

LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS

Arrendamiento, aparcería y explotación conjunta

INCIDENCIA DE LA CARGA TRIBUTARIA EN CADA ALTERNATIVA.

CP Analía Selva
14 de agosto de 2015

CLASIFICACION DE LOS CONTRATOS:

CONMUTATIVOS: aquellos contratos en los que las prestaciones son contrapuestas.

No existe cooperación entre las partes contratantes, sino que cada una de ellas, tiene claramente delimitados sus derechos y obligaciones, siendo el interés en la suerte de la empresa agraria, únicamente del productor y estando la otra parte desinteresada de lo que ocurra con la misma.

ASOCIATIVOS: aquellos en que las contraprestaciones son convergentes.

Hay entre las partes un interés compartido en el resultado final de la actividad. Existe aporte de trabajo o actividades y de bienes por ambas partes y participarán repartiéndose los frutos obtenidos en la proporción que hayan pactado, así como la asunción proporcional de los riesgos de la actividad.

EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL UNIFICADO

**LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTOS Y
APARCERÍAS**

**CONTINUAN REGULADOS POR LA LEY 13.246
APLICÁNDOSE EL CÓDIGO CIVIL DE MANERA
SUPLETORIA (art. 41 ley 13.246).**

VIGENCIA: desde el 01-08-2015

ORDEN DE PRELACION DE LAS NORMAS APLICABLES A LOS ARRENDAMIENTOS Y APARCERIAS

1º) LEY 13.246 (modificada por leyes 21.452 y 22.298)

2º) VOLUNTAD DE LAS PARTES

3º) **CÓDIGO CIVIL**

4º) USOS Y COSTUMBRES LOCALES

MODALIDADES CONTRACTUALES CONTEMPLADAS EN LA LEY 13246

REGULARES: arrendamientos y aparcerías

ACCIDENTALES: agrícola (máximo 2 cosechas) y pecuario (hasta un año de pastoreo)

ARRENDAMIENTO

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

Fuente: Art.2º Ley 13246

ARRENDAMIENTO

Plazos:

- Mínimo: 3 años.
- Máximo: 10 años.

*Art. 45 - 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. (contratos *ad meliorandum*)*

PLAZO MAXIMO....

- ◆ **PLAZO MÁXIMO NUEVO CÓDIGO: 50 AÑOS (art. 1197 CCC)**

ARTICULO 1197.- Plazo máximo. El tiempo de la locación, cualquiera sea su objeto, no puede exceder de veinte años para el destino habitacional y cincuenta años para los otros destinos.

El contrato es renovable expresamente por un lapso que no exceda de los máximos previstos contados desde su inicio.

- ◆ **¿art. 45 ley 13.246 o 1197 CCC?**

EL ARRENDAMIENTO EN EL IVA

Acto eximido de imposición en el IVA,

(Art. 7 inc. h punto 22 -1er párrafo) *

22) La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, **de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y de inmuebles cuyos locatarios sean el ESTADO NACIONAL, las Provincias, las Municipalidades o la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la Ley N° 22.016....*

ARRENDAMIENTO E IMPUESTO A LAS GANANCIAS:

Arrendador: renta de **primera categoría** prevista en el **Art. 41 inc. a** de la ley 20628 para las personas físicas.

En el caso de las sociedades comerciales constituyen rentas de **tercera categoría** según el **Art. 49** de la Ley.

Arrendatario: renta de **tercera categoría** de acuerdo con lo establecido por el **Art. 49 inc. e** de la Ley 20.628.

PAGO

En dinero

Si el contrato suscripto cumple con las condiciones establecidas por la ley 13246, entre ellas el pago en dinero, está regido por la misma; en caso contrario es un contrato accidental o innominado.

En especie

El contrato en el cual se pacte el precio en especie queda excluido del ámbito de la ley 13246, ya que el artículo 1 establece que la contraprestación por el uso y goce del predio rural es en dinero.

Cuando el precio se pacta en especie se configura un **contrato innominado** donde impera la autonomía de la voluntad de las partes y los usos y costumbres.

ARRENDAMIENTO EN ESPECIE

La AFIP considera que la entrega de productos primarios en contraprestación por el arrendamiento de un campo, constituye dación en pago, configurando una de las modalidades de la venta;

por lo tanto, si bien el arrendamiento está exento, si la contraprestación es en especie, ésta última estará alcanzada por el IVA.

**El arrendador que percibe el arrendamiento en especie
debe cumplir con las siguientes inscripciones:**

- **en el RFOG como "ARRENDADOR COMERCIANTE EN GRANOS" y**
- **en MINAGRI como "CANJEADOR DE BIENES Y/O SERVICIOS POR GRANOS"**

FACTURA ELECTRONICA

RESPONSABLES INSCRIPTOS

A partir del 1º de Mayo de 2014 la Resolución General (AFIP) N° 3571/ 2013 establece que los contribuyentes inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado y cuya actividad (primaria o secundarias) es el servicio de alquiler de inmuebles rurales o urbanos deben emitir comprobantes electrónicos.

La RG N° 3571/13 establece que el contribuyente al quedar incluido por el régimen de facturación electrónica, necesariamente debe emitir comprobantes electrónicos por el resto de actividades que desarrolle la empresa en el mercado interno. (Vg. Facturación de agroquímicos, fertilizantes, fletes y otros bienes o servicios), por tener la Resolución mencionada un carácter subjetivo de su aplicación.

FACTURA ELECTRONICA

IVA EXENTOS O MONOTRIBUTISTAS

Sin distinción de su condición frente al impuesto al valor agregado, deberán emitir comprobantes electrónicos originales, para respaldar todas sus operaciones realizadas en el mercado interno, los siguientes contribuyentes:

.....

- Personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que resulten locadores de inmuebles rurales, de acuerdo al punto 2, del inciso b) del Artículo 2° de la RG 2820/10.

....

Fuente: Tit. III-Art. 15 y Apartado A Anexo RG 3749/15 –
Vigencia: 1-7-2015

FACTURA ELECTRONICA

RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 3793:

Se prorroga hasta el 31/3/2016 la obligación de emitir factura electrónica por parte de los responsables inscriptos que se encontraban obligados a partir del 1/7/2015 y de aquellos sujetos que independientemente de su condición en el gravamen también se encontraban obligados desde dicha fecha -RG (AFIP) 3749 Títs. I y III-.

**NO HAY PRORROGA SI ANTES DEL 10/8 SE
COMENZO A EMITIR COMPROBANTES
ELECTRONICOS EN LINEA**

Impuesto sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta. ¿Qué tratamiento reciben en este impuesto los inmuebles rurales, cuyo titular es una persona física, afectados a un contrato de arrendamiento?

Estarán **exentos** del impuesto sobre los bienes personales, ya que en el artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto a los bienes personales se exime a aquellos inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta pertenecientes a personas físicas y/o sucesiones indivisas en relación con dichos inmuebles.

Asimismo, según este último artículo, las personas físicas titulares de inmuebles rurales no son sujetos pasivos de este impuesto, por lo que estarán gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

APARCERIA

“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 “

- No existe Afectio societatis
- No se crea un nuevo ente capaz de contraer obligaciones.
- Los bienes no se confunden, sino que cada parte mantiene la titularidad sobre los mismos.
- **En los contratos de aparcería rural el objetivo es el reparto de los frutos**

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Dictamen (DAT) 81/92

- a) En los convenios de capitalización de hacienda y en los de trabajo de cosecha a que se refieren las presentes actuaciones **no hay una venta o una dación en pago** de servicios por parte del capitalizador o del contratista al dueño del campo, sino una **distribución de los frutos obtenidos**, objeto final del contrato celebrado.
- b) **Dicha adjudicación no constituye hecho imponible frente al impuesto al valor agregado.** Recién en el momento en que los sujetos intervinientes efectúen con los bienes recibidos como consecuencia del reparto, operaciones gravadas, nacerá para cada uno de ellos su obligación tributaria.

En los contratos de aparcería agrícola, en el impuesto a las ganancias, ¿quién declara la sementera hasta el momento de la distribución de los frutos del contrato?

Debe declarar la sementera la persona que efectuó a su nombre cada una de las inversiones que a la fecha de cierre la componen, o sea, el aparcero que lleva a cabo la explotación.

En la aparcería cada parte incorporará a su patrimonio los bienes distribuidos, lo que no implica ninguna otra consecuencia impositiva más que la incorporación. El costo de adquisición de los bienes lo constituyen los gastos que puedan haber efectuado, a su nombre, tanto el dador como el aparcero.

Impuesto sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta. ¿Qué ocurre con los inmuebles que estuvieran afectados a un contrato de aparcería?

La opinión del Fisco:

El inmueble rural incorporado al activo de una explotación se encuentra exento del Impuesto sobre los Bienes Personales en virtud de hallarse gravado por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. **No obstante, al formar parte de la explotación unipersonal, debe incluirse en el patrimonio neto que resulta alcanzado por el Impuesto sobre los Bienes Personales.**

Dictamen 27/2001, Dictamen 78/2001,
Dictamen 7/2002.

Nota Externa (AFIP)5/2006

Impuesto sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta. ¿Qué ocurre con los inmuebles que estuvieran afectados a un contrato de aparcería?

Jurisprudencia reciente

El fisco viene dando su interpretación con vaivenes desde el año 2001, y en el año 2006 dictó una nota externa 5 que dispone su grababilidad cuando está explotado por el propietario o una sociedad de hecho. Ello no respeta el principio de legalidad, ni de razonabilidad.

Los fallos judiciales del Tribunal Fiscal de la Nación en definitiva le dan la razón al contribuyente luego de algunas ideas y vueltas.

El único a favor del fisco fue el de Camilo Gonzalez (Sala C) allá por el año 2009, que luego sus integrantes revirtieron su propia opinión en la causa del año 2013 Gaviglio, Hilario. También ya en el año 2012 la Sala A en sentencia Mollaro, Jose Luis fue en la misma dirección.

Impuesto sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta. ¿Qué ocurre con los inmuebles que estuvieran afectados a un contrato de aparcería?

La cuestión clave, es decir si los inmuebles rurales quedan gravados en el impuesto sobre los bienes personales, toma mayor dimensión a partir ya del año 2012 debido a dos cambios esenciales:

- a) Por un lado en algunas provincias argentinas, el aumento del revalúo de esos inmuebles rurales.
Por ejemplo el aumento del valor fiscal (según la zona donde se encuentra el inmueble)
- b) Por el otro lado un par de fallos que serán claves de ahora en más para que el contribuyente tome otra postura frente al tributo. (Fallo "Molaro, José Luis" 5/12 y "Gavilio, Hilario" 3/13).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- ◆ **Aparcero dador:** los frutos que perciba serán considerados rentas de tercera categoría, por lo que **se imputarán al período en que se devenguen.**
- ◆ **Aparcero tomador:** sus rentas constituyen rentas de tercera categoría **imputables por su devengamiento,** de acuerdo con el porcentaje fijado en el contrato.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Fresnal SA, 02/07/01, Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires, Sala I.

Se llegó a la conclusión que no existían prestaciones recíprocas entre los integrantes de un contrato asociativo.

El Fisco pretendió gravar las prestaciones efectuadas por las partes en un contrato asociativo. El Tribunal Fiscal provincial rechazó esa postura y consideró que solo habrá gravabilidad cuando se enajene a terceros los frutos obtenidos.

APARCERIA

En lo referido específicamente a la aparcería agrícola, el artículo 30 de la ley 13246 dispone que **las partes podrán convenir libremente el porcentaje de distribución de los productos y prohíbe a las partes disponer de los frutos sin haberse realizado antes la distribución de los mismos, salvo autorización expresa de la contraparte.**

También se prohíbe, en el artículo 32, convenir como retribución el pago de una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero.

RETRIBUCIÓN EN DINERO EN APARCERIAS

Los aparceros podrían convenir que el resultado de la actividad productiva se reparta en dinero (en lugar de granos). Al respecto, el artículo 30 de la ley 13246 establece que "las partes podrán convenir libremente el porcentaje en la distribución de los frutos. Ninguna de las partes podrá disponer de los frutos sin haberse realizado antes la distribución de los mismos, salvo autorización expresa de la otra".

Es decir que, si el aparcerero dador autoriza al aparcerero tomador para que venda sus granos, este último podría distribuir el resultado de su participación al aparcerero dador con el importe "en dinero" originado en la venta de sus granos (menos gastos de comercialización).

Esta alternativa, prevista en el artículo 30 de la ley 13246, permite mantener la característica "asociativa" y sujeta a riesgo de los contratos de aparcería, sin desnaturalizar la esencia de este tipo de contratos.

Fuente: Contratos de aparcería. Su retribución en dinero -Cáceres, Néstor -
Consultor Agropecuario-Agosto 2013

RETRIBUCIÓN EN DINERO EN APARCERIAS

- ◆ Atento a que se trata de un mero reparto de resultados, el aparcero dador emitirá un recibo por la percepción del importe de su participación, sin que deba facturar ningún concepto. Asimismo, el aparcero tomador entregará el importe del resultado al aparcero dador, sin que corresponda practicar ningún tipo de retención impositiva.
- ◆ En lo que respecta a la contabilidad del aparcero tomador, este último podrá deducir de sus resultados el importe correspondiente al aparcero dador, registrando la pérdida con respaldo en el respectivo contrato de aparcería.

Fuente: Contratos de aparcería. Su retribución en dinero - Cáceres, Néstor – Consultor Agropecuario–Agosto 2013

REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS (RG 2300)

- ◆ Atento a que el aparcerero dador percibirá el resultado de su participación en el contrato de aparcería “en dinero”, no deberá “optar” por incorporarse al Registro Fiscal de Operadores de Granos reglamentado por la resolución general 2300, atento a que no estará afectado por mayores alícuotas de retención, ni será beneficiario de devolución de retenciones del IVA, ni necesitará utilizar cartas de porte.
- ◆ Asimismo, por lo expuesto precedentemente, el aparcerero dador no estará obligado a cumplimentar las obligaciones dispuestas por los regímenes de información previstos por las resolución general 2300 (inmuebles explotados y/o arrendados), 2750 (existencias de granos y hectáreas destinadas a cultivos) y 3342 (granos cosechados). En cambio, el aparcerero dador deberá cumplimentar la obligación de información del contrato de aparcería prevista por la RG 2820, relativo al Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI).
- ◆ Por su parte, el aparcerero tomador deberá informar la totalidad de hectáreas explotadas, existencias y granos cosechados.

Fuente: Contratos de aparcería. Su retribución en dinero -Cáceres, Néstor –
Consultor Agropecuario–Agosto 2013

LEGALIDAD DE LA APARCERÍA AGRÍCOLA EN DINERO

La aparcería agrícola se diferencia del arrendamiento rural definido en el artículo 2 de la misma ley, fundamentalmente en que, si bien en ambos existe la cesión temporaria del uso y goce de un predio o un semoviente para destinarlo a la explotación agropecuaria, aquí las partes se vinculan con la finalidad de repartirse los frutos, productos o utilidades.

- ◆ “Dador” y “aparcerero” colaboran en la empresa agraria aportando respectivamente capital y trabajo, participando también en los riesgos. Ambas partes se encuentran vinculadas por el resultado de la explotación y las utilidades que ambas puedan obtener dependerán directamente de ese resultado, pues nada recibirán si la cosecha se pierde totalmente.

Fuente: SOBRE LA LEGALIDAD DE LAS APARCERÍAS EN DINERO –Facciano,Luis-
Consultor agropecuario-octubre 2014

LEGALIDAD DE LA APARCERÍA AGRÍCOLA EN DINERO

- ◆ Es decir, que el elemento caracterizante de este tipo contractual no es la recepción del fruto en especie, sino la participación en los riesgos de la explotación, que se traduce en el reparto del producido de la misma. Recordamos en este sentido la prohibición del artículo 32 de fijar un precio en la aparcería consistente en una cantidad fija de frutos, que deja claramente expuesto ese aspecto y reafirma su carácter de negocio en participación.
- ◆ De hecho, en el caso análogo de otro contrato agrario de tipo asociativo, el de "explotación tambera", las partes no se reparten la leche fluida obtenida, sino el producido de la venta de la misma.
- ◆ Incluso, buceando en los antecedentes vemos que, si bien la figura de la aparcería como contrato autónomo fue una novedad de la ley 13246, de hecho tenía gran difusión en la pampa húmeda y era considerada un tipo de arrendamiento caracterizado por la forma de cálculo del precio. En efecto, las anteriores leyes sobre arrendamientos rurales (11170 y 11627) incluían dentro de estos, también a aquellos contratos en los que el pago consistiera en "*un tanto por ciento de la cosecha o del rendimiento*", no conteniendo ninguna disposición que exigiera el pago en especie, por lo que el mismo podía efectuarse en dinero.

CONCLUSIÓN

- ◆ El contrato de aparcería integra la categoría de los negocios en participación o parciarios. En estos, la parte "asociante" (el dador) comparte con la "partícipe" (aparcerero) las utilidades provenientes de una determinada actividad económica, en nuestro caso, agrícola.
- ◆ Como hemos observado, los elementos esenciales son la participación en los riesgos y utilidades, siendo perfectamente compatible con el concepto el reparto en dinero.
- ◆ Tampoco surge limitación al reparto en las aparcerías del producido en dinero, de la ley de arrendamientos y aparcerías rurales.
- ◆ Por lo tanto, no se advierte ninguna limitante legal a que se pacte, en un contrato de aparcería, que lo que se distribuirá será el resultante en dinero de la venta de determinado porcentaje de los frutos obtenidos.

Fuente: SOBRE LA LEGALIDAD DE LAS APARCERÍAS EN DINERO –Facciano,Luis-
Consultor agropecuario-octubre 2014

CONTRATO ACCIDENTAL POR COSECHA

Art. 39 Ley 13.246 excluye:

- a) Los contratos en los que se convenga, por su carácter accidental, **la realización de hasta dos(2) cosechas**, como máximo, ya sea a razón de una (1) por año, o dentro de un mismo año agrícola, cuando fuera posible realizarla sobre la misma superficie, en cuyo caso el contrato no podrá exceder el plazo necesario para levantar la cosecha del último cultivo
- ◆ b) Los contratos en virtud de los cuales se concede el uso y goce de un predio con destino exclusivo para pastoreo, celebrados por un plazo no mayor de un (1) año.”

CONTRATO ACCIDENTAL POR COSECHA

- Plazo máximo un año por una o dos cosechas dentro del mismo.
- En caso de prórroga o renovación del contrato entre las mismas partes y sobre el mismo predio, mediante la cual se totalicen plazos mayores que los autorizados se considerará un contrato de arrendamiento. Se considera que **no existe una nueva contratación** siempre y cuando haya transcurrido un año del vencimiento del contrato. (Art.39)

Formalización de los contratos

Deben tener una fecha cierta en su instrumentación formal; la misma se acreditará en principio con la certificación de firmas de las partes ante escribano o autoridad judicial.

La fecha del ingreso del impuesto de sellos otorga tal carácter de certeza a partir de su pago e intervención del banco del documento.

Es necesario que los certificantes soliciten a quienes representan a personas jurídicas la presentación de los actos que otorgan tales facultades (actas de designación de gerentes, actas de designación de directores, otorgamiento de poderes, etc.).

Siempre los contratos deben tener, además de la identificación personal, la Clave de Identificación Tributaria de la persona física o jurídica que es parte del mismo.

Formalización de los contratos

Deberán identificarse en detalle los inmuebles rurales objeto de los mismos. A tal fin, debe indicarse:

- a) Datos personales de los aparceros, arrendadores y arrendatarios, carácter invocado -titular, usufructuario, etc.-, y proporción del inmueble que le corresponde.
- b) Lugar donde se encuentran ubicados, respecto de localidad, departamento y provincia.
- c) Partida o partidas inmobiliarias que comprende e identificación catastral de los inmuebles.
- d) Cantidad de hectáreas totales del inmueble rural y aquellas sujetas a explotación.

Formalización de los contratos

e) Identificar por cada inmueble tres puntos de geoposicionamiento satelital, resulta de utilidad a los efectos de su ulterior inclusión en los registros obligatorios.

f) Fecha de entrega del inmueble, plazo, fecha de finalización del contrato y campañas agrícolas que abarca.

g) Canon locativo, detallando su valorización a la fecha de instrumentación y las referencias de valor a tener en cuenta para su valor final (cantidad de qq o kgrs por ha o totales, tipo de producto o especie de referencia, moneda, etc.).

REGÍMENES DE INFORMACIÓN

a) **RG (AFIP) 2300**: Los contratos de arrendamiento implican a partir de su suscripción, una modificación de la información oportunamente aportada en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, y por lo tanto deben ser informados a la AFIP, hasta el último día del mes siguiente a que se produzca tal modificación (firma del nuevo contrato).

Ello adquiere más complejidad cuando la inscripción en el Registro es posterior a la vigencia de la RG (AFIP) 2300, es decir desde el 1/10/2007, ya que debe aportarse la documentación por cada contrato suscripto, según lo determina el punto 5 del inciso a) del apartado "A" del Anexo V de la RG (AFIP) 2300.

La situación es menos compleja para aquellos productores inscriptos antes del 1/10/2007 que quedan comprendidos en las disposiciones de la RG (AFIP) 2644 que ordena sólo una presentación por sistema (página web), también con vencimiento el último día del mes siguiente.

REGÍMENES DE INFORMACIÓN

b) **RG (AFIP) 2820**: Esta resolución impone a los arrendadores y aparceros dadores la obligación de:

1. Inscribirse en el ROI.

2. Registrar cada contrato suscrito.

Los datos a aportar incluyen la siguiente información:

1. Vinculado con el inmueble:

a) Identificación del tipo de inmuebles (rurales u otros).

b) Ubicación, con indicación de zona, ruta o camino, km, localidad o paraje, departamento o partido y Provincia.

c) superficie total y arrendada.

d) Definición de tres puntos de geoposicionamiento satelital que identifique la ubicación del campo.

e) Nomenclatura catastral o partida inmobiliaria.

f) Destino del inmueble, con indicación si es arrendamiento, aparcería, contrato accidental u otro.

REGÍMENES DE INFORMACIÓN

A los fines de las obligaciones de retención del impuesto a las ganancias establecida por la RG 830/2000, se debe aplicar la alícuota mayor, no considerando el monto sujeto a retención (28%) cuando el locador o cedente no aporten la constancia de cumplimiento de la RG 2820 o cuando habiéndola aportado no coincidan los datos con los que se obtienen a través de la consulta del contrato por la página web de la AFIP.

¿Cómo retenemos desde que no sea obligatorio informar en RG 2820?

Las exigencias del Organismo recaudador

LEY ANTIEVASION: No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero **superiores a \$ 1.000**, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Las exigencias del Organismo recaudador

Consecuencias del incumplimiento

- ◆ Los pagos que no sean efectuados mediante los medios de pagos enunciados **no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios** que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando pudiera acreditarse la veracidad de las operaciones. *Artículo 2 ley 25.345.*
- ◆ Cuando se incumpla con el medio de pago no se procederá a la impugnación del gasto mediante el procedimiento de determinación de oficio sino que **bastará la simple intimación de pago** de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de la declaración jurada. *Artículo 14 ley 11.683.*

Las exigencias del Organismo recaudador

RECIENTE JURISPRUDENCIA

- ◆ La Corte Suprema de Justicia confirmó que es inconstitucional el artículo 2º de la Ley N° 25.345 que niega efectos fiscales a los pagos efectuados con dinero en efectivo por sumas superiores a \$ 1.000,- aún cuando se demuestre la realidad de las operaciones.
- ◆ La Corte fijó esta posición al confirmar la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V, en los autos "*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI*", el 19 de marzo de 2014.
- ◆ El fallo en cuestión pone fin a una discusión que se inició desde la sanción de la Ley N° 25.345, y en el mismo el Máximo Tribunal consideró que prohibir el cómputo de erogaciones, tanto en ganancias como en IVA, por motivos estrictamente formales, implica prescindir de la real capacidad contributiva, principio constitucional que debe verificarse en todo gravamen.

Impugnación de gastos por no haber actuado como agente de retención

El artículo 40 de la LIG establece que "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva (DGI) podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste".

Las exigencias del Organismo recaudador

CONTRATOS Y CAPACIDAD PRODUCTIVA

ARRENDADORES COMERCIANTES EN GRANOS:

No les corresponde declarar la existencia de granos obtenidos de terceros en concepto de pago en especie por el arrendamiento de inmuebles rurales (dado que no son de su propia producción).

Tampoco les corresponde declarar capacidad de producción sobre el inmueble cedido en arrendamiento (dado que esta superficie la declarará el arrendatario).

Las exigencias del Organismo recaudador

CONTRATOS Y CAPACIDAD PRODUCTIVA

APARCERIAS:

En este tipo de contratos, todos los sujetos son considerados productores, entonces cada uno deberá informar la superficie destinada a cultivos, de acuerdo a la participación que tenga en el contrato.

RETENCIONES DE GANANCIAS

Por aplicación de la RG (AFIP) 830/2000, los pagos de arrendamiento son pasibles de retención de impuesto a las ganancias.

Casi todos los pagos que se efectúan por este concepto, son hoy pasibles de este tratamiento, habida cuenta de que el monto no imponible asciende a \$ 14.400 anuales o \$1200 mensuales.

Si el locador no se encuentra inscripto o no se puede obtener constancia válida de su situación fiscal, así como si no se aportara correctamente la inscripción del contrato, procede una retención del 28% sin considerar monto no imponible.

El locatario debe extender constancia de retención e ingresar el monto según lo dispuesto para el SICORE.

Los monotributistas no son sujetos de retención, excepto que el pago exceda el monto máximo de servicios (\$ 400.000).

Ingresos brutos y La producción agropecuaria en la Provincia de Buenos Aires

La producción agropecuaria en la Provincia de Buenos Aires se encuentra alcanzada por el impuesto, y la alícuota dependerá de si se trata de establecimientos radicados o no en la jurisdicción del monto anual de los ingresos:

* Alícuota del 0,5% o 1%: establecimientos radicados en la Provincia de Buenos Aires, cuyos ingresos anuales no superen la suma de \$ 60.000.000. (ver nomenclador de actividades comprendidas en cada alícuota)

* Alícuota del 1,75%: establecimientos radicados en la Provincia de Buenos Aires con ingresos anuales iguales o superiores la suma de \$ 60.000.000.

* Alícuota del 2%: actividad desarrollada en inmuebles arrendados situados en la Provincia de Buenos Aires con ingresos anuales superiores a \$ 10.000.000.

* Alícuota del 4%: establecimientos radicados fuera de la Provincia de Buenos Aires.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Pcia. de Bs As

Actividades de producción primaria	Alícuota
Tasa general según art. 21, inc. c).	4%
Establecimiento ubicado en la Pcia. Bs. As. (art. 27).	1,75%
Establecimiento ubicado en la Pcia. Bs. As. e ingresos totales menores o iguales a \$ 60.000.000 (art. 28).	0,5%
Excepciones	
1) Las siguientes actividades, siempre que el establecimiento esté ubicado en la Pcia. Bs. As. y los ingresos totales sean menores o iguales a \$ 60.000.000 (art. 28):	
0111 Cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras.	1%
012110 Cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de leche.	1%
012120 Cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de lana.	1%
012130 Cría de ganado porcino, excepto en cabañas.	1%
012140 Cría de ganado equino, excepto en haras.	1%
012150 Cría de ganado caprino, excepto en cabañas y para la producción de leche.	1%
012160 Cría de ganado en cabañas y haras.	1%
012190 Cría de ganado ncp.	1%
2) Las siguientes actividades, siempre que sea en inmueble arrendado situado en la Pcia. Bs. As. y los ingresos totales sean mayores a \$ 10.000.000 (art. 30):	
0111 Cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras.	2%
012110 Cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de leche.	2%
012120 Cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de lana.	2%
012130 Cría de ganado porcino, excepto en cabañas.	2%
012140 Cría de ganado equino, excepto en haras.	2%
012150 Cría de ganado caprino, excepto en cabañas y para la producción de leche.	2%
012160 Cría de ganado en cabañas y haras.	2%
012190 Cría de ganado ncp.	2%

Tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos para el alquiler de inmuebles rurales en Prov de BsAs

“Artículo 184 - Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica:...

c)... El fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), la compraventa y la locación de inmuebles y la transferencia de boletos de compraventa en general.

En consecuencia, el alquiler de inmuebles rurales se considera alcanzado por el impuesto y la alícuota aplicable sobre los ingresos brutos correspondiente a la locación de inmuebles para uso agropecuario es del 6% .

Ingresos Brutos Santa Fe

Actividad agropecuaria

La Provincia de Santa Fe mantiene en su Código Fiscal la disposición que consagra la exención.

“Artículo 160 - Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes:

ñ) (...) y la producción primaria, de las empresas productoras que se encuentren radicadas en jurisdicción de la Provincia, excepto para los ingresos que provengan del expendio de productos de propia elaboración directamente al público consumidor”.

La ley impositiva anual, artículo 7, inciso b), establece la alícuota del 1% para los ingresos provenientes de la actividad agropecuaria. Esta alícuota resulta entonces de aplicación únicamente a los ingresos atribuibles a Santa Fe de las empresas agropecuarias radicadas fuera de la Provincia, por no encontrarse comprendidas en la exención dispuesta por el artículo 160, inciso ñ), del Código Fiscal.

Ingresos Brutos Santa Fe

Locación de inmuebles

- ◆ En el artículo 125 del Código Fiscal de Santa Fe se definen determinados parámetros :

- ◆ *"No tratándose de las situaciones contempladas en el último párrafo del artículo 123, los ingresos brutos generados por las actividades que se detallan, ya sea que se realicen en forma habitual o esporádica, se encuentran alcanzados por el impuesto:*

"e)... la locación de inmuebles, excepto cuando los ingresos correspondientes al locador sean generados por la locación de hasta cinco (5) inmuebles;

La excepción del párrafo anterior no será aplicable cuando se cumplan algunas de las siguientes situaciones, en forma concurrente o no:

- *Cuando el propietario del o de los inmueble/s no tenga domicilio fiscal dentro de la Provincia de Santa Fe.*
- *Cuando el propietario sea una sociedad constituida en el marco de la ley 19550 y modificatorias o sociedades de hecho o irregulares o se trate de un fideicomiso.*

.... "

Ingresos Brutos Santa Fe

Locación de inmuebles

- ◆ Los ingresos originados en la locación de inmuebles se encuentran alcanzados por la alícuota del 4,5%, según lo establece el artículo 7, inciso f), de la ley impositiva anual.
- ◆ Con motivo de la última modificación en el Código Fiscal, los arrendamientos de inmuebles rurales cuyos propietarios no tengan domicilio fiscal en Santa Fe, siempre van a estar gravados y sujetos a la alícuota del 4,5%. Antes de la reforma, los propietarios de hasta cinco (5) inmuebles en alquiler no organizados en forma de empresa estaban fuera del alcance del tributo. La exclusión subsiste únicamente para los sujetos con domicilio fiscal en Santa Fe.

Impuesto de sellos-Buenos Aires

OPERACIONES DE COMPRAVENTA, MANDATO Y DEPÓSITO DE CEREALES, OLEAGINOSOS, PRODUCTOS Y SUBPRODUCTOS DE LA GANADERÍA Y AGRICULTURA

Para la Provincia de **Buenos Aires** -se aplican las **alícuotas de 0,75% o 1,05%**, siempre que sean registrados en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con sede social en la Provincia.

La tasa reducida del 0,75% se aplica cuando se registren en entidades ubicadas en la localidad más próxima al lugar en que se encuentren los bienes y mercaderías objeto del contrato.

Las mencionadas alícuotas deberán **incrementarse en un 20%** cuando el valor imponible del acto se exprese total o parcialmente en moneda extranjera .

Impuesto de sellos-Buenos Aires-

Locación o sublocación de inmuebles

Art.51

A) Actos y contratos en general:

9. Locación y sublocación.

a) Por la locación o sublocación de inmuebles excepto los casos que tengan previsto otro tratamiento, **el doce por mil 12 o/oo**

e) Por la locación o sublocación de inmuebles destinados total o parcialmente al desarrollo de actividades de agricultura y/o ganadería cuyos locatarios no sean personas físicas y/o sucesiones indivisas, **el quince por mil 15 o/oo**

Ley Impositiva 2015-art.51-punto 13

13. Mercaderías y bienes muebles; locación o sublocación de obras, de servicios y de bienes muebles e inmuebles y demás actos y contratos registrados en entidades registradoras:

b) Por la locación o sublocación de inmuebles destinados total o parcialmente al desarrollo de actividades de agricultura y/o ganadería siempre que sean registrados en Bolsas, Mercados o Cámaras, constituidas bajo la forma de sociedades; Cooperativas de grado superior; Mercados a Término y asociaciones civiles; con sede social en la Provincia, extensiva a través de las mismas a sus entidades asociadas de grado inferior en la localidad en que se encuentre el inmueble; o en la localidad más próxima al lugar en que se verifique tal situación y que reúna los requisitos y se someta a las obligaciones que establezca la Autoridad de Aplicación, **el ocho con cinco por mil 8,5 o/oo**

c) Por las operaciones enunciadas en los apartados a) y b) cuando no se cumplan las condiciones allí establecidas, el diez con cinco por mil **10,5 o/oo**

Buenos Aires-Sellados aparcerías

ARTÍCULO 288. ..., cuando el valor de los actos sea **indeterminado**, las partes estimarán dicho valor en el mismo instrumento; a tales efectos la estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores inferibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en todo elemento de juicio de significación a este fin existente a la fecha de celebración del acto. Cuando se fije como precio el corriente en fecha futura se pagará el impuesto con arreglo al precio de plaza en la fecha de otorgamiento. A estos efectos, las dependencias técnicas del Estado asesorarán al organismo de aplicación cuando éste lo solicitare.

Buenos Aires-Sellados aparcerías

INFORME N° 007 – 99 -DIRECCION TECNICA
TRIBUTARIA

TEMA: Impuesto de Sellos. Contrato de
Aparcería agrícola. Tratamiento fiscal.

...se entiende que se deberá estimar los aportes iniciales de cada una de las partes y sobre el total resultante de los mismos – valuado a la fecha de celebración del contrato en tratamiento – se aplicará la alícuota correspondiente.

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

- ◆ El elemento distintivo en este tipo de contrato es la asunción de riesgo por parte de "todos los integrantes" conjuntamente con el propietario, arrendatario, etc.
- ◆ Ellos constituye a estas formas de contratación donde sus características son básicamente dos:
- ◆ Todos los contratistas asumen el riesgo de la producción aportando bienes y servicios, insumos, asesoramiento, dinero, esperando una parte del producto del predio.
- ◆ Los bienes obtenidos se distribuyen al momento de la cosecha, según las proporciones de bienes, servicios prestados, dinero aportado, determinado previamente.

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

Teoría del contrato de explotación conjunta:

- ◆ Son contratos del ámbito agrario.
- ◆ Son innominados.
- ◆ Deben ser formalizados por escrito y tener fecha cierta.
- ◆ No encuadran en los contemplados en la ley 13246.

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

- ◆ Debe cumplir con todos los regímenes de información y actualización de datos de AFIP: RG 2300/2644/2750/2596/2820/3342 y sus modificatorias.
- ◆ No son sociedades: no se crea una persona jurídica distinta a las que participan en el contrato
- ◆ No son ACE: el contrato analizado, no posee una organización común, con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial
- ◆ No son UTE: dado que no existe la intención de reunirse para el desarrollo ni ejecución de una obra, ni la prestación de un servicio en común, ni un suministro en concreto.

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

- ◆ Los inversores efectuarán acuerdos aportando bienes o servicios y compartiendo los resultados del negocio. Se producirá, luego de cumplido el ciclo productivo, una distribución de los frutos obtenidos.
- ◆ Los inversores podrán adquirir a su nombre parte de las semillas, agroquímicos, o bien contratar como arrendatarios en forma parcial.
- ◆ En esta situación la empresa administradora exigirá un porcentaje por el manejo del negocio , y entregará el producido (cereal) a los inversores.
- ◆ Cada uno de los inversores, en función de su condición ante el IVA , exigirá la emisión de documentos correspondientes por las compras o servicios contratados cuyo gasto hubiera sido soportado por ellos.

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

- ◆ Cuando se produce la distribución de los frutos del negocio allí no habrá generación de hecho imponible en el IVA, de acuerdo a lo dispuesto en el dictamen 81/92 y 39/94 de la AFIP. **POSIBILIDAD DE EMITIR RT?**
- ◆ Recién cuando el inversor vende a terceros el producido del negocio (cereal) deberá liquidar el IVA correspondiente, siendo importante que se halle inscripto en el impuesto y en el Registro de Operadores de Granos , pues de lo contrario le retendrán el total del mismo.
- ◆ El resultado que se obtenga por intervenir en la actividad se encuentra gravado como rentas de tercera categoría en el impuesto a las ganancias ..
- ◆ El mismo se determinará por la diferencia entre el precio de venta del cereal y el costo del insumo y/o gasto que debió afrontar para participar en el negocio.

El aporte de arrendamientos

Es necesario que los arrendamientos/aparcerías a incorporar expresamente estipulen que dicha locación puede ser incorporada a un convenio de explotación conjunta, ya que la ley de arrendamientos lo prohíbe como principio general en su artículo 7.

Art. 7 (texto según L. 22298) "El arrendatario no podrá ceder el contrato ni subarrendar, salvo conformidad expresa del arrendador..."

Distinta naturaleza de los aportes

Una de las particularidades es que las partes aportan en función de la actividad que mejor desarrollen, y tanto económica, financiera y organizativamente deben ser complementarios, pues si no, el convenio no tiene razón de ser.

Es por esto que muchos convenios fallan cuando quienes lo celebran tienen actividades similares, dado que no encuentran asimetrías que generen valor.

Aspectos a tener en cuenta

- Impositivo:

El negocio de producción en campos de terceros pagando precio de arrendamiento se ha vuelto muy competitivo y de márgenes reducidos. Por este motivo, la planificación de los montos abonados en concepto de impuestos, las distintas alícuotas involucradas en el proceso y los plazos de devolución de IVA originados en las retenciones sobre venta de granos deben necesariamente integrarse en el cálculo de los aportes realizados y los márgenes obtenidos.

Por ejemplo, el pago de precio de arrendamiento está exento de IVA. La compra de insumos y el pago de servicios a los contratistas están gravados por este impuesto, y con diferentes alícuotas según producto.

Por el otro lado, cuando se comercializa el cereal, se lo hace a la alícuota del 10.5%. En negocios que se plantean a un año, es importante saber qué implicancia tiene el IVA en los márgenes a obtener, y cuándo voy a poder recuperarlo.

Aspectos a tener en cuenta

- Laboral:

en caso de asociarse con terceros que presten labores o las contraten, deben estipularse claramente

- las tareas a realizar,

- las medidas a tomar para proteger a los trabajadores y responsabilidades de cada parte sobre el personal empleado,

- así como también la contratación de seguros que transfieran riesgos asociados y protejan eficazmente los riesgos inherentes de la actividad.

La retribución en la medida de los aportes

- ◆ Otro de los elementos para la definición de un convenio de explotación conjunta reside en la forma en que el mismo se retribuye a sus participantes, y debe hacerse en función de los aportes realizados.
- ◆ En escenarios como los actuales – donde hay variación en el precio del dólar y en los precios en general-, es importante valorizar lo que cada parte incorporará al acuerdo, y el momento en que dicho aporte será valorado pues este podrá cambiar según el valor de lo que se tome como referencia.

Si se toman los valores en dólares, pueden cambiar significativamente los valores de esta moneda en pesos, y si se toma valor soja, los costos del aporte pueden variar significativamente en relación a los aportes de las demás partes (quien aporta el precio del arrendamiento, y fija soja futura para el pago queda cubierto, pero quien aporta semilla a pagar a cosecha puede sufrir los vaivenes del precio de la misma, además del costo de financiación).

CONVENIOS DE EXPLOTACION CONJUNTA

LAS SEMENTERAS

- ◆ Se entiende por inversión en sementeras todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera.
- ◆ No se debe tener en cuenta los porcentajes de participación final, sino lo efectivamente aportado por cada uno de ellos que se encuentran imputados a sementeras.
- ◆ Por lo tanto, **los gastos efectivamente invertidos en la sementera son los que se tomara para cada participe como sementera.-**

MUCHAS GRACIAS

CP Analía Selva



**CENTRO DE GESTIÓN
AGROPECUARIA**

Fundación Libertad



ESCUELA DE NEGOCIOS
Fundación Libertad