



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Auditoría Interna

Tesis



“EL IVA Y LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS”
¿CONTRATOS LABORALES O CONTRATOS
SOCIETARIOS? SU GRAVABILIDAD

Alicia Mariana Daniele

2009

ÍNDICE

Índice	2
I. INTRODUCCION	4
I.1 Generalidades	5
I.2 Alcance de la expresión “actividad agropecuaria”	6
Dictamen N° 87/94 (30/06/94) DATJ (DGI)	6
RG (AFIP) 1032 (Boletín Oficial 26/06/01).....	7
I.3 Objetivos del presente trabajo	7
II. Los Contratos Agropecuarios y las relaciones de hecho complejas que intentan encuadrar jurídicamente. Contratos Agropecuarios “Societarios” vs Contratos Agropecuarios “Laborales”	9
1. Regulados	11
2. No Regulados	11
3. Asociativos	11
4. Conmutativos.....	11
A) Contrataciones y/o asociaciones regladas por la Ley 13.246.....	11
B) Contrataciones y/o asociaciones no regladas por la Ley 13.246	11
III. Impuesto al Valor Agregado: Objeto. Distintos encuadres posibles	14
1. Caracterización del IVA argentino:	15
2. Objeto del IVA:	16
3. Encuadre (distintas posibilidades):	16
• Conceptos Gravados	16
• Conceptos No Gravados	16
• Conceptos Exentos	17
• Conceptos Excluidos del Objeto.....	17
4. Concepto de Venta:	17
5. Caso especial de venta: “inmuebles a tranquera cerrada”.	19
• Bienes muebles amortizables	19
• Bienes de cambio:.....	19
• Bienes inmuebles por accesión con individualidad propia.....	19
6. Operaciones de Canje.	19
7. Operaciones con la modalidad “Precios por Fijar”.	20
IV. Análisis de los Contratos Agropecuarios seleccionados. Citas Doctrinarias	21
1) Arrendamiento rural	22
Tratamiento Impositivo	24
2) Contrato de Aparcería	27
Agrícola	28
Pecuaría	28
Tratamiento Impositivo	29
3) Accidentales en participación: Agricultura a porcentaje y Mixtos	32
Tratamiento Impositivo	33
4) Pastoreo, Pastaje y Pastura	34
a) Pastoreo:	34
Tratamiento Impositivo	35
b) Pastaje:	37
Tratamiento Impositivo	37

c) Pastura:	38
5) Arrendamiento con pago en especie.....	40
Tratamiento Impositivo	40
6) Capitalización de hacienda de cría y de invernada	41
• Capitalización de hacienda vacuna con destino a engorde y venta (capitalización de invernada):.....	41
• Capitalización de hacienda vacuna con destino a cría (capitalización de cría): 42	
• Capitalización de hacienda vacuna con destino a cría y/o cría y engorde:.....	42
• Capitalización de hacienda vacuna hembra con destino a recría y servicio:..	42
Tratamiento Impositivo	42
7) Contrato de locación de obra rural	44
Tratamiento Impositivo	44
8) mediería.....	46
Tratamiento Impositivo	52
9) Contrato de Canje.....	53
• Canje disponible	53
• Canje a cumplir a cosecha	53
Tratamiento Impositivo	54
10) Operaciones con precios a fijar	56
Tratamiento Impositivo	56
11) Contrato de maquila	57
Tratamiento Impositivo	57
12) Pool de Siembra	59
Tratamiento Impositivo	60
1. Inversor.....	61
2. Administrador.....	61
3. Productor agropecuario	61
4. Arrendatario:.....	61
V. Conclusiones del análisis efectuado en el capítulo anterior	62
• La existencia de características particulares de la actividad agropecuaria que claramente la distinguen de otros sectores de la economía	63
• La necesidad de definir legalmente los conceptos de “actividad agropecuaria” y de “productor primario”.....	63
• La conveniencia de tratar todos los temas específicos del sector en un Título específico de la Ley	64
• La necesidad de la aplicación adecuada del principio de “realidad económica” para poder encuadrar correctamente los diferentes contratos que se suscriben	65
• La necesidad de obligatoriedad en la formalización por escrito de los contratos 65	
• La convicción de la imperativa obtención de la seguridad jurídica pertinente para aprovechar los beneficios fiscales y eliminar o reducir los conflictos subyacentes en la actividad.....	66
• La observación de una urgente necesidad de análisis y superación de los distintos problemas fiscales generados en el sector.....	66
1. por los desfases provocados por la reducción de alícuotas, vigente para algunos bienes y servicios del agro:	66
2. por la transferencia a otros sectores de la presión tributaria que soporta el agro:.....	68

3. por las consecuencias derivadas de la opción del artículo 27 de la Ley del IVA:.....	68
• necesidad de la elaboración de los principios fundamentales de una política agraria sustentable	69
VI. encuadre tributario (Propuesto) de de los contratos analizados	70
En función a lo estudiado en los capítulos precedentes, se puede resumir en el siguiente cuadro, el encuadre legal tributario de los contratos analizados, en función a las normas vigentes.....	71
No obstante, como consecuencia de la existencia de los vacíos legales, ya apuntados en el presente trabajo, es necesario realizar una clasificación adecuada para elaborar una propuesta.....	72
VII. Elaboración de un proyecto de modificaciones a introducir en la ley del IVA vigente en función de la propuesta	75
VIII. Glosario	78
IX. Bibliografía.....	80
X- Anexo Documental.....	82
1. Modelo de contrato de arrendamiento rural	83
2. Modelo de Contrato de Aparcería	85
3. Modelo de Contrato Accidental por cosecha.....	88
4. Modelo de Contrato de Pastoreo	90
5. Modelo de Contrato de Pastaje.....	92
6. Modelo de Contrato de Capitalización de Hacienda (Invernada).....	94
7. Contrato de Capitalización de Hacienda (Cría).....	97
8. Modelo de Contrato de Locación de Obra	100
9. Modelo de Contrato de Mediería.....	103
10. Contrato de Canje de productos primarios por otros bienes.....	106



I. INTRODUCCION

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

I.1 GENERALIDADES

Los diferentes tipos de contrataciones y/o asociaciones que se originan en el ámbito agropecuario adolecen del defecto de no contar con un encuadre jurídico adecuado por no estar regulados en leyes específicas: en algunas ocasiones se celebran meros acuerdos de partes. Ello ocurre porque los productores agropecuarios contratan con distintos agentes económicos (proveedores de insumos, prestadores de servicios, contratistas rurales, otros productores, etc.) y, de esta manera surgen vinculaciones que no siempre son claras ni precisas o no pueden ser encuadradas en las disposiciones de normativas específicas.

La ley N° 13.246 regula los contratos de arrendamiento rural y de aparcería quedando fuera de su carácter accidental los contratos de agricultura de porcentaje y de pastoreo (estos últimos en sus distintas variantes). También existen normas puntuales para regular la actividad de los tambos (Ley N° 25.169/99), denominada “Ley de contrato asociativo de explotación tampera” y el “Contrato de Maquila” (Ley N° 25.113/99).

Sin embargo existen otros convenios relacionados con la actividad agropecuaria, tales como: operaciones de canje, capitalización de hacienda, arrendamientos en especie, etc., que no tienen regulación especial alguna lo cual, a causa de su proliferación y de la envergadura y complejidad que han adquirido en los últimos años en lo referente a las disímiles facetas que han llegado a adoptar las relaciones de hecho suscitadas entre los distintos actores intervinientes, hace imprescindible su tratamiento en normas regulatorias especiales.

Además, en muchos casos, los aspectos tributarios de los contratos agrarios, sólo son tratados en opiniones vertidas por el fisco en Dictámenes y recomendaciones a funcionarios o respuestas a Consultas, no existiendo doctrina objetiva que pueda aclarar su encuadre técnico, obligándose, de esta manera a los asesores fiscales a adoptar obligadamente la interpretación del Organismo Oficial. Esto avala la pretensión, lógica,

de contar con normas claras que aseguren la determinación inequívoca de la correspondiente incidencia de la carga tributaria en las operaciones, hechos, o actos involucrados y, en el ámbito del impuesto al valor agregado, no sería descabellado esperar que se dispusiera la apertura de un Título específico que contenga las disposiciones vinculadas con la actividad agropecuaria, dadas las peculiares características que la misma posee, y que la diferencian totalmente de otras.

I.2 ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “ACTIVIDAD AGROPECUARIA”

Como consecuencia de la inexistencia de un tratamiento concreto en la normativa legal específica, es necesario e imprescindible plantear una definición de “**actividad agropecuaria**” como paso previo a un intento de encuadre tributario de los contratos a ella referidos. Con el objeto de determinar su conceptualización, cabe remarcar que la misma comprende hechos, actos y situaciones de carácter particularísimo y no siempre tomados en cuenta en forma adecuada por el Organismo Fiscal cuando éste se ha abocado a precisar los términos y condiciones en que se desenvuelven sus acciones y poderes de verificación y fiscalización.

Así las cosas, pueden tomarse, como puntos de referencia, los lineamientos de los siguientes textos esbozados por el mismo:

DICTAMEN N° 87/94 (30/06/94) DATJ (DGI)

“[...] se considerarán comprendidas aquellas actividades 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 agricultura”¹;

¹ Dictamen N° 87/94.

RG (AFIP) 1032 (BOLETÍN OFICIAL 26/06/01)

“Son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad del cultivo y la obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, fruticultura, avicultura y apicultura”².

A su vez, la Ley denominada “de Monotributo” (Ley N° 24.977 “Régimen simplificado para pequeños contribuyentes”), en su art. 34 establece que “[...] a los fines de este Capítulo, se considera explotación agropecuaria a la destinada a obtener productos naturales, ya sean vegetales de cultivo o crecimiento espontáneo, y animales de cualquier especie, mediante nacimiento, cría, engorde y desarrollo de los mismos y sus correspondientes producciones”.³

A efectos del presente trabajo, se establece como criterio-marco de su análisis la siguiente, considerada como más acertada y útil para delinear el ámbito jurídico-fáctico en el que se desenvuelven los contratos a él referidos:

“La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento”⁴. La definición precedente toma en consideración un concepto sumamente importante: el crecimiento vegetativo de los “activos biológicos”, elemento privativo de este ámbito económico y que consiste en un proceso generado a través de la acción de la naturaleza afectando e incidiendo en la génesis, reproducción y desarrollo de dichos bienes, en cuantos organismos vivos con propiedad de crecer y reproducirse.

I.3 OBJETIVOS DEL PRESENTE TRABAJO

A partir de la caracterización de una serie puntual de contratos agropecuarios, a efectos de tipificarlos, ya sea como contratos de tipo societarios, ya sea como contratos de tipo laboral, se planteará el correspondiente encuadre en el objeto del impuesto al

² RG (AFIP) 1032 Boletín Oficial (26/06/01)

³ Ley de Monotributo, artículo 34.

⁴ Resolución Técnica N° 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

valor agregado. A tales efectos se elaborará una propuesta con el humilde objetivo de configurar un mero aporte doctrinario con marco teórico sustentable, en la búsqueda de una propuesta de solución a los innumerables interrogantes que se suscitan a la hora de la liquidación impositiva de las operaciones estudiadas. Algunos de los contratos agropecuarios señalados son:

- ✓ Aparcería
- ✓ Arrendamiento Rural
- ✓ Mediería
- ✓ Capitalización de Hacienda
- ✓ Explotación Tambera
- ✓ Pastoreo/ Pastaje / Pastura
- ✓ Maquila

La metodología de trabajo consistirá en la utilización de pautas razonables para la clasificación de dichos contratos como “de tipo laboral” o “de tipo societario”; a posteriori de su tipificación jurídica, se aplicarán las técnicas de análisis tributario consideradas como las más adecuadas para la consideración de cada uno de ellos a efectos de su encuadre dentro o fuera del ámbito del Impuesto al Valor Agregado vigente. Por último, se planteará el encuadre sugerido, en función a las conclusiones elaboradas y se presentará un Proyecto de Modificaciones a la Ley del IVA vigente, agregando en un Anexo modelos de los contratos agropecuarios “sub-examine”, textos legales y reglamentarios, en la parte pertinente al tema en debate, Dictámenes del Organismo Fiscal y otros elementos considerados de interés.



II. LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS Y LAS RELACIONES DE
HECHO COMPLEJAS QUE INTENTAN ENCUADRAR
JURIDICAMENTE. CONTRATOS AGROPECUARIOS
“SOCIETARIOS” VS CONTRATOS AGROPECUARIOS
“LABORALES”

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Los contratos agropecuarios intentan plasmar por escrito, a partir de la aplicación de una técnica jurídica determinada, situaciones de hecho con condiciones y circunstancias variables y no siempre bien definidas. Su diferenciación en “relaciones de carácter societario” o “relaciones de tipo laboral” es imprescindible para su posterior encuadre en el IVA argentino, toda vez que, en principio, la primera debería ser ubicada dentro del objeto del gravamen, y la segunda, en cambio, dependiendo de su caracterización como en relación de dependencia o como trabajo autónomo cabría la posibilidad de ubicarla en uno u otro de los diferentes posicionamientos frente a la obligación o no de satisfacer el pago del gravamen.

En cuanto se refiere a su forma y tipología extrínseca, no existen diferencias visibles con respecto a los contratos comunes: son acuerdos con fin de lucro, cuyo objeto básico es la producción, tiene como medio una función instrumental, cual es la cesión (o no) de un predio rural, el término o plazo del convenio puede abarcar uno o más ciclos productivos, se perfeccionan con el consentimiento de las partes, son obligaciones bilaterales y de tracto sucesivo y la relación entre las partes puede privilegiar la potencialidad económica (intuitu rei) o la idoneidad y ética profesional (intuitu personae).

La Ley N° 13.246 (modificada por la Ley N° 22.298/80), denominada “de arrendamiento rural y aparcerías”, regula jurídicamente el arrendamiento rural y las aparcerías, cualquiera sea la denominación que las partes le asignen, siempre que se conserve el carácter substancial de las prestaciones y de acuerdo a su finalidad económica. Rossi plantea que la ley se aplica a todo contrato que tenga por finalidad ordenar los factores agrarios para lograr el objetivo de producir por medio de la actividad agrícola ganadera. *“Apunta a lograr un desarrollo agropecuario”*⁵.

Según el mismo autor, los contratos agrarios pueden ser clasificados en:

1. Regulados
2. No Regulados
3. Asociativos

⁵ Rossi, Martín V., “Manual Agropecuario”, Ed. Aplicación Tributaria S.A, Buenos Aires, 2008, Pág. 327