

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

Consejo Profesional de Ciencias Económicas  
del Partido de General Pueyrredón

Carrera: Posgrado Especialización en Tributación  
Cuarta Cohorte

**El tratamiento impositivo de la ley 17.117  
“Ley de Equidos”  
Exención en los impuestos nacionales**

Alumno:

C.P.N. Martijena Jorge Luis

Tutor a Cargo : CPN Capdevielle Pedro

Julio del 2012

1. **Indice**

**Introducción**..... Pág. 3.-

2. **Marco Normativo de la ley Marco Teórico y Práctico**

**Ley 17.117** ..... Pág. 4.-

**Un poco de historia** ..... Pág. 5.-

**Decreto Reglamentario nro. 5.281/68** ..... Pág. 6.-

**La ley 25.920** ..... Pág. 9.-

**Proyecto de ley 5910-2000, 18/09/2000** ..... Pág. 10.-

**Otro tipo de análisis de los equidos** ..... Pág. 12.-

**Evolución Tecnológica producida en el ámbito agropecuario** ..... Pág. 13.-

**Las cosas en el derecho romano** ..... Pág. 15.-

**Semovientes como activos fijos** ..... Pág. 17.-

**Valuación de los Equidos en los establecimientos de Cría** ..... Pág. 22.-

**Bienes de uso bióticos** ..... Pág. 23.-

**Bienes de Cambio bióticos** ..... Pág. 27.-

**Afectación de Bienes de Uso bióticos a Bienes de Cambio**..... Pág. 33.-

**Pastillas de semen, óvulos y embriones, su relación con la Ley17.117**..... Pág. 33.-

**El control fiscal de los ingresos obtenidos a través de intermediarios por la venta de pastillas de semen, óvulos y embriones**..... Pág. 34.-

**Tratamiento en el impuesto al valor agregado de las exportaciones de equidos realizadas por cuenta y orden de terceros** ..... Pág. 36.-

**El tratamiento ante el IVA de la compra venta de ganado equino**..... Pág. 37.-

**Análisis de la Resolución General (AFIP) 1686/04**..... Pág. 38.-

**Importancia de la Hacienda Equina en los últimos años** ..... Pág. 40.-

3. **Conclusiones**..... Pág. 43.-

4. **Bibliografía**..... Pág. 44.-

## **El Tratamiento Impositivo de la ley 17.117 (ley de Equidos)**

### **Su exención en los impuestos nacionales de la República Argentina.”**

#### **Introducción**

Dentro del curso del posgrado hemos analizado y visto distintas exenciones de impuestos, expresadas en distintas leyes, resoluciones y decretos. Pero hubo una ley que me llamó la atención, fue la ley 17.117 (Equidos, declaración de interés nacional, su crianza con excepción del pura sangre de carrera, publicada en el Boletín Oficial de fecha 27/01/1967), ya que inconcientemente, cuando se relacionan operaciones comerciales de animales o distintos tipos de haciendas con los impuestos que se tributan, siempre se piensa generalmente, en lo que es la hacienda vacuna, pero en este caso – con los equidos – sucede algo diferente, novedoso, y esta novedad, tiene que ver con la historia argentina, en el cuando fue dictada la ley, quien era parte del poder político de esa época, cuales fueron los considerandos de la misma, y sobretodo la aplicación hoy día de la ley 17.117, en las distintas operaciones de venta, importación y exportación de equidos, como así también, en el tratamiento de los subproductos, que nacen de las mismas operaciones comerciales, que se benefician o perjudican con el tratamiento impositivo vigente de la república argentina, llámese ley de impuesto a las ganancias, o ley del impuesto al valor agregado u otras leyes nacionales.

Basándome en este trabajo, específicamente, en operaciones comerciales de los equidos en Haras, en establecimientos de cría de caballos o establecimientos de similares características, de la compra-venta de sus insumos como pastillas de semen, para la inseminación artificial, etc.

Poder analizar, y explorar este segmento del “mercado tributario”, es lo que me lleva a investigar y poder realizar este trabajo

## **MARCO NORMATIVO DE LA LEY**

### **EQUIDOS, DECLARACIÓN DE INTERÉS NACIONAL, SU CRIANZA CON EXCEPCIÓN DEL PURA SANGRE DE CARRERA**

#### **Ley N° 17.117**

Publicada en el Boletín Oficial de fecha 27/01/67., BUENOS AIRES, 16 de enero de 1967.

En uso de las atribuciones conferidas por el Artículo 5° del Estatuto de la Revolución Argentina.

El Presidente de la Nación Argentina, Sanciona y Promulga con fuerza de Ley:

**Artículo 1°.-** Declárase de interés nacional la crianza del équido, con excepción del pura sangre de carrera, en todo el territorio de la Nación.

**Artículo 2°.-** Los criadores de équidos destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional - excluidos los de pura sangre de carrera- estarán exentos del pago de impuestos nacionales y también de los municipales de la ciudad de Buenos Aires, sobre los beneficios derivados de esa explotación, así como también de los que graven las operaciones de comercialización de los productos -en su primera etapa-, siempre que dicha comercialización se realice en el mercado interno.

**Artículo 3°.-** El Poder Ejecutivo gestionará ante los gobiernos de la Provincia exenciones fiscales tendientes a facilitar el cumplimiento de la presente ley.

**Artículo 4°.-** Decláranse indisponibles los fundos ocupados por las explotaciones y/o de los haras “General Lavalle”, ubicado en Tandil y “Coronel Pringles”, ambos de la Provincia de Buenos Aires; “General Urquiza”, ubicado en Arroyo Clé, Provincia de Entre Ríos; del “Campo Argentino de Polo”, ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, y “Campo Argentino de Pato”, ubicado en la guarnición de Campo de Mayo, Provincia de Buenos Aires.

**Artículo 5°.-** El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley, dentro de los ciento veinte días de su promulgación.

**Artículo 6°.-** Deróganse todas las disposiciones que se opongan a la presente.

**Artículo 7°.-** Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archí-

vese.

Juan Carlos Onganía. - Antonio R. Lanusse

## **UN POCO DE HISTORIA**

Los hechos y acontecimientos históricos de la ley 17.117, se desarrollan en el gobierno del Presidente de facto Juan Carlos Onganía. “El dictador que se proponía gobernar la Argentina por cuarenta años, nació en Marcos Paz, provincia de Buenos Aires, el 17 de marzo de 1914. Sus padres se dedicaban a las tareas agrícolas y atendían un pequeño almacén. Cursó la escuela primaria en colegios parroquiales. A los diecisiete años ingresó al Colegio Militar de la Nación en 1931, del cual egresó en 1934 como subteniente especializado “en el arma de caballería”, y a los veinte se graduó como teniente. Fue ocupando diversos destinos y ascendiendo en la carrera militar hasta llegar en 1959, durante el gobierno de Arturo Frondizi, al grado de General de Brigada en el arma de caballería”.<sup>1</sup> En 1962 fue nombrado Comandante en jefe del ejército.

Al asumir en 1963 a la presidencia el Dr. Arturo Umberto Illia, En noviembre de 1965, Onganía decidió pasar a un segundo plano, según versiones, para planificar un futuro golpe de estado, y renunció a la Comandancia del ejército. Fue reemplazado por el General Pistarini. Sin embargo, a raíz de la insatisfacción de sectores exteriores, la prensa, y grandes empresas con la política nacionalista y social demócrata de éste, y a la decisión de Illia de revocar la proscripción del peronismo, fue derrocado por un golpe de Estado que se autodenominó Revolución Argentina, encabezado por los titulares de las tres Fuerzas Armadas - el teniente general Pascual Ángel Pistarini (Ejército), el brigadier general Adolfo Álvarez (Fuerza Aérea) y el almirante Benigno Varela (Armada), y que designó a Onganía como presidente, y duró en su cargo por el período 1966 a 1970.

---

➤ <sup>1</sup>Fuente: Felipe Pigna en “El Historiador” [www.elhistoriador.com.ar](http://www.elhistoriador.com.ar)

En el año 1.967, el Presidente Onganía, promulga la ley 17.117, y el día 27 de Agosto de 1.967 dentro de los plazos del art. 5to., redacta su **Decreto Reglamentario nro. 5.281/68** que dice:

**Decreto Reglamentario nro. 5.281/68**

“Visto lo establecido en el art. 5º de la Ley 17.117, y Considerando:  
Que resulta imprescindible para el estado atender a la recuperación de la crianza del équido, en virtud de que objetivamente se comprueba su cuantiosa disminución.  
Que dicha crianza es una producción difícil que ahora necesita la protección estatal, para no arriesgar años de trabajo, estudio y experiencia, que significan materialmente bienes nacionales de inmensa valoración económica.

Que el desaliento concretado en la crianza del équido exige su neutralización por parte de una legislación adecuada y oportuna, que asimismo, promueva la recuperación de importantes intereses económicos cuya magnitud incide en el alto nivel de la economía ganadera nacional.

Que también por razones de necesidad y seguridad, es evidente que el Estado, no puede permitir que la producción del équido, siga decayendo y en su deterioro afecte la Defensa Nacional.

Que asimismo, se ha evidenciado la necesidad de salvaguardar los organismos estatales especializados y estructurados racionalmente, cuya ubicación dentro del territorio del país, responde a las características típicas requeridas para la producción científica de mulares, asnales y equinos.

Que es indudable que nuestro país ha logrado sobresalir en la crianza y adiestramiento de tipos especiales de caballos, especialmente aptos para la práctica de los deportes hípicas (polo, pato, salto, etc.) y que no hubiera podido materializarse a tales niveles, si no se contara con instalaciones adecuadas que cumplen un rol trascendental.

Que el Poder Ejecutivo asesorado al respecto por los organismos técnicos pertinentes, considera que la cría del équido merece un tratamiento impositivo distinto, toda vez que no resulta equitativo en el aspecto tributario gravar operaciones que de hecho son deficitarias.

Que se estima equitativo concretar la exención impositiva limitada a los criadores y que únicamente alcanza a la parte de los beneficios originados por dicha actividad.

Por ello, El Presidente de la Nación Argentina

**Decreta:**

**Artículo 1º.-** El Comando en Jefe del Ejército por intermedio de sus organismos pertinentes será el órgano de aplicación de la Ley 17.117.

**Artículo 2º.-** El Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria y sus organismos dependientes en el carácter de Comando Logístico, es el organismo idóneo con que cuenta el Comando en Jefe del Ejército para satisfacer por su conducto las exigencias de la Ley 17.117.

Intervendrá como organismo del Estado, asesorado por la Comisión de Fomento del Caballo de Guerra, en la dirección, orientación, promoción y fomento de la cría de los équidos, teniendo en cuenta las necesidades del país.



**Artículo 3°.-** Al Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria, le compete atendiendo a su organización y misiones, las siguientes funciones en todo el territorio del país:

a) Estructurar la aplicación racional de la Ley 17.117, con el objeto de que responda administrativamente a la neutralización de la disminución en la producción de mulares, asnales y equinos.

b) Orientar mediante las investigaciones pertinentes la crianza y distribución de las razas, que resultan científicamente más adecuadas a las necesidades nacionales y regionales.

c) Fijar los precios de fomento para incrementar la crianza de équidos, suministrando en la medida de sus posibilidades, los medios y asesoramiento adecuados tendientes a lograr una población adecuada a las necesidades nacionales.

d) Patrocinar técnica y económicamente, la difusión de los deportes ecuestres en todas sus manifestaciones.

e) Promover la obtención de mercados nacional e internacional, para la colocación de los productos.

f) Importar reproductores con el fin del mejoramiento de las razas.

g) Mantener una permanente información del estado de salud de la población de équidos del país o intervenir mediante su colaboración con organismos nacionales e internacionales en la investigación y solución de problemas que pudieran hacer peligrar su nivel sanitario.

h) Propender a la capacitación del personal técnico mediante su participación en investigaciones, cursos, programas de entrenamiento, etc., y en todo otro evento relacionado con la sanidad y producción equina, a realizarse en el país o en el extranjero.

**Artículo 4°.-** El Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria, se encargará de promover, tramitando ante las respectivas instancias las diligencias tendientes a la concreción por parte de los gobiernos de provincia, de exenciones fiscales que alienen a los productores interesados en la crianza de équidos.

**Artículo 5°.-** Conforme a lo dispuesto en el art. 2° de la Ley 17.117, están exentas del impuesto a los réditos las utilidades obtenidas por las explotaciones ganaderas de cría de hacienda caballara - excluidos los de pura sangre de carrera- asnal y mular. Los criadores de équidos que se dediquen a su vez a otras actividades no comprendidas en la franquicia, deberán efectuar la discriminación pertinente en su balance impositivo, a fin de determinar el beneficio no sujeto al gravamen, de acuerdo con las normas que al efecto dicte la Dirección General Impositiva.

**Artículo 6°.-** La matanza de équidos sólo se podrá hacer en mataderos y/o frigoríficos fiscalizados y/o controlados y/o autorizados por las autoridades nacionales o provinciales que ejerzan su jurisdicción en el lugar donde funcionan los antedichos establecimientos.

**Artículo 7°.-** Las hembras menores de doce (12) años destinadas al faenamiento y las de iguales características que salgan del país a ese fin, podrán ser previamente ofrecidas en venta al Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria, quien abonará los precios fijados anualmente por la Comisión de Fomento del Caballo de Carrera, publicados en el Boletín Oficial; debiendo expedirse dentro de los tres días hábiles, siguientes a la citada diligencia.

**Artículo 8°.-** Las autoridades nacionales o provinciales con jurisdicción en los lugares donde se realice faenamiento de équidos o la salida de éstos del país, serán competentes y responsables de la adopción de las medidas señaladas en los arts. 6° y 7°.

Misión de los Haras Militares

**Artículo 9°.-** Producir équidos que garanticen la continuidad y mantenimiento en el país de ver-

daderos ejemplares tipos que respondan a las condiciones y exigencias que requiera la Defensa Nacional

**Artículo 10.-** Haras General Lavalle: centro de producción e investigación del Pura Sangre de Carrera, con el objeto de obtener ejemplares estructurados aptos para la alta mestización.

**Artículo 11.-** Haras General Urquiza: producción y experimentación del asnal tipo Remonta Argentino que cumplirá función de burro hechor para la obtención de la especie mular en los establecimientos inscriptos y registrados en el Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria.

**Artículo 12.-** Haras Coronel Pringles: reproducción del caballo tipo Anglo Argentino, con el fin de obtener un ejemplar modelo y funcionar apto para las necesidades nacionales. Misiones del Campo Argentino de Polo y Campo Argentino de Pato

**Artículo 13.-** Las canchas del Campo Argentino de Polo, serán utilizadas preferentemente para la práctica del juego de polo y/o exposiciones de caballos destinados a ese deporte. El Comando en Jefe del Ejército, por intermedio del Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria de Polo (canchas y sus instalaciones) para realizar cualquier otro tipo de actividad o espectáculo, cuando estime conveniente u oportuno.

**Artículo 14.-** El Campo Argentino de Pato será utilizado preferentemente para la práctica del juego de pato y/o exposiciones de caballos destinados a ese deporte.

El Comando en Jefe del Ejército, por intermedio del Comando de Remonta y Veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria dispondrá del Campo Argentino de Pato, (canchas y sus instalaciones) para realizar cualquier otro tipo de actividad o espectáculo, cuando estime conveniente u oportuno.

**Artículo 15.-** Dentro de los límites del terreno de propiedad del Estado Nacional, ocupado por el Campo Argentino de Polo y sin interferir en sus actividades específicas, estará ubicada la sede del Comando de Remonta y veterinaria y Dirección General de Remonta y Veterinaria, en el edificio construido al efecto, en donde asimismo tendrá su asiento y funcionará la Comisión de Fomento del Caballo de Guerra.

**Artículo 16.-** El presente decreto será refrendado por los señores Ministros de Economía y Trabajo y de Defensa y firmado por los señores Secretarios de Estado de Hacienda y de Agricultura y Ganadería y por el señor Comandante en Jefe del Ejército.

**Artículo 17.-** comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

Onganía - van Peborg - Krieger Vasena - Alsogaray - Bunge - García Mata”

Tenemos hasta aquí una ley y un decreto, que por las características militares de Onganía – militar proveniente del Regimiento de caballería de la República Argentina – y su “relación con el mundo de los caballos”, teniendo amigos en Haras de crianza de caballos, y basado en conocimientos particulares de las distintas razas, la falta de ellas y la despoblación de equidos en ese momento histórico de la Argentina, aprovechó el poder de facto a su cargo para decretar el interés nacional, de la crianza con excepción del pura sangre de carrera.

Pero no solo esta ley se realizó a favor de este tipo de hacienda equina.

También, fue publicada la Ley 25.920, que modifica la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997. Modificación en el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7º, en relación con las exenciones genéricas de impuestos, sancionada en Agosto 18 de 2004 y Promulgada en Septiembre 7 de 2004 por el Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso.

De ahí es que la exención del pago de impuestos nacionales establecidas a favor de los criadores de equidos por la ley 17.117, continúa siendo plenamente aplicable aunque dentro del texto de la ley de IVA dicha exención no figure expresamente contemplada.

En la consulta (DGI) del 25/9/81, la propia DGI había admitido la exención en el IVA prevista por la ley vigente en ese entonces para caballos, asnos y mulos vivos.<sup>2</sup>

### **LA LEY 25.920**

“**ARTICULO 1º** - Incorpórense a continuación del segundo párrafo del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las siguientes.

“Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de éste artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones).”

**ARTICULO 2º** - Las disposiciones de la presente ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

**ARTICULO 3º** - Comuníquese al Poder Ejecutivo.

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES A LOS DIECIOCHO DIAS DEL MES DE AGOSTO DEL AÑO DOS MIL CUATRO. REGISTRADA BAJO EL N° 25.920-

Eduardo O. Camaño. – Marcelo A. Guinle. - Eduardo D. Rollano – Juan Estrada.

El 07 de julio de 2004 la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Nación, dio media sanción al Proyecto enviado por el Poder Ejecutivo Nacional para limitar las exenciones al Impuesto al

---

➤ <sup>2</sup>Juan Oklander. Ley de Impuesto al Valor Agregado – Editorial La Ley

Valor Agregado, que dispone que en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta Ley (IVA) las exenciones genéricas de impuesto presentes o futuras- en cuanto no lo incluyan taxativamente.<sup>3</sup>

Esto quiere decir que la ley 17.117 sigue estando por arriba de la ley del

Impuesto al Valor Agregado (L. 23.349), ratificando a las leyes genéricas que se encuentran fueran del ámbito de la ley de I.V.A.

Hubo en el año 2.000 un intento de eliminar la Ley 17.117, a través de un proyecto de ley presentado por Gustavo C. Galland. – Rubén H. Giustiniani. – Jorge Rivas, que expresaba lo siguiente:

**PROYECTO DE LEY 5910-D-2000, LEY, 18/09/2000**

*El Senado y Cámara de Diputados,...*

ELIMINACION DE LA EXENCION DEL PAGO DE IMPUESTOS NACIONALES SOBRE LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE LA CRIANZA Y COMERCIALIZACION DE EQUINOS DESTINADOS A FINES DEPORTIVOS

Artículo 1º – Derógase la ley 17.117/67 y toda disposición relacionada con la misma

Art. 2º – El Ministerio de Economía, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos, modificará la normativa existente, sobre las exenciones creadas por la mencionada ley en el Impuesto al Valor Agregado.

Art. 3º – El Poder Ejecutivo establecerá, dentro de sus facultades y mediante el dictado de la norma correspondiente, la disponibilidad o indisponibilidad de las propiedades a las que se refiere el artículo 4º de la ley derogada

Art. 4º – Se invita a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir a la presente ley

Art. 5º – Comuníquese al Poder Ejecutivo

*Gustavo C. Galland. – Rubén H. Giustiniani. – Jorge Rivas”*<sup>4</sup>

Asimismo, dentro del proyecto presentaron los “**fundamentos**” de la misma, que expresaba: “Señor presidente”

*“El sistema tributario argentino, a pesar de las últimas modificaciones realizadas, sigue siendo altamente regresivo dado que se sustenta en los impuestos indirectos al consumo, afectando a los sectores de menores recursos y con una escasa participación de los impuestos directos que gravan las ganancias y los patrimonios, a lo cual se agrega un sistema de exenciones que lo hace más inequitativo.” .....*

*..... “Existen aún prebendas impositivas que provienen del uso de las atribuciones conferidas por el artículo 5º del tristemente célebre Estatuto de la Revolución Argentina, firmado por el General Onganía como presidente de facto, después de una de las tantas interrupciones de la democracia, al derrocar en 1966 al gobierno constitucional, presidido por Arturo Humberto Illia, cuando la economía argentina crecía más del 10% anual y el gobierno se caracterizaba por su honradez y austeridad.*

*Ese gobierno de facto sancionó con la firma de Onganía y Lanusse, en el año 1967 la ley 17.117 de Interés Nacional en Crianza de Ganado Equino, que estableció hace más de treinta y tres años, en su artículo 2º “Los criadores de equinos destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional – excluidos los de pura sangre de carrera– estarán exentos del pago de impuestos nacionales, y también de los municipales de la ciudad de Buenos Aires, sobre los beneficios derivados de esa explotación, así*

➤ <sup>3</sup>Fuente: La Ley Online Ciencias Económicas [www.cienciaseconomicas@laley.comar](mailto:www.cienciaseconomicas@laley.comar)

➤ <sup>4</sup>Fuente: del Honorable Consejo de la Nación [webappl.hcdn.gov.ar](http://webappl.hcdn.gov.ar)

*como también de los que gravan las operaciones de comercialización de los productos en su primera etapa siempre que dicha comercialización se realice en el mercado interno”.*

*Esto está ratificado por la consulta a la DGI –Regímenes Especiales– del 25/9/81: “Los beneficios obtenidos por los criadores de équidos destinados a fines deportivos, trabajo y defensa nacional – excluidos los de pura sangre de carrera– están exentos del impuesto a las ganancias por aplicación del artículo 2º de la ley 17.117, en tanto que la ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado, 1977 y modificaciones) en la planilla anexa al artículo 26, establece la exención de la partida 01.01 (caballos, asnos y mulos vivos)”.*

*“La ley lleva como título Interés Nacional en Crianza de Ganado Equino, pero tal vez con la intención de unificar dos normas en una, el artículo 4º declaró indisponibles varios “fundos” como los Haras General Lavalle, Coronel Pringles, General Urquiza y los campos Argentino de Polo y Argentino de Pato, todos ellos relacionados directamente con la crianza de equinos y deportes practicados con ellos, como las cacerías del zorro que se llevan a cabo en esos haras.”*

*“Por ese motivo, es que la norma que solicitamos sea derogada, contiene mucha más injusticia que incluso el mismo sistema impositivo con su regresividad, y además llama poderosamente la atención que tantos especialistas en tributación, que tantos economistas y tributaristas locales y del exterior, que tantos administradores de la DGI o de la actual AFIP, que tanto se esmeran en sus artículos para ofrecer soluciones al sistema tributario argentino en el primer caso o de fiscalizar a los pequeños y medianos contribuyentes en el segundo, jamás hayan reparado en tamaña arbitrariedad”.*

*“Seguramente argumentarán, que gravando con impuestos a la cría y comercialización de este tipo de equinos, no se favorecerían las actividades de un sector del país, como los amantes de la equitación, en cualquiera de sus expresiones, de las cacerías de caballo, del polo, del pato o de los criadores que hicieron famosa a la Argentina con sus célebres caballitos miniatura, únicos en el mundo u otra clase como los petisos argentinos.”*

*“También podrían argumentar, y tampoco lograrían nuestro apoyo, que el resultado del cobro de impuestos a las ganancias o el IVA no incidiría en la recaudación total ya que la producción y venta de caballos de raza como el Anglo Arabe, el Arabe, el Criollo, el Cuarto de Milla, el Hackney, el de Polo, el Petiso Argentino, el Peruano de Paso, el Pura Raza Española, el de Silla Argentino, entre las principales, es escasa y con precios deprimidos por la falta de competitividad de nuestra economía”.*

*“Contamos con algunos datos generales sobre la existencia de ganado equino, de faenas (que no pertenecen a estas razas sino a aquellos a los que el célebre Atahualpa Yupanqui les dedicó algunos versos como “triste destino el de los caballos argentinos”), de existencias, de algunos precios de venta en la Exposición Ganadera como el campeón dos años de polo argentino en \$ 10.000 o una hembra campeón dos años intermedio en \$ 12.600, un cuarto de milla en \$ 4.000, un Peruano de Paso en \$ 4.000 o un criollo en \$ 9.000, entre otros”<sup>5</sup>.*

*“El valor agregado a precios de mercado (valores corrientes en pesos) de la ganadería en la provincia de Buenos Aires en el año 1996, alcanzó la suma de \$ 30.732.107, superando ampliamente al sector de ovinos y lanas, representando un porcentaje del 1,5% sobre el total”.*

*“Estamos a favor del desarrollo de todas las actividades agropecuarias, industriales y de servicios, como también del apoyo a las pequeñas y medianas empresas, acompañando a quienes proponen la mejora de sectores específicos como la producción e industria lechera, y propiciamos el desarrollo de una política industrial para que entre todas contribuyan al ansiado crecimiento de la economía con una mejor distribución del ingreso”.*

*“Y con el mismo énfasis, nos oponemos y nos oponemos a todas las acciones instrumentadas desde el Estado, que signifiquen privilegios para algunos sectores en detrimento del resto de los argentinos, que han debido sufrir la aplicación de políticas económicas decididamente tendientes a beneficiar a sectores de privilegio, y aún siguen trabajando en procura de contribuir para el nacimiento de una Argentina, más justa, más equitativa y más solidaria”.*

---

➤ <sup>5</sup>Valores del año 2000, Ley de Convertibilidad, \$1 = U\$S 1, donde dice \$ 10.000, léase U\$S 10.000

“Aun cuando la recaudación generada por este sector de la ganadería no constituya una cifra importante dentro del cálculo de recursos total, la misma acrecentaría su valor con respecto a las necesidad imperiosa de contar con fondos genuinos, para atender las necesidades básicas insatisfechas de los muchos argentinos”.

“Por lo expuesto, solicitamos la aprobación del presente proyecto de ley, que elimina la exención de impuestos a las ganancias, al valor agregado y los municipales que correspondiera, para la producción y venta de caballos destinados a fines deportivos, dictada por el gobierno de facto que se apropió del poder en 1966”. *Gustavo C. Galland. – Rubén H. Giustiniani*<sup>6</sup>

Como se podrá observar, la ley 17.117, es una ley que tiene sus intereses, ya sea desde un punto de vista tributario o político, pero lo que sí queda claro que los equidos, están exentos de los impuestos más importantes de la República Argentina, Ganancias e I.V.A.

El mercado de la hacienda equina, de los últimos años no supera el porcentaje de venta de hacienda lanar en forma anual en la Argentina y si existiese un resultado del cobro de impuestos a las ganancias o el IVA, de equidos, no tendría incidencia en la recaudación total ya que la producción y venta de caballo de raza, es escasa y con precios deprimidos por la falta de competitividad de nuestra economía.

### **OTRO TIPO DE ANALISIS DE LOS EQUIDOS**

Dentro de la ley 17.117, en su art. 2do. Dice “estarán exentos del pago de impuestos nacionales y también de los municipales de la ciudad de Bs. As, sobre los beneficios derivados de esa explotación, así como también de los que **graven las operaciones de comercialización de los productos -en su primera etapa-**, siempre que dicha comercialización se realice en el mercado interno.

Vamos a analizar que se entiende por “comercialización de los productos en su primera etapa”, pues bien debemos realizar para eso un análisis dentro de la actividad ganadera y agropecuaria, si esos productos son “bienes” o cosas, y deben ser considerados como excepciones o exclusiones dentro del ámbito tributario, o una tercera opción, que es la que pretende el legislador y la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), que estos productos provenientes de los equidos, sean gravables y por ende tributen impuestos.

---

➤ <sup>6</sup>Fuente: del Honorable Consejo de la Nación [webappl.hcdn.gov.ar](http://webappl.hcdn.gov.ar)

## EVOLUCION TECNOLOGICA PRODUCIDA EN EL AMBITO AGROPECUARIO

**Podemos analizar, que existen dos corrientes de opinión doctrinaria y jurisprudencial, con respecto a los productos en su primera etapa de los equidos. La primera que los mismos deben ser incluidos dentro de las cosas muebles, y otra corriente que sostiene que son una categoría distinta de las cosas muebles y que el legislador las omitió dentro del Código Civil**

*La primera corriente es una corriente tradicional, que desde el punto de vista jurídico, como lo manifiestan Borda, Allende Guillermo, llambias J.J. entre otros que opinan que las cosas son bienes, y le corresponden el tratamiento liso y llano de cosas, porque al derecho no le interesa si la definición jurídica se corresponde con la zoología.*

De esto podemos hacer un simple análisis a observar, que el derecho se construye a través de la lógica jurídica, que la construcción de categorías jurídicas son productos de la necesidad de reflejar la realidad social. El derecho se ha creado para reglar las relaciones humanas en el contexto del mundo, por lo tanto el derecho es la otra cara de la realidad, el de las conductas deseables.

Si las categorías jurídicas no responden a la realidad no son verdaderas y por lo tanto son falsas. Este tipo de posiciones doctrinarias nos lleva a la sanción de leyes impracticables para un mundo inexistente. En la temática de los embriones humanos, se plantea una serie de interrogantes, no solo éticos y jurídicos, en cuanto a que son, aunque desde el punto de vista religioso y médico es un ser vivo, y por ende cual es la ubicación en las categorías jurídicas y por extensión plantear la ubicación de los demás embriones originados en los demás seres bióticos. ¿Se puede ubicar a los embriones humanos como cosas muebles, ya que estos se desplazan de un lado a otro?<sup>7</sup>

El artículo 2.311 dice “se llaman cosas en este Código, los objetos materiales susceptibles de tener valor” y el artículo 2.312 expresa que “los objetos inmateriales susceptibles de valore igualmente las cosa se llaman bienes” ... “todos los bienes son cosas, pero no todas las cosas son bienes. La cosa es el género, el bien es una especie”.

---

➤ <sup>7</sup>Jarach Dino Curso Superior de Derecho Tributario

El artículo 2.313 dice que "las cosas son muebles e inmuebles por su naturaleza o por accesión o por su carácter representativo". El artículo 2.318 dice "son cosas muebles las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que solo se muevan por una fuerza externa, con excepción de las que sean accesorias a los inmuebles".

Podemos decir que, las cosas que se mueven por sí mismas son los locomóviles, automotores, aviones y barcos que se desplazan por sí mismos con una fuerza interna como surge de la construcción de la oración. La fuerza externa mueve otros tipos de cosas como puede ser un velero.

De lo anterior expresamos en conclusión que son cosas muebles las que pueden desplazarse de un lugar a otro, sea que solo se muevan por una fuerza externa, sea que solo se muevan por una fuerza interna, moviéndose por sí mismas.

Por lo tanto siendo los animales seres vivos, semovientes, que se desplazan por su propia naturaleza y no por ninguna fuerza interna, obviamente no son cosas. Los mares se mueven, tienen valor económico se desplazan y utilizan para las represa hidroeléctricas de punta, son cosas igual que la energía y no son semovientes, y el derecho las califica como inmuebles en esas circunstancias. Los protones y los neutrones se auto desplazan y no son semovientes.

Los semovientes dentro del Código Civil, los trata en forma tangencial, es decir en forma aislada. Es por eso que dada la omisión del Código Civil en muchos temas, son regulados por códigos rurales como pueden ser amojonamientos, deslindes, límites, etc.

Las ganaderías no se adquieren por la simple tradición, como ocurre con las cosas muebles, donde la posesión de buena fe a título oneroso, basta para que el poseedor adquiera el dominio, salvo el caso de las cosas robadas o perdidas de acuerdo con lo establecido por el artículo 2.412 del Código Civil.

Para el Derecho Comercial, el concepto de los bienes muebles tiene un distinto alcance al que se le da en el derecho civil, así lo expresa Etcheverry Raúl.<sup>8</sup>

---

➤ <sup>8</sup>Etcheverry Raúl Derecho Comercial y Económico



La pregunta que debemos hacer, “si los semovientes son cosas..... “, y entonces que es cosa ....., según el diccionario académico, lo define como “todo lo que tiene entidad, ya sea corporal o espiritual, natural o artificial, real o abstracta.

Objeto inanimado, por oposición a ser viviente”.

El término **cosa**, en el Derecho privado, se refiere al objeto de la relación jurídica, que puede ser un bien, un derecho o incluso una obligación, en la que además intervendrán personas, siendo éstas los sujetos de tal relación.

Sobre las cosas recaen los distintos derechos reales (como, por ejemplo, la propiedad) sobre los que son titulares las personas. Además, la cosa puede ser objeto de posesión, siendo éste un hecho fáctico de gran importancia jurídica.

### **LAS COSAS EN EL DERECHO ROMANO**

El vocablo cosa (*res*) se usa para indicar todo aquello que puede ser objeto de derechos, es decir todo cuanto tenga entidad corporal o espiritual, natural o artificial, real o abstracta y que sea susceptible de apreciación económica.

Los juristas romanos se referían a ella como al objeto material (*corpus*), en oposición a los actos del hombre. Denota una cosa corporal, físicamente delimitada y jurídicamente independiente.

En las fuentes romanas se encuentra la clásica división de las cosas en *res intra patrimonium* y en *res extra patrimonium*, según sean bienes económicos de los particulares o no. Otra clasificación más comprensiva y precisa, clasifica las cosas en *res in commercio* y *res extra commercium*. Y además denomina *res nullius* a las cosas *in commercio* que no son propiedad de

nadie y *res delictae* a aquéllas cuya propiedad ha renunciado el dueño por abandono.

**Cosas muebles e inmuebles:** Aparece tras la desaparición de la clasificación en *res mancipi* y *res nec mancipi*. Son **muebles** (*res mobiles*) las cosas inanimadas que pueden trasladarse de un lugar a otro por una fuerza exterior, sin ser deterioradas. Son **inmuebles**, las que físicamente es imposible que cambien de lugar, como los fundos o predios.

Según del Código Civil hay que distinguir en el derecho de cosas:

a) Bienes Inmuebles

b) Bienes Muebles

c) Semovientes

A) Se consideran Inmuebles:

- 1º Las tierras, o fincas rústicas y urbanas, los edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
- 2º Las minas, canteras, escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.
- 3º Los árboles y plantas y frutos pendientes mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
- 4º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pudiera separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
- 5º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.

B) Se consideran bienes muebles:

Con carácter general, todos los que se puedan transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieran unidos.

C) Se consideran semovientes

Con carácter general, aquellos bienes que pueden transportarse por si mismos, tales como el ganado.

Analizaremos esta última clasificación

### **SEMOVIENTES COMO ACTIVOS FIJOS**

Un semoviente (animales: pollos, vacas, caballos, peces) son por lo general inventarios, puesto que se tienen o se crían para ser comercializados. Pero, ¿qué sucede cuando no se comercializan sino que se tienen para obtener un producto o bien secundario?

Tener una vaca para la venta es indudablemente un inventario. Pero si la vaca se tiene para producir leche para su posterior comercialización, estamos frente a un activo fijo, puesto que es un bien que sirve para producir algo que la empresa vende. La empresa no vende la vaca sino la leche o el queso que produce la vaca.

De lo que no estoy seguro es de cómo se debe manejar la depreciación de un semoviente tratado como activo fijo. La legislación no contempla la vida útil de este tipo de activos, pero creo que no debe ser superior a 5 años, pues la naturaleza de una vaca o una gallina no permite que su vida productiva sea de muchos años.

Contrario a lo que se cree, son muchas las empresas que tienen semovientes como activos

fijos, tales como las empresas ganaderas, avicultores, piscicultores, etc.

Un cerdo no podrá nunca ser considerado un activo fijo, puesto que el cerdo no da leche que se pueda comercializar. El único fin del un cerdo es engordarlo para venderlo, igual que los conejos, babillas y cualquier otro animal que deba ser sacrificado o vendido para poder obtener beneficio económico de él, por lo que serán necesariamente sólo inventarios.

Un caballo por ejemplo, puede ser considerado activo fijo sólo cuando es utilizado para exhibiciones o para servir como semental.

Existen muchos animales que pueden ser considerados activos fijos sólo en casos muy particulares, para lo cual se requiere un análisis individual para determinar si se contabiliza como un inventario o como un activo fijo.

Cuando hablamos de semovientes, hablamos de fuerza y sus propios movimientos, pero vamos a desarrollar el concepto de fuerza, para poder definir más claramente un semoviente. Si hablamos de fuerza, podemos decir El caballo de potencia, también llamado **caballo de fuerza**, es una unidad de potencia utilizada en el sistema anglosajón de unidades. Se denota *hp*, *HP* o *Hp*, del término inglés *horse power*, expresión que fue acuñada por James Watt <sup>9</sup> en 1782.

El caballo de potencia (o de fuerza) es una unidad que fue propuesta a finales del siglo XVIII por el ingeniero escocés James Watt, quien mejoró, diseñó y construyó máquinas a vapor, además de promover el uso de éstas en variadas aplicaciones.

Watt propuso esta unidad para expresar la potencia que podía desarrollar la novedosa máquina de vapor (en su época), con respecto a la potencia que desarrollaban los caballos. Estos animales eran las "máquinas" de trabajo que se usaban ampliamente para mover molinos, levan-

---

➤ <sup>9</sup>James Watt Nació en 1736, en Greenock Escocia, Inventor entre otras cosas de la unidad eléctrica vatio y realizó grandes aportes al invento de la máquina a vapor

tar cargas, mover carruajes y muchas otras actividades. Luego de varios experimentos y aproximaciones de cómo medir y expresar la potencia de los caballos, James Watt estimó que un caballo podía levantar 330 libras-fuerza de peso a una altura de 100 pies en un minuto.

Pese a no pertenecer al sistema métrico, se sigue utilizando en muchos países de influencia anglosajona, especialmente para referirse a la potencia de los motores, tanto de combustión interna como eléctricos. Su magnitud es similar al caballo de vapor, pero no exactamente equivalente. Por eso es que fuerza y caballo se relacionan por todo lo anterior, pero el équido se diferencia de ser un semoviente, con fuerza propia.

Por todo esto podemos analizar este caso jurisprudencial, sobre semovientes:

**Sentencia de Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires, 16 de Diciembre de 1997 (caso Echeveguren, Mario Ricardo y otra s/ Tercería de dominio en autos: "Los Morenos Agrícola Ganadera c/ Leguizamón, Omar. Interdicto de recobrar")<sup>10</sup>**

Civil y Comercial - Dominio - Semovientes - Las disposiciones del Código Civil en materia de dominio de semovientes deben prevalecer sobre las contenidas en los códigos rurales y leyes complementarias porque así lo dispone el art. 31 de la Constitución Nacional. Pero estas últimas deben aplicarse a las siguientes situaciones: 1) en el caso de robo o pérdida de ganado, en que la presunción del art. 2412 del Código Civil ya no funciona y, en consecuencia, tratándose de acreditar la propiedad de ellos, la marca o señal constituye un verdadero título y un valioso elemento de prueba; 2) fuera de los casos de robo o pérdida, es decir, en hipótesis que caen bajo la regla del art. 2412 del Código Civil, exigiendo ésta que la posesión sea de buena fe, la marca o señal puede tener aplicación y constituir un elemento de juicio para establecer si el poseedor es o no de buena fe. CON Art. 31 ; CCI Art. 2412

---

➤ <sup>10</sup>Sentencia de Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires, 16 de Diciembre de 1997.

*La segunda corriente de opinión, considera que los bienes bióticos no se encuentran catalogados jurídicamente, y realizamos el siguiente razonamiento, para lo cual recurrimos al Código Civil para saber que se entiende por cosas muebles*

*Siguiendo la construcción lógica precedente, los bienes corpóreos naturales, no son los bienes bióticos y dentro de ellos como especie se incluye a los animales y como variedad se encuentran los semovientes*

*Participo y coincido con la segunda corriente, que sostiene que los animales y dentro de estos los semovientes no son cosas, y para reflejar una clasificación realizamos el cuadro precedente*

DIVISION	CLASE	FAMILIA	GENERO	ESPECIE
Bienes	Objetos Materiales	Corpóreos Artificiales	Cosas Muebles	Tractor Arado Molino
		Corpóreos Naturales	Cosas Raíces	Terreno Minas
	<b><u>Bióticos</u></b>	Corpóreos Naturales	Animales Plantas Suelos	<b><u>Mamíferos</u></b> Árboles Tierra
	Objetos Inmateriales	Incorpóreos Naturales	Naturales	Energía
		Incorpóreos espirituales	Derechos	Saberes Conocimientos

Por lo tanto ante nuevos tipos de contratos agropecuarios nos encontramos con situaciones no previstas a saber: a) Locación de animales - b) Locación de vientres

En el primer caso de locación de animales, esta excluida del ámbito del impuesto ya que no está alcanzado por el hecho imponible previsto en la ley, que se ocupa de la locación de bienes muebles, y por las razones apuntadas los semovientes son seres vivos, no son cosas muebles.

En el caso de la locación de vientres, hay que establecer si hay cesión de un derecho de uso del vientre o si es también alquiler del animal.

Si es solo alquiler del animal, en forma temporaria, para obtener óvulos, estos pueden luego ser

vendidos congelados o tienen por destino ser fecundados in Vitro o naturalmente por medio de una manipulación extraerlos para su posterior venta o incluso para realizar el transplante embrionario. Otra alternativa puede ser la realización del transplante a un animal receptor y aguardar hasta que se produzca el parto.

En este último caso el plantel de madres se utilizan como portadoras, en su seno, de los embriones transplantados que se han formado en probeta o no, por vía de fecundación y la pastilla de semen también comprados.

Podemos clasificarla de la siguiente manera

Locación de Animales	Obtención de Óvulos	Para su congelado Para su fecundación, embriones Para realizar transplantes
	Servicio	
Locación de Vientres	Como Aportantes	aporta óvulo, recibe la pastilla de semen
	Como Receptora	Como receptora del embrión

Tenemos que saber distinguir cuando estamos en presencia de un contrato de locación del animal y cuando en presencia de un contrato de locación de vientre.

El Código Civil establece que “hay contrato de locación cuando hay cesión del bien, de parte del titular de dominio o mero tenedor o poseedor a favor de un tercero denominado locatario, por el que le cede el uso y goce del mismo”.

En los contratos se presentan dos posibilidades. En la primera posibilidad los animales permanecen con el dueño del campo, quedando a su cargo el mantenimiento y cuida de los animales, por lo tanto no hay cesión del animal y entonces no hay contrato de locación sino cesión de derecho de uso. Este tipo de cesión está gravado por el impuesto a las ganancias.

En la segunda posibilidad hay cesión de hacienda equina, hay desplazamiento y por lo tanto traslación de la tenencia del animal. Por lo tanto estamos en presencia de un contrato de locación de semovientes. El

contrato de locación de semovientes está excluido de del ámbito del tributo de acuerdo al razonamiento realizado precedentemente.

En conclusión, si se adopta el criterio tradicional, que considera a los semovientes bienes muebles<sup>11</sup>, el tratamiento fiscal es el siguiente: si estamos en presencia de un contrato de locación de vientres, ya fuere para la obtención de óvulos o para dar servicio, al ser bienes muebles, están alcanzados por el impuesto.

La incógnita sería ahora, que tipo de renta sería, de primera o segunda categoría...., si son personas físicas que no tengan habitualidad y no les corresponda la categorización como sujetos empresas, entonces están excluidos de ganancias, caso contrario estarán alcanzados por el tributo.

### **VALUACION DE LOS EQUIDOS EN LOS ESTABLECIMIENTOS DE CRIA**

Vamos a analizar la valuación de los equidos, para poder determinar la importancia de los mismos en los distintos tributos de la República Argentina

Los distintos legisladores han previstos diferentes supuestos para valuar la hacienda de los establecimientos de cría, según sea su origen de los animales a saber:

- a) Aquellos animales adquiridos.
- b) Aquellos animales de propia producción.

También se pueden valuar según su calidad:

- a) Animales calificados como hacienda general.
- b) Animales de pedigrí o puros y animales puros por cruza.

Estas formas de valuar están comprendidas según la ley de ganancias, y distintas disposiciones, algunas reformas parche, que intentan a través de resoluciones generales y circulares emitidos por la AFIP-DGI, desde el año 2000, que no tienen por fin el desarrollo y crecimiento ordenado del país, sino que se antepone el objetivo de incrementar la recaudación de cualquier forma, esto demuestra que se tergiversa y

---

➤ <sup>11</sup>Allende Guillermo. Panorama de derechos reales



distorsiona la AFIP, su misión. Pasó lo mismo también con el ánimo de imponer la resolución general 125 (29/05/2008), que su objetivo fue recaudar y no administrar y ordenar, y fue derogada el 19/07/2008, con una fundamentación netamente política, el Gobierno Nacional anunció la derogación de la polémica resolución 125 que había instaurado el esquema de retenciones móviles, punto de origen del conflicto con el sector rural en ese momento.

Estos sistemas de valuación, son aplicados tanto para lo que es la hacienda de tipo vacuna, lanar o equina, y para ello es conveniente recordar que la ley le asigna la categoría de mercaderías a toda hacienda de cualquier establecimiento agropecuario cualquiera sea la “categoría” que la misma revista.

Este uso de palabra “categoría” no es redundante desde el punto de vista lingüístico, sino que tiene que ver con *dos significados*. El *primer significado es contable*, categoría mercadería es decir bienes de cambio a los efectos del balance fiscal, a la que llamaremos *categoría formal*. El *segundo significado* es el de la categoría que *desde el punto de vista productivo* llamamos *categoría funcional*.

Tomándolo de esta forma, cualquier venta de animales, está gravada con el impuesto a las ganancias por ser catalogada como bienes de cambio. Sin embargo no en todos los casos se aplica esto, ya que existen otros animales que se consideran bienes de uso, como los reproductores puros y puros por cruce.

Todas estas contradicciones o excepciones, entre las que se encuentran los equidos, son producto de una pésima técnica legislativa, la probada técnica contable, no es tenida en cuenta, y lo que se propone en este trabajo, es optar por el criterio sustentado y utilizado para los estados contables la clasificación sería funcional, analizar bienes de uso bióticos o bienes de cambio bióticos

### **BIENES DE USO BIÓTICOS**

El método de valuación para este tipo de establecimiento de cría es el denominado “**costo estimativo por revaluación anual**”, este sistema asigna criterios diferentes a los reproductores, de los criterios de valuación de los bienes de cambio.

Cuando se habla de reproductores, se habla de los equinos machos, los caballos, técnicamente denominados sementales. A las hembras las denominaremos, técnicamente vientres. Si seguimos las normas, nos encontramos con animales puros o puros por cruza, desde el punto de vista fiscal, y la otra norma es considerarlo como hacienda general, cuyo origen es la compra.

Para los sementales puros o puros por cruza adquiridos, su valuación está prevista en los art. 84 y 54<sup>12</sup> de la ley 20.628, ley de impuesto a las ganancias, y en el art. 76 inc. –a- del reglamento de la misma ley, que establece la posibilidad de amortizarlos partiendo del valor de compra de acuerdo al plazo de vida útil asignado al reproductor o permite tomar el costo estimativo del mismo y la diferencia entre el valor de compra y ese costo estimativo amortizarlo en los años de vida útil asignados al animal.

El costo estimativo, no está definido en la ley ni en el decreto reglamentario, ni en ninguna resolución. Este no era un costo ni un precio de los animales sino un valor asignado a cada categoría productiva, que permanecía fijo en los estados contables como en los fiscales y para cada categoría.. Al permanecer fijo, por los efectos inflacionarios este se convirtió en un precio recordatorio.

Este costo estimativo ha sido mantenido, pues la mayoría de las explotaciones agropecuarias carecen de una contabilidad adecuada a las funciones de una buena administración, gestión y posterior toma de decisiones. Sin embargo el costo estimativo facilita el control de stock del inventario.

El saldo que se obtiene entre el precio y el costo estimativo, se imputa a un fondo de amortización, que se agotaba en función de los años de vida útil. Por lo tanto el costo estimativo, es solo un importe simbólico y no está referido a un reproductor en particular.

El mismo criterio que se aplica para los reproductores sementales descripto precedentemente, se ha adoptado para los reproductores vientres puros y puros por cruza adquiridos, costo estimativo y saldo amortizable. Lo expresamos en un ejemplo:

---

➤ <sup>12</sup>art 54: A los fines de este impuesto se considera mercadería toda la hacienda – cualquiera sea su categoría - de un establecimiento agropecuario. Sin embargo, a los efectos de lo dispuesto por el art. 84, se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigrí o puros por cruza

Técnica Utilizada	Costo Total	Costo Estimativo	Saldo Agotable	Años Útiles	Cuota Anual
1ra. Opción	\$ 10.000	\$ 0	\$ 10.000	5	\$ 2.000
2da. Opción	\$ 10.000	\$ 200	\$ 9.800	5	\$ 1.960

Vamos a expresar ahora, cual la intención del legislador para el tratamiento a los sementales de hacienda general y de registro preparatorio.

El “registro preparatorio” es el rodeo que ha dejado de ser hacienda general de una raza determinada por ejemplo un equino Anglo Árabe, ya que el propietario ha solicitado a la asociación respectiva a que desea obtener un ato o rodeo puro por cruza.

La DGI emitió un dictamen nro. 25/86 del 14/08/68, publicado por el Boletín DGI 176, la que daba respuesta a la requisitoria que debían reunir la hacienda para ser considerada pura por cruza o cuales son los factores que determinan tal calificación.

A tal fin con fecha 15/02/69 se emitió un decreto 586/68, en su art. 1ro., punto 46 inciso 1 que establecía *“se entenderá por reproductores puro por cruza, aquellos que estén registrados en las respectivas asociaciones de criadores o instituciones que llevan registros análogos y/o adquiridos a criadores reconocidos como especializados en tales productos”* .... *“ en tanto no exista norma que así lo establezca”*

En síntesis, para obtener un animal puro por cruza, se debe requerir que concurran los inspectores de la Asociación, al lugar donde se encuentra el rodeo, quienes han de realizar una selección de los animales hembra por fenotipo, formas externas, o características raciales con el que se constituye el plantel base, el que se “caravanea”, numera, fotografía, señala y se conforma un protocolo.

En el caso de los puros, la ley establece el valor de compra y en la hacienda general el valor de costo probable. La pregunta es ..... ¿ es lo mismo valor de compra y costo probable?

Definitivamente no, el valor de compra es el determinado por la ley de ganancias en sus arts. 85 y 54. El costo probable es diferente al costo estimativo, el costo probable es el costo en que se ha incurrido en el establecimiento para producir los animales, según se describe en el art. 83 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias.

Por lo que hemos manifestado se colige que las hembras de hacienda general y en proceso registral, o de purificación tienen un tratamiento diferente, previsto en el art. 53 inciso c) de la ley, que establece

que para animales comprados de hacienda general, vientres entiéndase por tales los que están destinados a cumplir con dicha finalidad, fija el criterio de avalúo, que expresa que se tomará el valor de inicio que tiene la categoría del vientre que se trate, por ende de la categoría profesional a la que pertenece, y este importe se multiplica por el índice previsto para el ajuste por inflación, que desde abril de 1992, y por la ley de convertibilidad, es uno.

Para **aquellos animales de propia producción, ya sean reproductores, sementales, puro y puros por cruza**, se valuarán según lo expresado por el legislador, en el art. 54 de la ley 76 inciso b), que establece que se valuará por el costo probable actualizable por el índice de ajuste por inflación, en este caso uno.

Para los **reproductores machos de hacienda general y registro preparatorio de propia producción**, se valuarán por el art. 76 inciso b) del decreto reglamentario, es decir costo probable multiplicado por el índice de ajuste por inflación.

Para el caso de **reproductores hembras de hacienda general y registro preparatorio de propia producción**, la ley los identifica como los que cumplen dicha finalidad, y a los efectos de valuación toma el valor de inicio de la hembra en la categoría funcional que revestía, multiplicado por el índice de ajuste por inflación, obviamente uno, de acuerdo lo estipula el art. 53 inciso c) de la ley de ganancias.

Sin embargo la ley concede la opción al productor de elegir como método de valuación de los rodeos generales de hembras reproductoras el método de costo en plaza del art. 56 y 82 del decreto reglamentario, debiéndose tener en cuenta que adoptado un método no puede variarse por el término de cinco años y previa comunicación al organismo tal cual prevé la ley para cualquier tipo de empresa, tal cual establece el art. 75 inciso d) última parte del decreto reglamentario.

Esto se puede observar en la causas **La Guasunchá SA c/ Fisco Nacional 13/07/57 CSJN fallos 237:246** que sintetizamos:

*“Que los contribuyentes están facultados para solicitar a la DGI que se les autorice, un método de valuación distinto al seguido en el impuesto a los réditos, cuando les produzca un perjuicio, pero esas circunstancias eran valederas hasta el año 1945, pues a partir del primero del año siguiente, la ley 11.682, había incorporado a las valuaciones legalmente autorizadas, el costo estimativo”.*

*“Que la legislación tributaria ha incorporado el principio llamado de la realidad económica, pero su aplica-*

*ción no puede quedar librada a la sola voluntad del contribuyente para permitirle mediante un repentino cambio de método en la valuación de los inventarios, obtener una posición favorable en su situación impositiva”*

*“Que el contribuyente no puede sin autorización e la autoridad fiscal variar el método, como lo hizo, inventariando su hacienda de cría en el ejercicio cerrado el 30/06/46, por un método distinto al que venía declarando”*

## **BIENES DE CAMBIO BIÓTICOS**

Analizaremos ahora como se pueden valor los bienes de cambio bióticos, palabra esta que el legislador ha tratado de evitar en el desarrollo de la ley de ganancias, y recordamos que son aquellos bienes que hacen al objeto del tráfico corriente de la gestión empresarial

En primer lugar se hará una breve reseña de algunos conceptos ligados al sector ganadero, que por ser muy específicos son de escaso conocimiento general.

Ni la Ley de Impuesto a las Ganancias ni su Decreto Reglamentario definen lo que se entiende por hacienda, cuando establecen las normas sobre valuación de la misma, por lo tanto es necesario recurrir al Diccionario de la Real Academia Española para buscar una definición del término.

Hacienda: “Conjunto de ganados de un dueño o de una finca”.

Ganado: “Conjunto de bestias que se apacientan y andan juntas”. Por lo tanto es el conjunto de bestias mansas que andan juntas.

La definición del término parece limitarlo a las especies mayores. Pero resulta lógico aplicar a otras especies de cría las normas aplicables para la hacienda mayor, ya que de lo contrario estaríamos huérfanos de normas. O sea que también lo aplicaríamos a la hacienda menor, como sería por ejemplo el caso de las explotaciones avícolas, los animales pilíferos, etc.

Tenemos que aprender a diferenciar los tipos de hacienda de los que habla la normativa citada:

· ***De propia producción***: es la hacienda destinada a la producción. Dicha hacienda comprende a la hacienda nacida en el establecimiento, sea que se la destine a la venta o a retenerla para reproducción, y a la hacienda hembra y los machos enteros comprados para retenerlos con funciones de reproducción, aunque se revendan en parte por falta de las cualidades esperadas u otros inconvenientes.

· *Comprada para su engorde y venta*: es la hacienda comprada con intención de revender luego del engorde o terminación, como sería por ejemplo la compra de machos en cantidad claramente superior a la requerida para la cría. Respecto de la hacienda hembra, la repetida compra y venta, generando una alta rotación, si no se justifica por razones técnicas, es indicativa de la intención comercial.

Cuando hablamos de especies de hacienda estamos haciendo referencia a las especies equinas, como así también a la bovina (vacuna), ovina, porcina, caprina, etc.

Cada especie de hacienda se la puede dividir en categorías. Dicha clasificación se basa mayormente en la edad del animal.

La definición de categorías usada impositivamente está dada por la “Planilla Anexa” al art 3 de la Ley 23.079 (esta es la Ley de Revalúo Ganadero, sancionada en el año 1984, que instituyó un impuesto especial a la revaluación de hacienda), donde clasifica a la hacienda por especie ( nombra a la vacuna, porcina y ovina), por grado de pureza (habla de los animales de pedigrí, general y puro por cruza), por razas, asimismo las clasifica por sexo y edades.

La clasificación de otras especies ganaderas (que no sean vacuna, porcina y ovina) reviste menor importancia, y la Dirección no ha establecido para ellas escalas de relación que permitan aplicar el costo estimativo (método de valuación de las existencias, que se explicará más adelante), según categorías, en esta clasificación se encuentran los equidos.

Existen Instrucciones de la Dirección donde señalan que para el ganado yegüero (particularmente en el tipo de explotación denominado haras) la clasificación usual es: padrillos reproductores, yeguas de cría, potros, potrillos, potrancas, potranquitas, animales de silla, animales de tiro, burreras. Respecto de esta especie, Reig<sup>13</sup> hace algunas consideraciones:

Haras: su objetivo es la crianza de yegüerizos de carrera. Se lo considera una explotación ganadera.

Stud: se preparan animales para la participación en carreras. Su actividad es considerada de recreo personal o una actividad de juego, ajena al impuesto a las ganancias.

---

➤ <sup>13</sup>Reig Enrique, Impuesto a las ganancias, Ediciones Macchi, ed. 2001

Sucede que muchas veces se preparan animales del propio haras para participar en carreras, ya sea por razones deportivas, o con el propósito de lograr el prestigio de los productos del haras, o para obtener mayor precio en las ventas de éstos, entre otras razones.

Por lo tanto, productos del haras pasan al stud y, algunas veces, del stud vuelven como reproductores al haras (valorizados en relación con las carreras que hayan ganado), lo que plantea el problema del valor a asignar a tales transferencias.

En una consulta realizada a DGI se estableció que los productos que el contribuyente transfiere directamente del haras al stud deben ser valuados conforme al principio del art 57 de la Ley de Impuestos al las Ganancias (retiros de mercaderías del propio comercio), al precio de plaza para el contribuyente, el cual está correctamente representado por el promedio de las ventas efectivamente realizadas a terceros, en remate o privadamente, durante el ejercicio fiscal.

El resultado de la transferencia del stud al haras, como consecuencia de haber estado el bien afectado a una actividad ajena al impuesto, estaría al margen del gravamen por tratarse de un beneficio eventual, salvo que por la frecuencia de estas operaciones se configurara renta conforme al art 2 apartado 1 de la Ley de Impuestos a las Ganancias, o que el stud fuera propiedad de una sociedad o empresa del art 2 apartado 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En dicha consulta se resolvió que se le debe dar entrada por su valor residual, o sea al importe resultante de deducir del valor al cual se ha transferido el animal al stud, las amortizaciones que por los años transcurridos le han correspondido como reproductor.

Reig discrepa con este tratamiento, por cuanto siendo normal que el animal vuelva con un mayor valor (ya que sólo suelen reintegrarse los productos cuya participación fue exitosa en carreras), no puede desconocerse que esa valorización tiene un costo representado por los gastos de cuidado, entrenamiento, derechos de inscripción en carreras no absorbidos por premios ganados, etc. O sea que la parte de ese costo que corresponda a productos que vuelven al haras como reproductores debiera incrementar al costo original para formar el valor amortizable del reproductor. Asimismo el contribuyente puede pretender la aplicación del art 57 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, resultando en consecuencia como costo origi-

nal amortizable, el valor corriente en plaza.

El art 82 del DR precisa que el mercado en el que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.

Cuando dichos mercados carecen de precios representativos, de acuerdo a la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruce, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

Por lo tanto se seguirán estos pasos:

- se determina la categoría más vendida en el mercado en que el ganadero acostumbra a operar durante los últimos tres meses del ejercicio;
- se calcula el precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso;
- se calcula el valor base aplicando el 60 % al precio promedio ponderado;
- se determina el valor de las restantes categorías aplicando los índices de relación.

Para otras haciendas, excepto vientres, esta es la valuación para otras especies distintas de la ganadera, porcina, ovina, es decir por ejemplo para las llamadas especies menores, tales como equinos, mulares, caprinos, aves, pilíferos, conejos, etc. Utiliza el art. 53 inc b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que cada especie se valúa por cabeza, sin distinción de categorías, y que el valor base está dado por el 60 % del precio promedio ponderado que en los tres últimos meses del ejercicio surja de sus ventas, o compras (se entiende debe otorgarse a tales parámetros el orden de prelación previsto por la norma, es decir que las compras se emplearán a falta de ventas) o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

Este método de valuación se diferencia del empleado para la hacienda vacuna, porcina y ovina, en que no se determina costo estimativo para cada categoría, sino que se valúa cada especie multiplicando el



valor base por el número de cabezas, sin aplicar la tabla de la Ley 23.079.

Por lo tanto se seguirán estos pasos:

- se calcula el precio promedio ponderado obtenido por las ventas realizadas en los últimos tres meses del ejercicio (o abonado por las compras efectuadas en dicho lapso, si no se registraron ventas; u obtenido por las operaciones registradas en ese período para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar, si no hay ni ventas ni compras);
- se calcula el valor aplicando el 60 % al precio promedio ponderado.

Según indica Raimondi<sup>14</sup> para este tipo de explotaciones los reproductores, las aves de postura para consumo, los animales para explotación del pelo, la población de las colmenas y otros animales fuente, deberían tratarse como bienes muebles de uso, y los restantes animales como mercaderías (animales para la venta: bienes de cambio).

El art. 79 del decreto reglamentario analiza en los establecimientos de cría el costo estimativo anual y distingue solamente dos situaciones:

- hacienda bovina, ovina y porcina
- otras haciendas

Nos importa a nosotros como valúan las “otras haciendas”, que es donde creemos que se encuentran los equidos, si bien en el art 79 vemos que no se distingue vientres, los que en el ejercicio de inicio de actividades se valúan al costo estimativo por revaluación anual, sin considerarlos vientres. Aquí, cada especie se valúa por cabeza, sin distinción de categoría.

El valor base está dado por el 60% del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones de los últimos tres meses.

Si no se efectuaron compras en dicho período se adopta como valor el 60 % del costo la última adquisición, actualizado hasta la fecha de cierre del ejercicio, aplicando los índices del art 89 de la Ley.

---

➤ <sup>14</sup>El impuesto a las Ganancias. Carlos Raimondi

El art 52 penúltimo párrafo dice: “A los efectos de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el art 89”

Según el art 39 de la Ley 24073 a partir del 1/4/92 el coeficiente de actualización es 1.

El art 75 inc a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias define costo de la última compra al que resulte de considerar la operación realizada en condiciones de contado incrementado, de corresponder, en los importes facturados en concepto de gastos hasta poner en condiciones de venta a los artículos que conforman la compra (acarreos, fletes, acondicionamiento u otros).

Si existen adquisiciones de animales en los últimos tres meses del ejercicio se seguirán estos pasos: a) se calcula el precio promedio ponderado abonado por las compras efectuadas en los últimos tres meses del ejercicio; y b) se calcula el valor aplicando el 60 % al precio promedio ponderado.

Si no existen adquisiciones de animales en los últimos tres meses del ejercicio se seguirán estos pasos: a) se determina el costo de la última adquisición efectuada en el ejercicio y se la actualizará; y b) se calcula el valor aplicando el 60 % a dicho costo.

Por último cabe hacer mención que para la valuación de las existencias de bienes de cambio de los establecimientos estables y de los adquiridos o elaborados fuera del territorio nacional por residentes en el país, para su venta en el extranjero, se aplicará el art 151 de la Ley 20628, o sea que se valuará según el art 52, sin considerar, en su caso, actualizaciones.

El primer artículo mencionado, en su inciso a), dice que para valuar la hacienda de los establecimientos de cría se aplicará al art 52 inc d) apartado 2 (precio de plaza menos gastos de venta).

Otra doctrina, a la cual me adhiero<sup>15</sup>, ya que estamos analizando los equidos, dice que deben tratarse como bienes muebles de uso.

Es decir, según sean de propia producción o comprados, se valúan por su costo de origen identificado por individuo, o por partidas o lotes de individuos, según sea lo más apropiado al caso.

---

➤ <sup>15</sup>Atchabaian Adolfo y otro, Impuesto a las Ganancias, Ed. De palma, edición 2000, pág. 590

Los gastos de cuidado y alimentación se acumulan hasta el momento en que entran en producción normal o hasta el momento en que el costo de lo producido iguala al costo de cuidado y mantenimiento.

### **AFECTACION DE BIENES DE USO A BIENES DE CAMBIO**

Estamos Ante casos frecuentes, habituales, que se producen a diario, pues numerosos animales que se encuentran en la categoría bienes de uso bióticos, el típico activo fijo como se lo denomina en el sector, deja de ser rentable y pasa inexorablemente a la categoría de bien de cambio. En ella ha de ser engordado y su destino final es la faena.

Es evidente que en el activo tenía un precio como reproductor, al que se lo habrá ido disminuyendo por aplicación del porcentaje de obsolescencia o agotamiento, o habrá permanecido fijo si era hacienda general.

El importe con que figura en el activo pasa al cuadro de resultados como una baja y el alza se da con el precio que resulte como bien de cambio, categoría contable fiscal, a su categoría funcional dentro de aquella, por aplicación del método de valuación costo estimativo por revaluación anual.

### **PASTILLA DE SEMEN, OVULOS Y EMBRIONES, SU RELACION CON LA L. 17.117**

Los establecimientos de cría modernos, se han convertido en verdaderos laboratorios de precisión, en los cuales se obtienen pastillas de semen, óvulos y embriones, dando lugar a la creación de cabañas y centros productivos que permiten utilizar tecnología de punta y por ende requieren de mayor cantidad de capital o mayor volumen de ventas para poder convertir en rentable la operatoria.

De todas formas fuera cual fuere la caracterización empresarial que se le asigne, nos encontramos con seres vivos, como es el semen, los óvulos y los embriones, de alto valor genético y comercial.

Sabida es nuestra posición de no considerarlos cosas, y se da con toda evidencia en estas circunstancias y de ubicarlos dentro de bienes comprensivos dentro de este caso de bienes bióticos, el de los seres

vivos.

Tenemos pues dos orígenes, de propia producción o comprados. Si son de propia producción, hay que determinar el costo de producción directo de los mismos y por ese importe se valúan, teniendo como tope el precio de mercado de los mismos.

Se debe tener en cuenta que puede cambiar la orientación del mercado respectivo del tipo animal a obtener y por lo tanto pueden perder valor como consecuencia de la competencia a través de una nueva demanda, convirtiéndose los bienes bióticos en cartera semiobsoletos u obsoletos si se decretaran taras en una segunda generación.

Si los bienes bióticos son adquiridos se valuarán por el precio de compra, neto de intereses presuntos contenidos en la factura, menos gastos de seguro, traslado, empaque y acondicionamiento.

Tienen la misma alternativa que los de propia producción es decir el precio de mercado al cierre en caso de pérdida de calidad potencial en el mercado, cambio de tendencia, o disminución del precio por competitividad externa, entre otras causales.

## **EL CONTROL FISCAL DE LOS INGRESOS OBTENIDOS A TRAVES DE INTERMEDIARIOS POR LA VENTA DE PASTILLAS DE SEMEN, OVULOS Y EMBRIONES**

Con relación al tratamiento tributario de las mismas, y a la ley 17.117, se debe tener en cuenta quien va a comercializar las pastillas de semen, los óvulos y los embriones

Si los que comercializan estas pastillas, son las mismas haras o empresas en carácter de sociedades, ya sea en establecimientos de cría o en establecimientos de invernada, y estas operaciones de comercialización de productos, en su primera etapa, se encontrarán exentos por la ley 17.117, si se realizan dentro mercado interno, siempre y cuando no sea de caballos de carrera, los que si tributan todo tipo de impuestos nacionales, entiéndase como los mas importantes el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, si estas operaciones, son realizables por los intermediarios (partícipes de la actividad económica que actúan a nombre propio pero por cuenta ajena), deben considerar los impuestos aplicados por la ley 20628 (Ganancias), la ley 23349 (IVA), como así sus Decretos Reglamentarios. También se aplica la tasa de inspección municipal, y el impuesto al consumo, que es en algunas provincias reemplaza a los ingresos brutos y al impuesto a los sellos<sup>16</sup>

En las “liquidaciones de mandato” que les efectúan tanto a los “compradores” como a los “vendedores” de bienes o servicios. Compras y Ventas de Productos Primarios: Los sujetos que participan como intermediarios (comisionistas, consignatarios, acopiadores, etc) en operaciones de compras y ventas productos primarios, tales como (1) hacienda en pié (bovina, ovina, porcina, equina, caprina, etc), (2) granos (cereales y oleaginosas), y (3) demás productos primarios de origen animal, vegetal o mineral (aves y animales de granja, frutos, legumbres, hortalizas, tubérculos, sal, petróleo, cobre, etc), deben incluir los impuestos, nacionales, provinciales y municipales en los siguientes comprobantes:

- En las “liquidaciones de compras” de los productos primarios que se compran, y en el caso de las tasa municipales, expresar el Municipio donde se ubica la explotación de la cual provienen los productos primarios que se comercializan.

- En las “liquidaciones de ventas” que emitan a los compradores de tales productos (En estos casos, el “domicilio de emisión” de la liquidación de venta –al sólo efecto de la Tasa reinspección Municipal- debe corresponder al “Municipio de origen” de los productos primarios que se venden, es decir, al Municipio donde se ubica la explotación de la cual provienen los productos primarios que se comercializan).

También, otros que comercializan este tipo de productos, son los veterinarios dedicados a la inseminación artificial. Estos al adquirir el producto, sus vendedores tendrán que facturas según las disposiciones vigentes de la AFIP, según resolución general 1415 y sus modificaciones, considerando estas ventas como exentas.

---

➤ <sup>16</sup>Dominguez Marcelo, El Control Fiscal de la Actividad Económica.

A su vez la emisión de comprobantes por tal servicio de inseminación y la utilización de las pastillas de semen, óvulos y embriones, según se trate, serán facturados según resolución general 1415 y sus modificaciones, y su condición con respecto al IVA, sean responsables inscritos (facturas "A" o "B", según a quien se le facture) o monotributistas (factura "C"). Como se podrá observar, esto dejó de ser una primera etapa – como lo expresa la ley 17.117 – para pasar a ser claramente una segunda etapa de los mismos.

### **TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EXPORTACIONES DE EQUIDOS, REALIZADAS POR CUENTA Y ORDEN DE TERCEROS. DOCUMENTACION DE OPREACIONES**

Para poder analizar el tratamiento del impuesto al valor agregado, en las exportaciones de equidos, los mismos no son ajenos a las disposiciones generales de exportaciones, y debemos cumplir con las disposiciones de la RG N° 2000/06, para la operatoria en cuestión, en especial al Título III Exportación por cuenta y orden de terceros, artículos 34 a 42 y el Anexo X de la misma.

Por su parte se informa que en el caso de operaciones de exportación, el inciso d) del artículo 8° de la ley de impuesto al valor agregado - dispone que se encuentran exentas del gravamen las exportaciones, por lo cual corresponde extender facturas o documentos equivalentes -sin incluir el impuesto al valor agregado- diferenciados mediante un código, distinto a los utilizados en el mercado interno.

En tal situación, el artículo 17 de la RG N° 1415/03, dispone que el comprobante que respalda las operaciones de exportación, incluyendo las que se realicen en el área aduanera especial, deberá estar identificado con la letra "E".

Por su parte, el artículo 18 establece que tales comprobantes deberán contener, como mínimo, los datos que -respecto del emisor; del comprador, locatario o prestatario, de la operación efectuada, y con

relación al tratamiento a dispensar al impuesto al valor agregado - se establecen en el Anexo II, Apartado "A".

Asimismo, la RG N°100/98, dispone que tal documentación contenga preimpreso el "Código de Autorización de Impresión" y la fecha de vencimiento.

Sentado ello, si efectúa la exportación a nombre propio y por cuenta de terceros, corresponde que emita una factura tipo "E" al comprador del exterior y un comprobante de cuenta de venta y líquido producto "A" o "B", según corresponda, -que cumplimente la RG N° 1415/03 e impresos de acuerdo a con la RG N° 100/98 a cada uno de los terceros en cuestión por la parte proporcional de lo exportado, detallando la mercadería, los gastos y demás cargos realizados.

La mencionada liquidación emitida por el exportador reemplaza a las facturas de compra del emisor y de los terceros vendedores que la deben registrar como el comprobante de la venta realizada. La operativa descripta es indistinta tanto se trate de personas físicas o jurídicas.<sup>17</sup>

### **EL TRATAMIENTO ANTE EL IVA DE LA COMPRA VENTA DE GANADO EQUINO**

De acuerdo a lo establecido por los artículos 1° y 4° de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificaciones), la venta de hacienda se encuentra alcanzada por el tributo a una tasa del 21%, excepto lo dispuesto por el 4to. párrafo del artículo 28 de la mencionada ley, dentro del cual no se encuentra el ganado equino.

Por su parte se informa que, la ley 17.117 en su artículo 2° dispuso que los criadores de équidos destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional -excluidos los de puro sangre de carrera- están exentos del pago de impuestos nacionales sobre los beneficios derivados de esa

---

➤ <sup>17</sup>Fuente CIT AFIP. 22/05/2007 12:00:00 a.m.

explotación, así como también de los que gravan las operaciones de comercialización de los productos -en su primera etapa- y siempre que se realice en el mercado interno.<sup>18</sup>

### **ANALISIS DE LA RESOLUCION GENERAL (AFIP) 1686/04**

El tercer párrafo del artículo 27 de la ley del IVA prevé un régimen opcional de liquidación mensual y pago anual del tributo para aquellos responsables que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias. Dicho régimen está reglamentado en la actualidad por la RG AFIP N° 1745. El único antecedente conocido para definir el alcance del concepto “actividad agropecuaria” es la RG DGI N° 3699 que establece que “...corresponderá considerar comprendidas en las actividades aludidas en el artículo 1 de la resolución general 3682, a las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura”.

Atento a que en un caso particular la Agencia interviniente no reconoce la inscripción a este régimen opcional de quien realiza cría de ganado equino, se desea saber cuál es el criterio empleado por la Administración para definir a la “actividad agropecuaria” y, en tal caso, si a la actividad referida la considera incluida dentro de este concepto.

La AFIP, se expide diciendo: “Queda comprendida en el concepto actividad agropecuaria la cría de ganado equino excepto con fines: militares”.

Analizaremos una de las últimas resoluciones de la AFIP, que se interiorizó en las operaciones comerciales con equinos, la misma expresa:

“Impuesto al Valor Agregado. Ley según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Operaciones de compraventa de animales de la especie equina con destino a faena. Régimen de retención. Su implementación. Bs. As., 03/06/04 B.O. 07/06/04”

“VISTO la Resolución General Nro. 18, sus modificatorias y complementarias, y  
CONSIDERANDO:

---

➤ <sup>18</sup>Fuente CIT AFIP. Biblioteca AFIP. Preguntas frecuentes



Que la citada norma establece un régimen de retención del impuesto al valor agregado, aplicable - entre otras operaciones- a la compra de cosas muebles, resultando alcanzada la comercialización de animales de la especie equina.

Que con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y para facilitar su control, se hace necesario implementar un régimen de retención específico del gravamen de referencia, aplicable a las operaciones de compraventa de animales de la especie equina con destino a faena.

Que para facilitar la lectura e interpretación de las normas, se considera conveniente la utilización de notas aclaratorias y citas de textos legales, con números de referencia, explicitados en un Anexo Complementario.

Que han tomado la intervención que les compete las Direcciones de Legislación, de Asesoría Legal, de Asesoría Técnica, de Análisis de Fiscalización Especializada, de Programas y Normas de Recaudación y de Programas y Normas de Fiscalización.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 27 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el artículo 22 de la Ley Nro. 11.683 texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y por el artículo Nro. 7 del Decreto Nro. 618, de fecha 10 de julio de 1997, su modificatorio y sus complementarios.”

Por ello,

EL ADMINISTRADOR FEDERAL DE LA ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, RESUELVE:

TITULO REGIMEN DE RETENCION

A - OPERACIONES COMPRENDIDAS

Artículo 1º - Establécese un régimen de retención del impuesto al valor agregado, respecto de las operaciones de compraventa de animales de la especie equina con destino a faena.

Las aludidas operaciones quedan excluidas de la retención establecida en el artículo 1 de la Resolución General 18, sus modificatorias y complementarias y de la percepción dispuesta por el artículo 1 de la Resolución General Nro. 3337 (DGI), sus modificatorias y complementarias o de cualesquiera otras que las sustituyan o complementen.

B - SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCION

Art. 2º - Se encuentran obligados a actuar en carácter de agentes de retención en la medida en que se encuentren inscriptos en el impuesto al valor agregado:

a) Los propietarios, arrendatarios, concesionarios o cesionarios de establecimientos faenadores, sean personas físicas o jurídicas, incluso entes estatales nacionales, provinciales, del Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires, o municipales, por las adquisiciones de animales de la especie equina.

b) Los acopiadores, consignatarios de hacienda y martilleros, que en las operaciones de compraventa actúen de conformidad a lo previsto en el primer párrafo del artículo 20 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

c) Los consignatarios directos de hacienda.

Los precitados agentes de retención quedan obligados a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores" que prevé el artículo 2 de la Resolución General Nro. 18, sus modificatorias y complementarias, y a cumplir con lo dispuesto en su Anexo IV.”<sup>19</sup>

Como se podrá leer en la resolución 1686/2004, la misma se refiere a los intermediarios que operan con equinos, ya sean los propietarios, arrendatarios, concesionarios o cesionarios de establecimientos faenadores, sean personas físicas o jurídicas, incluso entes estatales nacionales, provinciales, del Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires, o municipales, por las adquisiciones de animales de la especie

---

➤ <sup>19</sup>Resolución General 1686/2004 AFIP.

equina, Los acopiadores, consignatarios de hacienda y martilleros, Los consignatarios directos de hacienda, todos ellos operando en una segunda etapa de los equinos, y no encontrándose dentro de lo que la ley 17.117 expresa “**en su primera etapa**”

### **IMPORTANCIA DE LA HACIENDA EQUINA EN LOS ULTIMOS AÑOS**

Hoy en día el caballo es utilizado principalmente para deportes, carreras, entretenimiento, consumo y usos medicinales. Igualmente, en muchos lugares del mundo sigue siendo una herramienta de trabajo y de transporte. En el mundo existen muchas razas que son óptimas para diferentes actividades. Se diferencian principalmente en biotipos pesados, que son utilizados como herramienta de trabajo y transporte de cargas pesadas; y en biotipos livianos, dentro de los cuales están las principales razas deportivas.

El valor de los caballos está determinado por su aptitud para el uso que se le desea dar, dependiendo éste de la raza del mismo, el grado de adiestramiento, los logros obtenidos, el potencial de rendimiento y otros factores.

Los caballos difieren genéticamente en sus aptitudes. Hoy en día, el origen de los productos que saldrán al mercado influirá notablemente en su valor. Esto hace referencia a la trayectoria de los padres, abuelos, hermanos, etc. y en el caso de padrillos o yeguas, a sus hijos. Las Asociaciones de Criadores llevan estadísticas de los logros de los animales y de sus líneas. Por tal motivo, se pueden encontrar potrillos que no han sido domados y tienen un valor comercial muy alto debido a la carga genética que presentan y a la probabilidad de éxito que esta representa.

La producción y el stock de caballos desde el año 2004 fue de 55,2 millones de animales. La tendencia en los últimos años marca una reducción en el número total. Esto se evidencia con

datos de la FAO<sup>20</sup>: para el año 1961 en el mundo había un total de 62,1 millones de cabezas y para el año 2004 la cantidad de caballos disminuyó en 6,9 millones, y la tendencia hacia el año 2010 es que siga disminuyendo.

El país con mayor número de cabezas es China, con 7,9 millones de cabezas (15%), le siguen México, con 6,2 millones (12%), Brasil con 5,9 millones (11%), EEUU con 5,3 millones (10%), Ex URSS con 4,3 millones (8%) y en sexto lugar Argentina con 3,6 millones de cabezas (7%).

En el mundo hay países productores de caballos, importadores y exportadores; también están aquellos que conjugan más de una actividad. China, por ejemplo, tiene el mayor stock mundial pero registra muy baja exportación.

Si hablamos de Exportación, las exportaciones de caballos vivos en el mundo, corresponden a caballos deportivos y de carreras principalmente. Comprenden animales ya entrenados, potros o animales para cría como pueden ser padrillos o yeguas.

El volumen total de exportaciones en el mundo tienen un promedio en los últimos diez años, de 312 mil cabezas aproximadamente, lo que representó un valor de 1.000 millones de dólares.

Al ser el caballo un animal destinado a deportes principalmente, presenta un valor agregado, en cuyo caso el valor de las exportaciones no depende de la cantidad de cabezas, sino del valor particular de cada animal.

Los principales países exportadores de caballos en % de las cabezas - promedio en los últimos diez años son: Rumania 10%, Polonia 15%, Países Bajos 4%, Lituania 3%, Francia 6%, EE.UU. 23%, España 3%, Argentina 2%, Hungría 3%, Canadá 8%, Otros 22%. Fuente: FAO

---

➤ <sup>20</sup>Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (por sus siglas en inglés FAO).

Teniendo en cuenta esta estadística, la Argentina en los últimos diez años representa la exportación de equinos un 2 %, que expresado en dólares un mercado no superior a los 20 millones anuales.

Tomamos un ejemplo, en el año 2004 se exportaron 4.567 caballos deportivos. Los principales destinos fueron Italia, EE.UU. y Francia, concentrando, entre los tres, el 56% del total de exportaciones del país. Otros destinos de las exportaciones de caballos argentinos son: Gran Bretaña, Alemania, Holanda, Brasil y Uruguay. Igualmente, también se producen exportaciones a otros países y, según el año, varía el volumen. Dentro de ellos los más importantes que se pueden citar por el número total de caballos son Luxemburgo, Colombia, Ecuador, España, Emiratos Árabes, Nigeria y Venezuela entre otros.

La pregunta es, si esto es significativo para el gobierno de turno, no poder cobrar impuestos nacionales por la aplicación de la ley 17.117. En mi humilde opinión, este mercado dentro de la Argentina, representa un nicho muy especializado, específico y si bien factura menos de 20 millones de dólares anuales, lo considero insignificante ante otros productos agrícolas más importantes como la carne vacuna, los granos, y en especial el mercado del trigo, maíz y sobretodo de la soja.

### **3. CONCLUSIONES**

He tratado de analizar, en un macroentorno una ley creada por un gobierno de facto, y ratificada implícitamente, o por omisión, por todos los gobiernos que le han sucedido, militares y democráticos, con mas de cuarenta años de vigencia, y solo cuestionada una vez (año 2001).

Si analizamos el microentorno de la ley, la misma se encuentra exenta de todo tipo de impuestos, beneficiando a pocos productores dedicados a la hacienda equina, ya sea para establecimientos de cría o invernada.

Es criticada la exención, ya que la misma, beneficia a un mercado, cuyos operadores, tal vez provengan de capitales dinerarios altos, porque lo que se vende son caballos deportivos, o para realizar deporte, (Polo, saltos hípicos, Pato, etc), de un alto costo porque son puros, o puros por cruza, con excepción de los caballos de carrera, los que no están alcanzados por la ley.17.117

Hemos analizado, también que tipo de bienes son y como los categoriza el legislador y debieran ser categorizados, esto demuestra, que la mejor forma de valuarlos, si bien la ley ofrece, el avalúo por cabeza (art 53 inc. c)), o costo estimativo por revaluación (art. 52 inc d) punto 1 y 53 inc. a) de la ley de impuesto a las ganancias), creo que la mejor forma de valuarlos es el valor base a todo rodeo sin distinción de categorías, es decir lo que se conoce por precio de plaza o mercado.

La intención de esta ley fue cuidar este tipo de hacienda, la cual por estudios y estadísticas de los últimos años fue en decreciendo en su población, y por lo tanto hoy día tienen vigencias los considerandos de la ley 17.117, sobre cuidar la hacienda equina.

Atento ello, las particularidades a considerar a fin de circunscribir el beneficio de exención aludido serán: la primera venta de dichos équidos, llevadas a cabo por sus criadores, destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional -excluidos los de pura sangre de carrera- y que dicha comercialización se realice en el mercado interno.

#### **4. BIBLIOGRAFIA**

- ❖ Ley 17.117 (t.o. 1967)
- ❖ Ley 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones)
- ❖ Ley 23.079 “Planilla Anexa” al art 3
- ❖ Ley 24.073 art 39
- ❖ Ley 24.977 art 34
- ❖ Decreto 1344/98
- ❖ Decreto 1038/00
- ❖ Resolución General N° 3419 art 3 (DGI)
- ❖ Resolución General N° 3445 art 2 (DGI)
- ❖ Resolución General N° 1686/2004 AFIP
- ❖ Resolución General N° 18, Anexo IV
- ❖ Resolución General N° 1415 AFIP.
- ❖ Resolución General N° 1745. AFIP
- ❖ Resolución General N° 3699. DGI
- ❖ RC (SAGyP) 857/96 y (DGI) 23/96
- ❖ Dictamen DATJ (DGI) 19/81
- ❖ Dictamen DATJ (DGI) 7/80
- ❖ Dictamen DATJ (DGI) 58/81
- ❖ Resoluciones J-478/62 y J-315/68 de la ex Junta Nacional de Carnes
- ❖ Manual práctico de impuesto a las ganancias. Tomo I y II. Regina Berenstein
- ❖ Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias. Enrique Reig
- ❖ La actividad Agraria y sus impuestos. Hugo Santiago Arce. Ed.
- ❖ El impuesto a las ganancias. Carlos Raimondi
- ❖ Reig Enrique, Impuesto a las ganancias, Ediciones Macchi, ed. 2001, pag. 750
- ❖ Jarach Dino. Curso Superior de Derecho Tributario
- ❖ Diccionario de la Real Academia Española
- ❖ Ley 23.079 (Ley de Revalúo Ganadero, sancionada en el año 1984)
- ❖ Métodos de Valuación en Empresas Agropecuarias. Romina Chiarotti.
- ❖ Dominguez Marcelo, El Control Fiscal de la Actividad Económica.
- ❖ Agroalimentos Argentinos II. AACREA 231 Asociación Argentina de Consorcios Regionales de Experimentación Agrícola.