



## Tratamiento en el IVA de los contratos agropecuarios

Dudas y opiniones diversas que plantea la actual normativa.

OSVALDO R PURCIARIELLO (\*) ARIZMENDI

Los contratos agropecuarios pueden clasificarse en los regulados por la ley 13.246 - modificada por la ley 22.298 - de arrendamiento y aparcería rurales y los que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la mencionada ley conocidos como contratos innominados o accidentales que surgen de lo convenido entre las partes y por los usos y costumbres.

Lamentablemente es notoria la ausencia de una normativa específica sobre los contratos agropecuarios sobre todo en relación con el IVA lo que trae aparejado interrogantes, confusión e inseguridad jurídica entre las partes intervinientes.

Los contratos agropecuarios se podrían dividir en 2 grupos:

- a) Aquellos contratos que por su naturaleza constituyen tipos de arrendamientos y como tales en virtud del punto 22, inciso h) del artículo 7 de la ley de IVA, se encuentran exentos. Podemos mencionar entre otros: arrendamiento por pago en efectivo, arrendamiento por pago en especie, arrendamiento por pago con porcentaje de los rendimientos, pastura o pastoreo.
- b) Contratos en que por las condiciones en que se celebran, se ven incididos con el IVA. Podemos mencionar: aparcería, mediería, pastaje, capitalización de hacienda y maquila, entre otros.

### Contratos de arrendamiento rural

De tratarse de inmuebles rurales que sean utilizados para la explotación agropecuaria, el arrendamiento se encuentra exento de IVA. Estará si alcanzado por el impuesto a las ganancias y salvo casos puntuales de exención, por el impuesto sobre los ingresos brutos. Al enajenar el inmueble estará gravado por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI).

La exención en el IVA no se aplicaría si el destino del arrendamiento es distinto a la de una explotación agropecuaria, como por ejemplo turismo rural o instalación de antenas satelitales.

### Arrendamiento por pago en dinero

El artículo 1.493 del Código Civil define que habrá locación cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una de conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o practicar un servicio y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio determinado dinero. El artículo 2 de la ley 13.246 define el arrendamiento rural expresando que es una modalidad de la locación de inmuebles con características propias:

" Que se trate de un inmueble o predio rural

" Que se destine exclusivamente a la actividad agropecuaria.

La Resolución General AFIP 1.032 y la Resolución General DGI 3.699 establece que son actividades agropecuarias aquellas que tienen por finalidad el cultivo y la obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.

El precio de arrendamiento es en dinero y el plazo mínimo del contrato es de 3 años y el máximo de 10 años, tal como lo prevé el artículo 1.505 del Código Civil.

El contrato suscripto estará dentro de la ley 13.246 en la medida que cumpla con todas las condiciones que la propia ley establece, entre las que se encuentra el pago en dinero. De lo contrario, si la retribución no es en dinero, por ejemplo en especie, nos encontramos frente a un contrato accidental o innominado.

### **Arrendamiento por pago en especie**

Constituye una modalidad corriente en nuestro país el pago del arrendamiento en especie. Esta circunstancia no altera el carácter de exento en el IVA del contrato.

Al no pertenecer este tipo de contrato a los previstos por la ley 13.246, se deberán regir por lo convenido entre las partes, por las normas del Código Civil y por los usos y costumbres.

La posterior venta de los bienes recibidos que realiza el arrendador, aunque éste fuera una persona física, entendemos que se encuentra alcanzada por el IVA.

Por su parte, en respuesta a una consulta de fecha 24/4/1991 la AFIP sostiene que la entrega de bienes muebles que realiza el arrendatario constituye una dación de pago, considerada venta por el artículo 2 de la ley del IVA.

El destacado tributarista Osvaldo Balán opina que la figura de la dación en pago en materia agropecuaria se puede encontrar en el caso de arrendamiento rural con pago en especie.

### **Arrendamiento por pago con porcentuales de los rendimientos.**

Este tipo de contrato parecería encuadrarse más en un uno de tipo asociativo similar a una aparcería propiamente dicha. El organismo fiscal en su dictamen 21/1960 interpreta que cuando el predio rural se entrega sin plantaciones, sembrados, animales o elementos de trabajo, se trata de un verdadero arrendamiento.

### **Pastoreo o pastura**

El contrato de pastoreo consiste ceder el uso y goce de un predio rural por un precio determinado, con la finalidad que el arrendatario lo utilice para alimentar su ganado.

En el dictamen DAT 6/1999 el Fisco opina que el contrato de pastoreo implica ceder el uso y goce de un predio rural, con las características de locación de inmuebles, resultando de aplicación la exención en el IVA prevista en el apartado 22 del inciso h) de la ley del gravamen.

### **Contratos de tipo asociativo**

En general, el objetivo de los contratos asociativos es el reparto de los frutos que se obtengan.

Una de las partes es el dueño de los animales o del campo y se asocia a otra para realizar una explotación agropecuaria.

Según Osvaldo Balán en este tipo de contratos ambas partes asumen el riesgo y participan en las utilidades como en las pérdidas.

El tratamiento impositivo en este tipo de contratos se debe buscar a partir de la existencia de una explotación, de la concurrencia de bienes de propiedad de cada parte que no se confunden con otro ente y de la distribución de los frutos y resultados.

### **Aparcería**

La ley 13.246 modificada por la ley 22.298 define que habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra, animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartir sus frutos.

La diferencia con el arrendamiento rurales que, mientras éste se pacta por un precio cierto y determinado, en la aparcería los contratantes se distribuyen los rindes de la explotación.

El reparto de los frutos entre las partes contratantes está fuera del ámbito de imposición del IVA. En el momento que cada una de las partes vende los frutos que obtuvieron del reparto, nacerá el hecho imponible en el IVA.

En el dictamen DAT 81/1992 la AFIP opina que la distribución de los frutos no es una venta, sino el mero reparto de la utilidad objeto del contrato. En consecuencia, no es sujeto del impuesto y no se configura el hecho imponible en el IVA.

Cuando los sujetos asociados realicen operaciones con terceros sobre los bienes obtenidos del reparto, nacerá para cada uno de ellos la obligación tributaria.

### **Tamero asociado**

La ley 25.169 deroga el estatuto del tamero mediero creado por el decreto 3.750/1946 y establece la normativa aplicable para la organización de la explotación tamera cuya naturaleza es agraria, a través del denominado contrato asociativo.

El nacimiento del hecho imponible en el IVA al ser un contrato asociativo se produce con la venta de los frutos y no con la distribución de los mismos.

Este contrato asociativo, entendemos que se asemeja a una especie de aparcería pecuaria, por lo que serían válidas las opiniones del Fisco respecto de la capitalización de hacienda.

En el dictamen DAT 81/1992, la AFIP opinó lo siguiente:

- a) En los convenios de capitalización de hacienda no existe venta o pago de servicios, sino que hay distribución de los frutos obtenidos.
- b) Dicha adjudicación no constituye hecho imponible frente al IVA. Una vez que se repartan los frutos, cada una de las partes tendrá que asumir su obligación frente al impuesto.
- c) En la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta el fruto estará dado en el aumento de los kilos de los animales, el cual será repartido entre ambas partes, el propietario del campo y el capitalizador tributará el total de la operación a su nombre y el dueño del campo asume la responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción en precio de kilos que le corresponda, ingresando el IVA respectivo.

En la práctica en los contratos de explotación tamera es el empresario titular quien vende la totalidad de los frutos que serían los litros de leche a la usina, por lo que tributará por el total de la operación, generando el débito fiscal respectivo. El tamero asociado le emitirá una factura al empresario titular por la parte que le corresponda según su participación.

En la medida que no esté exenta, la venta de leche se encuentra gravada a la tasa general del 21%.

En cambio se vende hacienda, ya sea de cría, internada o de un establecimiento tamero, la operación estará alcanzada por la alícuota reducida del 10,5%.

Para el caso de las labores culturales y la aplicación de la tasa reducida, a través del dictamen DAT 34/1999 la AFIP opinó lo siguiente:

En el caso de establecimientos de tambo, no constituye la venta de hacienda bovina la finalidad principal, sino la venta de leche, a pesar de que cuando concluye el ciclo productivo las vacas de refugio salen del campo para la venta, por lo que las prestaciones que adquieren los establecimientos tameros no estarían alcanzadas por la reducción.

## **Pastaje**

En el contrato de pastaje el propietario de un inmueble rural otorga al titular de la hacienda el derecho de pastar y abrevaren su predio, ofreciendo adicionalmente el servicio de cuidado y alimentación de los animales, todo ello a cambio de una retribución en dinero.

El plazo de duración de estos contratos es generalmente de 6 meses. No hay cesión de predio y por lo tanto no se configura arrendamiento. La realidad es que es una prestación de servicios.

El artículo 2 de la Resolución General DGI 4.201 expresa que el pastaje se encuentra gravado como servicio, por ser un negocio en el cual el titular del predio rural no cede el uso y goce del inmueble.

A su vez, los dictámenes DAT 78/1994 y 6/1999 destaca que el contrato de pastoreo es una prestación gravada por aplicación del apartado 21, inciso e) del artículo 3 de la ley del gravamen.

## **Capitalización de hacienda**

Este tipo de contrato se encuentra fuera del ámbito de la ley 13.246, pero la doctrina en general lo considera asimilable al de la aparcería pecuaria.

En estos contratos una de las partes entrega la hacienda y la otra parte a recibirla para su reproducción y/o engorde, para luego distribuirse los frutos.

Hay entonces, dos tipos de capitalización: de cría o de invernada.

En esos convenios de capitalización la distribución de los frutos no se encuentra alcanzada por el IVA.

La posición del Fisco sobre estos contratos se refleja en el dictamen DAT 81/1992 ya tratado cuando se analizó los contratos de aparcería. Maquila

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

El contrato de maquila es entonces, un contrato de carácter asociativo, en donde el productor cañero aporta la materia prima y el ingenio la elaboración del azúcar y sus derivados.

En el dictamen DAT 70/2002 el Fisco entendió que las prestaciones derivadas de contratos de maquila comprendidos en el artículo 1 de la ley 25.113 mediante el cual una parte se obliga a suministrar materia prima y la otra a elaborarla, participando ambas en proporciones, del producto elaborado resultante, no constituyen hechos imponible en el IVA. Es al momento de la venta que cada parte realice, de las proporciones del producto elaborado que le fuera asignado de acuerdo al contrato, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el inciso a) del artículo 1 de la ley del IVA.

## **Situaciones especiales**

**Implante de embriones con uso de vientre ajeno**

La actividad consiste en la compra de embriones para ser implantados en vacas ajenas a cambio de un porcentaje estipulado de terneros nacidos.

El organismo fiscal ha interpretado que la adjudicación de los frutos no configura venta o dación en pago de servicios.

Ello es así ya que no hay disolución social, puesto que no existió sociedad previa, sino un contrato de aparcería. Cuando las partes contratantes enajenen los bienes recibidos por su participación nacerá la obligación fiscal.

#### Servicio de engorde de ganado

Se encuadra como una prestación de servicios cuyo nacimiento del hecho imponible se rige por las disposiciones del inciso b) del artículo 5 de la ley.

#### Conclusiones

Como vemos siguen existiendo dudas y opiniones diversas respecto de los contratos asociativos y su incidencia o no en IVA, que requiere de diversos pronunciamientos por parte de la jurisprudencia.

Entendemos que debería adecuarse la ley de IVA a las nuevas formas de contratación en materia agropecuaria para crear seguridad jurídica para todas las partes intervinientes.

Habría que ver si no se podría dar dentro de la ley de IVA un capítulo especial, por su complejidad y diversidad, a los diferentes contratos agropecuarios.

-----  
El Dr. Osvaldo R. Purciariello es Contador Público Nacional, integrante del Departamento Técnico Legal Impositivo de Arizmendi SA.

Fuente: Diario El Cronista