

## **Cuestiones vinculadas con la imposición a la actividad agropecuaria. Algunas cuestiones controvertidas.<sup>1</sup>**

***Silvia G. Catinot  
Norberto P. Campagnale***

### **I. Introducción.**

La actividad agropecuaria reviste fundamental importancia dentro de nuestra economía nacional. Conforme surge de datos oficiales, durante el primer semestre del año las exportaciones de productos primarios ascendieron a 3.923 millones de dólares y las exportaciones totales fueron de 16.567 millones de dólares. Estas últimas representan un incremento del 13% respecto de igual período del año 2003<sup>2</sup>. Por su parte, la elaboración de carnes presentó en el citado período un incremento del 24% respecto del primer semestre de año 2003 y la industria láctea registró en el período enero a mayo de 2004 un aumento acumulado en el nivel de actividad del 17,8% respecto de igual período del año anterior.

La presión tributaria a la que se encuentra sometido el sector agropecuario y la creciente complejidad e inestabilidad del sistema tributario generan inconvenientes que repercuten en forma negativa en el nivel de capitalización de los productores, en los índices de producción y en la significación argentina en los mercados internacionales.

Si se considera la naturaleza especial de la actividad, el productor debe contar con un sistema impositivo claro, sencillo y moderado, capaz de crear las condiciones necesarias para que las variables tenidas en cuenta al prepararse los programas de inversión no se vean bruscamente alteradas.

En virtud de lo expuesto, nuestra intención es efectuar el desarrollo de algunas de las cuestiones planteadas en la relatoría de esta Comisión, así como exponer de manera sucinta el tratamiento que la legislación extranjera otorga a diversos problemas y planteos que en ella se formulan.

### **II. Actividad agropecuaria. Su alcance.**

---

<sup>1</sup> Este trabajo fue presentado en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en la ciudad de Mar del Plata los días 18 a 20 de noviembre de 2004.

<sup>2</sup> Según surge de datos obrantes en la Síntesis de la Economía Real N 46 elaborado por el Centro de Estudios para la Producción, Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa.

A efectos de analizar el tratamiento impositivo que se le dispensa a la actividad agropecuaria en nuestro país, consideramos necesario precisar el alcance del término. Ello, por cuanto no existe en las leyes impositivas vigentes -ni sus reglamentos contemplan- definición alguna respecto de qué debe entenderse por actividad agropecuaria ni por productor primario, aún cuando en su texto se prevén disposiciones específicas aplicables a este sector.

Se han esbozado diversas definiciones tendientes a conceptualizar el alcance de la actividad agropecuaria. Como podrá apreciarse, se trata en todos los casos de definiciones muy amplias. A modo de ejemplo, podemos mencionar aquella que entiende por tal a la producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre con el aporte de la naturaleza para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.<sup>3</sup>

Entre las características distintivas de esta actividad pueden mencionarse (i) el denominado crecimiento vegetativo, entendido como la propiedad que poseen las plantas y animales de crecer y reproducirse<sup>4</sup>, (ii) la estacionalidad, (iii) el riesgo climático, (iv) los ciclos biológicos, (v) la naturalidad, (vi) la economía y (vii) el mercado<sup>5</sup>.

Sobre el particular, la Dra. Perla Olego<sup>6</sup> -en oportunidad de determinar el alcance de la derogación del impuesto sobre los activos para el sector agropecuario dispuesta por los decretos 1684/93 y 1802/93 sostuvo que *"... debe entenderse no sólo el concepto estrecho del cultivo y la crianza, sino todas aquellas actividades que permiten lograr el objetivo de cosechar y criar; desde el asesoramiento profesional de distinta índole, servicios especializados como riego, fumigación, así como la terminación del producto acondicionándolo mediante el secado, clasificación y conservación, entre otras, hasta las industrias agropecuarias básicas."*

Una definición expresa fue prevista por la ley 24.977 que estableció el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. El artículo 34 de dicha norma disponía 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."* Si

---

<sup>3</sup>Eduardo B.A. Paillet, "Normas contables específicas para la actividad agropecuaria: una necesidad", Universo Económico, junio 2003.

<sup>4</sup> Definición extraída de "Criterios de valuación aplicables a empresas agropecuarias", Universo Económico; febrero 1992.

<sup>5</sup> Claramente desarrollado por Rubén A. Marchevsky en su obra "IVA. Análisis Integral", Ediciones Macchi, pág. 613 y sgtes.

<sup>6</sup> Olego de Milisenda, Perla R., Derogación del impuesto a los activos para el sector agropecuario. Revista Impuestos 1995-A, pág. 594.

bien esta expresión resultó de aplicación sólo para el mencionado gravamen, se constituye en un adecuado referente a la hora de delimitar el alcance del término en cuestión.

Del mismo modo, la actividad analizada ha sido definida como la realizada en un predio, cualquiera fuere su extensión y ubicación destinado total o parcialmente a la producción agropecuaria con el propósito de comerciar o industrializar los frutos, productos o subproductos y sus derivados en algunas de las siguientes ramas: cereales, oleaginosas, cultivos industriales (textiles, aromáticos, medicinales, tintóreos), forrajes, árboles cultivados (frutales y forestales), viveros, horticultura, fruticultura y floricultura, cría o engorde de ganado, explotación de tambo, granja y lechería, avicultura, apicultura, cunicultura y animales pelíferos y no pelíferos.<sup>7</sup>

Si nos remitimos al diccionario de la lengua española de la Real Academia, agropecuario es aquello que tiene relación con la agricultura y la ganadería.

El fisco también interpretó este concepto en forma amplia mediante la Resolución General 3.699<sup>8</sup>. En dicha oportunidad, consideró como incluidas dentro de este sector a las 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 apicultura.”* La amplitud del término agropecuario fue ratificada por el organismo recaudador, a través de la Nota Externa 4/98<sup>9</sup>.

Conforme lo expuesto, y a efectos de desarrollar el tema objeto del presente trabajo, entendemos que la expresión actividad agropecuaria incluye a las actividades agrícolas y ganaderas, a los cultivos tradicionales (cereales, forrajeras, oleaginosas) y especiales (algodón, yerba mate, tabaco, vid, caña de azúcar, etc.), a la crianza de ganado en sus distintas especies (bovino, ovino, porcino, caprino) y a la crianza y explotación de animales de granja, la fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.

### **III. Aspectos controvertidos vinculados a la actividad agropecuaria.**

#### **1. Impuesto a las Ganancias (“IG”).**

---

<sup>7</sup> R.M./1055/48, reglamentaria del Régimen de Inscripción en el Registro Nacional de Productores Agropecuarios.

<sup>8</sup> Boletín oficial del 24 de junio de 1993. Las actividades incluidas en el sector agropecuario no debían efectuar los anticipos del Impuesto sobre los activos.

<sup>9</sup> Boletín Oficial del 29 de septiembre de 1998. A través de dicha norma la AFIP aclaró que el productor cañero que realice su producción a través de la venta o exportación de azúcar y otros derivados de la misma, elaborados por un tercero, no ve alterado el objeto de su explotación, pudiendo consecuentemente hacer uso de la opción prevista en el art. 27 de la ley de IVA para el productor agropecuario.

### 1.1. Venta de inmuebles pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas afectados a explotaciones unipersonales y sociedades de hecho.

Resulta claro que el resultado proveniente de la venta de inmuebles por parte de los sujetos enumerados en el artículo 69 de la Ley del impuesto a las ganancias (“LIG”) y en el art. 49 b) de dicho texto legal que adopten alguno de los tipos sociales previstos en la ley 19.550 se encuentran alcanzados por el IG.

Conforme surge del artículo 2, inciso 2) de la ley del gravamen, la determinación de las ganancias alcanzadas por el impuesto se efectúa de acuerdo con la teoría del balance. En efecto, los sujetos empresa tributan el IG por la totalidad de los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos -con prescindencia de que éstos provengan de una fuente permanente o de una actividad habitual-, excepto que cuenten con una exención legal expresa.

Sin embargo, tal claridad se diluye cuando la venta de los inmuebles es efectuada por los restantes sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso b) del la LIG, tal es el caso de las empresas unipersonales<sup>10</sup> y de las sociedades de hecho. Estos, no son sujetos de derecho y, por ende, no pueden adquirir su propiedad. Toda vez que las explotaciones unipersonales y las sociedades de hecho resultan alcanzadas por la disposición contenida en el artículo 2, inciso 2 de la LIG, lo que implica la aplicación de la teoría del balance al igual que respecto de los demás sujetos empresa, podría sostenerse que el resultado de la venta del inmueble afectado a la actividad estaría alcanzado por el IG. Dicho resultado (ganancia o pérdida) integraría el resultado impositivo de la explotación unipersonal o de la sociedad de hecho, el que debería ser computado en la declaración jurada del IG de cada uno de los socios o del titular de la explotación unipersonal como una renta de tercera categoría.

Algunos autores sostienen que el resultado proveniente de la operación en cuestión está alcanzado por el IG. Al respecto, se comenta una consulta formulada sobre un profesional cuya actividad principal era la explotación agropecuaria de un campo y vendía una parte del mismo. En este caso, se respondió que: *“El resultado obtenido por una explotación agropecuaria es considerado por la ley del impuesto a las ganancias dentro de la tercera categoría (art. 2, inc. 2. de la ley-t.o. 1997), que considera alcanzados los resultados de todas las operaciones del contribuyente (en este caso de la explotación) sean estas eventuales o no, relacionadas con su*

---

<sup>10</sup> La Circular 1080 –en referencia al Impuesto sobre los capitales- definió a la empresa unipersonal, indicando que: (i) Empresario es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas y (ii) Constituye el capital -a estos efectos- todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata.

*objeto o su actividad principal o no.” Asimismo, se agregó que “...la venta de las hectáreas ... se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aún cuando la titularidad del bien está en manos del titular de la explotación a la cual fue asignado el inmueble. Lo expuesto no debe confundirse con la situación en la cual quien vende el inmueble es una persona física que no lo asignó a una actividad de la tercera categoría, en cuyo caso dicha operación se encontraría fuera del alcance de ley, y alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles.”<sup>11</sup>*

Otros autores exponen la falta de consenso sobre el tratamiento a dispensar a la venta de un campo afectado a la explotación agropecuaria por un productor (empresa unipersonal). Más aún si dicho resultado está alcanzado por el IG. En tal sentido, se trae a colación una consulta efectuada sobre esta cuestión, en la que se respondió que *“Sobre este punto la doctrina se encuentra dividida. Algunos autores opinan que siendo de tercera categoría, esa venta está gravada, siendo su costo valor de origen actualizado al 1/4/92. Otra corriente de opinión, considera que tratándose de personas físicas, se produce el agotamiento de la fuente y por lo tanto esa venta se encuentra fuera del hecho imponible del tributo.”<sup>12</sup>*

Por su parte, y aún cuando no se vincula estrictamente con los inmuebles a los que nos queremos ceñir, el fisco entendió que la transferencia de un yacimiento de primera categoría efectuada por una persona física o una sucesión indivisa, que revista tal carácter para el IG, se encuentra alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles. Sobre el particular, se dijo que *“...la venta por precio fijo de la materia extraíble contenido en el predio, constituye venta de una propiedad inmueble y no de un bien de cambio. El resultado de tal operación sólo está comprendida dentro del ámbito de la ley cuando sea susceptible de periodicidad o cuando encuadre dentro de lo previsto en el artículo 49, inc. d), de la ley. Si el propietario no se dedica a comprar y vender estos inmuebles con carácter habitual, o de ningún otro modo se cumplen esas condiciones, el resultado es ajeno al impuesto a las ganancias. Si encuadrara en este impuesto, se regirá por las normas de la Tercera Categoría...”<sup>13</sup>.*

Sin perjuicio de lo expuesto en párrafos precedentes, la conclusión respecto de la gravabilidad o no de los rendimientos en cuestión sería diferente, entendemos, si tomamos en consideración las normas de fondo contenidas en nuestro derecho positivo.

<sup>11</sup> Rolando, Félix J., Saladino, Andrés C., Impuesto a las Ganancias. Explotación unipersonal. Venta de campo. Revista Impuestos, 1998-A-1109, Lexco Fiscal – 1998.

<sup>12</sup> Damsky Barbosa, M. Coral. Impuesto a las Ganancias/Persona física/Explotación agropecuaria/Venta de inmueble. Revista Impuesto 2004-16, 22.

<sup>13</sup> Dictamen DAL 126/2001 del 13 de julio de 2001.

Al respecto, el artículo 1357 del Código Civil dispone que *“Toda persona capaz de disponer de sus bienes, puede vender cada una de las cosas de que es propietaria; y toda persona capaz de obligarse, puede comprar toda clase de cosas de cualquier persona capaz de vender...”* Por su parte, el artículo 2505 de dicho Código dispone que *“La adquisición o transmisión de derechos reales sobre inmuebles, solamente se juzgará perfeccionada mediante la inscripción de los respectivos títulos en los registros inmobiliarios de la jurisdicción que corresponda. Estas adquisiciones o transmisiones no serán oponibles a terceros mientras no estén registradas.”*

En los casos en que la actividad es llevada a cabo por una empresa unipersonal o bien por una sociedad de hecho, el inmueble afectado a la explotación pertenece registralmente al titular de la empresa unipersonal o a todos o algunos de los socios de la sociedad de hecho, por cuanto una explotación unipersonal o una sociedad de hecho no son sujetos de derecho con capacidad para adquirir el dominio del inmueble.

La dilucidación de la cuestión planteada se presenta con mayor asiduidad en el caso de las explotaciones agropecuarias cuando se decide la enajenación de inmuebles rurales afectados a la actividad. En ese momento, se presenta el interrogante de bajo qué gravamen debe tributar el resultado de la operación, a lo que se agrega el importante efecto impositivo que se deriva de la adopción de uno u otro criterio.

Tal como lo señalamos, si bien el inmueble integra impositivamente el patrimonio de la explotación o de la sociedad de hecho, el dominio registral pertenece a una o más personas físicas. No existen en la LIG disposiciones sobre el particular. Sin embargo, el artículo 12 del reglamento del impuesto a la ganancia mínima presunta (“IGMP”) establece que integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando el alquiler sea inferior al que le hubiera pagado si fuera un tercero.

Si nos remitimos a la reglamentación de la LIG, podemos ver que sólo se contempla la situación en que las empresas o explotaciones unipersonales cesen en sus actividades y que el bien no se venda, presumiendo que se incorpora al patrimonio individual del dueño si transcurren más de dos años desde la fecha en que la explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica (art. 72).

Sin embargo, el inmueble no es propiedad de la explotación. Es un bien de sus propietarios, a cuyo nombre está inscripto en el Registro de la Propiedad. Son ellos quienes lo venden, no la

empresa unipersonal ni la sociedad de hecho, conforme lo previsto por el artículo 1357 del Código Civil.

Entendemos que la ganancia o pérdida por la enajenación de inmuebles rurales afectados a explotaciones unipersonales o sociedades de hecho debería ser atribuida a sus propietarios, las personas físicas o sucesiones indivisas. De ser así, el resultado derivado de la venta del inmueble se encontraría fuera del IG, en razón de no verificarse la condición prevista en el artículo 2, inciso 1) de la LIG, y gravado por el impuesto a la transferencia de inmuebles.

Considerando que (i) en la Comisión 1 de las XXXIII Jornadas Tributarias<sup>14</sup> se analizó la gravabilidad de las ganancias de capital y se recomendó la gravabilidad de tales rentas respecto de todos los sujetos comprendidos en la imposición a la renta y bajo las normas generales de la imposición a la renta, a efectos de potenciar el efecto en la equidad de la distribución de la carga tributaria y eliminar los problemas definicionales que provocan arbitrariedades y cuestiones de difícil interpretación y (ii) si bien fue uno de los aspectos excelentemente desarrollado en el trabajo presentado por la Dra. Olego<sup>15</sup>, no fue objeto de un profundo análisis entendemos que esta Comisión debería expedirse sobre esta cuestión en particular.

En virtud de lo expuesto, citamos la recomendación vertida por la Comisión de Impuestos Directos del Gabinete Fiscal, respecto de la conveniencia de *“Establecer que en el supuesto de desafectación de inmuebles de las actividades comprendidas en el artículo 49, inciso b), o en el último párrafo de dicha norma, cuyos titulares fueran personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el país, la enajenación de los mismos dará lugar a un resultado accidental cuando se produzca una vez transcurridos veinticuatro (24) meses de operada la mencionada desafectación, en tanto que si la transferencia se produce durante el aludido lapso, el resultado debe ser calificado como ordinario. A tales fines sería aconsejable obligar a los responsables a comunicar fehacientemente al Fisco la fecha en que se produce el cambio de destino del bien.”*

## 1.2. Valuación de la hacienda.

---

<sup>14</sup> Organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 13 al 15 de noviembre de 2003, Mar del Plata.

<sup>15</sup> Olego, Perla Raquel, “Momento de decisión: momento de gravar las ganancias de capital”, XXXIII Jornadas Tributarias, CGCE, pág. 129 y sgtes.

El artículo 54 de la LIG establece que toda la hacienda reviste el carácter de bien de cambio, con excepción de los reproductores adquiridos, machos y hembras, de pedigré o puros por cruce<sup>16 17</sup>, a los que se les otorga el tratamiento de activo fijo.

De la misma manera, a efectos de la valuación de la hacienda, dicha norma hace una distinción entre establecimientos de cría y de invernada. Es decir, la clase de explotación desarrollada define el criterio de valuación aplicable.

1.2.1. Establecimientos de cría: son aquellos que se dedican a la cría de ganado desde el nacimiento hasta su venta -en cualquier etapa de su desarrollo-, con prescindencia del nivel de engorde. La finalidad de estos establecimientos es la producción de animales hembras -que en su mayoría son destinadas para vientres y machos -que en algunos casos se reservarán para reproductores-.

Las existencias en dichos establecimientos deben valuarse al costo estimativo por revaluación anual<sup>18</sup>, cuyo procedimiento de cálculo se encuentra previsto en el artículo 53 de la LIG. Dicho valor se establece por tipo, raza y categoría de hacienda<sup>19</sup>. A tales efectos, se establece una división entre la hacienda bovina, ovina y porcina de las restantes.

Respecto de la hacienda residual -excepto vientres-, la norma fija un método de valuación específico, de manera que todo semoviente que no sea ganado vacuno, ovino o porcino debe ser valuado en forma más simple, haciéndolo por cabeza y sin tener en cuenta la categoría (grado de evolución).

En cuanto a los vientres<sup>20</sup>, deben valuarse al valor que tenía al inicio del ejercicio la categoría a la que pertenece a su finalización, actualizado con el mismo coeficiente utilizado para

<sup>16</sup> Un antiguo dictamen -el Dictamen 586/68- aclaraba que reproductores puros por cruce son los "que están registrados en las asociaciones de criadores, instituciones que llevan registros análogos y/o adquiridos a criadores reconocidos como especializados en tales productos".

<sup>17</sup> Se entiende por tales a los que están inscritos en los registros genealógicos de la Sociedad Rural Argentina (en su caso, de otras entidades); o, en el caso de puros pro cruce, también los provenientes de cabañas productoras reconocidas públicamente.

<sup>18</sup> Al respecto, Andrés E. Lema sostuvo que "La valuación de los inventarios en establecimientos ganaderos, tiene en la legislación impositiva un tratamiento diferenciado respecto de otros tipos de actividades, debido a la particularidad que como bien de cambio tienen las haciendas, que a medida que transcurre el tiempo van incrementado de valor por el crecimiento vegetativo de los animales. Los legisladores crearon un método ingenioso que se llamó precio fijo o costo estimativo que permite solucionar problemas prácticos de valuación de haciendas al mismo tiempo que impide realizar maniobras con los valores de inventarios.", Tratado de organización administrativa, contable, laboral e impositiva para explotaciones agropecuarias".

<sup>19</sup> Las explotaciones agropecuarias dedicadas a la cría de ganado que hayan adoptado el sistema de costo estimativo o precio fijo para valuar su existencia final, aplicarán dichos valores para el avalúo de la hacienda hembra general adquirida para renovación y/o aumento de plantales. (Dictamen 19/1981 de fecha 28 de julio de 1981.).

<sup>20</sup> El artículo 53 inc. c) de la LIG las define como "los que están destinados a cumplir dicha finalidad", es decir, aquellas que al cierre del ejercicio hayan alcanzado las condiciones para ser servidas, dependiendo de la edad en que ello ocurre según las zonas donde esté ubicado el establecimiento.



el cálculo del ajuste por inflación impositivo. Atento a que por aplicación de la disposición prevista en el artículo 39 de la Ley 24.073, el coeficiente de actualización es uno, se generará una diferencia entre la valuación asignada y su valor actual, postergándose de esta forma la incidencia del impuesto al momento de la venta.

En general, los vientres son vaquillonas de dos a tres años y vacas, con excepción de aquellas que no están en condiciones de procrear. Cabe señalar que la norma no contempla hasta cuando debe considerarse como “vientre” un animal. En nuestra opinión, debería modificarse el concepto de vientres previsto en la LIG de modo de (i) incluir a las terneras y vaquillonas destinadas a la reposición y (ii) prever que el tratamiento previsto para las mismas resultará de aplicación hasta que se produzca el destete del último ternero y la vaca no vuelva a ser servida, aún cuando permanezca en el establecimiento engordando para su posterior venta.

La adopción del método de costo estimativo por revaluación anual conlleva a la determinación de la base imponible del gravamen sobre una ganancia no realizada –ganancia potencial- al considerar como realizada una utilidad que en el caso de las vaq. ½ y terneras no se producirá pues están destinadas a la sustitución del rodeo de cría o se producirá en ejercicios siguientes. En efecto, este método no contempla la retención de hembras destinadas a la reposición de vientres que terminan su ciclo productivo. Asimismo, en el caso de los machos la ganancia recién se realizará al final del ciclo productivo, lo que puede abarcar más de un período fiscal. Sin lugar a dudas, este mecanismo tiene un serio impacto cuando existe una baja rotación de las existencias, tal puede ser el caso de los establecimientos ubicados en zonas marginales en los que el ciclo de producción suele ser extenso. Además, dado que la rotación del stock puede abarcar más de un ejercicio fiscal, la misma hacienda puede producir beneficios o quebrantos en años sucesivos, dependiendo de los ciclos de los precios ganaderos. A lo expuesto, debe agregarse que este método no contempla la capacidad financiera del productor agropecuario, quien deberá afectar parte de su capital para hacer frente al pago del gravamen determinado sobre una utilidad en expectativa. Tampoco contempla el agotamiento acelerado de los reproductores.

1.2.2. Establecimientos de invernada: son aquellos cuya actividad consiste en comprar los animales para su engorde y luego proceder a su venta. En este caso, las existencias se valúan al precio de plaza<sup>21</sup> a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, es decir, al precio neto determinado para cada categoría de hacienda.

---

<sup>21</sup> A tal efecto, el art. 77 del DR de la LIG considera precio de plaza para el contribuyente al precio neto, excluidos gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en que el contribuyente acostumbra a realizar sus operaciones.

Este método tiene sus dificultades por cuanto debe tenerse en cuenta otros aspectos además de la categoría -tales como la raza y el nivel de gordura alcanzado al cierre del ejercicio-. No vale lo mismo un animal flaco que uno gordo, tampoco tiene el mismo precio aún pesando lo mismo si son de raza diferente. Por este motivo la empresa debe determinar, a la fecha de cierre de ejercicio, un inventario físico atendiendo a esos aspectos (aunque generalmente los animales están agrupados en lotes de iguales características).

La valuación de la hacienda por el precio de plaza implica la determinación del IG sobre utilidades que recién se producirán en oportunidad de efectuarse la venta de los animales. Cabe en este caso formular las mismas consideraciones que las vertidas en el punto anterior respecto de las implicancias que genera la adopción del citado método.

1.2.3. Establecimientos mixtos -aquellos destinados a la cría e invernada de animales-: deben valorar la hacienda de propia producción mediante el costo estimativo por revaluación anual, y la hacienda comprada para el engorde y su posterior venta por el precio de plaza conforme lo señalado en el párrafo anterior.

1.2.4. Bienes del activo fijo (hacienda reproductora macho o hembra -en este caso de pedigrí o pura por cruza-): se diferencia a los efectos de la valuación de estos bienes si son adquiridos o son de propia producción<sup>22</sup>.

Tratándose de animales adquiridos, la norma le otorga al contribuyente la posibilidad de (i) optar entre practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición<sup>23</sup> o (ii) asignarle en el inventario el costo estimativo establecido para el mismo tipo de hacienda de su producción. Esta opción implica amortizar la diferencia entre el precio de adquisición y el costo estimativo durante los años de vida útil que restan al reproductor, previendo la posibilidad que la AFIP autorice que la diferencia incida íntegramente en el año de la compra. Los animales de propia producción deben valorarse a un precio que representa el costo probable del animal, el que debe actualizarse anualmente, de igual forma que los vientres.

En virtud de todo lo expuesto, consideramos que debería sustituirse el método de valuación costo estimativo por revaluación anual para la totalidad de la hacienda de propia producción en los establecimientos de cría, y el método de precio de plaza para los establecimientos de invernada.

---

<sup>22</sup> Art. 76 del DR de la LIG.

<sup>23</sup> Precio de compra más todos los gastos necesarios para poner al animal en condiciones de uso.

1.2.5. Cuestiones pendientes: Seguidamente, se exponen algunas de las cuestiones que quedan pendientes de resolución sobre la valuación de la hacienda en las explotaciones agropecuarias.

Primeramente, cómo determinar el mencionado costo probable de producción del animal y el costo estimativo para la valuación de los bienes que forman parte del activo fijo al no estar prevista una definición de este concepto en la LIG ni en su reglamentación. Si bien una alternativa razonable para la determinación del costo probable sería considerar (i) el valor probable de realización del bien, (ii) el costo de producción o (iii) el valor de plaza más los gastos de comercialización, consideramos que la norma legal o su reglamentación deberían contemplar la forma de determinación de dichos costos.

Además, cómo debe ser valuada la compra con cría al pie. Esto ha dado origen a distintas opiniones doctrinarias y jurisprudenciales. En un contrato con cría al pie se compra la madre con la cría recién destetada por un precio total. Estos mamones no tienen valor fiscal -aun cuando se les reconoce un valor contable- hasta que no pasen a la categoría de terneros o terneras (de tratarse de hacienda vacuna). El problema a dilucidar es qué valor se debe atribuir a la madre. Cabe destacar que el TFN<sup>24</sup> admitió tomar como valor de la madre el cincuenta por ciento del precio pagado en una causa que versaba sobre un contrato todo lo que pisa<sup>25</sup>.

Finalmente, cómo deben ser valuadas las hembras alquiladas o adquiridas que se utilizan como vientres portadores de embriones implantados, que no encuadran dentro del concepto de reproductores, si bien forman parte del proceso.

A lo expuesto, se agrega la necesidad de establecer normas precisas de valuación para determinados establecimientos, tal es el caso de los establecimientos tamberos. Nos estamos refiriendo a la rama de la ganadería más trascendente en nuestro país, cuyo objetivo es la producción de leche. A los terneros machos y hembras y a las vaquillonas y vacas de descarte que se destinan a la venta se las considera como un producto adicional. Por lo general, la vaca o vaquillona produzca leche 10 meses al año. Para que la hembra produzca leche, la producción de terneros ocurre en todo el año.

En nuestra opinión resultaría conveniente proponer la modificación de la LIG y su DR, a efectos de especificar el tratamiento fiscal a dispensar a tales establecimientos toda vez que (i) la

---

<sup>24</sup> Amoroso Copello, Blanca Guevara c/ Estado Nacional, TFN, del 14 de agosto de 1973.

<sup>25</sup> En estos contratos, a diferencia del contrato cría al pie, los animales son terneros o terneras. Si bien se compran por un precio total, tienen un valor fiscal establecido por ley al cierre del ejercicio de acuerdo con el índice de rotación.

finalidad de un establecimiento tambero es diferente a la de un establecimiento de cría<sup>26</sup>, (ii) las hembras destinadas al ordeño tienen un mayor desgaste por cumplir una doble finalidad, dado que además son vientres y poseen menor valor residual de carne, (iii) la mortandad en estos establecimientos es muy superior a la que existe en los establecimientos de cría, (iv) los planteles se componen sobre la base de animales puros y puros por cruce. Las hembras de rodeo general para ordeño y los reproductores que sean de pedigrí o puros por cruce impositivamente se consideran vientres, valuados a costo fijo –bienes de cambio-. En cambio, si fueran pedigrí o puros por cruce se tratarían como activo fijo, amortizándolos solamente si son comprados. Esta distinción produce efectos distorsivos dado que los pequeños y medianos tamberos no suelen tener hacienda registrada.

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedentes, consideramos que el método de valuación a proponer debería contemplar el agotamiento del animal desde su afectación a la actividad, en función del efectivo deterioro físico de éste.

### 1.3. Inmuebles agropecuarios. Deducibilidad de la amortización por agotamiento de la tierra en el IG.

Se plantea con mayor frecuencia y con sólidos fundamentos la erosión y el desgaste que sufre el suelo -recurso natural no renovable- afectado al desarrollo de actividades agropecuarias y el efecto que dicha depreciación genera en el valor de los referidos inmuebles.

La tierra sufre una pérdida de valor por agotamiento de su sustancia nutriente (humus). En efecto, el suelo se agota y se degrada de acuerdo a la realidad productiva. Cuando nos referimos al desgaste del suelo, hablamos de la desvalorización a la que está sometido por su utilización productiva. Dicho desgaste se determina mediante la relación del tiempo de vida útil productiva (unidades, horas, días, meses, años, etc.) y su costo. Por su parte, cuando hablamos de agotamiento, nos referimos a la desvalorización o depreciación que sufre un bien por extracción de los elementos productivos o la disminución de la capacidad generadora o reproductiva de bienes por su uso continuado.

Ya en 1947 Patón<sup>27</sup> reconocía que: *“en las operaciones agrícolas, la fertilidad del suelo es un factor de primera importancia y es indudable que si no se tiene la fertilidad la propiedad baja de valor, a menos que se compense la baja de valor con el alza de otros valores. Cuando se sigue un*

<sup>26</sup> En los establecimientos mencionados en primer término la finalidad es obtener la mayor cantidad de kilogramos de grasa butirosa y proteína por hectárea.

<sup>27</sup> Paton, W.A., “Manual del Contador”, UTEHA, México, 1943, pág. 498.

*programa de rotación de siembras con empleo adecuado de fertilizantes, generalmente se supone que la fertilidad se mantiene o se aumenta y, que por lo tanto, no se requiere un reconocimiento específico del agotamiento.”*

La degradación del factor suelo se puede originar, entre otras razones, por (i) la utilización de ciertas prácticas agronómicas originadas en la agriculturización, es decir, la agresión química y física a que se lo somete por medio de equipos que provocan la destrucción de los distintos horizontes que lo componen, la destrucción de las bacterias y demás seres vivos que lo conforman; (ii) la utilización de técnicas conservacionistas; (iii) la utilización desmesurada de modernos equipos de tracción y roturación que destruyen profundamente la estratificación y textura y por ende el equilibrio orgánico; (iv) el empleo de agroquímicos, que no sólo destruyen las plagas, sino la cadena alimentaria, al matar los microorganismos que conviven en el tapiz, y también los que viven en el interior de la tierra conformando un ecosistema, (v) la realización de cultivos intensivos. La cosecha impide en gran parte que la materia orgánica vuelva al suelo.

Por su parte, la erosión es la pérdida del factor suelo por efecto hídrico y eólico. Las causas de la erosión son naturales o provocadas. Entre las primeras de encuentran (i) la topografía, (ii) la cobertura vegetal, (iii) la radiación solar, (iv) el viento. Dichas causas se vinculan a un problema de manejo cultural. Dentro de las segundas tenemos (i) las antrópicas, es decir, aquellas causadas por el hombre y (ii) el contexto socioeconómico. Estas causas están relacionadas a cuestiones de política empresarial y económica. La falta de rotación de los cultivos, es decir producción en base a los monocultivos o la repetición de los ciclos productivos -por ejemplo soja trigo, soja- conllevan el deterioro de la capa arable y a la pérdida del humus.

La cuestión que se plantea es si en el IG, así como en los impuestos que gravan el valor de las tierras afectadas a la explotación -tal es el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta y del impuesto sobre los bienes personales-, es posible reconocer cambio en la valuación de tales inmuebles como consecuencia de la pérdidas de valor de la tierra en forma dinámica, por depreciación debida a factores de uso, de contexto, desastres naturales, etc. El criterio contable generalmente aceptado impide amortizar la parte del valor de un inmueble atribuible en la tierra.

Siendo el suelo un recurso no renovable, consideramos debería reconocerse impositivamente su agotamiento.

Ahora bien, si nos remitimos al texto de la LIG y sus normas reglamentarias consideramos que conforme lo dispuesto por el artículo 60 de la LIG no resulta posible amortizar la proporción

del valor atribuible a tierra. En el caso de inmuebles rurales no se podría amortizar el valor de costo de adquisición de la parte del inmueble atribuible al terreno.

Sin embargo, el artículo 75 del referido texto legal establece una norma particular de valuación aplicable a las minas, canteras, bosques y bienes análogos. Al respecto, dicho precepto establece que *“El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión. Cuando se proceda a la explotación de tales bienes en forma que implique un consumo de la sustancia productora de la renta, se admitirá la deducción proporcionalmente al agotamiento de dicha sustancia, calculada en función de las unidades extraídas. La reglamentación podrá disponer, tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades a que se refiere el presente artículo, índices de actualización aplicables a dicha deducción.”* Asimismo, se faculta a la DGI a autorizar otros sistemas destinados a considerar dicho agotamiento siempre que sean técnicamente justificados. En tal sentido, el art. 84 del decreto reglamentario de la LIG prevé el mecanismo para la deducción de la amortización de tales bienes.

También, el art. 82 inciso f) de la LIG admite la deducción -cualquiera fuera la categoría de renta- de *“las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 88.”*

En nuestra opinión, resulta de dudosa aplicación el tratamiento previsto para el suelo mencionado en el art. 75, es decir, sostener de manera indubitable que cuando el legislador pretendió dispensar a los “bienes análogos” el mismo tratamiento previsto para las minas, canteras y bosques su intención fue permitir la consideración de la depreciación de la tierra a efectos de determinar su valor impositivo.

Sin embargo, atento a que el art. 82, inciso f) mencionado establece las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso y, teniendo en cuenta que se puede afirmar con certeza que existe erosión y degradación físico química por el uso de los suelos en la empresa agropecuaria, siendo éstos bienes sujetos a agotamiento dado que la pérdida de la sustancia orgánica no puede ser repuesta en su totalidad para recuperar la fertilidad natural y que existen métodos técnicos para establecer una razonable medida de la pérdida de capacidad productiva en un período dado, consideramos que debería reconocerse el agotamiento del suelo a efectos de establecer su valor impositivo.

En virtud de ello, entendemos que debería establecerse un método para determinar la

depreciación en función del deterioro de las cualidades productivas del suelo, ya sea por agotamiento como por degradación producida en forma anual así como la originada por causas extraordinarias de la naturaleza. En efecto, se deberían establecer pérdidas promedio por cultivo y por zona y por tipo de tierra, que actuaría como referente, es decir como pérdida presunta o a opción del contribuyente la deducción de la pérdida o valor real. Consideramos que en ninguna medida la deducción por agotamiento puede constituir un “premio” a quien deteriora el suelo a efectos de disminuir su carga tributaria<sup>28</sup>. Idéntico criterio debería seguirse a efectos de determinar la valuación impositiva de los inmuebles rurales en los impuesto patrimoniales.

## **2. Impuesto a la ganancia mínima presunta (“IGMP”).**

### **2.1. Valuación de la participación en una explotación unipersonal.**

Tal como lo mencionamos en el apartado 1. precedente, el dominio de los inmuebles sólo puede ser detentado por personas físicas o jurídicas.

Conforme lo disponen los incisos c) y e) del artículo 2 de la ley del IGMP, revisten el carácter de sujetos del impuesto (i) las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo y (ii) las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, únicamente en relación a dichos inmuebles.

Cuando la persona física es titular de un inmueble rural que lo mantiene inexplorado o arrendado, la persona física debe tributar el IGMP, de acuerdo a lo dispuesto en el mencionado precepto.

En el caso en que la persona física afecte el inmueble rural a una explotación agropecuaria o comercial, se configurará la existencia de una empresa unipersonal, revistiendo esta última el carácter de contribuyente en el IGMP. Siendo ello así, la cuestión que se plantea es qué bienes deben ser atribuidos a esta última, es decir, respecto de qué bienes tributará la empresa unipersonal el gravamen.

Considerando las disposiciones de los artículos 1 y 2 de la ley del IGMP, el impuesto debería determinarse sobre la totalidad de los bienes afectados a la explotación unipersonal –

---

<sup>28</sup> Al respecto, cabe remitir a las consideraciones vertidas por profesionales del los profesionales del Instituto de Tecnología Agropecuaria de Argentina en las VII Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial, procesal y Tributario, de Junín que tuvieron lugar del 22 al 24 de octubre de 1998, sobre que la erosión por descuido y carencia de educación ecológica (mala praxis) merece la protección del derecho ambiental e instituciones del Estado competentes.

incluido el inmueble rural (esto surge de un criterio de razonabilidad y para tomarse a cuenta el impuesto a las ganancias de la explotación)-, valuados en los términos previstos en el artículo 4 de la ley del gravamen<sup>29</sup>.<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Artículo 4.- “b) Los inmuebles, excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio:

*1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.*

*2. Inmuebles construidos: al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 referido a la fecha de finalización de la construcción, que indica la tabla elaborada por la mencionada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo. Dicho costo de construcción se determinará actualizando, mediante la aplicación de los índices contenidos en la referida tabla, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.*

*3. Obras en construcción: al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante dicho índice, desde la fecha de inversión, de acuerdo con la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en el artículo 14.*

*4. Mejoras: su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.*

*Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4 precedentes, se le restará el importe que resulte de aplicar a dicho valor los coeficientes de amortización ordinaria que hubiera correspondido practicar de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.*

*A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra, según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.*

*En el caso de inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar un veinticinco por ciento (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.*

*El valor a computar para cada uno de los inmuebles de los que el contribuyente sea titular, determinado de acuerdo con los párrafos precedentes, no podrá ser inferior al de la base imponible —vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida— establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Si se trata de inmuebles rurales el importe aludido se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior. El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible. Aquellos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.*

*Las minas, canteras, bosques naturales, plantaciones perennes (frutales, vides, bosques de sombra, etc.) y otros bienes similares, se computarán al costo de adquisición, de implantación o de ingreso al patrimonio más, en su caso, los gastos efectuados para obtener la concesión, actualizado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, según corresponda. Cuando tales bienes sufran un desgaste o agotamiento, será procedente el cómputo de los cargos o de las amortizaciones correspondientes. En las explotaciones forestales la madera ya cortada o en pie se computará por su valor de costo.*

*Se entenderá que los inmuebles forman parte del activo, a condición de que a la fecha de cierre del ejercicio se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración.*

*En el caso de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor este comprendido en el costo de adquisición o construcción o, en su caso, valor de ingreso al patrimonio, y que por cualquier causa no existieran a la fecha de cierre del ejercicio, se admitirá la deducción de los importes correspondientes según justiprecio efectuado por el contribuyente.”*



A criterio de la AFIP, los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias están alcanzados por el IGMP en monto de la participación (patrimonio) de la empresa unipersonal y a su vez quedan gravados en el IGMP los inmuebles rurales de personas físicas y/o sucesiones indivisas que se hallen inexplorados, arrendados o cedidos<sup>31</sup>. Así lo manifestó el Fisco al sostener que: *"Se encuentran fuera del ámbito del Impuesto sobre los Bienes Personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler"*.<sup>32</sup> Este dictamen permite concluir que todos los inmuebles rurales, cualquiera sea el destino o afectación están fuera del alcance del ISBP, cuando sus titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas<sup>33</sup>. Sin embargo, el fisco suele opinar que cuando sean afectados por sus titulares -personas físicas- a una explotación de tipo civil como la agropecuaria-, forman parte de la participación social gravada por el ISBP del titular de la explotación.

### **3. Impuesto sobre los bienes personales ("ISBP")**

#### **3.1. Tratamiento de los inmuebles rurales de explotaciones unipersonales en el impuesto sobre los bienes personales.**

La persona física titular de la empresa o explotación unipersonal deberá determinar el impuesto sobre los bienes personales ("ISBP") computando, además de los bienes que no haya afectado a la explotación unipersonal, el valor del *"patrimonio de la explotación unipersonal"* -de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 19, inciso k) de la ley del ISBP-, el que deberá valuarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del decreto reglamentario de la ley del gravamen.

El tema conflictivo es si para determinar dicho patrimonio de la explotación unipersonal deben excluirse los inmuebles rurales de la , conforme la exención prevista en el artículo 21 inciso e) de la ley del ISBP.<sup>34</sup> Los inmuebles rurales aludidos en esta norma son aquellos *"a que se refiere el inciso e) del art. 2 de la ley del IGMP"*. Estos son los inmuebles rurales cuyos titulares son las personas físicas. En otras palabras, la cuestión que se plantea es si para el cálculo de la participación en explotaciones unipersonales agropecuarias debe excluirse del activo dichos

---

<sup>30</sup> Idéntico criterio debe seguir una sociedad de hecho, conforme surge del Dictamen DAT 27/2001 del 30 de abril de 2001.

<sup>31</sup> Dictamen N° 35/2001 de fecha 31/5/2001.

<sup>32</sup> Dictamen (DAT) 7/02 del 28 de diciembre de 2001. Boletín Impositivo 61.

<sup>33</sup> De acuerdo a lo dispuesto por el Dictamen 78/2001 de fecha 31 de octubre de 2001, los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetos del IGMP están exentos del ISBP, y por lo tanto las normas de valuación no son aplicables a los mismos.

<sup>34</sup> A los efectos de evitar una doble imposición con el IGMP, la ley 25.063 dispuso incluir como bienes exentos del impuesto sobre los bienes personales a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas físicas y sucesiones indivisas .

inmuebles rurales.

Entendemos que dos posibles interpretaciones se pueden desprender de esta cuestión:

1) Como los bienes sujetos a ISBP son el patrimonio (activo menos pasivo) de la explotación unipersonal y el activo “inmueble rurales” está exento, se debe excluir a estos últimos del valor de la participación en la explotación. Atento a que la norma nada dice respecto del destino asignado al inmueble por parte de las personas físicas, cualquiera fuera el destino de esos inmuebles, están exentos del ISBP.

Bajo este temperamento, en todos los casos los inmuebles rurales estarían exentos del IBP, con prescindencia de su afectación o no a una explotación unipersonal.

2) La exención sólo es aplicable para los casos de inmuebles rurales que no están afectados a una explotación unipersonal y, por ende encuadran en el inciso e) del art. 2 de la ley del IGMP y no en el inciso c) del art. 2 mencionado<sup>35</sup>. Parece reforzar esta interpretación el hecho de que en el decreto reglamentario existan normas de valuación para los inmuebles rurales. También indica que, al menos en algunos casos, los inmuebles rurales están sujetos al ISBP. Estos casos son entonces aquellos en los que el inmueble rural es inexplorado o dado en arrendamiento.

Sobre el particular, cabe señalar que en el Dictamen (DAT) 7/2002 mencionado, la AFIP hace un comentario pero no aclara en manera alguna la cuestión planteada. Dicho organismo concluye que *“En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: en el caso de inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos estarán alcanzados por este impuesto y sólo quedará gravado por el impuesto sobre los bienes personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas.”*

Considerando las normas vigentes y los antecedentes administrativos existentes, se desprende que una persona física debe tributar el IGMP, conforme lo dispuesto por el inciso e) del artículo 2 de la ley del gravamen, considerando que no se verifica la existencia de la empresa unipersonal. Los demás bienes de su propiedad han sido incluidos en forma individual en la determinación de ISBP sin que se encuentren formando parte del valor de una participación empresaria. Respecto de la exención prevista en el inciso f) del artículo 21 de la ley del ISBP,

---

<sup>35</sup> Dicho inciso establece que son sujetos del impuesto las empresas y explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Se incluye *“...tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicios con igual finalidad, sean estos técnicos, científicos o profesionales.”*

nosotros nos inclinamos por la segunda posición en virtud de la existencia de normativa que específicamente prevé como deben valuarse los inmuebles rurales en el ISBP.

Sin lugar a dudas entendemos que es uno de los aspectos de incidencia para los productores agropecuarios. Cuando se sanciona la Ley 25.063 poniendo en vigencia el IGMP se puso de manifiesto la incidencia que tendría para las empresas unipersonales dedicadas a la explotación agropecuaria la tenencia de inmuebles rurales, conjuntamente con la existencia del ISBP.<sup>36</sup>

En un antecedente de hace algunos años<sup>37</sup> en el que se analizó el tratamiento en el ISBP de inmuebles afectados por un socio a una sociedad de hecho con anterioridad a la vigencia del IGMP y la aplicación de la disposición contenida en el artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del IGMP, se sostuvo que *"... se interpreta que el Impuesto sobre los Bienes Personales recae sobre la persona física o sucesión indivisa que ha acumulado la riqueza, es decir el titular del bien cuya sola posesión evidencia capacidad contributiva en función de esta medida, sin interesar su afectación o rendimiento. Además, el criterio de gravar los bienes en cabeza de su titular es generalmente adoptado ya que permite un mejor control a través de las inscripciones registrales y evita la elusión del impuesto por el manejo de patrimonios que podría producirse en el caso de no existir un gravamen sobre las empresas, trasladando los bienes personales informalmente a sociedades no regulares, ya que estas sociedades no pueden registrar bienes a su nombre...el Impuesto sobre los Bienes Personales recae sobre la persona física o sucesión indivisa que ha acumulado la riqueza, es decir el titular del bien cuya sola posesión evidencia capacidad contributiva en función de esta medida, sin interesar su afectación o rendimiento. En cambio, a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales no interesa que los bienes alcanzados produzcan o no rentas, ya que el fundamento del gravamen es la posesión de bienes, independientemente de su afectación."*

Teniendo en cuenta que conforme lo prevén las leyes de fondo –Código Civil- sólo las personas de existencia visible y las personas jurídicas o de existencia ideal pueden adquirir derechos y poseer bienes (no pudiendo existir bienes registrables propiedad de empresas unipersonales pues los mismos son de propiedad de las personas físicas), consideramos que

---

<sup>36</sup> En los antecedentes parlamentarios de la Ley 25.063 (Antecedentes Parlamentarios, Ed. La Ley, p. 1062) se indica lo siguiente: "127. El proyecto continúa con el Título VI, que contiene las modificaciones al texto de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Estas modificaciones derivan de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes: los títulos y acciones emitidas por entidades del exterior, las cuotas o participaciones sociales de entidades constituidas en el exterior, y los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Las restantes modificaciones tienen como propósito mejorar y dar mayor precisión a las disposiciones vigentes."

<sup>37</sup> Dictamen 77/96 (D.A.T.)

deberían efectuarse modificaciones a las normas de la ley del ISBP y IGMP, de manera de que los bienes inmuebles –así como otros bienes registrables- deban declararse con independencia de su afectación. Conforme los fundamentos vertidos en párrafos precedentes, deberían tomarse independientemente del capital de la empresa unipersonal, evitando de esta manera la doble imposición que supone gravar al inmueble rural con el IGMP y a ese mismo bien gravarlo con el ISBP, en razón que esa persona física titular de un inmueble rural es considerada una explotación unipersonal.

### 3.2. Gravabilidad de las acciones y participaciones sociales. La problemática de la actividad agropecuaria y de la sociedad de hecho agropecuaria.

El ISBP implementado por el título VI de la ley 23.966<sup>38</sup> alcanza a todos los bienes personales de personas físicas y sucesiones indivisas existentes al 31 de diciembre de cada año. Los residentes tributan por los bienes situados en el país y en el exterior, mientras que los no residentes sólo respecto de los primeros.

El artículo incorporado por la ley 25.585 a continuación del artículo 25 de la ley del ISBP estableció, con aplicación a partir del período fiscal 2002 inclusive, que el ISBP correspondiente a las acciones de las sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el extranjero o sociedades domiciliadas en el exterior, será liquidado e ingresado por las propias sociedades. La alícuota es del 0,50% sobre el valor determinado conforme las pautas previstas en el artículo 22 inciso h) de la ley del ISBP, no siendo de aplicación el mínimo exento dispuesto por el artículo 24 de la citada ley (\$ 102.300). El último párrafo de esta norma dispone *que “las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”*.<sup>39</sup>

Si bien el artículo incorporado a continuación del 25 señalaba la obligación del cumplimiento del ingreso del impuesto sobre las participaciones sociales a aquellas sociedades reguladas por la Ley 19.550, el Decreto 988/03<sup>40</sup> dispuso que la determinación del gravamen incluye también a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades constituidas en el exterior, a las

<sup>38</sup> Boletín Oficial del 15 de abril de 1997.

<sup>39</sup> De esta forma, los socios de la sociedad civil, deberían valorar su participación e incluirla en su declaración personal del ISBP. De forma tal, que si la misma no supera el mínimo exento, el socio quedaría exceptuado del pago del gravamen. Pero que, si agregada a sus otros bienes lo colocaran por encima de los \$200.000, luego de la deducción del mínimo exento, debería tributar a la alícuota de 0,75%.

<sup>40</sup> Segundo artículo agregado a continuación del art. 20 del DR de la Ley del ISBP.

sociedades de hecho y a las sociedades irregulares.

De esta manera, la citada norma reglamentaria extendió la aplicación del nuevo régimen (de determinación e ingreso) a las sociedades de hecho, las que por tratarse de sociedades irregulares no estaban sujetas a esa obligación. En efecto, dichas sociedades se ven sometidas a una nueva obligación emanada de una disposición que vulnera el principio de legalidad en materia tributaria.

Sin embargo, la Resolución General AFIP 1.497 señaló que sólo correspondía incluir dentro de las sociedades de hecho a aquellas que tuvieran un objeto comercial. Sobre el particular, la AFIP se ha expedido en el sentido de que *"... cualquier participación entendida en un sentido laxo, que integre el capital de una sociedad de hecho o irregular deberá tributar el ISBP en cabeza de dicha sociedad, de conformidad a lo previsto en el art. 25 de la Ley del Tributo..."*<sup>41</sup>. La cuestión que se plantea se vincula a en qué medida las sociedades de hecho dedicadas a las actividades agropecuarias quedaban alcanzadas por el nuevo régimen de ingreso, es decir, en qué casos se entiende que dichas entidades tenían objeto comercial, conforme lo previsto por la norma resolutive mencionada.

Sobre el particular, el fisco sostuvo que las ventas directas realizadas por los agricultores y hacendados quedan excluidas del derecho comercial; por el contrario, sí los mismos se hubiera organizado en forma de empresa comercial o hubieran constituido una sociedad mercantil la actividad que desarrollen se encuentra regida por el derecho comercial. (Dictamen 131/02 (DAL)).

Asimismo, la AFIP sostuvo en el Dictamen 72/03 (DAT) que a fin de esclarecer si las sociedades de hecho agropecuarias tienen un objeto civil o comercial se ha solicitado opinión a la Dirección Nacional de Impuestos que en un Memorandum sostiene que: *"Una sociedad rural es comercial cuando su actividad importa un procedimiento de elaboración de productos complejo, que importe una "empresa de fabrica" conforme el art. 8°, inc. 5° del Código de Comercio; caso contrario la actividad será civil"*. Por lo tanto la *"condición de civil o comercial de una sociedad rural depende de cada caso en particular, quedando en función de ello supeditada la aplicación del régimen de responsabilidad sustitutiva normado en el artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley del gravamen"*. Ello resulta coincidente con la interpretación brindada en el Dictamen 63/02 (DAT) en el que se señaló que la actividad agropecuaria no resulta de índole comercial o industrial si es realizada en forma individual por el propio productor y sin recurrirse a una forma de organización empresarial.

---

<sup>41</sup> Dictamen 50/02 (DAL) de fecha 18 de junio de 2002.

A su vez, dicho organismo se expidió ante una consulta efectuada por una sociedad de hecho que se dedica exclusivamente a la actividad agropecuaria sobre si le cabía la obligación de actuar como responsable sustituto del ingreso del ISBP sobre las participaciones sociales de los socios regulado por el art. 25 de la ley del ISBP. En esta oportunidad se sostuvo que (i) en el caso en que las actividades que realiza la sociedad de producción de leche, cría, internada y engorde de ganado bovino y cultivo de cereales involucren la realización de procedimientos de elaboración complejo, corresponde la aplicación del régimen instaurado mediante la Ley 25.585 y (ii) caso contrario, cuando la actividad agropecuaria resultara ajena a las actividades de índole comercial o industrial, cumpla en informarle que la misma no se encuentra alcanzada por el régimen implementado a través del artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del gravamen.<sup>42</sup>

Como puede observarse, a efectos de determinar la procedencia del régimen de ingreso comentado en el caso de sociedades de hecho agropecuarias debe analizarse cada caso en particular para determinar si se verifica o no la realización de actividades que importen un procedimiento de elaboración complejo o la existencia de una estructura empresarial.

Sin perjuicio de lo expuesto en párrafos precedentes, consideramos que la aplicación del régimen de determinación e ingreso dispuesto por la Ley 25.585 a las sociedades de hecho, así como también a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades constituidas en el exterior y a las sociedades irregulares deviene de un claro exceso reglamentario que violenta el principio de legalidad. En virtud de ello, entendemos que correspondería proponer la derogación de la disposición contenida en el segundo artículo agregado a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario de la ley del ISBP.

#### **4. Impuesto al Valor Agregado (“IVA”)**

##### **4.1. Aplicación de alícuotas diferenciales para el sector agropecuario**

Teniendo en cuenta la cantidad de alícuotas del IVA existen tres alternativas: (i) alícuota única, (ii) alícuota general para todas las operaciones, con excepción de algunas que se encuentran alcanzadas por una tasa diferente, mayor o menor que la general o (iii) alícuotas múltiples.

Es importante resaltar que la base del impuesto puede incluir el gravamen o no. Este es un

---

<sup>42</sup> Dictamen 2/04 (D.A.T.) de fecha 14 de enero de 2004.

aspecto que debe analizarse al momento de estudiar comparativamente las tasas del impuesto entre diferentes países o jurisdicciones. En nuestro país, el IVA se encuentra excluido de su propia base<sup>43</sup>. En cambio, en Brasil el ICMS lo incluye en la base de determinación del propio gravamen.

#### 4.2.1. Alícuota única.

En este caso todas las operaciones se encuentran alcanzadas por una única tasa. Si bien, esta modalidad es la que cumple en mayor medida el principio de neutralidad, su aplicación es poco frecuente por que no admite el establecimiento de exenciones al implicar éstas la gravabilidad de las operaciones a tasa cero o a una tasa efectiva inferior a la general.

En virtud de ello, es más usual el diseño del impuesto sobre la base de una alícuota general con excepciones. En efecto, se prevé la aplicación de una alícuota general para gravar todas las operaciones, con excepción de algunas expresamente enunciadas que quedan exentas o alcanzadas por una alícuota diferencial (inferior o superior a la primera). Esto es lo que ocurre en nuestro país, en el que se prevé en el IVA una alícuota general es del 21%, existiendo una tasa diferencial, que alcanza a determinados bienes y servicios, del 10,5%.<sup>44</sup>

#### 4.2.2. Alícuotas diferenciales

Una de las alternativas existentes tendientes a disminuir el impacto del IVA sobre las operaciones del sector agropecuario consiste en establecer alícuotas diferenciales inferiores a la general.

##### 4.2.2.1. Aplicables en todas las etapas

Consideramos que debe obrarse con cuidado en el momento de establecer alícuotas diferenciales en la etapa final, buscando no sólo establecerlas con el menor alcance posible. La existencia de alícuotas diferenciales en la última etapa, así como las exenciones, exclusiones de objeto, dificultan la administración del gravamen al posibilitar declarar como tales, operaciones que se encuentran gravadas a una tasa superior y generan todo tipo de consultas y controversias necesarias para aclarar el encuadre que corresponde dispensar a determinadas transacciones.

---

<sup>43</sup> Conforme lo dispuesto por el último párrafo del artículo 10 de la Ley del IVA.

<sup>44</sup> Así como, una alícuota del 27% para la venta de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor efectuada bajo determinadas condiciones.

#### 4.2.1.2.2. Aplicables en las etapas intermedias.

Cabe señalar que si las alícuotas diferenciales se aplican en etapas intermedias, en principio no producirán efecto en el precio final del producto como tampoco en el nivel de recaudación. Tratándose de un impuesto al consumo no acumulativo, si la alícuota diferencial se aplica a una etapa intermedia, en principio, la tasa efectiva y definitiva del impuesto no se modifica. Para que la reducción de la alícuota repercuta en el precio final del producto, dicha alícuota debe establecerse en la última etapa -ventas y prestaciones efectuadas a consumidor final-.

Al respecto, el Dr. Eidelman<sup>45</sup> ha señalado -en referencia al régimen vigente en nuestro país- que *"La experiencia demuestra que con todo el régimen vigente la alícuota será menor, pero será pagada por el productor y no por el consumidor, como corresponde al sistema del IVA. Los insumos al ser adquiridos se gravan al 21%, no se los puede trasladar a la etapa siguiente, y se crean saldos técnicos (créditos fiscales). Además, se ve alentada la evasión en la compra de insumos, o la subfacturación"*.

La posibilidad de utilizar alícuotas diferenciales en las etapas intermedias sin afectar el nivel de recaudación del gravamen ni la tasa del impuesto que deba pagar el consumidor final constituye una herramienta que facilita el control del gravamen.

El empleo de alícuotas diferenciales inferiores a la general en algunas actividades primarias tiene la ventaja de que la recaudación del impuesto se concentra en la etapa siguiente, de forma tal que se reduce sustancialmente el universo de contribuyentes. Quienes propician la adopción de esta metodología sostienen que es menos complejo controlar la etapa de expendio final de la cadena que a los productores agropecuarios.

Así, la adopción de esta metodología es más ventajosa respecto de la exención a la primera etapa porque no produce acumulación del impuesto. Ahora bien, para que la utilización de alícuotas diferenciales inferiores no produzcan saldos a favor que se traduzcan en una acumulación de impuestos, el porcentaje de reducción no debe superar el porcentaje de valor agregado en esa etapa, medido en relación al precio de venta.

Lo expuesto en párrafos precedentes también resulta de aplicación en los casos en que se establecen alícuotas diferenciales, superiores a la alícuota general, en etapas intermedias. La aplicación de estas alícuotas tampoco producirá alteraciones en el nivel de recaudación ni en el

---

<sup>45</sup> "IVA agropecuario: reclamos justificados", Periódico Económico Tributario 280.



nivel de precios, en la medida en que el porcentaje de aumento de la alícuota no supere el porcentaje de valor agregado en la etapa medido con relación al costo de adquisición.

Nótese que las conclusiones vertidas en los párrafos anteriores operan en la medida en que no se disponga la aplicación simultánea de la regla de tope<sup>46</sup>. La aplicación de esta regla implicaría la acumulación del impuesto facturado, con el consecuente impacto en los precios o en los costos, dependiendo de la posibilidad de traslación o no del gravamen.

Consideramos que en todos los casos el establecimiento de una alícuota diferencial inferior a la general debería alcanzar al equipamiento y maquinaria agrícola, de modo de fomentar la inversión en tecnología aplicable al sector agropecuario, más aún cuando por lo relevante que puede ser dicha inversión, dichas adquisiciones le generen el mantenimiento de saldos técnicos del gravamen por un plazo considerable.

Una alternativa<sup>47</sup> consiste en que los países traten a los productores agropecuarios con una alícuota específica inferior a la alícuota general, facturando el impuesto así calculado a todos sus clientes, excepto a otros productores agropecuarios. Esta alícuota inferior tiene como propósito transferir estimativamente a sus compradores el impuesto cargado a los agricultores en sus facturas de adquisición de insumos. Este régimen tiene la ventaja de la gran simplificación que significa para los agricultores y la facilidad que les otorga de poder transferir recuperando estimativamente el impuesto cargado en sus insumos, representado por una alícuota inferior a la normal. Este mecanismo también beneficia a los exportadores que comprarán a tasa reducida y mantendrán de esa forma un menor saldo a recuperar.

La utilización de alícuotas diferenciales reducidas también requiere se tenga sumo cuidado si se pretende establecer regímenes de retención del gravamen.

A título de ejemplo, cabe mencionar las consecuencias que produce el actual régimen de retención para las operaciones de granos no destinados a la siembra y legumbres secas previsto por la Resolución General AFIP 1.394/02 y sus modificaciones. Dicha norma establece un régimen de retención respecto de las operaciones de compra-venta de (i) granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosas- excluido arroz, y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- y (ii) Granos no destinados a la siembra -arroz-. A efectos del cálculo de la retención, se establece que sobre el importe de la retención se deberán aplicar las alícuotas que para cada caso se fijan

---

<sup>46</sup> Esta regla implica que si un responsable paga respecto de los servicios que contrata el IVA a una alícuota superior a la que se encuentra gravada la actividad que desarrolla, sólo se permite computar como crédito fiscal el importe que surja de aplicar a dichos conceptos la tasa menor a la que se encuentra sujeta aquella última.

<sup>47</sup> Coincidente con la adoptada por la sexta directiva de la Comunidad Económica Europea.

en el artículo 4 de dicha norma<sup>48</sup>. Tal como puede apreciarse, las alícuotas del 18% y 21% previstas en dicho precepto, según en caso, son asimétricas respecto de la tasa reducida del 10,5% vigente. En nuestra opinión, hubiera sido conveniente fijar un porcentaje sobre el monto de impuesto -IVA- teniendo en cuenta la alícuota vigente. Dicho procedimiento es el adoptado por el régimen previsto por la R.G. AFIP 18. De esta manera, cualquier modificación o reducción de la alícuota del gravamen no tendría implicancias en el régimen de retención en cuestión.

#### 4.2.1.3. Alícuotas múltiples

Se puede afirmar que la utilización de alícuotas múltiples en el IVA es la alternativa que imprime menor neutralidad al impuesto. Asimismo, no se desconoce que la existencia de múltiples alícuotas dificulta la liquidación del gravamen, así como el control por parte del organismo fiscal.

La adopción de esta modalidad requiere que se prevean (en la ley del gravamen) con precisión los bienes y servicios que quedan sujetos a cada una de dichas alícuotas. En efecto, aparece la necesidad de tipificar qué bienes y servicios quedan sujetos a las diversas alícuotas. Si bien podría pensarse que esta dificultad se vería superada si el legislador contemplara en el texto de la ley un detalle taxativo de los referidos conceptos, sabemos que toda precisión puede pecar de vacíos. A lo expuesto, cabe agregar que la implementación de este mecanismo se constituye en un incentivo para que el contribuyente modifique intencionalmente el encuadre de una operación para que la misma quede sujeta a una alícuota inferior a la que le corresponde.

No podemos dejar de mencionar que en varios países se ha discutido el empleo de alícuotas múltiples a fin de imprimir menor progresividad al impuesto. Sin embargo, ha quedado demostrado que la progresividad no se ve afectada en demasía por la implementación de esta alternativa.

#### 4.2.1.4. Exención

---

<sup>48</sup> Dichas alícuotas son:

- a) Operaciones de venta de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos-, excluido arroz y legumbres secas efectuadas por quienes se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas": 8%.
- b) Operaciones de venta de granos no destinados a la siembra efectuadas por quienes se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas": 18%.
- c) Operaciones de venta de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos-, excluido arroz y legumbres secas efectuadas por quienes no se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas": 10,5%.
- d) Operaciones de venta de granos no destinados a la siembra –arroz- realizadas por sujetos no incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas".

Asimismo, se dispone en las operaciones efectuadas con intervención de los mercados de cereales a término, la retención se determinará aplicando la alícuota que corresponda sobre el precio de ajuste definido en el artículo 19 de la Ley de IVA.

#### 4.2.1.4.1. Exención en la primera etapa

El efecto de una exención en un gravamen tipo IVA depende de la etapa del ciclo productivo en que ella se establece, lo que constituye otra de las ventajas de este impuesto. Por ejemplo, si se exime la primera o las primeras etapas del ciclo productivo, el impuesto comienza a recaudarse a partir de las siguientes, sobre el valor agregado acumulado sin afectar el nivel de recaudación del gravamen, facilitando el control fiscal como consecuencia de la reducción del número de responsables.

Un valioso antecedente de la exclusión del impuesto a las etapas primarias es el estudio efectuado por los Dres Macón y Pavesi<sup>49</sup>. Dichos autores propusieron la exclusión del sector agropecuario del IVA, fundamentado en que de no aplicarse dicho impuesto en la primera etapa (i) el productor no tiene que llevar ninguna administración especial para liquidar el impuesto, (ii) no se genera crédito fiscal para el exportador, lo que suprime todo un régimen de reintegro y devolución, fuente de corrupción y perjuicio del Tesoro por los fraudes, (iii) se elimina la intervención de la AFIP al no tener que controlar las devoluciones del tributo, lo que favorece las tareas propias del organismo fiscal, (iv) el IVA toma el modelo original (1973) y el consumidor lo paga cuando consume en el producto que contiene la materia prima, (v) se facilita la tarea de fiscalización de la AFIP al eliminarse gran cantidad de contribuyentes, (vi) el productor en sus compras (insumos, maquinarias, etc.) tiene un crédito fiscal que será pago a cuenta de sus otros impuestos nacionales y contribuciones de seguridad social, (vii) el productor agropecuario tendrá el estímulo de incrementar la inversión (galpones, maquinarias, etc.), (viii) no existirán saldos técnicos del IVA, retenciones, devoluciones, ni compensaciones, etc., (ix) el IVA no será pagado por el productor, y se verá cumplido el principio de que es un impuesto que grava los consumos finales, y debe ser neutral.

Además, si se exime la primera o las primeras etapas del ciclo productivo y el impuesto comienza a aplicarse desde las siguientes, el nivel de recaudación prácticamente no disminuirá, como si la exoneración no existiera. A título de ejemplo, atento a que en nuestro país, la segunda etapa se concentra en un mercado de intermediarios que adquieren los bienes a los productores, si el impuesto comienza a aplicarse desde ella, se reduce significativamente el universo de contribuyentes a controlar. Consecuentemente, se facilita el control. Si se presume que en el sector primario, más precisamente en el agrícola ganadero es donde el nivel de evasión es

---

<sup>49</sup> Macón, Jorge y Pavesi, Pedro J., "Un impuesto al valor agregado para la Argentina", 1973, pág. 67.

mayor<sup>50</sup>, se evita que los responsables que realizan esa actividad perciban el impuesto para después ingresarlo al fisco. En la segunda etapa del proceso productivo, el intermediario o feriante, ingresa directamente el gravamen, en lugar de pagarle el impuesto al productor, para que sea éste quien deba realizar el pago al organismo recaudador.

Sin embargo, la exoneración de la etapa primaria presenta el inconveniente de la acumulación de créditos fiscales por parte del productor originado en las adquisiciones que realice, los que no podrá computar contra el impuesto y que, en la medida en que no exista un mecanismo de recupero o devolución, repercutirán en el precio produciendo el efecto de acumulación.

Otra alternativa es la aplicación de una exención plena o amplia, permitiendo al adquirente de la segunda etapa computar un crédito fiscal presunto y determinado. El principal inconveniente que se presenta es que requiere una administración tributaria sumamente eficiente para controlar a quienes computan el crédito fiscal presunto

En virtud de lo expuesto, resulta más conveniente la aplicación de una alícuota diferencial y reducida a la primera o primeras etapas del ciclo productivo.

#### 4.2.1.4.2. Exenciones en la etapa final.

La exención puede establecerse únicamente a la última etapa del ciclo productivo, es decir, respecto de las ventas, locaciones y prestaciones efectuadas a los consumidores finales. El principal objetivo seguido con este tipo de exenciones es disminuir la regresividad del gravamen. Generalmente, se aplican sobre bienes destinados a satisfacer necesidades básicas o consumidos por los sectores de bajos ingresos.

En este caso, el menor impuesto recaudado es igual al valor agregado en la última etapa, por la alícuota del impuesto.

Vemos algunas alternativas de imposición respecto del sector agropecuario:

1. Aquellas sugeridas por Reig<sup>51</sup> tendientes a evitar que la traslación acumulativa del IVA contenido en los insumos utilizados por los productores incida en la competitividad internacional

<sup>50</sup> A estos resultados arribó un estudio realizado por Silvani, Carlos: Estimación del incumplimiento en el IVA. Boletín de la AFIP N 20 (3/99), pág. 439.

<sup>51</sup> Reig, Enrique, "El impuesto al valor agregado en las explotaciones agropecuarias"; Academia Nacional de Ciencias Económicas; 1997.

de los productos agropecuarios: (i) Eximir con tasa cero calculada con base ficta las ventas de productos naturales que efectúen los productores agropecuarios. Se permite el recupero mediante la facturación del importe resultante de aplicar dicha cuota ficta en las facturas de sus ventas, cuyo importe podrán computar como crédito fiscal contra sus débitos los adquirentes de los productos que efectúen con ellos elaboraciones o que simplemente los revendan, o (ii) Eximir tanto las ventas de productos naturales que realicen los productores agropecuarios como las ventas que a ellos les efectúen los proveedores de los bienes que son sus principales insumos (tractores, maquinaria agrícola, fertilizantes, semillas, vacunas, plaguicidas, etc.).

2. Eximir del impuesto a los productos agropecuarios, en tanto sean vendidos por sus productores en general o sólo en los casos en que las ventas del respectivo sujeto del impuesto no superen determinado límite. Esta alternativa tiene la desventaja de que mantiene la traslación acumulativa del peso del impuesto recibido en sus insumos, afectando la competitividad internacional de los productos agropecuarios del país. Sin embargo, ese efecto deja de ser significativo cuando la alternativa sólo se aplica a los productores cuyas ventas no exceden cierto límite porque en muchos casos el consumo de los bienes que producen no llega al mercado internacional.

3. Eximir a los productores agropecuarios y conceder la tasa cero a las ventas que a ellos se efectúen, lo que elimina que reciban insumos con impuesto cargado. Ello requiere la identificación de las ventas a productores agropecuarios y abre vías para la evasión de impuesto en ventas que en realidad son para otros destinos.

4. Eximir tanto a los productores agrícolas como a las ventas a productores agrícolas sin conceder tasa cero a estas últimas, lo que disminuiría la traslación acumulativa pues sólo los insumos de estadios anteriores a estas etapas, quedarían cargados con el impuesto. Sin embargo, la variante mantiene vías de escape al pago del gravamen por la dificultad de identificar las ventas a productores agropecuarios, al igual que la variante que contempla la tasa cero a ventas a productores agropecuarios o de productos de uso principalmente rural.

5. Eximir a los productores agropecuarios pero, en lugar de darles tasa cero asumir que en el precio de sus compras un determinado porcentaje del mismo representa impuesto sobre sus insumos, porcentaje éste que pueden agregar a las facturas por sus ventas, evitando la traslación acumulativa y con menor dificultad de aceptación que si sus productos estuvieran gravados, lo que les permitiría imputar el impuesto sobre sus insumos, a sus propias ventas. La solución es relativamente simple aunque los porcentajes, salvo que fueran calculados diferencialmente según estudios hechos para distintos tipos de producciones agrícolas, resultarían arbitrarios e inequitativos.

#### 4.2. Tratamiento del sector agropecuario en nuestro país.

A través de los incisos a), inciso a continuación del a) y b) del cuarto párrafo del art. 28 de la ley del IVA, se dispone que están alcanzados por una alícuota equivalente al 50% de la tasa general -21%-, las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3 de dicha norma y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1. Animales vivos de la especie bovina y ovina, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.
2. Carnes y despojos comestibles de animales de la especie bovina y ovina, frescos, refrigerados o congelados, que no hayan sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
3. Frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas, que no hayan sido sometidas a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto.
4. Miel de abejas a granel.
5. Granos -cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas<sup>52</sup> —porotos, arvejas y lentejas-.
6. Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3° y las importaciones definitivas de cuero bovino fresco o salado, seco, encalado, piquelado o conservado de otro modo pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, incluso depilado o dividido, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, 4101.10.00, 4101.21.10, 4101.21.20, 4101.21.30, 4101.22.10, 4101.22.20, 4101.22.30, 4101.29.10, 4101.29.20, 4101.29.30, 4101.30.10, 4101.30.20 y 4101.30.30.
7. Labores culturales -preparación, roturación, etcétera, del suelo-.
8. Siembra y/o plantación.
9. Aplicaciones de agroquímicos.
10. Fertilizantes su aplicación.
11. Cosecha<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> Recordemos que antes de la incorporación de este inciso, a través del Dictamen 11/99, la AFIP interpretó, que la venta, así como las labores culturales que se efectúan para las siembras de legumbres, que luego de ser cosechadas se transforman en secas, no se encuentran alcanzadas por la reducción de la alícuota, toda vez que la norma era clara al disponer que la reducción opera cuando se trata de legumbres frescas, refrigeradas o congeladas y no a las secas. Se trata de un caso más en que la existencia de alícuotas diferenciales complica la administración del impuesto. En este caso, debía conocerse al efectuarse las tareas de cultivo el destino del producto, es decir, si se convertiría en un producto fresco o seco; sin lugar a dudas algo muy difícil de controlar para el fisco. Es este supuesto, el cambio de destino hacía nacer la obligación de ingreso del impuesto correspondiente a la diferencia de alícuota, conforme lo dispone el artículo 9 de la ley del IVA.

<sup>53</sup> La AFIP interpretó que las locaciones y prestaciones de servicios alcanzadas por la tasa diferencial comprenden a aquéllas realizadas hasta lograr la cosecha de los insumos vitales para este tipo de ganado. Asimismo, a título de

En una consulta<sup>54</sup> se planteó (i) el significado de "labores culturales" y (ii) si los servicios de carga y descarga de cereal a campo que presta una empresa están gravados a la alícuota reducida. A criterio de la consultante, no sería una labor cultural por lo tanto se gravaría al 21%, pero se plantea la duda de si no se grava al 10,5%, por seguir la suerte de lo principal, en éste caso el cereal, gravado al 10,5%, dado que en realidad este servicio se presenta solamente cuando hay venta de cereal. En dicha consulta se sostuvo que *"En las normas tributarias no se encuentra definido el término "labores culturales"."* y que se comparte la opinión *"... en cuanto a que los servicios de carga y descarga se encuentran gravados al 21%."*

También se planteo a qué alícuota del IVA está alcanzado el servicio de enrollado de alfalfa y la posterior venta de esos rollos. Al respecto se contestó que *"... la mencionada actividad se encuentra alcanzada a la alícuota general, atentos a que, si se trata de venta de alfalfa propia, se trata de una venta de un producto gravado al 21%, y si se trata de servicios, los mismos no están relacionados con los indicados en el inc. b) del art. 28 de la ley del gravamen."*<sup>55</sup>

Como puede observarse, la reducción se aplica hasta en las operaciones con consumidores finales. En efecto, la disposición comentada apunta a trasladar a la reducción del impuesto de los citados bienes y servicios a quienes en definitiva adquieren estos productos para su consumo. Si bien en algunos casos dicha reducción será amplia y llegará al consumidor final -tal es el caso de las frutas y verduras frescas-, en otros casos, como por ejemplo, la correspondiente a animales vivos de la especie bovina, es poco probable en los hechos que un consumidor final adquiera una vaca o un toro vivo sino que comprará una parte de él o de ella faenada (muerta). No obstante, existe el inconveniente para los exportadores de los mencionados bienes, en cuanto a la generación de saldos a favor -de difícil recuperación- debido a que la mayoría de sus adquisiciones se encuentran gravadas con una tasa general del 21%.

Un impuesto tipo IVA se caracteriza por ser un gravamen indirecto y neutro, es decir, cuya aplicación no genera mayores costos a los distintos agentes económicos que intervienen en el proceso productivo, al incidir en cada una de las etapas productivas sólo sobre el monto de valor agregado que le incorpora cada agente y cuya carga final la soporta el consumidor. Enseña Dino

---

ejemplo señaló que no resultan incididas por la alícuota diferencial las prestaciones relacionadas con el enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, aún cuando se destinen a la alimentación del ganado que se trata, por ser actividades posteriores a la cosecha, que es la última etapa prevista en la norma. (Dictamen (DAT) N° 14/99 del 29 de marzo de 1999.)

<sup>54</sup> Damsky Barbosa, M. Coral, Impuesto al Valor Agregado. Actividad agropecuaria. Alícuota reducida. Conceptos incluidos. Revista Impuestos 2003-18, 22

<sup>55</sup> Rolando, Félix J. Saladino, Andrés C. Impuesto al valor agregado. Actividad agropecuaria. Servicio de preparación de alfalfa en rollos y su posterior venta. Alícuota. Revista IMP 1999-A, 1209.

Jarach<sup>56</sup> que "La característica esencial del impuesto al valor agregado consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlo a impuesto, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final queda gravado el valor total de los bienes y servicios, y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores". Sin embargo, esto no sucede con el IVA en el sector agropecuario.

El sistema de retenciones, percepciones y pagos a cuenta lleva a que el productor que utilice una mayor cantidad de insumos en su explotación (bienes y servicios), por el hecho de que todo está gravado por el IVA, acumulará crédito fiscal por las compras, montos a los cuales hay que adicionar las cantidades retenidas, generando dentro del ejercicio anual un saldo a favor de contribuyente. Por el contrario, el productor que tiene una explotación del tipo extensivo (ganadería) en la cual la incorporación de insumos es muy escasa, dado que el proceso productivo, por su naturaleza y aprovechamiento de campos naturales no lo requiere, no permite la acumulación de créditos fiscales y la retención le servirá para cancelar el débito fiscal originado por la venta. Como puede apreciarse, la neutralidad del impuesto se ve afectada por los regímenes de retención, percepción y pago a cuenta vigentes que genera saldos a favor del contribuyente, ocasionándole un costo financiero adicional. De esta forma, el impuesto distorsiona la actividad y favorece las explotaciones extensivas en desmedro de las intensivas.

Resulta evidente que se genera así constantemente saldos a su favor que, a la larga, transformarán al IVA en un tributo no neutral, afectando negativamente la rentabilidad del sujeto pasivo. Una posible solución sería que esos saldos a favor fuesen de libre disponibilidad. La inmovilización de saldos a favor en el IVA -que en la Argentina no son devueltos como en el resto del mundo- ahoga al sector y constituye un factor más de distorsión que afecta la competitividad de la producción nacional.

#### IV. Tratamiento de las actividades agropecuarias en la legislación comparada

Seguidamente, pasamos a exponer el tratamiento dispensado por varios países a la actividad agropecuaria:

País	Impuesto a la Renta		Impuesto al Patrimonio	Impuesto sobre la Propiedad Inmueble Rural <sup>(*)</sup>	Impuesto a la Transferencia de Inmuebles <sup>(*)</sup> Rurales	Impuesto al Valor Agregado	
	Régimen general	Impuesto Especifico				Gravado	Alícuota General

<sup>56</sup> Dino Jarach, "Impuesto al valor agregado", Cima, 1974.



BOLIVIA	SI <sup>(1)</sup>	NO	NO <sup>(2)</sup>		NO	SI	SI
BRAZIL	SI <sup>(3)</sup>	NO	NO <sup>(4)</sup>	SI <sup>(5)</sup>	NO	SI <sup>(6)</sup>	SI
CHILE	SI <sup>(7)</sup>	NO	NO	SI	NO	SI <sup>(8)</sup>	SI
COSTA RICA	SI	NO	SI <sup>(9)</sup>	SI	SI	SI	SI
ECUADOR	SI <sup>(10)</sup>	NO	NO <sup>(11)</sup>	SI	SI	NO <sup>(12)</sup>	N/A
EL SALVADOR	SI <sup>(13)</sup>	NO	NO	NO	SI	NO <sup>(14)</sup>	N/A
GUATEMALA	SI <sup>(15)</sup>	NO	SI <sup>(16)</sup>	SI	NO	SI <sup>(17)</sup>	SI
HONDURAS	SI	NO	SI	SI	SI	SI <sup>(18)</sup>	SI
MEXICO	SI <sup>(19)</sup>	NO	SI	SI	NO	NO <sup>(20)</sup>	N/A
NICARAGUA	SI	NO	NO	SI	SI	NO <sup>(21)</sup>	N/A
PARAGUAY	NO	SI <sup>(22)</sup>	NO	SI	NO <sup>(23)</sup>	SI <sup>(24)</sup>	SI
PERU	SI <sup>(25)</sup>	NO	NO	SI	NO	SI <sup>(26)</sup>	SI
URUGUAY	NO	SI <sup>(27)</sup>	SI	SI	SI	SI <sup>(28)</sup>	NO <sup>(29)</sup>
VENEZUELA	SI	NO	SI <sup>(30)</sup>	NO	NO	SI <sup>(31)</sup>	NO

(\*) Este cuadro ha sido preparado sobre la base de la información preparada por el International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF).

(\*\*) La imposición refiere a los distintos niveles de gobierno (nación, estado, provincia o municipio).

- (1) El período fiscal de las empresas agropecuarias finaliza el 30 de junio y el vencimiento para la presentación y pago de la DD.JJ. y pago vence el 28 de octubre del corriente año.
- (2) No existen impuestos al patrimonio en Bolivia.
- (3) Sin embargo, existen ciertas normas específicas tales como: (i) Los agricultores unipersonales deben registrar todas sus operaciones y conservar registros contables simplificados. El contribuyente debe justificar dichos registros con la documentación correspondiente. Caso contrario, estará sujeto a normas de ingresos presuntos, en virtud de las cuales el contribuyente deberá tributar sobre el 20% de la renta bruta. Ciertos pequeños contribuyentes están excluido de la obligación de llevar los mencionados registros y sólo están obligados a conservar los comprobantes que acreditan la renta imponible, (ii) La renta derivada de la actividad agropecuaria ejercida por persona física es incluida en su declaración jurada del impuesto con las demás rentas. Las personas jurídicas que ejercen dicha actividad están sujetas al impuesto a las ganancias de sociedades, al Surtax on taxable profits exceeding \$ 20.000 BRL mensuales y al Social Contribution on Profits.
- (4) Idem (2).
- (5) Recae sobre las tierras localizadas fuera de las zonas urbanas, salvo determinadas excepciones. Se calcula aplicando, sobre el valor de la tierra libre de mejoras, plantaciones y cultivos al 31 de diciembre del año anterior, la alícuota del 0,03% al 20% de acuerdo con el número de hectáreas y la relación entre el área usada y el área útil total.
- (6) ICMS e IPI.
- (7) El impuesto se determina sobre el ingreso real cuando proviene de sociedades de capital y, en general, grandes empresas. El impuesto puede ser determinado sobre base presunta pero esta alternativa está sólo disponible para pequeñas y medianas empresas. Los impuestos sobre la propiedad inmueble pueden ser computados contra el gravamen.
- (8) Sin embargo, se excluye del objeto del gravamen a los servicios directamente relacionados con actividades agropecuarias.
- (9) Impuesto al Activo de las Empresas. El impuesto recae sobre el activo de las empresas a la alícuota del 1%. Se puede computar como pago a cuenta del impuesto a la renta.
- (10) Los ingresos derivados de la actividad agropecuaria están sujetos al tratamiento general en el caso de sujetos empresas. Las personas físicas que realicen dicha actividad están sujetas a un tratamiento especial. En este caso, la renta imponible es igual al 5% del valor catastral de los campos explotados por la persona física como propietaria de la tierra. El valor catastral del campo es ajustado periódicamente por el gobierno, tomando en consideración sólo el valor de la tierra.
- (11) Se encuentran exentos del Impuesto sobre los activos totales los bienes directamente relacionados con la actividad agropecuaria.
- (12) Están exentos del gravamen los productos en su estado natural tales como los provenientes de la actividad agropecuaria y los equipos y maquinarias destinados a dicha actividad.

- (13) Especialmente, se admite la deducción de gastos relacionados con los salarios, la siembra, la plantación, el arrendamiento y la adquisición de forages, vegetales, semillas y fertilizantes.
- (14) Se exime del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a los granos, el maíz blanco, el arroz, las frutas y vegetales en su estado natural. También se encuentra exenta la importación de dichos productos. Sin embargo, la importación de las frutas y vegetales sólo está exenta en la medida en dichos productos tengan su origen en otros países de Centro América.
- (15) Cuando la percepción de los ingresos gravados deriva de diferentes períodos, el contribuyente puede efectuar la liquidación del gravamen por el método de lo percibido o el devengado. Una vez elegido el método, su cambio debe ser autorizado por el organismo fiscal. Los gastos vinculados a la agricultura pueden ser tanto deducidos en el ejercicio fiscal en el que se incurran o paguen -dependiendo del método utilizado por el contribuyente- o diferidos hasta el ejercicio en el cual se generen los ingresos del cultivo.
- (16) Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.
- (17) Sin embargo, se encuentran exentas del gravamen las ventas minoristas de carne, pescados, legumbres, frutas y verduras, cereales y granos realizadas a consumidores finales realizada en mercados municipales, en la medida en que no supere GTQ 100.
- (18) Se eximen del Impuesto sobre Ventas la importación y venta de: alimentos básicos, semillas y bulbos, fertilizantes, animales vivos y maquinaria y equipamiento agrícola.
- (19) Nótese que la renta derivada de la actividad agropecuaria está exenta del gravamen en la parte de los ingresos del contribuyente que no excede el valor de 20 salarios mínimos generales aplicables en el área geográfica del contribuyente para el ejercicio fiscal en cuestión. Los ingresos que exceden dicho monto quedan sujetos a tasas reducidas.
- (20) Se encuentra gravados a tasa cero la venta de carne cruda, pescado y huevos, de equipamiento y maquinaria específica para la agricultura y pesca, de fertilizantes, pesticidas, herbicidas y fungicidas para ser usadas en actividades agrícolas y ganaderas. También reciben igual tratamiento (i) ciertos servicios prestados directamente a granjeros, ganaderos y pescadores, la pulverización del cereal y el trigo y la pasterización de la leche y (ii) el uso o el derecho de uso temporario de determinados equipos y maquinarias para actividades agropecuarias.
- (21) Se encuentran exentas del impuesto general al valor agregado: los productos veterinarios y vitaminas, los insecticidas, herbicidas, fertilizantes y semillas para su uso en la agricultura, la electricidad y el agua para el riego agrícola, las primas de seguros agrícolas, ciertos procesos relacionados con los productos agrícolas y la preparación de pescados y crustáceos, el arrendamiento de tierras, maquinarias y equipos para su uso en actividades agrícolas.
- (22) El impuesto a la renta de las actividades agropecuarias grava los ingresos provenientes de actividades agropecuarias. Son sujetos del gravamen las personas físicas y entidades, en la medida en que sean propietarios, poseedores o locadores de más de 20 hectáreas de tierras rurales. El gravamen se determina aplicando la alícuota del 25% sobre el ingreso neto presunto. El ingreso bruto presunto es igual al 12% del valor catastral de cada hectárea de tierra del contribuyente, valor éste que se actualiza anualmente. Por su parte, el impuesto a la renta de sociedades se aplica respecto de ingresos derivados del manejo, procesamiento y tratamiento de productos de la tierra, cría de pájaros, conejos, cerdos y floricultura.
- (23) Con excepción del Impuesto a la transferencia de bienes raíces que alcanza a determinados bienes inmuebles localizados en el municipio de Asunción (Ley 881/81, art. 104)
- (24) Se eximen del impuesto los productos derivados de la tierra.
- (25) Sin embargo, los ingresos derivados de actividades agropecuarias están sujetos a una alícuota reducida del 15% (en vez del 20% para el 2001 y el 27% para el 2002).
- (26) Se eximen del impuesto la venta de determinados productos agrícolas, así como la leche, el pescado, determinados vegetales, semillas y frutas.
- (27) Existen dos impuestos específicos: (i) el Impuesto a las rentas agropecuarias y (ii) el Impuesto a la enajenación de productos agropecuarios.
- (28) Sin embargo, se eximen del impuesto la importación y venta de determinados productos para ser usados en la producción agrícola y las materias primas para la producción de dichos bienes, la transferencia de la propiedad inmueble.
- (29) Bajo determinadas condiciones, la importación o venta de vegetales, frutas y productos de horticultura en su estado natural se encuentran sujetos a una alícuota reducida del 14% (en lugar del 23%).
- (30) Sin embargo, se exime del Impuesto a los Activos Empresariales a los granaderos y pescadores que desarrollen sus actividades en el primer nivel de actividad.
- (31) Sin embargo, se eximen del gravamen determinados productos, tales como vegetales en su estado natural, arroz, cereal, huevos, fertilizantes, la importación o venta de maquinarias o partes de ellas destinadas a la producción primaria.

## V. CONCLUSIONES

En virtud del análisis y consideraciones efectuados en el presente trabajo, a continuación exponemos nuestras conclusiones y recomendaciones:

### A) Impuesto a las Ganancias

1. Venta de inmuebles pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas afectados a explotaciones unipersonales y sociedades de hecho: Considerando que (i) en la Comisión 1 de las XXXIII Jornadas Tributarias<sup>57</sup> se analizó la gravabilidad de las ganancias de capital y se recomendó la gravabilidad de tales rentas respecto de todos los sujetos comprendidos en la imposición a la renta y bajo las normas generales de la imposición a la renta, a efectos de potenciar el efecto en la equidad de la distribución de la carga tributaria y eliminar los problemas definicionales que provocan arbitrariedades y cuestiones de difícil interpretación y (ii) si bien fue uno de los aspectos excelentemente desarrollado en el trabajo presentado por la Dra. Olego<sup>58</sup>, no fue objeto de un profundo análisis entendemos que esta Comisión debería expedirse sobre esta cuestión en particular.

En tal sentido, traemos a colación la recomendación vertida por la Comisión de Impuestos Directos del Gabinete Fiscal, respecto de la conveniencia de *“Establecer que en el supuesto de desafectación de inmuebles de las actividades comprendidas en el artículo 49, inciso b), o en el último párrafo de dicha norma, cuyos titulares fueran personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el país, la enajenación de los mismos dará lugar a un resultado accidental cuando se produzca una vez transcurridos veinticuatro (24) meses de operada la mencionada desafectación, en tanto que si la transferencia se produce durante el aludido lapso, el resultado debe ser calificado como ordinario. A tales fines sería aconsejable obligar a los responsables a comunicar fehacientemente al Fisco la fecha en que se produce el cambio de destino del bien.”*

2. Valuación de la hacienda: Se propone la modificación de la LIG y su DR a efectos de:

(i) Modificar el concepto de “vientres” previsto en la LIG de modo de incluir a las terneras y vaquillonas destinadas a la reposición y prever que el tratamiento previsto para las mismas resultará de aplicación hasta que se produzca el destete del último ternero y la vaca no vuelva a ser servida, aún cuando permanezca en el establecimiento engordando para su posterior venta.

<sup>57</sup> Organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 13 al 15 de noviembre de 2003, Mar del Plata.

<sup>58</sup> Olego, Perla Raquel, “Momento de decisión: momento de gravar las ganancias de capital”, XXXIII Jornadas Tributarias, CGCE, pág. 129 y sgtes.

(ii) Sustituir el método de valuación costo estimativo por revaluación anual para la totalidad de la hacienda de propia producción en los establecimientos de cría, y el método de precio de plaza para los establecimientos de invernada.

(iii) Establecer cómo debe determinarse el costo probable del animal -a que alude el artículo 76 del DR de la LIG- para la valuación de los animales de propia producción (bienes del activo fijo).

(iv) Especificar el tratamiento fiscal a dispensar a los establecimientos tamberos. Consideramos que el método de valuación a proponer debería contemplar el agotamiento del animal desde su afectación a la actividad, en función del efectivo deterioro físico de éste.

3. Inmuebles agropecuarios. Deducibilidad de la amortización por agotamiento de la tierra en el IG: Consideramos que debería establecerse un método para determinar la depreciación en función del deterioro de las cualidades productivas del suelo, ya sea por agotamiento como por degradación producida en forma anual así como la originada por causas extraordinarias de la naturaleza. Deberían establecerse pérdidas promedio por cultivo y por zona y por tipo de tierra, que actuarían como referente. En ninguna medida la deducción por agotamiento debería constituir un “premio” a quien deteriora el suelo a efectos de disminuir su carga tributaria<sup>59</sup>.

Asimismo, a efectos de alentar la conservación y buen uso de los suelos entendemos que debería establecerse un régimen de incentivo para aquellos productores que mantengan o incrementen las actividades productivas del suelo, mediante la utilización de técnicas conservacionistas y utilización de elementos tales como fertilizantes.

Idéntico tratamiento debería seguirse a efectos de determinar la valuación impositiva de los inmuebles rurales en los impuestos patrimoniales existentes.

## B) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta e impuesto sobre los bienes personales

1. Valuación de participaciones en explotaciones unipersonales y tratamiento de inmuebles rurales: Teniendo en cuenta que conforme lo prevén las leyes de fondo -Código Civil- sólo las personas de existencia visible y las personas jurídicas o de existencia ideal pueden adquirir derechos y poseer bienes (no pudiendo existir bienes registrables propiedad de empresas

<sup>59</sup> Al respecto, cabe remitir a las consideraciones vertidas por profesionales de los profesionales del Instituto de Tecnología Agropecuaria de Argentina en las VII Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial, procesal y Tributario, de Junín que tuvieron lugar del 22 al 24 de octubre de 1998, sobre que la erosión por descuido y carencia de educación ecológica (mala praxis) merece la protección del derecho ambiental e instituciones del Estado competentes.

unipersonales pues los mismos son de propiedad de las personas físicas), consideramos que deberían efectuarse modificaciones a las normas de la ley del ISBP y IGMP, de manera de que los bienes inmuebles -así como otros bienes registrables- deban declararse con independencia de su afectación. Conforme los fundamentos vertidos en párrafos precedentes, deberían tomarse independientemente del capital de la empresa unipersonal, evitando de esta manera la doble imposición que supone gravar al inmueble rural con el IGMP y a ese mismo bien gravarlo con el ISBP, en razón que esa persona física titular de un inmueble rural es considerada una explotación unipersonal.

2. Participaciones en sociedades de hecho agropecuarias: Consideramos que la aplicación del régimen de determinación e ingreso dispuesto por la Ley 25.585 a las sociedades de hecho, así como también a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades constituidas en el exterior y a las sociedades irregulares deviene de un claro exceso reglamentario que violenta el principio de legalidad. En virtud de ello, entendemos que correspondería proponer la derogación de la disposición contenida en el segundo artículo agregado a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario de la ley del ISBP.

### C) Impuesto al Valor Agregado

El IVA es un gravamen que por definición debería recaer en el consumidor final, ingresando el impuesto en cada una de las etapas en que se incorpora valor. Sin embargo, esto no es lo que sucede con la producción primaria que se caracteriza por tener una oferta inelástica vinculada a los ciclos climáticos y una demanda, que en el caso de la exportación no depende de la voluntad argentina, y en el del consumo interno es según la capacidad adquisitiva de la población. De forma que el precio lo fija la demanda y a él deben adaptarse los productores e indirectamente contabilizar el impuesto como una merma del precio que recibirán por sus productos.

En virtud de ello, la imposición en el sector agropecuario debe ser orientada de tal manera que promueva la mejor utilización de la tierra, productividad, capitalización y demás objetivos requeridos en cada país, para que dicho sector cumpla con la función que en el proceso de desarrollo.

## **VI BIBLIOGRAFIA**

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, "Impuesto a las ganancias". Editorial Depalma. 3 edición actualizada.

- Gualtieri, Orlando A., "Tratamiento de la hacienda en el Impuesto a las Ganancias.", Revista Impuestos XXXVIII, pág. 2.035 y sgtes.
- Bardaro, Alfredo, "Impuesto al valor agregado. Actividad agropecuaria. Ejercicio comercial anual", Periódico Económico Tributario N 182.
- Eidelman, José R, "I.V.A. agropecuario: Reclamos justificados.", Periódico Económico Tributario N 168.
- Ferraro, Ricardo H., "Impuesto al valor agregado. Nuevo régimen especial para el sector agropecuario.", Revista Impuestos 1999-A, pág. 1.176.
- Olego, Perla R., "Análisis práctico del gravamen correspondiente a las acciones y otras participaciones sociales.", Revista IMP 2003-15, pág. 35.
- Rivero, Silvia S., "Análisis económico y tributario: la actividad agropecuaria.", Periódico Económico Tributario N° 292
- Iribarne, Arnaud Sáenz Valiente, Santiago A., "Nuevo impuesto al valor agregado agropecuario. Como afecta al productor.", Periódico Económico Tributario N° 166.
- Stafforte, Teresa A. Brunotti, Alfredo J., "Nueva modalidad de contratación agropecuaria. Su tratamiento en el IVA.", Revista Impuesto 2003-23, pág. 14
- Bonifacio, Nélica S. Chiaradía, Claudia A. Rubinat, María C., "El I.V.A. En los contratos agropecuarios.", Boletín DGI N°498.
- Udrea, Jorge C., "El iva en el sector agropecuario.", Revista Impuesto 1994-B, pág. 1.596.
- Reig, Enrique J., El impuesto al valor agregado en las explotaciones agropecuarias. Revista Impuesto 1998-A, pág. 808.
- Olego de Milisenda, Perla R. , Valuación de bienes de cambio en el sector agropecuario. Revista Impuesto 2003-11, pág. 31
- Retegui, Alejandro R. Di Pietromica, Viviana C., "Implante de embriones de animales. Una aproximación a su tratamiento en el IVA.", Periódico Económico Tributario N° 140
- Arce, Hugo Santiago, Deducibilidad de la amortización ecológica en el agro. El agotamiento de la tierra. Su tratamiento en el impuesto a las ganancias. Revista Impuesto 1994-A, pág. 767.
- Schwartzman, Daniel Mario, "Los inmuebles agropecuarios.", Revista Técnica Impositiva N 91, pág. 23.
- Armando Lorenzo, Fabián Bechara y César Cavalli, Valuación de inventarios en explotaciones agropecuarias. Doctrina Tributaria Errepar.
- Massa, Alejandro y Oddone, Luis, "Impuesto a las Ganancias. Incidencia de la valuación de las existencias de hacienda.", Revista Impuestos. T. XLV-A, pág. 165.
- Jarach, Dino, "Bases para un sistema de imposición de las explotaciones agropecuarias según su renta normal potencial.", Secretaría de Estado de Agricultura y Ganadería de la Nación, Diciembre de 1963.

- Due, John F., "Diseño y aplicación de impuestos al valor agregado: algunas cuestiones no resueltas.", Derecho Fiscal, Tomo III, pág. 735.
- Alan A. Tait, "Value Added Tax. International Practice and Problems", International Monetary Fund, 1988, pág. 149.