

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

Universidad Nacional de Mar del Plata
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires
I.P.I.T. – Posgrado de Especialización en Tributación

Contratos Agropecuarios Asociativos
Tratamiento Impositivo

Santiago E. Bísaro
Contador Público

Introducción-----	Página 1
Clasificaciones contractuales contempladas en la Ley 13246-----	Página 2
Clasificaciones contractuales no contempladas en la Ley 13246-----	Página 2
Clasificaciones contractuales establecidas por la doctrina-----	Página 3
Contratos Asociativos-----	Página 7
A) Aparcería-----	Página 7
B) Mediería-----	Página 11
C) Capitalización de Hacienda-----	Página 11
D) Locación de obra o prestaciones de servicios-----	Página 16
E) Pool de Siembra-----	Página 21
F) Contrato Asociativo de Explotación Tambera-----	Página 25
G) Contrato de Maquila-----	Página 32
Conclusión-----	Página 36
Bibliografía-----	Página 37

1) Introducción

La actividad agropecuaria posee características diferenciadas respecto a otros sectores de la economía, tales como el crecimiento y el desarrollo vegetativo, la duración del ciclo productivo y el efecto de los factores climáticos, entre otros.

La principal nota tipificante es que su finalidad es productiva, y que mas allá de las formas contractuales típicas en que pueden encuadrar los negocios, existen acuerdos de voluntad de las partes que surgen de los usos y costumbres.

La falta de protección al inquilino en los alquileres de tierras da origen a la primer Ley de Arrendamientos Rurales, bajo el N° 11.170 en 1921 (1).

Sus regulaciones alcanzaban a las explotaciones agrícola ganadera, cuyo precio fuera en dinero, en especie o un tanto por ciento de la cosecha.

Esta primera ley fue reemplazada en 1923 por la Ley 11.627 (2) que regiría, con modificaciones, hasta la actual Ley 13.246 (3) de arrendamientos y aparcerías rurales, que ha tenido muy pocos cambios en sus más de 60 años de vigencia. Esto ha provocado que exista en la actualidad una gran cantidad de contratos que no se encuentran regulados, es decir son atípicos o innominados.

En la actualidad no existe una forma jurídica especial, predeterminada, uniforme para la empresa agropecuaria.

Esta situación genera muchas veces dudas e interrogantes, y en definitiva inseguridad jurídica a las partes intervinientes. La ley ofrece una amplia gama de opciones y todas y cada una de ellas puede ser adaptada a la misma. El objetivo perseguido con el presente desarrollo es analizar cuál entendemos sería el encuadre correcto en cada caso.

(1) Ley 11.170 (B.O. 26/12/1921).

(2) Ley 11.627 (B.O. 26/10/1923).

(3) Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).

2- Clasificaciones contractuales contempladas en la Ley 13246

Dentro de las modalidades contractuales contempladas en la Ley 13.246 (4) podemos efectuar la siguiente clasificación:

- REGULARES: Arrendamientos (regulados en los artículos 2 a 20), Aparcerías ya sean estas agrícolas o pecuarias (regulado en los artículos 21 a 38) y Mediería (artículo 21 2º parte)
- ACCIDENTALES: Agrícola (máximo 2 cosechas) y pecuario (hasta 1 año de pastoreo) ambos contemplados en el artículo 39.
- CANADIENDES: Contrato accidental por cosecha con pago en quintales fijos (artículos 42 y 32)

3- Clasificaciones contractuales no contempladas en la Ley 13246

Existe un sinnúmero de contrataciones y asociaciones no reguladas por la ley 13.246 (4)

- Contrato de capitalización de hacienda.
- Contrato de cría.
- Contrato de invernada.
- Contrato de canje.
- Contrato accidental en participación.
- Contrato agricultura a porcentaje.
- Contrato de pastaje.
- Contrato de pastoreo.
- Contrato asociativo de explotación tambera (Ley 25169/99) (5).
- Contrato de mutuo.
- Contrato de maquila (Ley 25.113) (6).

(4) Ley 13246 (B. O. 17/7/1966).

(5) Ley 25169 (B.O. 12/10/1999).

(6) Ley 25113 (B.O. 21/7/1999).

- Contrato de feed-lot.
- Pool de siembra.
- Contratos de labores culturales o locación de obra.
- Contrato de fideicomiso agropecuario.
- Contrato de explotación conjunta.
- Carta de oferta.

El origen de todos los contratos de esta actividad los hallamos en la empresa agropecuaria que podríamos simplificarla como una organización que ejerce en forma habitual una actividad económica (agropecuaria), complementándola con la inversión en capital y mano de obra con la asunción del riesgo de la explotación.

4- Clasificaciones contractuales establecidas por la doctrina

Parte hace una clasificación de los contratos según sean:

- CONMUTATIVOS O DE CAMBIO: El titular del inmueble no participa de los resultados, ni toma participación en las decisiones y existe una absoluta independencia entre las partes (ejemplo: contrato de arrendamiento).
- ASOCIATIVOS: Ambas partes, titular del inmueble y arrendatario comparten el riesgo, participando tanto en las utilidades como en las pérdidas (ejemplo: contrato de aparcería).

Según Balán (7) “el objetivo de los contratos asociativos es el reparto de los frutos que se obtengan. Una de las partes puede ser la dueña de los animales o de un campo y se "asocia" a otra para la explotación agropecuaria. En este tipo de contratos ambas partes asumen el riesgo y participan tanto en las utilidades como en las pérdidas. Los contratos asociativos no son sociedades ya que tienen características diferentes, como por ejemplo:

- Carecen de "affecto societatis"

(7) Balán, Osvaldo “Los contratos asociativos en el IVA”, Revista Impuestos, 5/2010, Pág. 43

- 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.
- El objetivo es exclusivamente el reparto de los frutos”.

Es necesario definir la diferencia existente entre las sociedades de hecho e irregulares, con respecto a los contratos asociativos.

Nissen (8) sostiene que “son sociedades de hecho las que carecen de instrumentación y en las cuales los socios han prestado su consentimiento verbal, a los fines de realizar una actividad económica determinada, dispuestos a repartirse las utilidades y soportar las pérdidas. En cambio en las sociedades irregulares, sus integrantes han suscripto el contrato social, que se encuentra ajustado al artículo 11 de la ley de Sociedades Comerciales (9), con los elementos y requisitos por él dispuesto, pero sin embargo, adolece de vicios de forma, por la omisión de la registración prevista en el artículo 7° de la citada ley...” Distinguiendo las sociedades de hecho de las irregulares, surgiendo estas últimas de una situación anómala pero cuyo origen es una sociedad típica no inscripta.

Los contratos asociativos no conforman ni sociedades de hecho, ni sociedades irregulares por las siguientes razones:

- Sociedad y empresa no resultan términos equivalentes, ni aún a efectos fiscales.
- No cualquier acuerdo con un tercero, por el que se pacte una participación en los beneficios, constituye una sociedad de hecho.
- Debe ser analizado si los contratos agrarios cumplen con los requisitos que exige al artículo 1° de la ley de sociedades comerciales (9), que son:
 - Una organización común.
 - Existencia de aportes.

(8) Nissen, Ricardo, “Sociedades irregulares y de hecho”, Ed. Depalma, 1995.

(9) Ley 19550 (30/3/1984)

○ Participación en las ganancias y en las pérdidas.

- La sociedad es una persona jurídica, el contrato asociativo no.

Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego (10) afirman que los contratos considerados asociativos no conforman sociedades regularmente constituidas, pues éstas últimas tienen las siguientes características:

- Las sociedades poseen nombre, domicilio y en su caso se registran en la autoridad de contralor.
- Se puede conocer quienes tienen capacidad jurídica para contratar representando a la sociedad.
- Poseen una organización común.
- El fin societario es generar ganancias y repartirlo entre los socios o accionistas.

Formento (11) también comparte este criterio al afirmar que “no debe confundirse con los contratos societarios, porque de los contratos asociativos no resulta un ente distinto a las personas que lo forman, ni existe un patrimonio diferente de cada parte”.

Como señalara Gualtieri (12) "el tratamiento impositivo en este tipo de contratos lo debemos buscar a partir de la existencia de una explotación, de la concurrencia de bienes de propiedad de cada parte que no se confunden con otro ente, y de la distribución de frutos y resultados".

La rentabilidad del negocio agropecuario se verá afectada por la incidencia fiscal de los distintos contratos, y sobre quién en definitiva recaerá tal incidencia, lo que estará relacionado con la posibilidad o no de trasladar el gravamen respectivo, sea hacia delante o hacia atrás en la cadena productiva.

(10) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 488.

(11) Formento, Susana. “Empresa agraria y sus contratos de negocios”. Ed. Facultad de Agronomía UBA”, Pág. 84.

(12) Gualtieri, Orlando, "Tratamiento Impositivo de algunos contratos agropecuarios" - Doctrina Tributaria Errepar, Tomo IV, Pág. 288.

La doctrina ha discutido si los contratos asociativos son o no sujetos del impuesto al valor agregado.

Tal controversia se origina en el artículo 4° de la ley de impuesto al valor agregado (13) y la extensión que el mismo simula darle al elemento subjetivo del hecho imponible de este gravamen.

Oklander (14) considera que el tratamiento difiere según se trate de contratos de cambio (ejemplo: arrendamientos, pastoreo, pastaje, etc.), y los de tipo asociativo (aparcería, mediaría y capitalización de hacienda).

En la opinión de este destacado autor, estos contratos asociativos para el derecho común son meros convenios que no dan nacimiento a un nuevo sujeto jurídico, lo que si ocurriría en el impuesto al valor agregado.

Al respecto Arnaud Iribarne (15) sostiene que en realidad estamos ante contratos de colaboración para un objetivo común, que tienen características autónomas, y que en estos contratos las partes mantienen su individualidad sin configurar una empresa.

Este autor opina que la adjudicación de los frutos no constituirá en estos supuestos un hecho imponible en el impuesto al valor agregado, por no ser ni una venta ni dación en pago, y que de todas maneras no tiene sentido pretender inscribir a una enorme cantidad de contratos de este tipo que duran sólo pocos meses, cuando de todos modos la recaudación esté controlada en cabeza de cada integrante.

(13) Ley 23349 (B.O. 26/3/1997)

(14) Oklander, Juan. "Los entes plurales como sujetos en el IVA". La información. T. LXVI, págs. 46/47.

(15) Arnaud, Iribarne. "El IVA y determinadas actividades agropecuarias". La información. Tomo 68. Págs. 32/33.

Según opinión de Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego (16) los contratos asociativos no debieran ser considerados sujetos del impuesto al valor agregado, pues no nos encontramos ante un “ente plural”, sino ante un acuerdo para cumplir el objetivo común planteado entre las partes.

Resulta fundamental analizar los distintos contratos bajo el principio de la realidad económica, independientemente del nombre que las partes le asignen a los mismos.

Arce señala (17) que no hay discordancia doctrinaria en el sentido que todos los contratos tiene formas o caracteres comunes, a pesar de las diferencias.

En el presente trabajo nos focalizaremos en el desarrollo de los contratos ASOCIATIVOS.

A) APARECERÍA

Según el artículo 21 de la Ley 13.246 (18) “habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a la otra “animales” o “un predio rural” (con o sin plantaciones y sembrados o animales, enseres o elementos de trabajo), para la explotación agropecuaria (en cualquiera de sus especializaciones), con el objeto de repartírseles frutos”.

Establecen libremente el reparto de los frutos, pero ninguna puede disponer de ellos sin que se haya materializado el reparto, o sea que existe un condominio sobre la cosa común hasta la distribución de la misma.

Sin duda ambos asumen riesgo y participan del resultado de la actividad. Aquí hay tenencia de la tierra y no cesión de uso y goce, que es la diferencia fundamental.

Si bien existen bienes en común no se configura sociedad, falta una organización común.

(16) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 490.

(17) Arce, Hugo, “El IVA y los Contratos Agropecuarios”, C.E.I.A., Ed. Buyatti, 1993, pág. 11.

(18) Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).

Aspectos impositivos de los contratos de aparcería

Impuesto al valor agregado

Según la opinión expresada por el Organismo Fiscal en el Dictamen (DAT) 81/92 (19) concluye que:

- El Hecho imponible se perfecciona para el aparcerero en el momento de la venta de los productos cosechados y para el dador cuando venda los granos que le corresponda en la distribución. Son consideradas como operaciones con terceros ya que entre ellos solo hay distribución de frutos del acuerdo.
- El aparcerero no vende, ni da en pago al aparcerero dador el porcentaje concertado, por el contrario, hay distribución o reparto de la producción que deriva de esa colaboración. Es decir, que en el impuesto al valor agregado ambas partes contratantes son sujetos, y el hecho imponible se perfecciona para cada una de las partes como se menciona ut-supra.

Como se dijo anteriormente el tributo se perfecciona al momento de enajenar el producto recibido de la distribución efectuada a un tercero, luego de concluirse el contrato de aparcería. Al respecto expidió también su opinión el fisco mediante el Dictamen 56/2002 (20) donde sostiene que:..."*el perfeccionamiento del hecho imponible se da con la venta a terceros de los bienes producidos, puesto que la distribución entre el aparcerero dador – propietario del predio rural – y el tomador, no se encuentra alcanzada por el tributo, por considerarse que es el reparto de los frutos obtenidos*".... Teniendo en cuenta que dicha operación es un mero reparto de los frutos obtenidos por lo que lo dispuesto en el artículo 1º, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (21), recién se verificará el nacimiento del hecho imponible con la venta a terceros de los bienes producidos.

(19) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(20) Dictamen (DI ATEC) 56/2002 (B.O. 31/5/2002)

(21) Ley 23349 (B.O. 26/3/1997).

En dicho momento el adquirente de los bienes podrá o no ser obligado a la retención del impuesto, según cada caso en particular, es decir, el producto que se trate y su condición ante el régimen, razón por la cual al no existir pago de ningún tipo ni especie al momento de la distribución de los frutos, no corresponde aplicarse el régimen de retención del impuesto al valor agregado.

Impuesto a las ganancias

Según opinión de Balán, Chiaradia, Sáenz Valiente y Olego (22) en éstos casos las partes contratantes deberán determinar el resultado del contrato sobre la base del costo de los insumos afectados en forma directa o indirecta a la obtención de los frutos. Es decir, que si al final del ejercicio no se ha cosechado el fruto motivo del contrato (ejemplo: granos), cada parte interviniente valorará las sumas efectivamente invertidas en las sementeras de acuerdo a las normas impositivas de valuación que establece la ley del impuesto a las ganancias.

En el período que se reciban los productos consecuencia de la distribución efectuada, deberán valorizarse los mismos en dicha oportunidad sobre la base de valores de mercado.

Al momento de ser enajenados, deberá determinarse el resultado considerando como costo el valor atribuido en la oportunidad de la incorporación al patrimonio.

Por último el resultado impositivo obtenido deberá encuadrarse como de tercera categoría para las partes intervinientes en la distribución de los resultados.

Respecto a los regímenes de retención y como ya lo expresamos anteriormente al no existir venta en la distribución de los frutos, no corresponde la aplicación del régimen de retención del impuesto a las ganancias, siendo el momento de aplicar el mismo cuando se enajenen a terceros los frutos recibidos y en cuyo caso corresponderá aplicar el régimen de retención que establece la RG 830 (23) o RG 2118 (24), según sea aparcería pecuaria o agrícola respectivamente.

(22) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 511.

(23) Resolución General (AFIP) 830 (B.O. 28/4/2000)

(24) Resolución General (AFIP) 2118 (B.O. 31/8/2006)

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) se expidió en Dictamen 56/2002 (25) en referencia a los contratos de aparcería y puntualmente en el caso de un sujeto residente en el exterior - dueño del inmueble que realiza una actividad económica en el país en carácter de "coproductor agropecuario", en función de la cual obtiene frutos, los cuales, posteriormente, son vendidos a terceros a través de un administrador por lo cual dicha operatoria implica el desarrollo de una actividad en el país a través de un administrador y atento a que el inmueble rural es un establecimiento permanente incurso en las previsiones del artículo 69, inciso b) de la Ley de marras, perteneciente a una persona física residente en el exterior y como tal sujeto al Impuesto a las Ganancias (26) de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 49 y 69, inciso b), no resultan aplicables las disposiciones del régimen de retención en la fuente previsto por el Título V de dicho cuerpo legal.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Cabe expresar en éste caso lo mismo que se expresó al analizar la incidencia del impuesto al valor agregado, es decir, que la distribución de los frutos no está alcanzada por el impuesto al valor agregado y en el mismo sentido sucede en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos.

En la causa Fresnal S.A. (27), el Fisco Provincial pretendió gravar las prestaciones efectuadas por las partes de un contrato asociativo. El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires rechazó esa postura y se consideró que solo habrá grababilidad cuando se enajene a terceros los frutos obtenidos.

Cuando al aparcerero dador entrega animales estamos antes la modalidad de aparcería pecuaria, según se describe en artículos 34 a 38 de la Ley 13.246 (28) y las conclusiones son las mismas que para la aparcería agrícola.

(25) Dictamen (DI ATEC) 56/2002 (B.O. 31/5/2002)

(26) Ley 20628 (B.O. 27/12/1973)

(27) "Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.

(28) Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).

B) MEDIERIA

Ley 13.246 (29) establece en su articulado que le son aplicables las reglas del contrato de aparcería. La característica sobresaliente es que los frutos de la explotación se reparten por mitades, es decir, en igual proporción.

C) CAPITALIZACION DE HACIENDA

“Es aquel contrato en que una o más personas (hacendados) entregan un rodeo de hacienda a un propietario de un inmueble rural (capitalizador) y ésta se obliga a proveer los medios necesarios para lograr el crecimiento y desarrollo de los animales con el objeto de repartirse los frutos o utilidades resultantes”.

Se trata de un contrato no tipificado o innominado, ya que no está contemplado en la ley 13.246 (30) de arrendamiento y aparcerías. La doctrina lo considera similar a la aparcería pecuaria.

Este contrato puede tener diversas modalidades, siendo las más conocidas las de capitalización de hacienda con destino a cría y la capitación con destino a engorde y venta (invernada). En este caso existen dos aportantes al negocio, el hacendado (que puede no ser propietario de la tierra) y el capitalizador, siendo el objetivo del acuerdo la repartición de los frutos o utilidades resultantes. Si bien es un contrato asociativo, aquí tampoco se cumple el requisito de sociedad pues no hay un ente distinto de los contratantes y cada uno mantiene su individualidad. La adjudicación de los frutos no constituye hecho imponible. En casos de invernada se distribuye los kilos por aumento de peso y siendo que la hacienda continua perteneciendo al dueño original, debe utilizarse algún método práctico al respecto.

(29) y (30) Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).

Es considerado un contrato autónomo diferente del resto de los contratos agrarios, y los porcentuales, y modalidades son determinados por propia voluntad de los contratantes.

Este contrato puede tener diversas modalidades, siendo las más conocidas aquellas que se enuncian a continuación:

- Capitalización de hacienda vacuna con destino a engorde y venta (capitalización de hacienda)

El objetivo es repartir la diferencia de peso que surja de la hacienda, la que será vendida luego de cumplido el plazo previsto para la capitalización.

En invernada los usos y costumbres determinan un porcentaje del 60% como retribución al dueño del campo y un 40% al propietario de la hacienda.

- Capitalización de hacienda vacuna con destino a cría (capitalización de cría)

El objetivo en éstos casos es incrementar el número de cabezas, siendo contratos donde en general se pacta un plazo de 3 años y se reparten las crías a cada parte una vez destetadas, siendo éstos quienes las venden. Es habitual que se repartan el 50% de los terneros logrados.

- Capitalización de hacienda vacuna con destino a recria y/o cría y engorde

La distribución de los frutos del contrato se efectúan en cabezas y en el contrato se dispone todo el ciclo completo, es decir, el nacimiento y la posterior recria con engorde de la hacienda.

- Capitalización de hacienda vacuna hembra con destino a recria y servicio.

El capitalizador aporta hacienda hembra que es objeto del contrato y vencido el plazo se adjudican las cabezas con el propietario que aportó la superficie del campo para lograr su evolución. Los gastos producidos para el logro de los objetivos fijados son afrontados por cada una de las partes en función a lo aportado.

No obstante las características de los contratos de capitalización resultan similares a los de aparcería agrícola, ya que se trata en definitiva de un tipo de aparcería pecuaria.

Aspectos impositivos de los contratos de capitalización de hacienda

Impuesto al valor agregado

Respecto del impuesto al valor agregado el dictamen (DAT) 81/92 (31), ratificado por dictamen (DAT) 39/94 (32) la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) entendió que: *"En el caso particular de la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta, el fruto a repartir es indivisible dado que el mayor número de kilos -objeto del contrato- queda incorporado a animales que son propiedad del capitalizador, quien venderá a su nombre y tributará el impuesto al valor agregado por el monto total de la operación. El dueño del campo asumirá su responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción que le corresponda sobre el mayor número de kilos obtenido como fruto del convenio, ingresando el impuesto al valor agregado respectivo"*.

El Fisco considera entonces que la distribución de los frutos de este tipo de contratos no está alcanzada por el impuesto, y que el hecho imponible en el impuesto al valor agregado nace cuando el capitalizador vende los animales.

Tal como lo mencionan Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olega (33) se describe a continuación las formas de capitalización y la incidencia impositiva para cada una de ellas.

- Capitalización de cría: Al repartirse las crías, las partes intervinientes marcan los animales incluyéndolos en su planilla de movimientos de hacienda. Recién al ser transferidos a terceros nace el hecho imponible.
- Capitalización de invernada: El dueño de la hacienda emite factura o documento equivalente por el total de la hacienda engordada. El propietario del campo emite una factura en concepto de capitalización de hacienda por los kilos ganados en el invierno. En éstos contratos el hecho imponible se produce en el mismo momento, es decir cuando se deciden vender al animal gordo.

(31) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(32) Dictamen DAT 39/94 (26/04/94). Boletín DGI 491, Pág. 1363.

(33) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olega Perla, Labroca José, "La Actividad Agropecuaria", La Ley, 2004, Pág. 530.

o Capitalización de hacienda de cría o cría de vaquillonas: El dueño del campo cobra en especie es decir con determinada cantidad de vaquillonas, por lo cual se da la siguiente situación:

- Es un contrato de capitalización donde los frutos obtenidos son los kilos engordados.
- Se convino entre las partes traducir esos kilos en el equivalente de vaquillonas

En el impuesto al valor agregado el hecho imponible nace, no cuando se reparten los frutos sino cuando cada una de las partes vende los mismos.

Al respecto el ya mencionado dictamen (DAT) 81/92 (34) en su inciso c) dice:

“En el caso particular de la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta, el fruto a repartir es indivisible dado que el mayor número de kilos – objeto del contrato – queda incorporado a animales que son propiedad del capitalizador; quien venderá a su nombre y tributará el impuesto al valor agregado por el monto total de la operación. El dueño del campo asumirá la responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción que le corresponda sobre el mayor número de kilos obtenidos como fruto del convenio, ingresando el impuesto al valor agregado respectivo”.

En opinión de Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego (35) no correspondería emitirse factura en el caso que el dueño del campo mantenga las vaquillonas que le corresponde del negocio pactado y destinarlas a incrementar su plantel en cuyo caso el dueño de la hacienda debería:

- 1) Cumplir con las normas de emisión de comprobantes de la RG (AFIP) 1415/2003 (36), para lo cual, cuando entrega vaquillonas debe emitir el documento equivalente al remito que es la guía de traslado, porque de esa manera se formaliza la transmisión de la propiedad del ganado y se cumple con las normas de facturación.

(34) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(35) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 531.

(36) Resolución General (AFIP) 1415/2003 (B.O. 13/1/2003)

- 2) En este caso no hay traslado ya que la hacienda queda en el mismo campo, para lo cual debería adjuntar al contrato de capitalización el trámite municipal correspondiente de donde surja la transmisión de la hacienda.

El dueño del campo, por su parte, debería emitir un remito de conformidad con la RG (AFIP) 1415/2003 (37). De ésta forma quedará documentada la transferencia de animales del dueño de la hacienda al dueño del campo, fruto de este negocio en participación.

La alícuota reducida es aplicable a estos contratos al emitir la factura propuesta por los kilos distribuidos. Si fuera de cría la distribución de lo producido sería más sencillo.

El Fisco se expidió en su momento a través del Dictamen (DAT) 138/92 (38), cuyas conclusiones se transcriben sintéticamente a continuación:

- Cada uno de los componentes mantiene su personalidad jurídica y cada una de las partes asume la responsabilidad frente al impuesto al valor agregado.
- El dueño del campo facturará a su capitalizador el monto por el equivalente al mayor número de kilos obtenidos como fruto del contrato.
- El titular de la hacienda (capitalizador) enajenará a su nombre la misma, siendo responsable del impuesto por el total de dicha venta, siendo objeto de retención del impuesto al valor agregado.
- No surge de la normativa, que las retenciones puedan ser coparticipadas con otros responsables, por lo que no cabe en el caso que nos ocupa la distribución con el dueño del campo de la retención soportada por el capitalizador.

A la fecha no existen regímenes de retención del impuesto al valor agregado aplicables para la hacienda, pero se puede presentar similar situación en el caso de una aparcería agrícola, por lo cual sería importante que pueda atribuirse a cada una de las partes intervinientes las retenciones soportadas, como sucede con los kilos ganados.

(37) Resolución General (AFIP) 1415/2003 (B.O. 13/1/2003)

(38) Dictamen (DAT) 138/92. 1/1/92. Boletín DGI 474, pág. 676

Impuesto a las ganancias

El principal problema en éste tipo de contratos es la valuación de las existencias en el impuesto a las ganancias para cada una de las partes involucradas.

Según opinión de Balan, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego (39) debería considerarse al cierre una menor utilidad para el dueño de las vaquillonas gordas y la otra parte debiera considerar como una mayor ganancia. Esto es complicado ya que el dueño del campo normalmente reconoce la renta cuando recibe los frutos, produciéndose la asimetría y un perjuicio fiscal.

Impuesto sobre los ingresos brutos

En los códigos fiscales si bien no se legisla sobre la distribución de los frutos, el fallo Fresnal (40) contempla que justamente tal reparto no genera hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, que el propietario del campo no presta servicios a terceros, pues por la tarea que desarrolla no percibe nada, sino que es un operador de riesgo.

D) CONTRATO DE LOCACION DE OBRA O PRESTACIONES DE SERVICIOS

Las labores de siembra, fumigación y cosecha que generalmente son realizadas por un contratista rural pueden contratarse con diferentes formas de retribución, y en base a ello es el tratamiento impositivo que se aplica a cada parte.

En la definición de contratista rural que se puede encontrar se integra el hecho de la realización de tareas culturales tendiente a la obtención de frutos agrícolas sobre la tierra cuya tenencia, propiedad o posesión es de otro sujeto, sin producirse relación de dependencia y cuya retribución podrá ser en dinero, porcentaje de los frutos obtenidos o una cantidad de ellos.

Con lo cual resulta claro que interviene un empresario independiente y las alternativas del tratamiento impositivo serán en función de su forma de retribución, según se detalla:

(39) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 532.

(40) "Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.

Precio en dinero: El prestador de servicio facturara la operación la que estará alcanzada por el impuesto al valor agregado siendo aplicable en su caso la tasa reducida del 50%.

Cantidad de Frutos: Es un pago en especie y por tanto habiendo transferencia de dominio no hay duda de la figura de venta.

El contratista también en este caso emitirá factura y el productor primario deberá facturar los productos entregados usando el Formulario C 1116.

Porcentaje de frutos: En las locaciones de obra lo importante es cumplir el resultado y no el servicio en sí mismo, siendo el contratista el único responsable de las tareas encomendadas no existiendo subordinación. Si la retribución depende del resultado el prestador asume los riesgos al condicionarlo al rendimiento final de la cosecha.

Al producirse una distribución de los frutos en función del rinde producido el propio fisco reconoce que el hecho imponible no se produce en dicha distribución sino recién cuando las partes enajenen a terceros, según conclusiones de Dictámenes 81/92 (41) y 39/94 (42).

Si se sostiene que no se dan las figuras de dación en pago, ni pago en especie pues existe riesgo y se trata de una distribución. Tampoco estamos en presencia de una permuta, pues no hay entrega de propiedad de bien por servicio. Además el acuerdo no implica la existencia de sociedad irregular, ni se trata de una Unión Transitoria de Empresas (UTE) ni Asociación de Colaboración Empresaria (ACE). La solución sobre su tratamiento impositivo se rige por el contrato de aparcería o de capitalización de hacienda.

Con respecto a este tipo de contrataciones se han pronunciado Brunotti, Stafforte y Lazzaretti (43), opinando que "en los contratos de locación de obra por los que el contratista rural, tanto de

(41) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(42) Dictamen DAT 39/94. 26/04/94. Boletín DGI 491, Pág. 1363.

(43) Brunotti, Alfredo; Stafforte, Teresa;Lazzaretti, Néstor. "Tratamiento impositivo de los distintos tipos de contrataciones entre productores y contratistas". Terceras Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales. Rosario, 2005.

laboreo como de recolección, recibe una participación del producido del predio, relacionado a su aporte a la cuantía del proceso productivo, el hecho imponible se configura cuando el mismo vende los productos primarios recibidos, constituyendo dicha recepción, sólo una distribución de frutos, generándose el hecho imponible cuando los mismos sean vendidos a terceros".

En opinión de Balán (44) si se abona un porcentaje de la producción no puede negarse algún grado de asociación, y esto es lo que ocurre en la práctica con otros contratos asociativos, regulados o no. A su entender debiera quedar claramente establecida la diferencia entre contratos asociativos y locaciones y prestaciones abonadas en especie. Este sentido resulta fundamental la forma en que se redactan los respectivos contratos y sus cláusulas, y también la aplicación del ya mencionado principio de la realidad económica.

Aspectos impositivos de los contratos de locación de obra o prestación de servicios

Impuesto al valor agregado

Existen dos alternativas sobre el tratamiento del contrato de locación de obra rural cuando el pago de la prestación se determina sobre la base de un compromiso de entrega de un porcentaje de los frutos obtenidos.

- Considerarlo un convenio asimilable a aparcería o contrato accidental por cosecha, donde se distribuyen los frutos obtenidos de la cosecha.
- Asimilarlo a un simple pago en especie, efectuado en contraprestación por el servicio efectuado por el contratista.

En la primer situación el contratista desarrolla su labor a riesgo, es decir sin una retribución fija sino variable y sujeta al resultado de su actividad.

(44) Balán, Osvaldo "Los contratos asociativos en el IVA", Revista Impuestos, 5/2010, Pág. 43

En general en este tipo de operatorias el productor agropecuario adquiere los insumos y el contratista realiza las tareas adquiriendo el combustible para las maquinarias de su propiedad.

Esto hace que se asimile entonces a un contrato asociativo, aunque existen diferencias marcadas con los contratos accidentales por una cosecha. En efecto en un contrato accidental por cosecha el socio accidental posee el uso y goce del predio y retribuye al dueño de la tierra de acuerdo a lo pactado.

Al producirse una distribución de los frutos en función del rinde productivo, el propio Fisco reconoce que el hecho imponible no se produce en dicha distribución sino recién cuando las partes enajenen a terceros tal como lo establecen los dictámenes (DAT) 81/92 (45) y (DAT) 39/94 (46).

Razón por la cual podría sostenerse, tal como lo hacen Balán, Chiaradía, Sáenz Valiente y Olego (47) que al igual que en la aparcería agrícola y la capitalización de hacienda, en el contrato de locación de obra, la simple adjudicación de los frutos no estaría alcanzada por el impuesto al valor agregado.

Sin embargo es importante considerar el principio de realidad económica el cual deberá ser analizado para comprobar cuál es el verdadero negocio económico, más allá de las figuras adoptadas, siendo importante desentrañar si se trata efectivamente de una locación de obra, o si por el contrario hay elementos para considerar que estamos ante la presencia de un contrato asociativo.

A tales efectos es importante considerar el dictamen Dictamen 12/2006 (48) el cual versa: “...*En lo concerniente a las figuras asociativas atípicas, para ser consideradas*

(45) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(46) Dictamen DAT 39/94 (26/04/94). Boletín DGI 491, Pág. 1363.

(47) Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004, Pág. 540.

tales deben reunir cuando menos elementos tales como la pluralidad de socios, realización de aportes y participación en los resultados. Esto último implica, en el criterio fiscal, no sólo una repartición de los beneficios entre los asociados, sino que supone la soportación de las pérdidas...” concluyendo que...”el locador no participa de las pérdidas, no contribuye a los gastos de producción, haciéndose cargo inclusive de los gastos de acondicionamiento del grano que corresponda al locador, contribuyendo el mismo solo con la actividad para la cual fue contratado...” De lo expuesto se sostiene que entre la locación a porcentaje y la locación por precio determinado en dinero o en especie, no observa otra diferencia que la referida a la modalidad de la contraprestación, lo que no alcanzaría a modificar la naturaleza jurídica y económica de la locación de obra.

Impuesto a las ganancias

A los efectos del encuadramiento en el impuesto a las ganancias, es importante también considerar el principio de realidad económica y determinar si estamos antes un pago en especie, es decir, que el pago se establezca en un porcentaje fijo de lo producido, en cuyo caso el hecho imponible se genera con la prestación del servicio realizado o estamos si estamos ante el caso de un contrato asociativo, en cuyo caso por la distribución de los frutos no se generará el hecho imponible, sino con la venta a terceros de lo recibido por las prestaciones efectuadas.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Tal como se enuncia, ut supra, si bien en los códigos fiscales no se legisla sobre la distribución de los frutos, el fallo Fresnal (49) contempla justamente que tal reparto no genera hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, debería analizarse, como se menciono en el caso del impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, si estamos ante una prestación de servicios, en cuyo caso el hecho imponible se genera con la prestación del mismo o en el caso de un contrato asociativo, en cuyo caso el hecho imponible se generará con la venta a terceros de lo recibido.

(48) Dictamen DI ALIR 12/2006 (23/2/2006)

(49) "Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.

E) POOL DE SIEMBRA

Existen varias alternativas a establecer con motivo de acuerdos con los inversores:

1) Negocio Compartido: Que los inversores sean coparticipes en el negocio constando a su nombre en forma parcial como arrendatarios, condóminos en la adquisición de agroquímicos, semillas y/o fertilizantes y contratando en conjunto aquellos prestadores de servicios necesarios para llevar a cabo la sociedad (contratistas, arrendamientos, etc).

En estos casos, los inversores efectuarán acuerdos aportando bienes o servicios y compartiendo los resultados del negocio. En estos casos 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 porcentual por el manejo del negocio, y entregará el producido (cereal) a los inversores.

Esta situación es de difícil administración y la situación impositiva depende de cada uno de los inversores.

Aspectos impositivos

Impuesto al valor agregado

Cada uno de los inversores, en función de su condición ante el impuesto al valor agregado, exigirá la emisión de documentos correspondientes por las compras o servicios contratados cuyo gasto hubiera sido soportado por ellos.

Cuando se produce la distribución de los frutos del negocio allí no habrá generación de hecho imponible en el impuesto al valor agregado, de acuerdo a lo dispuesto en el dictamen 81/92 (50) y 39/94 (51) de AFIP.

(50) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52

(51) Dictamen DAT 39/94. 26/04/94. Boletín DGI 491, Pág. 1363.

Recién cuando el inversor vende a terceros el producido del negocio (cereal) deberá liquidar el impuesto al valor agregado correspondiente, siendo importante que se halle inscripto en el impuesto al valor agregado y en el Registro de Operadores de Granos , pues de lo contrario le retendrán el total del mismo.

Impuesto a las ganancias

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. Esta renta o pérdida en su caso debe computarse con el resto de la obtenida en el curso del ejercicio anual.

Impuesto sobre los ingresos brutos

El resultado que se distribuye en especie con motivo del reparto de frutos se haya excluido del impuesto sobre los Ingresos Brutos, según expresas conclusiones del Fresnal S.A. (52)

2) Constituir un pool de siembra bajo forma de Sociedad de Hecho.

El negocio es desarrollado por la propia sociedad de hecho en la cual debe haber permanencia de socios y financistas. Esta figura de sociedad de hecho es viable solo en caso que exista permanencia de los socios participes inversores en este negocio.

Aspectos impositivos

Impuesto al valor agregado

El impuesto al valor agregado será liquidado por la propia sociedad de hecho, siendo la misma sujeto del tributo.

(52) Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.

Impuesto a las ganancias

Desde ya aquí se producirá un resultado de la actividad que por expresas normas impositivas de las sociedades de hecho deberá distribuirse entre los socios a los fines que cada determine su impuesto a las ganancias.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Respecto al impuesto sobre los ingresos brutos será liquidado por la propia sociedad de hecho, siendo la misma sujeto del tributo.

3) Aporte financiero de inversores asegurando devolución de capital y retribución.

Esta situación se asimila a un préstamo de dinero, la cual puede ser planteada en forma de retribución variable. En estos casos al existir una garantía de devolución del capital y más aun fijar algún tipo de retribución asegurada sobre los fondos aportados, es asimilable a un préstamo de dinero. Por lo tanto dicha retribución adquiere el carácter de interés ya sea este fijo o variable. Tal caracterización tendrá el tratamiento que la legislación impositiva le otorga a este concepto. Lo cierto es que la intención de estos inversores es la obtención de un rédito asegurado no participando del riesgo del negocio.

Aspectos impositivos

Impuesto al valor agregado

Respecto del impuesto al valor agregado el tratamiento sería el siguiente:

Inversor: Emitirá una factura discriminado el impuesto al valor agregado e ingresará dicho monto a la AFIP, calculándose este impuesto sobre la rentabilidad obtenida quedando al margen el capital aportado.

Sociedad Administradora: Computará como crédito fiscal el monto de impuesto al valor agregado abonado a sus inversores. Desde ya tendrá también créditos fiscales por todos los insumos adquiridos que se hallan gravados con el impuesto. Como debito fiscal están aquellos generados por las ventas de los productos agrícola-ganaderos.

Impuesto a las ganancias

La retribución a obtener por los inversores será sobre el propio capital como préstamo de dinero y por tanto será una renta considerada de segunda categoría (en el caso de las personas físicas) para el impuesto a las ganancias, es decir debe agregarse a su declaración jurada personal con dicho tratamiento.

Los inversores deberán emitir una factura por el incremento obtenido sobre el capital aportado, los cuales serán deducibles en la sociedad administradora.

Estos son los casos donde sin duda deben aplicarse la RG 830 (53) de retención de impuesto a las ganancias a los beneficiarios de la renta.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Esta rentabilidad asegurada, considerada interés, se halla gravada a la alícuota general (3,5%) en el impuesto sobre los Ingresos Brutos debiendo tributarlo el propio inversor.

La sociedad tributara sobre las ventas de los productos de su actividad.

4) Bajo contrato de aparcería

Este contrato en esencia debería plantear la distribución de frutos a los partícipes, integrado por ambas partes con aportes no dinerarios. En ocasiones se ha utilizado esta figura ante la inexistencia de legislación al respecto. Esta posibilidad existe cuando el negocio se integra por sujetos que efectúan aportes no dinerarios. Es decir, alguno aportará el campo (propio o arrendado) y otros podrán aportar insumos y/o trabajos.

Este acuerdo se lleva a cabo distribuyendo frutos (no dinero) del resultado obtenido en conjunto, como negocio asociativo. Dicha distribución no genera hecho imponible en el impuesto al valor agregado, como así tampoco en el impuesto a las ganancias, generándose el mismo al momento que cada una de las partes intervinientes vende los frutos obtenidos.

Respecto al impuesto sobre los ingresos brutos, si bien no se legisla sobre la distribución de los frutos en los códigos fiscales, el fallo Fresnal (54) contempla que justamente tal reparto no

(53) Resolución General (AFIP) 830 (B.O. 28/4/2000)

(54) Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.

genera hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, que el propietario del campo no presta servicios a terceros, pues por la tarea que desarrolla no percibe nada, sino que es un operador de riesgo.

5) Aporte financiero a una empresa administradora de la actividad agrícola-ganadera sin garantía de retribución ni devolución alguna.

En esta alternativa los inversores están supeditados al rédito o pérdida que pueda generar el fondo de inversión agrícola ganadero, compartiendo el riesgo empresario de la actividad.

Cada una de las formas de encarar el negocio tienen implicancias absolutamente diferentes en el ámbito impositivo. La característica principal es la asunción de riesgo por parte de los inversores, y no comprometerse a la devolución del propio capital. Esto tiene su antecedente en los Fondos Comunes de Inversión Agrícola (FIA). En efecto, si bien no existe legislación impositiva específica, la propia AFIP emitió el dictamen N° 50/95 (55), el cual manifiesta los lineamientos impositivos que caracterizan a esta forma asociativa.

Este contrato no está tipificado en la ley 13.246 (56) de arrendamientos y aparcerías rurales. La sociedad administradora se ocupa de la gestión del negocio celebrando todos los contratos pertinentes (arrendamientos, con contratistas, con proveedores, etc) para el desarrollo del mismo.

Con los inversores se suscribirán contratos de adhesión al Fondo con características particulares por actuar esta por cuenta y orden de sus inversores.

La administradora podría invertir en diversos proyectos, siendo partícipes de los mismos distintos inversores.

(55) Dictamen 50/95 AFIP

(56) Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).

Estamos ante un contrato atípico asociativo porque no puede ser considerado un mutuo (préstamo), pues puede suceder que el capital no sea reintegrado, siendo el aporte de capital a riesgo.

Aspectos impositivos

Impuesto al valor agregado

La sociedad administradora será la responsable del impuesto liquidando las declaraciones juradas en base a los débitos y créditos generados por la actividad. Los inversores recibirán una distribución de resultados que no se halla alcanzada por este impuesto, esta conclusión es arribada en base a los dictámenes del fisco 81/92 (57) y 39/94 (58) por el carácter asociativo de este contrato. Con lo cual el impuesto al valor agregado para los inversores al recibir directamente dinero no tendrá efecto alguno.

Impuesto a las ganancias

La sociedad registrara las operaciones en base a toda la documentación que genera la actividad (ventas, compras, gastos, etc) permitiéndosele incluir entre las deducciones los cargos abonados a los inversores por su participación.

Entendemos que esta situación debe plasmarse en los acuerdos debidamente firmados entre las partes.

Los inversores soportaran el impuesto a las ganancias como consecuencia de los incrementos en el capital recibidos de la sociedad administradora.

Impuesto sobre los ingresos brutos

El impuesto se encuentra exclusivamente a cargo de la sociedad por las ventas que realice.

(57) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52
(58) Dictamen DAT 39/94. 26/04/94. Boletín DGI 491, Pág. 1363.

F) CONTRATO ASOCIATIVO DE EXPLOTACION TAMBERA

El Art. 2° de la ley 25.169 (59) establece que el contrato asociativo de explotación tambera es de naturaleza agraria, que configura una particular relación participativa.

A su vez, el Art. 13 dispone que "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 tambero-asociado serán considerados exclusivamente como autónomos frente a legislación previsional, laboral y fiscal a todos sus efectos".

En este contrato intervienen: *el empresario titular*: es la persona física o jurídica que en calidad de propietario, poseedor, arrendatario o tenedor dispone del predio rural, instalaciones, bienes o hacienda que se afectan a la explotación tambera y el *tambero asociado*: es la persona física que ejecuta las tareas necesarias destinadas a la explotación del tambo pudiendo para tal fin contribuir con equipos, maquinarias, tecnología, enseres de su propiedad y con o sin personal a cargo, siendo dicha tarea personal e indelegable.

Con la nueva ley no surgen dudas sobre el carácter asociativo de este contrato cuyo objeto es la producción de leche y como actividad anexa la cría y recría de hembras con destino a reposición o venta.

El plazo de duración lo dispondrán las partes tal es así que el artículo 5° dispone que será por el término que de común acuerdo convengan y que cuando no se estipule plazo se considerará que el mismo fue fijado por el término de dos años, contados desde la primer venta realizada por la intervención del tambero asociado.

Aspectos impositivos de los contratos asociativos de explotación tambera

Impuesto al valor agregado

Como retribución, el tambero asociado, percibirá una participación según lo convenido, que usualmente se fija como porcentaje de leche obtenida pero podría ser también por un precio en dinero o un precio en dinero por vaca amansada o por cada ternero que hubiera destetado.

(59) Ley 25.169 (B.O. 12/10/1999).

En tales casos el hecho imponible se produce con la venta de los frutos y no con la distribución de los mismos.

Al tratarse de un contrato asociativo no hay prestaciones entre las partes involucradas que puedan generar un ingreso gravado pues el objetivo es el reparto de frutos y estarán gravadas las operaciones de ventas a terceros.

Según Balán (60) a partir de la sanción de esta ley, el contrato de explotación tambera ha pasado a ser una especie de aparcería pecuaria, y por lo tanto resultarían de aplicación las apreciaciones realizadas por distintos dictámenes del Fisco respecto de los contratos de capitalización de hacienda, que mencionaremos seguidamente.

Asimismo, considera apropiado reiterar las conclusiones de los dictámenes (DAT) 81/92 (61) y 39/94 (62) ya citados, relativas al tratamiento de la capitalización de hacienda en el impuesto al valor agregado, en cuanto a que no existe venta o pago de servicios, sino distribución de los frutos obtenidos, y por tanto la adjudicación no genera hecho imponible frente al impuesto al valor agregado. Cada parte al momento de la venta de los frutos tendrá entonces la obligación tributaria que le corresponda.

En el contrato de explotación tambera, en general es el empresario titular quien vende la totalidad de los frutos (litros de leche) a la usina, por lo que tributa por el total de la operación, generándose el débito fiscal respectivo.

Siguiendo el criterio del Dictamen DAT 81/92 (63), el tambero asociado debiera emitir una factura al empresario titular por la proporción que le corresponde según lo convenido.

Dicha factura dará derecho al empresario titular a computar el crédito fiscal, en la medida que el tambero asociado revista el carácter de contribuyente inscripto en el impuesto al valor agregado.

(60) Balán, Osvaldo “Los contratos asociativos en el IVA”, Revista Impuestos, 5/2010, Pág. 43
(61) y (63) Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469, Pág. 52
(62) Dictamen DAT 39/94. 26/04/94. Boletín DGI 491, Pág. 1363.

Por otro lado también el tambero asociado generará crédito fiscal por todas las adquisiciones que haga para el giro de la explotación tambera, crédito que descontara del débito fiscal que resulte de la factura que le emite al empresario titular.

Respecto a la comercialización de leche a partir del 1/3/2003 rige la RG (AFIP) 1428/03 (64) y sus modificatorias. Dicha resolución ha establecido un régimen especial de retención aplicable a las ventas de leche fluida sin procesar de ganado bovino.

Están obligados a actuar como agentes de retención: los adquirentes de leche fluida sin procesar de ganado bovino, que revistan las calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado y las cooperativas que actúen como intermediarias en dichas operaciones.

La retención se practicará a los responsables inscriptos, y a todos aquellos que no demuestren su categorización ante este impuesto como responsables inscriptos, no inscriptos, exentos o no alcanzados.

Quienes se encuentren inscriptos en el régimen simplificado (monotributo) no se les practicará retención, ya que las normas de dicho régimen disponen la no aplicación de retenciones ni percepciones a los mismos.

La retención corresponderá efectuarse en el momento del pago de los importes atribuibles a la operación, incluidos señas o anticipos que congelan precios. En el caso de pagos parciales el importe de la misma se determinará considerando el importe total de la respectiva operación.

Los porcentajes a retener sobre el precio de venta son los siguientes:

- Operaciones con responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado: 6%
- Operaciones con sujetos no categorizados en el impuesto al valor agregado: 12,70%
- Operaciones con sujeto con incorrecta conducta fiscal: 21%

(64) Resolución General (AFIP) 1428/2003 (B.O. 31/1/2003)

En los casos de operaciones de canje se exceptúa de la retención, salvo que exista entrega de dinero donde tal monto será el límite a retener. .

Este régimen permite la compensación por parte de los agentes de retención de los montos a ingresar, originados en las retenciones efectuadas por el mismo, con saldos de libre disponibilidad de impuesto al valor agregado.

En aquellos casos que los agentes de retención no dispongan de saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado o no pueda realizarse la compensación, deberán ingresar en pesos y mediante depósito bancario, los importes no compensados o en caso que la compensación sea parcial, es decir, que el saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado no sea suficiente para compensar la totalidad de las retenciones efectuadas, deberán ingresar la diferencia de la misma manera, es decir, en pesos y mediante depósito bancario.

La alícuota aplicable a la venta de leche fluida del ganado bovino sin procesar es la alícuota general del 21%.

El artículo 7° de la ley exime la venta de leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, únicamente cuando el comprador sea:

- Consumidor final.
- El estado Nacional, Provincial, Municipal y organismos descentralizados o centralizados de su dependencia.
- Comedores escolares o universitarios.
- Obras sociales o entidades exentas comprendidas en el artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias.

No obstante, resulta improbable que la exención alcance a las operaciones que habitualmente efectúa el dueño del tambo cuando celebra un contrato asociativo de explotación tambera.

En cuanto a la facturación, son aplicables las consideraciones del ya mencionado Dictamen (DAT) 39/94 (65) respecto de un contrato de capitalización, donde el Fisco opina que la parte que recibe una participación en el negocio (inscripta en el impuesto al valor agregado en ese caso), facturará la proporción que recibirá, para lo cual tendrá en cuenta la condición frente al gravamen del capitalizador quien, en el supuesto de ser responsable inscripto, a efectos de determinar el impuesto, podrá computar contra el citado débito fiscal, el crédito fiscal de dicha factura y otros comprobantes a su nombre que tengan que ver con la operación.

Según el dictamen mencionado, la parte que recibe la participación (tamero asociado) deberá establecer su obligación fiscal deduciendo del gravamen liquidado al capitalizador (empresario titular) los créditos fiscales correspondientes.

Si el tamero asociado es un monotributista emitirá al empresario titular una factura tipo "C".

Impuesto a las ganancias

En función al carácter asociativo del nuevo contrato de explotación tamera, los resultados obtenidos por cada una de las partes (tamero asociado y empresario titular), tributarán el impuesto a las ganancias por la tercera categoría.

Con respecto a las retenciones del impuesto a las ganancias en los contratos agropecuarios donde se reparten frutos corresponderá que se soporte la retención del 2% sobre el excedente de \$12.000.- en el momento en que se perciba la venta de los frutos respectivos a terceros.

Si quien vende la leche no estuviese inscripto en el impuesto a las ganancias, el adquirente deberá retener el 28%, no existiendo en éste caso mínimo no sujeto a retención.

En caso de no haberse efectuado la retención correspondiente, quien vende la leche deberá auto-retenerse, en virtud de lo dispuesto por el artículo 37 de la RG 830/00 (66).

(65) Dictamen DAT 39/94. 26/04/94. Boletín DGI 491, Pág. 1363.

(66) Resolución General (AFIP) 830 (B.O. 28/4/2000)

Si alguna de las partes hubiese optado por el régimen simplificado para pequeños contribuyentes agropecuarios, el ingreso realizado por éste régimen sustituye el pago del impuesto a las ganancias del titular de la empresa o explotación unipersonal, por las rentas obtenidas por la misma.

Asimismo el artículo 27 de la mencionada norma establece que los sujetos incluidos dentro del régimen del monotributo no pueden ser sujetos pasibles de regímenes de retención de impuestos nacionales.

Monotributo

Tanto el tambero asociado como el dueño del tambo pueden ejercer la opción de inscribirse en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

Si bien se plantearon dudas respecto a dicha opción, Rolando y Saladino (67) opinan que es perfectamente encuadrable en el régimen.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Si bien no hay antecedentes doctrinarios respecto al tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos, hay un antecedente jurisprudencial reciente y es la causa Fresnal, antes citada, que se refiere a un contrato de capitalización de hacienda, que se entiende es jurídicamente asimilable al contrato bajo análisis.

Dicho fallo señaló que el hecho imponible es la venta a terceros, no existiendo en forma alguna servicios prestados entre las partes. La venta de leche seguirá en principio estando exenta en las distintas jurisdicciones por aplicación del Pacto Fiscal Federal, siendo que se cumplan los requisitos exigidos por cada una de ellas, y la exención no se encuentre suspendida por normas locales de cada jurisdicción.

A) CONTRATO DE MAQUILA

La ley 25.113 (68) en su artículo 1 define al contrato de maquila: "Habrá contrato de maquila

(67) Rolando , Félix y Saladino Andrés. "Consultorio Impositivo". Revista Impuesto. Pág 2388.
(68) Ley 25.113 (B.O. 21/07/1999).

o depósito de maquila cuando el productor agropecuario se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o procesador retengan para sí".

Esta operatoria resulta habitual entre productores cañeros e ingenios, productores viñateros y las bodegas, etc., permitiendo al industrial hacerse materia prima sin adelantar recursos a tal fin, permitiendo unir intereses económicos normalmente contrapuestos asociándolos en un producto de fabricación que interesa a las dos partes.

En el contrato de maquila el productor agropecuario mantiene durante todo el proceso de transformación la propiedad sobre la materia prima, y luego sobre la porción de producto final que le corresponde. A su vez el procesador o industrial asume la condición de depositario de los productos de propiedad del productor agropecuario, debiéndolos identificar adecuadamente.

Es de resaltar que el artículo 1° de la ley 25.113 (69) dispone también que "en ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho económico imponible".

Impuesto al Valor Agregado

Con fecha 29/09/98, la AFIP emitió la Nota Externa 04/98 (70) concluye que "siendo el contrato llamado de depósito y maquila un contrato atípico de carácter asociativo en donde el productor cañero aporta materia prima y el ingenio la elaboración del azúcar y otros derivados, los que luego son atribuidos en función de porcentajes preestablecidos, es al momento de la venta de la mercadería que resulta de su propiedad, como consecuencia de la atribución señalada, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (71).

(69) Ley 25.113 (B.O. 21/07/1999).

(70) Nota Externa AFIP (B.O. 29/9/1998).

(71) Ley 23349 (B.O. 26/3/1997).

Se trata de la provisión de materia prima por parte de un productor agropecuario a un industrial para su procesamiento donde aquel participa de los productos finales en las proporciones acordadas.

El productor agropecuario nunca se desprende de la titularidad del bien primario y obtiene luego su participación sobre el producto final. No existe pago por la transformación sino solo distribución del bien obtenido.

Este contrato es aplicable en general entre productores cañeros e ingenios, productores viñateros y bodegas.

No se trata de locación de servicio pues en éste no se garantiza la obtención del resultado final, ni locación de obra pues no existe precio determinado o determinable en dinero. La maquila compromete la entrega al productor de la cantidad de bienes pactados, siendo un contrato de integración vertical.

El fisco reconoce que no existe incidencia del impuesto al valor agregado en los contratos de maquila pero los distingue de las locaciones de obra, es decir, aporte de materia prima a un tercero contratando la elaboración de cosa mueble y pagadera con la entrega de una parte del producto solicitado. Dichas prestaciones para AFIP están alcanzadas por el impuesto al valor agregado, según lo establece en su Dictamen 70/2002 (72).

En definitiva, el tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado aplicable a los contratos asociativos, como es el de maquila, sería el siguiente:

- a) El hecho imponible sólo se verificará para las partes intervinientes cuando cada uno de los mismos enajene el producto obtenido a un tercero.
- b) El nacimiento del hecho imponible se producirá tanto para el productor como para el industrial con la entrega de los productos a los terceros compradores.

(72) Dictamen DAT 70/2002 (B.O. 18/7/2002)

Impuesto a las ganancias

En el impuesto a las ganancias debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 1 de la ley 25113 (73) “En ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho imponible alguno” con lo cual ante ambos impuestos será neutro el efecto. Una vez efectuada la enajenación de los productos finales, corresponde encuadrarlo en renta de tercera categoría.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Tratándose de un contrato de maquila celebrado de conformidad con las mencionadas formalidades, y siempre que por aplicación del principio de la realidad económica no surja haberse utilizado una figura jurídica inadecuada, a tenor de lo preceptuado por el artículo 1º, último párrafo de la Ley N° 25.113 (74) la “relación” emergente de dicho acuerdo de voluntades no constituirá “actividad gravada” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

(73) y (74) Ley 25.113 (B.O. 21/07/1999).

CONCLUSION

Del análisis efectuado surge a las claras que existe insuficiente normativa que trate específicamente los temas desarrollados, es decir, el tratamiento impositivo de los contratos asociativos, si bien se cuenta con un sinnúmero de dictámenes que desarrollen el tema no otorgan los mismos la seguridad jurídica que se requiere. Más aún no existe tratamiento alguno de los mismos en la ley de Impuesto al Valor Agregado, siendo la misma AFIP y la doctrina quienes se han pronunciado sobre el tema con la consiguiente inseguridad jurídica que ello conlleva por el hecho de no estar regulado en la legislación de fondo.

Por la particularidad de las actividad surgen constantemente nuevas modalidades contractuales por las cuales los contribuyentes desarrollan sus negocios y la normativa no evoluciona de la misma manera adaptándose a dichos cambios, razón por la cual creo conveniente que algunos de los criterios contenidos en los dictámenes se incorpore en la legislación de fondo a efectos de lograr la seguridad jurídica necesaria para el tratamiento específico de los temas desarrollados en el presente trabajo.

Y en referencia específica al tratamiento impositivo de los mismos, surge a las claras, tal como resulta del desarrollo efectuado, que en los “contratos asociativos” la generación del hecho imponible se genera recién con la venta a terceros de los productos obtenidos por la distribución efectuada, siendo que por la tipificación de los mismos no se garantiza en ningún caso la obtención de un resultado final determinado fijo.

BIBLIOGRAFIA

- Arce, Hugo, “El IVA y los Contratos Agropecuarios”, C.E.I.A., Ed. Buyatti, 1993.
- Arnaud, Iribarne. “El IVA y determinadas actividades agropecuarias”. La información. Tomo 68.
- Balán Osvaldo, Chiaradía Claudia, Sáenz Valiente Santiago, Olego Perla, Labroca José, “La Actividad Agropecuaria”, La Ley, 2004.
- Balán, Osvaldo “Los contratos asociativos en el IVA”, Revista Impuestos, 5/2010.
- Brunotti, Alfredo; Stafforte, Teresa;Lazzaretti, Néstor. "Tratamiento impositivo de los distintos tipos de contrataciones entre productores y contratistas". Terceras Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales. Rosario, 2005.
- Dictamen DAT 81/92 (23/7/1992). Boletín de la DGI 469.
- Dictamen (DI ATEC) 56/2002 (B.O. 31/5/2002).
- Dictamen (DI ATEC) 56/2002 (B.O. 31/5/2002).
- Dictamen DAT 39/94 (26/04/94). Boletín DGI 491.
- Dictamen (DAT) 138/92. 1/1/92.Boletín DGI 474.
- Dictamen DI ALIR 12/2006 (23/2/2006).
- Dictamen 50/95 AFIP (24/5/1995).
- Dictamen DAT 70/2002 (B.O. 18/7/2002).
- Fallo "Fresnal S.A." 02/07/01, Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala I. Errepar Jurisprudencia Digital.
- Formento, Susana. “Empresa agraria y sus contratos de negocios”. Ed. Facultad de Agronomía UBA”.
- Gualtieri, Orlando, "Tratamiento Impositivo de algunos contratos agropecuarios" - Doctrina Tributaria Errepar, Tomo IV
- Ley 11.170 (B.O. 26/12/1921).
- Ley 11.627 (B.O. 26/10/1923).
- Ley 13.246 (B. O. 17/7/1966).
- Ley 19550 (30/3/1984).
- Ley 20628 (B.O. 27/12/1973).
- Ley 23349 (B.O. 26/3/1997).
- Ley 25113 (B.O. 21/7/1999).
- Ley 25169 (B.O. 12/10/1999).
- Nissen, Ricardo, “Sociedades irregulares y de hecho”, Ed. Depalma, 1995.
- Oklander, Juan. “Los entes plurales como sujetos en el IVA”. La información. T. LXVI.
- Resolución General (AFIP) 830 (B.O. 28/4/2000).
- Resolución General (AFIP) 2118 (B.O. 31/8/2006).
- Resolución General (AFIP) 1415/2003 (B.O. 13/1/2003).
- Resolución General (AFIP) 830 (B.O. 28/4/2000).
- Resolución General (AFIP) 1428/2003 (B.O. 31/1/2003).
- Rolando, Félix y Saladino Andrés. “Consultorio Impositivo”. Revista Impuesto.