuando el ingreso se redistribuye hacia los sectores de menores ingresos, provocando así una distribución más igualitaria.
- ✓ **Redistribución regresiva**, es la que resulta como consecuencia de reorientar la distribución del ingresos hacia los extractos mejor posicionados, logrando de esta manera una redistribución más concentrada.

Por lo cual, se puede arribar como conclusión, a que en el periodo de análisis hay una clara redistribución progresiva. Esto se puede explicar en parte a través del aumento en el gasto en "Seguridad Social", clara política de Estado en sus tres niveles. Si bien es cierto, que no se puede determinar la proporción en que esta mejora se explica solo a través de esta política, dado que no se posee información sobre lo que sucede en la provincia de La Rioja, con respecto a ordenamiento legal, redistribución de la propiedad y política de precios y salarios, no obstante esto, podemos observar en la TABLA N° 3, como entre los periodos correspondientes se produce una fuerte reducción de la POBREZA y de la INDIGENCIA.

TABLA N° 3

	POBREZA		INDIGENCIA	
	HOGARES	PERSONAS	HOGARES	PERSONAS
1º Semestre 2004	30,9	41,8	9,2	14,6
1º Semestre 2013	2	2,2	0,3	0,2

Esta última reflexión, teniendo en cuenta los datos de la realidad (TABLA N° 3), nos permite pensar, que gran parte de la mejora en la distribución del ingreso en nuestra provincia, es explicada por el aumento en el gasto en "Seguridad Social", dado que este último está compuesto, como se observó en puntos anteriores, por asignaciones familiares, las cuales consisten en transferencias monetarias a personas desempleadas, que trabaja en economía informal o en negro con ingresos inferiores al de un salario mínimo o para trabajadores que se encuentran en algún otro tipo de precariedad laboral o social. Podemos observar una mejora de la distribución del ingreso hacia los sectores más vulnerables.

D. Bibliografía

- Ensayo: "Materialización de las funciones del Estado en la provincia de La Rioja", elaboración propia, año 2014.
- JOSEPH E. STIGLITZ - "La economía del sector público", año 2003.
- EJERCICIO 2004 - LEY PROVINCIAL N° 7.599.
- EJERCICIO 2005 - LEY PROVINCIAL N° 7.785.
- EJERCICIO 2006 - LEY PROVINCIAL N° 7.927.
- EJERCICIO 2007 - LEY PROVINCIAL N° 8.115.
- EJERCICIO 2008 - LEY PROVINCIAL N° 8.238.
- EJERCICIO 2009 - LEY PROVINCIAL N° 8.471.
- EJERCICIO 2010 - LEY PROVINCIAL N° 8.660.
- EJERCICIO 2011 - LEY PROVINCIAL N° 8.867.
- EJERCICIO 2012 - LEY PROVINCIAL N° 9.137.

- EJERCICIO 2013 - LEY PROVINCIAL N° 9.324.
- RICHARD A. MUSGRAVE – PEGGY B. MUSGRAVE - "Hacienda Pública, teórica y aplicada", McGraw-Hill Interamericana, año 1991.
- www.indec.mecon.ar

E. Anexo

PRESUPUESTO PROVINCIAL A VALORES CORRIENTES

EJERCICIO 2004 - LEY PROVINCIAL N° 7.599

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 229.001.589,52	\$ 16.283.100,34	\$ 245.284.689,86
Servicios de Seguridad	\$ 48.344.883,00	\$ 1.091.400,00	\$ 49.436.283,00
Servicios Sociales	\$ 325.380.989,93	\$ 62.428.741,32	\$ 387.809.731,25
Servicios Económicos	\$ 36.013.311,60	\$ 109.953.128,84	\$ 145.966.440,44
Deuda Publica	\$ 24.699.257,48	\$ 0,00	\$ 24.699.257,48
Totales	\$ 663.440.031,53	\$ 189.756.370,50	\$ 853.196.402,03

EJERCICIO 2005 - LEY PROVINCIAL N° 7.785

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 265.224.641,27	\$ 16.062.595,20	\$ 281.287.236,47
Servicios de Seguridad	\$ 52.280.099,83	\$ 5.170.933,00	\$ 57.451.032,83
Servicios Sociales	\$ 364.445.139,03	\$ 143.402.542,29	\$ 507.847.681,32
Servicios Económicos	\$ 49.376.222,95	\$ 128.805.762,98	\$ 178.181.985,93
Deuda Publica	\$ 20.187.160,00	\$ 0,00	\$ 20.187.160,00
Totales	\$ 751.513.263,08	\$ 293.441.833,47	\$ 1.044.955.096,55

EJERCICIO 2006 - LEY PROVINCIAL N° 7.927

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 357.425.756,04	\$ 57.161.754,53	\$ 414.587.510,57
Servicios de Seguridad	\$ 61.354.099,39	\$ 12.119.563,72	\$ 73.473.663,11
Servicios Sociales	\$ 448.129.278,19	\$ 314.117.046,94	\$ 762.246.325,13
Servicios Económicos	\$ 40.874.237,29	\$ 194.595.478,34	\$ 235.469.715,63
Deuda Publica	\$ 23.687.160,00	\$ 0,00	\$ 23.687.160,00
Totales	\$ 931.470.530,91	\$ 577.993.843,53	\$ 1.509.464.374,44

EJERCICIO 2007 - LEY PROVINCIAL N° 8.115

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL

Administración Gubernamental	\$ 472.376.077,40	\$ 31.891.832,00	\$ 504.267.909,40
Servicios de Seguridad	\$ 73.432.827,70	\$ 11.071.469,51	\$ 84.504.297,21
Servicios Sociales	\$ 635.672.526,64	\$ 431.175.132,79	\$ 1.066.847.659,43
Servicios Económicos	\$ 40.211.073,33	\$ 465.660.541,08	\$ 505.871.614,41
Deuda Publica	\$ 21.129.411,00		\$ 21.129.411,00
Totales	\$ 1.242.821.916,07	\$ 939.798.975,38	\$ 2.182.620.891,45

EJERCICIO 2008 - LEY PROVINCIAL Nº 8.238

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 561.097.140,50	\$ 21.151.618,18	\$ 582.248.758,68
Servicios de Seguridad	\$ 100.270.411,40	\$ 9.842.154,40	\$ 110.112.565,80
Servicios Sociales	\$ 748.029.499,68	\$ 280.566.119,22	\$ 1.028.595.618,90
Servicios Económicos	\$ 51.280.330,20	\$ 89.294.066,82	\$ 140.574.397,02
Deuda Publica	\$ 26.676.690,00		
Totales	\$ 1.487.354.071,78	\$ 400.853.958,62	\$ 1.861.531.340,40

EJERCICIO 2009 - LEY PROVINCIAL Nº 8.471

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 653.845.933,14	\$ 44.382.976,12	\$ 698.228.909,26
Servicios de Seguridad	\$ 133.420.292,32	\$ 11.479.510,11	\$ 144.899.802,43
Servicios Sociales	\$ 962.410.314,23	\$ 237.231.043,97	\$ 1.199.641.358,20
Servicios Económicos	\$ 64.896.921,74	\$ 150.469.917,52	\$ 215.366.839,26
Deuda Publica	\$ 33.011.700,00		\$ 33.011.700,00
Totales	\$ 1.847.585.161,43	\$ 443.563.447,72	\$ 2.291.148.609,15

EJERCICIO 2010 - LEY PROVINCIAL Nº 8.660

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 681.348.509,26	\$ 27.389.051,15	\$ 708.737.560,41
Servicios de Seguridad	\$ 154.246.847,00	\$ 7.834.940,01	\$ 162.081.787,01
Servicios Sociales	\$ 1.332.627.069,04	\$ 203.297.183,22	\$ 1.535.924.252,26
Servicios Económicos	\$ 73.411.725,40	\$ 164.331.440,94	\$ 237.743.166,34
Deuda Publica	\$ 45.815.410,00		\$ 45.815.410,00
Totales	\$ 2.287.449.560,70	\$ 402.852.615,32	\$ 2.690.302.176,02

EJERCICIO 2011 - LEY PROVINCIAL Nº 8.867

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 917.145.086,41	\$ 109.838.669,72	\$ 1.026.983.756,13

Servicios de Seguridad	\$ 220.227.003,67	\$ 7.788.513,80	\$ 228.015.517,47
Servicios Sociales	\$ 1.823.472.784,33	\$ 588.810.328,73	2.412.283.113,06
Servicios Económicos	\$ 117.880.734,75	\$ 331.967.967,59	\$ 449.848.702,34
Deuda Publica	\$ 42.611.565,37		\$ 42.611.565,37
Totales	\$ 3.121.337.174,53	1.038.405.479,84	4.159.742.654,37

EJERCICIO 2012 - LEY PROVINCIAL Nº 9.137

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 1.262.522.974,20	\$ 127.579.549,73	\$ 1.390.102.523,93
Servicios de Seguridad	\$ 284.392.986,78	\$ 6.754.263,80	\$ 291.147.250,58
Servicios Sociales	\$ 2.261.861.123,73	\$ 678.396.979,65	\$ 2.940.258.103,38
Servicios Económicos	\$ 141.755.300,63	\$ 718.176.581,48	\$ 859.931.882,11
Deuda Publica	\$ 77.559.336,00		\$ 77.559.336,00
Totales	\$ 4.028.091.721,34	1.530.907.374,66	5.558.999.096,00

EJERCICIO 2013 - LEY PROVINCIAL Nº 9.324

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 1.523.522.289,33	\$ 179.232.851,61	\$ 1.702.755.140,94
Servicios de Seguridad	\$ 407.472.170,71	\$ 7.732.027,51	\$ 415.204.198,22
Servicios Sociales	\$ 2.958.606.818,83	\$ 659.751.794,86	\$ 3.618.358.613,69
Servicios Económicos	\$ 179.423.581,99	\$ 837.809.670,16	\$ 1.017.233.252,15
Deuda Publica	\$ 80.865.206,00		\$ 80.865.206,00
Totales	\$ 5.149.890.066,86	1.684.526.344,14	6.834.416.411,00

**Serie de IPC de Enero de cada año con cambio de base
(Periodo 2004 - 2013)**

Año	Mes	IPC 04/2008 = 100	IPC 01/2004 = 100
2004	Enero	68,3945	100,0
2005	Enero	73,3343	107,2
2006	Enero	82,2052	120,2
2007	Enero	90,1761	131,8
2008	Enero	97,6110	142,7
2009	Enero	104,26	152,4
2010	Enero	112,85	165,0
2011	Enero	124,79	182,5
2012	Enero	136,91	200,2
2013	Enero	152,09	222,4

Fuente: Elaboración propia con datos del INDEC

A VALORES CONSTANTES

EJERCICIO 2004 - LEY PROVINCIAL Nº 7.599

FINALIDAD	GASTOS	GASTOS DE	TOTAL
------------------	---------------	------------------	--------------



A6. V1. Mayo de 2016
Revista Científica de Ciencias Económicas /
ISSN 1853-5690 / Av. Luis M. de la Fuente s/n. La Rioja.
Argentina. / <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

	CORRIENTES	CAPITAL	
Administración Gubernamental	\$ 334.824.568,53	\$ 23.807.616,61	\$ 358.632.185,13
Servicios de Seguridad	\$ 70.685.337,27	\$ 1.595.742,35	\$ 72.281.079,62
Servicios Sociales	\$ 475.741.455,72	\$ 91.277.429,21	\$ 567.018.884,92
Servicios Económicos	\$ 52.655.274,33	\$ 160.763.115,22	\$ 213.418.389,55
Deuda Publica	\$ 36.112.929,37	\$ 0,00	\$ 36.112.929,37
Totales	\$ 970.019.565,21	\$ 277.443.903,38	1.247.463.468,60

EJERCICIO 2005 - LEY PROVINCIAL Nº 7.785

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 247.411.045,96	\$ 14.983.764,18	\$ 262.394.810,14
Servicios de Seguridad	\$ 48.768.749,84	\$ 4.823.631,53	\$ 53.592.381,37
Servicios Sociales	\$ 339.967.480,44	\$ 133.771.028,26	\$ 473.738.508,69
Servicios Económicos	\$ 46.059.909,47	\$ 120.154.629,65	\$ 166.214.539,11
Deuda Publica	\$ 18.831.305,97	\$ 0,00	\$ 18.831.305,97
Totales	\$ 701.038.491,68	\$ 273.733.053,61	\$ 974.771.545,29

EJERCICIO 2006 - LEY PROVINCIAL Nº 7.927

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 297.359.198,04	\$ 47.555.536,21	\$ 344.914.734,25
Servicios de Seguridad	\$ 51.043.343,92	\$ 10.082.831,71	\$ 61.126.175,63
Servicios Sociales	\$ 372.819.698,99	\$ 261.328.658,02	\$ 634.148.357,01
Servicios Económicos	\$ 34.005.189,09	\$ 161.893.076,82	\$ 195.898.265,92
Deuda Publica	\$ 19.706.455,91	\$ 0,00	\$ 19.706.455,91
Totales	\$ 774.933.885,95	\$ 480.860.102,77	1.255.793.988,72

EJERCICIO 2007 - LEY PROVINCIAL Nº 8.115

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 358.403.700,61	\$ 24.197.141,12	\$ 382.600.841,73
Servicios de Seguridad	\$ 55.715.347,27	\$ 8.400.204,48	\$ 64.115.551,75
Servicios Sociales	\$ 482.300.854,81	\$ 327.143.499,84	\$ 809.444.354,65
Servicios Económicos	\$ 30.509.160,34	\$ 353.308.453,02	\$ 383.817.613,36
Deuda Publica	\$ 16.031.419,58	\$ 0,00	\$ 16.031.419,58
Totales	\$ 942.960.482,60	\$ 713.049.298,47	1.656.009.781,07

EJERCICIO 2008 - LEY PROVINCIAL Nº 8.238

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 393.200.518,92	\$ 14.822.437,41	\$ 408.022.956,33
Servicios de Seguridad	\$ 70.266.581,22	\$ 6.897.094,88	\$ 77.163.676,10
Servicios Sociales	\$ 524.197.266,77	\$ 196.612.557,27	\$ 720.809.824,04
Servicios Económicos	\$ 35.935.760,48	\$ 62.574.678,92	\$ 98.510.439,40
Deuda Publica	\$ 18.694.246,67	\$ 0,00	
Totales	\$ 1.042.294.374,06	\$ 280.906.768,48	1.304.506.895,87

EJERCICIO 2009 - LEY PROVINCIAL Nº 8.471

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 429.032.764,53	\$ 29.122.687,74	\$ 458.155.452,27
Servicios de Seguridad	\$ 87.546.123,57	\$ 7.532.486,95	\$ 95.078.610,52
Servicios Sociales	\$ 631.502.830,86	\$ 155.663.414,68	\$ 787.166.245,54
Servicios Económicos	\$ 42.583.281,98	\$ 98.733.541,68	\$ 141.316.823,66
Deuda Publica	\$ 21.661.220,47	\$ 0,00	\$ 21.661.220,47
Totales	\$ 1.212.326.221,41	\$ 291.052.131,05	1.503.378.352,46

EJERCICIO 2010 - LEY PROVINCIAL Nº 8.660

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 412.938.490,46	\$ 16.599.424,94	\$ 429.537.915,40
Servicios de Seguridad	\$ 93.482.937,58	\$ 4.748.448,49	\$ 98.231.386,07
Servicios Sociales	\$ 807.652.769,12	\$ 123.210.414,07	\$ 930.863.183,19
Servicios económicos	\$ 44.491.954,79	\$ 99.594.812,69	\$ 144.086.767,48
Deuda Publica	\$ 27.766.915,15	\$ 0,00	\$ 27.766.915,15
Totales	\$ 1.386.333.067,09	\$ 244.153.100,19	1.630.486.167,28

EJERCICIO 2011 - LEY PROVINCIAL Nº 8.867

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 502.545.252,83	\$ 60.185.572,45	\$ 562.730.825,28
Servicios de Seguridad	\$ 120.672.330,78	\$ 4.267.678,79	\$ 124.940.009,57
Servicios Sociales	\$ 999.163.169,50	\$ 322.635.796,56	1.321.798.966,06
Servicios económicos	\$ 64.592.183,42	\$ 181.900.256,21	\$ 246.492.439,64
Deuda Publica	\$ 23.348.802,94	\$ 0,00	\$ 23.348.802,94
Totales	\$ 1.710.321.739,47	\$ 568.989.304,02	2.279.311.043,49

EJERCICIO 2012 - LEY PROVINCIAL Nº 9.137

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 630.630.856,24	\$ 63.726.048,82	\$ 694.356.905,06
Servicios de Seguridad	\$ 142.054.438,95	\$ 3.373.758,14	\$ 145.428.197,09
Servicios Sociales	\$ 1.129.800.761,10	\$ 338.859.630,19	1.468.660.391,30
Servicios económicos	\$ 70.806.843,47	\$ 358.729.561,18	\$ 429.536.404,65
Deuda Publica	\$ 38.740.927,07	\$ 0,00	\$ 38.740.927,07
Totales	\$ 2.012.033.826,84	\$ 764.688.998,33	2.776.722.825,17

EJERCICIO 2013 - LEY PROVINCIAL Nº 9.324

FINALIDAD	GASTOS CORRIENTES	GASTOS DE CAPITAL	TOTAL
Administración Gubernamental	\$ 685.037.000,60	\$ 80.590.310,98	\$ 765.627.311,57
Servicios de Seguridad	\$ 183.215.904,10	\$ 3.476.631,07	\$ 186.692.535,17
Servicios Sociales	\$ 1.330.308.821,42	\$ 296.650.986,90	1.626.959.808,31
Servicios económicos	\$ 80.676.071,04	\$ 376.712.981,19	\$ 457.389.052,23
Deuda Publica	\$ 36.360.254,50	\$ 0,00	\$ 36.360.254,50

Totales	\$ 2.315.598.051,65	\$ 757.430.910,13	\$ 3.073.028.961,78
----------------	----------------------------	--------------------------	----------------------------

DATOS INDEC – EPH:

**Cuarto trimestre de
2003**

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	5	130	8	10	572	1,4	74
2	131	150	8	10	1.146	2,9	148
3	150	200	8	10	1.312	3,3	172
4	200	300	8	10	1.880	4,7	244
5	300	380	8	10	2.490	6,3	321
6	380	450	8	10	3.150	7,9	408
7	450	550	8	10	3.826	9,6	502
8	550	750	8	10	4.961	12,5	636
9	750	1.000	8	10	6.780	17,1	882
10	1.000	6.000	8	10	13.601	34,2	1.777

**Cuarto trimestre de
2004**

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	50	150	8	10	851	2,1	111
2	150	200	8	10	1.190	3,0	157
3	200	250	8	10	1.640	4,1	214
4	250	300	8	10	2.126	5,3	280
5	300	400	8	10	2.736	6,8	360
6	400	487	8	10	3.292	8,2	433
7	490	600	8	10	4.027	10,0	526
8	600	780	8	10	4.994	12,4	661
9	780	1.000	8	10	6.867	17,0	907
10	1.000	3.000	8	10	12.582	31,2	1.641
Personas con ingresos	50	3.000	76	48	40.304	100,0	530

**Cuarto trimestre de
2005**

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	30	150	8	10	937	1,7	111
2	150	220	8	10	1.485	2,8	179
3	220	300	8	10	2.241	4,2	269
4	300	400	8	10	3.025	5,6	360
5	400	500	8	10	3.829	7,1	460
6	500	600	8	10	4.770	8,8	569
7	603	786	8	10	5.909	10,9	699
8	790	900	8	10	6.876	12,7	834
9	900	1.300	8	10	8.769	16,2	1.048

10	1.300	3.800	8	10	16.122	29,9	1.917
Personas con ingresos							
	30	3.800	84	51	53.963	100,0	645
Cuarto trimestre de 2006							
Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	10	150	9	10	908	1,2	104
2	150	270	9	10	1.763	2,4	201
3	270	390	9	10	2.868	3,9	323
4	390	500	9	10	3.838	5,2	439
5	500	613	9	10	4.973	6,8	564
6	640	800	9	10	6.345	8,6	722
7	800	950	9	10	7.586	10,3	861
8	950	1.178	9	10	9.075	12,3	1.034
9	1.191	1.680	9	10	12.060	16,4	1.368
10	1.680	22.000	9	10	24.122	32,8	2.741
Personas con ingresos							
	10	22.000	88	53	73.539	100,0	836
Cuarto trimestre de 2007							
Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	20	200	9	10	1.137	1,2	124
2	200	300	9	10	2.405	2,6	262
3	300	450	9	10	3.440	3,7	376
4	450	600	9	10	4.799	5,2	525
5	600	800	9	10	6.091	6,6	668
6	800	1.000	9	10	8.373	9,1	912
7	1.000	1.200	9	10	9.817	10,7	1.079
8	1.200	1.500	9	10	12.199	13,2	1.327
9	1.500	2.000	9	10	15.690	17,0	1.725
10	2.000	7.612	9	10	28.147	30,6	3.064
Personas con ingresos							
	20	7.612	91	53	92.097	100,0	1.007
Cuarto trimestre de 2008							
Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	30	300	9	10	1.863	1,7	204
2	300	450	9	10	3.392	3,1	371
3	450	600	9	10	4.735	4,3	521
4	600	800	9	10	6.287	5,7	685
5	800	1.000	9	10	8.095	7,4	893
6	1.000	1.200	9	10	9.610	8,8	1.049
7	1.200	1.300	9	10	11.217	10,3	1.243
8	1.300	1.650	9	10	13.639	12,5	1.485
9	1.650	2.400	9	10	17.678	16,2	1.937
10	2.400	11.250	9	10	32.892	30,1	3.619
Personas con							
	30	11.250	91	52	109.408	100,0	1.200

ingresos

Cuarto trimestre de 2009

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	60	320	10	10	2.141	1,6	225
2	330	550	10	10	4.366	3,2	455
3	550	750	10	10	6.253	4,5	656
4	755	990	10	10	8.092	5,9	850
5	1.000	1.200	10	10	10.227	7,4	1.059
6	1.200	1.500	10	10	12.779	9,3	1.334
7	1.500	1.800	10	10	15.279	11,1	1.608
8	1.800	2.000	10	10	18.528	13,4	1.925
9	2.000	2.850	10	10	22.458	16,3	2.352
10	2.850	13.000	10	10	37.836	27,4	3.973

Personas con ingresos
Cuarto trimestre de 2010

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	100	450	10	10	2.737	1,5	277
2	450	700	10	10	5.886	3,3	601
3	700	900	10	10	7.885	4,4	796
4	900	1.030	10	10	9.525	5,3	975
5	1.040	1.500	10	10	12.341	6,9	1.260
6	1.500	1.800	10	10	16.082	9,0	1.616
7	1.800	2.000	10	10	19.167	10,7	1.955
8	2.000	2.500	10	10	22.546	12,6	2.294
9	2.500	3.800	10	10	29.710	16,6	3.031
10	3.900	16.600	10	10	53.089	29,7	5.383

Personas con ingresos
Cuarto trimestre de 2011

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	105	700	10	10	4.464	1,8	431
2	700	1.000	10	10	8.675	3,5	843
3	1.000	1.400	10	10	11.869	4,7	1.155
4	1.400	1.750	10	10	15.798	6,3	1.519
5	1.750	2.000	10	10	19.639	7,8	1.913
6	2.000	2.500	10	10	23.638	9,4	2.290
7	2.500	3.000	10	10	28.295	11,3	2.751
8	3.000	3.500	10	10	33.082	13,2	3.217
9	3.600	4.500	10	10	41.868	16,7	4.040
10	4.500	16.000	10	10	63.462	25,3	6.142

Personas con ingresos
Cuarto trimestre de 2012

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	105	700	10	10	4.464	1,8	431
2	700	1.000	10	10	8.675	3,5	843
3	1.000	1.400	10	10	11.869	4,7	1.155
4	1.400	1.750	10	10	15.798	6,3	1.519
5	1.750	2.000	10	10	19.639	7,8	1.913
6	2.000	2.500	10	10	23.638	9,4	2.290
7	2.500	3.000	10	10	28.295	11,3	2.751
8	3.000	3.500	10	10	33.082	13,2	3.217
9	3.600	4.500	10	10	41.868	16,7	4.040
10	4.500	16.000	10	10	63.462	25,3	6.142

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	216	950	11	10	6.310	2,0	592
2	1.000	1.500	11	10	12.828	4,1	1.211
3	1.500	1.800	11	10	17.411	5,6	1.627
4	1.800	2.000	11	10	20.685	6,6	1.935
5	2.000	2.500	11	10	24.661	7,9	2.303
6	2.500	3.000	11	10	30.158	9,6	2.835
7	3.000	3.600	11	10	35.879	11,5	3.358
8	3.650	4.400	11	10	42.246	13,5	3.970
9	4.400	5.150	11	10	50.830	16,2	4.796
10	5.150	13.000	11	10	72.295	23,1	6.757
Personas con ingresos	216	13.000	107	56	313.303	100,0	2.938

Cuarto trimestre de 2013

Grupo decílico	Mínimo	Máximo	Población en miles	% de la población	Ingresos en miles de pesos	% de la suma de los ingresos	Media
1	50	1.200	11	10	7.121	1,8	674
2	1.200	1.800	11	10	15.928	4,1	1.505
3	1.800	2.200	11	10	21.461	5,5	2.033
4	2.200	2.500	10	10	25.207	6,4	2.405
5	2.500	3.050	11	10	30.389	7,8	2.859
6	3.100	3.800	11	10	36.839	9,4	3.500
7	3.800	4.500	11	10	44.041	11,2	4.149
8	4.500	5.500	11	10	52.086	13,3	4.944
9	5.500	6.850	11	10	63.841	16,3	6.042
10	6.900	23.800	11	10	95.122	24,3	9.046
Personas con ingresos	50	23.800	106	54	392.035	100,0	3.714

Cita de este artículo:

MIRANDA, D. (2016) "El papel del estado en la distribución del ingreso en la Provincia de La Rioja". *Revista OIKONOMOS [en línea]* 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1. pp.9-30. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

LA RESPONSABILIDAD FISCAL Y LA TRANSPARENCIA EN EL MANEJO DE LOS FONDOS PÚBLICOS

Liliana Ortiz Fonzalida

Docente Investigadora de la UNLaR.
Directora del Instituto de Economía Social
Miembro de la Comisión de Responsabilidad
Social y Balance Social del CPCE La Rioja.
Email: lortizfonzalida@gmail.com

Palabras Clave:

*Responsabilidad Fiscal,
transparencia fiscal,
Sustentabilidad Fiscal*

Key Words:

*Fiscal accountability, fiscal
transparency, Fiscal
Sustainability*

Resumen

El presente trabajo abordará el tema de la transparencia, la responsabilidad y la sustentabilidad de las actividades del Estado a partir del análisis puntual de la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) un tema de permanente vigencia y que va diferenciando la conducta que lucen las administraciones provinciales respecto a este particular. En el ámbito de nuestro país se encuentra vigente la ley 25917 (LRF) la cual determina los parámetros y compromisos de sustentabilidad a cumplir por la Administración Nacional y las administraciones provinciales.

Este trabajo analiza algunos de los aspectos relevantes a la luz de una re significación de la ética, desde una perspectiva de ética de la Responsabilidad Social del Estado y de la Sustentabilidad. Asimismo analiza del cumplimiento de la ley en diferentes provincias haciendo hincapié en la provincia de La Rioja a septiembre de 2015.

Abstract

This paper will address the issue of transparency, accountability and sustainability of state activities from detailed analysis of the Fiscal Responsibility Law (LRF) an issue of permanent effect and that will differentiate the behavior that look provincial administrations regarding this particular.

In the area of our country is current law 25917 (LRF) which determines the parameters and sustainability commitments to be fulfilled by the National Administration and the provincial administrations.

This paper discusses some of the important aspects in the light of a re significance of ethics, from the perspective of ethics Social Responsibility and Sustainability State. Also it analyzes compliance with the law in different provinces emphasizing the province of La Rioja to September 2015

Objetivo:

Objetivo General : Analizar la transparencia, la responsabilidad fiscal y la sustentabilidad fiscal a partir de lo dispuesto en la ley de Responsabilidad Fiscal, desde una perspectiva de la Responsabilidad social explicitando la situación en la provincia de La Rioja , Argentina

Objetivos Específicos

- Vincular el concepto de Transparencia y de Responsabilidad Fiscal en el contexto del paradigma de la Responsabilidad social
- Analizar el concepto en términos de lo dispuesto por la ley 25917.

- Identificas las reglas cualitativas y cuantitativas regladas en la LRF
- Verificar el cumplimiento de la misma en las diferentes jurisdicciones
- Identificar la situación de la provincia de La Rioja Argentina (Septiembre de 2015)

Hipótesis

La transparencia, en el ámbito de la responsabilidad fiscal, se construye y fortalece con el hábito de dar a conocer en cantidad y calidad los datos que diferentes actores sociales lo requieren. La Ley de Responsabilidad Fiscal fija pautas específicas, que diferentes jurisdicciones de nuestro país deben cumplir. El no cumplimiento refleja conductas ajenas a lo convenido entre las partes que, representa solo aspectos sustanciales y no formales

Métodos y Técnicas

La metodología que se adopta para el desarrollo del presente trabajo se sustenta en el análisis cualitativo de la bibliografía y documentos referidos a los temas que se seleccionados.

En una etapa exploratoria se recopilaron los archivos, documentos y noticias respecto de la aplicabilidad de la misma en diferentes jurisdicciones de nuestro país poniendo especial énfasis en la provincia de La Rioja.

Fase Descriptiva: se clasifica y categoriza la información recopilada en función del objetivo que este trabajo se propone.

Fase Analítica: se analiza la información tendiente a confirmar o rechazar la hipótesis y se elabora y por último, algunas conclusiones tendientes a confirmar o rechazar la hipótesis-

Introducción

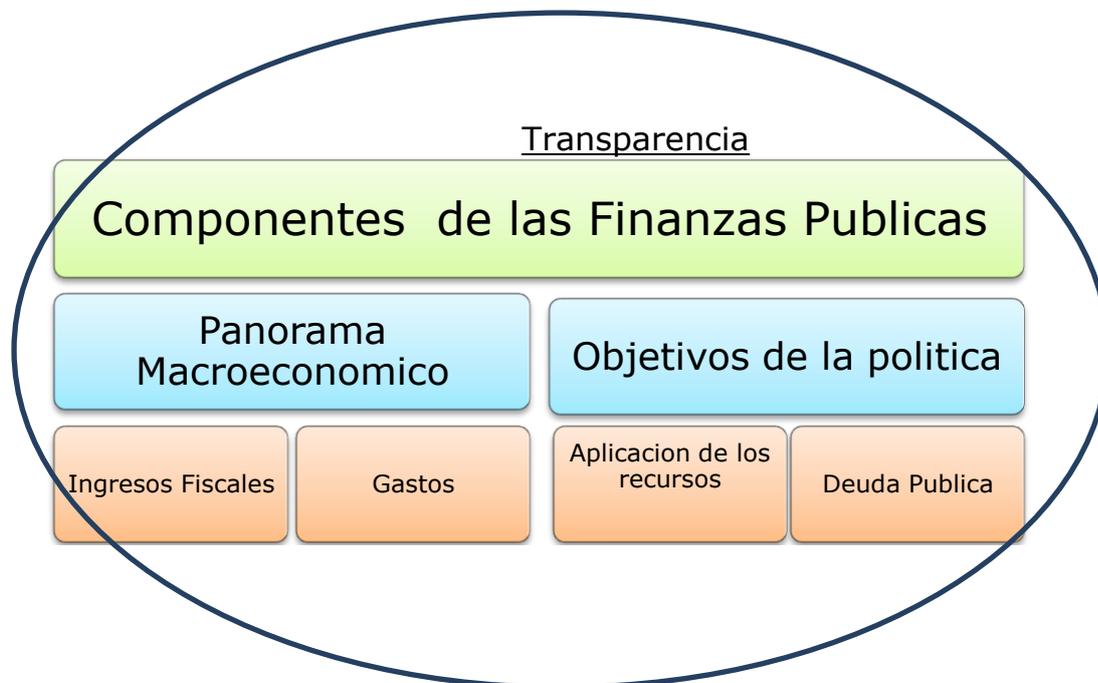
- *El Político debe tener: amor apasionado por su causa; ética de su responsabilidad; medida en sus actuaciones, (Max Weber)*

Para iniciar este trabajo revisamos la definición de Villegas respecto de las finanzas Públicas :“.. en su concepción actual y genéricamente, tienen por objeto examinar como el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos” según (Villegas Hector, 2001).

Abordar un tema en el campo de las finanzas públicas significa analizar la actuación del estado, en función de la estructura de los ingresos y de la asignación de los recursos a los objetivos y fines que persigue, en función de una realidad macroeconómica sobre la cual quiere intervenir con una intencionalidad específica, según sea la filosofía imperante en un lugar y en un momento determinado.

También se trata de analizar el comportamiento de los funcionarios responsables de administrar según, la autoridad delegada por los ciudadanos, los fondos públicos con la debida eficiencia, responsabilidad y ética. La definición de estos parámetros va a dar un marco concreto para poder observar esa conducta. Los ciudadanos podrán participar, opinar, ejercer efectivamente sus derechos democráticos, en aquellos gobiernos que sean más transparentes, es decir les permita estar informados y acceder a la información de manera sencilla y oportuna.

El derecho al acceso a la información, como así también a la transparencia son cuestiones sustanciales para la calidad de la democracia



Cuadro (1) Elaboración Propia

En este esquema se visualizan los temas que analiza el campo de las Finanzas Públicas vinculados al manejo de los fondos públicos despiertan un interés particular en el ciudadano, por cuanto considera que los recursos que el estado cuenta para cumplimentar sus fines, provienen del aporte que realiza a partir de su actividad particular. Por ese motivo tanto los recursos, los gastos y la deuda del estado son temas sensibles a la opinión pública que necesita se informe de manera adecuada sobre el particular. Siguiendo la opinión de Shapiro : (Shapiro Isaac, 2002)

"La transparencia fiscal y presupuestaria se refiere a la disponibilidad pública de información completa, precisa, oportuna y útil sobre las actividades financieras de un gobierno. La transparencia es, en parte, un fin en sí mismo: los contribuyentes tienen el derecho de saber qué es lo que el gobierno hace con su dinero."

La transparencia surge ya como un derecho de los ciudadanos a estar plenamente informados.

Transparencia: una cuestión de la ética

Según la definición de la Real Academia Española (RAE) la Ética es la: *"parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre."*

En cuanto a la definición de moral, podemos encontrar en la RAE (RAE) tres interpretaciones:

1. *"Perteneiente o relativo a las acciones o caracteres de las personas, desde el punto de vista de la bondad o de la malicia."*
2. *"Que no concierne al orden jurídico, sino al fuero interno o al respeto humano"*
3. *"Ciencia que trata del bien en general, y de las acciones humanas en orden a su bondad o malicia."*

Un concepto vinculado es el de Etos: *Conjunto de rasgos y modos de comportamiento que conforman el carácter y la identidad de una persona o una comunidad"*(RAE)

A la luz de las definiciones tomadas de la RAE, podemos inferir que el carácter o modo de ser de una persona (ethos) se va construyendo, formando , adquiriendo o cultivando a partir de los hábitos o prácticas que incorpora en su vida. Se denominan virtudes a los hábitos buenos y vicios a los hábitos malos.

Podríamos indicar que las personas tienen claramente definidos sus fines y objetivos en la vida y actúan de buena manera para lograrlo. Esto implica que actuará de manera consiente para llegar a los mismos más allá del cumplimiento de lo que legalmente se estipula. La sociedad va modificando su percepción acerca de lo bueno y lo malo .A lo largo del tiempo este tipo de consideraciones se va modificando. Tal es el caso de la sustentabilidad ambiental o del cuidado del medio ambiente. En el siglo XIX no existía la valoración sobre estos hábitos o conductas como existen hoy. Lo mismo sucede con la transparencia en las cuentas públicas.

¿Cómo actúan las organizaciones? Según el pensamiento de Compté-Sponville quienes defienden la amoralidad de las empresas y de la economía. Dado que las empresas, como organizaciones, "no poseen

conciencia ni voluntad”, no se les podría atribuir moral alguna. Por lo tanto se consideran casi en la categoría de un objeto, sobre el cual no existe posibilidad de vincular conductas morales o amorales.

Las organizaciones públicas o privadas, en general van construyendo su carácter, mediante la práctica conductas o de hábitos buenos o malos, los cuales se exteriorizan mediante las prácticas cotidianas, el cumplimiento de las leyes, reglamentos internos, pautas de conducta, que dotan a la organización de una conducta particular que en suma se corresponde con la moral.

Por lo tanto podríamos concluir que las organizaciones van construyendo sus conductas y estas reflejan la moral de la misma.¿ Que esperamos de un gobierno en relación a este tema?

Los ciudadanos confían en el gobierno el manejo de los fondos públicos requiriendo información sobre el quehacer del mismo. El estado mediante el “habito” de informar mantiene, incrementa o disminuye esta confianza depositada mediante el voto, en los sistemas democráticos.

La transparencia, la Responsabilidad Social y la Ética de Sustentabilidad en el Estado

„Todas las acciones referentes al derecho de otros hombres cuya máxima no puede ser publicada, son injustas” Kant (1946 p.150)

Con estas palabras publicadas en la obra La Paz Perpetua, Kant, vincula el derecho de los hombres o ciudadanos de estar informados, con la obligación del estado de publicar sus actos de gobierno, entendiendo que lo oculto es injusto ó genera injusticia. Dar cuenta, informar de lo realizado genera un buen hábito, una conducta en el marco de la ética del estado, por el contrario lo que se oculta, lo que no se publica entra al menos la sospecha de conductas pocos aceptables.

La credibilidad de un gobierno y la legitimidad se fundamenta en buena medida en la transparencia de sus actos. La información que el mismo brinda, para ser transparente, debería cumplir con algunos requisitos:

Siguiendo (NAVARRO GARCIA, 2013)p 106) menciona los atributos mínimos para que debe reunir la información para considerar a la misma confiable.

- 1- Veraz y completa
- 2- Comprensible e inteligible
- 3- Pública y fácilmente accesible.

Garantizando el acceso y la comprensión de todo el universo de decisiones que toma el estado, sin ocultar ni enmascara acciones, ni cualitativos y cuantitativos, en un lenguaje claro y preciso, sin ambigüedades, que permita la toma de decisiones , económicas o políticas en un marco de confianza y credibilidad.

La ausencia de la conducta transparente, lleva a especular todo lo contrario, es decir podríamos pensar que si no se informa o se informa mal o se oculta algo, es por el mal uso de los fondos públicos, las malas acciones, las malas intenciones, que llevan a la pérdida de confianza.

Publicar en tiempo y forma no alcanza para dar cuenta de una conducta responsable. En el manejo de los fondos públicos se han establecido parámetros para evitar que la discrecionalidad en los mismos ponga en riesgo la sustentabilidad.

Esta sustentabilidad, considerada como la satisfacción de las necesidades del presente sin poner en riesgo los recursos de las generaciones futuras, se garantizaría con el cumplimiento de reglas que aseguren un comportamiento responsable.

Las reglas a cumplir se acuerdan entre los gobiernos de las diferentes jurisdicciones, y estas se van modificando según sea el contexto macroeconómico, las necesidades sociales y los objetivos del gobierno. Estas reglas se escriben y se modifican según este contexto.

Si vinculamos estos conceptos podremos comenzar a pensar el concepto que desde la teoría de la Responsabilidad Social se perfila como un nuevo paradigma vigente como la ética de la sustentabilidad. La responsabilidad social y su vinculación con la ética se encuentran muy desarrollados en el campo empresarial, siendo incipientes los planteos que existen sobre el accionar del Estado sobre el particular. Podemos pensar que la RS significa, entre otras cosas que las actividades de las organizaciones tengan en cuenta a todos los actores sociales con los cuales se vincula directa e indirectamente, aun con los ausentes, como lo son las generaciones futuras, podemos verificar que la generación de un régimen federal de responsabilidad fiscal, que considera a la sostenibilidad del Estado, se enmarca dentro de la ética de la sustentabilidad o de la ética de la responsabilidad social.

Según la ISO 26000 (ISO) Responsabilidad Social: Es la responsabilidad de una organización ante los impactos (no como consecuencia de actos) que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que contribuya: al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de las partes interesadas, cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento y este integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones.

Régimen federal de Responsabilidad Fiscal

La crisis que sufrió el país durante los años 2001 y 2002 provocó que a partir de la asunción de un nuevo gobierno democrático, se revisen

las normas vigentes y se formulen nuevos compromisos. Es así como el presidente Néstor Kirchner se compromete ante las autoridades del FMI a que durante el año 2004 se dictara una nueva ley de coparticipación y un nuevo régimen de Responsabilidad Fiscal. La Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) se aprueba en el mes de Agosto del año 2004 y entra en vigencia a partir del primero de Enero del año 2005. No tuvo la misma suerte la ley de coparticipación

A lo largo de 35 artículos la Ley 25927/ 04 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, reglamentado por Decreto Nacional N° 1731/04, garantiza el comportamiento de orden ético en el país a partir de reglas generales de comportamiento fiscal. A la cual adhieren 21 de las 24 provincias y la CABA.

Este régimen pretende darle credibilidad y sostenibilidad a las políticas públicas limitando la discrecionalidad en cuanto al manejo de los fondos públicos, poniendo especial énfasis en los estados subnacionales (provincias o municipios), dando así al mercado señales para lograr mejorar el acceso al crédito y algún margen para poder hacer frente a las fluctuaciones económicas que en este mundo globalizado se presentan como una amenaza constante.

Este régimen generó mucha expectativa al momento de su sanción, por cuanto se preveía el control del gasto corriente, control del endeudamiento, priorizar la inversión pública, en definitiva mantener el equilibrio financiero, dando pautas o reglas muy claras desde el aspecto cuantitativo como cualitativo.

La aplicación de las reglas fiscales han tomado especial importancia a partir de la década del noventa, luego que en la década anterior las reglas de ajuste al gasto público habían marcado una preponderancia en la política económica de los países en desarrollo y los desarrollados.

Estas pautas de comportamiento conocidas como reglas fiscales pretenden marcar un camino de prudencia en la discrecionalidad del gasto público, sin por ello delimitar el poder real de cada país. Las mismas pueden ser impuestas explícitamente por normas que

indiquen las pautas concretas a seguir, o de manera implícita porque la ciudadanía impone a través de su opinión como parte de las obligaciones del Estado.

Siguiendo el trabajo de publicado por la CEPAL (MELAMUD, 2010) podríamos mencionar que existen tres tipos de reglas fiscales:

- Las reglas de Procedimiento o registro presupuestario y contabilidad
- De transparencia y difusión de información
- Las reglas cuantitativas o numéricas

Existiendo siempre la denominada “Regla de ORO” de las finanzas públicas, que establece como principio mantener el presupuesto corriente equilibrado, permitiendo el déficit en la cuenta de capital ya que los costos de este tipo de bienes serán afrontado por las próximas generaciones, quienes gozaran de sus beneficios.

Reglas Cualitativas

Las reglas de Procedimiento o registro presupuestario y contabilidad tanto como las que se mencionan de transparencia y difusión de información las ubicaremos como reglas de tipo cualitativa, dando claridad con un procedimiento y método unificado como así también difusión oportuna de los manejos de los fondos públicos

En el Capítulo I TRANSPARENCIA Y GESTION PUBLICA, de la LRF (infoleg, 2015) a lo largo de sus 9 artículos se fijan reglas que tanto el Estado Nacional, como las provincias adheridas y la C.A.B.A deben cumplimentar mencionando plazos, metodologías que garantizaran la sustentabilidad de las cuentas públicas.

Antes del 31 de agosto de cada año el Estado Nacional presentara el marco macro fiscal para el ejercicio siguiente, con el fin de dar las pautas macroeconómicas sobre las cuales se presupuestará. Entre otros datos que deberá presentar figuran: Resultado primario y Financiero, límites de endeudamiento, Proyección de recursos de

origen nacional y su distribución, política salarial, de precio y tipo de cambio. Muchos de estos datos son numéricos, consideramos de tipo cualitativa el compromiso sobre las fechas y el tipo de información que pondrá a disposición de las provincias y las CABA

Asimismo se describe las pautas que tendrán en cuenta al momento de confeccionar sus presupuestos generales de Gastos y recursos, clasificación y la integridad de los mismos. Dado que cada jurisdicción trabaja con metodologías presupuestarias particulares, se considera la necesidad de generar conversores para homogeneizar la información y los presupuestos.

Se legisla en el artículo quinto el compromiso de conocer las estimaciones de recursos y su posible distribución a los organismos subnacionales, como así también el perfil de vencimientos de la deuda pública.

Es necesario destacar que el artículo séptimo de la LRF, establece de manera precisa la obligatoriedad de cada jurisdicción de publicar en su página web el Presupuesto Anual, y las proyecciones plurianuales luego de presentadas a sus correspondientes legislaturas. Fija como plazo un trimestre para difundir datos vinculados a la ejecución presupuestaria al stock de deuda pública, incluyendo los programas bilaterales detallando el acreedor.

Este artículo es muy rico en cuanto al detalle de la información que el estado debe informar, publicar cumpliendo un plazo estipulado y además habla sobre la metodología que utilizaran. El alcance de la información fija también dar a conocer el nivel de ocupación del sector público, planta permanente o transitoria y personal contratado aun los incluidos en proyectos financiados por organismos multilaterales de crédito.

Establece que el obligado a publicar son los Ministerios de Economía de cada jurisdicción, utilizando como medio la página web, y el Jefe de Gabinete de Ministro deberá publicar en su página la consolidación de la misma, estableciendo un sistema cruzado de control de la

información, por parte del ciudadano que podrá informarse por dos vías diferentes.

El artículo octavo se refiere a la necesidad de considerar indicadores y parámetros que permita hacer comparable la mediciones entre las diferentes jurisdicciones, haciendo homogéneas de modo tal que los ciudadanos puedan evaluar la gestión de sus gobernantes, y poder medir la eficiencia la eficacia que en el manejo de las cuentas públicas se verificaron en un periodo de tiempo similar.

El último artículo de este capítulo hace referencia a la implementación de un sistema integrado de información fiscal, comprometiéndose las jurisdicciones sub nacionales a modernizar sus sistemas de administración financiera, tributaria y de recursos humanos.

El Capítulo VIII crea el Consejo de Responsabilidad Fiscal el cual estará formado por los Ministros de Economía o sus equivalentes tanto de la Nación como de las provincias firmantes y de la CABA, el cual tendrá su sede en la Capital Federal. Dentro de las atribuciones que el Consejo tiene, se hace referencia a la de evaluar el cumplimiento de la presente ley y establecer las sanciones previstas.

En el Capítulo IX dentro de las disposiciones Varias, se enumera una lista de sanciones, de tipo "reputacional" no judicial, es decir que afectaran a la jurisdicción que no cumpla con la publicación de su situación, en caso extremo con la quita del derecho a voto en el marco de las decisiones que tome el consejo o con el retiro de las Restricción del derecho a voto en el Consejo; o en el otorgamiento de beneficios impositivos, al otorgamiento de avales, o autorizaciones para operatorias de endeudamiento como así también en caso extremo se fija la limitación en las transferencias presupuestarias que no sean originadas en impuestos coparticipables.

Esta norma apela a la Responsabilidad Fiscal de las jurisdicciones, ya que al revisar las sanciones que el mismo prevé estas no son judicial, no condenatorias, solo afectan en principio al buen nombre de la jurisdicción y en caso extremo al envío de partidas que no correspondan a la coparticipación. Como se puede observar el Régimen de Responsabilidad Fiscal funcionará con el principal combustible que es el compromiso de cada jurisdicción, la responsabilidad de sus funcionarios y no por la rigurosidad sancionatoria que el mismo plantea,

El ciudadano ejerciendo su derecho a estar informado coloca en la agenda pública la obligación de las diferentes jurisdicciones de cumplir con lo pautado en el régimen informado cada uno de los puntos determinados, y ejerciendo luego su posibilidad de sanción o premio políticamente mediante el ejercicio del voto

Reglas Cuantitativas

Analizaremos ahora las reglas estipuladas en las cuales se especifican aspectos cuantitativos sobre pautas fiscales, normas presupuestarias y reglas de procedimiento en el marco de la transparencia y asimismo tiende a consolidar estos sistemas en los municipios.

Las reglas cualitativas se encuentran descriptas en varios capítulos de la ley, y a mi entender son las que se vinculan a la sustentabilidad del Estado, ya que fijan parámetros para la discrecionalidad en las decisiones de política pública, tratando de preservar los derechos de las generaciones futuras, sin que por ello se tenga que sobre cargar a las presentes, con el peso de ciclos económicos recesivos o las consecuencias de las crisis internacionales.

El Capítulo II de la LRF, determina los parámetros sobre el Gasto Público, el Capítulo III determina pautas de Ingreso Publico, el

Capítulo IV sobre el Equilibrio Financiero y el V sobre el endeudamiento.

○	Capitulo II Contencion del GastoPublico
○	Capitulo III : Ingresos Publicos
○	Capitulo IV : Reglas de Equilibrio Financiero
○	Capitulo V : Reglas de Enduedamiento .

Analizaremos de manera escueta cada uno de estas capitulos al solo fin de poder razonar sobre los criterios de sustentabilidad que se encuentran implícitos en el régimen.

En cuanto al Gasto Público, la LRF dispone en seis artículos una serie de pautas y criterios que las jurisdicciones se comprometer a observar. Se fija como tope para el incremento del gasto público primario (gastos corrientes más gastos de capital, excluidos los intereses ..art 10 LRF) la tasa de aumento nominal del producto bruto interno estipulado en el marco macrofiscal Cuando la tasa negativo el criterio fijado como máximo es mantener constantes el gasto primario.

En el resto de los artículos del presente capitulo sigue la pauta arriba mencionada como la regla de oro de las finanzas públicas, es decir no podrá financiarse gasto corriente con ingresos producidos activos fijos , no se generaran organismos ni aumentar gastos mientras no estén consolidados en el presupuesto general, entre otras digresiones.

En cuanto a los recursos tributarios la LRF sugiere una metodología que podríamos considerar cauta para la estimación de los mismos, tomando en cuenta la ejecución presupuestaria del año anterior, u otra similar, en caso de proveer menos recursos, se deberá adecuar

los gastos. De manera sencilla en tres artículos se refiere a la conducta que las jurisdicciones deberán actuar respecto a los ingresos.

En el Capítulo referido al Equilibrio financiero se define el mismo reiterando el criterio de prudencia midiendo el equilibrio en base a recursos percibidos y a gastos devengados.

el artículo 19. —... "Dicho equilibrio se medirá como la diferencia entre los recursos percibidos —incluyendo dentro de los mismos a los de naturaleza corriente y de capital— y los gastos devengados que incluirán los gastos corrientes netos de aquellos financiados con préstamos de organismos internacionales y los gastos de capital netos de aquellos destinados a infraestructura social básica necesaria para el desarrollo económico y social financiados con cualquier uso del crédito, sujeto a las restricciones dispuestas en los artículos 20 y 21 de la presente ley.

El artículo veinte prescribe consideraciones respecto de los servicios que generan la deuda, cuando esto superen el límite detallado en el artículo 21 . Siempre tendiendo a reducir las deudas de manera conveniente y progresiva.

Asimismo el Gobierno nacional, los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires constituirán fondos anti cíclicos fiscales a partir de la vigencia de la presente ley con el objeto de perfeccionar el cumplimiento de sus objetivos.

El capítulo referido al endeudamiento es el más largo y detallado, por cuanto pone límites específicos al nivel de deuda que pueden acceder las diferentes jurisdicciones en cada ejercicio fiscal, fijando un quince por ciento (15%) de los recursos corrientes netos de transferencias a municipios, para el importe de los servicios de deuda.

Se fijan una serie de obligaciones para las diferentes jurisdicciones, sean estas referida a topes de endeudamiento, a condiciones, a intereses a la presentación de informes a avales, a autorizaciones condiciones de acceso al crédito, requisitos etc.

La idea de la responsabilidad fiscal se ve reflejada en pautas completas de cumplimiento, sin que esto restrinja las potestades decisorias de los gobiernos. Esta ley se modifica el artículo 10 y 19 por los ejercicios económicos sucesivos desde el año 2009 a 2015, excluyendo de los mismos "... (Ley de Responsabilidad Fiscal , 2004) aquellas erogaciones que se hayan destinado a promover la actividad económica, a sostener el nivel de empleo y dar cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social".

Cumplimiento de las Jurisdicciones: Provincia de La Rioja

La provincia de La Rioja adhiere a la Ley de Responsabilidad Fiscal mediante Ley 7763 Decreto reglamentario 1731/04 aplicables a la Administración Pública no Financiero y al Sector Público no financiero. Mediante sucesivas leyes adhiere a las modificaciones que se hacen anualmente.

De acuerdo al estudio realizado por la Asociación Argentina del Presupuesto y Administración Financiera Argentina⁸ (ASAP), en base a un estudio realizado al mes de marzo del año 2015, confecciona el siguiente cuadro de puntajes. En cuanto a la metodología que la ASAP utiliza la misma establece un puntaje determinado a cada una de las publicaciones que las provincias adheridas deben realizar en función de lo establecido en el artículo séptimo de la LRF, las mediciones se realizan en los meses de marzo y septiembre y va premiando la puntualidad en el cumplimiento.

Información	Ponderación	Última información a	Ponderador
Presupuesto	35	Presupuesto 2015	35
		Proyecto 2015	25
Cuenta A-I-F	25	Febrero 2015	25
		Enero 2015	20
		Diciembre 2014	15
		Septiembre 2014	5
Planilla 1.2*	10	Febrero 2015	10
		Enero 2015	8
		Diciembre 2014	5
		Septiembre 2014	3
Gastos del SPNF – Fin. y Fun. - Planilla 1.3	10	Febrero 2015	10
		Enero 2015	8
		Diciembre 2014	5
		Septiembre 2014	3
Stock de Deuda de la APNF- Anexo II	10	Febrero 2015	10
		Enero 2015	8
		Diciembre 2014	5
		Septiembre 2014	3
Planta de Personal Ocupada - Anexo III	10	Febrero 2015	10
		Enero 2015	8
		Diciembre 2014	5
		Septiembre 2014	3
		100	

Fuente: <http://.org.ar/wp-content/uploads/2014/09/infoasapprov0115.pdf>
 En base a esa puntuación el ASAP confecciona el siguiente cuadro de cumplimiento de las provincias que participan en la LRF.

Comparativo puntaje de los últimos tres informes

	Marzo '14	Septiembre '14	Marzo '15	Situación informe a informe	Situación interanual
Córdoba	65	90	70	◆	●
Entre Ríos	70	65	70	●	▲
Río Negro	35	47	70	●	●
Salta	60	55	70	●	●
San Juan	70	65	70	●	▲
Chaco	0	44	65	●	●
C. de Buenos Aires	60	60	60	▲	▲
Neuquén	70	70	60	◆	◆
Tucumán	66	55	55	▲	◆
Catamarca	52	47	52	●	▲
Santa Fe	52	80	52	◆	▲
Santiago del Estero	52	47	52	●	▲
Mendoza	18	63	50	◆	●
Formosa	35	47	49	●	●
Buenos Aires	35	38	43	●	●
Tierra del Fuego	35	35	43	●	●
Jujuy	50	35	40	●	◆
Misiones	40	35	40	●	▲
La Pampa	35	30	35	●	▲
San Luis	35	35	35	▲	▲
Chubut	46	35	15	◆	◆
Corrientes	0	0	0	▲	▲
La Rioja	14	0	0	▲	◆
Santa Cruz	5	0	0	▲	◆
Promedio	41,7	44,9	45,7		
●	Mejora	13	8		
▲	Sin cambios	6	10		
◆	Desmejora	5	8		

Tabla 2 Fuente: <http://.org.ar/wp-content/uploads/2014/09/infoasapprov0115.pdf>

Al visualizar el cuadro, la provincia de La Rioja aparece como una de las peores calificadas, al omitir las publicaciones correspondientes al año 2013, 2014 y las primeras del 2015. Verificando la ruta que nos indica la LRF, "Deben publicarse en las páginas oficiales de las provincias" pudimos constatar tal situación.

En entrevistas informales mantenidas con las personas responsables de la aplicación de la LRF en la provincia, nos explican que tal situación sería de orden temporaria, y solo falta la publicación de la información confeccionada de acuerdo a esta Ley. La misma está aprobada por el Consejo de Responsabilidad Fiscal, y en tal sentido la operatoria financiera de la provincia no se vio afectada.

Consultada la Página Oficial del Gobierno de La Rioja, Ministerio de Hacienda y en ella el apartado sobre el cumplimiento de la LRF podremos apreciar que las últimas publicaciones que figuran son las correspondientes al tercer periodo del año 2013.

Sector Público No Financiero (SPNF):

Comprende la Administración Pública No Financiera, las obras sociales estatales, las empresas y sociedades del Estado que abarca a las empresas del Estado, las sociedades del Estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta, empresas interestaduais, todas aquellas organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, y todo ente, instituto u organismo que tenga carácter empresarial.

Anexos

Año 2012

▶ Periodo: Primer Trimestre 2012
▶ Periodo: Segundo Trimestre 2012
▶ Periodo: Tercer Trimestre 2012
▶ Periodo: Cuarto Trimestre 2012

Año 2013

▶ Periodo: Primer Trimestre 2013
▶ Periodo: Segundo Trimestre 2013 <input type="button" value="Click para abrir!"/>
▶ Periodo: Tercer Trimestre 2013

1

Año 2013

▶ Periodo: Primer Trimestre 2013
▶ Periodo: Segundo Trimestre 2013
▼ Periodo: Tercer Trimestre 2013
<ul style="list-style-type: none">◦ Periodo: Tercer Trimestre 2013◦ <i>Planilla 1.2 - Gasto en Infraestructura Social Básica y/o Financiados por Organismos Internacionales de Crédito</i>◦ <i>Planilla 1.3 - Gasto por Finalidad y Objeto</i>◦ <i>Planilla 1.4 - Esquema Ahorro – Inversión – Financiamiento</i>◦ <i>Stock de deuda de la Administración Pública no Financiera Provincial</i>

<http://www.larioja.gov.ar/portal/ley-de-responsabilidad-fiscal-y-decreto-reglamentario>

Profundizando el estudio de la aplicación de la LRF, pudimos advertir que para el ámbito de los municipios no se ha generado un programa que los incorpore a la LRF, esto sucede en muchas provincias argentinas.

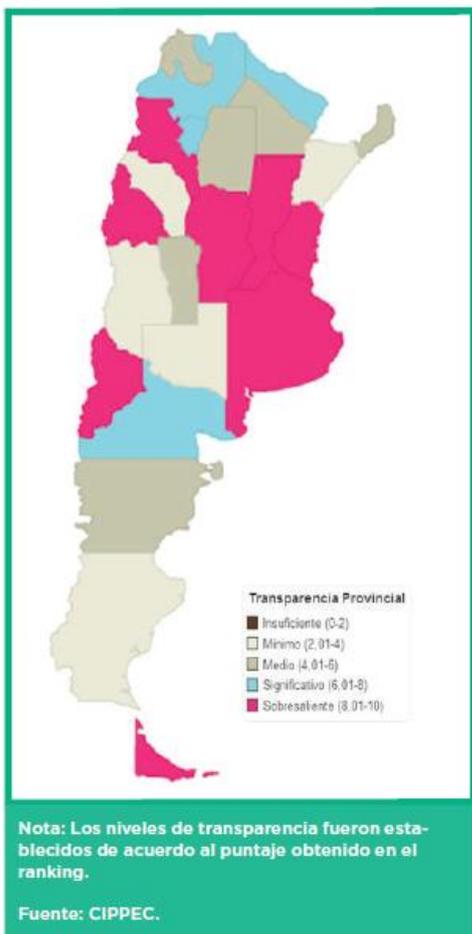
El Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento CIPPEC, elabora de manera anual el índice de Transparencia Presupuestaria Provincial (ITPP) mide el nivel de desagregación y detalle de la información que se publica, y otro parámetro que agrega es el la oportunidad o el nivel de actualización con que la misma es publicada. ² Es decir estudia algunas de las reglas cualitativas y cuantitativas fijadas por la LRF. En el estudio mencionado se pone en relieve la importancia del presupuesto como

¹ <http://www.larioja.gov.ar/portal/ley-de-responsabilidad-fiscal-y-decreto-reglamentario>

² CIPPEC

<http://www.cippec.org/documents/10179/51825/145+DPP+PF,%20%20C3%8Dndice+de+Transparencia+Presupuestaria,%20Agosto+y+Casadei+2015.pdf/1901dd5e-93e9-4c45-b19e-7b647f04dd90>

herramienta de planificación de políticas públicas y la importancia de publicarlo en un plazo adecuado. Definiendo la transparencia de un gobierno con una actividad como la de dar a conocer en tiempo y forma sencilla este instrumento. Los autores del este trabajo elaboran una tabla y un mapa de transparencia, donde se puede apreciar la brecha que existe entre las provincias responsables en el cumplimiento de la publicación del presupuesto y aquellas que no. Córdoba lidera la tabla en cuanto al cumplimiento y La Rioja se encuentra entre las tres últimas, corroborando con el estudio anterior el perfil que cada provincia va presentando.



Puesto en el ranking	Provincia	Puntaje noviembre 2014
1º	Córdoba	9,75
2º	CABA	9,55
3º	Neuquén	9,35
4º	Entre Ríos	9,35
5º	Buenos Aires	8,95
6º	Catamarca	8,90
7º	San Juan	8,35
8º	T. del Fuego	8,15
9º	Santa Fe	8,15
10º	Salta	7,90
11º	Río Negro	7,30
12º	Formosa	6,90
13º	Tucumán	6,80
14º	S. del Estero	6,00
15º	Chaco	5,90
16º	San Luis	5,75
17º	Jujuy	5,50
18º	Chubut	5,50
19º	Misiones	4,95
20º	Corrientes	3,90
21º	Mendoza	3,75
22º	La Rioja	2,85
23º	Santa Cruz	2,35
24º	La Pampa	2,10

Fuente: CIPPEC.

Ilustraciones

Fuente

Cippec

<http://www.cippec.org/documents/10179/51825/145+DPP+PF,%20%20C3%8Dndice+de+Transparencia+Presupuestaria,%20Agosto+y+Casadei+2015.pdf/1901dd5e-93e9-4c45-b19e-7b647f04dd90>

Conclusión

La transparencia en las Finanzas Publicas cuenta con un instrumento de gestión muy importante, en nuestro país, La Ley de Responsabilidad Fiscal 25917, el cual detalla pautas de tanto cualitativas como cuantitativas, que significan compromisos de respetar ciertos topes para el gasto corriente, el endeudamiento y pautas para ingresos como así también de dar a conocer los mismos, en plazos adecuados.

Como puede observarse en las dos fuentes consultadas, una elaborada por ASAP que evalúa solo las provincias, a marzo de 2015 y otra elaborada por el CIPPEC además de las provincias incluye a la CABA a noviembre de 2014 en ambas coincide el extremos superior, como la provincia más cumplidora a Córdoba, y en el extremo inferior Santa Cruz y La Rioja.

Consultada la página de la provincia de La Rioja, se observa la publicación parcial de la información hasta el tercer trimestre del año 2013, esto da origen a la ubicación que la misma luce en ambos cuadros.

Al consultar otras leyes que indirectamente miden alguno de los parámetros de la LRF, como lo es el endeudamiento, se observa que se mantiene el cumplimiento de las pautas cuantitativas, tal sería el ejemplo de la Ley 9686/2015³ donde en el artículo primero de la misma luce la deuda total que la provincia tiene al 31 de diciembre del año 2014, en el marco del Programa Federal de Desendeudamiento de las Provincias Argentinas

Es al menos llamativo el cumplimiento parcial de lo dispuesto en la LRF en el ámbito de la provincia, ya que los presupuestos son presentados y aprobados de acuerdo a lo que establece la Constitución Provincial, y como arriba se expresa las pautas

³ <http://www.boletinoflarioja.com.ar/pdf/2015//2015-07-14.pdf>

cuantitativas se respetan, al parecer solo falta las pautas cuantitativas.

La idea general de transparencia que esta ley impone, se percibe en los pasillos de la casa de gobierno, como una idea no es importante como lo fue en el periodo del presidente Néstor Kirchner cuando se pone en vigencia la LRF.

Actualmente se observa como diferentes administraciones gubernamentales fortalecen sus conductas transparentes considerando que esta fortalece la calidad de la democracia, y se garantiza el derecho de los ciudadanos de estar informados. Tal es el ejemplo de la provincia de Córdoba que aparece primera en todas las evaluaciones referidas a la responsabilidad fiscal, como así también a la responsabilidad social y el cumplimiento de normas ISO en casi todas las dependencias del estado provincial.

Podríamos concluir que el cumplimiento de la LRF, tiende a fortalecer la transparencia, sea está considerada un valor o un derecho de los ciudadanos, y con ella a fortalecer el sistema democrático. La ausencia de transparencia vulnera los derechos de los ciudadanos y le baja calidad al sistema democrático. Las empresas, que son consideradas portadoras de poder, en mucha menor cuantía que el estado, están transitando el camino de la Responsabilidad Social, con la bandera de la transparencia de todas sus acciones.

En el ámbito estatal donde se manejan los dineros públicos es aún mayor el compromiso con la publicidad de los actos de gobierno para que los ciudadanos conozcan y tomen sus decisiones en base a información certera.

Se plantea un desafío poner en la agenda publica provincial la importancia de la transparencia, considerada esta como el acceso a la informacion del manejo de los fondos publicos, bajo ciertas condiciones de oportunidad y formalidad, como valor que fortalece la democracia y garantiza la sustentabilidad de la misma.

Referencias bibliográficas:

infoleg. (2015). <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/norma.htm>.

ISO . (s.f.). ISO 26000 .

Ley de Responsabilidad Fiscal . (2004). *Ley de Responsabilidad Fiscal* . Buenos Aires : Infloleg.

MELAMUD, A. (2010). Reglas Fiscales en Argentina: el caso de la Ley de Responsabilidad Fiscal y los regimenes de Asistencia Financiera . En M. A. CEPAL .

NAVARRO GARCIA, F. (2013). *RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Teoria y Practica*. Buenos Aires.

RAE. (s.f.). *DICCIONARIO. 2015*.

Shapiro Isaac. (2002). *Guia Ciudadana para el trabajo presupuestario*. Mexico: CNDH.

Villegas Hector. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario*. En H. Villegas. Buenos Aires: Depalma.

Bibliografía :

AGOSTO W., CASADRI E “*Índice de Transparencia Presupuestaria Provincial 2014*” Documento de Política Pública” CIPPEC

ISO 26000 http://www.iso.org/iso/iso_26000_project_overview-es.pdf.

ALBI, E., CONTRERAS, C. GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M. Y ZUBIRI, I. (1996): “Teoría de la Hacienda Pública”, Ariel Económica, 2da. Edición, modificada y ampliada, Ed. Ariel, Barcelona.

BARA, R. (2006): “Finanzas Públicas y Decisiones Públicas: Un enfoque de Economía Política”, Fondo Editorial, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires.

BUCHANAN, J. Y FLOWERS, M. R. (1980): “Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública”, R. Irwin, Inc., Quinta Edición, traducido al español por J. Ruza Tardío y F. Castro y publicado por Editoriales de Derecho Reunidas, Caracas.

- DUE, J. F. y FRIEDLAENDER, A. F. (1981): "Análisis económico de los impuestos y del sector público", El Ateneo, 4ta. Edición. Buenos Aires.
- MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992): "Hacienda Pública. Teórica y Aplicada", Mc Graw Hill / Interamericana de España S.A., 5ta. Edición, Madrid.
- NUÑEZ MIÑANA, H. (1994): "Finanzas Públicas", Ed. Macchi, ASAP, Buenos Aires.
- PIFFANO, H. (2006): "Microeconomía Aplicada a Educación Universitaria. Teoría y Práctica Comparada" – Departamento de Economía, FCE, Universidad Nacional de La Plata, e - book editado a través del PreBi/SeDiCI – UNLP.
- ROSEN, H. S. (1998): "Manual de Hacienda Pública", Edición española a cargo de Ignacio Zubiri y Antonio de Lecea, 3ra. Edición, Ariel Economía, Ed. Ariel, Barcelona.
- SHOME, P. (Editor) (1995): "Manual de Política Tributaria", Instituto del FMI, FMI, Washington, D. C.
- STIGLITZ, J. E. (1992): "La economía del sector público", Antoni Bosch S. A., Barcelona.
- DORNBUSCH, R. y FISCHER, S.: "Macroeconomía", Mc Graw, N.Y., 4ta. ed., 1989.
- MANKIW, G.: "Macroeconomía", Ed. Macchi, 1995.
- VARIAN, H.: "Microeconomía: un texto intermedio", A. Bosch, 1987.
- ZEPEDA, Jesús "Estado y Transparencia: un paseo por la filosofía política" IFAI

Cita de este artículo:

ORTIZ FONZALIDA, L. (2016) "La responsabilidad fiscal y la transparencia en el manejo de los fondos públicos" *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1. pp. 31-55.* Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

PRESUNCIONES LEGALES – INTERESES PRESUNTOS EN PRÉSTAMOS DE DINERO Y VENTAS A PLAZO DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES

CAROLINA ISABEL ZANDRI

Contadora. Docente. Investigadora.
Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias
Universidad Nacional de La Rioja.

Palabras Clave:

*Intereses presuntos. Segunda
Categoría. Impuesto a las
Ganancias. Vacío legal.*

Key Words:

*Deemed interests. Second
Category. Income Tax. Legal
Vacuum.*

Resumen

En el Impuesto a las Ganancias se presume que, toda deuda sea producto de un préstamo o venta inmuebles y/o muebles a plazo, aunque no se hayan pactado intereses o se pactan en menor medida, genera RENTAS alcanzadas por el impuesto a las ganancias. El presente trabajo aborda el análisis respecto a su gravabilidad y el quantum para quien la obtiene y su deducibilidad para la otra parte, por cuanto se observan vacíos legales en su tratamiento. Se presenta una propuestas para superar el mismo.

Abstract

As regards the Income tax, it is assumed that every debt generates income, no matter if this debt is a result of a loan or real estate and/or personal property sale through an installment agreement, or even if interests were not agreed upon or they are agreed upon to a lesser extent. This research aims at analyzing the taxability concerning income tax expense and the interest value appointed to the taxpayers as well as tax deduction from taxing authorities, considering that there is a legal vacuum regarding tax treatment. Besides, some proposals are submitted to overcome the difficulties caused by this legal vacuum.

INTRODUCCION

El presente trabajo es un anticipo parcial del PROYECTO de Investigación que se lleva a cabo en el Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias de la UNLaR denominado "DESIGUALDAD FISCAL Y VACÍOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS"

En la segunda categoría del impuesto a las ganancias están definidas las rentas que genera la colocación de capitales. Son rentas o ganancias en donde el trabajo personal es nulo o casi nulo, cobrando preponderancia casi excluyente el factor capital; por tal motivo, es que también suele llamárselas "rentas no sudadas".

Básicamente, la Ley establece que toda deuda en la que no se pacte expresamente un tipo de interés, igualmente éste se genera, en la medida en que ella lo determine.

Así, la definición de estas rentas está en el Art. 45 de la ley de Impuesto a las Ganancias en forma cierta y, si bien hace una enumeración taxativa se transforma ésta en enunciativa, por cuanto al final del inc. a) el citado artículo hace una afirmación genérica al

gravar " todo ingreso que sea producto de la colocación de un capital" (siendo los intereses la modalidad más conocida).

Los intereses podemos definirlos como la retribución de un capital por su uso en un lapso de tiempo, y podrían clasificarse en:

- Explícitos: por estar expresamente pactados y convenidos entre las partes.
- Implícitos – Presuntos: porque surgen de la diferencia entre el precio de contado y el precio financiado (es decir no estar específicamente indicados).

El Art. 48 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece dos tipos de presunciones en concepto de intereses. Así textualmente expresa:

"Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume ,salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc, devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco Nación Argentina para descuentos comerciales ,excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente , en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones , de acuerdo lo que establezca la reglamentación. Si la deuda proviene de inmuebles a plazo, la presunción rige sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses"

En resumen: de la Ley surge, claramente, que todo préstamo o venta de bienes inmuebles o muebles a plazo en que no se hayan pactado expresamente intereses, se presume (en algunos casos admitiendo prueba en contra y en otro no) la existencia de un interés (que es ganancia para el prestamista o vendedor gravada por el impuesto a las ganancias).

El art. 67 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, solo se encarga de aclarar que el tipo de interés a aplicar será el vigente a la fecha de la realización de la operación; y que, también, rige la presunción para cuando se pacten intereses pero que sean inferiores a los que se presume legalmente.

Habiendo efectuado, en esta introducción, una descripción de la problemática y profundizado el estudio y análisis del tema, advertimos la existencia de tres importantes vacíos legales (que a continuación desarrollamos) y que de plasmarse su solución en una norma, se contribuiría a la seguridad jurídica y precisión tributaria. Ellos son:

- 1) ¿Los intereses presuntos gravados para el acreedor o vendedor están contenidos en el precio?
- 2) ¿Que formula se utiliza para calcular los intereses presuntos?
- 3) Para el deudor o comprador: ¿es deducible el interés presunto si para el otro sujeto es ganancia gravada por el impuesto a las ganancias?

Vacío Legal : 1) ¿Los intereses presuntos gravados para el acreedor o vendedor están contenidos en el precio?

Para abordar este tema debemos recordar que las presunciones en la segunda categoría del impuesto a las ganancias, pueden ser de dos tipos:

- Jure et de Jure o absolutas: que no admiten prueba en contrario; y
- Juris tantum o relativas: que admiten el aporte de pruebas para intentar desvirtuar el supuesto legal.

Con relación a las primeras (presunciones que no admiten prueba en contrario): es solamente para el caso de las operaciones de ventas de inmuebles a plazo; de manera tal que si en estos casos, no se pactaran expresamente intereses o si habiéndose pactado éstos resultaran inferiores a los fijados por el Banco Nación Argentina para descuentos comerciales, se aplicará la presunción legal (y el contribuyente deberá declarar una renta gravada equivalente al devengamiento del citado tipo de interés).

Con relación a las segundas (presunciones que admiten prueba en contrario): de la ley surge que todo tipo de préstamo o crédito otorgado o ventas de cosas muebles, que no tenga pactado un tipo de interés, se presume que devenga un interés no menor al fijado por el Banco Nación Argentina para operaciones de descuentos comerciales vigente a la fecha de realización de la operación.

En virtud de las disposiciones antes comentadas también surge que resultaría aplicable la presunción cuando, contractualmente, se haya fijado una tasa inferior a la prevista por la ley, (debiendo el acreedor/vendedor considerar un beneficio presunto que, en principio, no podría ser deducido por el deudor /comprador).

Nada dice la Ley, ni el Decreto Reglamentario, ni norma alguna, si los intereses presuntos "se encuentran contenidos" en las cuotas en casos de préstamos o de ventas a plazo (tanto inmuebles o bienes muebles); lo cual constituye un claro vacío legal.

En verdad, hay sobre esta problemática, pocos antecedentes administrativos o judiciales o ideas aportadas por la doctrina; y, aún, entre ellos no son coincidentes.

El ejemplo simple de la problemática sería:

El señor XX le presta al Señor JJ (que es su amigo) la suma de \$ 100.000, asumiendo el compromiso este último de devolver el dinero en 4 meses, sin que exista mutuo ni tasa de interés alguna

La tasa de interés del Banco Nación Argentina para descuentos comerciales es del 4% por ciento mensual.

Interés presunto: $\$ 100.000 \times 0.04 \times 4 = \$ 16.000$

A priori, esta no sería una situación conflictiva, en tanto los contribuyentes y el fisco han entendido, razonablemente, que el interés no está contenido en el precio (sin dudas \$ 100.000 es el capital prestado); no obstante debiéramos decir que se trata de **un vacío normativo**.

Pero, en las operaciones a plazo de venta de bienes muebles e inmuebles ya se han producido controversias por cuanto el fisco entendió que el interés presunto "se debía adicionar" al valor de las cuotas; en tanto que la jurisprudencia ha manifestado que "las cuotas se encuentran integradas con dicho interés", a fin de sujetarlo a la imposición, estando incluidos -en consecuencia- en el precio de venta a plazo (tanto de bienes muebles como inmuebles).(1)

Para las deudas originadas por las ventas de cosas y bienes muebles e inmuebles podríamos entonces, siguiendo la jurisprudencia, interpretar que el interés está contenido en el precio, es decir, debiera calcularse por dentro.

Sin dudas estamos frente a un vacío normativo, que debiera ser contemplado expresamente por una norma.

Un viejo antecedente podríamos encontrarlo en el Art. 8 del decreto 1174/86, reglamentario de la ley del impuesto a los beneficios eventuales, ya derogado que al problema lo contemplaba expresamente para el caso de venta de inmuebles a plazo. Incluso, en, ese momento, se entendía que el mismo criterio se aplicaba para el impuesto a las ganancias (por lo interactivo e integrado que eran

las dos leyes tributarias). Dicha norma especificaba que, para el caso de operaciones a plazo, siempre que no se estipulara en forma expresa el pago de intereses, " el precio de la transferencia se debía disminuir en el importe de los intereses presuntos", calculados en función de las disposiciones pertinentes del impuesto a las ganancias, en su Art. 48 de la ley y Art. 64 (actual 67) del decreto reglamentario.

Con relación a este tema bajo análisis, existe un antecedente jurisprudencial que ha sentado criterio a favor de los contribuyentes de muy vieja data (1). Nos referimos al fallo del Tribunal Fiscal en la Causa " Secreto, Juan Antonio" 05/07/68, en el ex impuesto a los réditos.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó una resolución de la Dirección General Impositiva que determinaba el impuesto a los réditos, originada en la pretensión fiscal que el rédito proveniente de la venta en cuotas de un negocio "debía ser incrementado" en el importe correspondiente al interés presunto.

Así es que, volviendo a la causa Secreto Juan s/ recurso de apelación - impuesto a los réditos, el Tribunal sostuvo que las disposiciones legales y reglamentarias, en lo sustancial, no establecen que los beneficios atribuibles a cada cuota deban ser incrementados con sus intereses; sino que, por el contrario, presumen que " las cuotas se encuentran integradas con dicho interés".

Otro artículo que avalaría esta interpretación, es el Art. 126 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando expresa que para la determinación del costo de los bienes amortizables no se toman los intereses reales o presuntos.

Si bien podríamos concluir, con respecto a este punto, que el fisco a priori había aceptado el criterio sentado por la jurisprudencia, nada obsta para que en una próxima modificación a la Ley o al Decreto Reglamentario o la sanción por parte de Afip una resolución general, terminara con el vacío normativo.

Vacío Legal : 2) ¿Cuál es la fórmula a utilizar para determinar los intereses presuntos?

Nuevamente nada dice la ley, ni el decreto reglamentario, ni norma alguna. Otro vacío normativo, en el sentido que no está expresamente dicho cómo deben calcularse esos intereses.

Para el caso de préstamos de dinero algo hemos señalado en el punto anterior, estimando que el interés no está contenido en el precio, con lo cual:

Interés = Monto del préstamo x la tasa de interés (durante el período del préstamo).

Si quisiéramos aproximar una respuesta al interrogante del punto 2) en el caso de venta de bienes muebles e inmuebles a plazo se obtendría de la siguiente fórmula:

$$\text{Precio de contado} = \frac{\text{Precio a plazo}}{(1 + \text{Tasa de interés})}$$

Interés = Precio de contado x (tasa de interés x cantidad de cuotas)

Ejemplo numérico:

El Sr. JJ le vende una propiedad al Sr. XX en 10 cuotas mensuales de \$ 30.000 cada una. Si suponemos una tasa de interés del Banco Nación Argentina para descuentos comerciales del 4% mensual obtendríamos:

$$\text{Precio de contado: } \frac{30.000 \times 10}{(1 + 0,04 \times 10)} : \$ 214.286$$

Interés presunto gravado: \$ 300.000 – \$ 214.286: \$ 85.714

En consecuencia el Sr. JJ deberá incorporar como ganancia gravada la suma de \$ 85.714, en concepto de intereses presuntos contenidos en esta operación de venta a plazo. ¿Y el Sr. XX podrá deducirlos como gastos en su declaración jurada?. Este interrogante lo analizamos, en el punto siguiente

En suma: concluiríamos que habría que contemplar normativamente que el interés presunto está contenido en el precio o en las respectivas cuotas (siguiendo la jurisprudencia de vieja data arriba citada).

Independientemente de que se generen (o no) situaciones conflictivas entre contribuyentes y el fisco, si las normas receptan los conceptos señalados, entendemos que habrá un excelente aporte a la seguridad jurídica. En este caso, quizás, con una Resolución General de la Afip podría quedar debidamente solucionada la cuestión.

Vacío Legal : 3) ¿Para el deudor o comprador: es deducible el interés presunto si para el otro sujeto es ganancia gravada por el impuesto a las ganancias?

En esta instancia, sin duda, a raíz del vacío normativo existente estamos frente a una situación conflictiva y con opiniones técnicas encontradas.

Para el organismo fiscal, esos intereses presuntos, no son deducibles por distintos motivos:

- a) Porque dicho concepto no se encuentra incluido en el Art. 87 y contemplado, por ende, como una deducción especial de la tercera categoría.
- b) Porque no es procedente para cómputo de las amortizaciones de los bienes (porque no integran el costo de los bienes amortizables).
- c) Por la teoría del acrecentamiento.

Estos argumentos fueron expuestos por el fisco para la defensa de los casos en donde se intentaba practicar esta deducción y han sido avalados, por un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Establecimiento Volmar Industrial y Comercial SA s/ recurso de apelación del 19/11/98 (2).

Interpreta este fallo que: "de la normativa aplicable en la especie se desprende claramente que la presunción legal se aplica a los efectos de la determinación de la ganancia para el acreedor y que no corresponde deducir lo que la ley no autoriza como deducción"; y, confirmó la posición de la Dirección en el caso de una operación de forestación que se había pagado en cuotas.

No obstante esta posición fiscal y jurisprudencial, la doctrina "sigue insistiendo" que el interés presunto es deducible.

Para apoyar esta posición "se acercan nuevamente al fallo (1) del TFN, por cuanto entienden que fue claro para el vendedor que el interés presunto estaba contenido en el precio; pero, nada dijo respecto a la deducibilidad para el comprador, porque no era la causa de la litis o materia a tratar.

También entienden que resultaría irrelevante si quien realiza la compra declara rentas como ganancias de la segunda o tercera

categoría, toda vez que el Art. 81 expresa " De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley se podrá deducir: a) los intereses de deudas , sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas ."

Interpretan que si se analiza el vocablo intereses de este inc. a), éste constituiría el género, sin interesar las especies que lo integrarían; es decir, podría (en consecuencia) comprender tanto a intereses resarcitorios, moratorios, punitivos y ¿porqué no a los presuntos?

Además sostienen que nada dice la Ley si son intereses explícitos o presuntos; por lo tanto, donde la ley no distingue no debiera haber distinción por parte del intérprete.

REIG Enrique en su última edición de "El Impuesto a las ganancias" está a favor de su deducibilidad, cuando dice: "que es deducible de las rentas de la primera categoría inclusive el interés presunto que existe en el caso de compra de inmuebles a plazo".

Y sostiene, además, en esta última edición que cuando el sujeto que realiza la compra de los bienes a plazo los afecta a una actividad gravada, a pesar que no se hubiesen pactado expresamente por dicha operación intereses, éstos están implícitos como interés presunto, sin admitir prueba en contrario para el caso de inmuebles, conforme el Art. 48 de la Ley de Ganancias. Similar situación con las compras a plazo de otros bienes cuando no exista prueba en contrario.

Una opinión de esta naturaleza se encontraría abonada, asimismo, por la propia mecánica cruzada del gravamen, por cuanto como

se dice contablemente, no hay deudor sin acreedor; o que, un ingreso para alguien significa un egreso para la contraparte.

Autores como Villar Celestino (3), Martín José M (4), Carlos Martínez Molteni (5), Rodrigo Mazzuchi (6) opinan que: así como son gravados para el vendedor pueden ser deducibles para el comprador.

En suma: hasta el momento sólo tenemos la posición del fisco en la defensa del caso ya comentada (2); la sentencia del TFN en este caso y, por otra parte, la opinión de autores en contraposición (por los motivos expuestos brevemente ut-supra). En consecuencia, podríamos decir que estamos frente a un **vacío normativo**, no difícil de aclarar por la vía normativa que se considere conveniente.

Por ello, si la decisión de política tributaria fuera la de no admitir la deducibilidad de estos intereses, una alternativa de solución podría ser la de incluir la palabra "explícitos" en art. 81 inc a) de la Ley. Por el contrario, si la decisión fuera admitir la deducción, se podría incorporar en la misma norma la expresión "reales o presuntos".

Referencias:

- (1)Secreto, Juan Antonio-TFN - Fallo del 5/7/68 - Impuesto a los réditos.
- (2)Establecimiento Volmar Industrial y Comercial SA s/ recurso de apelación. Impuesto a las ganancias. Fallo del 17/11/98.
- (3)Villar Celestino: "Intereses presuntos, su análisis critico" Errepar DT T VII Pág. 251.
- (4)Martín, José M: "Tratamiento de los intereses presuntos en el impuesto a las ganancias". Errepar DT T XXXIII Pág. 529.
- (5)Martinez Molteni Carlos: "Los denominados intereses presuntos: implicancias". Errepar. DTE T XX 11/99.

- (6) Mazzuchi Rodrigo J.J.: " La deducibilidad de los intereses presuntos originados en compras a plazos" Errepar. DTE XXIII 04/02.
- (7) Reig Enrique J.: " Impuesto a las ganancias " 10ª- Ediciones Macchi Bs.As. 2001 Pág. 306 y 307.

Cita de este artículo:

ZANDRI, C. (2016) ""Presunciones legales – Intereses presuntos en préstamos de dinero y ventas a plazo de inmuebles y bienes muebles"". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1. pp.56-68 . Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>*

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, está

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 se 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 accesoria.
- 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 3° 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 3° 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 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 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 Tampera, 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 expresado 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 de 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>

INDUSTRIA DEL SOFTWARE : EXENCIÓN DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS . UNA PROPUESTA PARA LA PROVINCIA DE LA RIOJA

ELENA PAULI

Docente. Investigadora.
Especialista en Tributación
Miembro del ITIT.
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

Exención - Industria - Industria
Software - Actividad Industrial
- Software - Ingresos Brutos -

Key Words:

Exemption - industry - industry
- Industrial activity - Software -
revenue - assimilate Software

Resumen

El objeto de la presente investigación se refiere puntualmente la Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de la Industria del Software en la Provincia de La Rioja.

Este trabajo pretende remarcar que las exenciones o beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales en la configuración del Hecho Imponible, que liberan a una persona, a través de una disposición legal, de la obligación de pagar contribuciones al Estado.

Por lo tanto, si bien se configura el hecho fáctico que determina el hecho imponible, existen razones de índole económica, política, social o financiera que de un modo expreso motivan las exenciones generando la ausencia de pago del impuesto correspondiente.

La investigación estuvo enmarcada dentro de un estudio de campo descriptivo, ya que se obtuvo la información sin alterar las condiciones existentes, es decir, sin manipular o controlar variable alguna.

La recolección de los datos en principio se realizó a través de un cuestionario estructurado dirigido a los alumnos de las carreras de Licenciatura en Sistemas, Ingeniería en Sistemas y Tecnicatura en Sistemas de la Universidad Nacional de la Rioja consistente en 23 preguntas cerradas y semiabiertas y una segunda parte orientada a los ex Directores de Rentas, Políticos, Profesionales y Empresarios del sector conformada por un conjunto de entrevistas estructuradas. Entre las conclusiones más destacadas se advierte la falta de información de parte del campo legislativo, y a partir de ese desconocimiento, la poca importancia que le fue asignada, por lo que resulta necesario avanzar en un estudio que demuestre la conveniencia de apuntalar con ventajas impositivas a las pymes que se dedican al software y los servicios informáticos, dándoles impulso a través del estímulo del Estado, lo que permitirá posicionar nuestra tecnología ante el mundo, generando puestos de trabajo genuinos y un nuevo horizonte de negocios.

De allí la conveniencia de promover la implementación de un régimen de exención impositiva provincial y municipal para la industria del Software de manera de fomentar la inversión en este sector productivo posibilitando la innovación tecnológica, lo que va a garantizar en pocos años beneficios concretos para la Provincia.

Abstract

The object of this research concerns promptly the exemption from the tax on the gross income for the activity of the Software industry in the province of La Rioja.

This work aims to underline that exemptions or tax benefits consist of objective or subjective circumstances that neutralize the normal effects in the configuration of the taxable transactions, that release to a person, through a legal arrangement, the obligation to pay contributions to the State.

Therefore, while setting up the factual fact that determines the taxable, there are economic, political, social or financial reasons that motivate exemptions generating the absence of payment of the corresponding taxes in an express manner.

The research was framed within a descriptive field study, since the information was obtained without altering the existing conditions, i.e. without handling or any variable control.

In principle data collection was carried out through a questionnaire addressed to the students of the careers of Bachelor of systems, systems engineering and technician in systems of the National University of la Rioja consists of 23 closed and semi-open questions and a second part oriented incomes of former directors, politicians, professionals and entrepreneurs in the sector consists of a set of structured interviews structured.

Among the most noteworthy findings the lack of information on the part of the legislative field, and from that ignorance, warns the minor that was assigned to it, so it is necessary to move forward in a study that demonstrates the desirability of propping up with tax advantages to SMEs engaged in the information technology, services and software giving them momentum through the encouragement of the State, allowing position our technology to the world, generating genuine jobs and a new horizon of business.

Hence the desirability of promoting the implementation of a system of provincial and municipal tax exemption for the industry of the

Software in a manner of encourage investment in this production sector enabling technological innovation, what will ensure concrete benefits for the province in a few years.

INTRODUCCION

En el marco de la economía moderna y global va dando pasos a una nueva visión superadora de la vieja economía de mercado. Un aspecto que consideramos brillante es el referido a la industria del conocimiento.

Esta nueva visión económica basada en el conocimiento a dado paso a nuevas tecnologías, estas creadas por el intelecto humano y especialmente por trabajadores, estudiantes y profesionales técnicos que son el capital generador de estas nuevas tecnologías cuya demanda crece a pasos agigantados en el mercado interno como en el internacional.

Esta evolución de la economía de "cerebros" más que de "músculos" plantea un activo clave que es el activo intelectual. Los medios físicos de producción tradicionales como el trabajo, el capital o la tierra dan espacio a un nuevo factor productivo que es un activo que por sus características se considera suficiente para ser generador de ingresos y riquezas.

El factor productivo del intelecto o del conocimiento se transforma en una ventaja competitiva más en mercados actuales o emergentes donde a igualdad de tecnología que puede ser copiado clonado.

El posicionamiento de estas empresas se mejora con la incorporación de factores productivos intelectuales, esto no es privilegio de grandes empresas o multinacionales, la pequeña o mediana empresa que pueda desarrollar sus productos en miras a este capital intelectual transforma la economía de la región en próspera, creciente, distributiva y sobre todo no contaminante.

Este activo intelectual tiene su basamento en lo que hoy conocemos como Industria del Software. Es la actividad por definición que en

franco crecimiento se consolida como la actividad económica de contenido 100% intelectual.

La política tributaria como rama de la Política Económica y en particular de la Política Fiscal utiliza concretamente el Régimen de Exenciones Tributarias como variable de control para asegurar y mantener la economía en rangos crecientes de pleno empleo, lo que produce variaciones en el corto o mediano plazo en la producción, en la generación de empleos y en los precios.

La Economía en general con sus ciclos económicos apunta al crecimiento de los diferentes sectores de la economía, pero los mismos no siempre ocurren los más deseados o en la orientación que en cuanto a la planificación Fiscal el Gobierno se propone dentro de sus objetivos.

De tal modo se incorporan constantes reformas, apareciendo nuevos tributos y desapareciendo otros, en función de las necesidades económicas del país.

El software y los servicios informáticos (SSI) en la Argentina es una de las actividades de mayor crecimiento, en especial luego de la devaluación año 2.002. Gracias a la reactivación económica y a la exportación de servicios y productos, el sector de las tecnologías de la información (TI) sacó provecho de la calidad de sus trabajadores y profesionales y logró consolidarse como una de las áreas de mayor dinamismo. Con apoyo del Estado a través de leyes específicas para la industria y con estrategias fiscales llegaron gigantes como Intel, Motorola y EDS. Incluso, la Argentina ya es considerada en algunos estudios internacionales como un referente mundial.

Esta definición estratégica del Estado es orientada al crecimiento y consolidación de la industria intelectual que demanda laboralmente unas veinticinco mil personas en todo el país.

El marco legal en cuestión forma parte de un programa que identifica tendencias de desarrollo futuro y permite incorporar a todos los representantes del ámbito del software en una propuesta de consenso.

El presente estudio se refiere a la Exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Industria del Software, con el objeto de analizar cómo una herramienta de este tipo puede generar un proceso dinámico, a partir que el Estado concede incentivos, reintegros, reembolsos o subsidios a particulares, para el desarrollo y la consolidación de determinadas actividades que se consideran estratégicas, de manera de inferir con cierta prospectiva los escenarios posibles y potenciarlas para enfrentar de manera exitosa, mediante el diseño de acciones, metas y objetivos, para que desde la actividad privada mediante una adecuada filosofía de gestión y contando con un recurso humano motivado y capacitado, se puedan alcanzar resultados que incidan en la economía del lugar. Considero que mediante la presente investigación es posible avanzar en otros estudios que permitan incrementar este tipo de medidas, que incluso abarquen actividades conexas que potencien sus alcances.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1. Planteamiento del Problema

En la actualidad la Argentina se ve inmersa en constantes cambios como consecuencia de un mundo globalizado a partir de la interdependencia económica del conjunto de países al mismo tiempo influenciado por la difusión acelerada y generalizada de la tecnología.

Este continuo avance incide en los procesos industriales tanto en su aspecto productivo como en las actividades de gestión, lo que motiva que cada vez sea más necesaria una mirada puntual sobre la evolución y el desenvolvimiento de las diferentes variables dentro del campo del desarrollo, para lo cual se requiere una constante actualización además de una rápida adecuación a esos cambios con miras a prever y orientar nuevos lineamientos con cierta prospectiva.

A partir del análisis realizado advertimos que en la Provincia de La Rioja no cuenta con un régimen de exención impositiva a nivel provincial ni municipal para la industria del Software, actividad que comprende al conjunto de los programas de cómputo y componentes lógicos necesarios que hacen posible las operaciones de un sistema de computación, siendo ésta una profesión que contribuye tanto a la creación.

2. Breve historia del software:

Las computadoras pueden ser descritas por dos elementos básicos: el hardware y el software. Se considera al hardware como la parte de un sistema informático que es visible y tangible, lo que comprende a todos sus componentes, sean eléctricos, electrónicos,

electromecánicos, y mecánicos, incluyendo cables gabinetes o cajas y cualquier otro elemento físico involucrado.

Por su parte el software es el juego de instrucciones que controla el hardware incluyendo su documentación, abarcando todo lo intangible, o sea todo lo «no físico» relacionado. Inicialmente, el gasto en computación era principalmente de hardware y el software era gratuito, o era incluido en el precio del hardware. Con la evolución de la técnica, los costos del hardware han disminuido en forma continua, mientras que el costo del software se ha transformado en la parte más importante del gasto en tecnología informática. Una idea muy extendida en la gente es que el hardware es más importante que el software.

Como concepto general, el software puede dividirse en varias categorías dependiendo del tipo de trabajo realizado. Las tres categorías primarias de software son:

- ✓ **Software del sistema:** Denominado también software de base, consiste en la programación propia del equipo de computación desarrollado por el proveedor del sistema físico, que proporciona el control sobre el hardware y otorga soporte a otros programas que realizan diversas tareas, como la transferencia de datos entre la memoria principal y los dispositivos de almacenamiento e incluso la operación con otros equipos periféricos.
- ✓ **Software de aplicación:** son programas que cooperan con el usuario para la realización de las actividades específicas para las que se utiliza el computador en cualquier campo de actividad posible de ser sistematizada.
- ✓ **Software de programación:** Es el conjunto de herramientas que permiten al programador desarrollar programas o aplicaciones informáticas, usando diferentes alternativas y lenguajes de programación, de una manera práctica, incorporando las instrucciones que luego realizará el computador.

Además de estas categorías basadas en tareas, varios tipos de software se describen basándose en su método de distribución.

Entre ellos se encuentran los **software empaquetados**, desarrollados por compañías para ser vendidos principalmente a través de distribuidores; el freeware o software gratuito, que se ofrece sin costo alguno; el shareware, similar al freeware pero con limitaciones adicionales. Existen también las licencias libres, en particular aquellas copyleft como la GNU GPL, y las permisivas como por ejemplo la Licencia BSD y la Licencia MIT. Las licencias libres se caracterizan por brindar al licenciatarario el permiso de usarlo con cualquier propósito, estudiarlo, distribuirlo y modificarlo.

3. Evolución de la industria del software

La historia del software no se inicia con los equipos electrónicos, aunque es con ellos que adopta el nombre, ya que está presente desde el empleo de ábacos o sumadoras mecánicas. Sin embargo, en estos casos, el software no se encontraba incorporado en el equipo sino que debe ser aportado por el operador.

De tal modo, no se percibía una diferencia sustancial entre el equipo y el control de las operaciones, pero fue recién en 1.949 cuando John Von Neumann, al incorporar el concepto de programa de control almacenado en memoria, produce el desarrollo de software tal como hoy lo conocemos.

Sobre esta última etapa hasta la fecha, podemos dividirlo en cinco eras:

Primera Era: (1.950-1.965): Se trabajaba con la idea de codificar y corregir - No existía planteamiento previo - No existía documentación ordenada - Pocos métodos formales y poca utilización - Desarrollo a base de prueba y error de software de propósitos generales - Grandes computadoras centrales (mainframes) en las grandes corporaciones, con terminales sin poder de procesamiento.

Segunda Era: (1.965-1.972): Se busca simplificar los códigos - Aparece la Multiprogramación y los Sistemas Multiusuarios -

Sistemas de Tiempo Real en apoyo a la toma de decisiones. Aparición del Software como producto generalmente comprado en el exterior, requiriendo gran esfuerzo de adecuación y mantenimiento.

- Búsqueda de procedimientos para desarrollo del software local -
Primera generación de gestión de Bases de Datos.

Tercera Era: (1.972-1.985): Nuevo concepto de Sistemas Distribuidos - Complejidad de los Sistemas de Información - Aparición: Redes de área local y global y Comunicadores Digitales - Amplia utilización de los microprocesadores - Aparición del Computador Personal iniciándose el gran acceso público. Paralelamente nace el software de escritorio, como planillas de cálculo y procesadores de texto.

Cuarta Era: (1.985-1.995) Alto impacto del software en la economía - Aparición de Redes de Información, Tecnologías Orientadas a Objetos, Redes Neuronales, Sistemas Expertos y software de Inteligencia Artificial - Cambio del entorno centralizado a entornos descentralizados cliente servidor.

Los PCs se comienzan a conectar (Redes y Servidores). Se comparten archivos, discos duros e impresoras. Se popularizan aplicaciones como el correo electrónico y agendas compartidas. - Realidad virtual y sistemas multimedia potencian la información al usuario. Irrumpe con fuerza la red global: Internet. En sus inicios páginas estáticas entregan información, pero rápidamente se convierte en el medio de acceder a aplicaciones dinámicas e interactivas. - La información como valor primordial en las organizaciones se orienta hacia la autopista de la información.

Quinta Era (De 2.000 a hoy) Utiliza recursos de eras anteriores - Aumenta la omnipresencia de la web, la reutilización de la información y componentes de software - Las redes inalámbricas, dispositivos móviles y celulares irrumpen en los campos del entretenimiento, la música y los videos. Internet es usado normalmente para buscar información - Aparición del almacenamiento en "la nube".

Desarrollo, producción y venta: El costo de producción de un paquete de software es insignificante, si se compara con el alto costo de su desarrollo ya que las empresas de software amortizan el desarrollo con la venta de una gran cantidad de paquetes de software.

Hay que distinguir que la venta de software empaquetado es diferente a la venta de *software a la medida o para empresas*. En general el software empaquetado es instalado por el usuario y está listo para ser usado. Ofrece una solución común a todos, a diferencia de un software a medida que satisface exactamente las necesidades del usuario. Además el soporte técnico se limita a un soporte telefónico. La distribución de software empaquetado está a cargo de distribuidores mayoristas que compran volúmenes considerables a precios que les permiten una reventa con un cierto margen. El producto llega al usuario final a través de revendedores o negocios de ventas al por menor, y donde los márgenes de un distribuidor mayorista pueden variar entre un 3 a un 5%, mientras que el revendedor percibe en torno al 10%.

Software para desarrollo

Existe una categoría de software que requiere que se le agregue valor, como pueden ser los software de desarrollo (lenguajes de desarrollo o software que necesita sea adaptado e integrado). Este tipo de software va dirigido a empresas y es vendido por revendedores con un conocimiento mayor que entregan servicios adicionales a la simple venta de programas estándar, lo que se conoce como software enlatado.

Licencias de software

La licencia es un contrato por el cual se proveen ciertos permisos como el de instalación, uso del software (no la propiedad), modificación del mismo, redistribución, entre otros servicios, junto a posibles condiciones como la prohibición a la ingeniería inversa (proceso de descubrir los principios tecnológicos de un dispositivo,

objeto o sistema) o la prohibición a la modificación de la licencia a redistribuir, teniendo en claro que una licencia permite el uso de una versión, idioma y plataforma determinada del software (por ejemplo MS-Word versión 9.0, en español, para Windows), licencia que financia el desarrollo futuro de nuevas versiones.

La *duplicación no autorizada* del software viola el derecho de autor y la propiedad intelectual. Reproducir (instalar o copiar) software sin licenciar (sin autorización) es un delito que está penado por la ley.

Software en línea

Es una alternativa económica frente a la venta de software y no tendría que pagar por reparaciones o actualizaciones, ya que puede utilizarse desde cualquier computadora conectándose simplemente a una página Web y consultando allí los documentos que se necesitan, a la vez que pueden almacenarse los datos en línea.

Entre las alternativas al Office, está ThinkFree. Para procesadores de texto está ThinkFree Write. Para las hojas de cálculo está ThinkFree Calc, WikiCalc, Num Sum e iRows. Para los correos electrónicos está Gmail de Google, Hotmail de Microsoft, Yahoo! Mail y otros servicio de email basados en la Web.

4 .Objetivos de la Investigación:

Objetivo General

Analizar los medios por los cuales la Exención Impositiva de la Industria del Software es factible en la Provincia de La Rioja.

Objetivos Específicos

- Precisar las normativas que en el marco de la legalidad a nivel nacional eximieron a la Industria del Software del pago de algunos impuestos.

- Lograr con la exención impositiva provincial y municipal una disminución de los costos de las empresas de desarrollo de software de modo que sean más competitivas en el mercado interno e internacional.
- Insertar a la Provincia de La Rioja en el proyecto estratégico propuesto por el Gobierno Nacional en lo referido al desarrollo de Industrias de Software, colocándola entre las Jurisdicciones con impulso para producir la génesis de actividades de alta tecnología y en que medida dicha exención favorecería a la Provincia de La Rioja.
- Señalar las estrategias implementadas, por los distintas Provincias del país, en la adhesión a la ley Nacional N° 25.922 Promoción de la Industria del Software, y los beneficios impositivos otorgados.
- Comprobar en qué medida esta exención impactaría en la inserción laboral en la Provincia de La Rioja
- Posibilitar el acceso de egresados de la Universidad Nacional de La Rioja: Técnicos Operadores en Computación, Analistas Universitarios de Sistemas, Licenciados en Análisis de Sistemas, Licenciados en Sistemas, Ingenieros en Sistemas, Analistas Universitarios de Sistemas de Información, Licenciados en Sistemas de Información e Ingenieros en Sistemas de Información posibilitando su incorporación al campo laboral o promoviendo su inserción en el desarrollo de micro emprendimientos.-

5. Justificación e Importancia

Estas exenciones que promocionan actividades y que son comunes a la realidad económica de la Provincia de La Rioja como lo es el Régimen de Actividades Promoción Industrial (Ley N° 22.021), que creó un régimen de promoción de desarrollo económico para las explotaciones agrícolas, ganaderas, turísticas e industriales, consistente en el otorgamiento de beneficios fiscales para la explotación del proyecto y que produjo importantes beneficios a

nivel macroeconómicos referidos a la actividad productiva, empleo, consumo, etc.

Siendo tan importante y tan defendido por la Provincia, toca a ésta generar un programa propio de promoción de inversiones, asumiendo su costo fiscal, como una ventaja competitiva más, que será más sustentable en la medida de su consistencia y racionalidad, de allí la necesidad de considerar la implementación de un régimen de exención impositiva provincial y municipal para la industria del Software. La necesidad de tomar actitudes activas en la política fiscal para el desarrollo de estas industrias estratégicas favorece la radicación de nuevas empresas, aumentando la demanda de trabajadores egresados de la Universidad Nacional de La Rioja y la posibilidad de exportaciones que permitan los ingresos de divisas a la Provincia.

Que en el diseño de política tributaria, debería instrumentarse diversas medidas con el propósito de reducir el costo impositivo de ciertas actividades económicas desarrolladas en el ámbito provincial, fomenten en forma prioritaria la creación de puestos de trabajo y la realización de inversiones productivas en la Provincia.

Con la Ley Nacional Nº 25.856 que dispuso que la actividad de producción de software debe considerarse como una actividad productiva de transformación asimilable a una actividad industrial, a los efectos de la percepción de beneficios impositivos, crediticios y de cualquier otro tipo, esta norma nacional invita a los gobiernos provinciales a adoptar igual criterio al previsto en la misma a los efectos de la extensión de los beneficios establecidos para las actividades industriales, a las actividades de software.

De darse el beneficio en el ámbito de la provincia de La Rioja permitirá, además de mejorar las condiciones de competencia en el mercado, incrementar las oportunidades laborales, creando y desarrollando un conglomerado de empresas que tendrán un fuerte compromiso y raigambre en el territorio provincial.

6. El Sector Software como Industria

El Artículo 5to de la Ley Nacional N° 25.922 denominada Ley de promoción de la industria del software, comienza por proponer una definición clara y acabada acerca de que desarrollo puede ser considerado software.

A los fines de la presente ley, se define el software como la expresión organizada de un conjunto de órdenes o instrucciones en cualquier lenguaje de alto nivel, de nivel intermedio, de ensamblaje o de máquina, organizadas en estructuras de diversas secuencias y combinaciones, almacenadas en medio magnético, óptico, eléctrico, discos, chips, circuitos o cualquier otro que resulte apropiado o que se desarrolle en el futuro, previsto para que una computadora o cualquier máquina con capacidad de procesamiento de información ejecute una función específica, disponiendo o no de datos, directa o indirectamente.

Con la sanción de la Ley 25.856 (Publicada en el Boletín Oficial el 08/01/2004) se iniciaron una serie de medidas dictadas con el objetivo estratégico de posicionar a nuestro país en el mercado mundial del software.

Básicamente tiende a disminuir los costos internos para salir a competir al mundo, y a cambio de este "trato preferencial" éstas deben certificar normas de calidad, adecuar sus estructuras y procesos a niveles altamente competitivos y realizando investigación y desarrollo. Este plan responde a las definiciones estratégicas del Estado a nivel Nacional pero dicha norma invita a los Fiscos Provinciales a adherir e insertarse en los beneficios de esta actividad. Las herramientas que dispone el Fisco Provincial se articulan con la definición de política tributaria.

La citada norma dio estatus de industria a la actividad de producción de software, e invitó a las provincias a adherir a tal iniciativa.

6.1 Empresas Comprendidas: La norma establece que quienes pueden acceder a este régimen son todas las personas físicas domiciliadas en la República Argentina y las personas jurídicas constituidas en ella o bien que se hallen habilitadas para actuar dentro del territorio, que desarrollen las actividades promocionadas en la ley, y en los porcentajes requeridos por ella.

Actividades Promocionadas:

a) Desarrollo y puesta a punto de productos de software originales registrables como obra inédita o editada elaborados en el país, o primera registración, en los términos de la Ley N° 11.723.

b) Implementación y puesta a punto a terceras personas de productos de software propios o creados por terceros, de productos registrados en las condiciones descriptas en el inciso a).

c) Desarrollo de partes de sistemas, módulos, rutinas, procedimientos, documentación y otros que estén destinados para sí o para ser provistos a terceros, siempre que se trate de desarrollos integrables o complementarios a productos de software registrables en las condiciones del inciso a).

d) Desarrollo de software a medida, cuando esta actividad permita distinguir la creación de valor agregado, aun cuando en los contratos respectivos se ceda la propiedad intelectual a terceros.

e) Servicios informáticos de valor agregado orientados a mejorar la seguridad de equipos y redes, la confiabilidad de programas y sistemas de software, la calidad de los sistemas y datos y la administración de la información y el conocimiento en las organizaciones, entre otros.

f) Desarrollo de productos y servicios de software, existentes o que se creen en el futuro, que se apliquen efectivamente a actividades tales como "e-learning", marketing interactivo, "e-commerce", Servicio de Provisión de Aplicaciones (ASP), edición y publicación electrónica de información, y otros, siempre que se encuentren formando parte integrante de una oferta informática integrada, y agreguen valor a la misma. En este caso, así como en los incisos d) y e), la Autoridad de Aplicación podrá dictar las normas aclaratorias

que resultaren necesarias a los fines de delimitar el perfil de actividades comprendidas.

g) Servicios de diseño, codificación, implementación, mantenimiento, soporte a distancia, resolución de incidencias, conversión y/o traducción de lenguajes informáticos, adición de funciones, preparación de documentación para el usuario y garantía o asesoramiento de calidad de sistemas, entre otros, todos ellos a ser prestados a productos de software y con destino a mercados externos.

h) Desarrollo y puesta a punto de software que se elabore para ser incorporado en procesadores utilizados en bienes y sistemas de diversa índole, tales como consolas multimedia, equipamiento satelital y espacial en general, equipos y sistemas de telefonía fija, móvil y transmisión y recepción de datos, sistemas de tele-supervisión y telegestión, máquinas y dispositivos de instrumentación y control.

6.2 Creación del Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria del Software (Fonsoft)

La ley estipula un claro esquema de obtención de fondos para el funcionamiento del fondo fiduciario, y establece las siguientes normas generales:

Los ingresos para capitalizar el Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria del Software provendrán de:

1. Los recursos que anualmente se asignen a través de la Ley de presupuesto.
2. Los ingresos por las penalidades previstas ante el incumplimiento de la presente ley.
3. Ingresos por legados o donaciones.
4. Fondos provistos por organismos internacionales u organizaciones no gubernamentales.

La normativa autoriza expresamente a la autoridad de aplicación a financiar a través del Fonsoft los siguientes proyectos o programas:

1 - Proyectos de investigación y desarrollo relacionados a las actividades definidas en el artículo 4° de la ley las cuales son: La creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores utilizados en bienes de diversa índole, tales como consolas, centrales telefónicas, telefonía celular, máquinas y otros dispositivos , Programas de nivel terciario o superior para la capacitación de recursos humanos; Programas para la mejora en la calidad de los procesos de creación, diseño, desarrollo y producción de software, etc.

Entre los principales beneficios podemos encontrar:

- *Estabilidad fiscal por el término de diez (10) años*
- *Bono de crédito fiscal intransferible hasta el 70%*
- *Desgravación del (60%) en el monto total del impuesto a las ganancias.*

A) Estabilidad fiscal por el término de diez (10) años contados a partir del momento de la entrada en vigencia de la presente ley. La estabilidad fiscal alcanza a todos los tributos nacionales. La estabilidad fiscal significa que los sujetos que desarrollen actividades de producción de software no podrán ver incrementada su carga tributaria total nacional.

Cuando se trate de una persona física o jurídica que desarrolle entre un 50% y un 80% de actividades promovidas este beneficio solo alcanzará a las actividades promovidas.

B) Los beneficiarios que desempeñen actividades de investigación y desarrollo en software y/o procesos de certificación de calidad de software desarrollado en el territorio nacional y/o exportaciones de software, podrán convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta el 70% (setenta por ciento) de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado. Podrán utilizar dichos bonos para la cancelación de tributos nacionales que tengan origen en la industria del software, en particular el Impuesto al Valor Agregado

(IVA) u otros impuestos nacionales excluido el Impuesto a las Ganancias.

Los criterios generales para verificar el cumplimiento de alguna de las condiciones exigidas, serán:

Se entiende que se desarrolla actividad de investigación y desarrollo de software, cuando los gastos aplicados a la misma superen el TRES POR CIENTO (3% anual) del gasto total de las actividades sujetas a promoción, conforme surja de la resolución respectiva emitida por la Autoridad de Aplicación. Dichos gastos serán considerados cuando exista una relación directa entre la actividad de investigación y el desarrollo de nuevos productos (o dispositivos), así como nuevos procesos o servicios, y deben constituir un proyecto específicamente dirigido a elevar el nivel tecnológico de una o más empresas. Las actividades pueden ser ejecutadas en su totalidad por los propios beneficiarios, o bien en colaboración con universidades o institutos de ciencia y tecnología públicos o privados.

Se entiende que existe desempeño de actividad relativa a procesos de certificación de calidad de software desarrollado en el Territorio Nacional en los términos del Artículo 8° de la Ley N° 25.922, cuando a juicio de la Autoridad de Aplicación el beneficiario desarrolle actividades tendientes a la obtención de una norma de calidad reconocida.

Se entiende que existen exportaciones de software, cuando las ventas de software al exterior que realice el beneficiario superen el OCHO POR CIENTO (8%) de las ventas totales que resulten de las actividades sujetas a promoción.

También se deben tomar en cuenta algunas obligaciones que exige la ley, que seguramente dejará a muchos empresarios locales fuera debido a la "informalidad" con que se manejan ciertas cuestiones en una industria que si bien es dinámica y pujante, encuentra a muchos pequeños "players" que aún no han logrado cumplimentar todas las obligaciones fiscales necesarias como son estar en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones impositivas y provisionales así

como también cumplir con alguna norma de calidad reconocida aplicable a los productos de software. Exigencia comienza a regir a partir del tercer año de vigencia de la ley.

Las normas de certificación de calidad realizadas o en curso de obtención que serán admitidas:

- CMM
- CMMI
- IRAM ISO 9001 /// ISO/IEC 90003
- IRAM 17601 (CMMI (SEI))
- ISO/IEC 15504 (IRAM-ISO/IEC 15504)
- ISO/IEC 9126 (IRAM-ISO/IEC 9126)

“...Si bien no es oficial, trascendió que el Instituto Argentino de Normalización (IRAM) estaría trabajando en el lanzamiento de una nueva certificación para software que contenga los requisitos indispensables que exige la Ley de Promoción de la Industria de Software...”.³²

Con la reciente sanción de la Ley Nacional N° 26.692, que introdujo diversas modificaciones en la Ley de promoción de la industria del software, se resalta los cambios que sufrió la Ley N°25.922, a grandes rasgos los objetivos perseguidos con la sanción de esta nueva ley fueron:

- ✓ Generar una competitividad que permita la inserción internacional.
- ✓ Dotar de mayor previsibilidad a la industria.
- ✓ Extender el plazo de vigencia del régimen de promoción.
- ✓ Brindar mayores beneficios fiscales a las empresas exportadoras.
- ✓ Fomentar el ingreso de nuevas pequeñas y medianas empresas.
- ✓ Perfeccionar la operatoria para la efectivización de los beneficios (agilizar la acreditación de los incentivos).
- ✓ Brindarle plazo a las empresas para obtener los certificados de calidad.

³²¹ Fuente: La Mañana de Córdoba - CityEconomika - www.cityeconomika.com

- ✓ Crear nuevos puestos de trabajo calificado, en general orientados al segmento joven.
- ✓ Corregir aspectos interpretativos de la norma original.

Principalmente los cambios introducidos fueron extender la **vigencia del régimen hasta el 31 de diciembre de 2019** (originalmente, vencía a fines del año 2014).

Se circunscribe su adhesión **únicamente a personas jurídicas**, a diferencia de antes que se les permitía acogerse tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

Para acceder, los sujetos **deben cumplir al menos dos de las siguientes condiciones:**

- a) Acreditar gastos en actividades de **investigación y desarrollo de software**.
- b) **Acreditar una norma de calidad** reconocida aplicable a los productos o procesos de software, o el desarrollo de actividades tendientes a la obtención de la misma.
- c) Realizar **exportaciones de software** (estando inscriptos en el Registro de Exportadores de Servicios que próximamente creará la AFIP).

Se establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tendrá a su cargo la verificación, en el ámbito de sus competencias, del cumplimiento, por parte de los beneficiarios, de las dos condiciones exigidas.

Los **beneficios rigen desde la fecha de inscripción** (de las personas jurídicas) en el Registro de Beneficiarios, siendo la misma recién a partir del **día de publicación en el Boletín Oficial** del acto que las declara inscriptas.

Los beneficiarios gozarán de **estabilidad fiscal** hasta la finalización del régimen promocional (hasta el 31/12/2019), lo cual significa que no podrán ver incrementada su carga tributaria total nacional a partir de su inscripción en el Registro de Beneficiarios.

En el marco del beneficio de convertir en un **bono de crédito fiscal** intransferible hasta el setenta por ciento (70%) de las

contribuciones patronales efectivamente pagadas, la ley establece que si el beneficiario, además de desarrollar actividades de la industria del software (como actividad principal), también desarrolla otras de distinta naturaleza, **el beneficio sólo comprende a las contribuciones patronales correspondientes a las actividades promovidas** por la Ley N° 26.692.

- Se le permite a las **empresas exportadoras aplicar los bonos de crédito fiscal para la cancelación del:**

Impuesto al valor agregado (IVA) por la operatoria en el mercado interno; y del Impuesto a las Ganancias, pero respecto de este gravamen únicamente en un porcentaje no mayor al informado de las exportaciones.

La autorización del cómputo contra el impuesto a las ganancias venía siendo reclamada desde hace varios años por los exportadores "puros", ya que quienes únicamente comercializaban con el exterior no generaban débito fiscal de IVA (porque frente a dicho impuesto sólo realizaban operaciones exentas), por lo que hasta ahora no tenían como utilizarlos.

- **El bono** de crédito fiscal **no será computable** (por sus beneficiarios) a los fines de la determinación de la ganancia neta **en el impuesto a las ganancias.**
- Los beneficiarios **no serán sujetos pasibles de retenciones ni de percepciones del IVA.**
- Los beneficiarios tendrán una **reducción del sesenta por ciento (60%)** en el monto total del **impuesto a las ganancias** correspondiente a las **actividades promovidas**, siendo este beneficio aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera.
- Se les otorga (a los beneficiarios) **un plazo de 3 años**, a contar desde su inscripción en el Registro, **para obtener la certificación de calidad.** Obsérvese que el texto anterior de la ley los obligaba a conseguir la certificación en forma previa y como requisito para poder gozar del beneficio.

- Se han tipificado nuevas sanciones, siendo una de ellas que los beneficiarios que no mantengan el cumplimiento de al menos 2 de las condiciones establecidas como necesarias para revestir tal carácter serán pasibles de la **suspensión del goce de los beneficios del régimen por el período que dure el incumplimiento, no pudiendo ser la suspensión menor a 3 meses ni mayor a 1 año**. Durante la vigencia de la suspensión, no podrán utilizar el bono de crédito fiscal para la cancelación de tributos.
- Otra de las sanciones recientemente tipificadas es la **devolución** (a la Autoridad de Aplicación) **del bono de crédito fiscal no utilizado**.
- Se ampliaron las **facultades de la Autoridad de Aplicación**, estableciéndose que además de realizar auditorías y evaluaciones, también puede efectuar **verificaciones, inspecciones y controles** que resulten necesarios para constatar el cumplimiento de las obligaciones y los compromisos de los beneficiarios. Asimismo, se dispuso que estas tareas serán solventadas mediante el pago de una contribución que se aplicará sobre el monto de los beneficios, y quien no la abone será suspendido.

Ahora resta esperar que se efectúen las adecuaciones necesarias en el texto del decreto reglamentario, así como también que se dicte la resolución correspondiente.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

1. Antecedentes de la Investigación

En el análisis del entorno externo se observa que varias provincias adhieren al Régimen de Promoción de la Industria del Software, en los términos del artículo 27° de la Ley Nacional N° 25.922.-

Para ello se procedió a revisar legislación existente al respecto en el país, entre las que cabe mencionar:

- **Ley N°VIII 0448/ 2004 - Provincia de San Luis - B.O.: 24/11/2004**
- **Ley N° 12.324 - Provincia de Santa Fe -B.O: 23/09/2004**
- **Ley N° 5.563 - Provincia de Chaco - B.O.: 06/07/2005**
- **Ley N° 7.488 - Provincia de Mendoza B.O.: 01/02/2006**
- **Ley N° 5.767- Provincia de Corrientes- B.O.: 29/11/2006**
- **Ley N° 9.716 - Provincia de Entre Ríos - B.O.:28/06/2006**
- **Ley N° 13.649 - Provincia de Buenos Aires - B.O.: 13/04/2007**
- **Ley N° 2.345 - Provincia de La Pampa- B.O.: 24/08/2007**
- **Ley N° 7.969 - Provincia de Tucumán- B.O.: 18/12/2007**
- **Ley N° 9.436 - Provincia de Córdoba - B.O.: 3/12/2007**
- **Ley N° 2.577- Provincia de Neuquén - B.O.: 23/05/2008**
- **Ley N° 7.904- Provincia de San Juan- B.O.:03/07/2008**
- **Ley N° 4.346 - Provincia de Rio Negro B.O.: 04/09/2008**
- **Ley N° 5.592- Provincia de Jujuy- B.O.: 12/12/2008**
- **Ley N° 7727 - Provincia de Salta - B.O: 16/07/2012**

Dentro de esa observación, y como consecuencia de conjunción y operatoria que se produce específicamente en el campo geográfico, surge la aparición de polos o parques tecnológicos como **asociaciones públicas-privadas para desarrollar productos y servicios a partir del conocimiento y la investigación.**

2. Polos Tecnológicos:

Los polos tecnológicos son modelos para capitalizar el conocimiento en desarrollo regional y nacional, son instrumentos eficaces en la transferencia de tecnología, creación y atracción de empresas con alto valor agregado.

POLOS TECNOLÓGICOS		
Zona de Influencia	Organización	Comentario
<i>La Plata</i>	DILP	Distrito Informático del Gran La Plata (Parque Tecnológico de La Plata)
<i>Rosario, Santa Fe</i>	PTR	Polo Tecnológico Rosario
<i>Rosario, Santa Fe</i>	Cluster TICs Rosario	Asociación Civil CTR
<i>Mar del Plata, Buenos Aires</i>	ATICMA	Asociación de Tecnología de la Información y Comunicación de Mar del Plata
<i>Rafaela, Santa Fe</i>	CEDI	Cámara de Empresas de Desarrollo Informático
<i>Córdoba, Córdoba</i>	CTC	Cluster Tecnológico Córdoba
<i>Ciudad Autónoma de Buenos Aires</i>	Polo IT Buenos Aires	Polo IT Buenos Aires
<i>Tandil, Buenos Aires</i>	Parque Científico Tecnológico - Polo Informático, UNICEN	Parque Científico Tecnológico - Polo Informático, UNICEN
<i>Tucumán, Salta y Jujuy</i>	Cluster NOA	Se contempla dentro del Cluster NOA a la iniciativa Cluster Tucuman Technology
<i>Catamarca, Jujuy, La Rioja, Salta, Santiago del Estero, Tucumán</i>	CIDNOA	Cámara Informática del Noroeste Argentino
<i>Jujuy</i>	Iniciativa Jujuy	Facultad de Ingeniería, Universidad Nacional de Jujuy
<i>Corrientes</i>	POLO IT Corrientes	Constituido en el marco del PEISSI
<i>Corrientes</i>	PEISSI	Plan Estratégico para la Industria del Software y Servicios Informáticos
<i>Chaco, Corrientes, Formosa, Misiones</i>	Polo IT NEA	Polo Tecnológico del NEA
<i>Neuquén</i>	CINP	Cluster Infotecnológico Neuquén Patagonia – Centro Tecnológico IFES
<i>Resistencia y Corrientes</i>	Polo Resistencia	Polo Resistencia
<i>Mendoza</i>	Polo TIC Mendoza	Polo TIC de Medoza

Fuente: <http://www.iprofesional.com/notas/71621-Crece-el-modelo-de-polos-tecnologicos-y-consolidacion-industria-local-de-software>

Un **polo tecnológico** comprende a un conjunto de **industrias tecnológicas**, generalmente acompañadas de

instituciones educativas y de investigación, situadas en una ubicación física común.

Su principal objetivo es acercar la universidad, la investigación y la industria para fomentar el desarrollo de soluciones locales con tecnología de punta, tanto ofreciendo nuevos profesionales a las industrias, como generando fuentes de trabajo para el capital humano egresado de las entidades educativas.

El desarrollo y la puesta en marcha de polos y parques tecnológicos, ha dado lugar a lo que se conoce como "clústers"

El término **clúster** (del inglés *cluster*, "grupo" o "racimo") se aplica a las concentraciones de empresas e instituciones interconectadas en un campo particular para la competencia, pudiéndose observar en el mundo gran variedad de clústeres en industrias como la automotriz, tecnologías de la información, turismo, servicios de negocios, minería, petróleo y gas, productos agrícolas, transporte, productos manufactureros y logística, entre otros.

Sin embargo, es posible distinguir diferentes conceptualizaciones de lo que es un clúster, considerándose algunos elementos inherentes a su conceptualización, pudiéndose en principio agrupar en tres grandes ramas: clústeres industriales, clústeres regionales y distritos industriales, que difieren en las metodologías desarrolladas para afrontar su análisis.

Puntualmente el caso testigo en el campo de la informática es el del Silicon Valley en California, donde a mediados de los '90s, varias empresas exitosas relacionadas con la tecnología de las computadoras se fueron instalando en el lugar, reubicando o expandiendo sus oficinas, lo que alentó a más emprendedores a localizar allí a sus nacientes empresas, conglomerándose dentro y en los alrededores de esta zona geográfica.

El efecto del clúster en el mercado de capital también llevó a efecto un clúster en el campo del trabajo. Dado que un número cada vez mayor de empresas se pusieron en marcha en Silicon Valley, los

informáticos, programadores e ingenieros, se dieron cuenta de que se encontrarían más oportunidades de trabajo trasladándose a Silicon Valley.

Esta concentración de personas técnicamente calificadas en el Valle significó que los emprendedores de todo el país sabían que sus posibilidades de encontrar candidatos para el empleo con las debidas habilidades eran muy superiores en el Valle, lo que les dio un incentivo adicional a mudarse allí, lo que a su vez condujo a que los trabajadores de la más alta tecnología también se desplazaran hacia allí.

En el caso de la Argentina hay muestras de una expansión que evidencia la producción de software y servicios informáticos.

Al amparo de la Ley N° 25.922 de Promoción de la Industria del Software, que otorga beneficios como la exención de impuestos, capacitaciones para actores del sector, los clústeres TI ganan presencia en distintas latitudes del país y apuestan a romper con la concentración industrial que siempre ha oscilado en torno a los principales centros urbanos. Así, sucede en plazas consolidadas como Córdoba y Rosario, San Luis, La Plata, Neuquén, Bahía Blanca, Tandil y Mar del Plata.

Un polo genera puestos de trabajo que antes no existían, con una porción de salarios relativamente mejor a la media de cualquier lugar siendo sus efectos la mayor ocupación, mejores remuneraciones y la producción de un conocimiento que volcado a la sociedad, genera un mejor nivel de vida.

Los polos y clústeres tecnológicos nacen en la mayoría de los casos de la voluntad de los mismos empresarios, que confían en la asociatividad como un argumento que permite superar otro de los obstáculos que hoy golpea a los sectores productivos del país: la escasez de líneas de crédito.

El dilema del autofinanciamiento aparece como uno de los motores que impulsan la aglomeración de empresas en parques tecnológicos, a lo que se suma la mejora en los procesos de gestión y certificación de calidad que permite la experiencia conjunta.

El argumento que mejor explica la proliferación de polos aparece relacionado con el apoyo y la promoción que llevan adelante los distritos interesados en hacer de las tecnologías de la información y la comunicación (TICs) una industria de valor agregado con proyección a todo el mundo.

En ese aspecto, Córdoba aparece como el modelo a seguir para la mayoría de los territorios que apuestan a los clústeres tecnológicos.

El Cluster Córdoba Technology (CCT), aglutina una importante proporción de las empresas de Tic de la Provincia de Córdoba, y constituye una de las experiencias más exitosas dentro del sector de Tecnologías de la Información a nivel global.

Constituido formalmente como asociación civil sin fines de lucro, fue conformada por un grupo de 10 empresas, reflejando en su documento fundacional un conjunto de premisas:

- a) La existencia de un grupo de empresas locales innovadoras, legitimadas en el mercado nacional, con desarrollo de tecnología propia e incipiente presencia en mercados externos.
- b) La ventaja de contar en Córdoba con instituciones educativas universitarias con potencial de especialización en conocimientos técnicos aplicables al sector.
- c) Las políticas públicas -de inserción de Argentina en el mundo, de fomento a la inversión extranjera, de estabilidad macroeconómica, entre otras- que durante la década de los 90 favorecieron el desarrollo de un entorno avanzado en tecnología de la información.
- d) La significativa importancia de futuras radicaciones de compañías extranjeras líderes, con proyectos de inversión y desarrollo local.
- e) La existencia en Córdoba de recursos humanos calificados.
- f) La incipiente presencia de proveedores de servicios afines e instituciones de apoyo técnico específico.
- g) La manifiesta vocación de desarrollo empresario y el espíritu emprendedor que anima a los integrantes del Cluster.
- h) Ya a fines de 2003 eran 29 las empresas asociadas, y 48 en el 2005. En la actualidad, el Cluster Tecnológico Córdoba tiene más de 140

miembros activos los que, en conjunto, dan empleo a más de 3500 personas.

“Hoy Córdoba es uno de los polos informáticos más importantes de la Argentina, y el Cluster Córdoba Technology su principal referente...”³³

Dentro de este tipo de emprendimientos, el Clúster Tucumán Technology (CTT) es un grupo asociativo de empresas en su mayoría desarrolladoras de software y proveedoras de servicios informáticos radicadas todas en Tucumán.

Las mismas se propusieron, mediante la conformación de este clúster, ganar valor para el sector potenciando cada parte y complementando esfuerzos para desarrollar y ofrecer soluciones tecnológicas de nivel internacional, tales como:

- ✓ Un esquema netamente corporativo.
- ✓ Un objetivo compartido.
- ✓ Generar más y más valor.
- ✓ Apertura de mercados internacionales.
- ✓ Asociatividad con otros Polos o Clusters Tecnológicos.
- ✓ Identificación de mejores condiciones para el desarrollo del negocio.

A su vez, la Asociación Civil Cluster TICs Rosario (CTR) es un grupo asociativo de empresas industriales y comerciales del sector software, servicios informáticos y telecomunicaciones del área Rosario, siendo un ámbito institucional de trabajo asociativo de empresas TICs para la creación y desarrollo de proyectos de orden productivo, comercial, y técnico que entre sus objetivos cuentan el crecimiento de las empresas involucradas y del entramado productivo regional de SSI.

Para ello el CTR articula sus acciones a través de la definición de proyectos de trabajo, donde cada Proyecto Asociativo se conforma con una serie de acciones vinculadas, y en red con otras organizaciones participantes, para lo cual el CTR aporta la estructura operativa y administrativa, disponiendo sus recursos para la

³³ <http://www.cordobatechnology.com/joomla/>

identificación y toma del requerimiento a partir del cual se inicia el Proyecto, así como para la formulación, gestión y ejecución del mismo.³⁴

Para ello, plantea un conjunto de objetivos como:

- Profesionalizar la actividad empresarial del sector MiPyME TICs (Micro y Pequeña Empresa).
- Dotar de criterios industrialistas a las acciones productivas y comerciales de las empresas.
- Identificar y desarrollar nuevos mercados para la oferta de valor de las empresas socias.
- Desarrollar iniciativas de formación profesional destinada a cubrir la alta demanda de personal y proveer de una opción laboral de calidad a la población juvenil de Rosario y región.
- Promover acciones para la incorporación de las TICs en otros eslabonamientos productivos verticales de la región centro de la República Argentina.
- Impulsar e incubar iniciativas de complementación productiva.
- Impulsar la investigación, desarrollo e innovación productiva a partir del fortalecimiento de la red de trabajo con los organismos públicos de investigación y de formación profesional.
- Desarrollar proyecto de implementación y certificación de sistemas de gestión de la calidad bajo normas ISO,
- Generar e implementar acciones de internacionalización de las empresas a través de la conformación de Consorcios ad hoc.
- Promover y facilitar el acceso de las empresas MIPyMEs TICs a los programas e instrumentos de incentivo y promoción que existen desde los distintos niveles del Estado.
- Incentivar y promover la participación de las MIyPEs tecnológicas en las posibilidades de desarrollo empresario que se abren en el actual ciclo económico de crecimiento.

Dentro de las más recientes incorporaciones, el Cluster Tecnológico Río Cuarto ha sido constituida como una asociación civil sin fines de

³⁴ <http://www.clusterticsrosario.org.ar/>

lucro conformada por empresas e instituciones que trabajan para incrementar el potencial del sector, generando sinergias, nuevas fuentes de creatividad y complementando talentos para desarrollar y ofrecer soluciones tecnológicas innovadoras y competitivas.

Integrado por empresas e instituciones del sector regional TIC, cuenta con un conjunto de asociados destacados de empresas de tecnología informática, telecomunicaciones, finanzas, profesionales de sectores relacionados, asociados por medio de convenios especiales con instituciones públicas y privadas de capacitación y cámaras empresarias y sectoriales.

Entre sus objetivos está:

- o Promover la vinculación e integración entre los sectores estatal, académico-científico-tecnológico y empresario de la región;
- o Promover políticas de desarrollo e innovación tecnológica;
- o Promover el mejoramiento de la calidad y la incorporación de valor agregado en los procesos y productos;
- o Fomentar acuerdos y promover mecanismos de cooperación empresarial;
- o Promover el proceso de generación de nuevas empresas de base tecnológica y mejorar las potencialidades existentes;
- o Estimular e impulsar proyectos de inversión pública o privada, nacional o extranjera;
- o Coordinar los instrumentos financieros existentes;
- o Promover en la sociedad una conciencia de la importancia de la ciencia y la tecnología;
- o Promover en la región una cultura innovadora y un ambiente emprendedor.

3. Bases Teóricas y Legales

A continuación se describen los elementos teóricos más resaltantes que forman parte la presente investigación, primordial para el desarrollo en el planteamiento de los objetivos del presente estudio, fundamentar la conceptualización de los mismos a

través de la indagación en diferentes normas legales, que permiten definir y delimitar el desarrollo de este título, a tal efecto se presentan las bases legales en que se fundamenta la presente investigación:

- ❖ ***Ley N° 25.036 (B.O. 11/11/98) - Software y Bases de Datos***
- ❖ ***Ley N° 25.856 (B.O 04/12/2003) Industria***
- ❖ ***Ley N° 25.922 (B.O 9/9/2.004)De Promoción de la Industria del Software***
- ❖ ***Decreto N° 1.594/2.004 – (B.O. 17/11/2.004) Aprueba la Reglamentación de la Ley N° 25.922 de Promoción de la Industria del Software***
- ❖ ***Ley N° 26.692 (B.O. 18/08/2.011) – Promoción de la Industria del Software. - Se prorroga hasta el 31/12/2019 El Tratamiento Fiscal para el Sector.***
Cuyo textos completos se encuentran el en el anexo "A" del presente trabajo

- ❖ ***Ley N° 6.402 Código Tributario de la Provincia de La Rioja.***
- ❖ ***Otras Leyes Provinciales que fueron enunciadas precedentemente en la página 21.***

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

1. Tipo de Investigación

Con este trabajo se pretende describir el proceso de Exención tributaria en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos a la actividad de la Industria del Software en la Provincia de La Rioja; estudio que está apoyado en una investigación de tipo descriptivo de campo.

Al respecto Fidas G. Arias señala:... "La investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, Fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento..."³⁵

Mientras que Mario Tamayo y Tamayo la define como aquella que "...trabaja sobre realidades de hecho y su característica fundamental es la de presentarnos una interpretación correcta."³⁶

Por otro lado el mismo Arias menciona que: "La investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios)..."³⁷

Igualmente Carlos Sabino, menciona que: "...se refiere a los métodos a emplear cuando los datos de interés se recogen en forma directa de la realidad, mediante el trabajo concreto del investigador y sus equipos; estos datos obtenidos directamente de la experiencia empírica, son llamados primarios..."³⁸

Esta investigación también cuenta con apoyo bibliográfico, por el empleo de forma predominante de fuentes de textos y antecedentes de la investigación, sustentado en diversas normativas.

³⁵ Fidas G. Arias señala en "El Proyecto de *Investigación*" (2.006) pág. 24

³⁶ Mario Tamayo y Tamayo en "El Proceso de la Investigación Científica" (1.987) pág. 35

³⁷ Fidas G. Arias señala en "El Proyecto de *Investigación*" (2.006) pág. 31

³⁸ Carlos Sabino, en "El Proceso De *Investigación* (1978) pág. 58

2. Población y Muestra

2.1 Población: La población para la presente investigación, está conformada por estudiantes de las diversas carreras de sistemas (Ingeniería en sistema, Licenciatura en sistema, Técnico Universitario en informática) en sus distintos niveles de avances, por profesionales, informáticos, políticos y además por ex directores de rentas siendo estas personas las involucradas en el proceso de exención tributaria, objeto de estudio.

Arias lo define como "...El conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Esta queda delimitada por el problema y por los objetivos del estudio."³⁹

Por último Tamayo señala la "Población es la totalidad del fenómeno a estudiar en donde las unidades de población poseen una característica común lo cual se estudia y da origen a los datos de la investigación"⁴⁰.

2.2 Muestra: En relación con la muestra, ésta según Arias "es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible."⁴¹

Cabe señalar, que esta investigación está delimitada específicamente por cien alumnos estudiantes de las carreras de Sistemas de la Universidad Nacional de la Rioja, cuatro Profesionales de sistemas, cuatro Políticos, dos Autoridades y dos ex Directores de Rentas.

Por lo tanto, no se realizará selección de muestra ni se aplicará ninguna técnica de muestreo, ya que se trabajará con una población determinada.

De esta manera la muestra entra en la categoría de muestreo no probabilístico por tratarse de una controlada elección de sujetos

³⁹ Fidias G. Arias en "El proyecto de investigación (2006) pág. 81

⁴⁰ Mario Tamayo y Tamayo en "El Proceso de la Investigación Científica" (1.987)

⁴¹ Fidias G. Arias en "El proyecto de investigación (2006)

con ciertas características específicas que interesan al investigador y que ofrecen una gran riqueza para la recolección y el análisis de los datos.

En este caso el investigador utiliza su propio criterio, al escoger de manera intencional y no al azar los elementos que considera necesario para el estudio.

3. Diseño de la Investigación

La Investigación es un estudio no experimental. Al respecto Arias comenta que: "... este tipo de investigación es cuando el investigador obtiene información sin alterar las condiciones existentes, es decir sin manipular o controlar variable alguna."

A tal efecto el objetivo de esta investigación es analizar la Exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la actividad de Industria del Software en la Provincia de La Rioja.

4. Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos

En las técnicas para obtener la información, se encuentra la utilización de la consulta bibliográfica, antecedentes de la investigación, doctrinas, así como también disposiciones legales.

Arias dice: " Las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información. Son ejemplos de técnicas; la observación directa, la encuesta en sus dos modalidades (entrevistas o cuestionarios),..."⁴²

La recolección de datos se realizó a través de un cuestionario estructurado con un conjunto de preguntas cerradas y semiabiertas dirigidos a los alumnos que cursan las carreras de sistemas de la Universidad Nacional de La Rioja. Que según el autor anteriormente mencionado lo define como:... "La modalidad de encuesta que se realiza de forma escrita mediante un instrumento o

⁴² Fidiás G. Arias en "El proyecto de investigación (1999) pág. 53

formato en papel contentivo de una serie de preguntas. Se le denomina cuestionario autoadministrado porque debe ser llenado por el encuestado, sin intervención del encuestador...”

En tal sentido el cuestionario aplicado a la muestra seleccionada, está estructurado de acuerdo a las dimensiones e indicadores relacionados en operacionalización de variable objeto de estudio, de la siguiente manera:

- Presentación
- Objetivo de la investigación

Al respecto el mismo está conformado por veintitrés preguntas separadas en tres partes. La primera corresponde a interrogantes en cuanto a la decisión de estudio de una carrera en sistemas y la salida laboral que considera el alumno motivo por la cual eligió la misma, la segunda parte hace referencia al uso de equipos, lenguajes y software que accede el alumno, referente a su entorno y la tercera relacionada con el conocimiento que posee de la legislación nacional, antecedentes y opinión personal del tema, el formato de la encuesta **se encuentra en el anexo "B" del presente trabajo.**

Además se realizaron entrevistas a ex Directores de la Dirección General de Ingresos Provinciales, organismo encargado de la recaudación impositiva a nivel provincial, la misma contenía once preguntas dirigidas a conocer la opinión personal de estos especialistas en tributación, y además de interiorizarnos si en algún momento de gestión de ellos existió un debate y/o pedido por parte de contribuyentes particulares, sectores, etc, de esta Exención en el Impuesto sobre Los Ingresos Brutos de la Industria del software. **El formato de la entrevista se encuentra en el anexo "C" del presente trabajo.**

5. Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Una vez obtenidos los datos mediante el cuestionario se hace necesario introducir un conjunto de operaciones para el análisis e interpretación de los resultados, con el objetivo de organizarlos, para así dar respuesta a los objetivos planteados en la presente investigación, evidenciando los principales hallazgos encontrados y enlazándolo directamente con las bases teóricas que sustentan la misma.

En este sentido Miriam Balestrini establece: "A partir del análisis e interpretación de los resultados, se intentara especificar y mostrar el conjunto de aspectos y propiedades que configuran el problema estudiado, en correspondencia con las variables que han sido establecidas en la investigación determinando la "significación y alcance de las mismas."⁴³

De allí, que el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación se realiza mediante un análisis estadístico y se presenta mediante histogramas que es una representación gráfica de una variable en forma de barras, donde la superficie de cada barra es proporcional a la frecuencia de los valores representados, en el eje vertical se representan las frecuencias, y en el eje horizontal los valores de las variables, señalando las marcas de clase, es decir, la mitad del intervalo en el que están agrupados los datos, coherencia y adecuación a la investigación. Es así, como una vez realizados los correctivos propuestos, se procederá a la elaboración del instrumento definitivo.

6. Validez del Instrumento

El criterio de validez del instrumento tiene que ver con la validez del contenido y la validez de constructo.

La primera se refiere al grado en que el instrumento abarque todos o una gran parte de los contenidos donde se manifiesta el

⁴³ Miriam Balestrini Como se elaboran proyectos de investigación (2001) pág. 71

evento que se pretende medir y, la validez de constructo relaciona los ítems del cuestionario aplicado; con los basamentos teóricos y los objetivos de la investigación para que exista consistencia y coherencia técnica. Este proceso de validación se vincula a las variables entre sí.

Arias señala que la validez del cuestionario consiste en que las preguntas realizadas deben tener una correspondencia directa con los objetivos de la investigación, es decir, las interrogantes consultaran solo aquellos que se pretende conocer.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente capítulo se preparó y organizó la información que proporcionó las técnicas de recolección de datos, con el propósito de realizar el análisis de acuerdo con los objetivos planteados en el presente trabajo como lo es comprobar cuál es el conocimiento que se tiene de los beneficios impositivos de la industria del software a nivel nacional y qué medida esta exención impactaría en la inserción laboral en la provincia de La Rioja.

Según Rebeca Landeau , "se recolectan los datos, se ordenan y se preparan según la información disponible y los objetivos del trabajo; todo con la finalidad de proceder con el análisis de los mismos. Este procedimiento determinará los distintos aspectos para la toma de decisiones apropiadas a los fines de la investigación"⁴⁴.

Tamayo y Tamayo, comenta que:" el procesamiento de datos, cualquiera que sea la técnica empleada, no es otra cosa que el registro de los datos obtenidos en la aplicación de los instrumentos empleados, mediante una técnica analítica en la cual

⁴⁴ Rebeca Landeau Elaboración de trabajos de investigación (2007) pág. 92

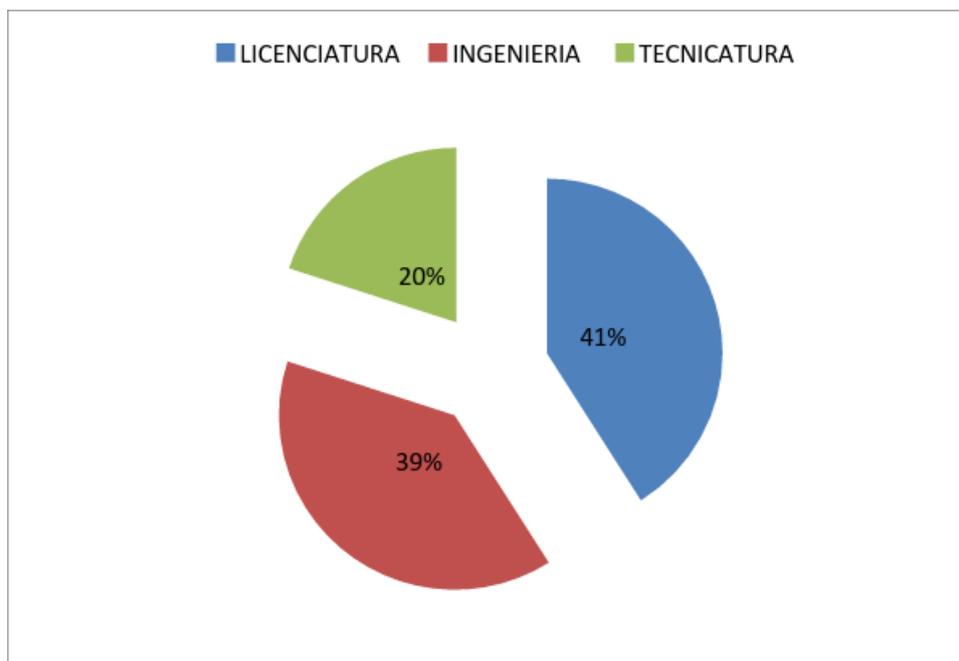
se

comprueba la hipótesis y se obtienen los resultados”⁴⁵.

En tal sentido, en la realización del análisis y la interpretación de los resultados se aplicó como instrumento, el cuestionario, construyendo una matriz con las veintitrés preguntas cerradas y semiabiertas, que se ordenaron de acuerdo a las necesidades de conocer y llegar a los objetivos específicos planteados en la presente investigación, realizando los cálculos matemáticos para su tabulación y presentados en forma porcentual, mediante histogramas que es una representación gráfica de una variable en forma de barras.

A continuación, se detalla el análisis e interpretación de los resultados originados por la aplicación del cuestionario a cien alumnos de las distintas carreras de sistemas que se dictan en la Universidad Nacional de La Rioja, el objetivo de dicho relevamiento es determinar la composición del **"capital intelectual"** inscripto en la Universidad Nacional de La Rioja UNLaR y que es el principal factor productivo.

GRAFICO NRO. 1 – Inscripto en:

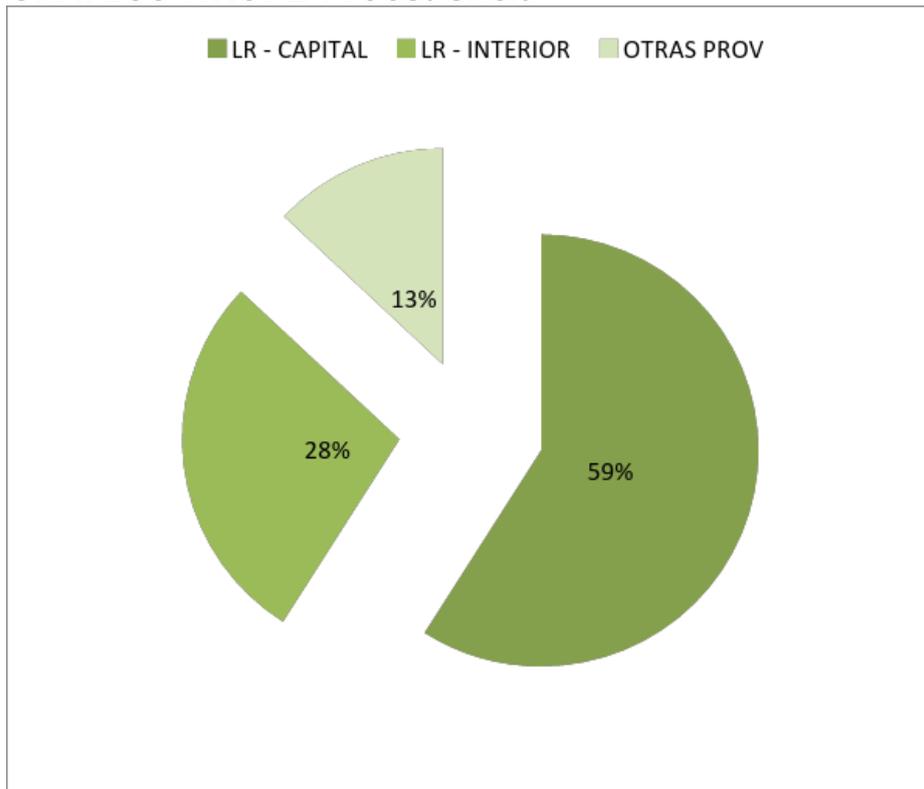


Fuente del Autor

⁴⁵ Tamayo y Tamayo El Proceso de Investigación Científica(1987)

Según los resultados en el gráfico Nro.1, se observa que la mayoría, el 41% de los encuestados cursan la carrera de Licenciatura en Sistemas, cercano a ello el 39% cursa la carrera de Ingeniería en Sistemas, y el 20% preciso que cursan la carrera de la Técnico Universitario en informática.

GRAFICO NRO. 2 Procedencia

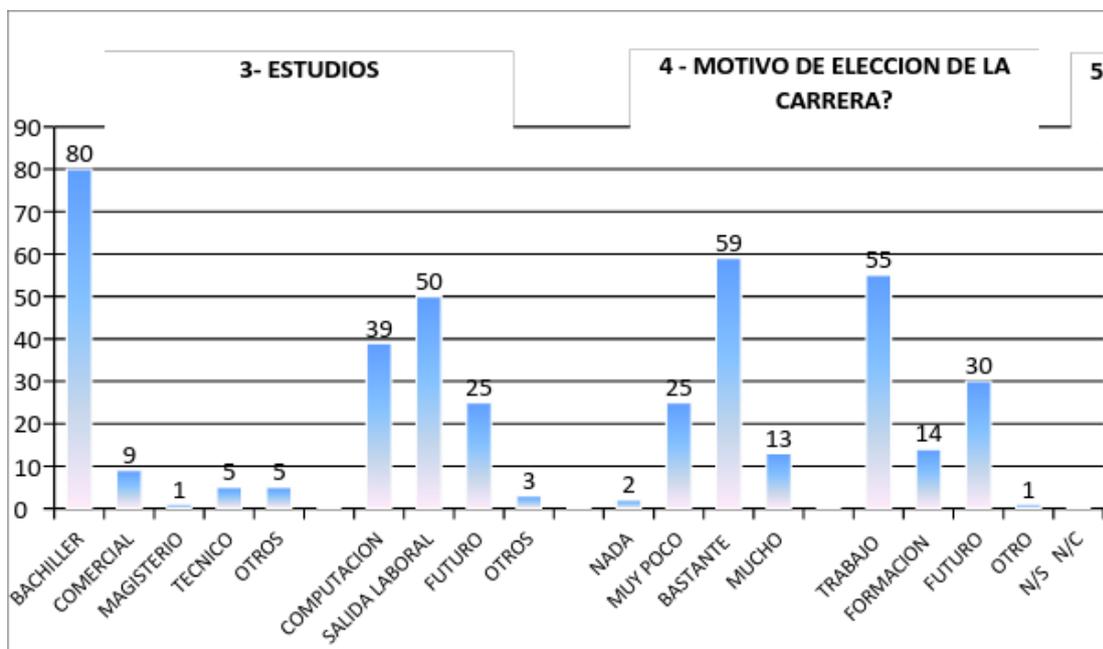


Fuente: El Autor

En el gráfico Nro.2 se observa la procedencia de los encuestados que indica que un 59% pertenecen a la ciudad capital de La Rioja, un 28% son del interior de la provincia, y el 13% son oriundos de otras provincias.

El relevamiento de este aspecto obedece a fin de tratar de identificar la distribución geográfica del "**capital intelectual**" de modo tal que permita el desarrollo de polos tecnológicos sin el consiguiente migración de población a dichos centros.

GRAFICO NRO. 3 Estudios – Motivo de elección de la Carrera – Que sabe sobre la carrera – En que le será útil la carrera.



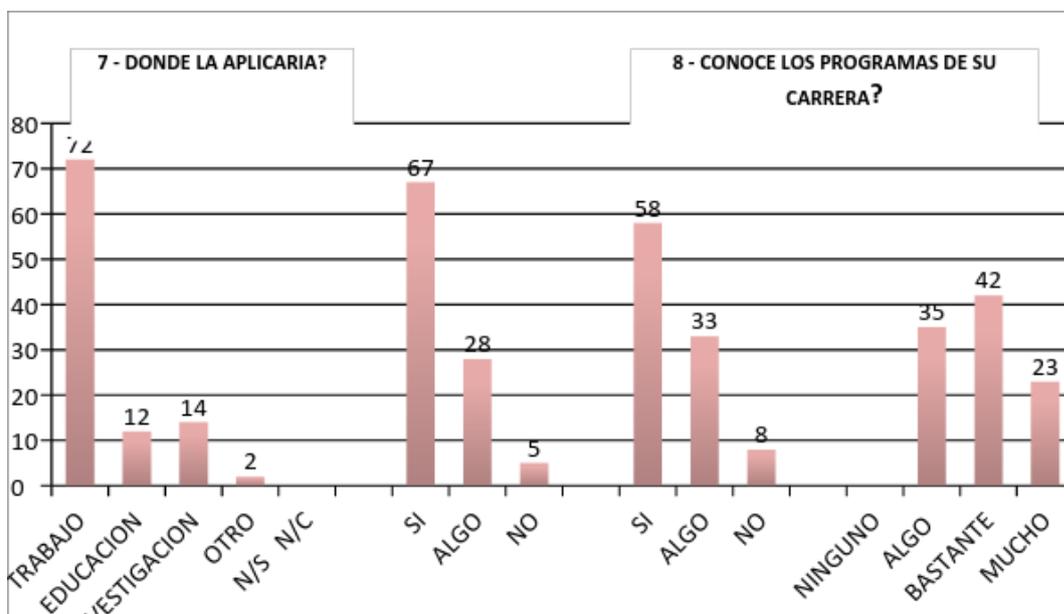
Elaboración Propia

En este gráfico Nro.3 las cuatro preguntas fueron encausadas a conocer el nivel de estudio, se enfocó a identificar el origen formativo de los futuros profesionales informáticos, las causales que identifican la elección de su carrera, el conocimiento y la inserción laboral de los especialistas en software o tecnología de los que surgió:

- ✓ Nivel de Estudio: El 80% son Bachilleres, el 9% del Comercial, 1% del Magisterio, 5% Técnicos, y 5% de otras orientaciones.
- ✓ Motivo de elección de la carrera: El 39% por su interés en computación, el 50% lo visualiza como salida laboral, el 25% lo considera importante para su futuro, mientras que el 3% sostiene otros motivos.
- ✓ Que sabe sobre la carrera: Sólo el 2% de los encuestados respondieron que no conocen nada, 25% manifiesta que muy poco, mientras que el 59% conoce bastante y el 13% sabe mucho al respecto.

- ✓ En que le será útil la carrera: reportó que el 55% lo considera importante para el trabajo, el 14% estima que es útil para su formación, mientras que el 30% lo cree valioso para su futuro y un 1% evalúa otro motivo.

GRAFICO NRO. 4 Donde aplicaría? – Conoce los programas de su carrera? – Conoce las diferencias entre ellas? – Tienen conocimiento sobre computación?



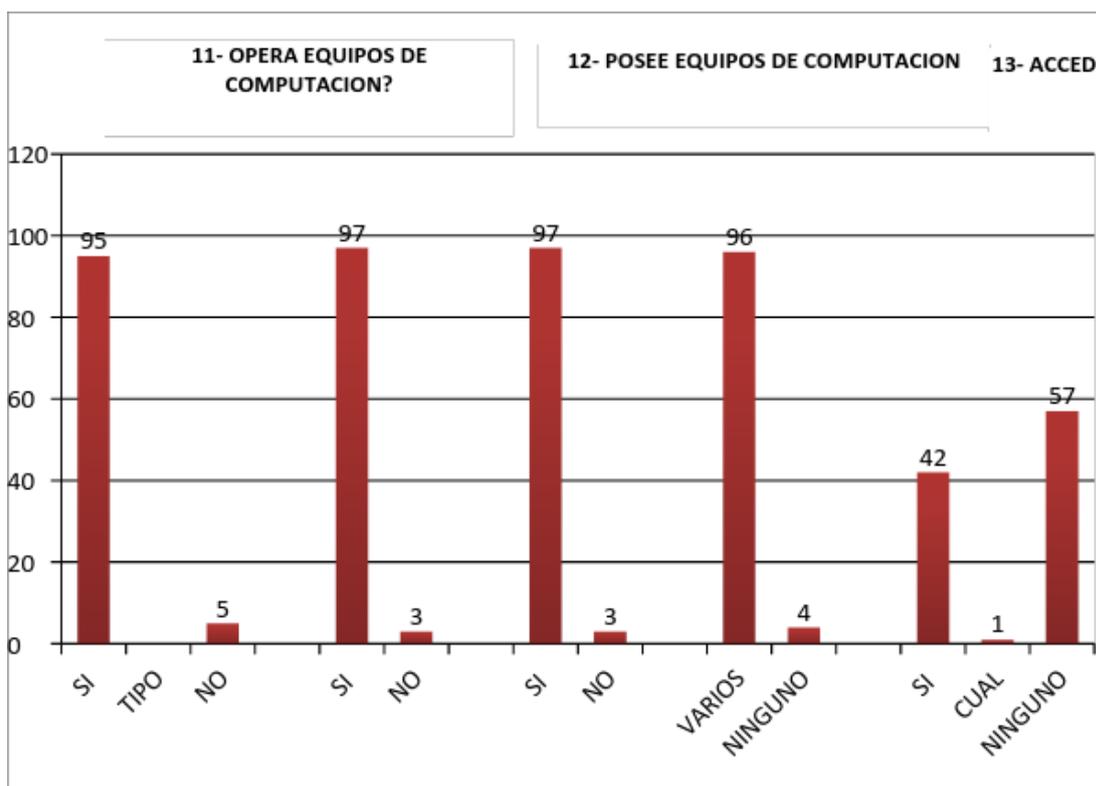
Fuente: El Autor

En el gráfico Nro.4 está orientado a conocer el posicionamiento de los encuestados en relación a la carrera elegida.

- ✓ Respecto a donde la aplicaría, el 72% prevé utilizarlo en el trabajo, el 12% en la educación, mientras que el 14% la utilizaría en la investigación y el 2% manifiesta otros motivos, investigación 3 en otros. **Es de destacar que la expectativa del estudiante se orienta a una inserción laboral importante donde ve centrada sus anhelos futuros.**
- ✓ En cuanto al conocimiento de los programas de la carrera el 67% de los encuestados manifiesta conocerlo, el 28% conoce algo y hay un 5% que no tienen conocimiento.
- ✓ Respecto a la diferencia de las carreras el 58% de los encuestados expresa conocer las diferencias, el 33% conoce algo y el 8% no domina esos conceptos.

- ✓ Sobre el conocimiento que tienen sobre computación surge que el 35% expresa que algo conoce, el 42% entiende bastante el tema y el 23% mucho lo domina.

GRAFICO NRO. 5 Opera equipos de computación? – Posee equipos de computación? – Accede a equipos de computación? – Que programas o Lenguajes conoce? – Ha recibido algún entrenamiento?



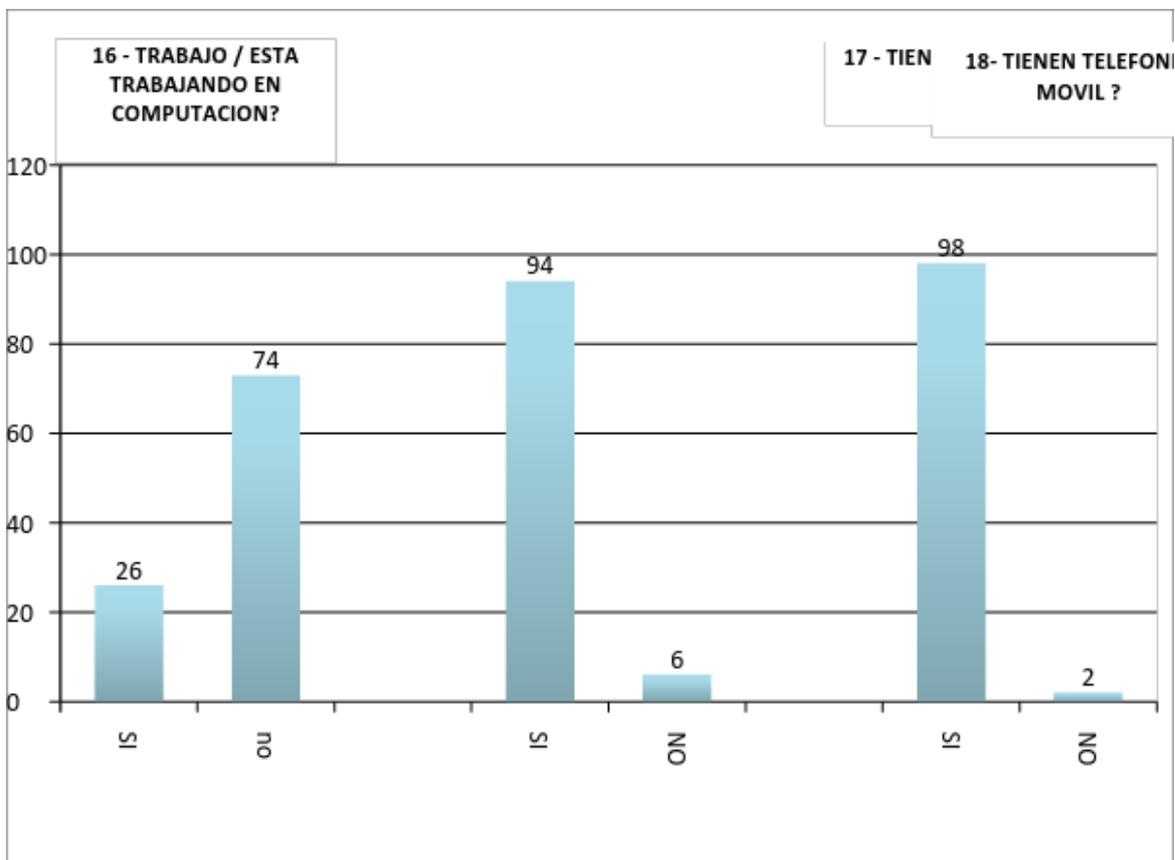
Fuente: El Autor

En el gráfico Nro.5 se obtienen resultados de acuerdo a los siguientes puntos consultados:

- ✓ Opera equipos de computación: El 95% lo cumple y sólo el 5% no lo hace.
- ✓ Posee equipos de computación: Aquí el 97% cuenta con ellos y sólo el 3% no posee.
- ✓ Accede a equipos de computación: El mismo 97 tiene posibilidad de acceder,
- ✓ Programas O lenguajes que conoce: El 96% conoce varios mientras que el 4% no conoce ninguno.

- ✓ Ha recibido entrenamiento: El 42% responde afirmativamente. Por su parte, el 57% expresa no haberlo recibido, y solo 1% manifiesta recibir capacitación en su trabajo

GRAFICO NRO. 6 Trabajó o esta trabajando en computación? Tiene internet en su domicilio? Tiene telefonía móvil?



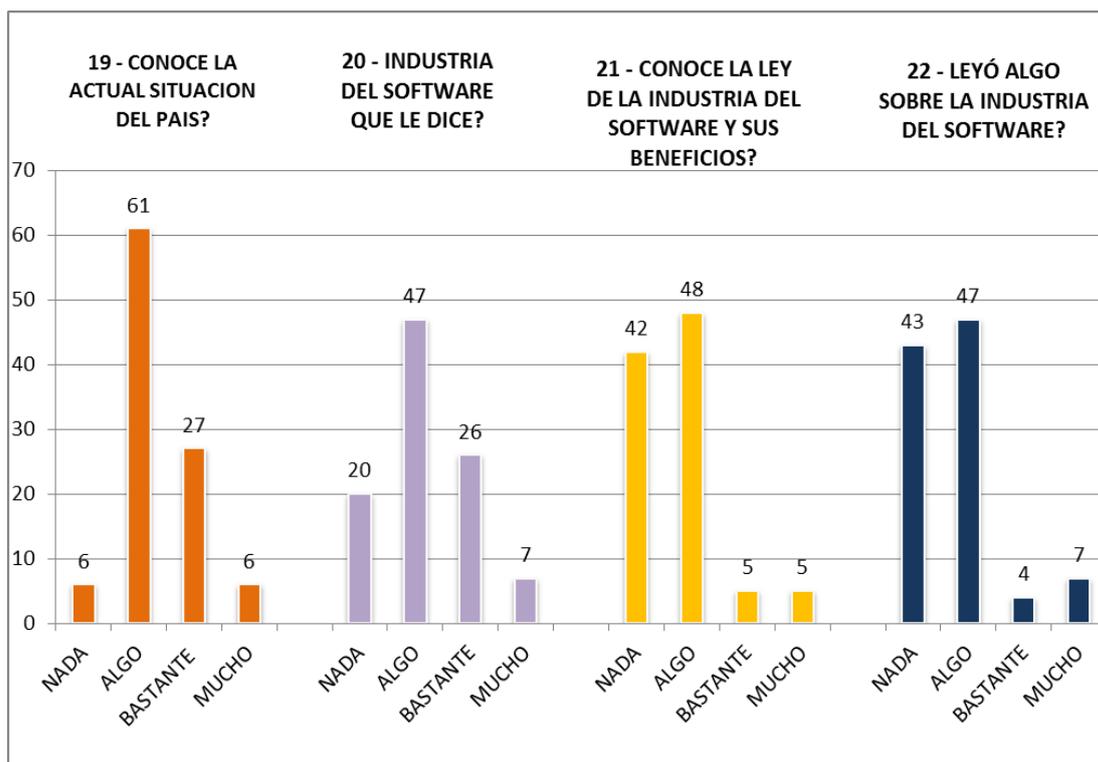
Elaboración Propia

En el gráfico Nro.6 se muestra los resultados obtenidos sobre estos tres aspectos:

- ✓ Trabajan en computación: El 26% de los encuestados lo hace en tanto el 74% expresa que no.
- ✓ Tienen internet en su domicilio: 94% cuentan con ello con un 3% que no lo tiene.
- ✓ Tiene telefonía móvil: Se advierte que el 98% posee equipos y sólo el 2% carece de ellos.

GRAFICO NRO. 7 Conoce la actual situación del País? - Industria del Software que le dice? - Conoce la Ley de

Industria del Software y sus beneficios? Leyó algo sobre la Industria del Software?

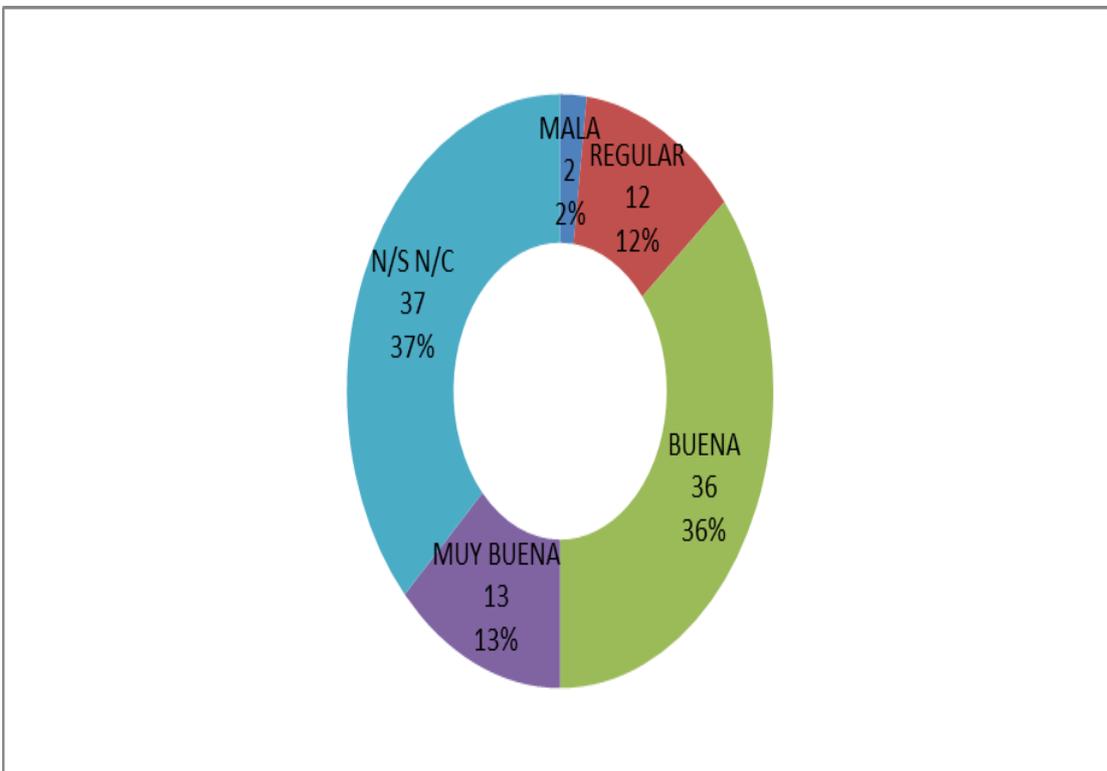


Fuente: El Autor

En el gráfico Nro.7 se traducen los resultados obtenidos puntualmente respecto a la industria del software, de acuerdo a esta conformación:

- ✓ Conoce la situación actual del país: El 61% conoce algo, el 27% manifiesta que bastante, el 6% entiende mucho mientras que otro 6% no conoce nada.
- ✓ Que le dice la Industria del software: El 47% conoce algo, el 26% dice que bastante en tanto el 7% manifiesta que sabe mucho con un 20% que no conoce nada.
- ✓ Conoce la ley de Industria del software y sus beneficios: 42% de los encuestados responde que no sabe nada al respecto, el 48% conoce algo, con un 5% que sabe bastante y 5% mucho de ello.
- ✓ Leyó sobre la industria del Software: El 42% no tiene conocimiento, 47% ha leído algo, con un 4% que sabe bastante y el 7% expresa que mucho.

GRAFICO NRO. 8 Que opina de la Industria del Software



Elaboración Propia

En el gráfico Nro. 8 presenta la opinión sobre la industria del software, lo cual el 37 % de los encuestados no sabe o no contesta al respecto, mientras que el 36% responde que es buena.

A su vez un 13% entiende que es muy buena con un 12% manifiesta que es regular y sólo un 2% la considera mala.

Se observa que es ***importante el porcentaje de encuestados con desconocimiento de la norma y sus beneficios.***

1. Conclusión de Encuestas:

A través de las encuestas dirigidas a cien alumnos de las distintas carreras de sistemas que se dictan en la Universidad Nacional de La Rioja, se pudo determinar la composición del "capital intelectual" inscripto en la UNLaR y que es el principal factor productivo, que es por medio del cual permitirá el desarrollo y creación de polos tecnológicos sin el consiguiente migración de población a dichos centros; se logro conocer el nivel de estudio, e identificar el origen formativo de los futuros profesionales informáticos, también

identificar por qué de la elección de la carrera, el conocimiento y la inserción laboral de los especialistas en software o tecnología de los que surge que la expectativa del estudiante se orienta a una inserción laboral donde se ve concentrado sus anhelos futuros. Y se destaca un gran porcentaje de encuestados con desconocimiento de la norma de industria de software y sus beneficios.

2. Conclusión de Entrevistas a ex directores de Dirección General de Ingresos Provinciales:

Se procedió a entrevistar a ex directores de Rentas, en donde coincidieron que en el periodo de la gestión como Director General no se ha tratado ningún caso de solicitud de exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de la industria del software.

Se encontró diversos puntos de vista para uno, la exención significa una resignación de ingresos, y que desde el punto de vista económico podría darse resultados colaterales como un mayor empleo, y otro la exención podría llegar a impulsar su desarrollo y brindarles mayor competitividad a estos sectores para que puedan consolidarse y constituirse en un nuevo horizonte de negocios capaz de generar puestos de trabajos genuinos.

Se obtuvo opiniones distintas en que la industria del software sea plenamente asimilable a la industria manufacturera.

También expresan que la valoración política puede tener otros objetivos que superan los económicos (poblar una región, disminuir el desempleo, etc.) y si podría existir una estrategia orientada a producir un incentivo a este sector.

Manifestaron que la delimitación de acceder a la exención para evitar que sea utilizada por sujetos intermediarios y que nada tienen que ver con elaboración y/o producción del software.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones

La ley 25.922 fue una iniciativa para la República Argentina, teniendo en cuenta la competitividad creciente que posee el país en esta industria, basada fundamentalmente en el alto nivel de calificación de los recursos humanos y en la perspectiva de producción de desarrollos de carácter integrado que nos permitan no solamente producir para el mercado interno, sino también alimentar un volumen progresivo de exportaciones.

La industria del software tiene también la ventaja de que se trata de una actividad que actúa a nivel horizontal en todo el desarrollo económico; es decir, que tiene aplicación a lo largo de todos los procesos productivos.

Los atributos más importantes a destacar de esta ley que, se materializan en la reducción del setenta por ciento de las cargas sociales, la reducción del sesenta por ciento del impuesto a las ganancias, la constitución de un fondo fiduciario y un esquema de estabilidad fiscal por un plazo de diez años.

Está vigente la línea de crédito del Banco Nación, así como el Fondo Tecnológico Argentino (FONTAR) y el Programa PRE de la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, que financian adecuaciones, mejoras tecnológicas y también otorgan certificaciones de calidad.

Del análisis efectuado se pudo constatar que la nueva ley 26.692 viene a mejorar exactamente el lugar donde la competitividad está siendo más crítica que es la exportación, con salarios y gastos que se incrementan y por otro lado un valor de la moneda dólar que no acompaña a la misma velocidad.

Otro beneficio de la nueva ley es que permitirá el ingreso al régimen de más pymes, que hasta ahora debían contar con certificaciones para ser beneficiarias, pero a partir de la nueva ley deberán presentarlas tres años después de ingresar.

Cualquier pyme que procuraba ingresar tenía que tener certificaciones de calidad que le resultaba muy caro, mientras que el nuevo sistema beneficia a todo el rango de empresas del sector, ya sean grandes o pequeñas empresas.

Con la reciente sanción de la ley 26.692 se mejoraron los siguientes puntos:

- ✓ Generar una competitividad que permita la inserción internacional.
- ✓ Dotar de mayor previsibilidad a la industria.
- ✓ Extender el plazo de vigencia del régimen de promoción.
- ✓ Brindar mayores beneficios fiscales a las empresas exportadoras.
- ✓ Fomentar el ingreso de nuevas pequeñas y medianas empresas.
- ✓ Perfeccionar la operatoria para la efectivización de los beneficios (agilizar la acreditación de los incentivos)
- ✓ Brindarle plazo a las empresas para obtener los certificados de calidad.
- ✓ Crear nuevos puestos de trabajo calificado, mayoritariamente orientados al segmento joven.
- ✓ Corregir aspectos interpretativos de la norma original.

Para que la Provincia de La Rioja pueda gozar de los beneficios y mejorar la competitividad de las empresas tecnológicas que se radiquen, deberá adherir a la Ley 25.922 y utilizar la herramienta de exenciones impositivas como elementos que alivien la estructura de costos y mejore la competitividad, incorporando variables de control que aseguren y mantengan la economía en rangos crecientes de pleno empleo. De tal modo será posible advertir variaciones en el corto o mediano plazo en la producción y generación de empleos, situación que incluso debería repercutir en el precio de los productos.

De allí que resulte fundamental plantear seriamente a nivel político el debate sobre la generación de polos de desarrollo tecnológicos en la Provincia con importantes beneficios impositivos, previsionales, disminución de costos fijos que fomenten la radicación de empresas

tecnológicas que absorban el capital humano calificado, mayoritariamente orientado al segmento joven.

Como consecuencia surge necesario definir una política tributaria provincial que de previsibilidad a la industria fomentando su promoción y brindando la mayor cantidad de beneficios fiscales a empresas que exporten productos tecnológicos o de desarrollo de software.

A tal fin se deben reglamentar estos beneficios fiscales provinciales/ municipales de modo tal que la operatoria de los beneficios, sea de fácil y clara aplicación tomando la experiencia resultante las implementaciones efectuadas en otras jurisdicciones y las mejoras que se realizaron a la norma base nacional a través de la vigente - Ley 26.692 (BO: 18/8/2011).

2. Recomendaciones

De acuerdo a las conclusiones antes reveladas, se considera necesario presentar las siguientes recomendaciones:

- Incorporar en la Ley N° 6.402 Código Tributario de la Provincia de la Rioja la Exención Tributaria en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la Actividad de Industria del Software.
- Dictar Resolución de la Dirección General de Ingresos Provinciales (DGIP) que reglamente la requisitoria y aplicación de la Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de Industria de Software.
- La implementación nuevos rubros y categorías relacionados con la producción de software en el Nomenclador CAILAR (Código de Actividades de La Rioja) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los efectos de la liquidación del impuesto y así poder acceder a los beneficios del régimen de promoción a la industria del software.
- Plantear el debate a nivel político provincial/municipal sobre la definición de la creación de un polo tecnológico que capitalice el factor intelectual generado por la UNLaR y que fomente la radicación de empresas tecnológicas y de desarrollo de software.

- Planear la participación del Consejo Profesional de Ciencias Informáticas CPCILAR, ya que es él órgano colegiado de los profesionales de la informática en la provincia de La Rioja.
- Y el Dictado de Ordenanzas Municipal desgravando la actividad de Industria de Software, de las diferentes tasas.

CAPITULO VI

PROPUESTAS

A continuación se exponen modelos de:

- 1) Adhesión a Ley Nacional de Industria del Software,
- 2) Proyecto de Ordenanza Municipal.
- 3) Proyecto de Resolución de la Dirección General de Ingresos Provinciales.

1. Modelo de Ley adhesión

LA CAMARA DE DIPUTADOS DE LA PROVINCIA DE LA RIOJA SANCIONA CON FUERZA DE LEY:

Artículo 1º.- La provincia de La Rioja adhiere al Régimen de Promoción de la Industria del Software, en los términos del artículo 27 de la Ley Nacional N° 25.922

Artículo 2º.- El Poder Ejecutivo, en las políticas de promoción productiva vigentes o a regir en el futuro, considerará el diseño, el desarrollo y la elaboración de software como actividad productiva de transformación pasible de ser promocionada.

Artículo 3º.- Podrán acceder a los beneficios que se instituyen por la presente Ley, las personas físicas y jurídicas radicadas en el territorio de la provincia de La Rioja, debidamente inscriptas en el Registro establecido en el artículo 3º de la Ley Nacional N° 25.922.-

Artículo 4º.- Exímase del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los ingresos provenientes del desarrollo de actividades alcanzadas por la Ley Nacional N° 25922 de Promoción de la Industria del Software, obtenidos por los sujetos que cumplan con las condiciones estipuladas en el artículo 2º de la presente y los

requisitos que establezca la reglamentación. Asimismo exímase del pago del Impuesto de Sellos los actos, contratos y operaciones relacionados con cada una de las actividades a que hace referencia el artículo 4º de la citada Ley Nacional, efectuados por los referidos sujetos.-

Artículo 5º.- Incorpórase como inciso r) del artículo 182º de la Ley PROVINCIAL Nº 6.402 – Ley Código Tributario- el siguiente texto: "r) La actividad productiva de creación, diseño, desarrollo, producción e implementación de software y su documentación técnica asociada, efectuada por las personas físicas y/o jurídicas radicadas en el territorio de la provincia de La Rioja, debidamente inscriptas en el Registro establecido en el artículo 3º de la Ley Nacional Nº 25.922 de Promoción de la Industria del Software."

Artículo 6º.- Incorpórase como inciso u) del artículo 182º de la Ley PROVINCIAL Nº 6.402 – Ley Código Tributario- el siguiente texto: "r) La actividad productiva de creación, diseño, desarrollo, producción e implementación de software y su documentación técnica asociada, efectuada por las personas físicas y/o jurídicas radicadas en el territorio de la provincia de La Rioja, debidamente inscriptas en el Registro establecido en el artículo 3º de la Ley Nacional Nº 25.922 de Promoción de la Industria del Software."

Artículo 7º.- Incorpórase como inciso e) del artículo 131º de la Ley PROVINCIAL Nº 6.402 – Ley Código Tributario- el siguiente texto: "e) los actos jurídicos relacionados con las actividades de creación, diseño, desarrollo, producción, implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, efectuada por las personas físicas y/o jurídicas radicadas en el territorio de la provincia de La Rioja, debidamente inscriptas en el Registro establecido en el artículo 3º de la Ley Nacional Nº 25.922 de Promoción de la Industria del Software."

En todos los casos indicados en el presente artículo, la obligación fiscal se considerará divisible y la exención en el Impuesto de Sellos

se limitará a la cuota que le corresponda al contribuyente incluido en el régimen promocional.

Artículo 8º.- Crease en el ámbito de la provincia de La Rioja , el Registro Provincial de Productores de Software y Servicios Informáticos, siendo la inscripción en éste uno de los requisitos que las empresas TIC's deben reunir para acceder a los beneficios impositivos previstos.

Artículo 9º.- Invitase a los Municipios de la provincia de La Rioja, a adherir al presente Régimen mediante el dictado de normas de promoción análogas a las se establezcan para las actividades industriales a las actividades productoras de software establecidas en la presente Ley.-

Artículo 10º.- Comuníquese al Poder Ejecutivo.-

Firmantes ...

2. Modelo de Proyecto de Ordenanza Municipal.

Visto:

La ley nacional Nº 25.922 de Promoción de la Industria del Software y la ley provincial Nº XXXX que establece un Régimen de Promoción de la Industria del Software; y

Considerando:

Que la Ley nacional Nº 25.922 de Promoción de la Industria del Software, en su artículo 5º define el software como "la expresión organizada de un conjunto de órdenes o instrucciones en cualquier lenguaje de alto nivel, de nivel intermedio, de ensamblaje o de máquina, organizadas en estructuras de diversas secuencias y combinaciones, almacenadas en medio magnético, óptico, eléctrico, discos, chips, circuitos o cualquier otro que resulte apropiado o que se desarrolle en el futuro, previsto para que una computadora o cualquier máquina con capacidad de procesamiento de información ejecute una función específica, disponiendo o no de datos, directa o indirectamente".

Que la Ley nacional mencionada, que tiene una vigencia de 10 años, habilita un Registro en el que deberán inscribirse los interesados en adherir al régimen de promoción dispuesto.

Que en su artículo 4º establece que “Las actividades comprendidas en el régimen establecido por la ley son la creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores utilizados en bienes de diversa índole, tales como consolas, centrales telefónicas, telefonía celular, máquinas y otros dispositivos.”

Que la mencionada ley crea el Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria del Software (FONSOFT) con el objeto de financiar: 1) Proyectos de investigación y desarrollo relacionados a las actividades definidas en la ley; 2) Programas de nivel terciario o superior para la capacitación de recursos humanos; 3) Programas para la mejora en la calidad de los procesos de creación, diseño, desarrollo y producción de software; y 4) Programas de asistencia para la constitución de nuevos emprendimientos.

Que la ley provincial Nº XXXX referida al Régimen de Promoción de la Industria del Software, prevé exenciones impositivas a empresas vinculadas con la producción de software que estén radicadas o prevén radicarse en territorio provincial. En tal sentido, dispone la exención en los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Inmobiliario y Sellos en un porcentaje de acuerdo a la facturación de la empresa, durante 10 años.

Que la ley presenta entre sus objetivos: incentivar y dar mayor competitividad a las pymes dedicadas al desarrollo de software y los servicios informáticos, a través del otorgamiento de ventajas impositivas, por ser éstas consideradas las empresas del

futuro; estimular desde el Estado a empresas de desarrollo tecnológico generadoras de empleo y nuevos negocios; y fomentar la innovación tecnológica en empresas de servicios.

Que la norma provincial, en su artículo 6º, invita a los municipios a adherir al régimen de promoción, sujeto al otorgamiento de exenciones análogas en el ámbito de su específica competencia tributaria, bajo condiciones de estabilidad. En el mismo sentido, la ley nacional en su artículo 27º invita a los municipios a adherir al régimen dispuesto mediante el dictado de normas de promoción análogas a las establecidas en la presente ley.

Que, a su vez, la norma provincial crea, en el ámbito de la provincia de La Rioja, el Registro Provincial de Productores de Software y Servicios Informáticos, siendo la inscripción en éste uno de los requisitos que las empresas TIC's deben reunir para acceder a los beneficios impositivos previstos.

Que, con el presente Proyecto de Ordenanza se intenta dar impulso al sector de empresas productoras de Software y Servicios Informáticos, promoviendo la radicación de este tipo de industrias en ciudad capital de La Rioja. Para ello, se propone un régimen de promoción impositiva similar al establecido a nivel provincial.

Por lo expuesto, el H. Concejo Deliberante, en uso de sus facultades, sanciona con fuerza de ORDENANZA-

CAPITULO I

Artículo 1º: Créase en el ámbito de la ciudad Capital de La Rioja "Régimen de Promoción de la Industria del Software".

Artículo 2º: A los efectos de la percepción de los beneficios impositivos se reconoce al diseño, desarrollo y elaboración de software como actividad industrial.

Artículo 3º: La presente Ordenanza tiene como objetivos:

- a) Incentivar y promocionar el desarrollo de empresas dedicadas a la Industria del software y Servicios Informáticos.
- b) Brindar mayor competitividad y apoyar la mejora de los estándares de calidad de dichas empresas.
- c) Desarrollar productos y procesos de software. Estimular la radicación de empresas de desarrollo tecnológico.
- d) Fomentar la innovación tecnológica.
- e) Apoyar los procesos de innovación y desarrollos tecnológicos informáticos generados por las empresas del sector.
- f) Incentivar a las empresas existentes y alentar la constitución de nuevas empresas del sector TIC´s.

Artículo 4º: Las empresas interesadas en adherir al Régimen de Promoción de la Industria del Software creado por la presente, podrán acceder a los beneficios impositivos que se detallan a continuación siempre que se encuentren inscriptas en los Registros de Productores de Software y Servicios Informáticos creados en el ámbito nacional, provincial y municipal y gocen de los beneficios otorgados a nivel nacional y provincial.

Artículo 5º: Podrán gozar de franquicias y beneficios impositivos las empresas que se instalaren en la ciudad capital de La Rioja o amplíen sus instalaciones y cuyas actividades estuvieren enunciadas en el Artículo 2º de la presente.

Artículo 6º: Las franquicias y beneficios a que alude el artículo precedente se podrán otorgar respecto de los siguientes tributos:

1. Tasa por Habilitación de Comercio e Industria.
2. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Artículo 7º: Créase el Registro Municipal de Productores de Software y Servicios Informáticos el que operará en el ámbito de la ciudad Capital de La Rioja.

Artículo 8º: Declárese a la Municipalidad de la Ciudad de Todos los Santos de la Nueva Rioja adherida a la ley provincial N° XXXX referida al Régimen de Promoción de la Industria del Software.

Artículo 9º: De forma.

3. Modelo de Resolución de DGIP.

VISTO:

El expediente N° XXXX, la Ley N°25.856, Ley N° 25.922 y la Ley provincial N° xxx, Decreto N° xxx /xx, y

CONSIDERANDO:

Que las Leyes Nacionales N°25.856 y N°25.922, se establecen determinados beneficios para la actividad de industria de Software.

Que por decreto N° 1.594, del 15/11/2.004, el Poder Ejecutivo Nacional, reglamenta la Ley N° 25.922.

Que por resolución N° 61/2.005, se crea en el Ámbito de la Subsecretaría de Industria, dependiente de la Secretaría de Industria, Comercio del Ministerio de Economía y Producción, el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios Informáticos.

Que la Ley Provincial N° xxxx establece:....

Que el nomenclador CAILaR, detallado en el Anexo I de Ley Impositiva N° 9.343, establece las alícuotas, impuestos mínimos anuales e importes fijos a que hace referencia el art. 184º del Código Tributario (Ley N° 6.402 y modificatorias).

Que el art. 20º, de la Ley N° 9.343, faculta a la Dirección General de Ingresos Provinciales a establecer las aperturas y desagregaciones del código de actividades económicas del nomenclador CAILaR y la asignación de alícuotas e impuestos mínimos anuales, que corresponda aplicar en cumplimiento de las obligaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que resulta necesario que las actividades alcanzadas por los beneficios establecidos en las normas legales vigentes, se encuentren debidamente identificadas en el Nomenclador de Actividades denominado CAILaR, utilizado en la Provincia de La Rioja, procediendo en consecuencia a modificar el citado nomenclador agregando un nuevo código que contemple dichas actividades.

Que asimismo resulta necesario establecer los requisitos que deberán cumplimentar las personas físicas y jurídicas, inscriptas en el Registro Nacional de Productores de Software, con el fin de alcanzar la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por Ello y en uso de las facultades que le son propias

LA DIRECTORA GENERAL DE INGRESOS PROVINCIALES

RESUELVE:

ARTICULO 1.- Incorporar al “Clasificador de Actividades Impositivas La Rioja – CAILaR –”, en el rubro D - Industria manufacturera, el siguiente código de actividad:

Código CAILaR	Descripción	Explotaciones en La Rioja de Ingresos inferiores a \$ 1.200.000	Ingresos Año Calendario superior a \$ 5.000.000	Alícuota Normal	Alícuota Vta. Consumidor Final	Importe Mínimo Anual	Por Cantidad o Fijo
----- --	Creación, Diseño, Desarrollo y Producción de Software			0.00 %			

ARTICULO 2.- - Establecer los requisitos de deben reunir los Contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para gozar de los beneficios de exención impositiva:

- a) A los efectos de utilizar los beneficios, los sujetos que adhieran al presente régimen deberán cumplir con alguna norma de calidad reconocida aplicable a los productos de software.

b) Los interesados en acogerse al presente régimen deberán presentar constancia de inscripción en el registro habilitado por la Autoridad Nacional competente.

c) Los sujetos deberán tener como actividad principal el desarrollo de la industria del software en los términos del artículo 4 de la ley 25.922.

Art. 3 - De forma.

BIBLIOGRAFIA

- **Arias, Fidias G.** (2006). El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica. Editorial Episteme. Caracas-Venezuela.-
- **Autores Varios** (2009). Desafíos y Oportunidades de la Industria del software en América Latina. Editorial Ediciones Mayol.
- **Balestrini, Miriam** (2001). Como se elabora el Proyecto de Investigación. Editorial BL Consultores Asociados. Caracas-Venezuela.-
- **Bulit Goñi Enrique** (1992) Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Editorial Depalma- Bs As
- **Código Tributario** (2.012) de La Provincia de La Rioja – año 2012 - Ley 6.402 y modificatorias.
- **Hernández, Roberto y Otros** (2006). Metodología de la Investigación.
- **Landeau, Rebeca** (2007). Elaboración de Trabajos de Investigación Editorial Alfa. Caracas – Venezuela.-
- **Sabino, Carlos** (1978). Metodología de la Investigación. Editorial Logos. Caracas – Venezuela.-
- **Tamayo, Mario** (1987). El Proceso de la Investigación Científica. Editorial Limusa. – México –
- **Villegas Hector** (1991) Curso Finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Depalma SRL – Bs As

DOCTRINAS CONSULTADAS:

Casal Armando – Tecnología de la información. La norma IRAM-ISO/IEC 17799 sobre el Código de Práctica para la gestión de la seguridad de la

información – Enero /2010.Publicado en Profesional y Empresaria (D&G)
Tomo XI – Pág. 42, disponibles en: [http:// www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar)

Collosa, Duelli, Franchis - Régimen de promoción fiscal para la industria del software -Febrero/2005. Disponibles en : [http:// www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar)

Menéndez Fabián – Análisis de las modificaciones a la ley de promoción de la industria del software Septiembre /2011 Disponibles en : <http://www.errepar.com.ar>

Morera Martínez Fernando / González López Suriano - Algunas reflexiones sobre la forma en que se solventan las auditorías previstas en el Régimen de Promoción de la Industria del Software – Noviembre/2010. Publicada en DTE- Boletín XXXI Disponibles en : <http://www.errepar.com.ar>

Riesco Diego / Belaich Pablo - El impuesto de sellos y el software - Noviembre/2011. Publicado DTE- boletín XXXII –Pág. 1071- disponibles en: [http:// www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar)

Rodríguez Jorge – Ley de Promoción de Industria del software - Abril/2005. Publicada DTE XXVI Disponibles en: <http://www.errepar.com.ar>

Yemma Juan- Software (programas de computación): su tratamiento fiscal Julio 1996.Publicada DTE Boletín XVII Disponibles en: <http://www.errepar.com.ar>

Web grafía - Consultadas

- <http://www.errepar.com.ar>
- <http://www.beneficiosindustria.com.ar>
- <http://www.industria.gob.ar/lps/#more-291>
- <http://menttes.com.ar/servicios/desarrollo-a-medida>
- <http://www.tucumantechology.com.ar/>

- <http://www.santafe-conicet.gov.ar/>
- <http://www.pct.org.ar/>
- <http://www.pilp.edu.ar>
- <http://www.cordobatechnology.com>
- <http://www.dilp.com.ar>
- <http://www.poloitlaplata.com.ar>
- <http://www.poloticmendoza.org.ar/>
- <http://www.polotecnologico.net>
- <http://poloitcorrientes.com/>
- <http://poloit.org.ar>
- <http://www.redusers.com/noticias/echamos-un-vistazo-a-todos-los-polos-tecnologicos-de-argentina/>
- <http://www.dgrsalta.gov.ar/rentassalta/jsp/informacionFisc/leyes/2012/Ley7727-12.pdf>
- <http://www.unpa.edu.ar/sites/default/files/editor/paginas/polos2.jpg&imgrefurl>
- <http://www.diputadosanluis.gov.ar/diputadosasp/paginas/NormaDetalle.asp?NormaID=692>
- http://www.lexnea.com.ar/base_de_datos/legislacion/Corrientes/0042.aspx
- <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-13649.html>
- [http://www.ulp.edu.ar/ULPWeb/Contenido/PaginaULP189/File/Norma%20\(2\).pdf](http://www.ulp.edu.ar/ULPWeb/Contenido/PaginaULP189/File/Norma%20(2).pdf)
- http://www.errepar.com/nova/nova_modulos/suscriptoresNET/enlace.aspx?nroerr=2
- <http://www.cfired.org.ar/default.aspx?nid=1717>
- <http://www.legislaturaformosa.gob.ar>
- <http://www.legislaturachaco.gov.ar>
- <http://www.lapampa.gov.ar/publicaciones/boloficial/>
- http://www.legislaturaneuquen.gov.ar/hln/.../leyesDOC/L002577_08.doc
- <http://www.legislaturajujuy.gov.ar>
- <http://www.rig.tucuman.gov.ar/leyes/>
- <http://gobierno.santafe.gov.ar/boletinoficial/template.php?>
- <http://www.clustear.com/?p=39>
- <http://www.telam.com.ar/notas/201302/8560-buscan-crear-un-polo-tecnologico-que-impulsa-la-radicacion-de-industrias-de-software.html>
- <http://www.regionnortegrande.com/?noticia=23234>

- http://www.dgr.misiones.gov.ar/rentasmisiones/informacion_fiscal/normativa/ley_es_tributarias
- <http://www.industria.gob.ar/industria-impulsa-al-sector-del-software-a-que-se-financie-a-traves-del-mercado-de-capitales/>
- <http://www.cordobatechnology.com/joomla/>
- <http://www.comercioyjusticia.com.ar/tag/cluster-cordoba-technology/>
- <http://www.todo-impuestos.com.ar/Download/Ley-PL-Salta-7727.pdf>
- <http://www.formosa.gob.ar/boletinoficial/>
- http://www.diariodecuyo.com.ar/home/new_noticia.php?noticia_id=469531
- <http://www.cepal.org/argentina/noticias/noticias/0/21950/docpoliticargas2.pdf>

Cita de este artículo:

PAULI, E. (2016) "Industria del Software: Exención del impuestos a los Ingresos Brutos. Una propuesta para la Provincia de La Rioja." *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Mayo de 2016, Año 6, Vol. 1.* pp.118-164 Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>