

ÍNDICE

- Primera etapa: Presentación
 - 1.1 Prólogo4
 - 1.2 Introducción5
 - 1.3 Objetivos Generales y Específicos7

- Segunda etapa: Desarrollo
 - 2.1 Marco Teórico10
 - 2.1.1 Estrategia10
 - 2.1.2 Impuesto a las Ganancias12
 - 2.1.2.1.5 Ganancias de Primera Categoría 24
 - 2.1.2.1.6 Ganancias de Tercera Categoría36
 - 2.1.3 Impuesto a la Transf. de Inmuebles53
 - 2.1.4 Impuesto al Valor Agregado56
 - 2.2 Metodología72
 - 2.3 Propuesta 74
 - 2.4 Desarrollo de Propuesta 94

- Tercera etapa
 - 3 Conclusión103

- Cuarta etapa
 - 4 Bibliografía107

- Quinta etapa
 - 5 Anexos110

PRIMERA ETAPA

PRESENTACIÓN

***“Desarrollo y elaboración de
un plan estratégico
impositivo sobre la
transferencia de inmuebles
rurales”***

1.1 PRÓLOGO

En esta última instancia como culminación de la carrera de Contador Público de la Universidad Empresarial Siglo 21, se llevará a cabo este trabajo para conocer en profundidad como el sistema tributario afecta la transferencia de inmuebles rurales.

La orientación del mismo está dada por la importancia del tema en la zona donde se vive y sin duda alguna por ser la Argentina un país agro-exportador.

Años atrás se tenía al sector agropecuario ampliamente deprimido: altas tasas, no tenían subsidios como en otros países, desventaja competitiva, etc.

Hoy la importancia de la actividad agropecuaria para el país está bien focalizada como generadora de divisas en las exportaciones de dichos productos y como base de las principales industrias alimenticias, además de encontrarse beneficiadas por el alto precio que logran sus productos, esto significa no seguir sufriendo la presión tributaria.

El presente trabajo estará basado en la recolección de información a través de leyes, Decretos, Dictámenes, AFIP-DGI, Doctrina, Jurisprudencia, Fallos, etc.

1.2 INTRODUCCIÓN

En este trabajo se hará referencia a las características y particularidades de los distintos impuestos, utilizando un enfoque estratégico con las herramientas que brinda la ley, para lograr un conocimiento que permita un análisis y entendimiento del tema elegido.

En los últimos tiempos llevar a cabo un proceso de planeación estratégica es una de las prioridades en las organizaciones, ya que por medio de ésta se logra, además de numerosas ventajas competitivas, una óptima gestión. Por lo tanto si se puntualiza un tema específico como es la venta de inmuebles rurales se obtendrá numerosos beneficios impositivos para los contribuyentes desde un enfoque estratégico.

La intención es considerar las situaciones conflictivas que se presentan en la práctica ante la ocurrencia de operaciones de venta de inmuebles rurales con resultados positivos.

En principio, se recuerda que estas operaciones pueden estar alcanzadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI) o por el Impuesto a las Ganancias. La diferencia entre la aplicación de un impuesto o de otro es significativo: 1,5% sobre el importe de la venta en el primer caso y hasta un 35% sobre el resultado en el segundo caso. Y justamente los conflictos con el fisco pueden aparecer cuando el contribuyente considere que esa renta está excluida del Impuesto a las Ganancias, por lo que corresponde tributar ITI, y la AFIP no comparte ese criterio.

Pero la cuestión a dilucidar es:

- ¿Cuándo corresponde aplicar uno u otro impuesto?
- ¿Qué sucede cuando esa persona física es titular de una empresa unipersonal dedicada por ejemplo a la explotación agropecuaria?

Lo que se hará será abordar el tema elegido ubicándose en los distintos impuestos (impuesto a las ganancias e impuesto al valor

agregado) para así poder obtener un análisis cuantitativo y cualitativo de cada situación que puede presentar particularmente, arribando al asesoramiento de las distintas alternativas planteadas para poder tomar, el contribuyente, la mejor decisión para su planeamiento impositivo, y finalizando con una conclusión general de todo el estudio realizado.

Las razones que motivaron el desarrollo del presente trabajo responden a distintas inquietudes.

- Primero, por la importancia que tiene la explotación o los inmuebles rurales en la zona donde se vive, ya sea, directa o indirectamente, en su forma política, económica y social;
- Segundo, por la gran necesidad de enfocar una estrategia impositiva en un tema en particular porque más allá de las materias impuestos uno, dos y tres estudiadas en la Universidad Empresarial Siglo 21 se observa que no hay un cuarto impuesto donde se planteen o enseñen desde una visión estratégica;
- Tercero, el interés propio ya sea por ir intentando especializarse en temas que interesan, ante la gran preocupación por saber cada día un poco más.

Es por todo esto que en el primer semestre del año 2008 se toma como objeto el estudio de la "ESTRATEGIA IMPOSITIVA SOBRE LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES RURALES" con el fin de desarrollar y plantear la mejor situación para el contribuyente en el sistema impositivo donde se vive, encuadrando la estructura del proyecto en la de una aplicación profesional (PAP) .

1.3 OBJETIVO GENERAL:

Determinar un plan estratégico impositivo, con las distintas herramientas que la ley ofrece, sobre la venta de inmuebles rurales.

1.3.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Obtener un análisis de cómo afecta el hecho imponible para cada tipo de contribuyente en los distintos impuestos en cuestión.
- Detectar la influencia que tiene la venta de un inmueble rural con respecto al impuesto a las ganancias, si el hecho imponible está en cabeza de una persona física, sucesión indivisa o es explotado por una sociedad.
- Estimar como afecta el impuesto a la transferencia de inmuebles según el sujeto que la genera.
- Analizar si se puede aplicar el método de venta y reemplazo en la transferencia del inmueble
- Identificar la incidencia que tiene la venta a tranquera cerrada, con respecto a los inmuebles con y sin accesión al mismo.
- Demostrar como afecta el Impuesto al Valor Agregado en cada situación del planeamiento estratégico sobre los bienes enajenados.
- Analizar que alícuota se aplicará en el IVA a los distintos bienes transferidos.

- Detectar que ocurre con el crédito fiscal en el impuesto al valor agregado cuando se transfieran bienes de uso.

A partir del diagnóstico elaborado se propondrá un plan estratégico para una eficiente y eficaz liquidación de los impuestos y así arribar a una conclusión general de que situación es la más favorable para el contribuyente.

SEGUNDA
ETAPA

DESARROLLO

2.1 MARCO TEÓRICO

El marco teórico es la etapa en que se reúne información documental para confeccionar el diseño metodológico de la investigación, es decir, el momento en que se establece cómo y qué información se recoge y de qué manera se analiza. Simultáneamente, la información recogida para el Marco Teórico proporcionará un conocimiento profundo de la teoría que le da significado a la investigación. Es a partir de las teorías existentes sobre el objeto de estudio, como pueden generarse nuevos conocimientos ya que es importante la selección de autores según las intenciones de búsqueda.

2.1.1 Estrategia.

Para comenzar con el desarrollo del marco teórico del trabajo de aplicación profesional (PAP), se consideró adecuado introducir al lector el concepto de estrategia.

En opinión de Hitt, Ireland y Hoskisson¹... *“el concepto de estrategia alude a la elección de una de entre dos o más opciones”*. Cuando la empresa escoge una estrategia, también decide seguir un curso de acción en lugar de otros. De hecho, el propósito básico de la estrategia es ayudar a que los administradores tomen las decisiones, a escoger cuáles son las verdaderas prioridades para la empresa y cuáles las opciones que se encuentran a su alcance. Cada una de las estrategias que aplica una empresa especifica los resultados que desea obtener y la forma de alcanzarlo.

Para el autor estrategia *“es el conjunto de compromisos y actos integrados y coordinados cuyo objetivo es explotar las competencias centrales y conseguir una ventaja competitiva”*.

¹ Hitt, Ireland, Hoskisson; “Administración estratégica”; Ed. 2003: Pág. 9-10.

Los objetivos a los que hace referencia el término estrategia es aprovechar los recursos, las capacidades y competencias centrales de la empresa para alcanzar sus metas en un entorno competitivo.

La misión de establecer estrategias en una organización alude a la enunciación de objetivos exclusivos de la misma y determinar el alcance de las operaciones.

En opinión de Juan Gandolfo Gahan¹... *"el planeamiento estratégico es una herramienta indispensable para conducir adecuadamente todo tipo de organización –pública o privada, con o sin fines de lucro, grandes, medianas o pequeñas"*.

Vinculación de la Estrategia Impositiva con la de Negocio



Fuente propia.

¹ Juan Gandolfo Gahan; "Los 6 pasos del planeamiento estratégico"; Ed. 2005; Pág. 18

Continuando con el análisis del trabajo y su posterior puesta en práctica, es necesario entender los impuestos planteados que van a influir directamente con la transferencia de los inmuebles rurales, que van a ser explicados para poder obtener un conocimiento general de cada uno de ellos.

Para abordar el tratamiento de las rentas provenientes de la actividad agropecuaria, se deberá realizar un previo y somero encuadramiento en el impuesto a las ganancias y al valor agregado, perfilando los distintos aspectos del hecho imponible. Por lo que las ganancias provenientes, en dinero o en especie, del arrendamiento del inmueble rural, cuando su propietario es una persona física o una sucesión indivisa, constituyen renta de la primera categoría que deben imputarse (ingresos y gastos) por el método de lo devengado, ya sea de fuente argentina como extranjera.

La actividad agropecuaria cuando se encara en forma de explotación ya sea una sociedad legalmente constituida, una sociedad de hecho, una explotación unipersonal, o alguna otra forma asociativa, están alcanzadas por el impuesto a las ganancias, encuadradas dentro de la tercera categoría.

2.1.2 Impuesto a las Ganancias. Ley 20.628

El concepto de enajenación es sumamente importante a los efectos de este trabajo y la determinación del tratamiento fiscal a asignar a las diferentes situaciones de transferencia de inmuebles por parte de las personas, sociedades, sucesiones, etc. en el ámbito del impuesto a las ganancias.

Se indica en el Art. 3 de la ley 20.628 que “a los fines indicados en esta ley, se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se trasmita el dominio a título oneroso”.

Tratándose de inmuebles, se considera configurada su enajenación, cuando mediare el boleto de compra - venta u otro compromiso similar, siempre que se transfiera la posesión o en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiese celebrado la escritura traslativa de dominio.

2.1.2.1 Hecho Imponible

2.1.2.1.1 Objeto

2.1.2.1.1.1 Conceptos Básicos

El hecho generador de la obligación tributaria requiere la concurrencia de los cuatro elementos típicos que lo integran, la ausencia de alguno determina la inexistencia del mismo, esto es, el cumplimiento del aspecto espacial, del aspecto subjetivo, del aspecto objetivo y del aspecto temporal en forma concurrente.

Comenzando con el análisis del aspecto objetivo del hecho imponible, su cuantificación permitirá la determinación de la obligación tributaria.

En opinión de M. Josefina Bavera y Gustavo Frankel¹...

“Aspecto objetivo”: ...“es la descripción objetiva del hecho generador de la obligación tributaria. Dicho aspecto está dado por la realización de:

- *Actos*
- *Hechos*
- *Actividades*

El caso que se está tratando, es la “enajenación” y se plasma con el boleto de compra - venta o instrumento que lo sustituya y la entrega de la “posesión” de la cosa.

¹ M. Josefina Bavera y Gustavo Frankel “Ganancias de Primera, Segunda y Cuarta”; Ed. ERREPAR 2006; Pág. 24.

El "Aspecto Espacial" se refiere al lugar geográfico en el cual se configura la realización del hecho imponible, sustentando en el principio de la territorialidad conforme al criterio de permanencia económica de los bienes ubicados en el territorio de la República.

El "Aspecto Subjetivo" se refiere a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a los que la doctrina y la ley denominan contribuyentes.

El "Aspecto Temporal" está referido al momento que la hipótesis de incidencia tributaria, tiene lugar, como consecuencia de acontecer el aspecto objetivo de la obligación.

2.1.2.1.1.2 Concepto de Ganancias

Es el resultado positivo (ingreso menos egreso) de las operaciones realizadas por el contribuyente en un período dado¹.

2.1.2.1.1.3 Condiciones para la Existencia de Ganancias

Artículo 2, primer párrafo: "...A efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas..."

Analizando el contenido de las diversas categorías, así como de otras disposiciones legales, se puede encontrar diferentes excepciones a la definición general de ganancias por lo que existen conceptos que no están expresamente contemplados en los artículos relativos a cada una de las categorías. Esto significa que las enumeraciones de conceptos que efectúan los artículos de la ley en los que se define cada categoría, constituyen ganancias sometidas al impuesto, aún cuando no reúnan los requisitos fijados por el artículo 2. Algunos de estos conceptos son los siguientes:

¹ Art. 3 de la Ley 20.628 "Impuestos a las Ganancias"; Ed. LA LEY; Pág. 2.

- El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines. Art. 41 f).
- El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. Art. 41 g).

Artículo 2, inciso 1)- Teoría de la fuente o renta-producto.

El inciso 1 define como ganancias: “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que impliquen la permanencia de la fuente productora y su habilitación” aplicable a los sujetos de persona física:

- Existencia de una fuente “permanente” que produzca renta y subsista luego de obtenerla.

En opinión de Luis Fernández¹... *“la permanencia de la fuente implica que la misma debe quedar indemne luego de haber fluido el rendimiento”.*

En opinión de Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein²... *“la fuente productora debe permanecer en condiciones de producir sus frutos, el acto productor de la renta no debe provocar la extinción de la fuente dado que, si así fuese, estaríamos en presencia de una ganancia de capital no incluida en el objeto del impuesto”.*

- “Periodicidad” real o potencial en la obtención de una renta que nace de esa fuente permanente.

En opinión de Enrique Reig³... *“cuando las operaciones son realizadas por una persona individual para precisar si la renta es periódica, se hace necesario analizar la frecuencia de las operaciones, su importancia dentro del giro de quienes la realizan y el propósito de lucro tenido en vistas al materializarlas”.*

¹ Luis Fernández “Impuestos a las Ganancias”; Ed. La Ley 2005; Pág. 35.

² Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein; “Tratado del Impuesto a las Ganancias; Ed. ERREPAR; Pág. 8.

³ Enrique Reig “Impuestos a las Ganancias”; Ed. MACCHI 9º; Pág. 47.

Con respecto a este concepto de encontrarse una relación con respecto a la frecuencia de las operaciones, su relación con el objeto social y su fin de lucro, los cuales serán analizados en forma conjunta para el objeto del impuesto.

- Una actividad productora que “habilite o explote” la fuente, que haga fluir el beneficio.

No se debe provocar la extinción de la fuente, en otras palabras, tener la fuente habilitada y que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla.

Artículo 2, inciso 2)- Teoría del balance.

Para los sujetos empresa adopta una definición más amplia de ganancias, al caracterizarlas como los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del punto anteriormente analizado, a la vez que delimita su aplicación a los que se ha denominado sujetos empresa, que son:

- Responsables incluidos en el Art. 69¹; y
- Demás sociedades, o empresas o explotaciones unipersonales, excepto las que desarrollen actividades indicadas en los incisos e) y f) del Art. 79² de la ley, no complementadas con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación de la definición de ganancia, conforme a la teoría de la fuente.

Artículo 2, inciso 3)- Enajenación de bienes muebles amortizables.

Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, títulos, acciones, bonos y demás títulos valores. Cualquiera fuera el sujeto que las obtenga. La naturaleza del gravamen lleva necesariamente a receptor la deducibilidad de los quebrantos generados

¹ Anexo 1 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales”, Pág 111.

² Anexo 3 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales”, Pág 113.

por las enajenaciones a que se hace referencia en el párrafo anterior, con las particularidades que cada caso presenta.

Luego del Dictamen 351/2003 de la Procuración del Tesoro de la Nación, ésta situación no es tan clara, ya que produjo la derogación de la ley 25.414 (que incorporó expresamente como ganancia gravada los resultados obtenidos por la enajenación de acciones y de bienes muebles amortizables) por la ley 25.556.

2.1.2.1.2 Sujetos

2.1.2.1.2.1 Definición General

La ley del gravamen en su Art. 1, otorga el carácter de "sujeto" a las personas de existencia visible o ideal y sucesiones indivisas.

Asimismo, este Artículo, a fin de encuadrar el ámbito de aplicación del impuesto, establece que quienes sean residentes en el país deben tributar sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior, mientras que los no residentes deben tributar exclusivamente sobre las ganancias de fuente argentina.

2.1.2.1.2.2 Clasificación de los Sujetos

Según se desprende del conjunto de las disposiciones de la ley, puede establecerse la siguiente clasificación de los sujetos del gravamen.

- Sujetos pasivos del tributo
 1. personas físicas y sucesiones indivisas.
 2. sociedades de capital. Art. 69¹, inciso a) de la ley
 - ✓ sociedades anónimas.
 - ✓ sociedades en comandita por acciones.
 - ✓ Sociedades de responsabilidad limitada.

¹ Anexo 1 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág 111.

- ✓ Sociedades en comandita simple.
- ✓ Asociaciones civiles y fundaciones.
- ✓ Sociedades de economía mixta
- ✓ Entidades y órganos del estado.
- ✓ Fideicomiso, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. Esta excepción no será de aplicación en los casos en que de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.
- ✓ Fondos comunes de inversión.

3. establecimientos permanentes pertenecientes a sujetos del exterior. Art. 69¹, inciso b) de la ley.

4. beneficiarios del exterior.

- Sujetos obligados a la determinación de la materia imponible.

1. otras sociedades constituidas en el país

- ✓ sociedades colectivas.
- ✓ Sociedades accidentales
- ✓ Sociedades de hecho.

2. empresas unipersonales.

2.1.2.1.3 Principio de la Territorialidad o de la Fuente y de la Residencia

2.1.2.1.3.1 Los Sujetos Residentes en el País. Principio de la Renta Mundial

- Tributan sobre todas las rentas obtenidas en el país o en el exterior.
- Para evitar la doble imposición, se le permite al sujeto tomar como pago a cuenta del impuesto, lo efectivamente abonado hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la rentas obtenidas en el exterior. (sistema Tax Credit).

¹ “Op. Cit”

2.1.2.1.3.2 Los Sujetos Residentes en el Exterior. Principio de la Fuente.

- Tributan sobre ganancias de fuente argentina (título V de la ley)- Beneficiarios del exterior.

Es así como un ciudadano propietario de un campo destinado a arrendamiento, permanece 11 meses en el exterior, donde obtiene rentas de otro inmueble que también explota, por lo que debe presentar declaración jurada de fuente argentina y de tercera de fuente extranjera.

Ahora si esta persona obtiene la residencia permanente en ese país, o permanece allí 13 meses, aun cuando vuelva a Argentina cuantas veces quiera, siempre que no supere su estadía 90 días, es un no residente que deberá tributar solo por los arrendamientos del campo en Argentina.

Pero también son considerados residentes los establecimientos estables pertenecientes a personas de existencia física o ideal residentes en el exterior, o sea que la característica es que no están constituidas en el país. Es el caso de una explotación agropecuaria, cuyo titular y dueño del inmueble rural reside en el exterior. Este establecimiento estable es considerado residente, y en caso de obtener rentas en otro país, deberá tributar también por ellas conforme a las normas del impuesto a las ganancias.

2.1.2.1.3.3 Ganancia de Fuente Argentina. Principio General

En el Art. 5 de la ley 20.628. Son ganancias de fuente argentina sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes:

- Bienes: situados, colocados, utilizados económicamente
- Actos, hechos o actividades: susceptibles de producir beneficios dentro del territorio Nacional. Sin tener en cuenta: nacionalidad, residencia de quienes intervengan, ni lugar de celebración del contrato.

Teniendo en cuenta al sector agropecuario, son ganancias de fuente argentina los arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el

territorio de La República Argentina, así como cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de Derechos Reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre los mismos.

2.1.2.1.3.4 Ganancias de Fuente Extranjera. Art. 127

Son las ganancias o beneficios comprendidos en el Art. 2 provenientes de:

- Bienes: situados, colocados, utilizados económicamente en el extranjero
- Actos, hechos o actividades: susceptibles de producir beneficios ocurridos fuera de la República.

2.1.2.1.3.5 Residencia

TIPOS DE SUJETOS	LIQUIDAN COMO RESIDENTES	FUENTE ARGENTINA	FUENTE EXTRANJERA
Residentes en el país	Si	Si	Si
Dobles residentes	Si	Si	Si
No residentes presentes permanentemente	Si	Si	No
Beneficiarios del exterior	No	Si	No

Fuente: Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein; "Tratado del Impuesto a las Ganancias; Ed. ERREPAR; Pág. 45.

2.1.2.1.4 Año Fiscal e Imputación

2.1.2.1.4.1 Criterio General de Anualidad

Tomando en cuenta los criterios de imputación se clasifica el universo de contribuyentes en cuatro categorías, diferenciadas sobre la base de la vinculación que presentan con la determinación del tributo.

Ellas son:

- a) Sujetos persona física y sucesiones indivisas.

Imputación por año calendario, el año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.

- b) Sujetos del artículo 69¹ de la ley:

Son sujetos que, estando organizados en forma de empresa, obtienen rentas de la tercera categoría del gravamen, es decir, se encuentran comprendidos en el Art. 49² – en particular en su inciso a)- se verifica el hecho imponible y recae sobre los mismos la obligación tributaria.

Para estos sujetos, el año fiscal resulta coincidente con el ejercicio comercial anual, en cuya finalización se establece el plazo para la presentación de la declaración jurada y el ingreso del impuesto resultante.

- c) Sujetos del artículo 49³, no incluidos en el artículo 69⁴, que contabilicen las operaciones:

En opinión de Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein⁵... “*Los mencionados sujetos, por no resultar contribuyentes del impuesto (el que*

¹ Anexo 1 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. Inmuebles Rurales”, Pág 111.

² Anexo 2 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. Inmuebles Rurales”, Pág 112.

³ “Ibid”

⁴ Anexo 1 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. Inmuebles Rurales”, Pág 111.

⁵ Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein; “Tratado del Impuesto a las Ganancias; Ed. ERREPAR; Pág. 91.

recae en cabeza de los socios o dueños), presentan la siguiente "dualidad":

- *Determinan la ganancia neta atribuible a los socios sobre la base del ejercicio comercial, tal como los sujetos mencionados en b).*
- *La referida atribución se lleva a cabo imputando la utilidad al año fiscal calendario en que termine el ejercicio comercial anual correspondiente.*

Tal el mecanismo que se aplica en los casos de sociedades colectivas, de capital e industria o de hecho, cuyo resultado impositivo se asignara a los socios, quienes lo incluirán en su declaración jurada personal correspondiente al año en que se produjo el cierre del citado ejercicio".

d) El Art. 18 contempla en caso de que no contabilicen las operaciones, en estas circunstancias, el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo disposiciones de la DGI, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

2.1.2.1.4.2 Criterios de Imputación

<u>CATEGORÍA</u>	<u>TIPO DE RENTA</u>	<u>MÉTODO DE IMPUTACIÓN</u>
Primera	Renta del suelo	Devengado
Segunda	Renta de capitales	Percibido
Tercero	Beneficios de empresas y ciertos auxiliares de comercio	Devengado
Cuarta	Renta del trabajo personal	Percibido

Fuente: Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli, Edelstein "Tratado del Impuesto a las Ganancias; Ed. ERREPAR; Pág. 95.

2.1.2.1.4.3 Criterios Especiales

1. Criterio de lo devengado exigible

Son casos de aplicación a opción del contribuyente:

- Venta de mercaderías con plazos de financiación superiores a 10 meses. Deberá mantenerse por el término de 5 años (Art. 18 párrafo 6 - DR Art.23) –sin perjuicio de que la AFIP pueda autorizar el cambio del criterio de imputación antes de cumplido dicho término y a partir del ejercicio futuro que fije dicho organismo, cuando se invoque causa que a su juicio resulte justificada; cuando en virtud de la aludida autorización o de la finalización del plazo antes mencionada, se sustituya la imputación en función de lo devengado-exigible por el método general previsto por la ley.
- Enajenación de bienes no comprendidos en la enunciación anterior, cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal (DR Art. 23);
- Construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de un período fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan en más de 5 períodos fiscales (DR Art. 23).

En el caso de la actividad agropecuaria, es poco probable que se vendan los productos financiados en más de diez meses, pero si sería aplicable la opción reglamentaria de imputación de las ganancias al ejercicio en que se opere su exigibilidad, cuando las mismas sean originadas en al enajenación de bienes del activo fijo, siempre y cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal. Por lo que si un productor vende un silo, una maquinaria, un vehículo a la explotación, y financia la operación puede diferir la imputación de la ganancia bruta hasta que se hagan exigibles las cuotas.

2.1.2.1.5 Ganancias de Primera Categoría

2.1.2.1.5.1 Ganancias de Fuente Argentina Obtenidas por Residentes en el País

Con respecto al Art. 41 de la ley, constituyen ganancias de la primera categoría (en tanto no corresponda incluirlas en la 3ra categoría) las rentas provenientes de:

- El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales (alquileres o arrendamientos devengados) Art.41, Inc. a) de la ley. Excepto, alquileres o arrendamientos incobrables (adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro en pesos) DR 59, Inc. a).
- El producido en dinero o en especie de la sublocación de inmuebles urbanos y rurales. Art. 41, último párrafo. Excepto, alquileres o arrendamientos incobrables (adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro en pesos) Art. 59 del DR, Inc. a).
- Cualquier especie de contraprestación por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Art. 41, Inc. b). El valor de la contraprestación recibida se prorrateará en función del tiempo de duración del contrato. DR 59, Inc. c).
- El valor de las mejoras introducidas por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que no esté obligado a indemnizar. Art. 41, Inc. c). El valor de las mejoras se distribuirá en función del tiempo que reste para la expiración del contrato. DR 59, Inc. f).
- La contribución directa o territorial y otros gravámenes o gastos tomados a su cargo por el inquilino o arrendatario. Art. 41, Inc. d).
- Importes abonados por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario. Art. 41, Inc. e).

- El valor locativo computable por el todo o la parte de los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo o veraneo u otros fines semejantes. Art. 41, Inc. f).
- El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente. Art. 41, Inc. g).
- El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos a un precio no determinado.

2.1.2.1.5.2 Ganancias de Fuente Extranjera Obtenidas por Residentes en el País

Siguiendo al Art. 139 de la ley, son ganancias de fuente extranjera las incluidas en el Art. 41, con los agregados que se enuncian a continuación:

- Se incluye en el Inciso f) del Art. 41 – inmuebles ocupados por los propietarios para recreo o veraneo u otros fines semejantes – a los inmuebles situados en el exterior que sus propietarios residentes en el país destinen a vivienda permanente, manteniéndola habilitada para brindarle alojamiento todo el tiempo y de manera continuada. Art. 139.
- Debe declararse el valor locativo de los inmuebles ubicados en el exterior destinados a recreo, veraneo, vivienda permanente o cedida gratuitamente a un precio no determinado. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que el referido valor locativo no es inferior al monto que obtendría el propietario si lo alquilase. Art. 139.

2.1.2.1.5.3 Cuando el Inmueble se Destina a Arrendamiento

Las ganancias provenientes del arrendamiento en dinero o en especie de inmuebles agropecuarios, cuando su propietario es una persona física o una sucesión indivisa, constituyen rentas de la primera categoría

que deben imputarse por el método de lo devengado, ya sean de fuente argentina como extranjera.

En algunas zonas del país, y frente a cierta demanda de campos, suele cobrarse el arrendamiento correspondiente a todo el contrato por adelantado. Solo en la medida en que se vayan devengando los arrendamientos, deberán ser declarados como rentas del período. El monto cobrado y no devengado deberá ser reflejado como deuda en la declaración jurada del propietario del inmueble (Dictamen 42/02).

La norma establece que si un arrendamiento fue tratado como incobrable, solo podrá descontarse tales importes al finalizar los juicios de desalojo y de cobro de pesos, aunque queda facultada a la AfIP para considerar otros índices que evidencien la incobrabilidad de los arrendamientos devengados (DR 59, Inc. a). Si un arrendamiento fue tratado como incobrable y en períodos posteriores se cobra todo o parte del importe detraído de los ingresos, el valor recuperado debe imputarse como ganancia en el año en que se cobre el crédito.

Es normal en los arrendamientos agrícolas pactar el pago en especie. La ley 20.628 establece su tratamiento en el Art. 43. En virtud del mismo estas personas deben declarar como ganancia el valor de los productos recibidos. Deberá computarse como monto de arrendamiento el precio de venta al que se haya concretado la operación, cuando la misma tenga lugar en el año fiscal en que se recibió la especie.

Ahora bien si parte de la producción recibida no se enajenara en el mismo período, y quedara un remanente por vender, a los fines de determinar el arrendamiento devengado, debe valuarse la existencia al precio de plaza al 31 de diciembre. Por su parte esa existencia será mostrada en la declaración patrimonial del período en cuestión, pero valuadas al valor que tenían los frutos al momento de ser recibidos en pago del arrendamiento. Al año siguiente en el período en que se vendan esos granos, carne, etc., se deberá imputar como ganancia o pérdida de ese ejercicio fiscal, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza al

que se declaro la renta del período anterior. El resultado se declarará en el año en que se realice la venta (Art. 43), si por cualquier razón los frutos no se vendieran, seguirán mostrándose en a su valor de ingreso en el detalle de bienes al 31 de diciembre.

2.1.2.1.5.4 Arrendamiento del Inmueble Rural Incluido el Uso de Bienes Muebles, Instalaciones, y Otros Accesorios y Servicios

Generalmente el predio se arrienda con todas las instalaciones, silos, equipos de riego, molinos, aguadas, tanques, bebederos, bretes, corrales y a veces con elementos de trabajo. Aquí lo accesorio sigue la suerte de lo principal, constituyendo el importe abonado por su alquiler ganancias de primera categoría, debiendo imputarse por lo devengado perdiendo así el tratamiento dispensable de su naturaleza.

En el Art. 41 de la ley, Inc. a), hace referencia a servicios que pueda suministrar el propietario, en cuyo caso habría que analizar si tales servicios tienen vinculación directa con el inmueble arrendado o si deberán ser facturados como tales. En caso de realizarse labores culturales, siembra, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, se considera que son servicios ajenos al contrato de arrendamiento.

2.1.2.1.5.5 La Contribución Territorial y Otros Gravámenes Pagados por el Arrendatario

Es habitual que al celebrarse un contrato de arrendamiento se pacte que el arrendatario pague de su peculio los impuestos que gravan el campo, particularmente el inmobiliario y las tasas comunales. (Art. 59 DR).

2.1.2.1.5.6 Mejoras No Indemnizables

Constituyen ganancias de primera categoría el valor de las mejoras hechas en el predio rural por el arrendatario, en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la medida que este no deba pagarla. (Art. 41 Inc. c) de la ley 20.628).

Dicha ganancia debe ser imputada siguiendo el criterio de lo devengado, por lo que el DR en su Art. 59 Inc. f) manda a distribuir el valor de la mejora proporcionalmente en los años que resten para la terminación del contrato.

Así lo sentenció el Tribunal Fiscal (Edaldía S.A. recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias, Tribunal Fiscal de la Nación, sala B: 07/11/06), al sostener que no puede invocarse desconocimiento acerca de las mejoras introducidas en el inmueble cuando el contrato de locación contemple expresamente que las mismas quedarán a beneficio de la propiedad sin remuneración alguna.

2.1.2.1.5.7 Inmuebles Cedidos Gratuitamente o a un Precio No Determinado

El Art. 41, Inc. g), contempla el caso en que una persona dispusiera de su inmueble cediéndoselo gratuitamente a otra persona, o no fijara precio por tal cesión, cosa que puede suceder entre padres que le ceden un predio a sus hijos para que lo exploten, y por supuesto no le cobran arrendamiento, la ley no desconoce que es un hecho de la realidad, pero obliga al cedente a declarar como ganancia el valor locativo, o sea el arrendamiento que obtendría si lo hubiese arrendado, constituyendo ese importe una ganancia de primera categoría. En caso de generar pérdida, ésta será computable, a diferencia del otro supuesto de valor locativo (inmuebles destinados a recreo o veraneo) que expresamente está prohibido por el Art. 17 de la ley.

2.1.2.1.5.8 Predios Rurales Cedidos Gratuitamente Transmitiendo la Nuda Propiedad del Inmueble

Generalmente se da cuando alguien quiere evitar una sucesión al momento de su muerte, transmitiendo gratuitamente la nuda propiedad de algún inmueble y conservando para sí el derecho a los frutos, uso o habitación, mientras viva. Este acto jurídico obliga al cedente (propietario original) a declarar la ganancia que produzca la explotación. De esta forma se reconoce una realidad, cual el cedente sigue siendo el usufructuario, quien disfruta de los frutos del predio, de sus rentas, independientemente a quien pertenezca jurídicamente la nuda propiedad.

Además al ser gratuita la cesión, se prohíbe deducir importe alguno en concepto de arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.

2.1.2.1.5.9 El Caso del Inmueble Rural en Condominio

El Art. 2673 del Código Civil define el condominio como el Derecho Real de Propiedad que pertenece a varias personas, por una parte indivisa sobre una cosa mueble o inmueble.

El Art. 57 del DR dispone que la parte de cada condómino será considerado a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto.

El condominio solo se constituye por contrato, o por actos de última voluntad, gozando cada condómino de los derechos inherentes a la propiedad, pudiendo ejercerlos sin el consentimiento de los demás copropietarios, aún el de enajenar su parte indivisa y constituir hipoteca sobre ella, salvo que perjudique el Derecho de los otros copropietarios.

El arrendamiento hecho por uno de los condóminos vendrá a ser parcial o integralmente eficaz, si por el resultado de la división, el todo o parte de la cosa común le tocara en su lote.

2.1.2.1.5.10 Ganancias No Gravadas

En la “Teoría de la Fuente o Renta - Producto” se debe cumplir tres condiciones: que la renta sea periódica o susceptible de serlo, que la fuente no se agote en la generación de la renta y que esté habilitada para generarla, salvo excepciones.

En la legislación actual los resultados de las ventas de inmuebles rurales, tanto la tierra libre de mejoras como los edificios y galpones constituidos en el predio rural, no están alcanzados por el impuesto a las ganancias cuando quien los enajena es una persona física o una sucesión indivisa, quedando gravadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI), que aplica la alícuota proporcional del 15 por mil sobre el valor de la transferencia de cada operación.

2.1.2.1.5.11 Venta de Inmuebles Rurales, con sus Edificios e Inmuebles por Accesión Cuando su Titular sea una Persona Física o Sucesión Indivisa

Cuando hablamos de la venta de los inmuebles rurales, no solo se está considerando la tierra libre de mejoras, las edificaciones, galpones, tinglados, alambrados, tranqueras, aguadas, corrales, perforaciones para riego artificial, praderas para engorde de hacienda.

De revestir tal carácter acompañarán la suerte de lo principal, quedando el resultado fuera del objeto del impuesto, pues es un asunto que ha dado lugar a diversos pronunciamientos, en el sentido que las instalaciones que no pueden considerarse separadamente del edificio a que van adheridas, deben considerarse como incorporadas al inmueble.

El Dictamen 67/1995 ha sostenido que las cosas muebles que se incorporan al inmueble y que reciben la denominación de inmuebles por accesión, son aquellas que no pueden considerarse separadamente del inmueble, pues conforman una misma unidad, por lo que deben integrarse a perpetuidad, perdiendo su individualidad y no aquellos bienes muebles

que se “colocan” en el inmueble, pues no pierden su condición de bienes muebles.

Cuando se habla de la venta de inmuebles rurales no solo debe pensarse en la venta en si, sino que debe recordarse que la ley asimila a la enajenación, la permuta, el aporte del inmueble rural que efectúe un socio a la sociedad y la expropiación o parte de un campo que constituyen una enajenación y reciben el mismo tratamiento.

2.1.2.1.5.12 Venta de Inmueble Rural Propio Explotado por el Cónyuge

En opinión de Hugo Santiago Arce¹... el caso de la venta del inmueble rural que vende la cónyuge, y que había sido arrendado por su cónyuge a su suegro en vida de este último y que heredó su esposa.

Por razones de la ley del impuesto a las ganancias y la ley civil que impide la realización de contratos entre esposos, se vio obligada a ceder gratuitamente la renta, mientras estuvo en cabeza del sucesorio, y en la etapa posterior al dictado de la resolución judicial, dio lugar al estado de indivisión.

Por lo tanto el esposo incorporó el inmueble a su haber fiscal, conforme lo establece la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta y liquidó el tributo al igual que el impuesto a las ganancias.

En este caso ha de primar la realidad registral originada en la realidad jurídica, al ser un bien propio que no ha explotado la vendedora y, por lo tanto, sujeto al pago del impuesto a la transferencia de inmuebles.

¹ Hugo Santiago Arce “Enajenación de Bienes Rurales y Urbanos”; Ed. ERREPAR; Pág. 303.

2.1.2.1.5.13 Bienes Muebles o Inmuebles Recibidos a Título Gratuito Cuando el Heredero o Donatario sea una Persona Física o Sucesión Indivisa

Los inmuebles rurales y demás bienes que reciban personas físicas, constituyen ganancias no habituales, obtenidas a título gratuito por actos entre vivos (donaciones) o por transmisión en caso de muerte (herencias o legados). Esta ganancia que implica el acrecentamiento de sus bienes por una circunstancia extraordinaria no está gravada por ningún impuesto en la actualidad. Esa renta no gravada debe exteriorizarse en el cuadro de variaciones patrimoniales e incorporar el inmueble en el patrimonio del año en que se produjo la adquisición a título gratuito. El Art. 4 de la ley y el Art. 7 del DR dispone que se considerará como valor de adquisición el valor impositivo que tales bienes tuvieran para el causante o el donante a la fecha de ingreso al patrimonio, o sea al costo computable, o en su defecto, al valor de plaza y como fecha de adquisición la declaratoria de herederos o de la declaración de validez del testamento.

2.1.2.1.5.14 ¿Inclusión en Primera o Segunda Categoría?

La venta de los bienes recibidos en pago del arrendamiento en especie son de primera categoría; sin embargo, el arrendamiento en especie fijado en cierto porcentaje de la producción obtenida por explotar el inmueble, es ganancia de segunda categoría y no de primera.

El fundamento de esta postura es que el Art. 45 Inc. b) y h), incorpora a las regalías como renta de segunda categoría. El concepto de regalía está definido en el Art. 47 como toda contraprestación que se reciba "en dinero o en especie" por... el uso o goce de cosas... cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc. En consecuencia, están incluidas dentro del concepto de regalías las percibidas por el Derecho de Uso de bienes inmuebles (las

cosas incluyen bienes muebles e inmuebles) pactados como un porcentaje de la producción.

2.1.2.1.5.15 Venta a Tranquera Cerrada de un Campo Arrendado. Realizada por una Persona Física

Venta a tranquera cerrada es una expresión típica de nuestro campo, y ella comprende:

- El factor productivo de la tierra
- Las mejoras, como ser: alambrados, aguadas, embarcadero, manga, corral, galpón, silos, casa de peones y encargados, la casa principal y cualquier otro bien análogo.
- Las haciendas, tanto los reproductores (como bienes de uso) como los animales destinados a la venta (bienes de cambio).
- Maquinarias y equipos.

En este caso, la separación del costo de la tierra, y de las edificaciones con respecto a las instalaciones es muy importante, ya que según el Art. 2 Inc. 1) de la ley 20.628, la venta del inmueble no es objeto de la misma, pero si lo es la venta de los bienes muebles amortizables.

Esta situación no es tan clara luego del Dictamen 351/2003 de la Procuración del Tesoro de la Nación que produjo la derogación de la ley 25.414 (incorporando expresamente como ganancia gravada los resultados obtenidos por la enajenación de acciones y de bienes muebles amortizables) por la ley 25.556.

Por lo que si no tuviéramos en cuenta tal salvedad es importante en ventas de inmuebles a tranquera cerrada determinar el valor residual de los bienes muebles amortizables que se incluyen en la transacción a fin de precisar la ganancia gravada.

Aquí deberá separarse aquellos bienes que tienen individualidad propia con respecto de los que no la tienen. Para ello es preciso definir que

se entiende por inmuebles por accesión de acuerdo a la legislación y a la doctrina referida a estos casos.

- Art. 2314 Son inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por sí mismas inmovilizadas, como el suelo y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad: todo lo que está incorporado al suelo de una manera orgánica, y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre.
- Art. 2315 Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad.
- Art. 2316 Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente.
- Art. 2320 Las cosas muebles destinadas a formar parte de los predios rústicos o urbanos, sólo tomarán el carácter de inmuebles, cuando sean puestas en ellos por los propietarios o sus representantes o por los arrendatarios en ejecución del contrato de arrendamiento.

En opinión de Balan, Chiaradia, Valiente, Olego y Labroca ¹... *“entre los bienes inmuebles por accesión “sin individualidad propia” se encuentran los alambrados, que en caso de desafectarlos del inmueble y si se desarmaran no tendrían posibilidad de tener individualidad propia, lo mismo ocurre con los molinos, aguadas, partes de un tinglado, etc.*

En cambio constituyen inmuebles por accesión “con individualidad propia” bienes tales como tanques, bebederos, silos móviles. Por estos deberá tributarse el impuesto a las ganancias cuando se vendan inmuebles rurales a tranquera cerrada, además de otros muebles amortizables como: maquinarias, rodados, etc”.

¹ Balan, Chiaradia, Valiente, Olego y Labroca; “La Actividad Agropecuaria”; Ed LA LEY; Pág. 82.

El Art. 61 del DR contempla la posibilidad de amortizar estos inmuebles por accesión (bienes) en forma separada aplicando las normas relativas a las amortizaciones de bienes muebles.

El campo y los bienes muebles por accesión no están alcanzados por el impuesto a las ganancias, si el vendedor, no ha explotado durante los dos años anteriores a la venta el inmueble bajo algunos de los tipos correspondientes al sector agropecuario y, por lo tanto, está alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

2.1.2.1.5.16 Venta de Inmuebles Rurales Inexplotados por Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

El caso puede estar comprendido con relación a la actividad que llevaban a cabo las personas (Profesión habitual o que no tuviera habitualidad en la compra venta de inmuebles).

En caso de que el enajenante no tuviera profesión habitual en la compra venta de inmuebles, la enajenación está gravada por el impuesto a la transferencia de inmuebles.

Otro caso, donde se efectúa un análisis más fino de la situación, es poder imaginar un segundo escenario para un inmueble rural, donde no está explotado por su titular, pero tampoco alquilado, está inexplotado. Este es un caso que aunque poco frecuente, ofrece algún razonamiento que es intención de analizar a la luz de un par de fallos: "Furnari, Roberto Vicente y otros TFN, sala A del 25 de octubre de 2006 y su revocatoria "Salerno, Nelly Hilda y otros con DGI" Sala Contencioso Administrativo N° 3, del 19/12/2007.

El caso se trata de una determinación de oficio en el impuesto a las ganancias contra un contribuyente de una empresa unipersonal como productor viñatero, teniendo afectado a la explotación un único inmueble rural. La misma persona también era propietaria de otro inmueble del mismo tipo que vende en el año 2000, considerando el resultado de esta

venta como exenta e incluyendo el mismo en el rubro justificación patrimonial. Ello porque la finca en cuestión se encontraba desafectada de la explotación unipersonal desde hacía casi 10 años.

Principales argumentos utilizados por la AFIP:

- El contribuyente continuó incluyendo en el patrimonio de la explotación al inmueble desafectado, dedujo algunas amortizaciones relacionadas con dicho inmueble.

Principales argumentos del contribuyente:

- La finca vendida no generaba frutos, ni se deducían gastos.
- Tenía iniciado un expediente ante el Instituto Nacional de Vitivinicultura para erradicar los viñedos existentes en el predio.
- Denuncia de vecinos para que se proceda a la limpieza y desinfectación del predio ante su estado de abandono.

Probada que la voluntad del contribuyente, antes de la inspección de la AFIP, fue la de dejar fuera de la actividad viñatera al inmueble, por lo que ese fundo debía reputarse en su patrimonio como de titularidad de la persona física y no de su actividad empresarial.

Conforme al principio de la realidad económica, en este caso, el inmueble era de propiedad del contribuyente, no estaba afectado a la explotación unipersonal y su tratamiento en lo que hace al resultado económico debe seguir la línea argumental que marca el Art. 2 Inc. 1) del Impuesto a las Ganancias.

2.1.2.1.6 Ganancias de Tercera Categoría

Constituyen ganancias de tercera categoría la renta proveniente de:

- Las sociedades constituidas en el país.
- Los establecimientos estables en el país, pertenecientes a sujetos del exterior.

- Empresas o explotaciones unipersonales.
- Desarrollo de actividades profesionales u oficios (cuando las mismas se complementan con explotación comercial)
- Otros casos previstos en la ley.

aun cuando NO se cumplan los requisitos de:

- Habitualidad
- Permanencia
- Habilitación.

lo cual se denomina:

- TEORÍA DEL BALANCE.

Cualquiera sea la figura adoptada por la explotaciones agropecuarias, las rentas obtenidas por las mismas se encuentran incluidas en la tercera categoría. Si la explotación se encuentra organizada bajo las formas previstas en el Art. 69 Inc. a) de la ley 20.628, sociedades de capital, se halla incluida en el Art. 49 Inc. a); en tanto que si la forma es la de una empresa unipersonal u otro tipo de sociedad no incluido en el Art. 69, Inc. a), se encuadra en el Art. 49, Inc. b) de la ley de impuestos a las ganancias.

Es decir que ya sea una sociedad legalmente constituida, una sociedad de hecho, una explotación unipersonal, o alguna forma asociativa la característica común es que las ganancias que obtengan quedan encuadradas en la "Teoría del Balance" (Art. 2 Inc. 2) y por lo tanto, cualquiera sea su naturaleza, su periodicidad o aún cuando se agote la fuente, están gravadas. Pero están gravadas no solo las rentas provenientes de la enajenación de los productos y sus derivados, sino también los resultados obtenidos por la venta de bienes muebles, máquinas, instalaciones, rodados, y de campos que la empresa tenga afectados ya sea como bienes de uso o inversión.

Tal cual lo dispone al Art. 18 de la ley, los ingresos y gastos de la tercera categoría se imputaran de acuerdo con el criterio de lo devengado.

También se dispone en determinados casos, la posibilidad de utilizar el criterio del devengado-exigible.

Son ganancias de la tercera categoría: (fuente argentina). Artículo 49 de la ley.

- Las rentas obtenidas por las sociedades de capital dispuestas en el Art. 69¹.
- Las que deriven de cualquier otra clase de sociedad constituidas en el país o empresas unipersonales ubicadas en este.
- Las derivadas de actividades de comisionistas, consignatarios, rematadores y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en cuarta categoría.
- Las derivadas de los loteos con fines de urbanización, y las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal.
- Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante sea beneficiario, excepto los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior.
- Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.
- Compensaciones en dinero o en especie, los viáticos, etc., percibidos por el ejercicio de las actividades antes mencionadas, en cuanto excedan las sumas determinadas razonables por la DGI.
- Actividades profesionales u oficios complementados con una explotación comercial.

Siguiendo al Art. 146 de la ley, son ganancias de fuente extranjera – obtenidas por partes de las sociedades de capital constituidas en el país- cuando corresponda:

- Las que provengan de actividades realizadas en el exterior.
- Las generadas por sus establecimientos estables instaladas en el exterior.

¹ Anexo 1 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales”, Pág. 111.

- Las que provengan de su calidad de accionistas o socios de sociedades constituidos en el exterior y de beneficiarios de fideicomisos.
 - Las originadas en contratos de locación con opción a compra de bienes exportados desde el país, celebrados con locatarios del exterior al momento del ejercicio de la opción de compra.
 - Utilidades distribuidas por fondos comunes de inversión constituidos en el exterior.
 - Las sumas que se reciban en compensación en dinero o en especie por viáticos, etc. a raíz de actividades comprendidas en tercera categoría desarrolladas en el exterior. A su vez dichas sumas resultan deducibles cuando cuentan con documentación fehaciente.
- Art. 146.

2.1.2.1.6.1 Sujetos del Art. 69 y Sociedades del Art. 49 b) Sujetos de Derecho (Previstos en la Ley 19.550)

Las sociedades del Art. 69 y las enunciadas en el Art. 49 Inc. b) (sociedades colectivas, de capital e industria y sociedades civiles constituidas conforme a las normas del Código Civil) tienen capacidad para adquirir Derechos, entre los cuales se encuentran los derechos reales relativos a los bienes inmuebles. Por su parte el Art. 2505 del Código Civil dispone que la adquisición o transmisión de derechos reales sobre inmuebles, se juzgara perfeccionada teniendo escritura, posesión e inscripción en los registros de la propiedad del inmueble, a cuya jurisdicción corresponda.

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 (Art. 1357 del Código Civil).

La sociedad es un sujeto de Derecho y por lo tanto distinta de sus socios (Art. 2 de la ley 19.550); en tanto que el Art. 7 dispone que solo se

considere constituida regularmente por su inscripción en el Registro Público de Comercio.

Los sujetos empresa que realicen actividades agropecuarias y que estén constituidos bajo alguna de las formas enunciadas en el Art. 69, las comprendidas en el Art. 49 in. b) o sociedades civiles conforme al Código Civil, son sujetos capaces para adquirir la propiedad del inmueble y por ende la transferencia. Ello ocurre como consecuencia de otorgarles personería jurídica, con sus efectos patrimoniales; el patrimonio es de la sociedad con independencia del patrimonio de los socios.

Por lo que, cuando enajenen los predios rurales afectados como bienes de uso a la explotación agropecuaria y los destinados a inversión o meramente inexplorados, deben determinar el resultado impositivo (Art. 59 de la ley), en virtud del cual la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable. El DR en el Art. 88 define como precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio, del respectivo boleto de compra-venta o documento equivalente. Para la determinación del mismo no deben incluirse los intereses reales o presuntos.

2.1.2.1.6.2 Establecimientos Estables de Sujetos del Exterior

Estos sujetos están incluidos en el Art. 69 Inc. b) y por lo tanto tributan por todas sus ganancias sea cual fuere el origen, quedando comprendidas los resultado de la venta del inmueble rural donde se realiza la explotación agropecuaria, a pesar de pertenecer a la persona física, quedando dentro de la órbita del impuesto a las ganancias.

2.1.2.1.6.3 El Fideicomiso como Alternativa para Encarar Negocios Agropecuarios

El Art. 1 de la ley 24.441 señala: "habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) trasmita la propiedad fiduciaria de bienes

determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.

Se trata de un negocio jurídico basado en la confianza que una persona tiene en las cualidades de otra. El fiduciante confía en que el grupo de bienes que reúne estarán mejor administrados en las manos de un especialista (fiduciario), a quien se le entrega en propiedad fiduciaria (se llama así por las particulares características del derecho que se trasmite, que está sujeta a plazo o condición resolutoria, y afecta el cumplimiento de un fin).

Esa entrega se hace con la finalidad de que:

- Se produce una renta con la administración, ese producido se entrega a una persona (beneficiario).
- Una vez extinguidas las razones que originaron el contrato o bien corridos los plazos fijados (máximo 30 años); o por la revocación del fiduciante; los bienes serán entregados en propiedad plena y no fiduciaria a otro sujeto (fideicomisario).

Se origina así un conjunto de bienes denominados fideicomitidos. Sostiene el Art. 14, primera parte de la ley 24.441, que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciante y del fiduciario, a tal punto, que quedan protegidos de las acciones de los acreedores del fiduciante y del fiduciario, con excepción de fraude.

A los fines del análisis impositivo es importante destacar que el fideicomiso es un contrato, no tiene personalidad jurídica, pudiendo constituirse por escritura pública o documento privado.

En el Art. 69, Inc. 6 de la ley de la ley 20.628 se enumera como sujeto del impuesto a:

“Los fideicomisos constituidos en el país, conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante – beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V”.

Es decir que si el fiduciante es beneficiario, los fideicomisos no son sujetos del impuesto (Art. 69 Inc. 6), sino que son sujetos cada uno de los fiduciantes. El fideicomiso debe determinar el importe que cada fiduciante – beneficiario deberá incorporar en su propia declaración jurada. Estos declararán las ganancias provenientes de su participación en el fideicomiso como una renta de tercera categoría (Art. 49, inciso agregado a continuación del Inc. d) de la ley de impuestos a las ganancias y el Art. 70 del DR).

Si el fiduciante no es beneficiario o el beneficiario – fiduciante es beneficiario de exterior, entonces el fideicomiso es sujeto del impuesto a las ganancias. El fiduciario deberá en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria. El Art. 64 de la ley de impuestos a las ganancias establece que los beneficiarios no serán computables por los beneficiarios en la determinación de la ganancia neta, para evitar una múltiple tributación, ya que por dichas utilidades tributó el fideicomiso.

2.1.2.1.6.4 Sujetos del Art. 49 b) que No Constituyen Sociedades Legalmente Constituidas. Sociedades de Hecho y Empresas Unipersonales

Si la actividad agropecuaria es llevada a cabo por una empresa unipersonal o por una sociedad de hecho, el inmueble rural en el que se lleva a cabo la explotación pertenece al titular de la empresa unipersonal o a todos a algunos los socios de la sociedad de hecho. Ello es así por cuanto ni una explotación unipersonal ni una sociedad de hecho son sujetos de derecho con capacidad para adquirir el dominio de un inmueble. Esta situación presenta una disyuntiva al momento de la venta del predio rural

afectado, respecto de cual es el impuesto que grava tal resultado, y que sucintamente quedan expresados en dos posturas.

- a) A pesar de integrar el patrimonio de la explotación o de la sociedad de hecho, el dominio registral pertenece a las personas físicas. No existe una norma expresa en el impuesto a las ganancias. El Art. 72 del DR, solo contempla la situación que las empresas o explotaciones unipersonales cesen en sus actividades, y que el bien no se venda, presumiendo que se reintegran al patrimonio de la persona física si transcurren más de 2 años desde la fecha en que la explotación realizó la última explotación.

El inmueble rural no es propiedad de la explotación, es un bien de sus propietarios a cuyo nombre está inscripto en el registro de la propiedad. El Art. 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 ni la sociedad de hecho ni la empresa unipersonal son propietarios.

En cuyo caso no se cumple la "Teoría de la Fuente o Renta-Producto", quedando el resultado fuera del impuesto a las ganancias y gravada por el ITI.

- b) Dentro del análisis del Art. 2 Inc. 2. El resultado de la venta del inmueble al estar afectado patrimonialmente a la actividad, estaría en consecuencia alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Aquí podría aplicarse el principio de la "realidad económica" sobre la "realidad registral".

Siguiendo la sentencia recaída en el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa An – De SRL en cuyo fallo se dilucidó el tratamiento en el caso de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyos socios que tenían inscripto el dominio a su nombre y arrendaban a la indicada sociedad un inmueble rural.

El fisco sostenía que debía dársele el tratamiento de una unidad económica productiva, es decir, caracterizar el caso apartándose del criterio civilista y aplicar según el tribunal el criterio de la realidad económica. Que por lo tanto debía incorporar el bien raíz al activo de la SRL y pagar el gravamen previsto.

El fundamento quedó plasmado posteriormente por la DGI en el Boletín 239, página 581, respondiendo a una consulta, que las sociedades de hecho tienen vedado en nuestro sistema jurídico ser titulares de dominio por no ser titulares de derecho y por lo tanto no tener capacidad jurídica a los efectos registrales, por lo que debían considerarse que formaban parte del inmueble, a los efectos tributarios del patrimonio de la sociedad.

Luego se dictó el Decreto 415/1992, que dispuso, "A los fines de determinación del gravamen, 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 sea inferior a la que se hubiera pactado entre partes independientes de acuerdo con los valores de plaza.

De adoptarse esta última opción, y en caso de enajenar el inmueble rural afectado a la actividad agropecuaria, deberá determinarse el resultado: Precio de venta menos el costo computable. El resultado integrará el resultado impositivo que se le asignará a cada uno de los socios, o al titular de la explotación unipersonal y que incorporarán en su declaración personal del impuesto a las ganancias, como resultado de tercera categoría.

2.1.2.1.6.5 Inmueble Rural Afectado a la Explotación Agropecuaria cuyo Propietario es una Persona Física o Sucesión Indivisa

En los casos en que los propietarios del inmueble rural lo afecten directamente a la explotación agropecuaria, ya sea un único titular o se

trate de un condominio, el campo a pesar de ser propiedad de las personas físicas y sucesiones indivisas, pasa a integrar impositivamente el patrimonio de la explotación o de la sociedad de hecho, aunque el dominio registral pertenezca a las personas. Por lo que además de una "realidad registral", existe una "realidad económica", en virtud de la cual la empresa unipersonal es quien utiliza el campo para la explotación agropecuaria, y por tratarse de un sujeto empresa, el resultado proveniente de cualquier operación (venta del inmueble rural) estaría alcanzado por el impuesto a las ganancias.

También están alcanzados por el impuesto a las ganancias los resultados originados en la venta de alambrados, aguadas, molinos, pues de ser desafectados del inmueble no tienen individualidad propia, son inmuebles por accesión, al estar adheridos a perpetuidad.

Estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias aquellos bienes que se venden con el inmueble pero que desmontados pierden el carácter de inmuebles por accesión y recobran su individualidad (desmontadora, quebradora de granos, limpiadora, clasificadora de cereales) por ser bienes afectados a la explotación, por lo que están alcanzados por el hecho imponible del Art. 2 Inc. 2.

2.1.2.1.6.6 Agrupaciones de Colaboración Empresaria (ACE) y Uniones Transitorias de Empresas (UTE)

Estas formas asociativas con la finalidad de agrupar recursos necesarios para llevar a cabo un determinado emprendimiento agropecuario, mediante la cual se unen en forma transitoria y acotadas distintas empresas o empresarios individuales, no son sociedades ni sujetos de derecho (Art. 367 de la ley 19.550).

La agrupación no puede perseguir fines de lucro, siendo los beneficios que se generen de las empresas agrupadas.

Ambas formas asociativas no son sujetos del impuesto a las ganancias. El resultado que obtengan será asignado a sus integrantes en la parte que les correspondan.

2.1.2.1.6.7 ¿Renta de Primera Categoría o de Tercera?

Si dentro de las actividades que puede llevar a cabo un sujeto se encuentra la de obtener un precio –en dinero o en especie-- a partir de la locación de un inmueble rural. Si el arrendamiento de inmuebles es llevado a cabo por un sujeto de los enumerados en el Art. 49, el contribuyente deberá tributar por tercera categoría. En cambio, si el arrendador del inmueble es una persona física, la renta obtenida como ganancia es de primera categoría.

2.1.2.1.6.8 Venta de Inmuebles Rurales Explotados por una Persona Física o un Sujeto Empresa

La Resolución General 886 del 25/03/1963, que se refería a una exención prevista en la ley 11.682, del Art. 4, Inc. a). El tema a dilucidar es que se entiende por inmuebles utilizados en la explotación agraria, pues como se sostiene en los considerandos de la indicada resolución general en cuanto establece que el beneficio obtenido por la enajenación de inmuebles utilizados en la explotación agraria, no será considerado como rédito computable a los efectos del gravamen.

La resolución indica:

- A los efectos de la exención establecida en el Art. 4, Inc. a), de la ley 11.682, se entenderá que el inmueble ha sido utilizado en la explotación agropecuaria, cuando haya sido destinado a dicha actividad por un período no menor a un año y explotado por su propietario con una intensidad acorde con las características de aquel y a la zona en que se halle ubicado.

- Si el inmueble hubiera sido utilizado parcialmente por su propietario y una parte arrendado o sujeto a un contrato de aparcería, la liberación del impuesto solo procederá en proporción a la parte explotada en forma directa por aquel.

Por lo tanto, es requisito para que esté gravada la enajenación bajo explotación que sea realizada de manera directa por el propietario y por lo menos durante un plazo no menor a un año, ya que actualmente no rige exención alguna.

2.1.2.1.6.9 Venta a Tranquera Cerrada por Cualquier Sujeto Comprendido en el Art. 69 y Sociedades con Personería Jurídica

El resultado derivado de las ventas del inmueble rural con todo lo que hay dentro, o sea sementeras, molinos, aguadas, corrales, silos, maquinarias, bebederos, está íntegramente gravado en el impuesto a las ganancias (Art. 2 Inc.2) la determinación del resultado se hará aplicando al precio de venta total y global fijado, deberá detráerse el costo computable del inmueble, tanto de la tierra libre de mejoras, como de las construcciones, teniendo en cuenta si éstas fueron construidas por la sociedad enajenante o fueron adquiridas, de las mejoras y de las construcciones sin terminar. Además deberá restársele el costo computable de todos los bienes muebles amortizables.

La diferencia constituye el resultado de la tercera categoría, la que deberá ser imputada al ejercicio fiscal en que se otorgue la posesión del inmueble o se escribure, el que sea anterior.

2.1.2.1.6.10 Venta a Tranquera Cerrada por Cualquier sujeto del Art. 49 Inc. b) que No Constituyen Sociedades Legalmente Constituidas. Sociedad de Hecho y Empresas Unipersonales

Cuando la venta a tranquera cerrada sea concretada por una empresa unipersonal o por una sociedad de hecho, se presenta la situación

planteada respecto de si el resultado originado en la venta del inmueble está alcanzado por el impuesto a las ganancias o por el ITI.

En caso de considerar la postura dentro del análisis del Art. 2 Inc. 2, el procedimiento de determinación del resultado de una operación a tranquera cerrada no difiere del analizado anteriormente.

En cambio, si se entiende que el dominio registral pertenece a los socios, y por lo tanto la ganancia o la pérdida por la enajenación del inmueble rural debería ser atribuida a sus propietarios, quedando parte de la operación alcanzada por el ITI y el resto por la venta de todos los bienes muebles amortizables, gravados por el impuesto a las ganancias.

Por lo que será necesario analizar si existen inmuebles por accesión, para también sacarlos de la órbita del gravamen, detrayendo del precio total la proporción correspondiente.

Siguiendo el fundamento de la DGI en el Boletín 239, página 581, que las sociedades de hecho tienen vedado en nuestro sistema jurídico ser titulares de dominio por no ser titulares de Derecho y por lo tanto no tener capacidad jurídica a los efectos registrales, por lo que debían considerarse que formaban parte del inmueble, a los efectos tributarios, del patrimonio de la sociedad. Y posteriormente el dictado del Decreto 415/1992, que dispuso, "A los fines de determinación del gravamen, 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.

Por lo que, ha de primar, el criterio tributario de la "realidad económica", sobre la concepción civilista y registral, y el encuadramiento de una operación a tranquera cerrada es el mismo que en el caso de la venta realizada por una persona jurídica con personería jurídica.

2.1.2.1.6.11 Venta de Inmuebles Rurales Inexplotados por Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

El caso puede estar comprendido con relación a la actividad que llevaban a cabo las personas (Profesión habitual o que no tuviera habitualidad en la compra venta de inmuebles).

Si el vendedor tiene como *modus vivendi* profesión habitual en al compra venta de inmuebles de cualquier tipo, aún cuando el bien raíz estuviera inexplotado, está alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Teniendo en cuenta la causa "La Forestal Argentina SA" (CSJN 03/05/1965) en donde el tribunal hizo prevalecer el criterio de la realidad económica sobre el contenido del objeto social.

La sentencia sostuvo que la habitualidad en la compra venta de inmuebles, respecto de operaciones determinadas, no puede resolverse por el solo texto del estatuto social.

2.1.2.1.6.12 Criterio del Devengado Exigible.

El método de "devengado-exigible", a fin de favorecer el tratamiento de rentas que aún no devengadas, no son exigibles, responde al principio de la tributación de "comodidad de pago".

El Art. 18 de la ley incorpora este criterio especial que es opcional para el contribuyente, para imputar las mismas (rentas) al momento de producirse su exigibilidad, en los siguientes supuestos:

El Art. 23 del DR, dispone:

Método de imputación de ganancias por el criterio del devengado exigible.

Bienes de cambio	Plazo de financiación superior a 10 meses.
Obras públicas	Cuotas exigibles en más de 5 períodos fiscales.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Otros bienes	Cuotas exigibles en más de un período fiscal.
--------------	---

Fuente: Alejandra Schneir y Daniel A. Rodríguez "Impuestos a las Ganancias"; Ed. 2005; Pág. 104.

Imputación de cada una de las cuotas.

Capital	Imputación del resultado bruto de acuerdo con la exigibilidad de cada cuota.
Actualización	Imputación de la actualización pactada, de acuerdo con la exigibilidad de cada cuota de capital.
Interés	Imputación del interés de financiación de cada cuota de acuerdo con su devengamiento, aunque no sea exigible.

Fuente: Alejandra Schneir y Daniel A. Rodríguez "Impuestos a las Ganancias"; Ed. 2005; Pág. 104.

Un simple ejemplo, cuando una explotación agropecuaria unipersonal, vende el 25/11/2008 un tractor de la firma, y se pacta el pago en 5 cuotas con vencimiento la primera el día de la operación y las cuatro restantes los días 25 de los meses siguientes. En el período fiscal 2008 se imputará la ganancia bruta de 2 cuotas, y en el ejercicio 2009, la ganancia de las 3 restantes.

Precio de venta tractor: \$ 30.000

Valor residual: \$ 10.000

Utilidad \$ 20.000

Utilidad bruta por cuota: $20.000/5$: \$ 4.000

Se imputará la ganancia de \$ 8.000 (2 cuotas) en el período 2008 y de \$12.000 (3 cuotas) en el período 2009

2.1.2.1.6.13 Venta y Reemplazo. (Art. 67 de la ley- Art. 95 y 96 DR. de la Ley 20.628)

En opinión de Alejandra Schneir y Daniel A. Rodríguez¹...*"el objetivo que se persigue con la aplicación de este método es el de diferir la ganancia que se pudiera obtener por la venta de un bien de uso, cuando el importe obtenido se reinvierta en otro"*.

a) En el supuesto de reemplazo y enajenación de un "bien mueble amortizable", podrá optarse por (Art.67, primer párrafo):

- Imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo, o
- Afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso, la amortización prevista en el Art. 84 de la ley (Amortización de bienes muebles) del impuesto a las ganancias deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido el importe de la ganancia afectada.
- Sólo procederá este método, cuando entre ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año o viceversa (Art. 67, tercer párrafo).

b) Dicha opción también será aplicable cuando el bien reemplazado sea un "inmueble afectado a la explotación" como bien de uso, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos (Art. 67, segundo párrafo):

- Los mismos hayan sido utilizados como tales, por lo menos durante 2 años al momento de la enajenación,
- En que la medida que el importe de la enajenación se reinvierta total o parcialmente en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

¹ Alejandra Schneir y Daniel A. Rodríguez "Impuestos a las Ganancias"; Ed. 2005; Pág. 105

- Cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año o viceversa (Art. 67, tercer párrafo).
- c) Por reemplazo de un bien afectado a la actividad como bien de uso, se entenderá tanto (Art. 96, segundo párrafo):
- La adquisición de otro,
 - Como la de un terreno y su posterior edificación, o
 - La sola construcción, sobre un inmueble adquirido con anterioridad.

La construcción puede ser anterior al momento de la venta del bien que se reemplace, y podrá aplicarse venta y reemplazo siempre que entre la fecha de venta y el comienzo de la construcción no haya transcurrido más de un año, y en tanto las mismas concluyan en un período máximo de cuatro años contado desde la fecha de inicio de la construcción.

- d) *“Para poder ejercer la opción de venta y reemplazo, el bien inmueble reemplazado debe estar afectado como bien de uso¹”.*

2.1.2.1.6.14 Venta de un Inmueble Destinando a Locación o Arrendamiento y Adquisición de Otro

La ley exige entre los requisitos para hacer uso de la explotación, que el inmueble que se enajena esté afectado a la explotación como bien de uso. Por lo que, en principio, se descarta en los casos que el inmueble resulte ser bien de cambio o de inversión para el sujeto respectivo, ya que los bienes afectados a la locación o arrendamiento de inmuebles se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.

Bien se aclara en el Dictamen 65/2000 (mencionado anteriormente) que para poder ejercer la opción de venta y reemplazo, el

¹ DICTAMEN (DAT) 65/2000- 11/12/2000.

bien inmueble reemplazado debe estar afectado como bien de uso. Ya que, el contribuyente podrá hacer uso de la opción, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación, y siempre que el producido de la enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino. A efectos de evaluar el cumplimiento de los requisitos, se debe considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa. En caso de que si, se deberá clasificar a los activos utilizados a tal fin dentro del rubro "bienes de uso".

Con lo cual concluimos que si el bien en cuestión no es "bien de uso", sino una "inversión" para la empresa, no se podría utilizar la figura de venta y reemplazo.

En opinión de Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli y Edelstein¹... Sin perjuicio de lo expuesto, los autores piensan que *"no hay razones para no extenderles alcance de la figura a los casos en que la locación de un inmueble no constituya el objeto principal de la actividad, siempre y cuando se verifiquen todos los requisitos establecidos para la aplicación de la "venta y reemplazo"*.

2.1.3 Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. Ley N° 23.905 ²

Este impuesto fue creado para cubrir el vacío producido como consecuencia de la desaparición del impuesto a los beneficios eventuales.

Continuando con el análisis, cuando el inmueble rural y los bienes muebles por accesión no están alcanzados por el impuesto a las ganancias, si el vendedor, no ha explotado durante los dos años anteriores a la venta, o la persona física lo ha arrendado y, por lo tanto, por tratarse de una renta no periódica, y que además se agota la fuente productora, dejarían de

¹ Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli y Edelstein "Tratado del Impuesto a las Ganancias"; Ed. ERREPAR; Pág. 482.

² <http://66.60.7.233/sidnet/files/L23905.htm>

cumplirse dos de los tres requisitos para que la ganancia esté gravada, estando alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles.

2.1.3.1 Hecho Imponible

El hecho imponible de la ley 23.905, se verifica por la transferencia de dominio a título oneroso de inmuebles que se encuentran ubicados en el territorio de la república.

El hecho imponible generador de la obligación tributaria requiere la concurrencia de los cuatro elementos típicos que lo integran, esto es, el aspecto espacial, el subjetivo, el objetivo y el temporal, y la ausencia de alguno de ellos determina la inexistencia del mismo.

2.1.3.2 Sujetos Pasibles de la Retención

- Personas de existencia visible, capaces e incapaces, según el derecho común.
- Sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad

2.1.3.3 Operaciones Comprendidas

- La *disposición a título oneroso de bienes inmuebles ubicados en el país*, siempre que no se encuentre alcanzada por el impuesto a las ganancias

2.1.3.4 Sujetos Obligados a Actuar como Sujetos de Retención

- **Escribanos** u otros funcionarios autorizados para ejercer las mismas funciones.

- **Adquirentes**, cuando suscripto el boleto de compraventa o documento equivalente se otorgue posesión, y la operación se realice sin la intervención de escribanos
- **Cesionario de boletos de compraventa o equivalentes** cuando la operación se realice en las condiciones anteriores

2.1.3.5 Base para la Determinación de la Retención

PRECIO DE TRANSFERENCIA

- a. El que surja de la escritura traslativa de dominio o boleto de compraventa o documento equivalente
- b. Precios pactados en moneda extranjera, al tipo de cambio vendedor para la moneda en cuestión, del BNA vigente al cierre del día hábil inmediato anterior a aquel en que se perfeccione la transferencia gravada, excepciones:
 - Art. 21: operaciones con residentes del exterior
 - Art. 25: certificados de no retención

PRECIOS NO DETERMINADOS Y/O PERMUTAS.

- Precio de plaza del bien "no conocido".
 - a. El enajenante o residente deberá solicitar "constancia de valuación ante la AFIP.

2.1.3.6 Determinación del Importe a Retener

- 1) Valor total de la transferencia
- 2) Valor de constancia de valuación.

ALÍCUOTA 15 ‰

2.1.3.7 Autoretención

- Cuando el agente de retención omitiera actuar como tal.

SUJETO PASIBLE DE LA MISMA

1) Deberá

- Ingresar los importes correspondientes en concepto de autorrealización.

2) En el importe equivalente a sumas no retenidas.

2.1.4 Impuesto al Valor Agregado. Ley N° 23.349

Ni la ley de IVA, ni su reglamento definen el concepto de actividad agropecuaria, ni del productor primario, pese a disponer a lo largo de su articulado normas específicas para el sector.

2.1.4.1 Objeto del Impuesto

En el caso de IVA, en su Artículo 1 de la ley, el hecho imponible se encuentra conformado por las siguientes operaciones establecidas en todo el territorio de la Nación:

- Ventas de cosas muebles. Art. 1 Inc. a) y 2 de la ley.
- Obras, locaciones y prestaciones de servicios. Art. 1 Inc. b) y 3 de la ley.
- Importaciones definitivas de cosas muebles. Art. 1 Inc. c) de la ley.
- Prestaciones realizadas en el exterior utilizadas en Argentina. Art. 1 Inc. d) de la ley.

En opinión de Juan Ricardo Kern¹... *"la ley 23.349, se caracteriza por establecer un gravamen de los denominados "tipo de consumo", en el que el valor agregado se determina por el método de sustracción sobre base financiera, de acuerdo con la técnica de impuesto con impuesto- o sea por el también llamado método indirecto- y que adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, para evitar la acumulación*

¹ Juan Ricardo Kern "Impuesto al Valor Agregado"; Ed. ERREPAR 2003-2007; Pág. 21.

de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica”.

2.1.4.1.1 Concepto de Venta

El Art. 2 de la ley redefine, exclusivamente a los efectos del IVA, el concepto de venta, atribuyéndole un alcance distinto al que le corresponde en el Derecho Común, porque esta categoría queda circunscripto a las operaciones con “cosas muebles”, lo cual excluye las enajenaciones de inmuebles, de bienes inmateriales y de otros tipos de Derechos. Por lo que define:

- a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación, incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentran adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio...

Por Inciso a) se considera venta de cosa mueble aquella por la que se transfiere en forma definitiva el dominio, en tanto la misma sea realizada a título oneroso.

En la actividad agropecuaria son comunes las operaciones de permuta. De cumplirse con las condiciones del artículo 5, párrafo 4 de la ley se consideran operaciones de canje con un tratamiento especial en cuanto al hecho imponible, pero que no será tratado en este trabajo.

También pueden existir en el sector daciones en pago (arrendamiento rural con pago en especie), ya que es frecuente que se cancelen deudas con pago de productos agropecuarios.

Cabe resaltar que lo dispuesto en la última parte del inciso...” *la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentran adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio*”.

Se ha querido gravar con el impuesto determinados bienes, que en realidad tienen el carácter de inmuebles. Así, por ejemplo, las sementeras están adheridas físicamente al suelo al momento de su transferencia y constituyen bienes de cambio para el responsable. El mayor valor que tiene un campo cuando se vende con sus sembradíos es lo que la norma legal intenta alcanzar.

Otra cuestión es el valor a asignar a estas sementeras cuando se vende el campo con ellas incluidas.

- b) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

La norma asimila estas operaciones a venta que en las mismas no hay transmisión de dominio, ya que si el dueño de una empresa unipersonal o un socio, en el caso de una sociedad de hecho, retira un bien para uso o consumo, no existe traslado de titularidad del mismo.

El Art. 10 de la ley en su tercer párrafo dispone que en estos supuestos el precio computable será el fijado para las operaciones normales efectuadas por el responsable, o en su defecto, el valor corriente en plaza.

En la actividad agropecuaria, en explotaciones pequeñas es común el “autoconsumo”.

En cambio, si el personal del establecimiento es quien consume los productos agropecuarios que son obtenidos en el mismo, no se aplica la

norma, ya que no es "autoconsumo", sino un cambio de factores productivos.

El Dictamen DAT 26/00 en un caso parecido, concluyendo que la entrega de alimentos al personal para su preparación y consumo en el ámbito laboral, está directamente relacionada con la actividad del consultante y en consecuencia, el impuesto facturado por la adquisición de dichos bienes podrá ser computado como crédito fiscal en su declaración jurada.

No solo estamos ante el concepto de venta del Art. 2 Inc. b), sino que el productor podrá computarse la totalidad del crédito fiscal por existir vinculación con la actividad gravada en el impuesto.

- c) Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

Estos realizan ventas gravadas según el Art. 3, Inc. c) de la ley (régimen especial reglado en el Art. 20 del gravamen). Por lo que al intermediario (comisionista, consignatario, u otro), es tenido tanto por comprador como vendedor por parte de su comitente.

En la actividad agropecuaria es lo habitual que las operaciones se concreten a través de estos intermediarios. En lugar de tributar el gravamen por la comisión que obtienen en la intermediación de los bienes respectivos, son tenidos por compradores y vendedores, con lo que les corresponderá el mismo tratamiento.

2.1.4.2 Nacimiento del Hecho Imponible

El elemento temporal del hecho imponible está expresamente legislado en el Art. 5 de la ley del gravamen.

En el IVA se lo denomina nacimiento del hecho imponible, o momento de generación del débito fiscal que se refiere básicamente al momento de imputación que se genera en las operaciones gravadas.

Por regla general, y según surge del Art. 5 Inc. a) de la ley del gravamen, en los casos de venta de cosas muebles el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, lo que fuera anterior.

2.1.4.3 Débito Fiscal

En opinión de Almarza, Hansen, Perez, Alvarez y Venegas¹... *“la ley no define el débito fiscal por la suma de débitos fiscales de las facturas sino que lo calcula aplicando la tasa vigente sobre las operaciones del período fiscal. A este impuesto han de sumársele devoluciones, quitas, bonificaciones, descuentos y rescisiones que respecto del precio se logren en dicho período.*

La reforma producida por la ley 23.765 realizó dos agregados al artículo. A través de los mismos se crea una nueva situación, por la cual se puede generar un débito fiscal.

La ley establece que aquellos créditos fiscales de bienes que no eran bienes de cambio (podríamos decir genéricamente bienes de uso) que se hayan computado oportunamente, cuyos bienes que dieron origen se venden antes de los 10 años de su adquisición, deberán ser adicionados al débito fiscal del período en que tal hecho ocurra.

En opinión de Chalupowicz²... *para que tal hecho ocurra deberán darse una serie de condiciones:*

- *Debió comprársele a un sujeto alcanzado por el impuesto en el momento de la venta. De tratarse de una obra civil, éste deberá ser un sujeto del Art. 4 Inc. d).*
- *Se debe tratar de un sujeto inscripto al momento de la compra y de la venta”.*

¹ Almarza, Hansen, Perez, Alvarez y Venegas “Impuesto al Valor Agregado”; Pág.119-120.

² Chalupowicz, IVA, Ed. Tesis.

En opinión de Juan Oklander¹... para quienes “adquieran inmuebles” con obras gravadas realizadas por la empresa constructora que se hubieran vendido, o que hubieran “efectuado construcciones en el inmueble de su propiedad”, y en cualquiera de esos por haberlos afectados a actividades gravadas hubieran computado los créditos fiscales que les fueron facturados, tendrán la obligación de restituirlos si dentro de un determinado lapso enajenaran los inmuebles o los desafectaran de dichas actividades gravadas.

Esto significa, la mera devolución de los créditos computados con anterioridad, que se adicionan al débito fiscal del período fiscal en que tiene lugar la desafectación o venta.

La obligación de reintegrar los créditos fiscales desaparece una vez transcurridos los 10 años, contados desde la finalización de la obras o de su afectación a la actividad gravada. No se trata de una situación en la que se genere un nuevo débito fiscal, sino que se obliga a devolver “créditos fiscales anteriores”.

Ejemplos

- La adquisición de un inmueble rural que incluye un galpón que lo afecta a actividades gravadas y por lo tanto puede computar los créditos fiscales que le son “facturados” al discriminárseles en la escritura traslativa de dominio.
- Un inmueble que se construye para afectarse a su posterior locación comercial gravada.

En ambos casos, la posterior desafectación o venta dentro de los diez años dará lugar a la devolución de los créditos fiscales computados por tales bienes de uso o inversiones.

2.1.4.4 Crédito Fiscal. Cómputo. Art 12 de la Ley

El Art. 12 contiene 2 párrafos:

¹ Juan Oklander “Ley del Impuesto al Valor Agregado”; Ed. LA LEY; Pág. 498.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- El primero donde se establecen las condiciones generales de computabilidad o no del gravamen que, en el período fiscal que se liquida sea facturado a los responsables,
- El segundo, en donde se establece la condición general de temporalidad, representada por el perfeccionamiento del hecho imponible en cabeza del vendedor.

Del débito fiscal (impuesto determinado) los contribuyentes podrán restar el gravamen (crédito fiscal) que, en el período fiscal que se liquida, le hubieren facturado sus proveedores por la:

- Compra
- Importación definitiva de bienes
- Locación
- Prestación de servicios
- Incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso

hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las:

- Prestaciones
- Compras
- Locaciones
- O en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas

la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las:

- Compras
- Importaciones definitivas
- Locaciones
- Prestaciones de servicios

en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

2.1.4.5 Tasas

Las alícuotas del IVA se encuentran fijadas en el Art. 28 de la ley, que consta de cuatro párrafos:

Alícuota general. Primer párrafo del Art. 28 de la ley: con carácter general, la alícuota del impuesto será del 21%.

Alícuota incrementada. Segundo párrafo del Art. 28 de la ley: la alícuota del impuesto se incrementará al 27% para las ventas de:

- Gas
- Energía eléctrica
- Agua

Supuesto que se da en determinadas condiciones: reguladas por medidor, incluido todo instrumento que cumpla tal finalidad, cualesquiera sean sus características tecnológicas o la ubicación geográfica de su instalación. (Art. 66 DR).

- Y las demás prestaciones comprendidas en los puntos 4, 5 y 6 del Inc. e) del Art. 3.

Punto 4: telecomunicaciones, excepto ENCOTESA y agencias noticiosas.

Punto 5: gas o electricidad excepto el servicio de alumbrado público.

Punto 6: provisión de agua corriente, servicios cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.

El incremento de la alícuota no será de aplicación cuando:

- La venta o la prestación fuera destinada a sujetos jurídicamente independientes que resulten revendedores o, en su caso, coprestadores de los mismos bienes o servicios correspondidos en la misma.

- Ni cuando se trate de provisiones de gas utilizadas como insumo en la generación de energía eléctrica o prestaciones de servicios de valor agregado en telecomunicaciones.

La ley faculta al poder ejecutivo para reducir hasta en un 25% las alícuotas establecidas en los párrafos primero y segundo del Art. 28.

Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo:

a) Las ventas, las locaciones del Inc. d) del Art. 3 y las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

1.- Animales vivos de las especies de ganados bovinos, ovinos, camélidos y caprinos, incluidos los convenios de capitalización de hacienda cuando corresponda liquidar el gravamen.

2.- Carnes y despojos comestibles de los animales mencionados en el punto anterior, 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. (Punto incorporado por Art. 1 de la Ley N° 25.525 B.O. 09/01/2002.)

Es decir que solo la miel a granel está alcanzada por la rebaja, y a partir de la etapa de fraccionamiento y envasado de este producto, el mismo resulta gravado a tasa general.

5.- Granos —cereales y oleaginosos, excluido arroz— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—.

Las ventas, las locaciones del Inc. d) del Art. 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.

b) Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

1. Labores culturales —preparación, roturación, etcétera, del suelo—.
2. Siembra y/o plantación.
3. Aplicaciones de agroquímicos.
4. Fertilizantes su aplicación.
5. Cosecha.

La aplicación de la alícuota diferenciada, ha generado innumerables situaciones de duda en cuanto a sus alcances, pero que no han dado lugar a planteos que permitan contar con jurisprudencia al respecto. Por lo tanto, solo existen pronunciamientos expedidos por la administración.

- Ganado de la especie bovina: la AFIP interpreto en su Dictamen 6/2001 que la alícuota reducida no es aplicable a otras haciendas como los ciervos. Además estableció que la venta de hacienda bovina resultante de un contrato de capitalización tributaria la alícuota del 10,50%, tanto por las ventas que realiza el capitalizador propietario de los animales como por la facturación que a él le practica el titular de campo. (Dictamen 6/99)
- Carnes y despojos comestibles de la especie bovina: la Resolución General 159 en un Anexo, enumeró productos cuya venta estaba sujeta al 10,50% a las menudencias, vísceras, grasas comestibles y subproductos como lengua sin epitelio, sesos, quijada, corazón, pajarilla, mondongo (proceso de limpieza y blanqueo para lograr la condición higiénica), librillo, grasa de corazón, grasa de cogote,

grasa de roseta, sangre, etc., que responden genéricamente al concepto de “despojos comestibles”. En cambio, el Dictamen 50/2004 indico que la tripa bovina, al ser sometida a conservación por salazón pierde el carácter de “fresca” por lo que debe tributar a la alícuota general. Por su lado los Dictámenes 37/00 y 38/00 aclararon, que el usuario el usuario de la faena debe discriminar en su facturación los productos que da en pago de dicho servicio y, que la venta del recupero obtenido como consecuencia del faenamamiento no es deducible de la base de calculo del IVA, sino que debe ser facturado en forma separada por el prestador. Sin que sean compensables por tratarse de dos operaciones gravadas distintas.

- Frutas, legumbres y hortalizas frescas: los Dictámenes 79/98 y 80/98 fijaron criterios en una serie de aspectos:
 - a. La venta de lechuga refrigerada: seleccionada, repasada y envasada, tanto en caja de cartón como en bolsa con atmósfera modificada y luego envasada en caja de cartón, se encuentran alcanzados por la alícuota reducida.
 - b. Por el contrario, debe tributar tasa general la venta de lechuga que se encuentra “cortada” por haber sido sometida a una “preparación” que le hace perder su estado natural.
 - c. La reducción de la alícuota abarca a toda la cadena de venta de fruta fresca.
 - d. No obsta que la mercadería involucrada se encuentre envasada a los fines de la reducción de la alícuota, no correspondiendo discriminar la venta de la prestación de la selección y embalaje.
 - e. Opera la reducción en caso de ventas realizadas por consignatarios a su nombre, por cuenta de terceros.
 - f. No encuadra en este régimen la obtención por encargo de plantines de hortalizas que se entregan con pan de tierra aunque correspondan a especies tales como: lechuga, coliflor, brócoli, repollo, pimiento, tomate, apio, radichio,

berenjena, cebolla, puerro, que son obtenidos en invernaderos, por no ser aptos para su consumo inmediato ya que deben completar su ciclo de crecimiento y maduración en el establecimiento del adquirente. (Dictamen 11/03).

- Granos, cereales y oleaginosas, excluido el arroz: No comprende a las "semillas" aún cuando estas sean, por naturaleza, también "granos". Ello es así porque según Dictamen 77/03 se debe entender:
 - a. Como "grano" a todo fruto seco no destinado a la siembra, y
 - b. Como "semilla" a toda estructura vegetal enderezada a la siembra.
- Labores culturales vinculadas con la obtención de bienes cuya comercialización no está sujeta a la tasa diferencial: deben tributar tasa general del 21% (Dictamen 11/99).
- Hierbas aromáticas frescas (romero, orégano, salvia, tomillo, estragón, etc.) no les resulta aplicable la alícuota reducida, al no encuadrar en el concepto contenido en la norma. (consulta del 05/02/99).
- Servicios aplicados para obtener producción de forraje como recurso alimentario de ganado bovino tributan la alícuota del 10,50% siempre que se trate de las labores enumeradas taxativamente en los puntos I a IV del Inc. b) del Art. 28 de la ley de IVA, limitados a los realizados hasta lograr la cosecha de los insumos vitales, mientras que no resultan alcanzados por la alícuota diferencial los servicios de enfardado o el almacenaje de pasturas o granos por ser actividades posteriores a la cosecha. (Dictamen 14/99).
- Comisiones, fletes, financiaciones, certificado, guías, etc., facturados en ocasión de la comercialización de ganado bovino en pie resultan alcanzados por la alícuota

reducida del 50% de la tasa general del gravamen. (Dictamen 59/2002).

La ley 25.951 incorporó a la lista de los bienes primarios beneficiados con al alícuota del 10,50% del IVA a los animales vivos de las especies de ganado caprino y camélidos, sus carnes y despojos comestibles.

En la actividad agropecuaria la reducción de la alícuota de IVA hace que las ventas alcanzadas cuando a muchos de los créditos se les aplica la tasa general, es muy probable que se generen saldos a favor técnicos, de muy difícil recuperación.

Los saldos técnicos se producen cuando los créditos fiscales superan a los debitos fiscales, (primer párrafo del Art. 24 de la ley) y que dichos saldos solo pueden ser utilizados contra futuros débitos en el mismo impuesto.

En la práctica ocurre que si bien los débitos pueden superar los créditos fiscales, por defecto de los distintos regímenes de retención y percepción, se generan saldos de libre disponibilidad (Art. 24, segundo párrafo de la ley).

Estos saldos de libre disponibilidad pueden ser compensados, o bien solicitar su transferencia o devolución.

En conclusión para que estos efectos desaparezcan toda la actividad productiva de un determinado sector debiera estar alcanzada por la reducción de la tasa y así todos los insumos, compras, servicios, etc. del productor agropecuario estarían gravadas a la misma alícuota diferencial.

2.1.4.6 Venta de Inmuebles Rurales a Tranquera Cerrada

En la actividad agropecuaria se dan algunas particularidades que deben ser tenidas en cuenta a la hora de vender un inmueble rural.

Como principio general la ley de IVA excluye de su objeto la venta de bienes inmuebles. Sin embargo, la norma se aparta del concepto del

Código Civil, incluyendo en el ámbito del gravamen a la venta de determinados inmueble, ya que a los efectos del IVA deben considerarse cosas muebles.

- a) En la última parte del Art. 2 Inc. a) define como venta de cosas muebles a la *"enajenación de aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se encuentran adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio"*.

Siendo la finalidad de la norma alcanzar los productos vegetales y minerales que se transfieren antes de ser separados, cosechados o extraídos de la tierra, siempre que para el productor tengan el carácter de bienes de cambio.

Para hacer notar esta diferencia, en el caso de la producción frutal, de venderse la finca con las plantas, que estas últimas no constituyen bienes de cambio para el productor, sino bienes de uso (bien de cambio es el fruto) por lo que no se aplica esta norma.

- b) En el Art. 4, tercer párrafo, la ley dispone que *"adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f)¹, serán objeto del gravamen todas las ventas de las cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando estas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformados en inmuebles por accesión al momento de su enajenación"*

El Art. 47 del DR determina que los bienes cuya enajenación se encuentra gravada son aquellos que, con prescindencia de su accesión al

¹ Anexo 4 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág 114.

inmueble, revistan para el responsable el carácter de bienes de uso o de cambio (si alguien compra y vende un inmueble rural sin explotarlo, podría decirse que no le corresponde el IVA al no estar enajenando ni bienes de uso, ni bienes de cambio).

Teniendo en cuenta el análisis planteado sobre que se entiende por inmuebles por accesión de acuerdo al Art. 2314, 2315, 2316 y 2320 del Código Civil.

En opinión de Rubén Marchevsky¹... *“un bien debe reconocerse cosa mueble independientemente del inmueble cuando, pese a su adhesión al mismo, puede tener “individualidad funcional propia”, si se separa de aquel, es decir ser objeto de comercialización en condiciones normales de mercado”.*

Siguiendo con el autor, éste sostiene que lo importante es el concepto de “funcionabilidad” al que define: ... *“como el valor que una cosa mueble adquiere de acuerdo con la función que se le asigna, pero que desprovisto de la misma pierde notoriamente el valor”.*

Entre los bienes inmuebles por accesión sin individualidad propia en la actividad agropecuaria puede mencionarse a los alambrados, tinglados, ciertos silos y molinos (en caso de ser desarmados o separados no tienen individualidad propia).

En cambio se encuentran alcanzados con el IVA por constituir inmuebles por accesión con individualidad propia bienes tales como los tanques, bebederos, silos móviles.

El problema se plantea para el productor agropecuario con los bienes de uso, que revisten el carácter de inmuebles por accesión, dado que se debe separar las instalaciones que tengan individualidad propia de aquellas que no. Para los primeros estará alcanzado con el IVA, en cambio los segundos no.

¹ Rubén Marchevsky “IVA Análisis Integral”, Ed. MACHI 2002, Pág. 770.

El valor a tener en cuenta en los bienes inmuebles por accesión con individualidad propia y por lo tanto gravados debería ser el valor de las instalaciones incorporadas por el vendedor.

En el caso de la venta a tranquera cerrada, debe hacerse un inventario de lo que se transfiere, ya que para que el comprador pueda computarse el crédito fiscal sobre los bienes muebles que se venden (hacienda, maquinarias, sementeras, instalaciones con individualidad propia que se hubiesen transformados en inmuebles por accesión) los mismos deberán ser facturados discriminados del precio total.

Por lo tanto cuando se transfieran inmuebles rurales a tranquera cerrada, se tributará IVA por los siguientes bienes:

- Bienes muebles amortizables: maquinarias e implementos, rodados, productores vacunos, etc.
- Bienes de cambio: hacienda, cereales y oleaginosas, sementeras, etc.
- Bienes inmuebles por accesión con individualidad propia: tanques, bebederos, silos móviles, etc.

2.2 METODOLOGÍA

Para el desarrollo del trabajo se utilizó distintos métodos de investigación para alcanzar los objetivos, no se pondrá en tela de juicio el conocimiento ya obtenido y aceptado por la comunidad científica. El problema se centra en la búsqueda de estrategias válidas para incrementar el conocimiento.

La modalidad del siguiente trabajo será la de un Proyecto de Aplicación Práctica, y las fuentes que se usarán para la recolección de datos son:

- Investigación Documental: Es la parte esencial de un proceso de investigación científica, constituyéndose en una estrategia donde se observa y reflexiona sistemáticamente sobre realidades (teóricas o no) usando para ello diferentes tipos de documentos. Indaga, interpreta, presenta datos e informaciones sobre un tema determinado; teniendo como finalidad obtener resultados que pudiesen ser de base para el desarrollo del trabajo.
- Asesoramiento y consulta a los distintos profesionales: se debe coordinar ambos servicios, remitiéndose a los distintos profesionales según la especialidad de los mismos y según la clase de problemas de los cuales se trata.

1. En cuanto a la primera fuente de información utilizada, la gran mayoría de datos fue obtenido de Leyes, Decretos, Dictámenes, AFIP-DGI, Doctrina, Jurisprudencia, Fallos, etc.
2. Acerca de la segunda fuente de información, la consulta y asesoramiento de los distintos profesionales fue constante para el desarrollo del trabajo, ya que para cada punto específico tratado se necesitó de una persona idónea que nos guíe y aconseje.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

En una primera instancia se procedió al análisis de los temas posibles para este trabajo, del cuál se determinó el tema final de aplicación a seguir, "Desarrollo y elaboración de un plan estratégico impositivo sobre la transferencia de inmuebles rurales".

A continuación se buscó bibliografía de diversos autores sobre estrategia, planeación estratégica e impuestos, y se determinó las herramientas de ayuda que forman parte del posterior proceso de análisis.

Para complementar la bibliografía obtenida anteriormente se hace una descripción a grandes rasgos del objeto de estudio destacando en ella los puntos de mayor importancia.

Una vez obtenidos los datos principales se comenzó con un análisis de la información recabada con las herramientas mencionadas anteriormente para el desarrollo de una "propuesta de asesoramiento", arribándose por último con una conclusión general del trabajo.

A continuación se expone una síntesis de los pasos que se siguieron en este trabajo:

1. Primera etapa: Presentación.
2. Segunda etapa: Marco Teórico, Desarrollo PAP.
3. Tercera etapa: Plan de Actividades.
4. Cuarta etapa: Conclusión.
5. Quinta etapa: Bibliografía.
6. Sexta etapa: Anexos.

2.3 PROPUESTA

Teniendo en cuenta el análisis realizado en el marco teórico se hará referencia a las características y particularidades de los distintos impuestos, utilizando un enfoque estratégico con las herramientas que brinda la ley, para lograr así, un asesoramiento que permita la mejor situación para el contribuyente, ya sea ante la AFIP, como en su rentabilidad.

Ante la ubicación del sujeto pasivo como “explotación”, siendo ésta, una sociedad regularmente constituida o no, o la de un arrendamiento del inmueble, cuando ambas cuentan con una adecuada planeación estratégica en su estructura impositiva pueden aumentar significativamente sus posibilidades de éxito, ya que en cierta forma se preparan para el futuro. El proceso de elaborar una estrategia impositiva ayuda al contribuyente a planificar para cada una de sus divisiones (laboral, societario, jurídico, etc.) de manera congruente con los objetivos de cada una.

A continuación se plantean propuestas factibles de llevar a cabo para una Explotación Agropecuaria, donde se ubican dentro del alcance de la ley de Ganancias y de IVA:

Información del inmueble rural:

- Hectáreas: 256,32
- Ubicación: Zona Rural Chazón.
- Adquirido el 10/11/1994 en \$ 205.056,00, que comprende la tierra libre de mejoras.
- Sementeras valuadas en: \$ 115.143,54.
- Cereales y oleaginosas valuadas al 31/12/2009 en: \$ 218.430,36.
- Fecha de venta: 01/01/2009.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- Precio de Venta: \$ 7.173.525,31 que comprende la tierra libre de mejoras y todos los bienes restantes por \$ 1.526.474,69 lo que hace un total de \$ 8.700.000.
- Cotización del Dólar al 31/12/2008 Tc: 3,413 Tv: 3,453

Otros bienes:

Concepto	Fecha origen	Valor de Origen	Vida útil
Inmueble (casa)	Nov/1994	35.000	50
Construcción tinglado	Nov/1994	30.000	50
Alambrados y mano de obra (20Ha)	Sep/1996	18.000	33
Tanque	Jul/1996	10.500	20
4 bebederos	Sep/1996	2.000	20
Tractor john deere modelo 3530	Ene/1995	30.000	10
Tractor john deere modelo 3550	Ene/1995	40.000	10
Sembradora multi plantas de 14 surcos	Ene/2000	29.000	10
Cosechadora john deere 9610	Ene/2000	189.000	10
Molino de viento	Jul/1996	7.500	20
3 Silos alambre	Ene/2000	4.500	10
Sembradora directa de 25 líneas	Ene/2002	96.052	10
Acoplado c/ tolva 18 tn.	Ene/2002	16.000	10
Casilla rodante 7 metros	Ene/2002	30.000	10
Tractor john deere modelo 7500	Ene/2002	51.000	10
Acoplado c/ tolva 16 tn. (balanza)	Ene/2003	27.100	10
3 tranqueras	Ago/2003	2.500	33
Computadora	May/2005	1.774,66	3
Cosechadora john deere 9660	Ene/2005	551.746,63	10
Construcción tinglado	Jul/2005	80.000	50
Pulverizador con bomba	Jul/2006	1.990,95	10

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Balanza electrónica p/tolva	Jul/2006	5.800	10
Carro transportador p/10 surcos	Mar/2007	9.300	10
Plataforma recolectora de maíz	Mar/2007	65.500	5
Aire acondicionado	Feb/2007	2.750	10
Camioneta Hilux con cúpula y estribo	Ago/2008	105.308,14	5
Toldo de fibra	Ene/2008	4.132,23	20
Hidrolavadora	Ene/2008	1.577,94	10

Valuación de cereales y oleaginosas al 31/12/2007.

Concepto	Qq	Precio venta	VNR	Total
Maíz	138	37,80	34,40	4.747,20
Soja	1.616	81,90	81,90	132.350,40
Trigo	2.580	44,27	44,27	114.216,60
TOTAL COSTO COMPUTABLE				251.314,20

Valuación de cereales y oleaginosas al 31/12/2008.

Concepto	Qq	Precio venta	VNR	Total
Maíz	138	30,30	27,55	3.801,27
Soja	1.616	80	72,73	117.527,27
Trigo	2.580	41,40	37,64	97.101,82
PRECIO DE VENTA				218.430,36

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

2.3.1 Determinación del Costo Computable

Inmuebles

Concepto	Fecha	V. origen	Amort. Acum.	V. Residual
Tierra libre de mejoras	Nov/1994	205.056		205.056
Inmueble (casa)	Nov/1994	35.000	9.975	25.025
Construcción tinglado	Nov/1994	30.000	8.550	21.450
Construcción tinglado	Jul/2005	80.000	5.600	74.400
TOTAL COSTO COMPUTABLE				325.931,00

Inmuebles por Adquisición (sin individualidad propia).

Concepto	Fecha	V. origen	Amort. Acum.	V. Residual
Alambrados	Sep/1996	18.000	7.090,90	10.909,10
Molino de viento	Jul/1996	7.500	4.875	2.625
3 tranqueras	Ago/2003	2.500	606	1.894
TOTAL COSTO COMPUTABLE				15.428,10

Inmuebles por adquisición (con individualidad propia)

Concepto	Fecha	V. origen	Amort. Acum.	V. Residual
Tanques	Jul/1996	10.500	6.825	3.675
4 bebederos	Sep/1996	2.000	1.300	700
3 Silos alambre	Ene/2000	4.500	4.050	450
TOTAL COSTO COMPUTABLE				4.825

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Bienes Muebles Amortizables.

Concepto	Fecha	V. origen	Amort. Acum.	V. Residual
Tractor john deere modelo 3530	Ene/1995	30.000	30.000	0
Tractor john deere modelo 3550	Ene/1995	40.000	40.000	0
Sembradora multi plantas de 14 surc.	Ene/2000	29.000	26.100	2.900
Cosechadora john deere 9610	Ene/2000	189.000	170.100	18.900
Sembradora directa de 25 líneas	Ene/2002	96.052	67.236,40	28.815,60
Acoplado con tolva 18 tn.	Ene/2002	16.000	11.200	4.800
Casilla rodante 7 metros	Ene/2002	30.000	21.000	9.000
Tractor john deere modelo 7500	Ene/2002	51.000	35.700	15.300
Acoplado con tolva 16 tn. (balanza)	Ene/2003	27.100	16.260	10.840
Computadora	May/2005	1.774,66	1.774,66	0
Cosechadora john deere 9660	Ene/2005	551.746,63	220.698,65	331.047,98
Pulverizador con bomba	Jul/2006	1.990,95	597,29	1.393,66
Balanza electrónica p/tolva	Jul/2006	5.800	1.740	4.060
Carro transportador para 10 surcos	Mar/2007	9.300	1.860	7.440
Plataforma recolectora de maíz	Mar/2007	65.500	26.200	39.300
Aire acondicionado	Feb/2007	2.750	550	2.200
Camioneta Hilux con cúpula y estribo	Ago/2008	105.308,14	21.061,63	84.246,51

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Toldo de fibra	Ene/2008	4.132,23	206,62	3.925,61
Hidrolavadora	Ene/2008	1.577,94	157,79	1.420,15
TOTAL COSTO COMPUTABLE				565.589,51

2.3.2 Determinación de la ganancia de una "explotación unipersonal"

Siguiendo el fundamento de la DGI en el Boletín 239, página 581, que las sociedades de hecho tienen vedado dentro del sistema jurídico ser titulares de dominio por no ser titulares de derecho y por lo tanto no tener capacidad jurídica a los efectos registrales, por lo que debían considerarse que formaban parte del inmueble, a los efectos tributarios, del patrimonio de la sociedad. Y posteriormente el dictado del Decreto 415/1992, que dispuso, "A los fines de determinación del gravamen, 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, aplicándose el principio de la "realidad económica" sobre la "realidad registral".

Por lo que las rentas obtenidas por las explotaciones agropecuarias se encuentran incluidas en la tercera categoría, ya que si la explotación se encuentra organizada bajo la forma de una empresa unipersonal u otro tipo de sociedad no incluido en el Art. 69, Inc. a), se encuadra en el Art. 49, Inc. b) de la ley de impuestos a las ganancias.

El resultado de la venta del inmueble al estar afectado patrimonialmente a la actividad, estará en consecuencia alcanzado por el impuesto a las ganancias (Art. 2 Inc. 2).

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Aplicación del Impuesto a las ganancias.

Precio de Venta		\$ 8.700.000
Total Costo Computable:		
➤ Inmuebles		\$ 325.931
➤ Inmuebles por adquisición (sin individ. propia)		\$ 15.428,10
➤ Inmuebles por adquisición (con individ. propia)		\$ 4.825
➤ Bienes muebles amortizables		\$ 565.589,51
➤ Bienes de cambio (Cereales y Sementeras)		<u>\$ 366.457,74</u>
Utilidad Bruta		\$ 7.421.768,65
Aplicación Art. 90	\$ - 120.000	\$ 28.500
	(0.35 * \$ 7.301.768,65)	<u>\$ 2.555.619,03</u>
Impuesto Determinado		\$ 2.584.119,03
Utilidad Neta		\$ 4.837.649,62

Aplicación de IVA

	<u>Valor de mercado¹</u>
Inmuebles libre de mejoras	\$ 7.173.525,31
Inmuebles (construcciones, casas)	\$ 170.000
Inmuebles por adquisición (sin individ. propia)	\$ 26.500
Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	\$ 8.700.000

¹ Anexo 6 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág. 116.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Al concepto de venta se le atribuye un alcance distinto al que le corresponde en el Derecho Común, porque esta categoría queda circunscripto a las operaciones con “cosas muebles”, lo cual excluye las enajenaciones de inmuebles, de bienes inmateriales y de otros tipos de Derechos. Por lo tanto la venta de los inmuebles no está alcanzada por el IVA por estar fuera del objeto del impuesto.

La proporción gravada es:

Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	1.329.974,69

El Art. 10, octavo párrafo de la ley, establece que para el caso de transferencias de inmuebles no alcanzados por el impuesto (inmuebles rurales) que incluyan el valor atribuible a los bienes cuya enajenación está gravada, comprendidos aquellos que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado o constituyan inmuebles por adquisición (molinos de viento, silos, etc.), al momento de su transferencia, al precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen (bienes de cambio y bienes de uso Art. 47 del DR).

Determinación del Débito Fiscal

Inmuebles (con individ. propia)	\$ 13.500	* 21% = \$ 2.835
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79	* 21% = \$ 206.409,16
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54	* 21% = \$ 24.180,14
Bienes de cambio (cereales)	\$ 218.430,36	* 10,5% = <u>\$ 22.935,19</u>
Total Débito Fiscal		\$ 256.359,49

Cabe resaltar que la enajenación de aquellos bienes, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentran adheridos al

suelo al momento de su transferencia (inmuebles por accesión), en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio”, quedan gravados por el impuesto.

Reintegro del crédito fiscal computado.

En el caso planteado el inmueble (tinglado) se vende con anterioridad al transcurso de los 10 años de haberlo construido (Julio/2005), por lo que se debe reintegrar el IVA oportunamente computado, adicionándolo al débito fiscal del período.

Costo computado del tinglado	\$ 80.000
Alícuota	<u>* 0,21</u>
Crédito fiscal computado	\$ 16.800

Total Débito Fiscal	\$ 256.359,49
Reintegro crédito fiscal (tinglado)	<u>\$ 16.800</u>
Total Débito Fiscal	\$ 273.159,49

Quienes “adquieran inmuebles” con obras gravadas realizadas por la empresa constructora que se hubieran vendido (adquisición de un inmueble a una empresa constructora), o que hubieran “efectuado construcciones en el inmueble de su propiedad” (obra sobre inmueble propio), y en cualquiera de esos por haberlos afectados a actividades gravadas hubieran computado los créditos fiscales que les fueron facturados, tendrán la obligación de restituirlos si dentro de un lapso de 10 años enajenaran los inmuebles o los desafectaran de dichas actividades gravadas.

Por lo que esto significa, la mera devolución de los créditos computados con anterioridad y se adicionarán al débito fiscal del período fiscal en que tiene lugar la “desafectación a la actividad gravada” o “venta”.

2.3.2 Determinación de la ganancia si hubiese constituido una “sociedad regular” del Art. 69 Inc. a).

Los sujetos empresa que realicen actividades agropecuarias y que estén constituidos bajo alguna de las formas enunciadas en el Art. 69, son sujetos capaces para adquirir la propiedad del inmueble y por ende la transferencia. Ello ocurre como consecuencia de otorgarles personería jurídica, con sus efectos patrimoniales; el patrimonio es de la sociedad con independencia del patrimonio de los socios.

Las rentas obtenidas por las explotaciones agropecuarias si se encuentra organizada bajo las formas previstas en el Art. 69 Inc. a) de la ley 20.628, sociedades de capital, se encuentran incluidas en la tercera categoría.

Aplicación del Impuesto a las ganancias.

Precio de Venta		\$ 8.700.000
Total Costo Computable:		
➤ Inmuebles		\$ 325.931
➤ Inmuebles por adquisición (sin individ. propia)		\$ 15.428,10
➤ Inmuebles por adquisición (con individ.propia)		\$ 4.825
➤ Bienes muebles amortizables		\$ 565.589,51
➤ Bienes de cambio (Cereales y Sementeras)		<u>\$ 366.457,74</u>
Utilidad Bruta		\$ 7.421.768,65
Aplicación Art. 69	(0.35 * 7.421.768,65)	\$ 2.597.619,03
Utilidad Neta		\$ 4.824.149,62

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

La diferencia (precio de venta y el costo computable) constituye el resultado de la tercera categoría, la que deberá ser imputada al ejercicio fiscal en que se otorgue la posesión del inmueble o se escriture, el que sea anterior.

Aplicación de IVA

	Valor de mercado ¹
Inmuebles libre de mejoras	\$ 7.173.525,31
Inmuebles (construcciones, casas)	\$ 170.000
Inmuebles por adquisición (sin individ. propia)	\$ 26.500
Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	\$ 8.700.000
La proporción gravada es:	
Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	1.329.974,69
Determinación del Débito Fiscal	
Inmuebles (con individ. propia) \$ 13.500	* 21% = \$ 2.835
Bienes muebles amortizables \$ 982.900,79	* 21% = \$ 206.409,16
Bienes de cambio (sementeras) \$ 115.143,54	* 21% = \$ 24.180,14
Bienes de cambio (cereales) \$ 218.430,36	* 10,5% = <u>\$ 22.935,19</u>
Total Débito Fiscal	\$ 256.359,49

¹ Anexo 6 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág. 116.

Reintegro del crédito fiscal computado.

En el caso planteado el inmueble (tinglado) se vende con anterioridad al transcurso de los 10 años de haberlo construido (Julio/2005), por lo que se debe reintegrar el IVA oportunamente computado, adicionándolo al débito fiscal del período.

Costo computado del tinglado	\$ 80.000
Alícuota	<u>* 0,21</u>
Crédito fiscal computado	\$ 16.800

Total Débito Fiscal	\$ 256.359,49
Reintegro crédito fiscal (tinglado)	<u>\$ 16.800</u>
Total Débito Fiscal	<u>\$ 273.159,49</u>

2.3.4 Venta y Reemplazo

Una posibilidad para el contribuyente es afectar la venta de los bienes de uso al costo de los nuevos bienes que la persona quisiera obtener.

El Dictamen 65/2000 menciona que para poder ejercer la opción de venta y reemplazo, el bien inmueble reemplazado debe estar afectado como bien de uso. Ya que, el contribuyente podrá hacer uso de la opción, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación, y siempre que el producido de la enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino.

Inmueble nuevo de 300 Ha. a un costo de \$ 9.234.000

Precio de venta de los bienes muebles por cesión sin individualidad y el inmueble rural libre de mejoras \$ 7.400.000

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Del valor total del nuevo inmueble, un 95% (\$ 8.772.300) corresponde al valor del inmueble libre de mejoras y el 5% (\$ 461.700) a los bienes muebles por accesión al inmueble sin individualidad propia.

➤ Inmueble Rural Antiguo

Precio de venta del inmueble antiguo \$ 7.400.000

Costo computable

Costo \$ 378.056

Amortización acum. \$ 36.696,90

Valor Residual \$ 341.359,10

Utilidad \$ 7.058.640,90

➤ Inmueble Rural Nuevo

Costo impositivo (9.215.100 – 7.058.640,90) \$ 2.156.459,10

Amortización \$ 10.782,29

Determinación de la proporción afectada a la amortización.

Inmueble libre de mejoras \$ 2.048.636,14 o, 95

Bienes por accesión sin individualidad propia \$ 107.822,96 0,05

\$ 1.775.359,10 1,00

Bienes Muebles amort. sin individ. propia \$ 107.822,96 / 10= 10.782,29

El Art. 61 del DR contempla la posibilidad de amortizar los inmuebles por accesión (bienes) en forma separada, aplicando las normas relativas a las amortizaciones de bienes muebles.

2.3.5 Vende los bienes de cambio y sementeras al 31/12/2008, y arrienda por 2 años los bienes muebles e inmueble rural, enajenándolo más tarde.

El Art. 72 del DR, contempla la situación que las empresas o explotaciones unipersonales cesen en sus actividades, y que el bien no se venda, presumiendo que se reintegran al patrimonio de la persona física si transcurren más de 2 años desde la fecha en que la explotación realizó la última venta.

En la legislación actual los resultados de las ventas de inmuebles rurales, tanto la tierra libre de mejoras como los edificios y galpones constituidos en el predio rural, no están alcanzados por el impuesto a las ganancias cuando quien los enajena es una persona física o una sucesión indivisa, quedando gravadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles.

Precio de Venta: \$ 8.700.000

(Suponiendo que los bienes se venden al mismo precio al 31/12/2008 como al 31/12/2010)

El valor residual de los inmuebles, construcciones, etc. al 31/12/2010 es de \$ 115.075.

El valor residual de los inmuebles por accesión sin ind. propia al 31/12/2010 es de \$ 13.435,62.

El valor residual de los inmuebles por accesión con ind. propia al 31/12/2010 es de 4.200.

El valor residual de los bienes muebles amortizables al 31/12/2010 es de \$ 443.464,53.

La valuación de las antiguas sementeras al 31/12/2009, estimativamente, es de 559.804.

La valuación del cereal al 31/12/2009, estimativamente, es de \$ 234.872,28.

Aplicación del Impuesto a las ganancias.

Determinación del Costo total Computable:	31/12/2008	31/12/2010
➤ Inmuebles	\$ 325.931	\$ 320.131
➤ Inm. por adquisición (sin individ. propia)	\$ 15.428,10	\$ 13.435,62
➤ Inm. por adquisición (con individ. propia)	\$ 4.825	\$ 4.200
➤ Bienes muebles amortizables	\$ 565.589,51	\$ 443.464,53
➤ Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54	\$ 559.804 **1
➤ Bienes de cambio (Cereales)	<u>\$ 251.314,20</u>	<u>\$ 234.872,28*2</u>
	\$1.278.231,35	\$1.575.907,43

Teniendo en cuenta el Art. 2 Inc. 3

31/12/2008

1. Operaciones alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

- Precio de Venta de los bienes de cambio \$ 333.573,90
- Determinación del Costo Computable

Costo Comp. de los Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Costo Comp. de los Bienes de cambio (cereal)	<u>\$ 251.314,20</u>
Total Costo Computable	\$ 366.457,74

Utilidad Bruta (quebranto) (\$ 32.883,84)

El quebranto producido por la venta de los bienes de cambio será consumido en la DDJJ del ejercicio 2009 por las ganancias obtenidas del arrendamiento de los bienes muebles e inmueble rural.

¹ Valuación estimativa del cereal al 31/12/2009 en \$ 559.804, antiguas sementeras.

² Valuación estimativa del cereal al 31/12/2009 en \$ 234.872,28.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

31/12/2010

2. Operaciones alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

• Precio de Venta		\$ 966.426,10
• Determinación del Costo Computable		
Costo Comp. de los Inmuebles con individ. propia	\$ 4.200	
Costo Comp. de los Bienes muebles amortizables		<u>\$ 443.464,53</u>
Total Costo Computable		\$ 447.664,53
Utilidad Bruta		<u>\$ 518.761,57</u>
Determinación del impuesto Art. 90	\$ - 120.000	\$ 28.500
	(0.35 * \$ 398.761,57)	<u>\$ 139.566,55</u>
Impuesto Determinado		\$ 168.066,55
Utilidad Neta		<u>\$ 350.695,02</u>

3. Operaciones alcanzadas por ITI

Precio de venta de los Inmuebles		\$ 7.173.525
Precio de ventas del resto de los Inmuebles (sin individualidad propia, construcción, casa, etc.)		<u>\$ 226.475</u>
Total de base imponible		\$ 7.400.000
ITI (1.5% de la base imponible)		<u>\$ 111.000</u>
Impuesto a las Ganancias 31/12/2008		\$ 168.066,55
ITI 31/12/2010		<u>\$ 111.000</u>
Total IG e ITI pagado entre 31/12/2008 y 31/12/2010		<u>\$ 279.066,55</u>

Esta situación no es tan clara luego del Dictamen 351/2003 de la procuración del Tesoro de la Nación que produjo la derogación de la ley 25.414 (que incorporó expresamente como ganancia gravada los resultados obtenidos por la enajenación de acciones y de bienes muebles amortizables) por la ley 25.556.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Sin tener en cuenta el Art. 2 Inc. 3

31/12/2008

1. Operaciones alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

• Precio de Venta de los bienes de cambio	\$ 333.573,90
• Determinación del Costo Computable	
Costo Comp. de los Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Costo Comp. de los Bienes de cambio (cereal)	<u>\$ 251.314,20</u>
Total Costo Computable	\$ 366.457,74
Utilidad Bruta (quebranto)	(\$ 32.883,84)

31/12/2010

2. Operaciones alcanzadas por ITI

Precio de venta de los Inmuebles	\$ 7.173.525
Precio de ventas del resto de los Inmuebles (sin individualidad propia, construcción, casa, etc.)	<u>\$ 226.475</u>
Total de base imponible	\$ 7.400.000
ITI (1.5% de la base imponible)	\$ 111.000
Impuesto a las Ganancias 31/12/2008	\$ 0,00
ITI 31/12/2010	<u>\$ 111.000</u>
Total IG e ITI pagado entre 31/12/2008 y 31/12/2010	\$ 111.000

Aplicación de IVA

31/12/2008

	Valor de mercado ¹
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	\$ 333.573,90
La proporción gravada es:	
Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54
Bienes de cambio (cereales)	<u>\$ 218.430,36</u>
	\$ 333.573,90

Determinación del Débito Fiscal

Bienes de cambio (sementeras)	\$ 115.143,54	*	21% = \$ 24.180,14
Bienes de cambio (cereales)	\$ 218.430,36	*	10,5% = <u>\$ 22.935,19</u>
Total Débito Fiscal al 31/12/2008			<u>\$ 47.115,33</u>

31/12/2010

(suponiendo que se mantienen los precios de venta de los bienes)

	Valor de mercado ²
Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	<u>\$ 982.900,79</u>
	\$ 996.400,79
La proporción gravada es:	
Inmuebles por adquisición (con individ. propia)	\$ 13.500
Bienes muebles amortizables	<u>\$ 982.900,79</u>
	\$ 996.400,79

¹ Anexo 6 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág. 116.

² Anexo 6 "TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales", Pág. 116.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Determinación del Débito Fiscal

Inmuebles (con individ. propia)	\$ 13.500	* 21% = \$ 2.835
Bienes muebles amortizables	\$ 982.900,79	* 21% = <u>\$ 206.409,16</u>
Debito Fiscal		\$ 209.244,16

Reintegro del crédito fiscal computado.

En el caso planteado el inmueble (tinglado) se vende con anterioridad al transcurso de los 10 años de haberlo construido (Julio/2005), por lo que se debe reintegrar el IVA oportunamente computado, adicionándolo al débito fiscal del período.

Costo computado del tinglado	\$ 80.000
Alícuota	<u>* 0,21</u>
Crédito fiscal computado	\$ 16.800

Total Débito Fiscal	\$ 209.244,16
Reintegro crédito fiscal (tinglado)	<u>\$ 16.800</u>
Total Débito Fiscal al 31/12/2010	<u>\$ 226.044,16</u>

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Resumen

Determinación de la ganancia de una "explotación unipersonal".

Concepto	IG	IVA
Tercera Categoría	\$2.584.119,03	\$ 273.159,49

Determinación de la ganancia si hubiese constituido una "sociedad regular" del Art. 69 Inc. a).

Concepto	IG	IVA
Tercera Categoría	\$ 2.597.619,03	\$ 273.159,49

Venta y Reemplazo.

Hectáreas	Inmueble + bienes por acesión al inmueble	Costo Impositivo
256,32	\$ 378.056,00	\$ 378.056,00
300	\$ 9.234.000,00	\$ 2.156.459,10

Vende los bienes de cambio y sementeras al 31/12/2008, y arrienda por 2 años los bienes muebles e inmueble rural enajenándolo más tarde.

Aplicando ley 25.556

Fecha	IG	ITI	IVA
31/12/2008	\$ 0,00	-----	\$ 47.115,33
31/12/2010	\$ 168.066,55	\$ 111.000,00	\$ 226.044,16

No aplicando ley 25.556

Fecha	IG	ITI	IVA
31/12/2008	\$ 0,00	-----	\$ 47.115,33
31/12/2010	-----	\$ 111.000,00	\$ 226.044,16

2.4 DESARROLLO DE PROPUESTA

El desarrollo de la propuesta nace de la necesidad de asesorar de la manera más eficaz y eficiente al contribuyente usando todo el instrumental posible de implementar, para que éste se ubique de la mejor forma frente al fisco y obtenga un mayor beneficio en la transferencia del inmueble rural.

Una vez finalizadas las propuestas como planes de acción se realiza una síntesis de las cuatro situaciones planteadas:

- 1) Determinación de la ganancia de una “explotación unipersonal”.
- 2) Determinación de la ganancia si hubiese constituido una “sociedad regular” del Art. 69 Inc. a).
- 3) “Venta y Reemplazo”.
- 4) Vende los bienes de cambio y sementeras al 31/12/2008, y arrienda por 2 años los bienes muebles e inmueble rural, enajenándolo más tarde.

2.4.1 Primer caso

Cuando el ropaje jurídico de una explotación sea una sociedad de hecho o una empresa unipersonal, estas no pueden ser titulares de dominio por no ser titulares de Derecho y por lo tanto no tener capacidad jurídica a los efectos registrales, por lo que se debe considerar que el inmueble forma parte, a los efectos tributarios, del patrimonio de la sociedad, aplicándose aquí el principio de la “realidad económica” sobre la “realidad registral”. El resultado de la venta del inmueble al estar afectado patrimonialmente a la explotación, está alcanzado por el impuesto a las ganancias (Art. 2 Inc. 2).

Si se ubica en el Impuesto al Valor Agregado, se observa que en la venta de inmuebles rurales el problema, para la determinación del impuesto, en una explotación agropecuaria es con los bienes de uso que

revistan el carácter de inmuebles por accesión, ya que se debe separar las instalaciones que tengan individualidad propia de aquellas que no. Para los primeros estará alcanzado con el IVA, en cambio los segundos no.

Lo cual aplicando la situación donde el contribuyente forme una explotación unipersonal o una sociedad de hecho, se determinará un Impuesto a las Ganancias por \$ 2.584.119,03 y un Impuesto al Valor Agregado de \$ 273.159,49.

2.4.2 Segundo caso

Los sujetos empresa que hubiesen constituido una “sociedad regular con responsabilidad limitada” de la ley 19.550 y que realicen actividades agropecuarias son personas capaces para adquirir la propiedad del inmueble y por ende la transferencia. Ello ocurre como consecuencia de otorgarles personería jurídica, con sus efectos patrimoniales.

Dentro del Impuesto al Valor Agregado, se observa que la venta de inmuebles rurales tiene el mismo tratamiento que en el caso anterior, ya que en ambos el hecho imponible afecta de igual manera.

Lo cual aplicando esta situación donde el contribuyente forme una sociedad con responsabilidad limitada (S.A. y S.R.L.) determinará un Impuesto a las Ganancias por \$ 2.597.619,03 y un Impuesto al Valor Agregado de \$ 273.159,49.

2.4.3 Tercer caso

El principal objetivo que se persigue en la aplicación del método de “venta y reemplazo” es el de diferir la ganancia que se pudiera obtener por la venta de un bien de uso, cuando el importe obtenido se reinvierta en otro, ya que la posibilidad para el contribuyente es afectar la utilidad de los bienes de uso al costo de los nuevos bienes que la persona quisiera obtener.

Aquí se observa que el costo impositivo disminuye para el nuevo inmueble adquirido, ya que haciendo un análisis de los inmuebles reemplazados, la relación entre el costo impositivo y el precio de compra es para el inmueble antiguo $\$ 378.056,00 / \$ 378.056,00 = 1$, donde el diferimiento de la ganancia es igual a 0 (cero), en cambio para el inmueble nuevo $\$ 2.156.459,10 / \$ 9.234.000,00 = 0,23$, por lo que el diferimiento de la utilidad es de un importe de $\$ 7.058.640,90$.

El IVA en esta situación no se tuvo en cuenta, ya que los bienes que no se incorporen por accesión al inmueble no se venderán y se utilizarán en el nuevo inmueble adquirido.

2.4.4 Cuarto caso

En este caso cuando las empresas o explotaciones unipersonales cesen en sus actividades, y el bien no se venda, se presume que el inmueble y los bienes muebles reintegran al patrimonio de la persona física si transcurren más de 2 años desde la fecha en que la explotación realizó su última venta.

Aquí los resultados de la venta de inmuebles rurales no están alcanzados por el impuesto a las ganancias cuando quien los enajena es una persona física o una sucesión indivisa, quedando gravadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

Se plantean dos situaciones en la determinación del Impuesto a las Ganancias, una donde la enajenación de bienes muebles amortizables se tiene en cuenta en el hecho imponible y otra donde no, por aplicación de la ley 25.556.

Aplicando la situación donde el sujeto pasivo tenga en cuenta como hecho imponible a la venta de bienes muebles amortizables, el Impuesto a las ganancias será determinado por un importe de $\$ 168.066,55$. Esta situación no es tan clara por aplicación del Dictamen 351/2003 de la procuración del Tesoro de la Nación cuando quien enajena un inmueble

rural es una persona física donde haya concluido la explotación del inmueble, por lo que se entiende que no se tendría en cuenta el Art. 2 Inc. 3.

Continuando con el análisis en ambas situaciones el ITI determinará un importe de \$ 111.000 cuando se tienen en cuenta los bienes muebles amortizables y cuando no se tienen en cuenta los bienes muebles amortizables.

En la determinación del Impuesto al Valor Agregado ambas situaciones tienen el mismo tratamiento tributario donde el importe es de \$ 273.159,49.

La suma total de las dos situaciones planteadas (IG, ITI e IVA) cuando:

- Tienen en cuenta los bienes muebles amort.: \$ 552.226,04.
- No se tienen en cuenta los bienes muebles amort.: \$ 384.159,49.

2.4.5 Análisis Integral de los cuatro casos

El tratamiento impositivo de los inmuebles rurales, tanto mientras están en el patrimonio de sus titulares como cuando se enajenan, ofrece una serie de interrogantes producto de la deficiente legislación, que oscura o ausente, deja opción a la libre interpretación del fisco el llenado de esos vacíos legales, sometiendo al contribuyente a situaciones de incertidumbre e inequidad.

Constantemente las personas necesitan asesoramiento o hacen consultas vinculadas a la forma jurídica e impositiva más conveniente para iniciar una actividad comercial, en este trabajo se analizó cual es la forma o situación impositiva que más le favorece al contribuyente para “finalizar su actividad comercial”, y se hará paralelamente un examen jurídico planteando algunas alternativas ventajosas para el sujeto dependiendo del caso. Todo esto, ya sea, para reducir la carga tributaria tanto como sea

posible, o para limitar el riesgo patrimonial que puede presentar a la hora de concluir con su explotación.

Comenzando por un análisis entre el caso uno y dos de las propuestas planteadas, en materia de impuesto a las ganancias, la diferencia fundamental está dada en el hecho de que para las personas físicas la tasa del impuesto es "Progresiva y Escalonada", de manera que para cada escalón de ganancias, se paga una tasa cada vez más alta. Pero no sobre el total, sino que cada escalón paga su tasa. Se observa que entre el primer y segundo caso del planeamiento estratégico impositivo, no se detecta una marcada diferencia en la determinación del impuesto, que es de \$ 135.000; y se debe a que en la tablita del Art. 90 las personas físicas y sucesiones indivisas, sobre el excedente de los \$ 120.000 el contribuyente paga la alícuota del 35%.

A todo esto hay que agregar que las personas físicas gozan de un mínimo no imponible y de cargas de familia por sus familiares directos en determinadas condiciones. Además, en ciertos casos se agrega una deducción especial de acuerdo a la categoría de que se trate. Específicamente para comparar personas físicas con sociedades de capital cuyos ingresos quedan enmarcados en la tercera categoría, se dice que las personas físicas cuentan con esa deducción especial adicional si trabajan personalmente en su propia empresa.

Este último párrafo no se tuvo en cuenta en el trabajo realizado porque no es el objeto de análisis, pero a la hora de comparar al contribuyente en cada caso (persona física, sucesión indivisa – SRL, SA) se vuelve muy importante en la determinación del impuesto a ingresar.

La tasa del impuesto para las sociedades es siempre del 35% sobre las utilidades netas, en tanto que para las personas físicas una vez deducidos los mínimos no imponibles aplicables, se calcula el impuesto según la escala del Art. 90.

Un aspecto a resaltar es lo referido a los honorarios que pagan las sociedades a sus socios administradores o directores (donde tampoco fue

objeto principal del planteo del trabajo). En este rubro existen topes legales a considerar. A cada director o administrador, donde se le pueden asignar \$ 12.500 por año, que la empresa deduce como gasto y por lo tanto se libra de pagar el 35% de dicho monto, que el director deberá declararlo en su liquidación personal de impuesto sujeta a tasa progresiva. Pero también pueden asignarse como honorarios de directores o administradores hasta el 25% de las utilidades contables. De ambos topes puede tomarse el mayor.

Otra de las características de las sociedades de capital es que delimitan el riesgo patrimonial al aporte de sus socios. Sin embargo, esto admite excepciones, ya que la responsabilidad penal de los directores, ya sea por cuestiones tributarias o de otra índole, puede dar lugar a que la justicia ataque su patrimonio personal.

Para ser directores o gerentes no es imprescindible ser socios, y los socios que no forman parte de la dirección quedan a salvo de delitos como los alcanzados por la ley penal tributaria. De manera que se puede ser socio sin ser responsable penal o patrimonialmente en forma personal, del mismo modo que se puede ser responsable en ambos ámbitos, sin ser socio.

Un caso especial son las Sociedades de Hecho (no tienen una instrumentación) que no se encuentran tipificadas legalmente, por lo que cada uno de los socios responde ante terceros por todas las obligaciones de la sociedad, no solamente por el patrimonio afectado a la sociedad, sino incluso con su patrimonio personal.

En la práctica, lo que suele ocurrir es que se busque al socio más solvente para cobrarle, y luego éste podrá, intentar resarcirse ante los demás integrantes del grupo societario. Las responsabilidades penales que pudieran corresponderle a los socios, dependen del grado de vinculación con los hechos que las originaron. Por ejemplo en materia fiscal, la responsabilidad tiene relación con la administración de la empresa.

Las ventajas impositivas para una S.H. son evidentes en cuanto al impuesto a las ganancias, donde las sociedades de hecho no tributan directamente este impuesto, sino que se distribuye las utilidades a sus socios y estos lo pagan, pero con la diferencia fundamental de que para las personas físicas la tasa del impuesto es progresiva y escalonada (Art 90 de la ley), en los demás impuestos el tratamiento es similar.

En materia de costos es evidentemente más costosa la S.R.L. o la S.A. que la S.H., ya que una sociedad de hecho no requiere la confección de un contrato social en particular. En el caso de que los integrantes decidan confeccionar un contrato escrito (sociedad irregular), éste tendrá valor para ellos y no será oponible a terceros. En la AFIP le dan el alta solo con los documentos de los socios y algunos datos para comprobar el domicilio (luego vienen las inscripciones en el orden provincial y municipal). Pero en la S.R.L. y la S.A. el contrato social debe existir e inscribirse, previa publicación en el Boletín Oficial, en la Inspección General de Justicia. Dicho contrato debe celebrarse con fecha cierta, es decir ante escribano, y puede incluso constituirse por escritura pública, cosa que es recomendable en determinadas condiciones dado que facilita la obtención de terceros testimonios en caso de extravío.

Las desventajas que presenta una S.H., es que la ley 19.550 las castiga y no les da los beneficios y derechos que poseen las otras sociedades. La regla la da el Art. 23 Inc. 2 de la ley de sociedades. Por lo tanto, si se desea excluir a un socio o este tan solo quiere terminar su relación, podría demandar la disolución de la sociedad, sin importar lo que desean los demás socios (aunque está el ámbito de la negociación, de transformar esta sociedad de hecho en otra, etc.) y tendrá "derecho a una suma de dinero equivalente al valor de su parte a la fecha del acuerdo social que la dispone, aplicándose el Art. 92 salvo su Inc. 4), a menos que opten por continuar la sociedad regularizada".

En las sociedades de hecho los problemas se agravan, desde la obtención de un crédito, que se dificulta, hasta las rendiciones de cuentas

de los administradores, la representación legal de la sociedad, el tratamiento de los bienes registrables o los problemas laborales e impositivos.

La contra más relevante se da que todos los socios son responsables de forma ilimitada y solidaria y los acreedores tienen la facultad de accionar contra cualquiera de ellos. Es decir que desde el marco de la responsabilidad, cada uno de los socios de una sociedad de hecho responden con la totalidad de sus bienes, por cualquier obligación con causa a la operatoria propia de la empresa, por contingencias o situaciones no habituales en la organización, o por la actuación de cualquiera de los socios o de cualquier persona en nombre de la sociedad.

Continuando con el análisis de los casos planteados, para que el contribuyente se encuentre seguro sobre que acción será la más beneficiosa a la hora de planificar la situación frente al fisco, se planteará una opción para la implementación del método de "venta y reemplazo" haciendo vista a la situación actual que corre el campo con respecto a su valuación fiscal. Lo que primero se hará será hincapié en que para la determinación de la ganancia o pérdida producida por la venta del inmueble debería ser en función de resultados reales, aspecto no respetado en la actualidad ya que no se permite la actualización del costo de adquisición.

Esta distorsión se produce por la suspensión de la aplicación del ajuste por inflación impositivo que corrige el resultado nominal para llegar al real.

Por lo tanto, una alternativa vigente para atemperar este perjudicial efecto en la compra y venta de tierras es la posibilidad de utilizar el "Régimen de Venta y Reemplazo" contemplado por la ley de impuesto a las ganancias. Esta herramienta permite diferir el impuesto, ya que en el caso de cumplir con la adquisición de otro inmueble dentro del período de 1 año, puede aplicarse la ganancia a la compra del nuevo bien. No es una exención, ya que, cuando el contribuyente deje de adquirir un

bien en reemplazo, tributará en ese período el impuesto no abonado en su oportunidad.

Por último, se realiza un análisis sobre el cuarto caso planteado, ya que cuando las explotaciones unipersonales cesen en sus actividades, y el bien no se venda, se presume que el inmueble y los bienes muebles reintegran al patrimonio de la persona física si transcurren más de 2 años desde la fecha en que se realizó la última venta. Por lo que, si tenemos en cuenta la aplicación de la ley 25.556, donde los bienes muebles amortizables no pagan el impuesto a las ganancias, se observa la mejor situación del contribuyente frente al fisco, consiguiendo el menor monto de impuesto a ingresar. El sujeto deberá pagar el ITI solamente, por un importe de \$ 111.000.

Aquí se plantea también la situación de que el inmueble rural y los bienes muebles se arriendan en los próximos dos años desde la última venta que se realizó como explotación. Teniendo en cuenta el “costo de oportunidad”¹, si los ingresos por el arrendamiento de los bienes muebles es de \$ 50.000 y del inmueble rural son de unos 9 quintales de soja por hectárea, y el campo cuenta con 256,32, haciendo un total de 2.306,88 qq. por año, valuados al VNR, se calcula que los ingresos de primera categoría del contribuyente en el año son de un total de 217.779,38 (\$ 167.779,38 + 50.000). Multiplicado por los 2 años en que se arriendan, hacen un total de \$ 435.558,76.

Por lo tanto, este contribuyente en los últimos 2 años, obtuvo ingresos por el arrendamiento de \$ 435.558,76, determinó un impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) de \$ 111.000 y un Impuesto al Valor Agregado (IVA) por \$ 273.159,49

¹ Anexo 5 “TFG Estrategia Impositiva sobre la Transf. de Inmuebles Rurales”, Pág 115.

TERCERA ETAPA

CONCLUSIÓN

3 CONCLUSIÓN

A lo largo de toda la profundización del análisis que se llevó a cabo de cómo el sistema tributario afecta la transferencia de inmuebles rurales, se puede observar que el tratamiento impositivo del mismo posee variadas alternativas para su implementación.

Aunque actualmente la explotación agropecuaria no muestra grandes perspectivas de crecimiento, debe estar en constante proceso de adaptación a los nuevos cambios que se presenten y a los constantes requerimientos políticos, económicos, sociales, etc. Además de la importancia de la actividad agropecuaria que es para nuestro país como generadora de divisas en las exportaciones de dichos productos y como base de las principales industrias alimenticias.

Es por ello, que deberá centrarse en un mejor estudio sobre el medio donde interactúe (político, económico, etc.), de modo de hacer hincapié en ellos para poder mantener sus expectativas, captar nuevos desafíos y crecer en el mercado.

En los últimos tiempos llevar a cabo un proceso de planeación estratégica es una de las prioridades en las organizaciones, ya que por medio de esta se logra, además de numerosas ventajas competitivas, una óptima gestión.

Ante la propuesta del plan estratégico, la ubicación del sujeto pasivo como "explotación", siendo: una sociedad regularmente constituida o no, o la de un contribuyente que arrienda su inmueble; cuando estas cuentan con una adecuada planeación estratégica en su estructura impositiva pueden aumentar significativamente sus posibilidades de éxito, ya que en cierta forma se preparan para el futuro. El proceso de elaborar una estrategia impositiva ayuda al contribuyente a planificar para cada una de sus divisiones (laboral, societario, jurídico, etc.) de manera congruente con los objetivos de la gestión organizativa, mostrando la mejor situación integral en la cual se ubicará el sujeto.

El desarrollo de las propuestas nacen de la necesidad de asesorar de la manera más eficaz y eficiente al contribuyente usando todo el herramental posible de implementar, para que éste se ubique de la mejor forma frente al fisco y obtenga un mayor beneficio en la transferencia del inmueble rural.

El tratamiento impositivo de los inmuebles rurales, tanto mientras están en el patrimonio de sus titulares como cuando se enajenan, ofrece una serie de interrogantes producto de la deficiente legislación, que oscura o ausente, deja opción a la libre interpretación del fisco el llenado de esos vacíos legales, sometiendo al contribuyente a situaciones de incertidumbre e inequidad.

Por lo que a la hora de transferir el inmueble rural, la elección, de si formar una explotación unipersonal, sociedad de hecho o alguna sociedad de las tipificadas por la ley 19.550 con responsabilidad limitada (S.A., S.R.L, etc.), se recomienda compensar que más se valora, entre su pro más relevante, como el ahorro impositivo; o la contra más destacada, que significa el riesgo de tener que responder con todo el patrimonio, tanto el particular, como el que pone en la empresa.

Siguiendo con el tercer caso planteado, la venta y reemplazo es una buena opción a la hora de diferir la ganancia del nuevo inmueble por la falta del ajuste por inflación.

Y por último, se considera que el cuarto caso es la mejor situación que puede presentar el contribuyente a la hora de tener que abonar un impuesto por la transferencia del inmueble rural. Pero de todo lo planteado y analizado, al momento de tomar la decisión es el sujeto quien va a proceder, ya sea tomando en cuenta su costo de oportunidad de tener que esperar los 2 años desde la última venta como explotación, como su necesidad de tener cuanto antes el dinero en mano.

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, la venta de inmuebles rurales tiene el mismo tratamiento en cada caso planteado, ya que el hecho imponible los afecta de igual manera.

Finalmente es importante destacar, que el análisis realizado y el plan de acción confeccionado, a partir de la elaboración de un Planeamiento Estratégico Sobre la Transferencia del Inmueble Rural, son útiles para el contribuyente y no implica un costo de asesoramiento elevado para el desarrollo y/o implementación del mismo, sino que otorga beneficios (observados en las síntesis del desarrollo de las propuestas realizadas), y en muchos de los casos ahorro de inconvenientes por una futura fiscalización y/o inspección por situaciones conflictivas que se presentan en la práctica.

CUARTA
ETAPA

BIBLIOGRAFÍA

4 BIBLIOGRAFÍA

Para la realización del siguiente trabajo se recurrió a la siguiente bibliografía:

- Michael A. Hitt, R. Duane Ireland ,Robert E. Hoskisson; *"Administración Estratégica"*; Ed. 2003.
- Juan Gandolfo Gahan; *"Los 6 pasos del planeamiento estratégico"*; Ed. Aguilar 2005.
- M. Josefina Bavera y Gustavo Frankel; *"Ganancias de Primera, Segunda y Cuarta"*; Ed. ERREPAR 2006.
- Luis Fernandez *"Impuestos a las Ganancias"*; Ed. La Ley 2005.
- Armando Lorenzo, Fabian Bechara, Gabriel A. Calcagno, Cesar M. Cavalli, Andrés M. Edelstein; *"Tratado del Impuesto a las Ganancias"*; Ed. ERREPAR.
- M. Josefina Bavera, Gustavo Frankel y Carlos Vanney; *"Agricultura y Ganadería"*; Ed. ERREPAR.
- Enrique Reig; *"Impuestos a las Ganancias"*; Ed. MACCHI 9°.
- Claudia M. Cerchiara; *"Ganancias de Tercera categoría"*; Ed. ERREPAR 7°.
- Balan, Chiaradia, Valiente, Olego y Labroca; *"La Actividad Agropecuaria"* Ed LA LEY.
- Hugo Santiago Arce; *"Enajenación de Bienes Rurales y Urbanos"*; Ed. ERREPAR.
- Alejandra Schneir y Daniel A. Rodríguez; *"Impuesto a las Ganancias"*; Ed. 2005.
- Juan Ricardo Kern *"Impuesto al Valor Agregado"*; Ed. ERREPAR 2003-2007.
- Almarza, Hansen, Perez, Alvarez y Venegas *"Impuesto al Valor Agregado"*
- Juan Oklander *"Ley del Impuesto al Valor Agregado"*; Ed. LA LEY 2005.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- Balan, Chiaradia, Saenz y Olego *"Impuesto al Valor Agregado"*
- <http://66.60.7.233/sidnet/files/L23905.htm>

QUINTA ETAPA

ANEXOS

5 ANEXOS

5.1 Anexo 1

ARTÍCULO 69 – Impuesto a las Ganancias - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:

a) AL TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %):

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6 de dicha ley.

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.

La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones.

Los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

b) Al treinta y cinco por ciento (35%):

Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

No están comprendidas en este inciso las sociedades constituidas en el país, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del artículo 14, sus correlativos y concordantes.

5.2 Anexo 2

ARTÍCULO 49 - Impuesto a las Ganancias - Constituyen ganancias de la tercera categoría:

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.

b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.

c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512.

... Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

e) Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en

cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

5.3 Anexo 3

ARTÍCULO 79 –Impuesto a las Ganancias - Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

a) Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

5.4 Anexo 4

ARTÍCULO 4-Impuesto al Valor Agregado - Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera se la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

e) Presten servicios gravados.

f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1º. (Inciso incorporado por Inc. c), Art. 1º, Título I de la Ley N° 25.063 B.O. 30/12/1998. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el

Boletín Oficial (31/12/1998). Surtirá efecto para el presente caso desde el 01/01/1999.)

Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El PODER EJECUTIVO reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil, en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponibles que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos. Ello sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 16 e inciso b) del Art. 18 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

5.5 Anexo 5

El costo de oportunidad se entiende como aquel costo en que se incurre al tomar una decisión y no otra. Es aquel valor o utilidad que se sacrifica por elegir una alternativa A y desprestigiar una alternativa B.

5.6 Anexo 6

Se entiende como valor de mercado al precio normal de los bienes, servicios y demás prestaciones que surge de supuestas operaciones entre partes independientes.