

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS



**I** NSTITUTO  
**U** NIVERSITARIO  
**A** ERONAUTICO

Facultad de Ciencias de la  
Administración

Departamento Desarrollo  
Profesional

Lugar y fecha: Córdoba

1

2 INFORME DE ACEPTACIÓN del PROYECTO DE GRADO

**Título del Proyecto de Grado:** "ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS"

**Integrantes:** Bobarini, Pablo Alejandro (carrera: contador público)

**Profesor Tutor del PG:** Bobarini, Gustavo Luis

**Miembros del Tribunal**

**Evaluador:** .....  
.....  
.....

**Resolución del Tribunal Evaluador**

- El PG puede aceptarse en su forma actual sin modificaciones.
- El PG puede aceptarse pero el/los alumno/s debería/n considerar las Observaciones sugeridas a continuación.
- Rechazar debido a las Observaciones formuladas a continuación.

**Observaciones:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS

**INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONAUTICO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN**



**Carrera: Contador Público**

**TRABAJO FINAL DE GRADO**

**PROYECTO**

**“ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A  
CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS”**

**Tutor:** Cr. Gustavo Luis Bobarini

**Alumno:** Pablo Alejandro Bobarini

## INDICE

---

•	<b>INDICE</b> .....	1
•	<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	4
•	<b>RESUMEN</b> .....	5
•	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
•	<b>PALABRAS CLAVE</b> .....	7
•	<b>CAPÍTULO 1: GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA</b>	
○	DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA	
▪	ASPECTOS GENERALES.....	9
▪	CLASIFICACIONES.....	10
▪	LOS FACTORES EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA.....	10
▪	CICLOS Y PROCESOS PRODUCTIVOS.....	11
○	AGRICULTURA	
▪	ASPECTOS GENERALES.....	12
▪	CLASIFICACIONES.....	12
▪	PROCESOS PRODUCTIVOS.....	13
▪	CICLOS PRODUCTIVOS.....	14
▪	TIPOS DE CULTIVO	
•	CEREALES.....	14
•	OLEAGINOSAS.....	17
•	LEGUMINOSAS.....	20
•	HORTALIZAS.....	20
•	FRUTALES.....	20
○	GANADERÍA	
▪	ASPECTOS GENERALES.....	21
▪	TIPOS DE GANADO	
•	BOVINO.....	21
•	OVINO.....	24
•	CAPRINO.....	25
•	PORCINO.....	26
•	EQUINO.....	27
•	AVICOLA.....	28
•	CUNICOLA.....	29
•	OTROS.....	30
▪	ACTIVIDADES	
•	CRÍA.....	30
•	INVERNADA.....	30
•	CABAÑA.....	31
•	TAMBOS.....	31
○	RESEÑA HISTÓRICA	
▪	ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN GLOBAL.....	32

▪	ANÁLISIS DE LA HISTORIA EN LA ARGENTINA.....	34
•	<b>CAPÍTULO 2: NORMATIVA VIGENTE</b>	
○	NORMAS CONTABLES	
▪	ASPECTOS GENERALES.....	38
▪	FUENTES.....	39
▪	RESOLUCIÓN TÉCNICA 22.....	39
○	NORMAS IMPOSITIVAS	
▪	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	43
▪	IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	45
▪	IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.....	50
▪	REGIMEN DE RETENCIONES (SICORE).....	51
▪	IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES.....	53
▪	OTROS IMPUESTOS NACIONALES.....	54
▪	REGIMENES DE INFORMACIÓN.....	55
▪	IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.....	56
▪	CONVENIO MULTILATERAL.....	56
▪	OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES.....	57
▪	CONTRIBUCIÓN MUNICIPAL DE COMERCIO E INDUSTRIA.....	57
○	COMPARATIVA ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS IMPOSITIVAS.....	58
•	<b>CAPÍTULO 3: MODALIDADES EN LA OPERATORIA AGRÍCOLA-GANADERA</b>	
○	CONTRATOS	
▪	GENERALIDADES.....	60
▪	ARRENDAMIENTO RURAL.....	60
▪	APARCERÍA.....	61
▪	ACCIDENTALES.....	61
▪	MUTUO.....	63
▪	CANJE.....	63
▪	MAQUILA.....	63
▪	EXPLOTACIÓN TAMBERA.....	64
○	FORMAS ASOCIATIVAS	
▪	SOCIEDADES ACCIDENTALES O EN PARTICIPACIÓN.....	64
▪	SOCIEDADES DE HECHO.....	64
▪	FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS.....	65
○	OPERATORIA EN EL MERCADO AGRÍCOLA	
▪	GENERALIDADES.....	66
▪	ETAPAS COMERCIALES EN LA COMERCIALIZACIÓN DE GRANOS.....	67
▪	TRANSPORTE DE GRANOS.....	68
▪	PESAJE.....	69
○	OPERATORIA EN EL MERCADO GANADERO	
▪	ETAPAS EN LA COMERCIALIZACIÓN DE CARNES Y GANADO.....	69

▪	REGISTRO ÚNICO DE OPERADORES DE LA CADENA AGROALIMENTARIA.....	70
▪	DOCUMENTO DE TRÁNSITO ELECTRÓNICO.....	70
•	<b>CAPÍTULO 4: AUDITORÍA FISCAL DE ENTES AGROPECUARIOS</b>	
○	ASPECTOS GENERALES	
▪	PROCESO DE AUDITORÍA.....	71
▪	TIPOS DE AUDITORÍA.....	72
○	FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	
▪	GENERALIDADES.....	73
▪	TIPOS DE FISCALIZACIONES.....	73
○	AUDITORÍA FISCAL	
▪	ASPECTOS GENERALES.....	74
▪	LEY 11.683 DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	74
▪	FASES DE LA AUDITORÍA FISCAL.....	75
▪	PROCEDIMIENTOS.....	76
▪	DOCUMENTACIÓN DEL AUDITOR FISCAL.....	78
○	AUDITORÍA FISCAL DE ENTES AGROPECUARIOS	
▪	FUENTES DE INFORMACIÓN.....	79
▪	CASOS PRÁCTICOS.....	82
•	<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>86</b>
•	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>87</b>
•	<b>ANEXOS.....</b>	<b>88</b>

## **AGRADECIMIENTOS**

---

Quiero agradecer a las empresas que gentilmente me proporcionaron acceso a sus datos, registros y documentación.

## **RESUMEN**

---

El propósito del presente documento es el análisis de las variables y aspectos principales que deben tenerse en cuenta a la hora de la realización de auditorías con fines fiscales –principalmente, dada su mayor complejidad, de los impuestos de nivel nacional - de entes agropecuarios.

La actividad agropecuaria, históricamente la más importante en nuestro país, reviste un amplio y complejo panorama que, a la hora del abordaje de la tarea de auditoría por parte de los funcionarios de entes fiscalizadores (AFIP, DGR o Municipalidad), supone ciertos problemas específicos.

Partiendo del abordaje teórico de los factores y operatorias puntuales del sector se busca guiar y esclarecer estos desafíos. Posteriormente se citan algunas situaciones prácticas, derivadas de experiencias, propias y ajenas, y jurisprudencia, para analizar la forma y respuesta de aplicación concreta en cada caso.

El método de investigación propuesto es del tipo descriptivo, no experimental, con predominio transversal y un diseño del tipo bibliográfico. El muestreo de casos expuesto surge de aplicación de criterio propio en base a la sugerencia bibliográfica, artículos relevantes y consultas a profesionales especializados. El trabajo se divide fundamentalmente en dos ejes: el primero de la actividad agropecuaria en general, junto a la normativa vigente (Capítulos 1, 2 y 3), mientras que el segundo, de carácter más particular, aborda el proceso de auditoría fiscal (Capítulo 4).

Los ejemplos seleccionados se extraen de casos con los que he tenido contacto referido a PYMES dentro de la provincia de Córdoba, concretamente de una empresa unipersonal, tres sociedades anónimas, tres sociedades de responsabilidad limitada, y de casos de jurisprudencia a nivel nacional.

También se tomará información disponible en la página del fisco, consultas realizadas a inspectores de AFIP, profesionales dedicados a realizar asesoría fiscal, además de las leyes, artículos y libros específicos de la materia.

Con los resultados del análisis se busca esquematizar y organizar la operatoria agropecuaria, junto a las normativas contables e impositivas.

Este trabajo busca servir de guía general en la labor de fiscalización de entes agropecuarios.

## **INTRODUCCIÓN**

---

La selección del tema fue realizada en base a la relevancia de la actividad en la economía. El objetivo principal que persigue este trabajo es analizar los aspectos y variables fundamentales a considerar en las auditorías fiscales de entes agropecuarios, con el fin de brindar un enfoque teórico-práctico donde se relacione el marco legal impositivo, el proceso de auditoría y la realidad económica de las empresas agrícola-ganadera.

El hecho que el sector agropecuario sea la actividad económica más importante de nuestro país implica que haya una amplia diversidad en cuanto a operatoria, lo que la hace un caso complejo de estudio a la hora del proceso de fiscalización. Es por esta citada complejidad que he considerado importante separar en ejes temáticos, con el fin de abordar diferentes enfoques y aspectos.

El presente trabajo ha sido dividido en cuatro ejes temáticos. El primero, de carácter general, describe el sector agrícola-ganadero, junto a una breve reseña histórica. El siguiente eje abordará la normativa contable e impositiva, primeramente cada una por separada, para luego trazar un paralelismo entre ambas que nos permita reconocer las semejanzas y diferencias en los métodos de valuación y reconocimiento de los hechos. Posteriormente se abordará particularidades en la operatoria de la actividad (contratos específicos, formas asociativas, entre otros). Finalmente la última parte del trabajo se centrará en la auditoría fiscal, centrándose en los sensores y procedimientos a realizar para su consecución, con un adicional práctico de análisis de casos, ejemplos y jurisprudencia aplicada.

## **PALABRAS CLAVE**

---

- Actividades de Ganadería
  - Cabaña, 33
  - Cría, 32
  - Invernada, 32
  - Tambos, 33
- Agricultura
  - Ciclo Productivo, 16
  - Clasificación, 14
  - Generalidades, 14
  - Procesos Productivos, 15
- Auditoría
  - Generalidades, 73
  - Tipos, 74
- Auditoría fiscal, 76
- Auditoría Fiscal
  - Actividades, 79
  - Fases, 77
  - Informe Final, 80
  - Papeles de Trabajo, 80
  - Variables de Análisis, 78
- Auditoría Fiscales de Entes
  - Agropecuarios
  - Casos Prácticos, 84
  - Fuentes, 81
- Cereales, 16
  - Maíz, 17
  - Sorgo, 18
  - Trigo, 18
- Ciclos productivos, 13
- Clasificación de la actividad agropecuaria, 12
- Contratos
  - Aparcería, 63
  - Arrendamiento, 62
  - Canje, 65
  - Explotación Tampera, 66
  - Maquila, 65
  - Mútuo, 65
- Contratos Accidentales, 63
  - Capitalización de Hacienda, 64
  - Pastaje, 64
  - Pastoreo, 64
- Factores productivos, 12
- Fiscalización Tributaria, 75
  - Tipos, 75
- Formas asociativas
  - Fideicomisos No Financieros, 67
- Formas Asociativas
  - Sociedad de Hecho, 66
  - Sociedades Accidentales o en Participación, 66
- Frutales, 22
- Ganadería, 23
  - Acuicultura, 32
  - Apicultura, 32
  - Avícola, 30
  - Bovino o Vacuno, 23
  - Caprino, 27
  - Cunícola, 31
  - Equino, 29
  - Ovino, 26
  - Porcino, 28
- Historia de la Actividad Agropecuaria
  - Argentina, 36
  - Mundial, 34
- Hortalizas, 22
- Impuesto Municipal de Comercio e Industria, 59
- Impuestos Nacionales
  - Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, 52
  - Impuesto a las Ganancias, 47
  - Impuesto a los Bienes Personales, 55
  - Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, 56
  - Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, 56
  - IVA, 45
  - SICORE, 53
- Impuestos Provinciales
  - Convenio Multilateral, 58
  - Impuesto Inmobiliario Rural, 59
  - Ingresos Brutos, 57
  - Tasa Vial, 59
- Leguminosas, 22
- Ley 11.683, 76
- Mercado de granos, 68
  - Circuito Comercial, 69
  - Pesaje, 71

*ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro*

Transporte, 70  
Mercado Ganadero  
DTE, 72  
RUCA, 71  
Normas Contables, 40  
Informe N°19, 41  
NIC 41, 41  
Resolución Técnica 22, 41  
Oleaginosas, 19

Girasol, 21  
Maní, 21  
Soja, 20  
Regímenes de Información, 57  
Resolución Técnica 22, 41  
Alcance, 42  
Exposición, 44  
Valuación, 42

## **CAPÍTULO I - GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

---

### **1. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA** **a. ASPECTOS GENERALES**

La actividad agropecuaria se encuadra dentro del sector de producción primario, ya que se basa en la obtención y uso de recursos naturales.

Está formado por dos actividades: la agrícola (agricultura) y la ganadera (pecuaria). La primera deriva de las palabras latinas agri (campo), y cultura (cultivo) y consiste en el cultivo de la tierra; mientras que la ganadería se orienta a los productos que se obtienen de determinados animales domesticables.

Tanto la agricultura como la ganadería se centran en el uso de seres vivos, por lo que genera ciertas peculiaridades, citando entre las principales:

- Fuerte dependencia de factores ambientales, tales como la temperatura, humedad, presión, presencia de agua, relieve y características del suelo, entre los más relevantes.
- Presencia de ciclos relacionados con las diferentes etapas biológicas de los individuos.
- En general se desarrollan en espacios del tipo rural, de grandes extensiones de tierra.
- Sus productos son bienes normales de primera necesidad<sup>1</sup>
- Alto grado de uniformidad en los productos de la misma especie.
- Encuadre dentro de prácticamente un mercado de competencia perfecta, consecuencia principalmente de la homogeneidad de citada en el punto anterior y de los colosales volúmenes de oferta y demanda.
- Consecuencia del punto anterior hay variaciones permanentes de las cotizaciones de los commodities<sup>2</sup>, derivado del libre juego de oferta y demanda. Cabe destacar que los precios son informados en las diferentes bolsas, siendo la Bolsa de Chicago la referente mundial y la de Rosario a nivel nacional (tema que se desarrollará en mayor profundidad en los puntos pertinentes).
- Alto grado de incertidumbre producto de la variación de precios y condiciones ambientales.

Todas estas particularidades configuran un panorama amplio, cambiante y complejo en el desarrollo de la actividad agropecuaria.

---

<sup>1</sup> Son aquellos bienes de consumo en donde la elasticidad es mayor a 0 pero menor a 1 (Ver Anexo 1)

<sup>2</sup> Productos genéricos, con un valor o utilidad, de bajo nivel de diferenciación, usados para designar bienes primarios.

## **b. CLASIFICACIONES**

Considero pertinente citar tres de los criterios usados para clasificación de la actividad agropecuaria:

- Según el grado de industrialización del proceso productivo:
  - Industrializada
  - Mecánica
- Según el sistema de producción:
  - Intensivo: Utiliza espacios más reducidos, de muy alta densidad poblacional y busca optimizar al máximo el rendimiento mediante el uso de procesos tecnológicos y sustancias químicas.
  - Extensivo: Usa grandes terrenos, de baja densidad poblacional, y rendimientos más bajos.
- Según el origen del producto:
  - Derivado del reino vegetal, que a su vez pueden clasificarse según la periodicidad de los ciclos en:
    - Anuales: Se realizan una vez por año o campaña. Estos son hortalizas, cereales, oleaginosas y legumbres
    - Plurianuales: Se produce en varios momentos dentro de un mismo año. Productos fruti-hortícolas, forestales y cultivos industriales son ejemplos de estos.
  - Derivado del reino animal: Los productos principales son carne, leche, lana y otros animales (reproducción)

## **c. LOS FACTORES EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

Los principales factores productivos que intervienen en la actividad agropecuaria son tres: la tierra, el trabajo y el capital. El primero hace referencia a los espacios usados para realizar la actividad. Estos espacios cuentan con características particulares en cuanto a presencia de nutrientes, textura, PH, salinidad, capacidad de intercambio catiónico <sup>3</sup> y porcentaje de saturación de bases. Por todos estos requisitos, en todo el mundo, solo un décimo de la superficie terrestre es apta para desarrollar la actividad. El trabajo está integrado por el conjunto de actividades que realizan los trabajadores rurales. En la actualidad, hay una gran división de tareas y especializaciones, producto de la complejidad y variedad propia de la actividad, junto al avance de nuevas técnicas.

Finalmente, el capital, comprende dos tipos: el capital físico y el capital financiero. El primero se refiere al conjunto de bienes usados para la producción agropecuaria y se puede clasificar en tres grupos: fijo, intermedio y circulante. El capital fijo está compuesto por bienes de larga vida útil, como lo son ciertas instalaciones, equipos de riego, cercas, entre otros. Dentro del tipo intermedio, se encuentran aquellos que tienen una vida útil media, como por ejemplo, la maquinaria agrícola, salas de ordeño,

---

<sup>3</sup> Refiere a la capacidad para liberar iones positivos

porquerizas, camiones, incubadoras y todos demás bienes similares. Finalmente, el capital circulante se refiere a todos aquellos bienes de cambio que se consumen en el ciclo productivo de los productos, tales como son las semillas, fertilizantes, combustibles, productos veterinarios, medicamentos, alimento para el ganado, entre otros.

En referencia al capital financiero comprende el conjunto de los recursos financieros, sean propios o de terceros, que ayudan a costear la actividad. Cabe destacar que en esta actividad tienen un papel mucho más relevante que en otro rubro económico debido que por la naturaleza de esta los productos demandan una fuerte inversión inicial y tardan un tiempo hasta poder brindar frutos.

#### **d. CICLOS Y PROCESOS PRODUCTIVOS**

Los ciclos productivos comprenden a todos los fenómenos biológicos que se suceden de acuerdo a la genética de los seres vivos. Básicamente tienen cinco etapas:

- Nacimiento
- Desarrollo
- Madurez
- Sobremadurez
- Muerte

Los procesos productivos son los sistemas de acciones que permite mediante, el uso y consumo de bienes y servicios, obtener otros distintos.

## **2. AGRICULTURA**

### **a. ASPECTOS GENERALES**

La actividad agrícola tiene como fin la explotación de la tierra para producir alimento para los humanos y animales domésticos. Es una labor milenaria (alrededor de hace unos diez mil años aproximadamente) que surge en el período Neolítico. Su desarrollo permitió al hombre dejar su carácter nómada para pasar a ser sedentario y, de esta forma, establecer poblados en lugares fijos, lo que permitió la construcción y evolución de la civilización.

Los agro-sistemas, que son aquellos ecosistemas naturales modificados por el hombre para la explotación agrícola, dependen mucho de las condiciones ambientales. Por ello que las diferentes estaciones del año afectan directamente el ciclo productivo y los tipos de cultivo.

### **b. CLASIFICACIONES**

Hay muchos criterios para clasificar la actividad agrícola. A continuación expongo los que, a mi parecer, son más relevantes:

- Según la variedad de cultivos en un mismo espacio agrícola:
  - Monocultivo: se explota solo una especie vegetal. Son generalmente propios de mesofundios y latifundios. Son los que mayores beneficios económicos generan, pero impactan negativamente en el medioambiente.
  - Policultivo: se explota más de una especie vegetal. Esta variedad se usa mayormente en tierras de extensiones menores. Ejemplo típico de esta variedad son las huertas.
- Según el aprovechamiento del terreno:
  - Intensiva: Usa todo el espacio disponible, con una alta densidad de cultivo por hectárea, de explotación continuada, se centra en la obtención del beneficio máximo, alto impacto ambiental, emplea recursos tecnológicos y hace un uso importante de maquinaria agrícola y demás activos inmovilizados, por lo que demanda una mayor inversión. Generalmente va asociado a monocultivos.
  - Extensiva: Ocupa parcialmente el terreno, con una densidad baja de cultivo por hectárea, hay rotación de cultivo, posee una mayor sustentabilidad ambiental, sus rendimientos son más acotados, escasa maquinaria, siendo esta reemplazada por labor humana.
- Según presencia y dependencia del agua:
  - Secano: No hay suministro artificial del agua. Los cultivos se nutren a través de lluvias y aguas subterráneas.
  - Regadío: El agricultor aporta el agua. Generalmente se practica ante la falta o escasez de agua en el terreno.

### **c. PROCESOS PRODUCTIVOS**

Existen cuatro etapas fundamentales en el proceso de producción agrícola:

- **Labranza:** es la preparación del terreno mediante limpieza, ara y surcado de la tierra para dejarla en condiciones para la siembra.
- **Siembra:** se deposita la semilla de la especie vegetal que se desea cultivar sobre la tierra labrada. Implica la selección, desinfección, abono y tapado de la semilla. Hay varios tipos de métodos para sembrar:
  - Según el grado de mecanización:
    - **Manual:** El agricultor deposita la semilla.
    - **Mecánico:** Se utiliza tractores o sembradoras.
  - Según la forma:
    - **Directa:** Se deposita la semilla en el lugar designado.
    - **Indirecta:** El sembrado se realiza en otro espacio para luego ser trasplantado en el espacio elegido. Se usa generalmente para especies que requieren de cuidados especiales.
  - Según su distribución en el espacio:
    - **Al voleo:** Semillas son distribuidas en forma dispersa.
    - **Surco:** Mediante un arado se establecen hileras donde serán depositadas las semillas.
    - **A Golpes:** Se realizan surcos y luego se deposita la semilla.
- **Cultivo:** consiste en la realización de labores de mantenimiento de lo cultivado tales como la fertilización, fumigación, regadío, poda y fumigación de plagas.
- **Cosecha:** etapa final en donde se recogen los frutos producidos, sea en forma manual o mecanizada (cosechadoras). Luego el producto recolectado se limpiara, clasificara (en granos de calidad para el consumo y mermas que no llegan a tal), embalara y almacenara para su posterior venta al mercado, uso como semilla o para consumo (propio o alimentación al ganado).

## **e. CICLOS PRODUCTIVOS**

En cuanto al ciclo de cada individuo podemos afirmar que comienza con la siembra y nacimiento del espécimen. En este momento no hay producción ya que la planta usa los nutrientes para crecer y desarrollarse. Es una inversión inmovilizada que aún no genera frutos y que contablemente se expone dentro de la cuenta sementera. Una vez alcanzado el desarrollo llega a su madurez, que es la etapa óptima de producción y de mayor valor comercial.

Los cultivos de cereales, oleaginosas y leguminosas son anuales, por lo que su ciclo de vida es de un año o menor.

Hablando de los ciclos de vida anuales que están presente en el mundo vegetal, y en relación con las diferentes épocas, podemos hablar de cultivos de cosecha gruesa o de verano y la cosecha fina o de invierno. La denominación entre fina y gruesa tiene relación con el tamaño de lo cosechado, siendo la de verano de un tamaño mayor que la de invierno. En la cosecha gruesa la siembra finaliza a más tardar en enero, y se cosecha después de marzo; mientras que la de invierno inicia en junio y se cosecha por noviembre<sup>4</sup>.

A continuación se enuncia los principales cultivos según el tipo de cosecha:

- Cosecha gruesa: Algodón, arroz, girasol, maíz, maní, mijo, soja, sorgo, poroto, frutilla, durazno, ciruelas, damascos, ananá, banana, manzana, naranja, albahaca, berenjena, zapallito, habas, entre otros.
- Cosecha fina: Alpiste, arveja, avena, cártamo, colza, cebada, centeno, garbanzo, lenteja, lino, trigo, triticale<sup>5</sup>, pomelo, membrillo, mandarina, aceitunas, berro, hinojo, entre otros.

## **f. TIPOS DE CULTIVO**

### **i. CEREALES**

Definidas como gramíneas<sup>6</sup> herbáceas, ricas en fibra, proteína, almidón y gluten; que forman parte fundamental de la dieta humana, sea por sí mismos (arroz, maíz, trigo) o los productos derivados (harinas y sus derivados, sémola, gachas, pasta, copos), es usada la alimentación del ganado y posee importantes derivados industriales (alcoholes, productos farmacéuticos, papel).

Dentro de los cereales encontramos el amaranto, arroz, trigo, centeno, sorgo, espelta, cebada, farro, maíz, kamut, mijo, avena, como los más sobresalientes.

El grano tiene una alta durabilidad, por lo que puede ser almacenado mucho tiempo, siempre que haya ciertas condiciones.

---

<sup>4</sup> Para mayor precisión de las fechas de siembra y cosecha de los cultivos más importantes Véase Anexo 2.

<sup>5</sup> Híbrido entre el trigo y el centeno.

<sup>6</sup> Plantas de flores agrupadas en espigas y con grano seco.

La actividad de la labranza requiere una especial atención al igual que la densidad de la siembra, debido a que cada especie necesita muy diversas condiciones. En cuanto al mantenimiento podemos citar que en la tarea de abonado es frecuente el uso de nitrógeno, para aumentar el contenido proteico del grano, fósforo, que favorece los procesos de fecundación, y potasio, elemento que aumenta la resistencia de la planta. En cuanto al control de plagas, debe erradicarse las malas hierbas mediante herbicidas selectivos y usar plaguicidas para combatir agriotes, melolontha, mayetiola, zabrus tenebroides, chinches, pulgones, ácaros y nemátodos. Pasada la cosecha, debe realizarse un proceso de presecado, trillado<sup>7</sup>, ventilación, secado y almacenado.

### **1. MAIZ**

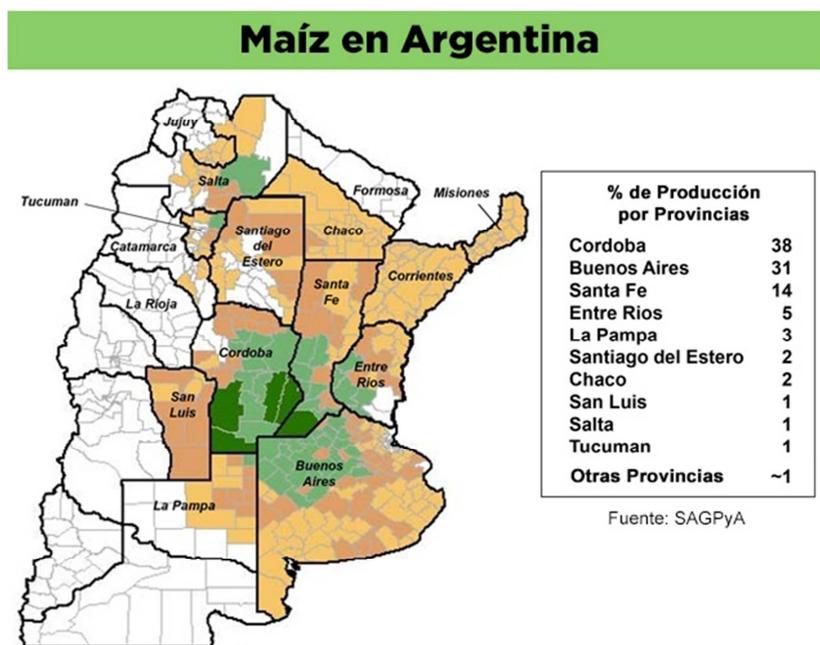
Es un cultivo de rápido desarrollo que suele elevarse hasta cuatro metros de altura. Es usado para consumo humano y forraje para el ganado, como también para la elaboración de aceites y harinas. Se siembra entre septiembre y diciembre y se cosecha entre marzo y julio. Las flores femeninas se agrupan en espigas (también llamadas mazorcas) rodeadas de brácteas<sup>8</sup>. El grano se dispone en hileras longitudinales en las mazorcas. Es un cultivo de verano, donde se necesita una temperatura de 15° en el período de naciencia<sup>9</sup> y entre 24° y 30° en la fase de crecimiento y demanda una alta fuente de agua sobre todo en la época de floración. En cuanto el abonado, si bien depende de las características del suelo, en líneas generales requieren aproximadamente 30 Ud de nitrógeno, 15 Ud de Óxido de Fósforo y 25 Ud de Óxido de Potasio por cada tonelada de grano a cosechar. El maíz se cultiva principalmente en el norte y centro de Buenos Aires, sur de Santa Fé y centro de Córdoba.

---

<sup>7</sup> Proceso que consiste en la separación del grano de la paja

<sup>8</sup> Órgano foliáceo en la proximidad de las flores

<sup>9</sup> Momento en el cual emerge la plántula



## 2. SORGO

Es un cultivo que tiene una altura de entre uno y dos metros. Muy usado para el forraje.

En cuanto a los requerimientos a germinación necesita de una temperatura de unos 13°C y entre 15° y 32° en su época de crecimiento, tiene requisitos de agua reducidos, por lo que puede soportar períodos de sequía. El abonado general para producir 7 toneladas es de 200 Ud de Nitrógeno, 100 Ud de Óxido de Fósforo y 150 Ud de Óxido de Potasio.

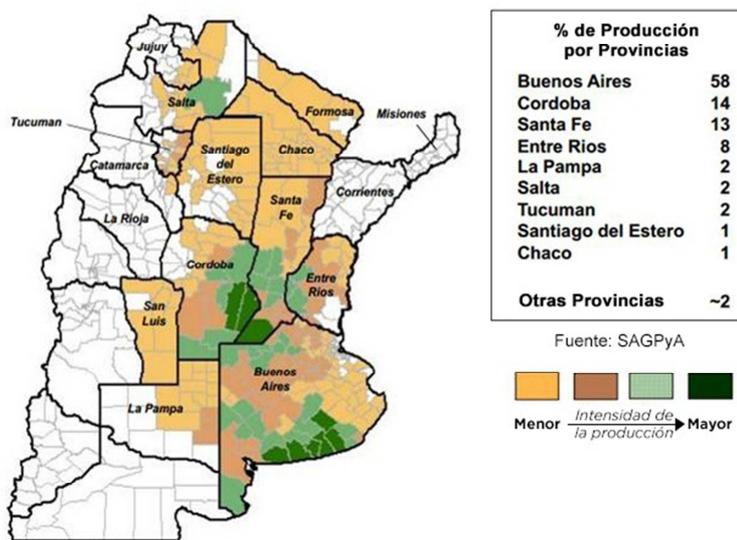
## 3. TRIGO

Es el cereal más importante de los cultivos de invierno, siendo su derivado más relevante la harina. Se cultiva entre mayo y agosto y se cosecha de noviembre a enero. Necesita de temperaturas más frías, posee grandes requisitos de agua (de 450 a 550 litros por kilogramo de materia seca) y necesita de tierras profundas.

En cuanto al abonado necesita por tonelada aproximadamente 28 Kg de Nitrógeno, 14 Kg de Óxido de Fósforo y 26 Kg de Óxido de Potasio.

El trigo se cultiva en el sur y norte de Buenos Aires y sur de Santa Fé.

## Trigo en Argentina



## ii. OLEAGINOSAS

Son vegetales con semillas o frutos ricos en aceite. Por esta característica, el principal derivado de esta categoría son los aceites (tanto comestibles como industriales).

En esta categoría encontramos la soja, el maní, girasol, cártamo, colza, olivo, nogal, ricino, sésamo, jojoba, tung, lino, almendro y uva.

Para evaluar la calidad del grano de oleaginosas se tienen en cuenta la cantidad de aceite y la cantidad de nutrientes (hidratos de carbono y proteínas), habiendo una relación indirectamente proporcional entre ambos.

### 1. SOJA

Se siembra entre noviembre y enero, y cosecha en verano, entre los meses de marzo y julio.

Dentro de sus derivados encontramos el aceite, la harina de soja (con alto contenido proteico).

El cultivo requiere temperaturas cálidas de entre los 20° y 30°, no presenta grandes exigencias en cuanto a los nutrientes del suelo, se desarrolla en suelos de pH neutro o ligeramente ácido y tiene altos requisitos hídricos. Si bien estas son las características medias, existen más de tres mil variedades de semilla con diversas particularidades en cuanto al ciclo productivo y a las exigencias.

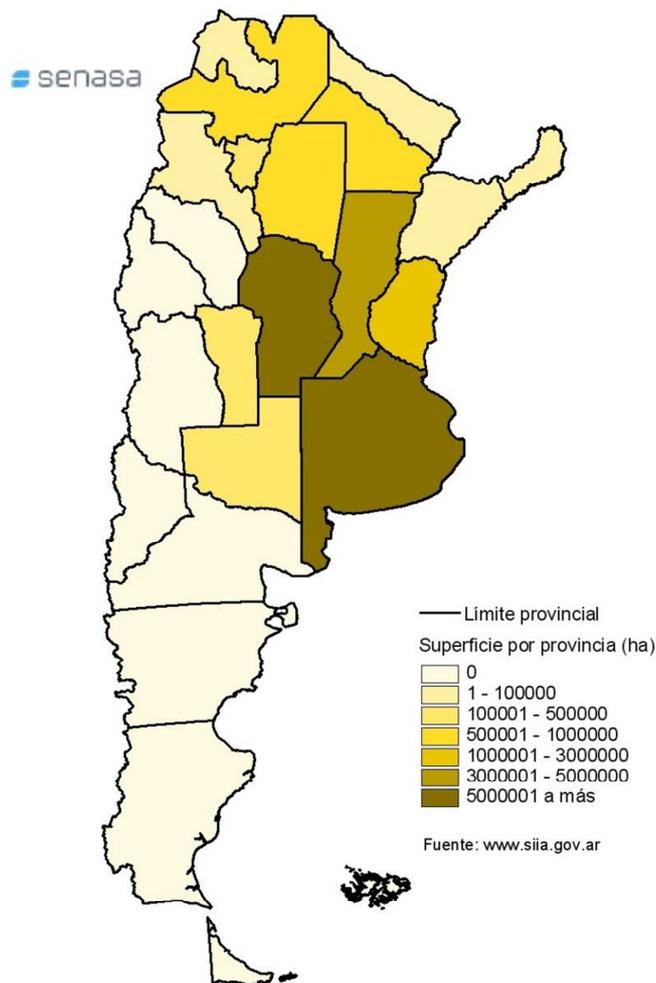
La soja, en general, debe sembrarse a una profundidad entre dos y cuatro centímetros. La cantidad de simiente que se emplea por hectárea es entre 140 y 160

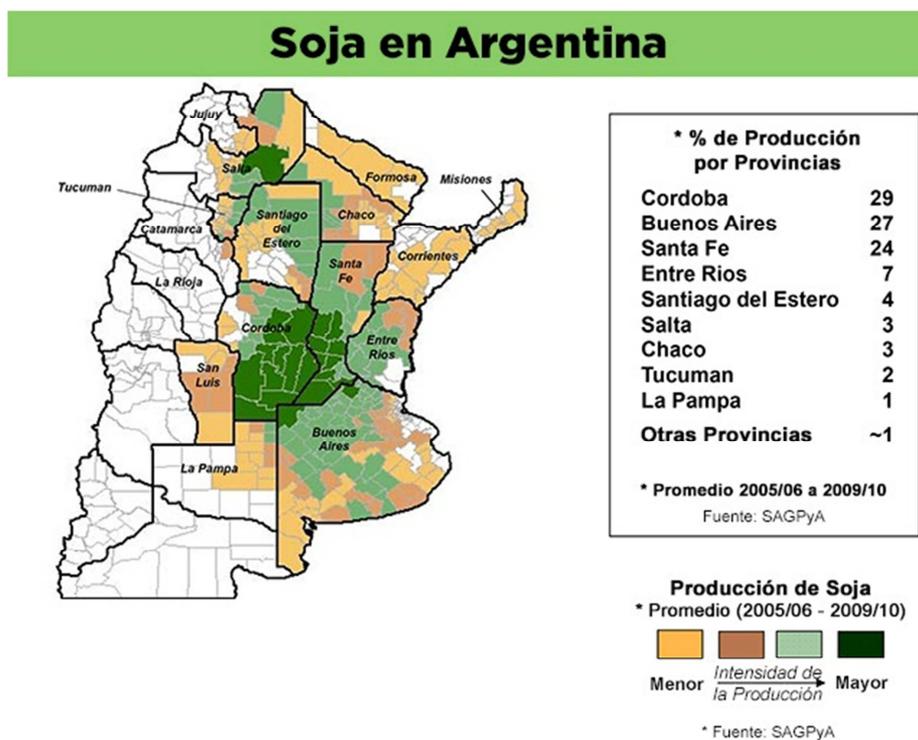
kilogramos, lo que luego se traduce en una cantidad de entre 45 y 50 plantas por metro cuadrado.

En cuanto al abonado, las proporciones son entre 500 y 700 kg/ha de superfosfato, 300 Kg/ha de Cloruro o Sulfato potásico y 300 Kg/ha de Sulfato amónico.

La soja se cultiva principalmente en el norte y centro de Buenos Aires, sur de Santa Fé y centro de Córdoba.

ZONAS PRODUCTORAS DE SOJA EN ARGENTINA





## 2. MANI

Es una legumbre oleaginosa que se cosecha en verano. Necesitan de un clima cálido ya que son susceptibles a las heladas, extrae altas cantidades de nutrientes del suelo. Aproximadamente debe usarse entre 130 y 200 kilogramos de semilla por hectárea.

## 3. GIRASOL

Es un cultivo que integran la cosecha de verano. Se siembra entre octubre y diciembre y su cosecha se produce entre enero y marzo.

Los dos factores ambientales fundamentales son la temperatura, que debe estar entre los 10° y 28°C, y el agua.

Hay dos posibles derivados industriales: aceite y los pellets de girasol, siendo Argentina el primer exportador mundial de ambos derivados.

El girasol se cultiva principalmente en el norte y centro y oeste de Buenos Aires y sudoeste de Córdoba.

### **iii. LEGUMINOSAS**

Existen unas doce mil especies de leguminosas de diversas características. Describiendo las generalidades de esta familia podemos decir que sus hojas están dispuestas de forma alternada y poseen grandes estipulas<sup>10</sup>. Sus frutos son las legumbres, grupo de alimento homogéneo de alto contenido proteico.

Dentro de las principales legumbres se encuentran arvejas, poroto, frijoles, alubias, habichuelas, habas, chaucha, vainica, lentejas, lupino, garbanzo, entre otras.

### **iv. HORTALIZAS**

Esta clasificación incluye a las verduras y a las legumbres verdes (como las habas y guisantes). Son cultivos que no poseen grandes requisitos, ya que pueden ser cultivados en espacios más reducidos y no necesitan muchas inversiones en cuanto al abonado de la tierra.

Son ejemplos de hortalizas la acelga, el apio, el ajo, berenjena, calabacín, cebolla, coliflor, espárragos, habas, papa, lechuga, tomate, puerro, rabanitos, rucula, zanahoria, remolacha, entre otros.

### **v. FRUTALES**

La fruta es productos de árboles frutales perennes. Es una actividad donde necesitan 4 o 5 años de labores iniciales, hasta que el árbol tenga las condiciones para fructificar.

Entre los frutales más importantes encontramos el manzano, almendro, cerezo, naranjo, duraznero, nogal, peral, vid, mango y limonero.

Los frutales se pueden clasificar en:

- Pepita: como lo es con el manzano o el peral.
- Carozo: Como el nogal, el almendro o el duraznero.
- Cítricos: naranjo, limonero, entre otros
- Otros: Vid.

---

<sup>10</sup> Estructura laminar que se forma a cada lado de la base de la hoja.

### **3. GANADERÍA**

#### **a. ASPECTOS GENERALES**

Es la actividad económica que consiste en el manejo de animales domesticables de producción para su aprovechamiento. Al igual que la actividad agrícola, la ganadería se desarrolló en el período Neolítico. Anteriormente, los productos animales se obtenían a través de las actividades de caza y pesca. No solo se comienza a usar los animales para la producción de carne, también se aprovechaba para las actividades de transporte, suministro de pieles, tiro del arado y leche.

En la actualidad es mayor la superficie destinada al ganado que las destinadas al cultivo, debido a que los animales tienen una mejor adaptación a condiciones desfavorables.

El ganado se puede clasificar en tipos dependiendo la especie explotada en bovino, ovino, caprino, porcino, equino, la cunicultura, avicultura, apicultura, lombricultura, entre otros.

Existen cuatro tipos básicos de actividades pecuarias:

- Cría: destinada a la producción de nuevos animales
- Invernada: tiene como finalidad el engorde de la hacienda.
- Tambo: orientadas a la producción de leche.
- Cabaña: buscan la producción de nuevos animales puros por cruce o de pedigrí.

En Argentina, todos los productores pecuarios deben inscribirse en el Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios (RENSPA). Dicho registro releva datos del establecimiento y del productor, junto con altas y bajas de los animales del establecimiento.

#### **b. TIPOS DE GANADO**

##### **i. BOVINO**

Llamado también ganado vacuno, es una de las mejores y más comunes inversiones ganaderas debido al alto grado de aprovechamiento de la carne, piel y leche.

El ganado se divide en las siguientes categorías según el sexo, edad y función del animal:

- Vaca: esta categoría se divide en dos:
  - Vacas de vientre: animal que ya tuvo su primer parición
  - Vacas rechazo, descarte o secas: aquellas que ya finalizaron su vida útil productiva, por lo que su destino cambia para la faena.
- Vaquillona: animal cuyo vientre está en preparación.
- Novillos: macho castrado de 2 a 3 años, destinado a la faena.
- Novillito: macho castrado de 1 a 2 años, cuyo destino es la faena.
- Ternero: destetados entre los 8 meses hasta el año.
- Orejanos: son terneros no destetados que no están marcados hasta los 8 meses de edad.
- Toro: macho de más de 2 años que presta servicio para la reproducción.
- Torito: macho no castrado entre 1 a 2 años en preparación para el servicio.
- Buey: toro castrado

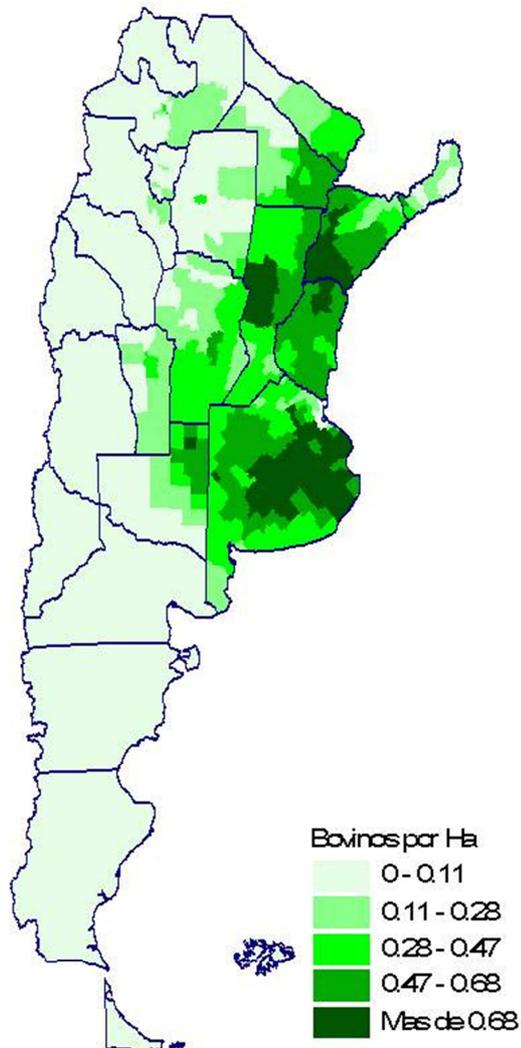
Hay una gran variedad de razas con sus ventajas particulares en lo que se refiere a calidad y cantidad del producto. Así dentro de las mejores razas para la carne encontramos a la Shorton, Herefor, Aberdeen Angus, Charolais y Brow swiss; mientras que dentro de las razas óptimas para la producción lechera caben mencionar la raza Holstein, la Suiza, la Jersey, la Ayrshire y la Hollando Argentina.

El ganado bovino es el fundamental de la producción ganadera argentina, dado por la alta demanda interna y la gran calidad de la carne, lo que genera demanda de otros países. Su explotación está concentrada principalmente en la zona de la llanura pampeana.

*ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro*



Densidad Bovina por Departamento o Partido



Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según SIGSA al día 31/09/2013  
La densidad se estima sobre la superficie total del departamento o partido en hectáreas

En Argentina, a partir del 1 de enero de 2007 se establece la obligatoriedad de identificación de terneros y terneras para realizar cualquier traslado mediante la Clave Única de Identificación Ganadera (CUIG).

## ii. OVINO

En esta especie se usa para la producción de carne y de lana.

Categorías:

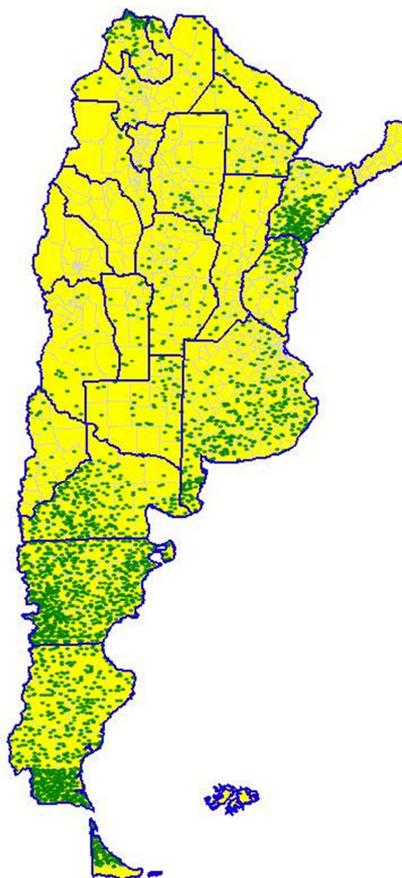
- Oveja: hembra que tuvo su primer parición.
- Borregos: animal de 1 a 2 años de edad
- Corderos: animal de menos de un año
- Carnero: macho no castrado que presta servicio de reproducción.
- Capón: macho castrado de más de 1 año de edad

Las razas más buscadas en este tipo de hacienda son Romney Marsh, Corriedale, Lincoln y la Merino Australiano.

La oveja es un animal que se adapta a diferentes topografías y temperaturas, y requiere consume cualquier tipo de vegetales, por lo que su explotación se puede realizar en cualquier territorio, siendo en la Patagonia la zona principal para su producción.



Distribución de las Existencias Ovinas en la República Argentina



1 Punto = 5.000 Ovinos

Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según SIGSA al día 31/03/2013

## CAPRINO

Los productos que brindan el tipo de ganado caprino son principalmente la carne y la leche (esta última muy comúnmente usada para la producción de quesos)

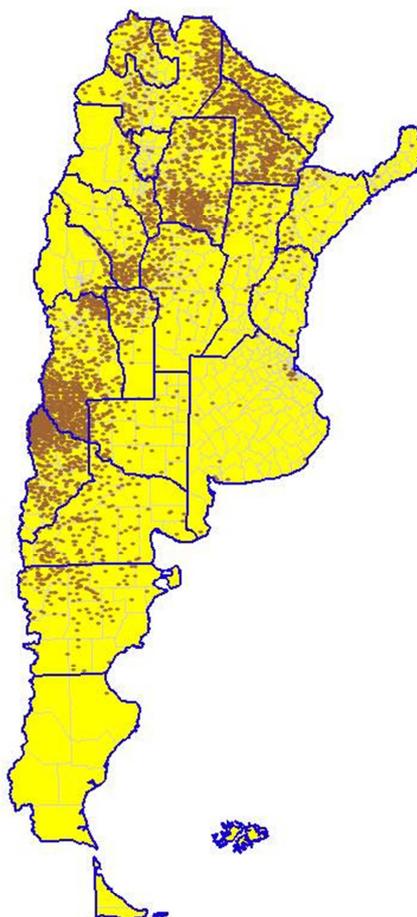
Categorías:

- Cabro
- Chivato
- Cabrón
- Cabra
- Cabrito
- Chivo

Al igual que la oveja, la cabra es un animal que posee una excelente capacidad de adaptación a diferentes tipos de entornos.



Distribución de las Existencias Caprinas en la República Argentina



1 Punto = 1.000 Caprinos

Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según SIGSA al día 31/03/2013

### iii. PORCINO

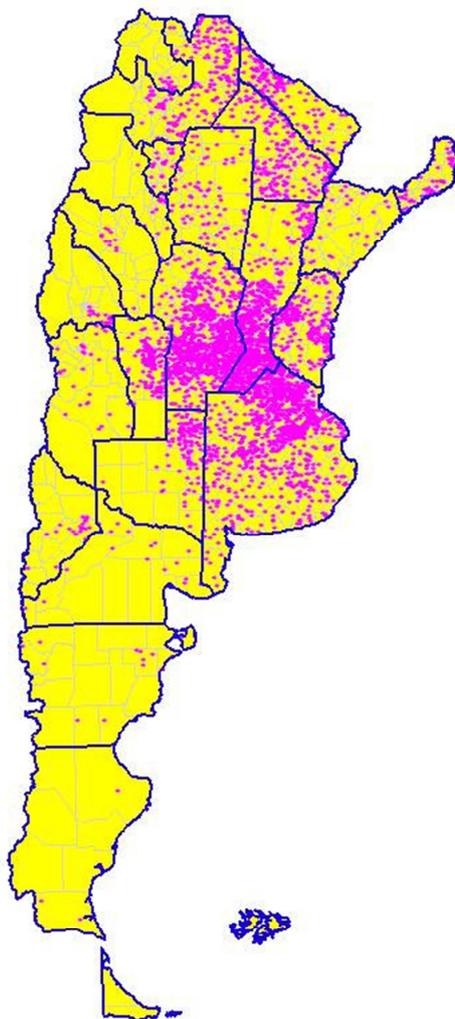
El ganado porcino tiene como única finalidad la producción de carne de cerdo.

Categorías:

- Lechones: animal hasta los 3 meses.
- Cachorro: animal entre los 3 y 5 meses.
- Capones: cerdo mayor a 5 meses.
- Cerdas: vientres que ya tuvo su primer parición.
- Padrillos: macho destinado a la reproducción.



Distribución de las Existencias Porcinas en la República Argentina



1 Punto = 1.000 Porcinos

Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según SIGSA al día 31/03/2013

#### iv. EQUINO

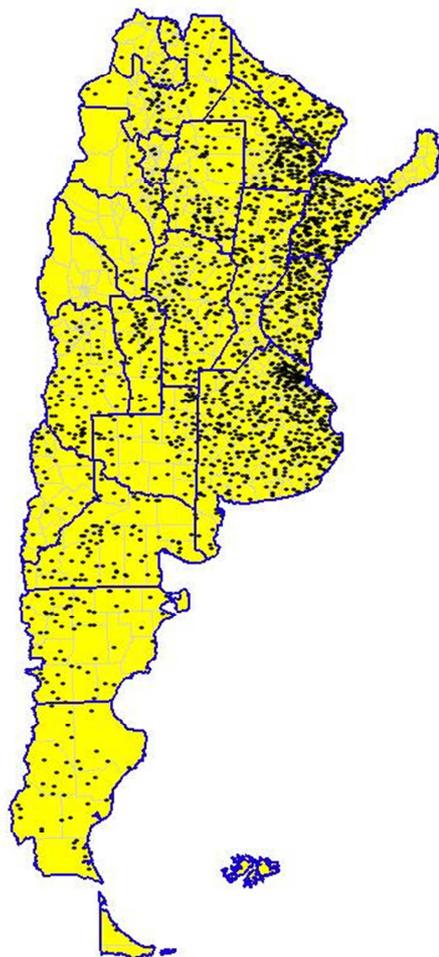
Corresponde a este grupo la cría de caballos como animales de tiro y de andar.

Categorías:

- Potrillos: animales marcados
- Potrancas: animas de entre 1 y 2 años
- Yegua
- Caballo
- Padrillos: macho destinado a la reproducción.



Distribución de las Existencias Equinas en la República Argentina



1 Punto = 1.000 Equinos

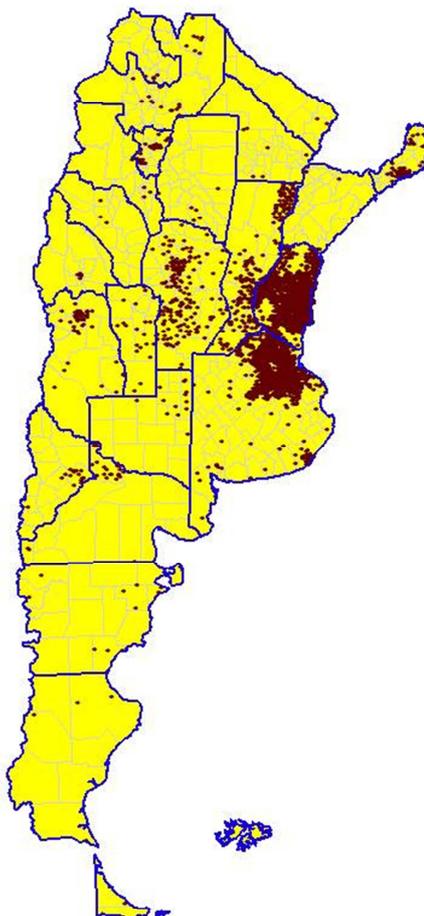
Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según SIGSA al día 31/03/2013

## v. AVÍCOLA

Se refiere a la cría de aves de corral, tales como los pollos, patos, gansos, pavos, codornices y ñandúes, siendo sus principales productos la carne y los huevos. En nuestro país la especie más explotada dentro de este tipo de ganadería es el pollo.



Distribución de las Granjas Avícolas con Producción de Carne

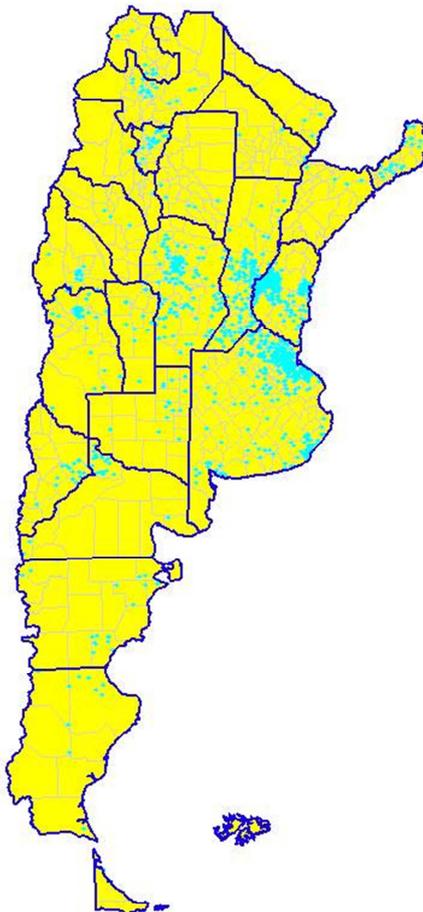


1 Punto = 1 Granja

Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según Registro Único al día 31/03/2013  
El punto indica la existencia de un establecimiento en el departamento y no su localización geográfica



Distribución de las Granjas Avícolas con Producción de Huevos



1 Punto = 1 Granja

Fuente: Dirección de Control de Gestión y Programas Especiales – Dirección Nacional de Sanidad Animal  
Información según Registro Único al día 31.03.2013

El punto indica la existencia de un establecimiento en el departamento y no su localización geográfica

## vi. CUNÍCOLA

El conejo es el animal explotado en la presente tipología y su principal destino es la carne. Si bien, tiene un alto nivel prolífico de hasta 40 crías por coneja (lo que se traduce en unos 80 kilogramos de carne al año), dada la escasa demanda de este tipo de carne, no es una actividad representativa en Argentina.

## **viii. OTROS**

### **1. Apicultura**

Consiste en el aprovechamiento de la abeja para la obtención de miel, junto a los otros productos como la cera y el propóleo, de la jalea real y la apitoxina. El rol de Argentina en esta actividad es muy importante siendo uno de los principales exportadores mundiales.

### **2. Acuicultura**

Engloba la cría de especies vegetales y animales acuáticas, siendo la principal rama la de los peces o piscicultura. La cría de peces en nuestro país está concentrada en el noroeste, en el área de la Mesopotamia. En esta zona se trabaja con una densidad de entre 3.500 y 4.000 peces por hectárea, siendo las especies más importantes el pacú, la carpa, el dorado, el surubí, la tilapia, el sábalo, la trucha, la boga y el salmón de río.

## **c. ACTIVIDADES**

### **i. CRÍA**

Este tipo de establecimientos están destinados a la reproducción del ganado. En esta actividad pueden ser diferenciadas tres fases:

- Venta de animales a establecimientos de invernada una vez que el animal llega a cierto peso o estado de madurez
- Ciclo completo desde el nacimiento hasta la etapa de comercialización.
- Formación de vientres

El servicio de reproducción generalmente es estacionado y se produce en los meses de verano (entre diciembre y febrero). Posterior a esta etapa sigue la gestación que se prolonga de diversas formas dependiendo de la especie. Finalmente se da la etapa de parición, que en el caso del ganado bovino suele ocurrir durante la primavera (entre septiembre y noviembre).

### **ii. INVERNADA**

La actividad desarrollada en los establecimientos de invernada consiste en comprar animales jóvenes para engorde y posterior venta. Dependiendo del uso de la tecnología se encuentran dos tipos:

- Tradicional y pastoril: supone el pastoreo directo, que implica menor inversión y una recuperación de las pasturas.
- Feedlot: Es un sistema de cría extensiva que acelera la terminación. Consiste en colocar los animales en un corral de engorde, donde se provee alimentos balanceados.

Hay otro criterio para clasificar la invernada y que está relacionado con la cantidad de tiempo:

- Invernada larga: superior al año en el campo.
- Invernada corta: los animales no superan un invierno en el campo.

### **iii. CABAÑA**

La actividad de cabaña consiste en seleccionar los mejores pedigrís para el mejoramiento genético. Como actividad secundaria también se producen pastillas de semen, óvulos o embriones.

En este tipo de cabaña tanto el macho como la hembra deben poseer características genéticas excelentes.

Son los reproductores machos los que marcan el mejoramiento o desmejoramiento de una raza, lo cual influye en el nivel de producción, es por este motivo que este tipo de ejemplares son solicitados por todos los otros tipos de establecimientos.

Los ejemplares se registran en la Asociaciones de Criadores para los puros por cruce<sup>11</sup> y en la Sociedad Rural Argentina para los de puro pedigree<sup>12</sup>.

### **iv. TAMBOS**

El objetivo de estos establecimientos es la producción de leche.

Es una actividad que requiere una importante inversión y se desarrolla a largo plazo.

La vida útil de los animales para esta actividad depende de la especie, oscilando, para el caso de las vacas, entre seis y siete años.

La raza lechera de mayor importancia en nuestro país es la Holando Argentina, seguida en importancia por la Jersey.

El plantel tambero está compuesto por vacas de ordeño, recría, vacas secas (aquellas vacas de ordeño que se las retira de la actividad para que puedan descansar), refugos (vacas que no producen más leche y su único destino es la venta para la faena).

---

<sup>11</sup> Hace referencia a animales seleccionados por asociaciones de criadores de cada raza, por las características morfológicas, hijo de madre de plantel y de toro puro de pedigree de la misma raza.

<sup>12</sup> Son aquellos animales cuyos datos genealógicos se encuentran inscriptos acompañados por sus antecedentes de producción y clasificación.

#### **4. RESEÑA HISTÓRICA**

##### **a. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN GLOBAL**

El Neolítico es el período de la prehistoria donde inicia la actividad de la agricultura y con ella los primeros asentamientos. En este período la actividad agrícola genera una verdadera revolución económica y social. Es en la zona del Cercano Oriente donde se estima que dio comienzos esta actividad en los años 8.000 A.C.

Las primeras grandes civilizaciones se asentaron próxima a los recursos hídricos de la Mesopotamia (entre los ríos Tigris y Eufrates) y el río Nilo. A medida que las ciudades crecían comenzó una revolución técnica que implicó la división y especialización del trabajo. Debido a la complejidad y necesidad de organización social surge la necesidad de la creación de la primera institución: el Estado, el cual se encargaba de gobernar y dirigir la sociedad. Para lograr esta labor los gobernantes necesitaban recursos, lo que dio origen a los impuestos para obtenerlos.

En sus comienzos cada civilización tenía sus propios productos propios, como China, que basaba su dieta en el arroz, el cerdo y la gallina; o Medio Oriente del trigo, la vid, la vaca y la oveja. Al ir entrando en contacto entre las diferentes civilizaciones fueron descubriendo y comerciando los diferentes productos.

Con el desarrollo de la escritura comienza a registrarse todos los conocimientos y a desarrollarse y expandirse las ciencias.

Durante la Edad Media las tierras son repartidas entre los feudos y hay avances en cuanto a la rotación del cultivo, aumento del abonado, reemplazo del buey por el caballo, sistemas de regadíos (noria, molino hidráulico, presa hidráulica) . Gran parte de estas tecnologías fueron introducidas por el Islam, por lo que se conoce como la revolución agrícola musulmana. Dentro de los feudos se produce una división del campesinado entre labradores (propietarios de lotes grandes) y braceros (propietarios de pequeñas herramientas y lotes más reducidos).

Con el inicio de la edad moderna surgen nuevos cultivos y una expansión de los territorios para producir, lo que se tradujo en menor desarrollo tecnológico y abonado.

El liberalismo económico que surge en la edad contemporánea, los nacionalismos, las medidas proteccionistas, el crecimiento demográfico, el desarrollo de la burguesía y la revolución científica provocó un aumento considerable de la producción, mayor transparencia de los mercados, mayores inversiones.

Desde comienzos hasta mediados del siglo XX la actividad sufrió una gran merma producto de las guerras, principalmente en Europa, Asia y África del Norte. Esto, seguido de la incapacidad para financiar exportaciones devino en una situación aguda de escasez. En contraste, aquellos países que habían quedado al margen del

conflicto, como Canadá, Australia y Argentina, tuvieron una importante producción.

Pasadas las guerras, comienza un veloz progreso en el avance de la tecnología agrícola dando comienzo a la llamada “revolución verde”, donde, mediante la siembra de variedades mejoradas, la aplicación de nuevos fertilizantes y plaguicidas, hizo posible que el rendimiento se quintuplicara. Este impacto en el nivel de producción hizo que los precios de los productos primarios bajaran, lo que condujo al decrecimiento de la importancia comercial de los productos primarios, en favor a otros manufacturados.

En la década del setenta se producen serias crisis de productos agropecuarios en zonas como África y dificultades para estas en importar, debido a la devaluación del dólar y el aumento de los precios del petróleo. Todo esto llevo a que en 1974, bajo auspicios de la FAO y Naciones Unidas se celebre la Conferencia Mundial de Alimentación, donde se crearon instituciones para el desarrollo de la agricultura, tales como el ondo Internacional de Desarrollo Agrícola (FIDA), el Sistema mundial de información y alerta sobre la alimentación y la agricultura (SMIA) y el Comité de Seguridad Alimentaria Mundial (CSA).

En 1979 se celebra la Conferencia Mundial sobre Reforma Agraria y Desarrollo Rural donde se confecciona la declaración de Principios titulada como la “Carta del Campesino” y un Programa de Acción

En los años 80 comienza un importante avance en la biotecnología aplicada al campo. Hitos de esta década son 1983, cuando se crea la primer planta transgénica y 1986, donde la empresa Monsanto crea una planta de tabaco con un añadido en su genético de resistencia a la Kanamicina, siendo esta la primer planta genéticamente modificada.

Este desarrollo lleva a que en 1994 se apruebe la comercialización de los tomates Flav Savr, primer alimento genéticamente modificado.

Esta tendencia del uso de este tipo de tecnología continua en expandiéndose en el presente y ha posibilitado tanto el incremento del rendimiento como la posibilidad de sembrar en zonas que, naturalmente, no eran aptas para dichas actividades.

## **b. ANÁLISIS DE LA HISTORIA EN LA ARGENTINA**

En sus orígenes, la actividad económica ganadera estaba centrada en la región pampeana. Por 1536 se introducen los primeros equinos y por el 1580 los primeros vacunos. En 1609 comienza la matriculación para los interesados en participar de la caza y matanza del ganado vacuno cimarrón. Posteriormente comienza el surgimiento de estancias, marcación del ganado vacuno para controlar las cabezas y el surgimiento de fábricas de cebo y los saladeros. En 1777, mediante la sanción del Reglamento de Comercio Libre y Auto de Internación contribuye a un “boom” exportador, donde quintuplico la producción. Durante el período de 1810 y 1850 la actividad económica de la agricultura y ganadería sufre consecuencias de la guerra por la independencia.

En 1852, mediante el acuerdo de San Nicolás, se determina una única aduana de carácter nacional para gravar las importaciones y exportaciones.

Entre 1850 y 1880 se incrementa la exportación de lana. Durante estas primeras etapas se evidencia una alta exclusiva importancia de la ganadería y de un escaso desarrollo de la agricultura, a tal punto que había productos que debían importarse, como el trigo. Esta tendencia cambia radicalmente a partir de 1880, momento en que comienza el verdadero desarrollo agrícola.

En 1885, por medio de la ley 1628, se dota a los participantes de la campaña llamada “conquista del desierto” grandes extensiones de tierra, de esta forma se produce una especie de oligopolio de la tierra. Estos terratenientes pasarían a formar parte de la llamada oligarquía argentina. Con las tierras en su poder varios prefirieron obtener ingresos mediante arrendamientos, calculándose que esta modalidad estaba aplicada para el 39,30 % del territorio cultivado en 1895 y el 49,50 % hacia 1914.

El gran desarrollo que tuvo la exportación agrícola se debió a la alta demanda europea, a las nuevas tierras obtenidas con la campaña del desierto, al desarrollo de los trenes para transportar los granos hacia el puerto y al alza de los precios internacionales del trigo y el maíz. Se vieron propiciadas también por las medidas políticas estatales, que se centraron casi exclusivamente en la agricultura y ganadería, lo que condeno al país a una falta en la industrialización. Se calcula que por 1890 solo un 9 % de los ingresos derivaban de las industrias, de las que la mayoría eran artesanales, con lo cual gran parte de los productos industriales debían importarse.

En cuanto al rubro ganadero también hay desarrollos, como la aparición de los primeros frigoríficos en 1883, lo que permitió la exportación de carne congelada.

En el período de la primer guerra mundial decrecen las inversiones extranjeras, pero aumenta la demanda de los productos agropecuarios, principalmente de carne congelada. y por otra parte

las importaciones a Europa retroceden, favoreciendo a las de productos norteamericanos. Durante este período y en los años del período de entre guerras, las exportaciones argentinas dependieron predominantemente de la demanda británica.

En 1929, con la caída de la Bolsa de Wall Street caen las exportaciones argentinas, lo que lleva a una devaluación del peso, la autorización de destrucción de bienes para mantener los precios y la ampliación del gasto público con una reforma tributaria, donde se implementa la creación del gravamen a las ganancias de los ciudadanos y empresarios, para achicar el déficit fiscal. Este último impuesto, creado por la Ley 11.586 en 1932, llamado Impuesto de Emergencia a los Réditos, alcanzaba a las personas, sociedades y extranjeros no residentes y su alícuota general era el 5%, con excepción del rédito del trabajo en relación de dependencia. Cabe destacar que hasta dicha fecha, el principal ingreso del fisco provenía de las aduanas.

En 1933, debido a la caída de la demanda de carne argentina, propiciada por los rumores de infestación del ganado por la fiebre aftosa y al “Pacto del Commonwealth” firmado entre Gran Bretaña, uno de los principales importadores de los productos argentinos, donde se establece una preferencia comercial con sus colonias, incentivaron la creación de un pacto con el objetivo de mantener el nivel de comercio con los británicos, denominado “Roca-Runciman”.

El sector agroexportador permaneció sin grandes modificaciones hasta 1975, debido a que durante esta época se gesta un paulatino proceso de industrialización para sustituir las importaciones.

Después de la segunda guerra mundial, durante la presidencia de Juan Domingo Perón se salda la deuda externa y se nacionalizan los sectores claves para el desarrollo, como lo es el Banco Central. En los gobiernos posteriores se continuó profundizando la industrialización para desarrollar independencia de los mercados externos, vinculación heredado del modelo agroexportador de 1880. Durante esta época, Argentina tuvo un importante crecimiento tanto industrial como económico. Dicho crecimiento se detuvo partir de la irrupción de los gobiernos de facto de 1976, mediante la adopción de políticas económicas neoliberales, que generaron una importante inflación, descenso del PBI y aumento del endeudamiento público. Estos problemas se fueron acentuando cada vez más hasta eclosionar en una hiperinflación entre 1989 y 1990.

En 1975 comienza a regir el Impuesto al Valor Agregado para gravar el consumo, con el fin de aumentar los ingresos fiscales.

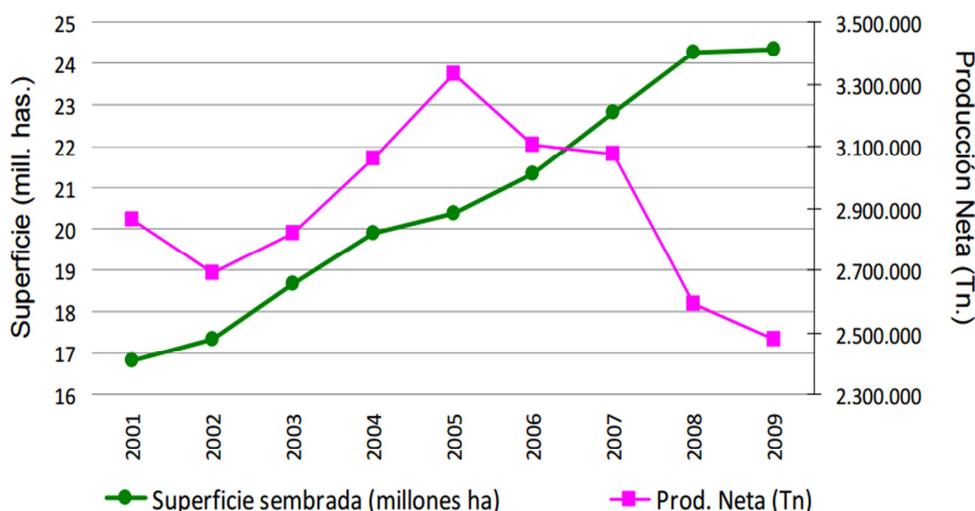
Durante esta época volvió el auge de las exportaciones agrícolas, marcado sobre todo por la creciente demanda de la soja. Sin embargo la escasez de crédito obstaculizó la ampliación de la capacidad de almacenamiento y transporte, imponiendo un cuello de botella en la producción.

En 1991 se Domingo Cavallo implementa la Ley de Convertibilidad para detener la hiperinflación. Esta política, si bien puso freno a la inflación galopante del 89, redujo la competitividad de las exportaciones agrícolas, pero ayudo a la inversión en infraestructura, lo que repercutió en un crecimiento en las cosechas hacia finales de la década. Dicho crecimiento también se vio propiciado por la aprobación de los cultivos transgénicos en 1995, lo que posibilito un mayor rendimiento por hectárea.

En 2001 por la crisis económica y social propiciado por el modelo neoliberal, lleva a la Argentina al mayor default registrado y al fin de la Ley de Convertibilidad con la posterior devaluación del peso.

En 2005 se inicia una operación para salir paulatinamente del default. Así, en dicho año, se propone el pago íntegro al FMI y el primer canje de la deuda. Posteriormente en 2010 se lanza un nuevo canje de la deuda.

Durante este período se evidencia una recuperación de la economía y aumento en la producción agrícola derivada por el aumento de inversiones, importante tecnificación de la actividad y alza de los precios de los commodities, principalmente la soja. El progreso de la agricultura durante esta última década ha ido en desmedro de la actividad ganadera, debido a que esta última tiene un rendimiento, precios y mercado mucho menor.



*Evolución de la agricultura y la ganadería*  
Fuente: [inta.gob.ar](http://inta.gob.ar)

Como hecho relevante de estos últimos años, debemos mencionar el dictado de la Resolución N°125/2008 en 2008 donde se establecía un sistema móvil para las retenciones impositivas a la soja, el trigo y el maíz, medida que, por las movilizaciones y protestas, concluyeron en su anulación. Desde este momento se produjo un distanciamiento entre el gobierno y el sector rural, lo que condujo por un lado a una

importante evasión impositiva dentro del sector según declaraciones del propio presidente de Confederaciones Rurales Argentina, a los operativos del megalavado realizado mediante el Banco HSBC, donde figuran los nombres de importantes empresarios agropecuarios, a informes de la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (Procelac) y constantes noticias de diversos medios; y por otro lado al aumento de presiones impuestas por parte del gobierno nacional en cuanto a mecanismos de control, con el fin de mejorar la conducta fiscal y de evitar la retención de los granos cosechados por parte de los productores, debido a que estos constituyen la principal exportación argentina.

Cabe destacar que desde el 2014 la cotización internacional de la soja, principal cultivo argentino, ha ido disminuyendo, si bien la producción en se ha incrementado. Según el Ministerio de Agricultura de la Nación la última campaña de soja 2014/2015 se elevó a unos 60 millones de toneladas.



*Evolución del precio de la soja  
Fuente: [www.fyo.com](http://www.fyo.com)*

## CAPÍTULO II: NORMATIVA VIGENTE

---

### 1. NORMAS CONTABLE a. ASPECTOS GENERALES

Como se pudo apreciar en el capítulo anterior, la actividad agropecuaria es altamente compleja, por lo que plantea intensas problemáticas, tanto a la hora de sus registraciones contables como en los procesos de auditoría de tales. Estas dificultades derivan principalmente de que el objeto principal de la actividad radica en la manipulación de activos biológicos. La NIC 41, que trata sobre los activos biológicos, define como tal a “las plantas y animales vivos que son capaces de experimentar transformaciones biológicas, bien para dar productos agrícolas que se contabilizan como existencias o bien para convertirlos en otros activos diferentes”. Es por la mencionada condición que dentro de los desafíos más importantes que supone esta actividad en relación a la contabilidad encontramos:

- La valuación de los bienes de cambio, ya que, al ser seres vivos, cambian cuantitativa y cualitativamente con el paso del tiempo y los cambios de las condiciones ambientales y climáticas. Dentro de este rubro, además de dicha dificultad, encontramos que el punto de que no para todos los bienes hay un mercado activo<sup>13</sup>.
- La valuación de los bienes de uso, debido a que estos, al igual que en los bienes de cambio, también está integrada por seres vivos que varían según el tiempo y las condiciones, con el agregado, por la naturaleza propia del rubro de los bienes de uso, del cálculo de la pérdida por su depreciación. De la misma manera, también podemos dividir la situación siguiendo el criterio de la presencia o no de un mercado activo.
- Que reconocer como ingreso y como valorar, dado que en este tipo de actividad los ingresos reales no están determinados meramente por la ocurrencia o no ventas, sino que el hecho sustancial de generación de ingresos depende del crecimiento vegetativo, tanto en cantidad como calidad de los activos.
- Como contabilizar los costos, consecuencia de que el reconocimiento de los ingresos se rige por el criterio del crecimiento vegetativo, no es compatible el cálculo de la ganancia operativa mediante la deducción del costo de venta. Es por ello que este último debe ser reemplazado por el costo de producción.
- Reconocimiento de resultados por tenencia derivado de las diferencias de precios.
- Exposición correcta de los estados contables con las variaciones antes señaladas

Todos estos dilemas planteados han sido motor de incentivo de numerosas normas profesionales, tanto nacionales como internacionales.

---

<sup>13</sup> Aquel en donde los productos en cuestión son homogéneos, existe una gran demanda y oferta y los precios de mercado son conocidos (no necesariamente con cotización)

## **b. FUENTES**

En el año 1997 el CECYT emite su Informe N°19, denominado “Actividad agropecuaria, preparación y exposición de estados contables” donde trata de guiar a en las problemáticas planteadas en el punto anterior. En este informe, precursor de la Resolución Técnica dictada posteriormente, relaciona los ingresos con el crecimiento vegetativo, denominando este tipo de ingreso como producción, atribuye el costo de producción como el más apropiado para el cálculo de la ganancia operativa, adopta como criterio más adecuado de valuación para los activos biológicos el valor corriente, siendo el más apropiado el Valor Neto de Realización. Cabe destacar, que dicho informe no fue de carácter obligatorio.

Posteriormente en el año 2000, en el contexto internacional del IASC, es aprobada la Norma Internacional de Contabilidad N° 41<sup>14</sup>, con vigencia para los estados financieros que inicien ejercicio a partir del 1 de enero de 2003. En esta normativa establece como criterio de valuación de los activos biológicos al valor razonable<sup>15</sup> menos los costos estimados en el punto de venta.

Finalmente, el 26 de marzo de 2004 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) sanciona la resolución técnica 22. Anexos a esta, el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) emitió el informe 25, con ejemplos prácticos de la aplicación de dicha resolución normativa, y el informe 33, sobre los activos biológicos de largo plazo.

## **c. RESOLUCIÓN TÉCNICA 22**

La resolución técnica 22 es la que reglamenta los aspectos contables de la actividad agropecuaria.

La estructura de la resolución técnica consta de 2 partes, siendo la primera los considerandos y los artículos de la resolución, y la segunda, el cuerpo normativo, que consta de 8 puntos<sup>16</sup>:

- 1-Objetivo
- 2-Definición de Actividad Agropecuaria
- 3-Alcance
- 4-Ámbito de Aplicación
- 5-Definiciones
- 6-Reconocimiento
- 7-Medición
- 8-Exposición

---

<sup>14</sup> Véase Anexo 3

<sup>15</sup> “El precio que podría ser recibido al vender un activo o pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a una fecha de medición determinada.” (IASB)

<sup>16</sup> Véase Anexo 4

Sintetizando los aspectos más relevantes encontramos:

- Alcance (3): La norma incluye a los activos biológicos, productos agropecuarios y a los resultados por producción agropecuaria. De este modo no incluye a rubros que no tengan desarrollo biológico (Ejemplo: productos veterinarios, agroquímicos, insecticidas, tierras agropecuarias, entre otros) ni a las manufacturas derivadas de productos agropecuarios.
- Valuación (7):
  - Bienes de cambio (7.1.)
    - Con existencia de mercado activo (7.1.1.): Al valor neto de realización (VNR)
    - Bienes sin mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo (7.1.2): Dependiendo de la fase en la que se encuentre puede ser:
      - Etapa inicial (7.1.2.1): La normativa establece como criterio principal de medición el costo de reposición. Cuando este no sea viable de obtener proporciona como criterio alternativo al costo original.
      - Posterior a la etapa inicial (7.1.2.2.): Como regla principal de medición se establece al valor neto descontado del flujo neto de fondos. Cuando este no sea viable de obtener proporciona como criterios alternativos al costo de reposición o sino al costo original.
    - Sin existencia de mercado activo (7.1.3.)
      - Con posibilidad de obtener valores de mercado: Se valúan al valor neto de realización (VNR).
      - Sin posibilidad de obtener valores de mercado: La normativa enuncia como premisa principal de medición al costo de reposición. Cuando este no sea viable de obtener proporciona como criterio alternativo al costo original.
  - Bienes de uso (7.2.)
    - Con existencia de mercado activo (7.2.1.)
      - Con posibilidad de ser comercializado en su condición actual (7.2.1.1.): Costo de Reposición directo de un bien similar.
      - Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales (7.2.1.2): Costo de reposición del bien medido al inicio menos sus depreciaciones.

- Sin existencia de mercado activo (7.2.2.): La normativa establece como pauta de valuación al costo de reposición, siendo el costo original la alternativa cuando este sea de difícil obtención. Diferencia 4 estadios de desarrollo con ciertas particularidades:
  - Bienes desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo (7.2.2.1.): El costo de reposición debe ser el de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.
  - Bienes desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial (7.2.2.2.): Al costo de reposición a considerar debe detrarse la producción vendida.
  - Bienes desde producción en volúmenes comerciales hasta fin del desarrollo biológico (7.2.2.3.): Al costo de reposición debe anexarse los costos de mantenimiento del activo biológico.
  - Bienes desde el fin del desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien (7.2.2.4.)
- Depreciaciones (7.2.3.): La resolución establece como método de cálculo preferente al valor original menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil del bien, dividido por la producción total y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable. Si este cálculo no fuera razonable por las características propias del bien, permite la depreciación de otro método que satisfaga los requisitos de la Resolución Técnica 16, como lo es el criterio de depreciación lineal. Un ejemplo claro de esta clase de situaciones de incerteza en cuanto a la capacidad productiva del activo ocurre en la actividad del tambo, donde es recomendable calcular la depreciación sobre el valor de origen menos su valor residual (valor carne) por el método lineal de la cantidad de años de vida útil del bien.

$$\text{Depreciación del período} = \frac{\text{Valor} \times \text{Producción Obtenida}}{\text{Producción esperada Total}}$$

- Activos biológicos con procesos productivos continuos (7.3.): La norma establece que la producción de esta clase de activos biológicos puede contabilizarse en el momento de su ocurrencia, en forma mensual o un período mayor. Establece que la medición debe efectuarse al cierre a valor de reposición o VNR.

- Exposición (8)
  - Estado de situación patrimonial (8.1.): La norma principalmente crea el rubro activos biológicos y establece la necesidad de categorizar en, según el grado de desarrollo de los mismos, “en desarrollo”, “terminados” y “en producción” en la información complementaria. Debe también informarse en estas cuando se aplique los métodos alternativos de valuación de la norma, explicitando las causas que tornaron inviable el uso de los criterios recomendados.
  - Estado de Resultados (8.2.): En este estado contable es donde la norma impone mayores cambios<sup>17</sup>. Se crea el resultado por producción, como la diferencia entre la producción (ingreso por el incremento del valor físico y/o de calidad) y el costo de producción. Seguido a esto obliga a exponer las ventas realizadas, conjuntamente a su costo. Finalmente hace mención a los resultados por tenencia que surgen de la diferencia del valor al cierre y el valor del momento de ocurrencia de los hechos, motivada por la variación de los precios relativos.

---

<sup>17</sup> Véase Anexo 5

## **2. NORMAS IMPOSITIVAS**

### **a. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un gravamen al consumo que fue sancionado por la ley 20.637 que rige a partir del 1 de enero de 1975. En sus inicios contemplaba la exención de la actividad agropecuaria, al igual que la mayoría de las prestaciones de servicio. En 1990, con el dictado de la ley 23.765, se acaba con dicha exención impositiva, aunque no eran sujetos del impuesto, por lo que se les permitió no inscribirse, debiendo los adquirentes actuar como agentes de retención del gravamen. Posterior a octubre del mismo año, se los reconoce como sujetos del gravamen. En diciembre de 1990 también se amplía el gravamen a los servicios, incluidos los propios que se prestan a la actividad agropecuaria (veterinarios, pastaje, labores, por citar ejemplos). La última ley vigente es la 23.349, sancionada en 1986, si bien ha sufrido múltiples cambios, siendo el último texto aprobado el 26 de marzo de 1997. Adicional a esta existe el decreto reglamentario 692/1998 que complementa la norma.

Este impuesto básicamente es un gravamen del tipo indirecto, de imposición plurifásica<sup>18</sup> no acumulativa, donde se afecta al aumento del valor de las diferentes etapas. En nuestro país, dicho valor agregado se calcula mediante el método de sustracción de “impuesto contra impuesto”, que implica la diferencia entre el impuesto recaudado por las ventas (débito fiscal) y el erogado por las compras (crédito fiscal). Esta diferencia da origen a lo que se denomina Saldo Técnico o saldo del primer párrafo. Es oportuno mencionar que, con la publicación del decreto 814/2001, se permite el cómputo de las contribuciones patronales y vales alimentarios como crédito fiscal, siguiendo los porcentajes incluidos en el Anexo I de dicho decreto<sup>19</sup>.

Abordando el análisis de los elementos esenciales del impuesto podemos decir que su objeto, enunciado en el primer artículo, son las ventas e importaciones definitivas de cosas muebles, y las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país (conforme a las inclusiones dispuestas en el artículo 3). El sujeto pasivo del impuesto, definido en el artículo 4, es aquel que: vendan o importen cosas muebles, presten servicios gravados o sean inquilinos de locaciones gravadas. En cuanto a la base imponible del impuesto corresponde al precio neto de venta, locación o prestación que resulte de la factura o comprobante equivalente. A estas bases se le aplica la alícuota enunciada por la ley. La alícuota general, que comprende a la mayoría de las actividades, es del 21%, existiendo otras alícuotas especiales para ciertos tipos de labores apartadas en la ley. Dentro de estas últimas se encuentra expresada la alícuota diferencial del 10,5 % para la actividad agropecuaria (Artículo 28, inciso a N°1,2,3,4 y 5). Otro aspecto relevante en relación a las alícuotas dentro del sector agropecuario tiene que ver con que los servicios, insumos y labores en el sector agropecuario están gravados por la alícuota general. Estas diferencias de alícuotas generan, según estudios como el 9° Simposio tributario organizado

<sup>18</sup> Tipo de gravamen que incide en 2 o más etapas del circuito comercial.

<sup>19</sup> Véase Anexo 6

por el CPCECABA saldos técnicos a favor de difícil recuperación. Relacionado con la actividad deben ser mencionados la exención que poseen los arrendamientos rurales, sin sujeción a tope alguno, la aplicación de la alícuota general para el caso de venta de sementeras y el diferimiento del IVA para las operaciones de canje<sup>20</sup>, donde los bienes y servicios se facturan por su importe neto sin IVA y recién con la entrega de los productos primarios se liquida el impuesto.

En cuanto a la determinación de la base imponible debemos hacer una división para proceder con el análisis:

- Liquidación de granos: En la liquidación de granos existen 3 tipos de precio: referencia (cotización del mercado), operación (precio de referencia menos gastos de fletes, comisión, calidad y demás) y el neto (precio de operación menos impuestos y tasas aplicables). Este impuesto grava al precio de operación. El comprobante electrónico de “Liquidación primaria de granos”, enunciado por la RG 3419/12, reemplaza a la factura y debe ser emitido por el comprador o consignatario.
- Liquidación de hacienda: Existen cuatro modalidades para la venta del ganado: forma directa (cuando el productor emite la factura o cuando el comprador efectúa la liquidación –caso común en operaciones con frigoríficos-), mediante consignatarios o comisionistas (por ejemplo ventas en ferias o exposiciones), a través del Mercado de Liniers y por el Centro de Consignatarios o facturados por terceros.

La liquidación del impuesto se realiza en forma mensual y lo confecciona el contribuyente mediante un aplicativo del S.I.Ap. que informa mediante el formulario F.731<sup>21</sup> el crédito y débito fiscal, junto con otros pagos a cuenta. Recientemente, a partir del 1 de Julio de 2015, mediante la RG 3711, se modifica el procedimiento de confección mediante un nuevo servicio web dentro de los servicios con clave fiscal de la página de AFIP. En el caso de la sector agropecuario, está excluida de esta modificación por la mencionada resolución, por lo que continua liquidándose por el aplicativo del S.I.Ap.. Cabe destacar que la ley de IVA permite a los contribuyentes dedicados a la actividad agropecuaria realizar las presentaciones mensuales y un pago anual, mediante la confección del formulario F.810<sup>22</sup>.

Además del propio tributo, existe un régimen de retención y percepción de IVA y otros pagos a cuenta (como el del Impuesto a los Combustibles) que oportunamente se analizará más adelante. Es propicio meramente mencionarlo aquí puesto que estos se identifican en la declaración jurada y restan al impuesto a ingresar o, en caso de exceder este, conforman el saldo de libre disponibilidad. Este último, a diferencia del saldo técnico, puede

---

<sup>20</sup> Operatoria que consiste en la provisión de bienes y servicios a cambio de la entrega de los productos primarios cuando estos sean producidos.

<sup>21</sup> Véase Anexo 7

<sup>22</sup> Véase Anexo 8

afectarse mediante operaciones de compensación a otros impuestos u otras posiciones de IVA.

## **b. IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

El impuesto a las Ganancias, como ya fue mencionado anteriormente tiene su origen en la Ley 11.586 de 1932, y fue inicialmente un impuesto nacional de emergencia llamado Impuesto de Emergencia a los Réditos. A partir de 1946 comienzan a gravarse varios tipos de ganancia que no estaban incluidos en el texto de 1932. Así, con la ley 20.628, sancionada el 27 de diciembre de 1973, con entrada en vigencia a partir del 1° de enero de 1974, se unifica todos los impuestos a los réditos dentro del Impuesto a las Ganancias. Está usa dos tipos de teorías: la de la fuente para las personas físicas y la del balance para las personas jurídicas. La primera considera gravable a aquella renta de frutos periódicos de una fuente permanente, mientras que la teoría del balance considera ganancia a todo incremento patrimonial. En 1978 se sanciona la ley 21.894 que adopta un régimen de ajuste estático por inflación, que posteriormente, en 1985, es modificado por la Ley 23.260, junto con métodos de valuación de bienes de cambio y reglas para la compensación de quebrantos. En 1991, con la Ley 23.928 se deroga toda norma que autorice indexación o actualización monetaria. Posteriormente la ley 24.073 fija el coeficiente de actualización en 1. Finalmente, en 1997, mediante el Decreto 649/97, se conforma el texto que hasta hoy continua en vigencia.

El impuesto a las ganancias es un impuesto directo a la renta, progresivo para el caso de las personas físicas<sup>23</sup> y proporcional para las personas jurídicas, que grava los beneficios netos (ingresos menos costos y gastos).

El objeto del impuesto son las ganancias que cumplan con 1 o más requisitos, dependiendo del tipo de persona (física o jurídica), del artículo 2. Los sujetos pasivos son los residentes (aquellos que tengan nacionalidad y/o residencia mayor a los 6 meses en el país) y los no residentes, debiendo estos últimos tributar únicamente sobre las ganancias de fuente argentina.

El nacimiento del hecho imponible surge del año fiscal, para las personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de hecho comienza el 1 de enero y finaliza al 31 de diciembre, para las jurídicas corresponde con el ejercicio económico que se estipule en el instrumento constitutivo.

El impuesto se estructura en 4 categorías:

- La primera, obtenidas por personas físicas o sucesiones indivisas que corresponde a la renta del suelo (definidas en el artículo 41 de la ley). Son principalmente las rentas derivadas de locaciones y sublocación de inmuebles rurales o urbanos y valores locativos por propiedades cedidas o destinadas a recreo, veraneo o similares. Sigue el criterio de lo devengado.

---

<sup>23</sup> Véase Artículo 90 de la ley de Impuesto a las ganancias del ANEXO 9

- La segunda categoría, también corresponde a las personas físicas o sucesiones indivisas que tienen ingresos derivados del producto de inversión de capitales, como por ejemplo, títulos públicos, bonos, dividendos y utilidades obtenidos de empresas, intereses accionarios de cooperativas, resultado de venta de acciones entre otros. Sigue el criterio de lo percibido.
- La tercera corresponde a los sujetos tales como sociedades, empresas, explotaciones unipersonales, comisionistas, rematadores, consignatarios, loteos, fideicomisos (definidas en el artículo en el artículo 49 y 69 de la ley). Al igual que la primera categoría, en líneas generales sigue el criterio de lo devengado.
- La cuarta categoría es para las rentas obtenidas del trabajo personal, obviamente de personas físicas o sucesiones indivisas (definidas taxativamente en el artículo 79 de la ley). De la misma forma que la segunda categoría, sigue el criterio de lo percibido.

La determinación del impuesto la realiza el contribuyente mediante la presentación de una declaración jurada (formulario 713 para personas jurídicas y 711 para las físicas)<sup>24</sup>. En dicha declaración debe exponerse los rubros patrimoniales de activos y pasivos, el resultado económico obtenido, los ajustes, deducciones y quebrantos del impuesto que llevan al resultado impositivo (mediante el cual se calcula dicho impuesto), los pagos a cuentas (retenciones y percepciones, anticipos ingresados de dicho impuesto, pago a cuenta por impuesto a los créditos bancarios, pagos a cuenta del impuesto a los combustibles – solo para actividad de transporte automotor, actividad minera, pesca marítima y agropecuaria que use maquinaria-).

Presentada la declaración jurada, son calculados los anticipos a ingresar para el siguiente período fiscal. La cantidad de anticipos es de 5 para personas físicas (todos del mismo monto) y 10 para sociedades (primer anticipo corresponde al 25% y los restantes al 8,33%). La base de cálculo es el impuesto determinado, menos las retenciones sufridas y el pago a cuenta del impuesto a los combustibles.

Hablando de este impuesto en cuanto a la actividad agropecuaria podemos decir, primero que es una actividad gravada que se encuadra en el marco de lo reglamentado en la tercera categoría, por lo que se rige por el criterio de lo devengado y posee las siguientes deducciones propias de la misma (artículo 87 de la ley):

- Gastos y erogaciones del giro de la actividad
- Castigos y provisiones de deudas incobrables o de dudoso cobro, siempre que cumpla con alguno de los índices de incobrabilidad admitidos en el decreto reglamentario (concurso, quiebra o desaparición del deudor, inicio de acciones judiciales, paralización manifiestas de operaciones del deudor o prescripción)
- Gastos de organización

---

<sup>24</sup> Véase Anexo 11 y 12

- Reservas para riesgos en curso
- Previsión para indemnizaciones por despido
- Sueldos y cargas sociales a favor del personal empleado
- Gastos de representación
- Honorarios a directores, síndicos, consejo de vigilancia y socios administradores de sociedades.

También el texto legal enuncia métodos de valuación de existencias distintos a los mencionados en la resolución técnica 22, por lo que de practicarse balances corresponde realizar el ajuste (sea de más o de menos) por la diferencia entre tales. El artículo 52 de la ley enuncia los siguientes métodos de valuación:

- Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto las explotaciones forestales:
  - Con cotización conocida: Se debe valorar al precio de plaza menos los gastos de venta a la fecha de cierre del ejercicio. Generalmente se usa el precio de plaza del mercado donde acostumbra operar el productor (sea el puerto de Rosario, Buenos Aires o de Bahía Blanca).
  - Sin cotización conocida: Deben valuarse al precio de venta fijado por el contribuyente menos los gastos de venta a la fecha de cierre del ejercicio.

Cabe destacar que los gastos a deducir para la determinación del stock son: de acondicionamiento, flete, secada, generales, zarandeo, comisiones y almacenajes.

- Mercaderías de reventa, materias primas y materiales: agroquímicos, combustibles, suplementos, semillas y cualquier otro insumo adquirido que no hubiese sido usado se valorará al costo de la última compra realizada en los dos meses (en caso que no exista, será la última realizada en el ejercicio, o el valor impositivo del inventario inicial si no la hubo). Los rollos, fardos y semillas, se valorarán al costo de las sementeras más gastos de recolección.
- Sementeras: Este rubro comprende a las semillas, mano de obra directa y gastos directos empleados para aquellos cultivos que están en proceso de producción y no fueron recogidos. Se valúa al valor de las inversiones desde la fecha efectuada hasta la fecha de cierre actualizada (vedadas a partir del 01/04/1992 por la ley 24.073) o al valor probable de realización a dicho cierre (cuando hay situaciones ambientales desfavorables). Cuando se opta por la segunda, debe ser informado a AFIP con prueba de informe de ingeniero agrónomo, de compañía de seguro, fotografía satelital y otro elemento de prueba pertinente.

- Existencia de Hacienda: La ley diferencia 2 métodos de valuación dependiendo si el establecimiento es de cría o invernada. Para el primero su valuación es al “costo estimativo por revaluación anual”, mientras que en establecimientos de invernada se valúa “al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda”. Cabe destacarse que son excluidos del rubro bienes de cambio aquellos vientres que sean puros por cruce o de pedigree. Las bajas que se produzcan por muerte o robo deben estar con respaldo documental para que pueda computarse dicho quebranto. En los artículos 53 , 54 y 76 establecen varias aclaraciones respecto a las valuaciones de este rubro:
  - Establecimientos de cría:
    - Dentro de la zona central ganadera<sup>25</sup>: El cálculo del método de costo estimativo por revaluación anual se obtiene:
      - Se determina la categoría más vendida en los últimos 3 meses del ejercicio.
      - Se determina si la representatividad es mayor al 10 % del total de la venta de la categoría más vendida. Se calcula mediante el cociente entre las cabezas vendidas de la categoría más representativa en el último trimestre sobre la cantidad de cabezas vendidas durante todo el ejercicio de dicha categoría, esto multiplicado por 100.

$$\frac{\text{Cab. vendidas último trim. de categ. más vendida}}{\text{Cab. s vendidas totales de categ. más vendida}} \times 100$$

- Si no hubiese ventas o no fueran representativas, se toma como base el de la categoría más adquirida en los últimos 3 meses.
- Si tampoco hubiese ventas, se toma como base la categoría más vendida en el mercado que acostumbra operar.

---

<sup>25</sup> Son todas aquellas no incluídas en las resoluciones J-478/62 y J-315/68 (VEASE ANEXO 13)

- Obtenida la categoría, se procede a calcular el Precio Promedio Ponderado, el cual consiste dividir el monto total vendidos en los últimos 3 meses (adquiridos, o del mercado, según corresponda) por la cantidad de cabezas vendidas, adquiridas o del mercado, dependiendo de la situación.

$$\frac{\text{Monto total último trimestre}}{\text{Cabezas totales último trimestre}}$$

- Al cálculo del punto anterior se le aplica el 60%
- Mediante una tabla provista por la ley 23.079<sup>26</sup>, se calcula el cociente entre el índice de la categoría a valorar sobre el de la categoría más representativa.

$$\frac{\text{Índice Categoría a valorar}}{\text{Índice Categoría más vendida último trimestre}}$$

- Finalmente se aplica el coeficiente calculado anteriormente al Precio Promedio Ponderado al 60% y se lo multiplica a la cantidad de cabezas.

$$PPP\ 60\% \times \text{Coeficiente} \times \text{Cantidad de cabezas}$$

- Dentro de la zona marginal: Se valúa al costo fijo de origen.
- Establecimientos de invernada: Al precio de plaza para contribuyente en el mercado donde acostumbra a operar, menos, gastos de venta para cada categoría.
- Valuación de hacienda reproductora: Incluye a todo reproductor macho y solo a las hembras puras por cruce o de pedigree. El artículo 76 del decreto reglamentario establece como criterio de valuación lo siguiente:
  - Hacienda adquirida: El valor de adquisición debe depreciarse de forma anual en función de la vida útil del reproductor (que generalmente oscila aproximadamente en 5 años). Como alternativa se puede usar el método del costo estimativo por revaluación anual.
  - Hacienda de propia producción: Se aplica un precio que represente el costo probable del semoviente.

---

<sup>26</sup> Véase Anexo 14

- En cuanto a la valuación de las plantas y árboles frutales, dado el tiempo de vida, son considerados bienes de uso y puede depreciarse cuando estén aptas para producir frutos.

Cabe destacar que el artículo 56 permite valuar las existencias al costo en plaza cuando se pruebe que el mismo es inferior al determinado por los criterios mencionados en el artículo 52. Para ejercer dicha opción debe informarse a AFIP de tal situación.

Un punto a destacar es el incentivo de la ley 17.117 que exime a los contribuyentes que realicen la crianza del ganado equino al pago de este impuesto.

### **c. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA**

El Impuesto a la Ganancia mínima presunta fue creado como un impuesto de emergencia por la ley 25.063, publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de 1998. Inicialmente tenía una vigencia de 10 años, pero a través de la Ley 26.545 fue prorrogado hasta el 30 de diciembre del 2019.

Es un impuesto directo que grava los activos, siempre que sean mayor al mínimo exento de \$ 200.000, a la tasa del 1%. Los sujetos de dicho impuesto son las personas jurídicas y aquellas personas físicas o sucesiones indivisas que tengan explotaciones unipersonales o sean titulares de inmuebles rurales. Cabe mencionar que las alianzas estratégicas empresarias, como las UTE o las ACE, no son sujetos del impuesto.

Existen varios tipos de activos que la ley los define no computables:

- Dividendos de sociedades.
- Inversiones en construcción de edificios o mejoras.
- Saldos pendientes de integración.
- Bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automotores.

Este impuesto sirve como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, algo lógico ya que ambas gravan el mismo concepto, solo que una en base cierta y otra sobre presunciones relacionadas con el monto del activo. Con respecto a este punto pueden ocurrir las siguientes hipótesis:

- Impuesto a las ganancias sea mayor que el de mínima presunta: en este caso no corresponde el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta.
- Impuesto a la ganancia mínima presunta mayor al impuesto a las ganancias: se debe ingresar el impuesto a la ganancia mínima presunta en la medida que exceda el impuesto a las ganancias. Cabe destacar que el impuesto a la ganancia mínima presunta puede computarse como pago a cuenta de ganancias en los 10 años siguientes.

La liquidación la efectúa el contribuyente mediante el formulario 715<sup>27</sup>.

Al igual que el impuesto a las ganancias, este gravamen posee anticipos, solo que en una cantidad de 11, que se computan como pago a cuenta del próximo ejercicio fiscal.

La valuación de los activos propios de la actividad agropecuaria se realiza de la misma manera que lo expuesto en el impuesto a las ganancias (con la diferencia que los bienes muebles amortizables de primer uso son no computables), salvo, el rubro de inmuebles rurales. Con respecto a este último, la ley admite una deducción del 25 % sobre el valor fiscal o el monto de 200.000 pesos, el que resulte mayor. Cabe aclarar que solo son considerados inmuebles rurales los que así haya definido las leyes catastrales locales. Respecto a este rubro, en el artículo 3 inc. j) y artículo 12, establece que no resulta computable en el cálculo del el mínimo exento de \$ 200.000 aquellos inmuebles inexplorados y, además, no se admite el cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

#### **d. RÉGIMEN DE RETENCIONES (SICORE)**

En el ámbito nacional existe un Régimen de Retención para el impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Estas retenciones podríamos definir las como los importes que le deduce un contribuyente (agente de retención) a otro al momento del pago. Dicha retención debe ser ingresada al fisco por quien la realice y funciona como un anticipo del impuesto en cuestión para el contribuyente que la sufrió. Cabe destacar que la ley 11.683 de procedimientos administrativos establece en su artículo 8 inciso c) a los agentes como responsables en forma personal y solidaria por el ingreso de la retención. En la actualidad, existen varios regímenes de retención.

El régimen de retención de IVA vigente para las operaciones de compraventa de granos no destinados a la siembra y legumbres secas está contemplado en el texto normativo de la Resolución General 2300/07. Los sujetos pasibles de la retención, enunciado por el artículo 3, son “personas físicas, sucesiones indivisas, empresas, o explotaciones unipersonales, sociedades, asociaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado que revistan en el IVA la calidad de responsables inscriptos”. Quienes están obligados a practicarla son los adquirentes de los, los exportadores, los mercados de cereales, cooperativas, acopiadores, consignatarios y demás intermediarios. Respecto a las alícuotas aplicables, dependiendo si están inscriptos o no en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG), pueden ser:

- No inscriptos: Se aplica el régimen general de retenciones de IVA (RG 18/97) siendo las alícuotas aplicables del 10,5 % para granos y legumbres secas no destinados a la siembra, excepto para el arroz, que es del 21 %.

---

<sup>27</sup> Véase Anexo 15

- Inscripto: 8 % para granos y legumbres secas no destinados a la siembra, excepto el arroz. Respecto al último la alícuota es del 18 %.

Como ya se aclaró anteriormente, la retención se practica con el pago. La salvedad en este punto es con respecto a los pagos en especie, donde la norma solo afecta al importe entregado en suma de dinero, siendo el restante exceptuado.

La RG 2300 contempla un régimen sistemático de devolución parcial de las retenciones mediante acreditaciones en cuenta bancaria con CBU informada y publicada para aquellos inscriptos correctamente en el RFOG y no se encuentren excluidos o suspendidos por causales del Anexo VI, apartado A de dicha resolución.<sup>28</sup>

En cuanto al régimen de retenciones del impuesto a las ganancias está reglamentado por la Resolución General 2118. En esta normativa se define como sujeto pasivo de la retención a los enajenantes, destinatarios y beneficiarios de los pagos que se efectúen por operaciones relacionadas con la venta de granos no destinados a la siembra. Quienes deben actuar como agentes son los canjeadores, industriales, exportadores, compradores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, corredores y demás intermediarios. Al igual que en la retención de IVA, debe practicarse en el momento del pago, con la salvedad que grava también los pagos en especie. En cuanto a la alícuota existen las siguientes situaciones:

- Contribuyente inscripto en Ganancias y en RFOG: El mínimo no sujeto a retención es de \$ 12.000 (monto mensual que debe restarse por mes por proveedor), la alícuota del 2 % y el monto de la retención debe ser mayor a \$ 50 para que corresponda su efectivización.
- Contribuyente inscripto en Ganancias y no en RFOG: En este caso la alícuota es del 15 %.
- Intermediarios inscripto en Ganancia y no en RFOG: Los pagos están gravados al 8 %.
- No inscriptos en Ganancias: La alícuota aplicable es del 28 %.
- Contratos futuros que no acrediten inscripción en Ganancias: La alícuota es del 2%.
- Contratos futuros que acrediten inscripción en Ganancias: La alícuota se reduce al 0,50 %.
- Comisiones y demás retribuciones derivadas de la actividad de consignación, acopio, y demás que estén incluidos en el RFOG: El mínimo exento de retención es de \$ 5.000 y una alícuota aplicable del 2%, siendo \$20 el monto mínimo de la retención para que corresponda la práctica.

---

<sup>28</sup> Véase Anexo 16

En caso que haya alguna imposibilidad de retener, como ocurre en los casos de la permuta y dación de pago, es el sujeto mismo quien debe autopracitarse la retención (autorretención).

El formulario usado para su presentación es el 744<sup>29</sup>

Existe otra resolución (RG.830) que establece un régimen general de retención de impuesto a las ganancias. Analizando los puntos que atañen a la actividad agropecuario podemos citar que:

- Venta de hacienda: La resolución no hace una mención distintiva a esta actividad, por lo que se encuadra dentro del concepto “venta de bienes de cambio y bienes muebles”. Este régimen tiene un mínimo de \$ 12.000 por mes y por proveedor, y su alícuota es del 2%.
- Operaciones de Arrendamiento: Si están inscripto en el impuesto debe retenerse el 6%, previa deducción del mínimo de \$ 1.200 por proveedor y por mes de la duración del contrato. En caso de no estar inscripto o de ser monotributista que excedió los límites de los ingresos brutos de su categoría debe retenerse el 35 %.
- Fletes: El mínimo no sujeto a retención es de \$ 6.500 por proveedor y por mes y su alícuota del 0,25 %. Al igual que en el punto anterior de no estar inscripto o de ser monotributista que excedió sus límites debe retenerse el 35%.

#### e. IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

Nace el impuesto de emergencia a los bienes personales con la ley 23.966, publicada el 20 de agosto de 1991, con una vigencia de 9 períodos fiscales, plazo que el 2 de diciembre de 2009, mediante la Ley 26.545, fue prorrogado hasta el 2019. Es un impuesto nacional, directo, progresivo y personal cuyos sujetos son las personas físicas y sucesiones indivisas. Cuando están domiciliadas en el país, el impuesto grava tanto los bienes ubicados en el país como los del exterior, mientras que aquellos domiciliados en el exterior solo deben calcular el impuesto resultante de los bienes situados en el país. Como se menciona es un impuesto progresivo que grava los bienes a las siguientes alícuotas:

Bienes por menos de 305.000	0%
Bienes entre 305.000-750.000	0,50 %
Bienes entre 750.000-2.000.000	0,75%
Bienes entre 2.000.000 - 5.000.000	1,00%
Bienes entre de más de 5.000.000	1,25%

Sobre la valuación de los bienes, en línea general, se valúan por su costo de adquisición o construcción. El 5% de la suma total de los bienes gravados

---

<sup>29</sup> Véase Anexo 17

debe computarse como bienes del hogar. Cabe destacar que la norma exige a los inmuebles rurales.

En cuanto a las acciones y participaciones de sociedades comerciales deben ser declaradas por la sociedad y se aplica el 0,50 % sobre el patrimonio neto de los estados contables, independiente de la cifra. La valuación de las empresas unipersonales y sociedades de hecho se rigen por la misma valuación que en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar la reducción de los bienes rurales.

El impuesto a los bienes personales posee también un régimen de anticipos que establece la cantidad de 5.

La liquidación del tributo los realiza el contribuyente, mediante los formularios F.762/A para el impuesto a los bienes personales y F.899 para las participaciones societarias<sup>30</sup>.

#### **f. OTROS IMPUESTOS NACIONALES**

Existen otros impuestos que no son específicos de la actividad agropecuaria pero que representan gastos y deben ser tenidos en cuenta a la hora de la realización de auditorías fiscales. Estos impuestos son principalmente el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural y el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios. El primero, reglado por la Ley 25.745, grava las operaciones de compra de combustible (naftas, gas oil, kerosene, GNC y GLPA). El impuesto se calcula como el producto entre el precio en planta, sin impuestos, para modalidad reventa, la cantidad de litros y la alícuota según el producto en cuestión. Las alícuotas vigentes son:

- 70% para la nafta común
- 62% para el resto de las naftas
- 19% para el Gas oil y kerosene

Este impuesto es susceptible de ser tomado como pago a cuenta en IVA e Impuesto a las Ganancias tanto para los productores agropecuarios, así como los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, y también para la actividad de transporte. La determinación del pago a cuenta es el importe mayor entre \$ 0,15 por litro o el 19 % sobre el precio neto que surge del comprobante.

En cuanto al Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios (mal llamado impuesto al cheque) fue aprobado por la Ley 25.413 y grava las acreditaciones y débitos en cuenta bancaria a una alícuota del 0,6 %. Es oportuno aclarar que, por la ley 25.345 (Ley Antievasión), es obligatorio la bancarización de toda operación que supere la cifra de \$ 1.000.

De este impuesto los contribuyentes puede tomarse como pago a cuenta de Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, o para compensar

---

<sup>30</sup> Véase Anexo 18 y 19

sus respectivos anticipos, el 34 % del impuesto en relación únicamente a las operaciones de acreditaciones bancarias.

#### **g. RÉGIMENES DE INFORMACIÓN**

El 15 de Abril de 2009 surge un régimen de información para los compradores, exportadores, acopiadores, consignatarios y demás intermediarios del mercado de cereal, referido a la registración de los contratos de compraventa y formularios 1116 B y C, mediante un aplicativo del S.I.Ap. Dicha norma fue reemplazada por la Resolución General 3744/2015 donde debe realizarse vía de un servicio web la registración de las liquidaciones primarias (documentación que reemplazó los formularios 1116 B y C) y contratos, con uso de mecanismos de firma digital.

Ese mismo año, el 3 de Julio, se dicta la Resolución General 2644, donde se obliga a los productores a detallar la información de los inmuebles rurales afectados a la producción de granos no destinados a la siembra y presentar en las respectivas agencias de AFIP los contratos o escrituras que correspondieren.

El 18 de Enero de 2010 la Administración Federal de Ingresos Públicos dicta la Resolución General 2750 la cual establece la obligatoriedad de informar:

- La existencia de granos y legumbres no destinados a la siembra de todos los granos de propia producción, detallados en el Anexo I<sup>31</sup> de dicha resolución, al 31 de agosto de cada año. Dicha declaración informativa tiene al 30 de septiembre como vencimiento.
- La superficie destinada a los cultivos del Anexo II (cosecha fina) <sup>32</sup>, cuyo vencimiento es el 31 de octubre.
- La superficie destinada a los cultivos del Anexo III (cosecha gruesa) <sup>33</sup>, de vencimiento el 31 de enero.

Posteriormente, dicto la Resolución General 3342, dictada el 15 de Junio de 2012, donde se dispone la obligación de informar la producción de:

- Trigo, la cual vence el 28 de febrero
- Maíz, soja y girasol, cuyo vencimiento opera el 31 de agosto.

La omisión de la presentación de estas declaraciones juradas puede llevar a la aplicación de multas previstas en la Ley 11.683, impide la emisión de cartas de porte y obtención de los CTG y puede suponer la suspensión transitoria del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

---

<sup>31</sup> Véase Anexo 20

<sup>32</sup> Véase Anexo 20

<sup>33</sup> Véase Anexo 20

## **h. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS**

Se trata de un impuesto provincial que grava el ejercicio de comercio, industria, profesión, locaciones y demás actividades económicas a título oneroso.

Este impuesto está definido por el Código Tributario de la Provincia de Córdoba (Ley Provincial 6.006) y reglamentado por la Ley Impositiva Anual. Es un impuesto anual que se ingresa en forma mensual a través de anticipos. Sobre la actividad agropecuaria, en Córdoba, está exenta de ingresar impuesto a los Ingresos Brutos, debiendo únicamente realizar la presentación de una declaración jurada informativa anual, especificando el monto de ventas totales en forma mensual.

## **i. CONVENIO MULTILATERAL**

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir el impuesto a los Ingresos Brutos en cada jurisdicción donde haya actividad.

Existe un régimen general y varios regímenes especiales (artículos 6 al 13), que lo que indican, básicamente, es la metodología para distribuir la base imponible. La actividad agropecuaria, junto con la azucarera, vitivinícola, forestal, mineros y frutos del país, se encuentra encuadrada en el régimen especial del artículo 13, donde la base imponible se debe atribuir a la jurisdicción de origen, al precio mayorista en plaza a la fecha y lugar de expedición o, cuando existan dificultades para determinar el mismo, al 85% del precio de venta obtenido. En cuanto a las alícuotas a aplicar son definidas por cada jurisdicción en su Ley Impositiva Anual. A continuación expongo el tratamiento que tiene la actividad en las jurisdicciones más relevantes:

- Se encuentran exentas en Entre Ríos (para los que facturan menos de 4.000.000 anuales), Santa Fe, Salta, Santiago del Estero y Mendoza.
- En Buenos Aires se establece una alícuota diferencial para las actividades de producción primaria dependiendo de la propiedad del campo y los ingresos anuales del período fiscal anterior:
  - Campo Propio: 1,75 % si superan los \$ 60.000.000 y 1 % en caso de no llegar a tal cifra.
  - Campo Arrendado: 2 % cuando supere los \$ 10.000.000 y 1 % en caso de no hacerlo.
- En Catamarca la alícuota del cultivo de soja, trigo, maíz, sorgo granífero, poroto, papa, garbanzo excepto para los cultivos que sean iguales o inferiores a la unidad económica es del 1,50 %; mientras la cría y explotación de animales esta alcanzado a la alícuota del 0,00 %
- En Chaco se encuentra gravado a la alícuota del 3,50 %
- En La Pampa la alícuota aplicable del impuesto es del 2,50 %

#### **j. OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES**

Otros impuestos que deben abonar los productores son principalmente los Impuestos a los Sellos (para contratos de alquiler, ventas de cereales o hacienda a través de mercados o corredores, entre otros), el Impuesto Inmobiliario Rural, en caso de ser titular de un inmueble de estas características, y la controvertida Tasa Vial.

Las tasas que se aplican por el Impuesto a los Sellos a los contratos y demás acuerdos oscilan entre el 1,5 % y 1,00 %, mientras que la alícuota para las liquidaciones primarias de granos es del 1,20 %.

El Impuesto Inmobiliario Rural es liquidado por la Provincia de Córdoba, a partir de la base imponible que ellos determinen, pudiéndose pagar en 1 solo pago o 10 cuotas.

La Tasa Vial es un monto fijo que se paga por litro de combustible:

GASOIL GRADO 2 (COMÚN) Y SIMILARES	0,34
NAFTA Y GASOIL GRADO 3 (ULTRA) Y SIMILARES	0,74
OTROS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS	0,55
GNC	0,27

#### **k. IMPUESTO MUNICIPAL DE COMERCIO E INDUSTRIA**

El gravamen municipal se configura como una contribución sobre la actividad comercial, industrial y de servicios. Dicho impuesto está desarrollado en el Título III del Código Tributario Municipal. Esta contribución grava los ingresos brutos devengados de las actividades gravadas. En la Ordenanza Municipal N°12376 correspondiente a la Ordenanza Tarifaria Anual del 2015, en el Artículo 15 figuran las actividades y sus respectivas alícuotas. En general, para las actividades de agricultura y ganadería, la alícuota es del 5%, salvo para el cultivo de arroz, trigo, maíz, soja, cereales forrajeros, oleaginosas y semillas, que es del 5,5%. Debe tenerse en cuenta que la legislación establece que cuando el contribuyente realice su actividad fuera de la ciudad de Córdoba, como sucede en esta actividad, pero la administración si tenga sede en dicha ciudad, la base imponible a declarar en este municipio es del 10 % de los ingresos brutos devengados.

### 3. COMPARACIÓN ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS IMPOSITIVAS

A continuación, se expone en forma, de cuadro comparativo, las diferencias entre los métodos de valuación de las Normas Contables Profesionales, el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

	Normas Contables Profesionales	Impuesto a las Ganancias	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
<i>Bienes de Cambio</i>			
Sementeras	-Etapa inicial: Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios. -Etapa posterior a la inicial: Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir o, de no ser posible, costo original.	-Importe actualizado de las inversiones hasta la fecha de cierre del ejercicio. -Al valor de realización probable (cuando se puede probar que el costo de plaza es inferior al importe actualizado de las inversiones)	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias
Granos – Legumbres – Oleaginosas	- Con Mercado Activo: Valor Neto de Realización - Sin Mercado Activo: Valor Neto de Realización, si este no se puede obtener, al Costo de Reposición y si este último tampoco fuera factible se valúa al Costo Original.	- Con cotización conocida: Valor de plaza menos gastos de venta al cierre del ejercicio. - Sin cotización conocida: Precio de venta menos gastos de venta.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias
Hacienda	- Con Mercado Activo: Valor Neto de Realización - Sin Mercado Activo: Valor Neto de Realización, si este no se puede obtener, al Costo de Reposición y si este último tampoco fuera factible se valúa al Costo Original.	- <u>Cría</u> : * Zona Central Ganadera: Costo Estimativo por Revaluación Anual * Zona Marginal Ganadera: Opción entre Costo Fijo de Origen o Costo Estimativo por Revaluación Anual - <u>Invernada</u> : Precio de Plaza menos gastos de venta.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias
Insumos	- Costo de reposición	- Costo de la última compra o, de no haberse producido ninguna en el ejercicio, al Valor al inicio de cada insumo.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

	Normas Contables Profesionales	Impuesto a las Ganancias	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
<i>Bienes de Uso</i>			
Frutales	- Costo de Reposición, si no se pudiere, al Costo original menos depreciación acumulada.	- Costo atribuible hasta el momento de poder llevarse a cabo la explotación menos la depreciación acumulada.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias
Reproductores	- Costo de Reposición menos depreciación acumulada.	- Adquirida: Valor de Adquisición menos depreciación acumulada. -Propia Producción: Costo Probable.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias
Otros bienes que no son se encuadran como activos biológicos (Exc Inmuebles)	- Valor de Origen menos depreciación Acumulada. Con la vigencia de la RT.31 puede ser revaluado.	- Valor de adquisición menos Depreciación Acumulada.	-Igual valuación que el Impuesto a las Ganancias. Si los EECC aplican la RT.31 debe ajustarse.
Inmuebles rurales	- Valor de Origen menos depreciación Acumulada. Con la vigencia de la RT.31 puede ser revaluado.	- Valor de adquisición menos Depreciación Acumulada.	- Valuación de Impuesto a las ganancias menos 25 % sobre el valor fiscal o el monto de 200.000 pesos, el que resulte mayor.
<i>Otros</i>			
Resultados	- La norma tiene en cuenta el Resultado por producción (diferencia entre el crecimiento vegetativo o producción y el costo de producción) al que luego se le restan demás gastos.	- La ley tiene en cuenta las ventas menos su costo de venta y luego demás gastos.	-

## **CAPÍTULO III: MODALIDADES EN LA OPERATORIA AGRÍCOLA-GANADERA**

---

### **1. CONTRATOS**

#### **a. GENERALIDADES**

Los contratos son instrumentos de acuerdo sobre declaración de voluntad común, que crea relaciones jurídicas entre las partes.

En líneas generales, podemos afirmar que los contratos agropecuarios poseen las siguientes características comunes:

- Finalidad: son contratos onerosos con equivalencias entre las prestaciones.
- Duración: generalmente están relacionados al ciclo productivo.
- Obligaciones: bilaterales.
- Objeto: explotación agrícola o ganadera.
- Prestaciones: tracto sucesivo<sup>34</sup>.

#### **b. ARRENDAMIENTO RURAL<sup>35</sup>**

El contrato de arrendamiento rural es un contrato tipificado en la Ley 13.246, Ley de Arrendamientos rurales y Aparcerías. El artículo 2 de la citada ley define que “habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero”. Es un tipo de contrato de locación que afecta a un inmueble de tipo rural. Sus elementos esenciales son: la concesión del uso y goce de un inmueble rural, el destino referido a la explotación agropecuaria y el pago de un monto cierto (determinado o determinable).

En un contrato bilateral cuyas partes son:

- Arrendador: quien entrega el predio a cambio de percibir un precio.
- Arrendatario: quien recibe el campo y se compromete a pagar el precio y devolver el campo al finalizar el contrato

La Ley de Arrendamientos y Aparcerías, en su artículo 40, establece la necesidad de su realización por escrito, por lo que es un contrato formal.

El plazo mínimo que la ley confiere a este tipo de contrato es de 3 años, siendo el máximo, por aplicación subsidiaria del Nuevo Código Civil y Comercial unificado, de 50 años. Cabe mencionar que este nuevo máximo comenzará a regir a partir del 1 de enero de 2016. El anterior Código Civil establecía un

---

<sup>34</sup> Aquel contrato donde el cumplimiento de las prestaciones se realiza en un periodo de tiempo determinado.

<sup>35</sup> Ver modelo en anexo 21

máximo de 10 años y un plazo extraordinario de 20 años cuando el arrendatario se obligue a realizar mejoras en el predio.

Otra novedad que introdujo el nuevo código civil es referida a la obligatoriedad de cancelación en pesos. El Código Civil anterior permitía la cancelación en la moneda que se hubiere pactado.

### **c. APARCERÍA<sup>36</sup>**

Al igual que el contrato de arrendamiento, el de aparcería es un contrato tipificado, regulado por la misma Ley 13.246. Esta ley enuncia que “habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos”.

Es un contrato bilateral, de tipo asociativo, intuitu personae<sup>37</sup>, donde las partes son:

- Aparcero Dador: quien cede la tenencia de su predio o entrega animales.
- Aparcero Tomador: quien realiza la producción.

Como ya se mencionó, la aparcería es un contrato asociativo donde no hay pago, sino reparto de frutos en proporción a lo aportado y a los elementos y gastos que cada cual contribuya.

Existe, según el objeto, dos tipos de aparcería: la agrícola y la pecuaria. En los primeros, el aparcero dador cede un predio rural para la explotación agrícola y son aplicables los mismos plazos mínimos y máximos que en los contratos de arrendamiento ya analizados (3 años mínimo y 50 años de máximo). En la aparcería pecuaria, en cambio, el Aparcero Dador cede solamente animales, los frutos se reparten en iguales cantidades (salvo que el contrato indique lo contrario) y el plazo que rige es el que convengan las partes o, en su defecto, lo que determinen los usos y costumbres.

### **d. ACCIDENTALES**

#### **i. ACCIDENTAL POR COSECHA<sup>38</sup>**

Son contratos realizados con un máximo de dos cosechas, sea estas realizadas dentro de un año calendario o un mismo año agrícola. El destino de este tipo de contrato es la producción agrícola.

Es un contrato bilateral cuyas partes son el productor y el propietario. Estas deben emitir una constancia escrita de sus voluntades. La ley, no permite la repetición de este tipo de

---

<sup>36</sup> Ver modelo en Anexo 22

<sup>37</sup> Relación existente entre personas, o una determinada circunstancia, que no puede ser transportada o transferida a terceras personas, dado las características propias de los involucrados.

<sup>38</sup> Ver modelo en Anexo 23

contrato entre las mismas partes o la misma fracción sin caer en el régimen general de arrendamiento de la ley 13.246.

La retribución puede ser pactada tanto en dinero como en participación en los frutos.

## **ii. PASTOREO<sup>39</sup>**

El pastoreo se configura cuando un titular de un campo cede el uso y goce del mismo para que la otra parte alimente a sus animales, a cambio solo de un precio en dinero, no interviniendo ni participando de gastos y rendimientos de la actividad.

Los plazos, al igual que la cosecha accidental, deben ser inferiores o iguales al año y, debe transcurrir 1 año entre el vencimiento del anterior y el nuevo.

## **iii. PASTAJE<sup>40</sup>**

El contrato de pastaje es bilateral, donde el sujeto agrario, titular de un inmueble rural, sin otorgar la tenencia, le concede a otro el derecho de pastar su ganado en su predio, mediante el pago por cada cabeza de ganado, durante un plazo estipulado.

Este tipo de contrato busca solucionar necesidades transitorias de falta de pasto.

## **iv. CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA<sup>41</sup>**

La capitalización de hacienda, contrato no tipificado, similar a la aparcería pecuaria, consiste en dos partes: el o los hacendados que entregan un rodeo de hacienda a un capitalizador, propietario de un inmueble rural, quien se obliga a que provea los recursos necesarios para el desarrollo del ganado. Posteriormente hacendado y capitalizador se reparten los frutos resultantes.

Según el destino del contrato, la capitalización del hacienda puede ser de cuatro tipos:

- Capitalización de invernada: Busca el aumento en el kilaje de los animales. Los frutos que se reparten, según los usos y costumbres, son el 60 % para el dueño del campo y el 40 % para el propietario de la hacienda, calculados sobre la diferencia de peso.
- Capitalización de cría: Se reparten las crías producidas en partes iguales entre capitalizador y hacendado.

---

<sup>39</sup> Ver modelo en Anexo 24

<sup>40</sup> Ver modelo en Anexo 25

<sup>41</sup> Ver modelo en Anexo 26

- Capitalización de cría, recría y engorde: La distribución se fundamenta en las cabezas. El contrato abarca los períodos de nacimiento, recría y engorde.
- Capitalización de hacienda hembra para recría y servicio: Se aporta hacienda hembra para que se desarrolle en campo de propietario del campo.

#### **e. MUTUO**

El nuevo Código Civil y Comercial, definen a este contrato como aquel donde “el mutuante se compromete a entregar al mutuario en propiedad, una determinada cantidad de cosas fungibles<sup>42</sup>, y éste se obliga a devolver igual cantidad de cosas de la misma calidad y especie”. Es un contrato que se entiende oneroso, salvo que este expreso lo contrario. En caso de serlo, se supone que generan intereses que, en caso de ser tipo de cosas fungibles (como sucede en el mutuo agrícola), deben ser liquidados en dinero, tomando en consideración el precio de la cantidad de cosas prestadas.

#### **f. CANJE**

El contrato de canje provee una herramienta de financiamiento de bienes e insumos necesarios para la producción mediante la entrega de parte de la cosecha como contraprestación por provisión de tales bienes y/o servicios. Es una operatoria muy común ya que la actividad agropecuaria demanda una importante inversión inicial para luego de un determinado tiempo obtener sus frutos.

Este tipo de contrato se instrumenta, según usos y costumbres, en una factura sin IVA o un remito y posteriormente una liquidación primaria donde se haga mención al artículo 12 de la RG 2118, junto con cita del tipo, número y fecha del comprobante originario.

Existen tres tipos de canje:

- Cerrado: Se fija cantidad de insumo a recibir y cantidad de grano a entregar.
- Abierto: Se fija el importe total a pagar por el insumo. Dicho importe será cubierto por la cantidad de granos proporcional.
- Por disponible: En este contrato el productor tiene depositados granos y se debitan de su cuenta corriente cada retiro de insumos que efectúe.

#### **g. MAQUILA**

La maquila agropecuaria está reglamentada por la Ley 25.113, sancionada el 23 de Junio de 1999. Dicha norma define al contrato de maquila como aquel donde hay un productor agropecuario que “se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar... sobre el o los productos finales resultantes...”. La propiedad de la materia prima

---

<sup>42</sup> Bienes que pueden ser sustituidos por otros igual en calidad y cantidad.

entregada la mantiene el productor durante todo el proceso de transformación.

El reparto que se realiza de los productos terminados no genera hecho imponible en IVA.

Es un contrato agroindustrial usual en la fabricación del azúcar, del vino, de productos para alimentación del ganado, embolsado y fraccionamiento de legumbres, por citar los más relevantes.

#### **h. EXPLOTACIÓN TAMBERA**

La ley 25.169, sancionada el 15 de Septiembre de 1999 es la que regula los aspectos de este tipo de contrato asociativo. Define al contrato de explotación tambera como un contrato bilateral, cuyas partes son:

- Empresario titular: es el dueño del campo, instalaciones, bienes y hacienda afectada a la explotación.
- Tambero asociado: es un encargado autónomo que ejecuta las tareas necesarias para la explotación tambera.

La duración es estipulada por las partes. Si no se hubiese estipulado, la ley cuenta 2 años a partir de la primera venta obtenida por la intervención del tambero asociado.

### **2. FORMAS ASOCIATIVAS**

#### **a. SOCIEDADES ACCIDENTALES O EN PARTICIPACIÓN**

Este tipo de sociedad está reglamentada desde el artículo 361 al 366 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales.

Es una sociedad oculta, ya que su existencia no trasciende a efectos con terceros, debiendo ser el socio gestor quien contrata y quien se obliga en su nombre. También es una asociación de carácter transitorio que tiene como objeto la realización de una o más operaciones determinadas.

En las sociedades accidentales se establece aportes en común. Dichos aportes no configuran un patrimonio social, debido a que tal unión no posee personalidad jurídica, sino que se incorporan al patrimonio del socio gestor. Con respecto a la responsabilidad en este tipo de sociedades, la ley, en su artículo 362, establece que es ilimitada y solidaria, consecuencia de las faltas personalidad y patrimonio mencionadas. Tampoco son sujetos pasivos de impuesto al valor agregado y ganancias, debiendo ser sus tributar socios quienes tributan por las operaciones que esta realice.

#### **b. SOCIEDADES DE HECHO**

Las sociedades de hecho, reguladas por los artículos 21 al 26 inclusive de la Ley 19.550, tienen, al igual que las del tipo accidental, responsabilidad solidaria e ilimitada.

Este tipo de sociedades solo puede ser integrada por personas físicas.

Dado que la ley le otorga una personalidad jurídica reducida o precaria, este tipo de sociedades si están sujetas al Impuesto del Valor Agregado, no así en ganancias, debiendo ser sus socios quienes tributen por sus resultados.

### **c. FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS**

El fideicomiso es una asociación empresaria normada por la ley 24.441 promulgada el 9 de enero de 1995. Dicha ley define como las partes que lo integran a:

- Fiduciario: encargado de administrar la propiedad fiduciaria.
- Fiduciante: quienes realizan el aporte de la propiedad fiduciaria. Puede coincidir con la persona del beneficiario y fideicomisario, pero nunca del fiduciante.
- Beneficiario: como la palabra lo indica, es quien percibe los frutos del fideicomiso.
- Fideicomisario: finalizado el fideicomiso, son quienes reciben en forma plena los bienes fideicomitados.

Es requisito para la constitución del fideicomiso un contrato o disposición escrita, formalizadas por instrumento público o privado, salvo que dentro de los bienes fideicomitados exista alguno que, por su naturaleza, requiera escritura pública, situación en donde solo podrá configurarse por instrumento público.

La ley establece 30 años como el plazo máximo.

Los fideicomisos si poseen personalidad jurídica propia, siendo acotada la responsabilidad a los bienes fideicomitados y los frutos.

Impositivamente, es sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, pero en el Impuesto a las Ganancias, si la figura del fiduciante coincide con la del beneficiario y sea residente, serán tales quienes declaren sus ganancias. En caso que el fiduciante no sea beneficiario o sea del exterior, el fideicomiso queda configurado como sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias. La Ley de Ganancia Mínima Presunta nombra en su artículo 2 a los fideicomisos como sujetos pasivos del gravamen, siendo computable como pago a cuenta de Impuesto a las Ganancias, en caso que el fiduciante sea beneficiario y residente (en caso contrario, lo computará el mismo fideicomiso).

Los fideicomisos, en la actividad agropecuaria, son una de las formas usadas para organizar pools de siembra.

### **3. OPERATORIA EN EL MERCADO AGRÍCOLA**

#### **a. GENERALIDADES**

El mercado de granos es el conjunto de instituciones, instrumentos y operatorias comerciales para el flujo de productos agrícolas.

Existen 2 tipos de mercados:

- Disponible: está conformado por los oferentes y los consumidores actuales de la plaza. Dado que el mercado agrícola es de competencia perfecta, los precios de los diferentes productos son fijados por la libre relación entre la oferta y la demanda.
- Futuro: el Mercado de Futuros es el encargado de proveer un pronóstico de la plaza comercial. A partir del análisis de las variables económicas, se fija el precio de futuros. Este último es un promedio ponderado de las expectativas de los operadores y un pronóstico que hace el mercado de los precios que prevalecerán en el futuro.

El mercado agrícola se caracteriza por:

- existir un manejo de la producción disperso en gran cantidad de productores
- la presencia de estacionalidad de los stocks, con una demanda estable
- cierto grado de incertidumbre en cuanto a que la producción depende de las condiciones climáticas y ambientales, lo cual representa riesgos y una variabilidad incontrolable de la oferta, la cual puede impactar en las cotizaciones.
- una producción concentrada en regiones
- el reducido número de demandantes directos dentro del mercado interno (exportadores y procesadores)
- la necesidad de intermediarios para concentrar la dispersa oferta disponible
- que la mayor parte de la producción está destinado a la exportación, sea como producto primario, semielaborado o elaborado
- la presencia de la necesidad de financiamiento para que los productores puedan realizar su cosecha

## b. ETAPAS COMERCIALES EN LA COMERCIALIZACIÓN DE GRANOS

En líneas generales se puede caracterizar el circuito comercial en 3 etapas:

- **Primaria:** comprende a las transacciones que se dan entre productores, acopiadores y cooperativas. El circuito comprende el transporte desde la chacra al acopio. En esta etapa se debe emitir la Carta de Porte para el traslado de la mercadería, la Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos<sup>43</sup> (que reemplaza los antiguos formularios 1116 A y 1116 RT) y la liquidación primaria de granos<sup>44</sup>.
- **Secundaria:** en esta etapa los acopiadores y cooperativas venden a los exportadores o al sector industrial. El transporte va desde el acopio hacia el puerto o la planta de destino, según corresponda. La documentación que debe expedirse es la carta de porte desde el acopio hacia el destino, la liquidación secundaria de granos, el recibo que certifica la recepción de la mercadería, el ticket balanza o romaneo y el aviso de entrega de la mercadería.
- **Terciaria:** llamada Mercado FOB<sup>45</sup>. Se llevan a cabo entre exportadores, sea de granos, o productos derivados, con destino fuera del ámbito nacional.



Fuente: Reale, Daniela: Comercialización de Granos – Funcionamiento y Organización – Artículo de la Bolsa de Comercio de Rosario

<sup>43</sup> Véase Anexo 27

<sup>44</sup> Véase Anexo 28

<sup>45</sup> Free on Board (Libre a bordo, puerto de carga convenido) es un incoterm usado para exportaciones de mercancía por barco.

### **c. TRANSPORTE DE GRANOS**

A través del Decreto 34/2009 se establece un sistema de seguimiento y control del transporte de productos primarios agropecuarios. En dicha resolución se configura obligatorio para los fletes de granos y ganados la Carta de Porte<sup>46</sup> para el transporte automotor y ferroviario dentro del ámbito nacional y el Conocimiento de Embarque<sup>47</sup> para el transporte fluvial.

La carta de porte puede ser solicitada solo por:

- Productores de granos inscriptos
- Operadores del comercio de granos inscripto en el RUCA (Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria)
- Sujetos autorizados por el ONCCA (Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario) o AFIP.

El procedimiento de emisión de las cartas de porte se realiza por un servicio online dentro del acceso con clave fiscal, denominado JAUKE - Emisión de Cartas de Porte. Ingresado a este servicio deben ingresarse los datos del adquirente y de la solicitud (carácter de la solicitud, punto de venta y cantidad de Cartas de Porte).

Los sujetos intervinientes en la carta de porte son:

- Titular, es quien emite la carta de porte, sea el productor o acopiador.
- Intermediario, pudiendo ser el distribuidor o el consignatario.
- Remitente comercial, que es el sujeto a cuyo nombre el destinatario liquida la operación.
- Destino, referido al responsable que recepta los granos físicos.
- Destinatario es el responsable legal de los granos recibidos.
- Corredor, que es el vincula las partes interesadas, percibiendo una comisión.

Las cartas de porte deben estar vinculado a un código, denominado de trazabilidad de granos o CTG<sup>48</sup>, creado a partir de la resolución general 2595 de 2009 de AFIP para las operaciones de traslado de granos vía terrestre, siempre que no se use el transporte ferroviario.

Las cartas de porte son confeccionadas en el origen, una vez realizada la carga de granos, por cuadruplicado (un ejemplar para la instalación de destino, otro para el destinatario, otra para el emisor y la última para el transportista). En caso de que esta se omitiere, resulte incompleta, ilegible, adulterada, no vigente o sin su CTG, traerá como consecuencias:

---

<sup>46</sup> Véase Anexo 29

<sup>47</sup> Véase Anexo 30

<sup>48</sup> Véase Anexo 31

- La subsecretaría de transporte de automotor: informará a ONCCA y a AFIP
- Es causal de suspensión del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres.
- Será pasible de las sanciones previstas en la Ley 11.683 de Procedimientos Administrativos.

#### **d. PESAJE**

AFIP, mediante la RG 1415, exige el pesaje de granos, legumbre y animales. Aquellos titulares de balanzas usados para pesaje de productos agropecuarios deben estar inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Balanza. El documento que respalda el pesaje por excelencia es el tique de balanza, pudiendo ser reemplazado por otro equivalente, siempre y cuando posea como datos:

- Numeración consecutiva y progresiva
- Domicilio
- Fecha de emisión
- Datos de emisor, remitente, transportista y destinatario.
- Comprobantes que respaldan el traslado de los productos
- Datos del vehículo automotor y acoplado usado
- Datos de los productos transportados
- Pesos de vehículo, acoplado y producto.

#### **4. OPERATORIA EN EL MERCADO GANADERO<sup>49</sup>**

##### **a. ETAPAS EN LA COMERCIALIZACIÓN DE CARNES Y GANADO**

La cadena de comercialización de carnes y ganados consta de 3 eslabones:

- Producción: que consta de cabañeros, criadores, invernadores y feedloteros.
- Transformación: integrada por establecimientos de faenadores (frigoríficos y Mataderos Provinciales y Municipales) , que se encargan de llevar a cabo la faena, usuarios de faena, que usan los servicios de los primeros, y los intermediarios (consignatarios y abastecedores), quienes intervienen en la comercialización y aprovisionamiento de carnes.
- Distribución: conformada principalmente por carnicerías, supermercados y hipermercados.

---

<sup>49</sup> VÉASE ANEXO 32

Respecto de la operatoria de venta de ganado, dependiendo del destino que se le desee dar, podemos distinguir dos tipos de canales:

- Comercialización con destino a engorde: se da en los casos en donde el criador decide no realizar por sí mismo la actividad de invernada y decide vender su ganado a un invernador. Para esta operatoria existen dos tipos de canales de comercialización:
  - Directo: pudiendo darse la operación entre el criador e invernador o mediando un consignatario entre ambos.
  - Indirecto: en este caso existe la mediación de un consignatario y una feria que remata los ejemplares al invernador.
- Comercialización con destino a faena: para este destino existen, al igual que en el caso anterior, dos canales:
  - Directo: a través de la intervención o no de consignatarios.
  - Indirecto: con presencia de remates de feria, o por mercados concentradores (como los de Liniers, Córdoba y Rosario)

#### **b. REGISTRO ÚNICO DE OPERADORES DE LA CADENA AGROALIMENTARIA**

El 15 de mayo de 2012 el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación creó, mediante la Resolución N° 302, en su artículo 2, el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUOCA o RUCA). En el Anexo 1 de la citada resolución establece que es obligatorio la inscripción en dicho registro para todos aquellos que intervengan en el comercio y/o industrialización de las siguientes actividades:

- Lácteos y derivados
- Granos, algodón y sus derivados. Cabe destacar que la resolución excluye de dicho registro a los productores de granos, solo alcanza a copiadores, consignatarios, exportadores, importadores, e industrias.
- Ganados y carnes y sus derivados.
- Frutas frescas, desecadas o industrializadas.

#### **c. DOCUMENTO DE TRÁNSITO ELECTRÓNICO<sup>50</sup>**

El Documento de Tránsito Electrónico, o DTE, reemplaza al Documento de Tránsito Animal (DTA). Estos documentos son necesarios para todo traslado de bovinos, ovinos, porcinos, caprinos, equinos, bubalinos, asnales, mulares, camélidos, aves de corral y abejas melíferas.

---

<sup>50</sup> Véase Anexo 33

## **CAPÍTULO IV: LA AUDITORÍA FISCAL DE ENTES AGROPECUARIOS**

---

### **1. ASPECTOS GENERALES**

#### **a. PROCESO DE AUDITORÍA**

Según la IFAC, la auditoría es “el examen independiente de la información de cualquier entidad... con objeto de expresar una opinión sobre dicha información...”. Una auditoría consiste en verificar la veracidad de una afirmación, mediante el análisis de elementos probatorios. Su proceso podría, en líneas generales, esquematizarse de la siguiente manera:

- 1) Provisión de evidencias y elementos de prueba
- 2) Aplicación de técnicas
- 3) Formación de un juicio
- 4) Emisión de afirmaciones

El primer punto hace referencia al recabo de todos aquellos objetos que describen, califican y cuantifican los elementos, sucesos y relaciones del sistema. Estos objetos pueden ser clasificados en:

- Evidencias: son todos aquellos elementos físicos, verbales o teóricos, generados por el ente auditado que evidencia afirmaciones susceptibles de ser analizada.
- Pruebas: son elementos diseñados por el auditor que buscan la integridad, razonabilidad, y validez de las afirmaciones. Hay 2 tipos básicos de pruebas:
  - Cumplimiento: orientado a evaluar la eficacia del control interno del sistema.
  - Sustantivas: busca el examinar los objetos, relaciones y operaciones del ente propiamente.

La segunda fase hace referencia al uso de métodos y procedimientos para la investigación de los elementos probatorios. Estas técnicas pueden clasificarse en:

- Estudio General, que encuadra una visión macro de las características del sistema.
- Análisis, tendiente al estudio pormenorizado y específico de los hechos y componentes del sistema.
- Inspección o verificación física de los objetos susceptibles a tales métodos.
- Confirmación, ratificación por parte de otros entes o personas con los que el sistema se haya relacionado u operado.
- Investigación mediante recopilación de información afirmaciones de personas del sistema.

- Declaraciones y certificaciones, que consiste en la formalización de las afirmaciones de las personas del ente.
- Observación, definida como una inspección informal tendiente a verificar en forma práctica la operatoria del ente.
- Cálculo, consistente en la verificación aritmética de los aspectos, relaciones y operaciones cuantificables del ente.

Una vez realizado los análisis pertinentes, siguiendo el criterio de la importancia relativa y significación, el auditor comienza a formar un juicio. Dicho proceso, como toda emisión de opinión, implica un cierto grado de subjetividad del auditor. Sobre esto hay una propuesta interesante de Thurstone sobre la ponderación que tienen los diversos factores cuantitativos a la hora de asignar el grado de importancia. Como se puede observar los aspectos más importantes a la hora de emitir un juicio están ligados al patrimonio neto, activos y a los ingresos.

Tamaño de la Firma (Activos)	8,79
Tendencia y Nivel de Ingresos Netos	8,83
Sector de Actividad	5,39
Tamaño en Volumen de Empleo	5,50
Cotización actual o prevista en Bolsa	4,50
Tamaño de Provisiones y Amortizaciones	6,50
Estructura Financiera	8,25
Resultado de actividades ordinarias	8,75
Patrimonio Neto	9,33
Fondo de Maniobra	7,78

*Fuente: La formación del juicio profesional: las diferencias individuales del auditor – Molina G. y Pérez María S. - Revista de Contabilidad Vol.5 N°10*

Como etapa final del proceso básico de las auditorías está la emisión de una afirmación escrita respecto a la razonabilidad de los aspectos significativos del conjunto auditado.

## **b. TIPO DE AUDITORÍAS**

Existen muchos criterios para clasificar los diferentes tipos de auditoría. A continuación se exponen los más representativos:

- Según el ámbito:
  - Internas: consiste en la revisión de las operaciones del sistema, por un auditor dependiente del ente. El grupo activante de este tipo de auditoría es la dirección de la organización.
  - Externas: a diferencia de la anterior, el auditor es independiente de la organización, siendo él el grupo de control es el auditor y el grupo activante la comunidad.
- Según su enfoque:

- Financiera: se concentra en evaluar la veracidad de los estados financieros.
- Operacional: dictamina sobre la eficiencia y eficacia de la gestión.
- Fiscal: busca observar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.
- Administrativa: Evalúa el grado de consecución de los objetivos de la administración.
- Calidad: analiza la suficiencia y efectividad de las disposiciones de calidad de una organización.
- Social: revisa la eficacia social, comportamiento ético y la responsabilidad social de la organización.
- Sistemas: se concentra en los sistemas de información.

## **2. FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**

### **a. GENERALIDADES**

La fiscalización tributaria es la actividad llevada a cabo por el Estado que consiste en la comprobación del correcto, íntegro y oportuno ingreso de los impuestos.

En nuestro país, estas actividades son llevadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Este organismo autárquico, creado en 1997 por el decreto 618, está compuesto por tres divisiones:

- Dirección General Impositiva (DGI): encargada de la aplicación, recaudación y fiscalización de la legislación impositiva.
- Dirección General de Aduanas (DGA): responsable de la observancia de los tributos relacionados con el comercio exterior y la legislación aduanera.
- Dirección General de Recursos de la Seguridad Social (DGRSS): encargado del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los fondos que financian las prestaciones de la Seguridad Social, tales como aportes y contribuciones jubilatorios, asignaciones familiares y obra social.

### **b. TIPOS DE FISCALIZACIONES**

En nuestro país existen distintos tipos de fiscalizaciones, dependiendo de la forma de citación y del grado de alcance de la evaluación. De esta forma es posible distinguir tres tipos fundamentales de fiscalizaciones:

- Citaciones: como su nombre indica, consiste en citar al contribuyente o responsable a alguna de las dependencias de AFIP, con el objeto de responder o exhibir la documentación requerida.
- Verificaciones: inicia con el envío de un requerimiento o cuestionario escrito, otorgándole un plazo para que pueda ser

contestado. Puede requerir o no documentación probatoria. Dichas verificaciones, dependiendo de la forma en que deben ser cumplimentadas, pueden ser:

- Verificación: el contribuyente o responsable debe ir a la dependencia de AFIP con las respuestas y/o los comprobantes requeridos.
- Fiscalización electrónica: creada mediante la Resolución General 3416/12, requiere que la respuesta y aportes documentarios se efectúen vía web mediante el servicio homónimo disponible dentro de la clave fiscal del contribuyente.
- Inspecciones: se llevan a cabo cuando hay implicancias más profundas y abarcativas. Se inicia con la visita de los agentes en el domicilio del responsable con una constancia escrita de períodos e impuestos que se relevará.

### **3. AUDITORÍA FISCAL**

#### **a. ASPECTOS GENERALES**

La auditoría fiscal puede ser definida como "aquella parte de la auditoría contable que tiene por finalidad el análisis sistemático de los libros de contabilidad, registros especiales y demás documentos anejos, para constatar, corregir y, en su caso, cuantificar, las magnitudes en cuya función son exigibles los distintos impuestos y respecto de las cuales la Ley establece ciertas obligaciones de tipo registral, o bien se remite al cumplimiento de las obligaciones contables de carácter general establecidas por las leyes mercantiles"<sup>51</sup>. También denominada inspección fiscal, es llevada a cabo por funcionarios del Estado (inspector fiscal) con objeto de determinar diferencias en bases imponibles y otras inexactitudes que impliquen contravenciones de los deberes impuestos por las leyes tributarias. Es un tipo de auditoría externa y parcial ya que, por su finalidad, implica una revisión selectiva de los rubros contables.

#### **b. LEY 11.683 DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

##### **i. GENERALIDADES**

El 12 de enero de 1933 es publicada la Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios. La norma se encarga de regular las cuestiones básicas en cuanto a las generalidades que deben seguir los contribuyentes dentro del sistema tributario nacional, como lo son los temas de domicilio fiscal, plazos y términos, notificaciones, pagos; como así también plazos de prescripción, presunciones, sanciones a incumplimientos y reglamentación de los procesos de verificación, fiscalización y determinación de

---

<sup>51</sup> Ramírez González (1982,8)

oficio por parte del fisco, y de juicios de ejecuciones fiscales, entre los más relevantes.

El capítulo V (Artículos desde el 33 al 36 inclusive) es el que regula los aspectos básicos de los procesos de verificación y fiscalización.

## **ii. ATRIBUCIONES INSPECTORES FISCALES**

En el artículo 35 se establece las siguientes prerrogativas que tienen los agentes:

- Exigir a los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran a su actividad económica.
- Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que juzgue vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas, así como intervenir los libros y retirar facturas o documentos equivalentes.
- Realizar mediciones de ventas durante un tiempo determinado para realizar proyecciones de la facturación.
- Realizar controles de ruta.
- Realizar relevamientos de personal en relación de dependencia.
- Realizar allanamientos, siempre que los mismos hubieran sido autorizados por el Juez competente.
- Solicitar el auxilio de la fuerza pública en caso de hallar dificultades para su gestión.

## **c. FASES DE LA AUDITORÍA FISCAL**

La auditoría fiscal inicia con la selección del contribuyente, pudiendo esta hacerse en forma aleatoria o premeditada. En la actualidad, dada las posibilidades informáticas que permiten automaticidad en los procedimientos, rapidez y entrecruzamientos de información de distintos contribuyentes, el proceso de análisis de los sujetos por parte del fisco es permanente, por lo cual, cada vez es más común que las inspecciones deriven de tales sistemas. Primeramente se debe identificar y analizar a los diferentes sectores económicos, revisando volúmenes de operaciones, complejidad, evolución temporal, importancia relativa y todos aquellos aspectos relevantes. Paso seguido, se procede a listar los contribuyentes de cada sector, para luego, en base a investigaciones, comparaciones y entrecruzamientos, seleccionar a aquellos que pudieren representar una mayor probabilidad de inconducta fiscal.

Definido el contribuyente, se procede a la programación de la auditoría. Esta etapa es definida por el agente fiscalizador y su supervisor. La planificación

debe servir como una suerte de guía con una cierta flexibilidad y dinamismo dependiendo del acaecimiento de los hechos y las necesidades que se planteen.

El inicio de la inspección está dado por la visita del agente fiscal al domicilio del contribuyente, donde confeccionara un Acta de Comprobación y entregará la notificación de Orden de Fiscalización. Esta orden, debe estar suscripta por los funcionarios competentes, discriminar el alcance de la auditoría y el agente y supervisor designados. En esta primera visita, dada el carácter sorpresivo e inesperado que solo estará presente en esta etapa, es recomendable que el agente realice una inspección ocular de las instalaciones, recolección de datos vinculados con la empresa, relevamiento de la documentación disponible en el lugar, indagaciones al contribuyente y/o responsable y la revisión de la documentación relacionada con las operaciones. A partir de estas actividades realizadas en la primer visita, el auditor dispone de nuevos datos que pueden ajustar el plan diseñado o plantear nuevos aspectos a analizar.

La siguiente etapa es la obtención de la documentación, donde se usan tanto fuentes internas, como la base de datos de AFIP, como externas, a través de requerimientos al contribuyente o a terceros. Para identificar la evidencia básica necesaria, es necesario evaluar el tipo de contribuyente, en cuanto a su tamaño, naturaleza y actividad, el o los impuestos y períodos objetos de la fiscalización, y el alcance que tiene la misma.

Obtenida la documentación se prosigue con el Plan de Auditoría planteado.

Finalizada la auditoría, se emite un informe escrito final donde se comunica el resultado.

#### **d. PROCEDIMIENTOS**

##### **i. VARIABLES DE ANÁLISIS**

Existen cinco variables generales a tener en cuenta a la hora de abordar una auditoría fiscal:

- Existencia, referido a la comprobación de saldos y registraciones con la realidad de las operaciones.
- Propiedad, buscar que las registraciones sean propias del ente.
- Integridad, referida a la comprobación respecto a que todo lo registrado exista y no haya omisiones.
- Valuación, tendiente a comprobar que los criterios y cálculos empleados para las diferentes valuaciones sean coincidentes con las planteadas en las normas.
- Exposición, busca definir si los datos fueron consignados en los rubros correctos de las declaraciones juradas.

Dependiendo del gravamen objeto de la verificación, el inspector deberá elegir aquellas propiedades relevantes y relacionadas con los hechos imposables de los mismos.

## ii. ACTIVIDADES DE AUDITORÍA

Dentro de las principales actividad de auditoría podemos citar:

- Relevamiento: consiste en la búsqueda de documentos y escritos para la obtención de evidencia.
- Observación: implica la verificación ocular de la operatoria y procedimientos durante el ejercicio habitual de la actividad del ente.
- Revisión: trata de examinar los elementos recabados para detectar anomalías.
- Confrontación: consta del cotejo de los diferentes elementos entre sí. Es usual esta actividad en cuanto al análisis entre Libros IVA y sus respectivos comprobantes.
- Comparación: se basa en establecer diferencias y similitudes entre las operaciones, criterios y normas.
- Calculo: consiste en la verificación aritmética de las operaciones o documentos, para evaluar.
- Inspección: radica en el examen físico y ocular de bienes, documentos y valores. Usual en el análisis de rubros tales como bienes de uso o de cambio.
- Rastreo: reside en el seguimiento de un dato u operación de forma progresiva<sup>52</sup> o regresiva<sup>53</sup>.
- Comprobación: implica en determinar la verosimilitud y legalidad de actos y operaciones mediante el cotejo de la documentación.
- Análisis: consiste en la segregación de componentes para emitir un juicio crítico, minucioso y objetivo de cada elemento susceptible a estudio.
- Indagación: se apoya en entrevistas y dichos de funcionarios, empleados y relacionados como fuentes para averiguar.
- Conciliación: se basa en la comparación entre dos conjuntos de datos relacionados, de fuentes independientes, para determinar posibles diferencias.
- Razonabilidad: trata de la realización de pruebas con el fin de identificar ratios y tendencias sobre la actividad, con el fin de detectar fluctuaciones significativas e inusitadas.

---

<sup>52</sup> A medida que transcurre un suceso.

<sup>53</sup> Retroceder sobre un suceso acaecido

## **e. DOCUMENTOS DEL AUDITOR FISCAL**

### **i. PAPELES DE TRABAJO**

Como en toda auditoría, es importante la confección de papeles de trabajo que puedan documentar la tarea, servir de sustento base de las observaciones y conclusiones expuestas, permitir revisiones y vincular el trabajo con el informe. Para poder cumplir con dichos objetivos los papeles de trabajo deben ser suficientes, completos, claros, detallados, pertinentes y exactos. Los papeles de trabajo de auditorías fiscales deben tener la siguiente estructura:

- Encabezado: con datos del contribuyente, impuestos y períodos verificados, denominación del trabajo que se plantea realizar en dicho papel, junto con sus objetivos, alcance y metodología.
- Desarrollo: donde se asienta el detalle de la información y los procedimientos.
- Observaciones: debe indicarse situaciones que limitaron el alcance de la tarea y las conclusiones.
- Firmas: firma del agente y visado por superior.

### **ii. INFORME FINAL**

Es la síntesis del trabajo de auditoría, una comunicación formal, escrita y firmada del resultado final. Debe describir asuntos relevantes de forma clara, objetiva, simple, completa, concisa y suficiente.

La estructura de estos tipos de informes es la siguiente:

- Encabezado: se debe detallar los datos del contribuyente (nombre, domicilio, CUIT, etc), el número de expediente y los datos de los Inspectores y Supervisores actuantes.
- Antecedentes del contribuyente y de la fiscalización
- Detalle de la documentación revelada
- Tareas de auditoría y resultados obtenidos
- Fundamento de los ajustes
- Detalle de los ajustes
- Análisis de períodos no prescriptos
- Determinación de responsables solidarios
- Comportamiento del contribuyente frente al proceso de fiscalización

#### **4. AUDITORÍA FISCAL EN ENTES AGROPECUARIOS**

##### **a. FUENTES DE INFORMACIÓN**

##### **i. DISPONIBLES DESDE LA AGENCIA**

Virtud del proceso de informatización de la operatoria de la actividad agropecuaria, la AFIP dispone de una gran cantidad de información. Dicha información puede ser agrupada dependiendo de la fuente de la siguiente forma:

- Suministrada por el contribuyente:
  - Información respecto a las hectáreas, stock y producción (de este último ítem solo de cultivos de maíz, soja, girasol y trigo)
  - Cartas de porte
  - Declaraciones juradas de IVA, Ganancias, Ganancia Mínima presunta, Bienes Personales y SICORE.
  - Mediante la RG 3077, aquellos sujetos que confeccionen balances están obligados a presentar en formato electrónico los Estados Contables junto con la memoria y el Informe para fines fiscales.
  - Contratos de arrendamiento, accidentales y aparcerías.
- Suministrada por terceros:
  - Ajenos a la operaciones:
    - Informes de ingenieros agrónomos con rendimiento promedio por zona geográfica
    - Informes de Bancos, con saldos y detalle de ingresos y egresos
    - Informes de Tarjetas de Crédito con detalle de los consumos realizados
    - Información respecto a las hectáreas, stock y producción (de este último ítem solo de cultivos de maíz, soja, girasol y trigo) de otros productores agropecuarios.
  - Partícipes de las operaciones:
    - Liquidaciones primarias y secundarias
    - Certificación Primaria de Depósito
    - Cuenta con las facturas electrónicas de aquellos sujetos que emiten bajo dicho régimen (monotributistas de categoría H en adelante, actividades encuadradas dentro de la RG 3571, sujetos determinados por AFIP y sujetos adheridos voluntariamente). Es oportuno

mencionar que la RG 3749 extendió dicho régimen a prácticamente todos los contribuyentes a partir del 1 de Julio de 2015. Dicho plazo fue prorrogado mediante la RG 3793 hasta el 31 de marzo de 2016.

- Información de los regímenes informativos de Compras y Ventas establecidos por la RG 3685.
- Información de contratos de locación vertidos por el Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI)
- Información de los sujetos que usan impresoras y controladores fiscales.
- Suministrada por medios tecnológicos:
  - Imágenes geosatelitales, a partir de las cuales puede saber principalmente datos sobre la superficie sembrada, cosechas no recolectadas y cantidad de silos bolsa. A partir de estos datos AFIP puede estimar la producción resultante.

## **ii. A SOLICITAR AL CONTRIBUYENTE**

Los inspectores fiscales pueden exigir a los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran a la actividad. Puede así mismo, en caso de resistencia o presunción de ocultamientos, solicitar al juez una orden de allanamiento para poder obtener la documentación.

Es innumerable y depende de cada caso la documentación que podría ser relevante ante una inspección. Dentro de la más relevante y general podemos citar:

- Libros Diarios o similar (en caso de no estar obligado) y de Inventario y Balance.
- Mayores de determinadas cuentas.
- Libros Societarios (de actas o de reunión de socios, de asamblea, reunión de socios, entre otros)
- Libros IVA compras y Ventas
- Papeles de trabajo
- Comprobantes de compras y ventas
- Recibos de pago a proveedores y de cobros a clientes.
- Cuentas corrientes de proveedores y clientes.
- Detalle de acreedores
- Explicaciones escritas de determinados puntos
- Contratos celebrados

- Certificaciones
- En caso de la actividad ganadera, puede solicitar planillas de movimiento de hacienda (con información sobre los traslados a otros campos, cambios de categoría, defunciones, nacimientos, compras y ventas) y actas de vacunación.

### **iii. A SOLICITAR A TERCEROS**

En una inspección puede circularizar a terceros cuando existieren dudas o la necesidad de corroborar determinados hechos.

Al igual que lo analizado respecto a la documentación a solicitar al contribuyente, el universo de posibilidades es prácticamente infinito. Sin embargo, dentro de los más comunes podemos encontrar:

- Cuentas corrientes relacionadas con operatorias con el sujeto inspeccionado
- Comprobantes de pago y cobro vinculados con el individuo.
- Contratos celebrados con el inspeccionado.
- Facturas de compra y venta o documentos equivalentes con el sujeto.
- Manifestaciones escritas sobre determinados puntos relacionados a la inspección.

Cabe destacar que, en caso de considerarlo necesario, el inspector fiscal puede ampliar la inspección a otros contribuyentes.

## **b. CASOS PRÁCTICOS**

### **i. GENERALIDADES**

El Impuesto a las Ganancias es el gravamen con mayor la amplitud de variables a considerar, tales como el nivel de consumo, medios de valuación, otras cuentas patrimoniales, entre los más destacados. Por ello, excepto las dos últimas, los casos citados a continuación serán todos en referencia a dicho impuesto.

### **ii. VALUACIÓN DE SEMENTERA**

La valuación impositiva de la sementera se realiza por acumulación de los costos directos de los insumos, gastos y mano de obra usada para los cultivos en proceso de producción. En un proceso de inspección fiscal, los inspectores proponen realizar un ajuste a una sociedad dedicada al cultivo de soja, con cierre de ejercicio en diciembre, por haber declarado la valuación impositiva igual que la contable. En dicho proceso de auditoría los agentes relevaron la totalidad de los comprobantes de compra, determinando, por la fecha y el detalle, aquellos que debían imputarse a la sementera de la cosecha de verano. Ante esta situación el contribuyente planteo que, debido a inclemencias del tiempo, gran parte de esa inversión se perdió y ello obsto a que la valuación decreciera. Sin embargo, la sociedad no cumplió con los requisitos que exige la ley de informar a AFIP en tiempo y forma, acompañando de elementos que prueben dicha situación. Por este motivo el fisco procedió a aplicar dicho ajuste.

### **iii. VALUACIÓN DE HACIENDA<sup>54</sup>**

Ante una inspección de AFIP realizada a una sociedad dedicada a la actividad de cría de ganado bovino el agente fiscal pregunta sobre el ajuste realizado por la valuación de la hacienda Según el auditor resultaba improcedente ya que consideraba que, debido a que el campo se encontraba en la zona marginal ganadera, debía valuarse siguiendo los lineamientos del Artículo 53 inc.d. Ante este hecho el contribuyente objeta dicho planteo, presenta los papeles de trabajo en el cual se aplica el Artículo 53 inc a. de la ley. Argumenta que dicho método, si bien el campo estaba ubicado en la zona marginal, la ley posibilita la opción de la aplicación de un método u otro. Cabe destacar que dicho criterio fue aplicado por la empresa desde el comienzo de su actividad.

---

<sup>54</sup> Véase Anexo 34

#### **iv. VENTA Y REEMPLAZO DE INMUEBLES RURALES**

El artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias enuncia una opción, cuyo objeto incentiva la inversión, llamada venta y reemplazo. Dicha figura consiste en la sustitución de un bien de uso por otro de igual destino. La bondad que presenta frente al impuesto analizado es la no gravabilidad del resultado por la venta del bien. Para el ejercicio de esta opción la ley enuncia como requisitos:

- Que el plazo entre la compra y venta no exceda al año
- Que sea comunicado en la Declaración Jurada de Impuesto a las Ganancias

Para el caso de los bienes inmuebles, se agrega el requisito del deber ser un bien ser bienes de uso con una afectación mínima de dos años a la actividad.

El caso a analizar tuvo su sentencia firme el de diciembre de 2006, expediente 26.495-I caratulado “Santiestrella SA s/impuesto a las ganancias”<sup>55</sup>. En dicha situación AFIP-DGI pretendía el ajuste por no considerar aplicable la figura de venta y reemplazo del inmueble rural, dado que dicho bien no resulta amortizable. Esta confusión se suscitó debido a que el texto, en su primer párrafo, hace mención a bienes amortizables, por lo que el fisco considero que esta opción solo es para bienes que posean tales características. Los miembros de la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación consideraron que el requisito de la amortización es condición exclusiva para la venta y reemplazo de los bienes muebles y, que los inmuebles se rigen por los requisitos definidos en el segundo párrafo, ósea la necesidad ya mencionada de que tales estén incluidos dentro de los bienes de uso y posean una afectación mínima de dos años. De esta forma el Tribunal Fiscal dio lugar a lo apelado por el contribuyente, revocando el acto del fisco.

Habiendo analizado el fallo, ahora cabe destacar que AFIP se ha pronunciado, mediante los dictámenes 57/08 y 42/13 , sobre la improcedencia del uso de la opción cuando el destino de los bienes no esté relacionado con la actividad principal de la empresa, como por ejemplo los arrendamientos.

---

<sup>55</sup> Véase Anexo 35

**v. DEVENGAMIENTO Y PAGOS DE CONTRATOS DE APARCERÍA, ARRENDAMIENTO Y ACCIDENTALES<sup>56</sup>**

El Impuesto a las Ganancias de tercera categoría sigue el cómputo de las operaciones por el criterio de lo devengado. El mismo criterio es el que opera para la registración contable de los rubros. Sin embargo, una sociedad dedicada a la actividad agrícola en sus estados contables reconoció los gastos producidos por contratos de arrendamiento en función a los pagos (criterio de lo percibido), no realizando ajustes al momento de liquidar el impuesto a las ganancias. La entidad había cancelado en efectivo la totalidad de los contratos, tomándose un gasto que, debido a la duración de los contratos, involucraba períodos del próximo ejercicio. Ante esta irregularidad surge una verificación que consistió en el análisis de cada uno de los contratos, su comparación con las registraciones contables, pagos y retenciones efectuadas. El resultado de dicha fiscalización devino en un ajuste en el impuesto a las ganancias.

**vi. FALLOS DE JURISPRUDENCIA SOBRE LA GRAVACIÓN DE LOS INMUEBLES RURALES EN EL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES<sup>57</sup>**

El tema de los inmuebles rurales de empresas unipersonales en el impuesto a los bienes personales, considerado la existencia de una doble imposición respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se ha suscitado en diversas oportunidades con opiniones diversas y contradictorias, tanto en los dictámenes de AFIP como en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación. Es así como la Sala “C” de este último se expidió en la causa de González Camilo a favor del fisco, pero más tarde, en los casos de Molaro, José Luis (Sala “A”, 17/05/2012) y el de Caviglio, Hilario J (Sala “C”; 18/03/2013), se expidió a favor de los contribuyentes, argumentando que debe hacerse una separación entre la persona física y la empresa unipersonal. Esta última no puede ser considerada titular de dicho bien, siendo los propietarios de tales las personas físicas, de este modo, quedarían exentos del ingreso del impuesto analizado.

---

<sup>56</sup> Véase Anexo 36

<sup>57</sup> Véase Anexo 37

**vii. MODIFICACIONES DE DECLARACIONES JURADAS  
INFORMATIVAS REFERIDAS AL STOCK**

Un productor agropecuario estimaba vender la totalidad del stock que tenía disponible en su campo. Habiendo declarado correctamente las existencias al 31/08, como lo exige la resolución 2750. Habiendo transcurrida la fecha límite para modificar dicha presentación (30/09) y, dado por el aumento de las semillas, el contribuyente decide mejor destinar parte de ese stock para la siembra. Posteriormente, el Banco de la Nación Argentina, emite un comunicado donde limitó el acceso a los créditos a los productores que aún no hayan liquidado la totalidad del stock. Por este motivo, el contribuyente se vio obligado a concurrir en diciembre a las dependencias de AFIP para realizar la modificación de tal información. El fisco exigió certificaciones expedidas por el Colegio de Ingenieros Agrónomos. Habiendo presentado las mismas, AFIP consideró necesario no modificar la declaración y realizar una verificación al contribuyente. Habiéndose resuelto la misma sin ningún ajuste, el fisco procedió a realizar los cambios en el mes de mayo. Durante el período comprendido entre la solicitud por parte del responsable y el impacto de los cambios ingresados por los agentes posterior a la verificación, devino a que el productor, según sus declaraciones, se viera forzado a recurrir a medios de financiación más onerosos para continuar con su actividad.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

---

Considero destacable los esfuerzos del fisco en el perfeccionamiento del sistema, base de datos y fuentes de información, ya que posibilitan mayor transparencia, una reducción de la evasión fiscal y mayor celeridad en los procesos de auditoría fiscal.

Así mismo creo que debería invertir mayores esfuerzos en la formación de inspectores fiscales especializados, ya que, actualmente, en muchos casos estos desconocen aspectos esenciales de la operatoria, lo que puede traer demoras e ineficiencias que, como se analizó en algunos de los casos citados, pueden ocasionar serios inconvenientes a los contribuyentes, independiente de su conducta fiscal, o al fisco.

Dada la gran complejidad de la actividad, veo también necesario un enfoque de trabajo en la auditoría multidisciplinario, sin descuidar el principio de economicidad y oportunidad.

## BIBLIOGRAFÍA

---

- BALÁN, Osvaldo – La Actividad Agropecuaria – Editorial La Ley
- CHIARADÍA, Claudia – Tratado Agropecuario – Editorial Errepar
- SENDEROVICHM Pablo David – Empresas Agropecuarias. Medición y exposición contable – Editorial Errepar
- UBERTI, Mario Carlos – Manual de impuestos en la Actividad Agropecuaria – Editorial Errepar
- YAGÜE, Néstor Julián – Emergencias y desastres agropecuarios – Editorial Errepar
- FOWLER NEWTON, Enrique – Resoluciones Técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura – Editorial La Ley
- PARADA, Ricardo Antonio, ERRECABORDE, José Daniel, CAÑADA, Francisco Roberto - Impuesto a las ganancias – 6ª Edición – Errepar -2013
- PARADA, Ricardo Antonio, ERRECABORDE, José Daniel, CAÑADA – Impuesto al Valor Agregado – 6ª Edición – Errepar – 2013
- Agricultura y Desarrollo Rural en Argentina: Temas Claves - Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento - Banco Mundial
- PRIOTTO, Hugo – Guía de Contabilidad Superior II – Instituto Universitario Aeronáutico
- Leyes y decretos reglamentarios de Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, Bienes Personales e Impuesto al Valor Agregado
- Ley Impositiva de la Provincia de Córdoba
- Resoluciones generales varias de AFIP
- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)
- [www.fyo.com.ar](http://www.fyo.com.ar)
- [www.mercadodeliniars.com.ar](http://www.mercadodeliniars.com.ar)
- Casos de jurisprudencia del portal de suscriptor de Errepar
- Artículos de diversos diarios provinciales y nacionales
- [https://es.wikipedia.org/wiki/Sector\\_agropecuario](https://es.wikipedia.org/wiki/Sector_agropecuario)
- <https://es.wikipedia.org/wiki/Agricultura>
- <https://es.wikipedia.org/wiki/Ganadería>
- Apuntes clases de economía I – Instituto Universitario Aeronáutico
- Revista Alternativa. Volumen 5, número 13
- <http://www.msal.gov.ar/argentina-saludable/plan/frutas-y-hortalizas-2012-07.html>
- <http://www.abcagro.com/>
- <http://www.alimentosargentinos.gob.ar/>
- <http://www.indec.gov.ar/>
- <http://www.fao.org/>
- NIC 41 - Activos biológicos y prácticas
- CHIALVA, Josefina – GROSSO, Héctor: Etapas y desarrollo de una auditoría fiscal.
- PONTI, Diego – Canales de Comercialización de Carne Vacuna

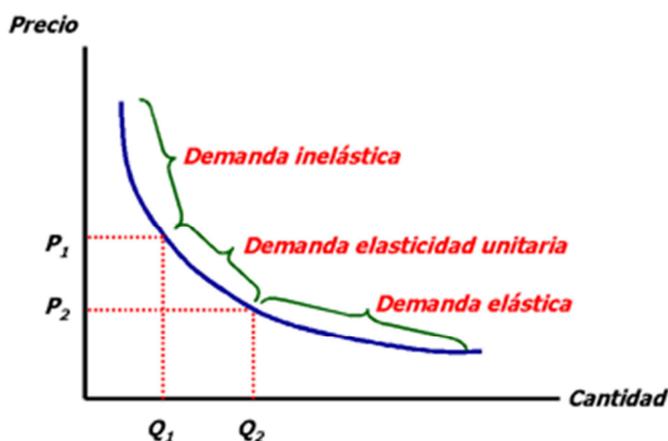
## ANEXOS

---

### ANEXO 1: BIENES NORMALES NECESARIOS – ELASTICIDAD

La elasticidad es una curva económica que mide la variación experimentada por una variable al cambiar otra.

Hay de varios tipos, pero nos centraremos en la elasticidad ingreso de la demanda. Esta está definida como el cociente entre la variación porcentual de la cantidad demandada ( $\Delta Q/Q$ ) y la variación porcentual del ingreso ( $\Delta P/P$ )



Para los bienes necesarios la elasticidad es mayor a 0 y menor a 1, lo que supone que cuando los ingresos aumentan, la demanda crece, pero en una proporción baja, en comparación con otros bienes de elasticidad mayor a 1, llamados bienes de lujo.

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 2

Calendario de siembra y cosecha de los cultivos más importantes en Argentina

Cultivo	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Algodón												
Alpiste												
Arroz												
Avena grano												
Avena pastoreo						PASTOREO DESDE LOS 80 DÍAS						
Cártamo												
Cebada grano												
Cebada pastoreo						PASTOREO DESDE LOS 80 DÍAS						
Centeno												
Colza												
Girasol												
Lino												
Maíz grano												
Maíz grano de 2°												
Maíz silaje												
Maní												
Mijo												
Moha												
Soja de 1°												
Soja de 2°												
Sorgo grano												
Sorgo silaje												
Sorgo forrajero	PASTOREO DESDE LOS 45 DÍAS											PASTOR...
Trigo												

 Cosecha  
 Siembra



ANEXO 3: NIC 41

**Norma Internacional de Contabilidad n° 41 (NIC 41)**

**Agricultura**

*La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).*

**Objetivo**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

**Alcance**

1. *Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:*
  - (a) *activos biológicos;*
  - (b) *productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y*
  - (c) *subvenciones oficiales comprendidas en los párrafos 34 y 35.*
2. Esta Norma no es de aplicación a:
  - (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Inmovilizado material*, así como la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*); y
  - (b) los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos intangibles*).
3. Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces será de aplicación la NIC 2, Existencias, u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola empleada en esta Norma.
4. La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

## Definiciones

### Agricultura – Definiciones relacionadas

5. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

***Actividad agrícola*** es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

***Producto agrícola*** es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

***Un activo biológico*** es un animal vivo o una planta.

***La transformación biológica*** comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

***Un grupo de activos biológicos*** es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

***La cosecha o recolección*** es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

6. La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:
- (a) ***Capacidad de cambio.*** Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;
  - (b) ***Gestión del cambio.*** La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales); y
  - (c) ***Valoración del cambio.*** Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.
7. La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:
- (a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien
  - (b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

## Definiciones generales

8. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

*Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:*

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;*
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y*
- (c) los precios están disponibles para el público.*

*Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.*

*Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.*

*Subvenciones oficiales son las definidas en la NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.*

9. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el coste del transporte y otros costes de llevar las reses a ese mercado.

## Reconocimiento y valoración

10. *La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:*

- (a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;*
- (b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y*
- (c) el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable.*

11. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por la valoración de los atributos físicos significativos.

12. *Un activo biológico debe ser valorado, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.*

13. *Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser valorados, en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Tal valoración es el coste en esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Existencias, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.*

14. Los costes en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costes en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costes necesarios para llevar los activos al mercado.

15. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La empresa seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.
16. A menudo, las empresas realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico ni de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*. La citada NIC 37 será de aplicación para los contratos onerosos.
17. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
18. Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
  - (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
  - (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
  - (c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado en kilogramo de carne.
19. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La empresa tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
20. En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa utilizará, para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo antes de impuestos definido por el mercado.
21. El objetivo del cálculo del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico en su ubicación y condición actuales. La empresa considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como el tipo de descuento adecuado que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualquier incremento en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la empresa, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.
22. La empresa no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costes de replantar los árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos).
23. Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación de los flujos de efectivo. De ello se desprende que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la

empresa incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre los tipos de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar el tipo de descuento, la empresa aplicará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se tengan en cuenta por duplicado o se ignoren.

24. Los costes pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
- (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costes (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o
  - (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).
25. Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la empresa puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

### Ganancias y pérdidas

26. *Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que aparezcan.*
27. Puede aparecer una pérdida, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de la necesidad de deducir los costes estimados en el punto de venta, al determinar el importe del valor razonable menos estos costes para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.
28. *Las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se contabiliza según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio en el que éstas aparezcan.*
29. Puede aparecer una ganancia o una pérdida, tras el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

### Imposibilidad de determinar de forma fiable el valor razonable

30. *Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada solamente en el momento del reconocimiento inicial, de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorados según su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda determinar con fiabilidad, la empresa debe proceder a valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o esté incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, se presume que el valor razonable puede determinarse de forma fiable.*

31. La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La empresa que hubiera valorado previamente el activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la enajenación.
32. En todos los casos, la empresa valorará el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede determinarse siempre de forma fiable.
33. Al determinar el coste, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 2 *Existencias*, la NIC 16 *Inmovilizado material*, y la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*.

## Subvenciones oficiales

34. *Las subvenciones oficiales incondicionales, relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.*
35. *Si la subvención oficial, relacionada con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención oficial cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.*
36. Los términos y las condiciones de las subvenciones oficiales pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención oficial puede exigir a la empresa trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un ejercicio inferior a cinco años. En este caso, la subvención oficial no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención oficial permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la empresa reconocería como ingreso la subvención oficial en proporción al tiempo transcurrido.
37. Si la subvención oficial se relaciona con un activo biológico, que se valora según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*.
38. Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención oficial se relaciona con un activo biológico valorado según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la empresa no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones oficiales relacionadas con los activos biológicos que se valoren según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

## Información a revelar

39. *[Derogado]*

## General

40. *La empresa debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los activos biológicos.*

- 41. La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.**
42. La revelación exigida en el párrafo 41 puede ser en forma de una descripción narrativa o cuantitativa.
43. Se aconseja a las empresas presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la empresa puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La empresa puede, además, dividir esos importes en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La empresa revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.
44. Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se regeneran a sí mismos.
45. Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquellos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de sostener producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).
46. *Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la empresa debe describir:*
- (a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y*
  - (b) las valoraciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:*
    - (i) cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio; y*
    - (ii) la producción agrícola del ejercicio.*
47. **La empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.**
48. **La empresa debe revelar el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el ejercicio, determinando el mismo en el punto de recolección.**
49. **La empresa debe revelar:**
- (a) la existencia y el importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;*
  - (b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y*
  - (c) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.*
50. **La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:**

- (a) *la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta;*
  - (b) *los incrementos debidos a compras;*
  - (c) *las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;*
  - (d) *los decrementos debidos a la cosecha o recolección;*
  - (e) *los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;*
  - (f) *diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y*
  - (g) *otros cambios.*
51. El valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del ejercicio corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la empresa que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).
52. La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico – crecimiento, degradación, producción y procreación –, cada uno de las cuales es observable y valorable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.
53. La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y la cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

#### **Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad**

54. *Si la empresa valora, al final del ejercicio, los activos biológicos a su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:*
- (a) *una descripción de los activos biológicos;*

- (b) una explicación de la razón por la cual no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable;
  - (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
  - (d) el método de depreciación utilizado;
  - (e) las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados; y
  - (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del ejercicio.
55. Si la empresa, durante el ejercicio corriente, valora los activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la enajenación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:
- (a) pérdidas por deterioro del valor;
  - (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
  - (c) depreciación.
56. Si, durante el ejercicio corriente, la empresa ha podido determinar con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había valorado según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:
- (a) una descripción de los activos biológicos;
  - (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto determinable con fiabilidad; y
  - (c) el efecto del cambio.

### Subvenciones oficiales

57. La empresa debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:
- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones oficiales reconocidas en los estados financieros;
  - (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones oficiales; y
  - (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones oficiales.

### Fecha de vigencia y transición

58. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.
59. En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

#### **ANEXO 4: RESOLUCIÓN TÉCNICA 22**

### **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: ACTIVIDAD AGROPECUARIA<sup>2</sup> PRIMERA PARTE**

#### **VISTO:**

El proyecto de resolución técnica sobre “Normas Contables profesionales: Actividad agropecuaria», elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de esta Federación

#### **Y CONSIDERANDO:**

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que la profesión contable argentina considera necesario elaborar un juego de normas contables profesionales armonizadas con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Board (IASB, Junta de Normas Contables Internacionales), dentro del marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por esta Federación mediante su Resolución Técnica N°16;
- d) que esta Resolución Técnica sobre «Normas Contables profesionales: Actividad agropecuaria», apunta al objetivo referido en el párrafo anterior, pues ha tenido en cuenta lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, la que corroboró los conceptos generales expuestos en el Informe 19 del Área Contabilidad del CECyT;
- e) que esta Resolución Técnica ha sido sometida a consulta pública siguiendo los procedimientos reglamentarios fijados y en dicha consulta se recibieron numerosas opiniones que contribuyeron a mejorar el producto que se ha presentado;
- f) que esta Resolución Técnica está de acuerdo con el «Marco conceptual de las normas contables profesionales» aprobado por la Resolución Técnica N° 16;
- g) que los Consejos Profesionales han coordinado sus esfuerzos para tener un juego único de normas en el país, y esta Resolución Técnica continúa cumpliendo con ese objetivo.

#### **POR ELLO:**

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA**

## **DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

### **RESUELVE:**

**Artículo 1º** - Aprobar las normas enunciadas en la segunda parte de esta Resolución, correspondientes a “Normas Contables profesionales: Actividad agropecuaria”.

**Artículo 2º** - Modifica secciones de la Resolución Técnica 17 que se han incluido en este texto ordenado.

**Artículo 3º** - Adiciona párrafos o secciones a la Resolución Técnica 17 ya incluidos en este texto ordenado.

**Artículo 4º** - Encomendar al CECyT la actualización del Texto Ordenado de las Normas Contables, incluyendo las modificaciones establecidas por esta Resolución.

**Artículo 5º** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a. el tratamiento de esta Resolución Técnica de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca firmada en la Junta de Gobierno del 27 de setiembre de 2002;

b. vigencia para los estados contables anuales o períodos intermedios

correspondiente a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005;

c. la difusión de esta Resolución Técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

**Artículo 6º** - Invitar al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a la adopción de esta Resolución Técnica en su jurisdicción, para contribuir con el proceso de obtención de un juego de normas contables únicas en el país.

**Artículo 7º** - Registrar esta Resolución Técnica en el libro de resoluciones, publicarla en el Boletín Oficial de la República Argentina y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 26 de Marzo de 2004

## **SEGUNDA PARTE**

### **1. OBJETIVO**

La presente norma tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

### **2. ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

### **3. ALCANCE**

Las normas contenidas en esta resolución técnica se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

- a) Activos biológicos;
- b) productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;
- c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Esta resolución técnica no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

No obstante, si el factor de producción tierra afectada a uso agropecuario, disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

Esta resolución técnica no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (por ejemplo: el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mostos, etc.)

### **4. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

Las normas contenidas en esta resolución técnica son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

### **5. DEFINICIONES**

Los vocablos y expresiones utilizados en esta resolución técnica tienen los significados que se indican a continuación:

**Transformación biológica:** comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

**Activos biológicos:** están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

**Activos biológicos en desarrollo:** son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como «en producción», (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables).

**Activos biológicos en producción:** son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

**Activos biológicos terminados:** son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

**Obtención de productos agropecuarios:** es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc.

**Productos agropecuarios:** es el producido de la acción descrita en el punto anterior (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

**Mercado activo:** para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

- i) Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;
- ii) deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y
- iii) los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

**Etapas de desarrollo biológico:** es la etapa que abarca desde:

- a. las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta
- b. el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.

**Etapas de desarrollo biológico:** abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

**Producción:** es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos - volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

## 6. RECONOCIMIENTO

Los entes descritos en la sección 4 de esta resolución técnica, deben reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario sólo cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por la sección 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales) y específicamente por la sección 2.1 (Reconocimiento) de la

Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

## **7. MEDICIÓN**

Para la medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios deben emplearse los siguientes criterios:

### **7.1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad**

#### **7.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual**

Su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

#### **7.1.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado**

##### **7.1.2.1. Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico**

Los bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general). El término costosa se utiliza en esta norma en el sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios en los términos de la sección 3.2.2 (Equilibrio entre costos y beneficios) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales).

##### **7.1.2.2. Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico**

Los bienes que se encuentren a posteriori de la etapa inicial, se medirán al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

**(1) Precio de venta esperado.** En aquellos casos en donde el ente no comercialice los activos biológicos que produce en dicha condición sino que los reemplace por una proporción de los productos que se obtienen a través de un proceso industrial, normalmente denominado «maquila» deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;

**(2) costos y gastos adicionales hasta la venta** que no se hayan devengado aún en el período;

**(3) momentos de los flujos monetarios**, tanto de los ingresos como de las erogaciones;

**(4) riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo** necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los

climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

**(5) tasa de descuento** que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

#### **7.1.3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado**

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

Si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la

sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

## **7.2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad**

### **7.2.1. Bienes para los que existe un mercado activo**

#### **7.2.1.1. En su condición actual**

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Se admitirá la determinación del costo de reposición en el mercado de bienes similares, aunque no exista una medición directa del mismo, cuando puedan hacerse estimaciones técnicamente fundadas que permitan aproximar razonablemente dicho valor sobre la base del valor de bienes análogos, aunque de variedades, edades u otras características diferentes.

También se admitirá dicha determinación de costo de reposición directo cuando pudiere efectuarse razonablemente sobre la base de la medición de conjuntos en los cuales bienes similares se encuentren incluidos, y de los que pudieran excluirse los restantes bienes que integran el conjunto.

Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas.

#### **7.2.1.2. Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales**

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) neto de las depreciaciones acumuladas determinadas de acuerdo con los procedimientos que se establecen en la sección 7.2.3. de esta resolución técnica.

#### **7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual**

Se incluirán dentro de este grupo aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado en forma directa haciendo uso de algunas de las alternativas que se exponen en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

##### **7.2.2.1. Medición contable desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo**

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

**7.2.2.2. Medición contable desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial**

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección

4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

**7.2.2.3. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico**

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general). A partir del inicio de este período, sólo incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección

4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

**7.2.2.4. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien**

Su medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

### **7.2.3. Depreciaciones acumuladas**

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de activos biológicos valuados de acuerdo con la sección 7.2.2 anterior, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

(1) Importe del valor original sin depreciación, menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de su vida útil) y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;

(2) la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:

(a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a resultados por tenencia;

(b) la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al costo de producción de los frutos que el bien produce.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los Estados Contables) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

### **7.3. Activos biológicos con procesos productivos continuos**

La producción generada por estos activos biológicos, podrá ser determinada al momento de su ocurrencia, en forma mensual o por un período mayor, predeterminado y explicitado en la información complementaria.

Dado que el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento (producción) se produce generalmente en forma continua, su medición periódica resulta más representativa que si se efectúa al cierre del período contable.

Sin embargo podrá adoptarse este último criterio -medición al cierre del período contable-, cuando el proceso de medición pueda resultar imposible o muy costoso, o cuando se considere que no se generarán diferencias sustanciales respecto de su cuantificación periódica.

Adoptado el criterio de medir la producción al momento de su ocurrencia o periódicamente, la misma deberá ser ajustada en función del crecimiento o decrecimiento ocurrido entre la fecha de su medición y el cierre del período contable. En todos los casos, el activo biológico subyacente que le dio origen y sustento deberá ser medido al cierre del período contable.

Cualquier cambio en los valores del mercado con respecto al valor asignado a la producción será considerado como resultado de tenencia o como resultado por la valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización según lo

indicado en el penúltimo párrafo de la sección 8.2.2. (Resultado de la Producción Agropecuaria) de esta Resolución Técnica.

## **8. EXPOSICIÓN**

La exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria se realizará de acuerdo con las siguientes pautas:

### **8.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial**

**Activos Biológicos:** estos activos se incluirán en la información complementaria en bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse además, su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de esta resolución técnica:

- a. En desarrollo;
- b. terminados; y
- c. en producción.

Dentro de cada una de las categorías descriptas deberá exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la sección 7.1.2.2 de esta resolución técnica.

Cuando el ente hubiere medido los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección 7.2.2 de esta resolución técnica deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido.

Si el ente hubiere medido sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en la sección 7.1.3 de esta resolución técnica, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado activo, deberá exponer esta situación, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

### **8.2. Exposición en el Estado de Resultados**

#### **8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción**

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades «**producción**». La producción, para esta resolución técnica, es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

El fundamento del concepto «producción» es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Este concepto está reconocido en la sección 4.2.2 (Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

### **8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria**

El resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.

El resultado neto estará compuesto por:

- a. el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más
- b. la valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- c. la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- d. los costos devengados durante el período atribuibles a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

En la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo –si corresponde– se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios.

Si dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización (sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9), en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Si el ente hubiere utilizado un método de depreciación diferente al que establece como preferible la sección 7.2.3 de esta resolución técnica, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

## **ANEXO I**

### **Diferencias con las NIC**

#### **1. Conceptos de las NIC no incluidos en esta Resolución Técnica**

- a) Tratamiento de subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria;
- b) exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable;
- c) exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas;
- d) exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.

#### **2. Conceptos de esta resolución técnica no incluidos en las NIC**

No distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción.

#### **3. Diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas**

- a) Esta resolución técnica utiliza el concepto de «Costo de reposición» para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de «Valor neto de realización» que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.
- b) La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT17 en la valuación a V.N.R. de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.

ANEXO 5: MODELO ESTADO DE RESULTADO RESOLUCIÓN TÉCNICA 22

XX S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

	ACTUAL	ANTERIOR
Producción	.....	.....
Costo de producción	.....	.....
Resultado Por Producción	..... <sup>58</sup>	.....
Ventas	..... <sup>59</sup>	.....
Costo de ventas	.....	.....
Rdo VNR bienes de cambio	.....	.....
Subtotal	.....	.....
Gastos de Administración	.....	.....
Gastos de Comercialización	.....	.....
Otros Gastos	.....	.....
Rdos por tenencia	.....	.....
Resultado del ejercicio	.....	.....

---

<sup>58</sup> El resultado por producción es la diferencia entre la Producción y el Costo de producción

<sup>59</sup> Las Ventas y el Costo de Ventas deben ser iguales

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 6: ANEXO 1 DE DECRETO 814/2001

CÓDIGO	JURISDICCIÓN	PORCENTAJE DE RECONOCIMIENTO DE IVA	
		DESDE EL 1/2/2003 -L. 25723-	DESDE EL 1/7/2001 HASTA EL 31/1/2003
1	Ciudad Autónoma de Buenos Aires	-	1,30%
2	Gran Buenos Aires	-	1,30%
3	Tercer Cinturón del GBA	0,85%	2,35%
4	Resto de Buenos Aires	1,90%	3,40%
5	Bs. As. - Patagones	2,95%	4,45%
6	Bs. As. - Carmen de Patagones	4,00%	5,50%
7	Córdoba - Cruz del Eje	5,05%	6,55%
8	Bs. As. - Villarino	2,95%	4,45%
9	Gran Catamarca	7,60%	7,60%
10	Resto de Catamarca	8,65%	8,65%
11	Ciudad de Corrientes	9,70%	9,70%
12	Formosa - Ciudad de Formosa	10,75%	10,75%
13	Córdoba - Sobremonte	7,60%	7,60%
14	Resto de Chaco	11,80%	11,80%
15	Córdoba - Río Seco	7,60%	7,60%
16	Córdoba - Tulumba	7,60%	7,60%
17	Córdoba - Minas	5,05%	6,55%
18	Córdoba - Pocho	5,05%	6,55%
19	Córdoba - San Alberto	5,05%	6,55%
20	Córdoba - San Javier	5,05%	6,55%
21	Gran Córdoba	1,90%	3,40%
22	Resto de Córdoba	2,95%	4,45%
23	Corrientes - Esquina	7,60%	7,60%
24	Corrientes - Sauce	7,60%	7,60%
25	Corrientes - Curuzú Cuatiá	7,60%	7,60%
26	Corrientes - Monte Caseros	7,60%	7,60%
27	Resto de Corrientes	9,70%	9,70%
28	Gran Resistencia	9,70%	9,70%
29	Chubut - Rawson Trelew	7,60%	7,60%
30	Resto de Chubut	8,65%	8,65%
31	Entre Ríos - Federación	7,60%	7,60%
32	Entre Ríos - Feliciano	7,60%	7,60%
33	Entre Ríos - Paraná	2,95%	4,45%
34	Resto de Entre Ríos	4,00%	5,50%
35	Jujuy - Ciudad de Jujuy	9,70%	9,70%
36	Resto de Jujuy	10,75%	10,75%
37	La Pampa - Chicalco	5,05%	6,55%
38	La Pampa - Chalileo	5,05%	6,55%

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

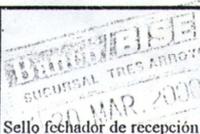
CÓDIGO	JURISDICCIÓN	PORCENTAJE DE RECONOCIMIENTO DE IVA	
		DESDE EL 1/2/2003 -L. 25723-	DESDE EL 1/7/2001 HASTA EL 31/1/2003
39	La Pampa - Puelen	5,05%	6,55%
40	La Pampa - Limay Mahuida	5,05%	6,55%
41	La Pampa - Curaco	5,05%	6,55%
42	La Pampa - Lihuel Cael	5,05%	6,55%
43	La Pampa - Santa Rosa y Toayl	2,95%	4,45%
44	Resto de La Pampa	4,00%	5,50%
45	Ciudad de La Rioja	7,60%	7,60%
46	Resto de La Rioja	8,65%	8,65%
47	Gran Mendoza	4,00%	5,50%
48	Resto de Mendoza	5,05%	6,55%
49	Misiones - Posadas	9,70%	9,70%
50	Resto de Misiones	10,75%	10,75%
51	Ciudad Neuquén/Plotier	4,00%	5,50%
52	Neuquén - Centenario	4,00%	5,50%
53	Neuquén -Cutralcó	8,65%	8,65%
54	Neuquén - Plaza Huincul	8,65%	8,65%
55	Resto de Neuquén	5,05%	6,55%
56	Río Negro Sur hasta paralelo 42	8,65%	8,65%
57	Río Negro - Viedma	4,00%	5,50%
58	Río Negro - Alto Valle	4,00%	5,50%
59	Resto de Río Negro	5,05%	6,55%
60	Gran Salta	9,70%	9,70%
61	Resto de Salta	10,75%	10,75%
62	Gran San Juan	5,05%	6,55%
63	Resto de San Juan	7,60%	7,60%
64	Ciudad de San Luis	4,00%	5,50%
65	Resto de San Luis	5,05%	6,55%
66	Santa Cruz - Caleta Olivia	8,65%	8,65%
67	Santa Cruz - Río Gallegos	8,65%	8,65%
68	Resto de Santa Cruz	9,70%	9,70%
69	Santa Fe - General Obligado	7,60%	7,60%
70	Santa Fe - San Javier	7,60%	7,60%
71	Santa Fe y Santo Tome	2,95%	4,45%
72	Santa Fe - 9 de Julio	7,60%	7,60%
73	Santa Fe - Vera	7,60%	7,60%
74	Resto de Santa Fe	2,95%	4,45%
75	Ciudad de Sgo. del Estero y La Banda	10,75%	10,75%
76	Sgo. del Estero - Ojo de Agua	7,60%	7,60%
77	Sgo. del Estero - Quebrachos	7,60%	7,60%

*ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro*

CÓDIGO	JURISDICCIÓN	PORCENTAJE DE RECONOCIMIENTO DE IVA	
		DESDE EL 1/2/2003 -L. 25723-	DESDE EL 1/7/2001 HASTA EL 31/1/2003
78	Sgo. del Estero - Rivadavia	7,60%	7,60%
79	Tierra del Fuego - Río Grande	8,65%	8,65%
80	Tierra del Fuego - Ushuaia	8,65%	8,65%
81	Resto de Tierra del Fuego	9,70%	9,70%
82	Gran Tucumán	7,60%	7,60%
83	Resto de Tucumán	8,65%	8,65%

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 7: FORMULARIO 731

 <b>Impuesto al Valor Agregado</b> <b>F.731</b>	 Sello fechador de recepción	Firma	CUIT: 073120053741925022000056389
		Carácter	Período fiscal: 0 Orig. 1-9 Rectificativa Actividad principal: N° verificador /
Domicilio fiscal: _____ Localidad: _____ Provincia: _____ C. Postal: _____		Apellido y nombre o denominación: _____	
<b>Datos identificatorios</b>			
Proyectos promovidos - Dtos. N°2054/92 - 804/96 - 857/97	0	Proveedor de empresa promovida	No
Proyectos promovidos excepto los alcanzados por los Dtos. N°2054/92 - 804/96 - 857/97	0	Agropecuario con pago anual	No
<b>Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales</b>			
<i>Concepto</i>		<i>Importe</i>	
Saldo de proveedores por operaciones con empresas promovidas		0,00	
Total del débito fiscal del período			
Total del crédito fiscal del período			
- parte anual del crédito fiscal por operaciones exentas			
		AFIP	0,00
		Contribuyente	0,00
Saldo a favor del período anterior		0,00	
Impuesto facturado vinculado con exportaciones perfeccionadas o no en el período o asimilables		0,00	
Saldo técnico a favor del responsable			
Saldo técnico a favor de AFIP		0,00	
Crédito fiscal a imputar a otros impuestos por compra de insumos de editores libros, folletos, etc.		0,00	
Diferimiento F.518		0,00	
<b>Total F.515</b>	0,00	<b>Total F.518</b>	0,00
		<b>Total F.517/I</b>	0,00
<b>Determinación de la declaración jurada mensual (incluidos los regímenes promocionales)</b>			
Saldo técnico a favor de AFIP		0,00	
Certificados de crédito fiscal - RG 4212 - Art. 9°		0,00	
Saldo técnico total a favor del responsable incluido el no liberado			
Saldo a favor de libre disponibilidad del período anterior		0,00	
Monto utilizado		0,00	
Total de retenciones, percepciones y pagos a cuenta		0,00	
Compensación de créditos fiscales vinculados con exportaciones		0,00	
Saldo a favor de AFIP neto de compensaciones por exportaciones		0,00	
Pagos a cuenta del COMFER		0,00	
Acrecentamiento por notas de crédito a responsables no inscriptos		0,00	
Acrecentamiento por operaciones con responsables no inscriptos		0,00	
<b>Saldo de libre disponibilidad del período</b>		0,00	
<b>Saldo de impuesto de AFIP</b>		0,00	
<b>Total de pagos no bancarios</b>		0,00	
<b>Monto que se ingresa</b>			
Saldo anterior Cr. Fis. Exp.	0,00	Imp. solíc. p/ dev. acred. o transf.	0,00
			Saldo final Cr. Fis. Exp. 0,00
<b>Pagos no bancarios - Compensaciones</b>			
Impuesto	Concepto	Periodo	Monto
 073120053741925022000056389			
Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.			

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 8: FORMULARIO 810

 <b>Impuesto al Valor Agregado Agropecuario F.810</b>	Sello fechador de recepción	Firma	CUIT:	
		Carácter	Período fiscal	0 Orig. 1-9 Rectificativa
	Apellido y nombre o denominación:		Actividad principal	N° verificador
DOMICILIO FISCAL:			Versión 4.0	

<b>Datos identificatorios</b>			
Proyectos promovidos - Dtos. N°2054/92 - 804/96 - 857/97		Proveedor de empresa promovida	
Proyectos promovidos excepto los alcanzados por los Dtos. N°2054/92 - 804/96 - 857/97		Agropecuario con pago anual	

<b>Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales</b>		
Concepto	Importe	
Saldo de proveedores por operaciones con empresas promovidas	AFIP Contribuyente	
Total del débito fiscal del período		
Total del crédito fiscal del período		
Ajuste anual del crédito fiscal por operaciones exentas		
Saldo a favor del período anterior		
Impuesto facturado vinculado con exportaciones perfeccionadas o no en el período o asimilables		
Saldo técnico a favor del responsable		
Saldo técnico a favor de AFIP		
Crédito fiscal a imputar a otros impuestos por compra de insumos de editores libros, folletos, etc.		
Diferimiento F.518		
<b>Total F.515</b>		<b>Total F.518</b>
		<b>Total F.517/1</b>

<b>Determinación de la declaración jurada mensual (incluidos los regímenes promocionales)</b>	
Saldo técnico a favor de AFIP	
Certificados de crédito fiscal - RG 4212 - Art. 9°	
Saldo técnico total a favor del responsable incluido el no liberado	
Fabricantes o importadores de bienes de capital. Monto solicitado en devolución (Decreto 615/2001) Ley N° 25.360/2000	
Saldo a favor de libre disponibilidad del período anterior	
Monto utilizado	
Total de retenciones, percepciones y pagos a cuenta	
Monto de retenciones agropecuarias devuelto en el período	
Compensación de créditos fiscales vinculados con exportaciones	
Saldo a favor de AFIP neto de compensaciones por exportaciones	
Acrescentamiento por notas de crédito a responsables no inscriptos	
Acrescentamiento por operaciones con responsables no inscriptos	
<b>Saldo de libre disponibilidad del período</b>	
<b>Saldo de impuesto de AFIP</b>	
<b>Total de pagos no bancarios</b>	
<b>Monto que se ingresa</b>	

Saldo anterior Cr. Fis. Exp.	Imp. solíc. p/ dev. acred. o transf.	Saldo final Cr. Fis. Exp.
------------------------------	--------------------------------------	---------------------------

<b>Reíntegro por Operaciones de venta de bienes de capital</b>	
Débito Fiscal computable de las operaciones del período	
Crédito Fiscal computable de las operaciones del período	
Saldo a favor del contribuyente por operaciones del período (considerando alícuota general para el Débito Fiscal)	
Monto límite para solicitar en devolución	



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

**ANEXO 9: TABLA DE ARTÍCULO 90 DE LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Mas de \$	A \$	\$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
0	10.000	0	9%	0
10.000	20.000	900	14%	10.000
20.000	30.000	2.300	19%	20.000
30.000	60.000	4.200	23%	30.000
60.000	90.000	11.100	27%	60.000
90.000	120.000	19.200	31%	90.000
120.000	en adelante	28.500	35%	120.000

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 10: FORMULARIO 713

 <b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b> <b>F. 713</b> <b>Declaración Jurada</b>			Mes de Cierre	Periodo	C.U.I.T. o C.U.I.L.
	Firma		0 Original 1-3 Rest.	Código Activ.	Número verificador
	Carácter				
Apellido y Nombre o Razón Social		C.U.I.T. del contador			
Cantidad de proyectos promovidos					

R1 - Balance Contable		R2 - Det. Resultado Neto		F. Argentina	F. Extranjera
a	Total Activo	a	Result. del Ejercicio (contable)		
b	Total Pasivo	b	Ajustes		
c	Total Patr. Neto	c	Resultado impositivo		
		d	Quieb. por Via. de Acc. (Ejerc.)		
		e	Quieb. por Contr. Deriv. (Ejerc.)		
		f	Quebrantos computables		
		g	Régimen de promoción		
		h	Resultado Neto		
		i	Resultado atrib. a los socios		
		j	Quebrantos de Fuente Argentina		
		k	Resultado Neto Final		

R3 - Determinación del Impuesto		R4 - Det. del Saldo del Imp.		A favor Contrib.	A favor AFIP
a	Alicuota	a	Imp. determinado F. Extranjera		
b	Imp. Determinado	b	Imp. Análogos Pagados en el Ext.		
c	Imp. Liberado	c	Subtotal Fuente Extranjera		
d	Imp. no Liberado	d	Imp. determinado F. Argentina		
		e	Saldo a Favor per. aut. en Bonos		
		f	Anticipos canc. mediante F.515		
		g	Bonos aplicados mediante F.515		
		h	Saldo a favor del resp. en Bonos		
		i	Subtotal Fuente Argentina		
		j	Diferimiento F.518		
		k	Imp. Operac. de Soc. de emp. ext.		
		l	Subtotal General		
		m	Pago a cta. Imp. Gan. Mín. Presunta		
		n	Pago a cta. Ley Prom. a la Inv.		
		o	Pago a cta. Imp. Comb. Líquidos		
		p	Retenciones y/o Percepciones		
		q	Total anticipos excepto F.515		
		r	Otros pagos a Cuenta		
		s	Donaciones a Univ. Nac. y Fundac.		
		t	Saldo a favor DD.JJ. del		
		u	Saldo a favor		

R5 - Forma de Ingreso		R6 - Plan de Pagos	
a	Saldo a favor AFIP	a	Saldo a pagar en cuotas
b	Imp. ingr. en la DD.JJ. origo últ. rectificativa	b	Cantidad de cuotas que solicita
c	Suma ing. en forma no bancaria	c	Monto del pago a cuenta
d	Total a pagar	d	Forma de pago del pago a cuenta
e	Monto que se ingresa	e	Fecha de vto. del pago a cuenta
f	Forma de pago	f	Importe de la cuota 1
		g	Importe de la cuota 2



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 12: FORMULARIO 711

 <p><b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS F.711</b> Declaración Jurada</p>	Período: _____ Cuit: _____	
	Firma: _____	Original 1-3 Recibo Cod. Activ. Número verificador
	Carácter: _____ Apellido y Nombre: _____	

DOMICILIO FISCAL:

Ingresos y gastos de las cuatro cat. F. Argentina	Primera	Segunda	Tercera	Cuarta
Total de ingresos gravados				
Total de participación en empresas				
Gastos y deducciones especialmente admitidos				
Resultado neto				

Ingresos y gastos de las cuatro cat. F. extranjera	Primera	Segunda	Tercera	Cuarta
Total de ingresos gravados				
Total de participación en empresas				
Gastos y deducciones especialmente admitidos				
Resultado neto				

R1 - Determinación del impuesto	Fuente Argentina	Fuente extranjera
a) Réc. neto de las cat.		
b) Deducciones generales		
c) Resultado impositivo		
d) Quebrantos anteriores		
e) Resultado final		
f) Quebrantos FA compensables		
g) Deducciones Ley Art. 23		
h) Gan. neto sujeta a impuesto		
i) Impuesto determinado		

R2 - Determinación del saldo
a) Imp. analog. pagados en el ext.
b) Pago a cuenta GMP
c) Retenciones artículo 125
d) Crédito Fiscal Ley 23877
e) Ley 24.698 Art. 3 inc. 2)
f) Pagos a cuenta SIIF
g) Retenciones y percop.
h) Anticipos
i) Rég. de promoc. (Liberación)
j) Rég. de promoc. (Diferim.)
k) Donaciones Ley 23.834
l) Otros
m) DJ del Sdo. a Fav.
n) Saldo a favor del contribuyente
o) Saldo a favor AFIP

R4 - Bienes y Deudas	Inicio	Cierre
a) Total de bienes en el país		
b) Total de deudas en el país		
c) Patrimonio Neto en el país		
d) Total bienes en el exterior		
e) Total deudas en el exterior		
f) Patrimonio Neto en el exterior		
g) Patrimonio Neto Total		

R3 - Detalle de forma de ingreso
a) Saldo a favor AFIP
b) Suma imp. en fina. no básica
c) Total a pagar
d) Monto que se ingresa
e) Forma de pago

R5 - Justificación patrimonial	Col. I	Col. II
a) Conceptos que just. erog. y/o sum. patrimonial		
1) Ganancias netas exentas o no gravadas		
2) Otros ingresos exentos o no gravados		
3) Bienes recibidos por herencia, legado o donación		
4) Anticipo, gastos y deduc. que no consumen fondos		
5) Otros concept. que just. erog. y/o aumentos pat.		
b) Conceptos que no just. erog. y/o sum. pat.		
1) Monto consumido		
2) Otros con. que no just. erog. y/o aumentos pat.		
c) Resultado impositivo del período		
d) Total del Pat. Neto en el país y en el ext. (inicio)		
e) Total del Pat. Neto en el país y en el ext. (cierre)		
f) Totales Columna I y II		

R6 - Plan de Facilidades
a) Saldo a pagar en cuotas
b) Cant. de cuotas que solicita
c) Monto del pago a cuenta
d) F. de vto. del pago a cuenta
e) Importe de la cuota 1
f) Importe de la cuota 2



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente Declaración Jurada utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

ANEXO 13:

ZONA CENTRAL GANADERA – RESOLUCIÓN J-478/62 – RESOLUCIÓN J-315/68 DE LA JUNTA NACIONAL DE CARNES

Estas resoluciones establecen el tipo de zona en función del peso promedio de tropas de novillos. Define como zona central ganadera a los siguientes:

1. Provincia Bs As: todos los partidos, excepto Villarino y Patagones;
2. Provincia Sta Fe: todos los departamentos, excepto Nueve de Julio, Vera, General Obligado, San Javier y Garay;
3. Provincia Córdoba: departamentos de San Justo, Tercero Arriba, General San Martín, Unión, Marcos Juárez, Juárez Celman, Río Cuarto, Presidente Roque Sáenz Peña y General Roca;
4. Provincia San Luis: departamentos de San Martín, Chacabuco y General Perdernera;
5. Provincia La Pampa: departamentos de Chapaleufú, Maracó, Quemú-Quemú, Capital, Catrilo, Atreucó, Guatraché, Conhella, Runcal, Realicó y Trenel;
6. Provincia Entre Ríos: departamentos de Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario Tala, Gualeguaychú, Concepción del Uruguay y Nogoyá.

ANEXO 14: Ley 23079 – 7 DE SEPTIEMBRE DE 1984

HACIENDA VACUNA

**(pedigri): Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus,  
Charotais y otras:**

Toros	100
Toritos uno a dos	70
Vacas	35
Vaquillones de dos a tres	35

Vaquillonas de uno a dos	25
Terneros hasta doce meses	20
Terneras hasta doce meses	15

**(pedigri) Holando Argentino:**

Toros	100
Vacas	70
Vaquillonas de dos a tres	70

Vaquillones de uno a dos	45
Terneros y terneras hasta doce meses	20
Toritos de uno a dos	40

**(General)**

**Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y  
otras:**

Toros	100
Vacas	90
Vaquillonas de dos a tres	85
Vaquillonas de uno a dos	70
Novillos de más de dos	100

Novillos de uno a dos	75
Toritos	50
Terneros	50
Terneras	50

**(puro por cruza)**

**Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y  
otras:**

Toros	100
Toritos de uno a dos	60
Vacas	45
Vaquillonas de dos a tres	45

Vaquillonas de uno a dos	30
Terneros hasta doce meses	25
Terneras	20

**(puro por cruza)**

**Holando Argentino**

Toros	80
Vacas	100
Vaquillonas de dos a tres	100

Vaquillonas de uno a dos	60
Terneros y terneras 12 meses	20
Toritos de uno a dos	40

HACIENDA PORCINA

Lechones: Animales a 3 meses	9
Cachorros: Animales de 3 a 5 meses	22
Capones: Animales más de 5 meses	44
Hembrita sin servicio	44
Madres	77
Padrillos	100
Padrillitos	44

Ley 23079 – 7 DE SEPTIEMBRE DE 1984 (CONTINUACIÓN)

HACIENDA OVINA

(pedigri)

**Romney March, corriedate, Lincoln, etc.:**

Carneros	100
Ovejas	25
Borregas	25
Carneritos	100

**(Puro por cruce) Romney March, corriedate,  
Lincoln, etc.:**

Carneros	100
Ovejas	45
Borregas	60
Carneritos	100

**(General) Romney March, corriedate, Lincoln,  
etc.:**

Carneros	100
Ovejas	65
Capones	70
Borregos	45
Borregas	66

Corderos	46
Carneritos	100
Carneritos de quince meses (pedigri)	50

**MERINO AUSTRALIANO**

Carneros	100
Ovejas	70
Borregos	30

Borregas	20
Corderos	15

**(Puro por cruce) MERINO AUSTRALIANO**

Carneros	100
Ovejas	30
Borregos	40
Carneritos	100

Borregas	20
Corderos	15

**(General) MERINO AUSTRALIANO**

Ovejas	100
Capones	100
Borregas	75
Corderos	50

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 15: FORMULARIO 715

 <b>GANANCIA MINIMA PRESUNTA</b> Declaración jurada anual	Sello fechador de recepción	Firma	CUIT	
		Carácter	Período fiscal	0 Orig. 1-3 Rectificativa
F.715	Apellido y nombre o denominación:		Estab.	Nº verificador:
DOMICILIO FISCAL: CALLE: ..... Nº: ..... BARRIO: ..... LOCALIDAD: ..... PROVINCIA: 00 C.POSTAL: .....				
Responsable por deuda de: ..... / OTROS PAISES				Version: 6.1
<b>RUBRO 1: Bienes en el país</b>		<b>No Computable</b>	<b>Valor fiscal</b>	
Total de bienes Computables			0,00	
Total de bienes no computables		0,00		
<b>Total de bienes en el país</b>		<b>0,00</b>		
<b>RUBRO 2: Bienes en el exterior</b>		<b>No Computable</b>	<b>Valor fiscal</b>	
Total de bienes Computables			0,00	
Total de bienes no computables		0,00		
<b>Total de bienes en el exterior</b>		<b>0,00</b>		
<b>Determinación del gravamen</b>				
<b>Total de bienes sujetos al gravamen</b>			<b>0,00</b>	
<b>Base imponible</b>			<b>0,00</b>	
<b>Impuesto Determinado</b>			<b>0,00</b>	
<b>Pagos a cuenta</b>				
Reorganización de sociedades		0,00		
Impuesto a las Ganancias		0,00		
Imp. similares pagados en el exterior		0,00		
Imp. sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeud. Empresario		0,00		
Imp. sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural		0,00		
Otros pagos a cuenta		0,00		
Imp. sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, Decreto 802/2001		0,00		
<b>Anticipos</b>				
Anticipos		0,00		
<b>Total de pagos a cuenta</b>			<b>0,00</b>	
Saldo a favor del contribuyente de período anterior			<b>0,00</b>	
<b>Saldo a favor del contribuyente del período</b>			<b>0,00</b>	
Anticipos cancelados con cómputo de Impuesto sobre los Créditos y débitos			0,00	
Saldo a favor del contribuyente por Anticipo cancelado con Cómputo del Impuesto sobre Créditos y Débitos			0,00	
Saldo a favor de la AFIP neto de anticipo cancelado por cómputo de Imp. Sobre Créditos y Débitos			0,00	
Cómputo de Impuesto sobre los Créditos y Débitos para la cancelación de Declaración Jurada			0,00	
<b>Saldo a ingresar</b>			<b>0,00</b>	
Sumas ingresadas en forma no bancaria			0,00	
<b>Total a pagar</b>			<b>0,00</b>	



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

ANEXO 16:

RESOLUCIÓN 2300 - ANEXO VI – A – CAUSALES DE EXCLUSIÓN

1. Falta de presentación de una o más declaraciones juradas vencidas, correspondientes a los impuestos y/o regímenes cuyo control se encuentre a cargo de este Organismo.
2. No registre domicilio fiscal denunciado o el declarado se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el Artículo 5º de la Resolución General N° 2109, o aquella que la reemplace o complemente.
3. No acredite inscripción como agente de retención del presente régimen y/o del régimen establecido por la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, cuando por la naturaleza de las operaciones efectuadas se encuentre obligado.
4. Incumplimiento a las obligaciones previstas en el Artículo 55 inciso c) y/o Artículo 66.
5. Incumplimientos con el régimen informativo dispuesto por el Artículo 18 de la Resolución General N° 2205.
6. Inclusión en la base de Contribuyentes no confiables que se encuentra publicada en la página “web” de esta Administración Federal y/o registre baja en el Impuesto a las Ganancias y/o detección de desvíos sistémicos en base a la información suministrada mediante el aplicativo “Registro Fiscal de Operadores de Granos”.
7. Cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos.

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 17: FORMULARIO 744

- 21 -

 <b>RETENCIONES Y PERCEPCIONES</b> <b>F. 744</b> Declaración Jurada			C.U.I.T.	
		Firma	Período	Orig./Rect.
			Cod. Actividad	Nro. Verifc.
	Sello fechador de recepción	Carácter		
	Apellido y Nombre o Denominación			
Domicilio Fiscal				

Retenciones y Percepciones								
Imp.	Cod.	Totales del Período Neto de Compens.	Saldo a Favor Período Ant.	Ingresos a Cuenta	Imp. Ingres. en Original última Rectif.	Saldo		Monto que se Ingresa
						A.F.I.P.	Contribuyente	

Total diferencia por NC		Exportador		Agente Esporádico	
-------------------------	--	------------	--	-------------------	--

Compensación de Retenciones			
Cantidad de Certificados de Retención habilitados para compensar	Monto total de los Certificados de Retención habilitados para compensar	Monto total que se compensa de los Certificados de Retención	DBJJ de I.V.A. en que se aplica

Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando la aplicación (software) entregada y aprobada por la AFIP sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.



ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 18: FORMULARIO 762/A

 <b>IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES</b>	Año      Agencia      C.U.I.T. o C.U.I.L. _____
F.762/A      Sello fechador de recepción	Firma _____ Carácter      Motivo de presentación
Apellido y Nombre o Denominación:	

R1 - Bienes situados en el país		
a	Inmuebles	019
b	Derechos reales	020
c	Automotores	021
d	Naves	022
e	Aeronaves	023
f	Patrim. de emp. o explot. unipers.	035
g	Acciones, cuotas, parti. soc. etc.	180
h	Títulos públicos y privados	181
i	Créditos	028
j	Depósitos en dinero	078
k	Dinero en efectivo	029
l	Bienes muebles registrados	086
m	Otros bienes	030
n	Bs. pers. y bs. muebles del hogar	031
o	<b>TOTAL EN EL PAIS</b>	<b>132</b>

R3 - Determinación de impuesto		
a	Total de bienes sujetos a impuesto	914
b	Mínimo exento	108
c	Diferencia	353
d	Alicuota del impuesto	256
e	<b>IMPUESTO DETERMINADO</b>	<b>264</b>

R4 - Determinación del saldo de impuesto		
a	Impuesto determinado	213
b	Total de anticipos	689
c	P.a cta./D.J.O.6 R./Plan Fac.	688
d	Saldo a favor decl. del	583
e	Saldo a favor del contribuyente	685
f	Saldo a favor DGI	683

R5 - Forma de Ingreso del Saldo a Favor de la DGI		
a	Saldo a favor DGI	090
b	Suma ing. en forma no bancaria	091
c	Total a pagar	092
d	Monto ingresado	
e	Forma de pago	

R2 - Bienes situados en el exterior		
a	Inmuebles	663
b	Derechos reales	032
c	Automotores, naves y aeronaves	671
d	Créd., oblig. neg. debentures, etc.	033
e	Depósitos en dinero	736
f	Bienes muebles y semovientes	787
g	Títulos, acc. y demás part. soc.	034
h	Otros bienes	789
i	<b>TOTAL EN EL EXTERIOR</b>	<b>906</b>

R6 - Plan de Facilidades de Pago		
a	Saldo a pagar en cuotas	220
b	Cantidad de cuotas	221
c	Pago a cuenta	222
d	Fecha de venc. del pago a cta.	223
e	Forma de ing. del pago a cta.	224
f	Importe 1ª cuota	225
g	Importe 2ª cuota	226



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad.

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 19: FORMULARIO 899

 <b>Impuesto Sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones</b>  <b>F.899</b>		Firma	C.U.I.T. o C.U.I.L.	Nº Verif.	Hora
			Año	0 Orig. / 1-3 Rect. Original	Establecimiento
	Sello fechador de recepción	Carácter	Código de Actividad: 513519		Versión 2.0
Apellido y Nombre o Denominación:					
Domicilio Fiscal: Calle:					
<b>Detalle de Capital de Empresas o Explotaciones</b>					
Total del Activo / Activo asignado a Sucursal de Empresas Extranjeras					
Total del Pasivo					
Patrimonio Neto					
Aportes de Capital					
Aumentos y Disminuciones de Capital verificados entre el cierre del ejercicio y el 31/12 del Periodo que se Líquida.					
Aportes de Capital					
Disminuciones de Capital					
<b>Detalle de Accionistas o Socios</b>					
Porcentaje de Capital en Acciones o en Cuotas Partes					
Total de Acciones					
Total de Participaciones					
Total de Cuotas Partes					
<b>Determinación del Impuesto</b>					
Base Imponible con Doble Imposición					
Base Imponible					
Alicuota					
Impuesto Determinado					
Saldo Periodo Anterior					
<b>Detalle de Pagos</b>					
Total Pagos a Cuenta					
Saldo a favor AFIP					
Saldo a favor Contribuyente					
<b>Plan de Facilidades de Pago</b>					
Saldo a Pagar en Cuotas					
Cantidad de Cuotas Solicitadas					
Monto del Pago a Cuenta					



089930853747447002003849549

Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresion de la verdad.

ANEXO 20: ANEXOS RESOLUCIÓN 2750

ANEXO I

CODIFICACION DE TIPOS DE GRANOS PARA INFORMAR EXISTENCIAS

1 Lino	24 Trigo blando
2 Girasol	25 Trigo plata
3 Maní en caja	26 Maíz flynt o plata
5 Maní para industria de selección	27 Maíz pisingallo
6 Maní para industria aceitera	28 Triticale
7 Maní tipo confitería	30. Alpiste
8 Colza	31. Algodón
9 Colza "00"/Canola	32. Cártamo
10 Trigo forrajero	33. Poroto blanco natural oval y alubia
11 Cebada forrajera	34. Poroto distinto del blanco oval y alubia
12 Cebada apta para maltería	35. Arroz
14 Trigo candeal	46. Lenteja
15 Trigo pan	47. Arveja
16 Avena	48. Poroto blanco seleccionado oval y alubia
17 Cebada cervecera	49. Otras legumbres
18 Centeno	50. Otros granos
19 Maíz	59. Garbanzo
20 Mijo	
21 Arroz cáscara	
22 Sorgo granífero	
23 Soja	

ANEXO II (TEXTO SEGUN RESOLUCION GENERAL N° 3102)

(Anexo sustituido por art. 1º punto 3 de la Resolución General N° 3102/2011 de la AFIP B.O. 13/05/2011. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive)

DETALLE DE TIPOS DE GRANO PARA INFORMAR SUPERFICIE AGRICOLA

Alpiste	Cebada	Trigo
Arveja	Centeno	Triticale
Avena	Garbanzo	Otros granos provenientes de Cultivos de Invierno
Cártamo	Lenteja	
Colza / Canola	Lino	

**ANEXO III (TEXTO SEGUN RESOLUCION GENERAL N° 3102)**

(Anexo sustituido por art. 1º punto 3 de la Resolución General N° 3102/2011 de la AFIP B.O. 13/05/2011. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive)

**DETALLE DE TIPOS DE GRANO PARA INFORMAR SUPERFICIE AGRICOLA**

Algodón	Mijo
Arroz	Soja
Girasol	Sorgo
Maíz	Poroto
Maní	Otros granos provenientes de Cultivos de Verano

## ANEXO 21: MODELO DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

### ARRENDAMIENTO

En la ciudad de . . . . ., partido de . . . . ., jurisdicción de la provincia de . . . . ., a los . . . . . días del mes de . . . . . de . . . . . comparecen ante mí, Escribano Autorizante: El señor . . . . ., argentino, mayor de edad, hijo de . . . . . y de . . . . ., de estado civil . . . . ., acreditando identidad con . . . . . N° . . . . ., domiciliado en la calle . . . . . N° . . . . . de esta ciudad y el señor . . . . ., argentino, mayor de edad, hijo de . . . . . y de . . . . ., de estado civil . . . . ., quien se identifica con . . . . . N° . . . . ., domiciliado en la calle . . . . . N° . . . . . también de esta ciudad, ambas personas capaces, doy fé. INTERVIENEN por derecho propio y DICEN:

**PRIMERO:** El señor . . . . . en adelante denominado "el arrendador" cede en arrendamiento el campo llamado . . . . ., de su exclusiva propiedad y ubicado en el paraje denominado . . . . ., cuartel . . . . . de este partido, designación catastral n°. . . . . de una superficie de . . . . . hectáreas y . . . . . áreas, teniendo los siguientes linderos . . . . . y el señor . . . . . en adelante llamado "el arrendatario" acepta el mismo en el estado en que se encuentra y que se menciona. - - - -

**SEGUNDO:** El arrendatario destinará el predio locado a la explotación agrícola ganadera, con excepción de ganado ovino, no pudiendo subarrendar, ni ceder, ni transferir parcial o totalmente este contrato, quedando asimismo prohibido recibir animales de terceros a pastaje. - - - -

**TERCERO:** El campo arrendado se entrega libre de plagas y malezas, y así debe ser entregado por el arrendatario al finalizar el plazo contractual. - - - -

**CUARTO:** El precio del presente arrendamiento se establece en la suma de pesos . . . . . (\$ . . . . .) por año y por hectárea, siendo el importe resultante de pesos . . . . . (\$ . . . . .) pagaderos bimestralmente por adelantado del 1 al 15 del vencimiento de cada plazo a partir del mes de . . . . . del corriente año, en el domicilio del arrendador o donde éste designe. La falta de pago del alquiler en el tiempo establecido hará incurrir en mora al arrendatario, sin necesidad de interpelación judicial o extrajudicial alguna. - - - -

**QUINTO:** El plazo de este contrato se establece en 5 años, a partir del día de la fecha, con opción a 3 años más luego de su vencimiento. A tal fin el arrendatario deberá notificar fehacientemente . . . . . meses antes del vencimiento del plazo su deseo de continuar arrendando el inmueble. - - - -

**SEXTO:** El arrendador tendrá derecho de inspeccionar el bien arrendado por lo menos . . . . . vez cada . . . . . meses, debiendo realizarse esa inspección dentro del horario de trabajo y sin que entorpezca el normal desenvolvimiento de las tareas que se realicen en ese momento. - - - -

**SÉPTIMO:** La falta de pago de dos arrendamientos consecutivos o tres alternadamente, la falta de permiso de inspección injustificado, la falta de protección del campo contra plagas y/o malezas; la subarrendación o la

modificación de las mejoras existentes da lugar a que el arrendador pueda solicitar de pleno derecho la rescisión del contrato. - - - -

**OCTAVO:** Para asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones resultantes a cargo del arrendatario, el señor . . . . . , argentino, mayor de edad, hijo de . . . . . y de . . . . . , de estado civil . . . . . en . . . . . nupcias con . . . . . , quien se identifica con . . . . . N° . . . . . , vecino de esta ciudad, de mi conocimiento, doy fe, se constituye en fiador liso, llano y principal pagador del arrendatario, responsabilizándose mancomunada y solidariamente por todo lo estipulado en el presente, inclusive los gastos judiciales que hubiere, hasta la entrega del predio totalmente desocupado por el arrendatario. - - - -

**NOVENO:** El sellado de ley y los gastos del escribano interviniente son a cargo exclusivo del arrendatario, como condición esencial de la existencia del contrato.--

**DÉCIMO:** La partes acuerdan someterse a la competencia de los Tribunales Ordinarios del Departamento Judicial de . . . . . , con exclusión de todo otro fuero o jurisdicción que pudiera corresponderles. Asimismo constituyen domicilio legal en sus respectivos domicilios reales, al igual el fiador, donde serán válidas todas la notificaciones e intimaciones que allí se hagan . - - - -

LEO a los comparecientes quienes se ratifican de su contenido y firman de conformidad, por ante mí de lo que doy fe. - - - -

FIRMAS

## ANEXO 22: MODELO DE CONTRATO DE APARCERÍA

### CONTRATO DE APARCERIA RURAL

En la ciudad de . . . . . , provincia de . . . . . a los . . . . . días del mes de . . . . . se presentan ante el Juez de Paz del partido de . . . . . el Sr. . . . . , domiciliado en la calle . . . . . N° . . . . . , de esta ciudad, quien acredita identidad con . . . . . N° . . . . . llamado en más "el aparcerero dador" y el señor domiciliado en la calle . . . . . N° . . . . . también de esta ciudad, quien se identifica con . . . . . N° . . . . . , llamado en adelante "el aparcerero", quienes invocando lo dispuesto en la ley 13.245, con las modificaciones del Dec. Ley 1639/63 y la ley 21.452, acuerdan en celebrar el presente contrato de aparcería, que se regirá conforme a las siguientes cláusulas y condiciones: - - - - -

**PRIMERO:** El aparcerero dador cede el uso y goce en aparcería el campo denominado . . . . . , de su propiedad, ubicado en el paraje denominado . . . . . de la pedanía de este partido, designación catastral n° . . . . . , que consta de una superficie de . . . . . hectáreas, . . . . . áreas y . . . . . centiáreas, al aparcerero, quien lo recibe de conformidad. - - - - -

**SEGUNDO:** En el campo objeto del presente contrato existen las siguientes mejoras que son de propiedad exclusiva del aparcerero dador: Casa habitación constando la misma de tres habitaciones, cocina, baño con ducha instalada, una bomba centrífuga .marca . . . . . N° . . . . . de . HP con su correspondiente perforación, con camisas de caños de . . . . . a . . . . . metros de profundidad, instalada y en perfecto estado de funcionamiento. Asimismo se hace constar la existencia de una alambrada perimetral de . . . . . hilos de alambre liso N° . . . . . y . . . . . hilos de alambre de púas N° . . . . . , tenso con tensores ubicados cada . . . . . metros sostenida sobre postes de . . . . . cada metro y varillas de . . . . . entre postes. Asimismo existen en el bien dado en aparcería tranqueras reforzadas de . . . . . metros. - - - - -

**TERCERO:** El aparcerero no podrá construir ni modificar las mejoras ya existentes, sin autorización por escrito del aparcerero dador. A tal fin se establece que para el cumplimiento de lo establecido en el art. 11 de la ley 13.246, para la construcción de aguadas, se dedicará la fracción del campo ubicada, para la instalación de galpones la fracción ubicada . . . . . , los árboles a plantar -5 por hectárea con un máximo de 50-, se colocarán en . . . . . - - - - -

**CUARTO:** Se hace constar que el campo es entregado libre de toda plaza y maleza, debiendo el aparcerero entregarlo en iguales condiciones. - - - - -

**QUINTO:** El aparcerero destinará el campo a la explotación agrícola de los siguientes cultivos: . . . . . Después de cada siembra el aparcerero informará al dador los cultivos realizados, la superficie destinada a cada uno y el año agrícola al que corresponden, comprometiéndose a informarle periódicamente, con una frecuencia no mayor de . . . . . meses las novedades y el desarrollo de la misma. - - - - -

**SEXTO:** El aparcerero, previa autorización por escrito del aparcerero dador, podrá destinar hasta . . . . . hectáreas a la explotación ganadera; el aparcerero cercará a

su cargo el potrero correspondiente, para asegurar y proteger los cultivos. El aparcerero, previa autorización del aparcerero dador, podrá hacer pastar animales en los rastrojos de los cultivos, quedando expresamente prohibido recibir animales en pastaje que no sean de su propiedad. - - - - -

**SEPTIMO:** El plazo de duración de este contrato se fija en 3 años, más una prórroga opcional a favor del aparcerero de 3 años más, debiendo hacer conocer su deseo de continuar en la aparcería con . . . . . meses de anticipación a la conclusión del primer plazo, en forma fehaciente. El plazo de la locación empezará a correr el día . . . . . del mes de . . . . . del corriente año. - -

**OCTAVO:** Del total de frutos que el aparcerero obtenga con la explotación del predio dado en aparcería, entregará al dador el . . . . . % de lo producido por la misma puesta en la playa ferroviaria, trillada y embolsada. La distribución se hará previa deducción de las semillas empleadas por el aparcerero, haciéndose conforme la calidad media de lo producido. - - - - -

**NOVENO:** En cuanto a la parte del predio dedicada a la explotación ganadera, el aparcerero pagará al aparcerero dador la suma de pesos . . . . . (\$ . . . . .) por hectárea y por año, totalizando la suma de pesos . . . . . (\$ . . . . .) que el aparcerero hará efectiva en el domicilio del dador, o donde éste fije con posterioridad en forma adelantada y mensual, dentro de los primeros días de cada mes. El incumplimiento del pago en la fecha indicada hará incurrir en mora al aparcerero con el solo vencimiento del plazo sin necesidad de intimación judicial o extrajudicial alguna. Para este caso de mora se establece una cláusula penal de pesos . . . . . (\$ . . . . .) por cada día de retraso en el cumplimiento de la obligación. - - - - -

**DECIMO:** El aparcerero recibirá del aparcerero dador y sin cargo alguno la superficie destinada a vivienda y huerta que será de una superficie de una hectárea y estará ubicada en el potrero. Asimismo recibirá sin cargo alguno para el pastoreo de los animales de trabajo una superficie de seis hectáreas y media en el potrero lindante con la utilizada para huerta. - - - - -

**DECIMO PRIMERO:** El aparcerero explotará el campo en forma directa y personal, no pudiendo ceder, transferir, ni permutar, ni locar, ni traspasar a un tercero los derechos que le otorgan esta aparcería por ningún acto jurídico. Si los rendimientos obtenidos no guardan relación con la calidad de la tierra y sean manifiestamente inferiores a la producción normal de la zona, el dador podrá demandar la rescisión del contrato, el desalojo del campo y perseguir la indemnización por daños y perjuicios. - - - - -

**DECIMO SEGUNDO:** La fecha de recolección de frutos y la división de éstos será notificada al aparcerero dador conforme lo mencionado en la cláusula Quinto, con una antelación no menor de . . . . días y no mayor de . . . . . meses; sin la aprobación dada por escrito del dador al aparcerero no podrá disponer de la producción. - - - - -

**DECIMO TERCERO:** El aparcerero dador se encuentra facultado para inspeccionar el predio dado en aparcería toda vez que lo crea conveniente, durante las horas del día, ese derecho será utilizado en forma especial durante la cosecha, trilla y separación de los frutos. - - - - -

**DECIMO CUARTO:** Las partes constituyen domicilio legal a efecto del presente en sus respectivos domicilios reales donde se considerarán válidas

todas las notificaciones, intimaciones, emplazamientos y citaciones que en ellos se hagan. Asimismo las partes convienen en someterse a la competencia de los Tribunales Ordinarios del Departamento Judicial de . . . . . , con exclusión de todo otro fuero o jurisdicción que pudiera corresponderles. - - - - -

En el lugar y fecha arriba indicados se firman en prueba de conformidad cuatro ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto, quedando uno en poder de cada una de las partes, reteniendo el aparcerero dador los otros dos, quien se encuentra autorizado a realizar la inscripción en el Registro de Contratos de la Dirección de Arrendamientos y Aparcerías de la Secretaría de Agricultura y Ganadería, siendo el pago del sellado de ley a su exclusivo cargo. - - - - -

FIRMAS

ANEXO 23: MODELO DE CONTRATO ACCIDENTAL POR UNA COSECHA

A los ..... días del mes de .... de dos mil....., en la ciudad de ....., provincia de....., entre el señor ....., DNI<sup>60</sup>....., , domiciliado en ....., en adelante “el arrendador”, y el señor .....(datos personales y DNI), con domicilio en ....., en lo sucesivo “el arrendatario” resuelven formalizar este contrato accidental por cosecha, dentro de las normas de la ley 13246, artículo 39, modificado por la ley 22298, art. 1, y las cláusulas siguientes.

I. El arrendador, propietario del predio objeto de este contrato, de quien tiene libre disponibilidad y que no está sujeto a gravamen alguno, cede en arrendamiento accidental al arrendatario dicho predio (puede ser fracción), conocido con el nombre de ..... ubicado en....., del departamento....., de la provincia de ....., designación catastral n°. . . . . con una superficie....., distante a ..... kilómetros de la ruta.

II. Este contrato se formaliza para la explotación de una cosecha de ....., correspondiente al ciclo agrícola de los años ..... y ..... , el predio debe ser devuelto desocupado por el arrendatario al levantar la última cosecha y antes del día .... del mes..... de.....

III. El arrendatario pagará, por período adelantado o vencido), al arrendador la suma de pesos ..... (\$.....) por año y por hectárea, lo que resulta la suma de pesos .....(\$.....), pagadero .....en el domicilio del arrendador o donde éste le informe fehacientemente. El arrendatario, al simple vencimiento del plazo, incurrirá en mora sin necesidad de ningún otro requerimiento.

IV. El arrendatario realizará la explotación directa y personalmente, para ello aportará las maquinarias , las herramientas, los implementos y los útiles de trabajo que se requieran para todo el proceso. Los aportes y cargas sociales, así como los seguros, del personal que ocupe el arrendatario estarán a su exclusivo cargo.

V. El arrendatario destinará exclusivamente el predio a la cosecha (las cosechas) indicadas en la cláusula II, quedándole prohibido cualquier otro tipo de explotación. Asimismo, le queda prohibido subarrendar parcial o totalmente el predio, ceder este contrato o su goce y uso por cualquier título que fuere.

VI. El arrendatario y el arrendador dejan constancia que el predio no está afectado por plagas y malezas, siendo obligación del arrendatario asumir los trabajos y los gastos necesarios para mantenerlo en el estado que lo recibe.

VII. El arrendatario queda autorizado para utilizar la población y las dependencias existentes en el campo a los efectos de realizar los trabajos referidos a la explotación convenida en este instrumento, asimismo, el arrendador facilitará el uso de ..... que el arrendatario recibe en buen uso y funcionamiento, comprometiéndose a devolver en igual estado que lo recibe.

VIII. De propiedad el arrendador existen mejoras siguientes ..... El arrendatario no podrá hacer cualquier mejora o modificación a las existentes, sin autorización escrita del arrendador, y las que haga autorizadamente quedarán en beneficio de éste.

---

<sup>60</sup> CUIT y datos del gerente representante en caso de tratarse de una persona jurídica

IX. El ..... hará los trámites para la inscripción de este contrato accidental ante la justicia ordinaria de ...., adquiriendo plena validez cuando sea aprobado y calificado como tal. Esta resolución de calificación de este instrumento prevista legalmente, tendrá la eficacia de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, que se ejecutará por la vía que autoriza el Código Procesal Civil y Comercial, sin perjuicio de la multa del cinco por ciento (5%) diaria del precio del arrendamiento por cada día de retardo en la restitución del predio, debidamente desocupado y hasta la recepción por parte del arrendatario.

X. Ante el incumplimiento de cualquiera de las cláusulas de este contrato por parte del arrendatario, el arrendador tendrá derecho a pedir el desalojo y a resarcirse de los daños y perjuicios consiguientes.

XI. Las partes de común acuerdo, ante las dudas en la interpretación y aplicación de este contrato, se someten a la justicia ordinaria de ....., con exclusión de cualquier fuero y jurisdicción.

Los domicilios fijados ut supra serán válidos para cualquier notificación judicial o extrajudicial. El sellado de este contrato corre por partes iguales.

Hecho en .... ejemplares, de un mismo tenor, en localidad y fecha indicadas en el encabezamiento de este contrato.

FIRMAS

## ANEXO 24: MODELO DE CONTRATO DE PASTOREO

### CONTRATO DE PASTOREO

En la localidad de . . . . ., partido de . . . . ., provincia de . . . . ., a los . . . . . días del mes de . . . . . de . . . . ., entre el Sr. . . . . DNI. . . . ., con domicilio en . . . . . y el Sr. . . . . DNI. . . . ., con domicilio en . . . . ., convienen celebrar el presente contrato de Pastoreo, de acuerdo a las cláusulas y condiciones que seguidamente se transcriben:

PRIMERA: El Sr. . . . ., en adelante "el arrendador", cede para pastoreo al Sr. . . . ., en adelante "el arrendatario", una fracción de campo ubicada en . . . . ., que se reconoce por el nombre de . . . . ., designación catastral n°. . . . ., con una superficie de . . . . . y lindado con . . . . .

SEGUNDA: El presente contrato de extiende desde el día . . . . . del mes de . . . . . de . . . . . hasta el día . . . . . del mes de . . . . . de . . . . . Su vigencia y validez dependen de la aprobación y su calificación como "accidental" en el Departamento Judicial de . . . . . para lo cual las partes se comprometen a efectuar todos los trámites, y presentar toda la documentación exigibles.

TERCERA: El precio del arrendamiento se pacta en pesos . . . . . (\$ . . . . .) por . . . . .<sup>61</sup>, del . . . . . al . . . . . de cada . . . . . Este precio se actualizará de acuerdo a . . . . ., en forma . . . . .

CUARTA: En caso de no ser restituido el campo en término y libre de ocupantes, será de aplicación la multa establecida por el art. 3° del decreto ley 1.639/63.

QUINTA: Queda expresamente prohibido todo otro destino dado a la unidad, que no sea el pastoreo de animales, así como también la cesión o sublocación total o parcial de la misma por cualquier título que sea.

SEXTA: A continuación se detallan las mejoras del campo en cuestión, y su estado de conservación: ..... Dichas mejoras podrán ser utilizadas por el arrendatario únicamente para cumplir con los fines del presente contrato, comprometiéndose a devolverlas en el mismo estado en que les fueron entregadas, salvo los deterioro o desgaste producidos o derivados del uso normal. Asimismo, el arrendatario no podrá introducir mejoras de ningún tipo, ni modificar las actuales, no pudiendo si así lo hiciera, reclamar suma alguna al arrendador, y debiendo los daños y perjuicios correspondientes en caso de producidos.

SEPTIMA: El arrendatario deberá mantener el estado del campo a los fines del presente contrato, encargándose de mantenerlo libre de malezas y plagas, y cumpliendo a tales efectos con todas las disposiciones legales y reglamentarias.

Ante el incumplimiento de lo más arriba señalado, y debido a la importancia que tal cuidado supone, el arrendador podrá hacer realizar los trabajos por cuenta del arrendatario, y que deberá reintegrar los gastos y los eventuales daños y perjuicios.

OCTAVA: Las partes se someten voluntariamente a la jurisdicción de los Tribunales . . . . . de . . . . ., constituyendo a tales efectos los siguientes domicilios legales: ... - -

<sup>61</sup> Período Vencido o Adelantado

*ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro*

Se firman cuatro ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto en el lugar y fecha ut supra indicados, por ente mí, doy fe.

ANEXO 25: MODELO DE CONTRATO DE PASTAJE

CONTRATO DE PASTAJE

En la localidad de ....., partido de ....., provincia de ....., a los ..... días del mes de ..... de ....., entre el Sr. ...., DNI. ...., con domicilio en ..... y el Sr. ...., DNI. ...., con domicilio en ..... se conviene en celebrar el presente contrato de Pastaje, sujeto a las cláusulas y condiciones siguientes:

PRIMERA: EL Sr. ...., concede al Sr. .... a hacer pasar ganado ..... de su propiedad en la fracción de campo ubicada en ....., identificada con el nombre de ....., designación catastral n°. ...., con una superficie de ..... y lindando con .....

SEGUNDA: La cantidad de cabezas que el Sr. .... tiene derecho a hacer pasar es de ..... a un precio diario por cabeza de pesos ..... (\$ .....), que deberá ser abonado al Sr. .... o a quien éste comisione en .....

TERCERA: El plazo del presente contrato se establece en ....., debiendo el Sr. .... retirar los animales al vencimiento del mismo. El incumplimiento de esta disposición traerá aparejada una multa diaria de pesos ..... (\$ .....). No obstante esto, el Sr. .... podrá hacer retirar la hacienda a costa del Sr. ....

CUARTA: El Sr. .... queda autorizado a entrar al/los lote/s en que se encuentran los animales a efectos de proporcionarles los cuidados necesario, no pudiendo utilizar el campo para otros fines que el que se constituye en objeto del presente contrato. Para estas tareas solamente podrá utilizar personal dependiente, responsabilizándose expresamente de los daños que éstos o los animales en cuestión puedan ocasionar a el/los lote/s antes anunciado, no debe interpretarse como concesión de uso y goce del/los mismo/s. ....

QUINTA: El Sr. .... se compromete a mantener el campo en perfectas condiciones de uso a los fines del presente contrato, y así haciéndolo no se responsabiliza por los daños y perjuicios que los animales puedan ocasionar a terceros, y/o los que los mismos puedan llegar a sufrir. ....

SEXTA: Para todos los efectos legales e inconvenientes nacidos del presente contrato, las partes se someten expresamente a la jurisdicción de los tribunales de ....., constituyendo a tales fines sus respectivos domicilios legales en ... Se firman dos ejemplares idénticos, recibiendo en este acto cada parte el suyo.

ANEXO 26: MODELO DE CONTRATO DE CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

Entre el señor . . . . . , DNI. . . . . , en adelante llamado "el capitalista" y por la otra el señor . . . . . , DNI . . . . . , en adelante llamado "el ganadero", convienen en celebrar el presente contrato de capitalización de crías, sujetos a las siguientes cláusulas y condiciones: - - - -

PRIMERO: El capitalista se compromete a ceder en capitalización . . . . . vacas de cría, de su exclusiva propiedad, debidamente marcadas, sin aftosa, ni cualquier enfermedad contagiosa y en perfecto estado. El Ganadero se compromete a recibirlas con destino a la reproducción, en una fracción de campo cuyo uso y goce detenta en calidad de propietario en el partido de . . . . . , cuartel . . . . . . . . . , paraje denominado . . . . . , designación catastral n°. . . . . . . . . , de . . . . . hectáreas de extensión. - - - - -

SEGUNDO: El término de vigencia del presente contrato se fija en . . . . . años o . . . . . pariciones, por lo que las vacas estacionadas con servicio de invierno, permanecerán en el campo durante . . . . . años y medio. - - - - -

TERCERO: La producción de crías se repartirá en partes iguales en cantidad y sexo, totalmente al corte. - - - - -

CUARTO: La entrega de los animales el capitalista la realizará el día . . . . . del mes de . . . . . del corriente año, corriendo los gastos que demande el transporte de los mismos a cargo exclusivo del mismo. - - - - -

QUINTO: El ganadero se compromete a tener en perfectas condiciones de mantenimiento la fracción destinada a recibir el ganado para cría. Dichas condiciones incluyen pasturas, agua, alambrado, manga, corrales y toda otra instalación necesaria para llevar a cabo la misma. El ganadero, asimismo, conducirá personalmente la explotación. - - - - -

SEXTO: Durante la vigencia de este contrato el ganadero se compromete a no aumentar la dotación del ganado del campo con crías, en forma que ponga en peligro la alimentación del rodeo objeto del presente contrato. A tal fin se fija un máximo de . . . . . cabezas de ganado. - - - - -

SEPTIMO: El Capitalista se compromete a integrar y mantener una dotación de toros del . . . . . % sobre los vientres. Los toros deberán aportarse libres de brucelosis o tuberculosis o cualquier enfermedad contagiosa o no. - - - - -

OCTAVO: El rodeo se manejará con dos servicios, uno de primavera y otro de invierno, lo que permitirá dar un segundo servicio a la vaca que hubiere parido en el primero. Para ello luego de cada servicio se realizará tacto rectal y se apartarán las vacas preñadas de las vacías. Las vacas que resulten vacías por segunda vez consecutiva se venderán gordas, siendo lo producido a favor del Capitalista. - -

NOVENO: El Capitalista tendrá derecho a criar en el campo tantas de sus vaquillonas, como resulte de la suma de vacas vendidas y muertas, todo sin cargo, y a los electos de incorporarlas al plantel de vacas objeto de este contrato.- - - - -

DECIMO: La salida de la producción se hará normalmente en el mes posterior al destete, es decir a los nueve o diez meses de nacidos; en los años en que las razones climáticas aconsejen por mutua conveniencia un destete precoz o hubiera una parte de terneros enfermos o en mal estado, la producción podrá permanecer en el campo hasta mejorar su estado y hasta un máximo de . . . . . meses de nacido.

DECIMO PRIMERO: Los gastos producidos por honorarios del médico veterinario

interviniente, vacunas y remedios correrán por exclusiva cuenta del capitalista. Los gastos de personal, impuestos, tasas y toda otra erogación producida por el campo, la actividad que en el se desarrolla serán exclusivamente por cuenta del ganadero. -

DECIMO SEGUNDO: Durante la vigencia del presente contrato las partes no podrán disponer sin el consentimiento de la otra de los animales que hacen a la relación contractual, ni de sus frutos, ni de sus productos. - - - -

DECIMO TERCERO: El ganadero se obliga a poner en conocimiento del capitalista o de quién le represente, cualquier novedad que se produzca en la explotación, especialmente en caso de muerte de los animales, obligándose en este supuesto a rendir cuentas de los despojos aprovechables. Asimismo el capitalista se reserva por sí o por intermedio de las personas que designe, controlar directamente la marcha de la explotación y el cumplimiento de normado en el presente. - - - -

DECIMO CUARTO: La mortandad normal de vacas dadas para capitalizar crías la sufre exclusivamente el Capitalista. La mortalidad normal de la producción es sufrida por partes iguales entre el capitalista y el ganadero. - - - -

DECIMO QUINTO: Cualquiera de las partes podrá rescindir el presente contrato en caso de falta de cumplimiento de alguna de las cláusulas anteriores. A tal fin previamente la parte damnificada deberá emplazar fehacientemente a la otra para que en un término no mayor de . . . . días dé cumplimiento a sus obligaciones. En caso de así no hacerlo podrá considerar rescindido el contrato quedando la producción totalmente a su favor en concepto de daños y perjuicios. Para el caso de que sea el ganadero quién es causante de la rescisión del contrato el mismo se obliga a abonar una multa de pesos . . . . . (\$ . . . . . ) diarios en concepto de cláusula penal por día de retardo por la devolución de las vacas y su producción, la que entrará a correr del día primero del décimo mes de la última parición. - - - -

DECIMO SEXTO: Las parte convienen en someterse a la competencia de los Tribunales Ordinarios del Departamento de . . . . . con exclusión de todo otro fuero o jurisdicción. Asimismo el capitalista constituye domicilio especial en . . . . . y el ganadero en . . . . . donde se considerarán válidas todas las intimaciones, notificaciones y emplazamientos que allí se hagan.

DECIMO SEPTIMO: El importe del sellado fiscal del presente contrato queda a cargo de ambas partes.- En la ciudad de . . . . . , a los . . . . días del mes de . . . . . 19 . . . , se firman . . ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto. - - - -

FIRMAS

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 27: Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos



**CERTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE GRANOS**

Fecha Emisión:

Tipo de certificado: Planta - Certificación realizada en planta de Terceros	Campaña:
Grano y Tipo:	C.O.E.:

DEPOSITARIO	DEPOSITANTE
Razón Social: Domicilio: Localidad: Provincia: C.U.I.T.: I.V.A.: Ingresos Brutos N°:	Razón Social: Domicilio: Localidad: Provincia: C.U.I.T.: I.V.A.: Ingresos Brutos N°:

PLANTA NRO: C.U.I.T.: Razón Social:

TARIFAS CADA 100 KGRS			
Almacenaje: \$ 0.00	Acarreo: \$ 0.00	Gastos Generales: \$ 0.00	Zarandeo: \$ 0.00
Secado: De 0 % a 0 %.	Monto Secado: \$ 0.00	Por o/pto. de exceso: \$ 0.00	
Otros: \$ 0	Observaciones:		

CALIDAD			
Análisis de muestra N°:			Boletín N°:
Grado	Cont. Proteico	Factor	Disconformidad calidad o peso

GRANOS									
CTG / Carta Porte	Fecha CTG	Kgs Conf. Def.	Zarandeo			Secado			
			Merma kgs	Tarifa	Importe	% Humedad	Merma kgs	Tarifa	Importe
:									

PESO		SERVICIOS			
	Kilos	Zarandeo		Secado	
Peso Bruto:		Forma de pago:	Gastos Generales: \$ 0.00		
MERMAS	Volátil:	0.00	Alicuota de IVA: 21 %	Importe IVA: \$ 0.00	
	Secado:	0.00	Zarandeo: \$ 0.00	Cptos. No Gravados	
	Zarandeo:	0.00	Secado: \$ 0.00	Percepciones IVA:	
	Peso Neto:		Otros: \$ 0.00	Otras percepciones	
			TOTAL:	\$ 0.00	

Datos Adicionales: Cliente:

Firma del Depositario

Firma del Depositante

1 / 1

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS  
FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 28: LIQUIDACIÓN PRIMARIA DE GRANOS



05/03/2013 Buenos Aires

LIQUIDACION PRIMARIA DE GRANOS

Tipo de operación: 1 - Compraventa de cereales  
Operador Comercial Nº: 954144 Actividad: INDUSTRIAL MOLINERO (Otras harinas MENOS de trigo)  
C.O.E.: 33010000913

**COMPRADOR**  
Razón Social:  
Domicilio: CalleCalleCalleCalleCalleCalleCalle 123456  
Piso:12345 Dpto:12345  
Localidad: CAPITAL FEDERAL  
C.U.I.T.:  
I.V.A.: RI  
Ingresos Brutos Nº 1

**VENDEDOR**  
Razón Social:  
Domicilio: CalleCalleCalleCalleCalleCalleCalle Lpg 2 123456 Piso:12345  
Dpto:12345  
Localidad: CAPITAL FEDERAL  
C.U.I.T.:  
I.V.A.: RI  
Ingresos Brutos Nº 2

Actuó Corredor: No

CONDICIONES DE LA OPERACION				Fecha: 05/03/2013	
Precio/TN	Grado	Grano	Flete por TN	Puerto	
\$ 1000	2	19 - MAIZ	\$ 1	BUENOS AIRES	

MERCADERIA ENTREGADA				
Nº de Comprobante	Grado	Factor	Contenido Proteico	Procedencia de la Mercaderia
F1116 A - 101200710	1	100	33	Localidad: JUNIN-BUENOS AIRES

OPERACION					
Cantidad	Precio	Subtotal	Alicuota IVA	Importe IVA	Operación c/IVA
10000 Kg	\$ 0.999/Kg	\$ 9990	10.5 %	\$ 1048.95	\$ 11038.95

RETENCIONES							
Concepto	Detalle	Cert. Ret.	Imp. Cert. Ret.	Fecha Cert. Ret.	Base Cálculo	Alicuota	Retenciones
Impuesto a las Ganancias	---		\$ 0		\$ 9990	2%	\$ 199.8
I.V.A.	---		\$ 0		\$ 9990	8%	\$ 799.2

IMPORTES TOTALES DE LA LIQUIDACION			
Total Operación: \$ 11038.95	Total Deducciones: \$ 0	Total Otras Retenciones: \$ 0	Total Retenciones AFIP: \$ 999
Importe Neto a Pagar: \$ 10039.95		IVA RG 2300/2007: \$ 249.75 Pago Según Condiciones: \$ 9790.2	

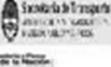
Datos Adicionales: Ok

Firma Comprador

Firma Vendedor

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 29: CARTA DE PORTE

 		<b>Carta de Porte N°</b> 	<b>CEE N°</b> 
<b>EMISOR</b>		<b>CTG N°</b>	Fecha Carga: / / Fecha Vencimiento:
<b>CARTA DE PORTE PARA EL TRANSPORTE AUTOMOTOR DE GRANOS</b>			
<b>1 DATOS DE INTERVINIENTES EN EL TRASLADO DE GRANOS</b>			
Titular Carta Porte		CUIT Nro	
Intermediario		CUIT Nro	
Remitente comercial		CUIT Nro	
Corredor		CUIT Nro	
Representante/Entregador		CUIT Nro	
Destinatario		CUIT Nro	
Destino		CUIT Nro	
Transportista		CUIT Nro	
Chofer		CUIT/CUIL	
<b>2 DATOS DE LOS GRANOS / ESPECIES TRANSPORTADOS</b>			
Grano/Especie		Tipo	
La carga será pesada en destino <input type="radio"/>	Declaración de Calidad <input type="radio"/>	Peso Bruto (Kgrs.)	Observaciones:
	Conforme <input type="radio"/>	Peso Tara (Kgrs.)	
Kgs. Estimados	Condicional <input type="radio"/>	Peso Neto (Kgrs.)	
<b>PROCEDENCIA DE LA MERCADERÍA</b>		Establecimiento	
Dirección		Localidad	
		Provincia	
<b>3 LUGAR DE DESTINO DE LOS GRANOS</b>			
Dirección		Localidad	
		Provincia	
<b>4 DATOS DEL TRANSPORTE</b>			
Camión		Flete Pagado	
Acoplado		Flete a Pagar	
Km a recorrer		Tarifa de Referencia	
		Tarifa	
Pagador del Flete			
		Firma del Remitente <span style="float: right;">Firma del Chofer</span>	
<b>5 DATOS A COMPLETAR EN EL LUGAR DE DESTINO Y DESCARGA</b>			
Fecha Arribo		Hora	
Fecha Descarga		Hora	
Turno Nro		Peso Bruto (Kgrs.)	Observaciones:
		Peso Tara (Kgrs.)	
		Peso Neto (Kgrs.)	
<b>6 CAMBIO DEL DOMICILIO DE DESCARGA / DESVIO</b>			
CUIT Destino y Denominación		CUIT Destinatario y Denominación	
Domicilio		Localidad	
Nro Planta (ONCCA)		Fecha	
Traslado ordenado por		Firma y sello del Representante o Entregador que ordena el presente desvío	
Firma del Porto Recibidor <span style="float: right;">Matrícula Nro</span>		Firma del Destinatario/Entregador <span style="float: right;">Matrícula Nro</span>	

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 30: MODELO DE CONOCIMIENTO DE EMBARQUE

SHIPPER:				
CONSIGNEE:				
		<b>OCEAN BILL OF LADING ORIGINAL</b>		
NOTIFY PARTY:		DATE OF ISSUE	B/L NUMBER	
		FOR DELIVERY OF GOODS PLEASE APPLY TO:		
PLACE OF RECEIPT	PORT OF LOADING			
OCEAN VESSEL	VOYAGE NO.			
PORT OF DISCHARGE	FINAL DESTINATION	FREIGHT PAYABLE AT	NUMBER OF ORIGINAL B/L	
MARKS & NUMBER CONTAINER & SEAL NUMBERS	NO. OF PACKAGES	DESCRIPTION OF PACKAGES AND GOODS PARTICULARS FURNISHED BY SHIPPER	GROSS WEIGHT Kilos	MEASUREMENT CBM
				ON BOARD DATE
LAW AND JURISDICTION CLAUSE THE CONTRACT EVIDENCED BY OR CONTAINED IN THIS BILL OF LADING SHALL BE GOVERNED BY THE LAW OF SINGAPORE AND ANY CLAIM OR DISPUTE ARISING HEREUNDER OR IN CONNECTION HEREBY SHALL, WITHOUT PREJUDICE TO THE CARRIER'S RIGHT TO COMMENCE PROCEEDINGS IN ANY OTHER JURISDICTIONS BE SUBJECT TO THE JURISDICTION OF THE COURTS OF SINGAPORE.		RECEIVED IN APPARENT GOOD ORDER AND CONDITION FOR TRANSPORTATION FROM THE PLACE OF RECEIPT TO THE PLACE OF DELIVERY SUBJECT TO THE TERMS AND CONDITIONS OF C.P. (REVISED) AS WELL AS TO THE CONDITIONS AND EXCEPTIONS OF THE SHIPMENT COMPANIES, CARRIERS, ORGANIZATIONS OR FIRMS WHO HAVE PART IN RECEIVING, SHIPPING, CARRIERS, FORWARDING, STOWING, HANDLING AND DELIVERY OF THE SAID GOODS. THE ABOVE MENTIONED PACKAGES SAID TO BE MARKED AND UNMARKED AS IN THE MARKING, WEIGHT, MEASUREMENT, QUALITY, CONTENTS AND VALUE UNKNOWN SUBJECT TO THE CONDITIONS CONTAINED IN THE BILL OF LADING THE DELIVERY WILL BE EFFICACIOUS AT THE ABOVE DESIGNATED PLACE OF DESTINATION THEREBY VIA ANY ROUTE CARRIERS DESIGNATED BY THE FORWARDING AGENTS. ONE ORIGINAL BILL OF LADING DULY ENCLOSED MUST BE SURRENDERED TO THE ABOVE AGENT IN EXCHANGE FOR THE GOODS OR THE DELIVERY ORDER IN WITNESS WHEREOF THE NUMBER OF ORIGINAL BILL OF LADING ISSUED ABOVE HAS BEEN SIGNED. ALL OF THIS TENOR AND DATA, ONE OF WHICH BEING ACCOMPLISHED THE OTHER TO STAND VOID.		
NOTE: THE MERCHANT'S ATTENTION IS CALLED TO THE FACT THAT ACCORDING TO CLAUSES 10 (1) AND (2) OF THE BILL OF LADING, THE LIABILITY OF THE CARRIER IS, IN MOST CASES, LIMITED IN RESPECT OF LOSS OF OR DAMAGE TO THE GOODS AND DELAY.	* APPLICABLE ONLY WHEN DOCUMENT USED AS A THROUGH B/L.			
FREIGHT AND DISBURSEMENTS	RATE AT 1 CBM	PREPAID	COLLECT	

**ANEXO 31: CONSTANCIA CTG**



"2015 - Año del Bicentenario del Congreso de los Pueblos Libres"

**Constancia de Recepción de CTG (\*)**

Nro. de Carta de Porte:

Nro. de CTG:

Especie:

Destino:

Destinatario:

Localidad de Origen:

Localidad de Destino:

Cosecha:

Transportista:

Chofer:

Patente del Vehículo:

Peso Neto:

Kilómetros a Recorrer:

Tarifa de Referencia (\$/TN):

Fecha y Hora:

Código de Cancelación:

Observaciones:

(\*) Datos suministrados por el Cargador al momento de solicitar el CTG.



ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 32: DOCUMENTO DE TRÁNSITO ELECTRÓNICO



**DT-e**  
Documento de Tránsito Electrónico  
Declaración Jurada  
N° 00000000-0

Datos del MOVIMIENTO			
Desde Loc: Depto: Pro:		Hacia Loc: Depto: Pro:	Fecha Carga Fecha Vencimiento:
Cantidad Mobivo	Espacio	ARGENTINA Patente CHASIS N°	ARGENTINA Patente ACOPLADO N°
Precintos:   ○   ○			

Datos del ORIGEN	Datos del DESTINO
RENSPA: _____ CUIG: _____	RENSPA: _____ CUIG: _____
Titular: CUIT:           IVA: Establecimiento: Localidad: Pdo./Dpto.: Pcia.:	Titular: CUIT:           IVA: Establecimiento: Localidad: Pdo./Dpto.: Pcia.:
Datos del CONSIGNATARIO	Datos de la GUIA

Especificaciones	Detalle de CARGA	Datos del LOTE						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;">Especie</th> <th style="width: 30%;">Categoría</th> <th style="width: 40%;">CANTIDAD</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	Especie	Categoría	CANTIDAD					
Especie	Categoría	CANTIDAD						

**CONTROL DT-e**

**0800 999 SENASA**

7 3 6 2

Código Único de Validación Electrónica

Información General

Conformidad del SOLICITANTE

El que suscribe, responsable de los animales amparados por este DT-e ha solicitado que se extienda desde el SICSA, el presente documento y declara bajo juramento que los datos que constan en el mismo son verídicos bajo lo previsto en el art. 293 del Código Penal y que abona la suma que más abajo se indica:

Detalle Importe

CHASIS: \_\_\_\_\_

Importe TOTAL:  
Son pesos: \_\_\_\_\_

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_

DNI / LE / LC N° \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_

Conformidad del TRANSPORTE

El que suscribe, responsable del transporte de carga, del presente DT-e declara bajo juramento que los datos que constan en el mismo son verídicos.

Empresa: \_\_\_\_\_ IVA: \_\_\_\_\_

Chofer: \_\_\_\_\_

Modelo: \_\_\_\_\_

ARGENTINA Patente CHASIS N° \_\_\_\_\_ ARGENTINA Patente ACOPLADO N° \_\_\_\_\_

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_

DNI / LE / LC N° \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_

Conformidad de RECEPCION

El que suscribe, responsable de la recepción de los animales amparados por este DT-e se compromete a registrar vía electrónica el cierre del mismo.

Código de CIERRE en uso:

Cantidad de Animales Recepcionados: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ Hora: \_\_\_\_\_

Nombre y Apellido \_\_\_\_\_

DNI / LE / LC N° \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_

Observaciones

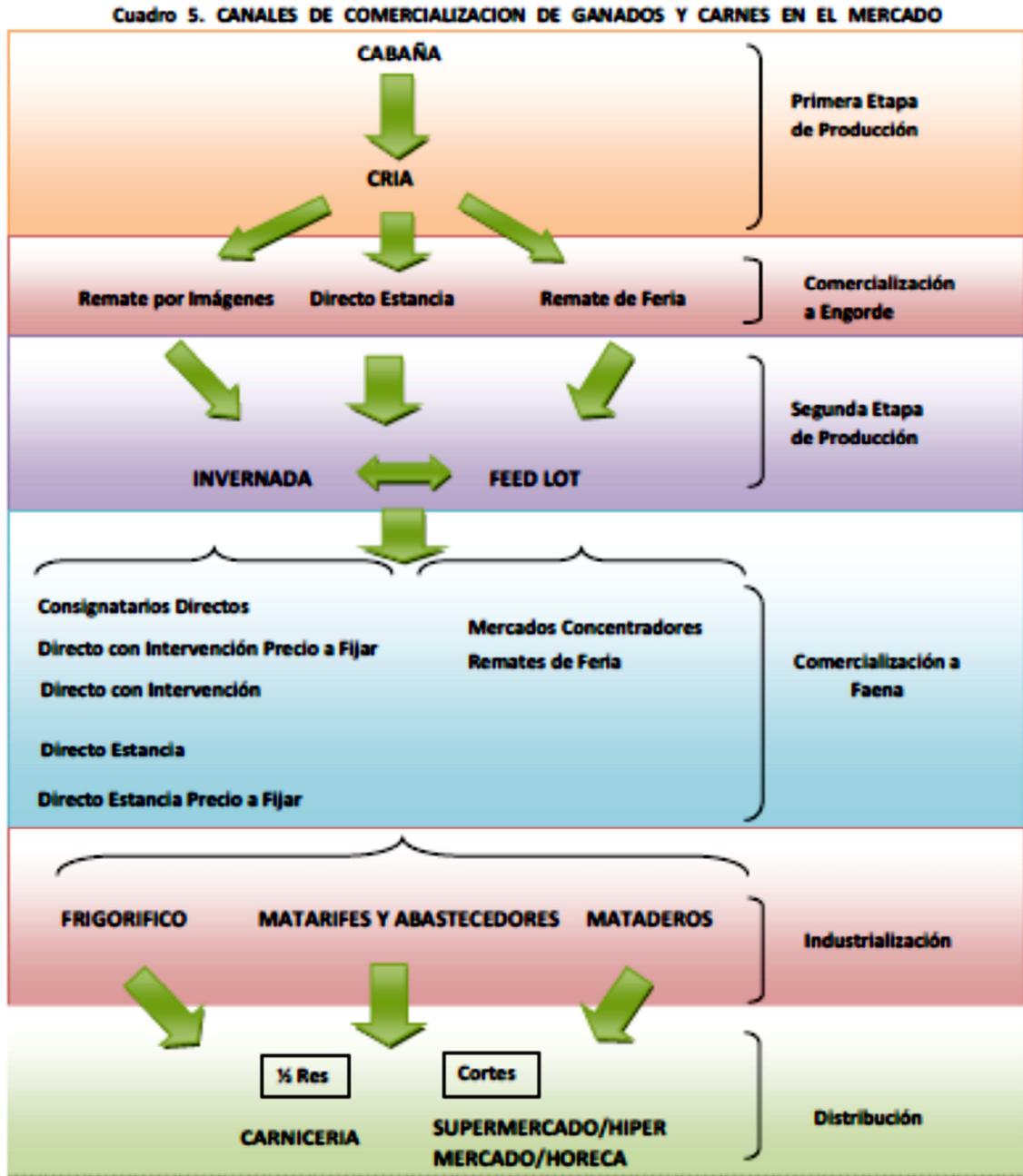
---

CONTROL de Rutas

Fecha	Hora	Lugar	Organismo	Responsable	Firma Responsable

Enviar: \_\_\_\_\_ Usuario: \_\_\_\_\_ Fecha y hora de emisión: \_\_\_\_\_

ANEXO 33: ESQUEMA DE LOS CANALES DE COMERCIALIZACIÓN DE GANADOS Y CARNES



Fuente: Dirección de Análisis Económico Pecuario - Dirección Nacional de Transformación y Comercialización de Productos Pecuarios -Subsecretaría de Ganadería-SAGyP-MAQyP.

ASPECTOS Y VARIABLES RELEVANTES A CONSIDERAR EN AUDITORÍAS FISCALES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS – BOBARINI, Pablo Alejandro

ANEXO 34: CASO VALUACIÓN DE HACIENDA

Aplicación del artículo 53 inc a

Se determina categoría más vendida de último trimestre

Categoría más vendida = Vacas Representatividad 86,59%

Se determina el Precio Promedio Ponderado

Animales vendidos 71 Monto 30800

PPP 433,8

Se calcula el 2% correspondiente al Desvaste, lo que se resta del Precio Promedio Ponderado

Desvaste 8,67 PPP con desvaste 425,13

Se calcula el 60% del Precio Promedio Ponderado

60 % PPP 255,08

A partir de los valores de la Ley 23079 se calcula el coeficiente

Coeficientes Ley 23.079	
Toros 100	Novillos de uno a dos a 75
Vacas 90	Toritos 50
Vaquillonas de dos a tres a 85	Terneros 50
Vaquillonas de uno a dos a 70	Terneras 50
Novillos de más de dos a 100	

Coeficiente =  $\frac{\text{Valor de tabla de categoría a valuar}}{\text{Valor de tabla de categoría más vendida en el último trimestre}}$

El valor resulta de multiplicar la cantidad de cabezas de la Existencia final, por el coeficiente y el 60% el PPP posterior al desvaste

	EF	Coef.	60 % PPP	Valor
Vacas	429	1	255,08	109.429,32
Vaquillonas	359	0,94444444	255,08	86.486,29
Novillos	199	1,11111111	255,08	56.401,02
Terneros Machos	248	0,55555556	255,08	35.144,36
Terneras Hembras	209	0,55555556	255,08	29.617,62
Toros	52	1,11111111	255,08	14.737,96
Toritos	6	0,55555556	255,08	850,27
	1502			332.666,84

Val. Imp. Gcias

896.616,00 Val. Contable

-563.949,16 Ajuste

**ANEXO 35: JURISPRUDENCIA VENTA Y REEMPLAZO DE INMUEBLES RURALES**

**SENTENCIA - Expediente 26.495-I caratulado “Santiestrella SA s/impuesto a las ganancias”**

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de diciembre de 2006, se reúnen los miembros de la Sala B de este Tribunal Fiscal de la Nación, doctores Agustín Torres (vocal de la Cuarta Nominación), Carlos A. Porta (vocal de la Quinta Nominación) y Juan Pedro Castro (vocal de la Sexta Nominación) a fin de resolver el expediente 26.495-I caratulado “Santiestrella SA s/impuesto a las ganancias”.

El doctor Castro dijo:

I. Que a fojas 22/26 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 22/11/2005, de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determina de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002, con intereses resarcitorios, haciendo reserva el Fisco Nacional de la eventual aplicación de multas una vez que se dicte sentencia definitiva en sede penal por imperio de la ley 24769.

Que, dicha determinación reconoce su origen a partir de una fiscalización efectuada por agentes del organismo recaudador, que detectó que la recurrente respecto un bien inmueble rural presuntamente no amortizable habría realizado un ajuste improcedente utilizando la opción de reemplazo, establecida en el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias.

Que, en principio, opone excepción -de nulidad en función de que la resolución administrativa omitió analizar y expedirse respecto de serios planteos opuestos en sede administrativa por la recurrente donde sostuvo, con sustento en el principio constitucional de legalidad aplicable en forma calificada en materia tributaria, que la redacción del artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias, no restringe el ejercicio de la opción de venta y reemplazo a que el bien adquirido resulte amortizable.

Que, señala que el párrafo 2 de la normativa citada dispone que la opción también será aplicable cuando el bien reemplazado, sea un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

Que, afirma que la ley no condiciona el ejercicio de la opción a que el inmueble adquirido resulte amortizable, sino tan sólo a que el bien se afecte a la explotación como bien de uso.

Que, así, entiende que la ley no requiere que el bien inmueble adquirido reemplace al enajenado, aclarando que la reinversión y la consiguiente opción de afectar el resultado de la enajenación al costo, puede hacerse también cuando se adquieran otros bienes de uso afectados a la explotación.

Que, enuncia que el artículo 96, párrafo 2 del decreto reglamentario de la ley del tributo, establece que: “Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio”, interpretando que la norma no define

como reemplazo, la adquisición de un inmueble amortizable, sino la adquisición de "otro" inmueble que se afecte a la explotación como bien de uso.

Que, señala que recientemente, el dictamen (DAT) 43/2004 estableció que resultaría procedente la opción de imputar la ganancia obtenida por un inmueble afectado a una explotación agropecuaria, que genera ganancias de tercera categoría, al costo de un nuevo inmueble agropecuario, si el reemplazo se realiza dentro del año.

Que, expone que al no ser amortizable el bien adquirido, se pagará más impuesto durante los períodos fiscales siguientes por vía de una mayor utilidad a consecuencia de la imposibilidad de deducir amortizaciones por dicho bien, aclarando que las mismas reducen la utilidad del ejercicio y, por lo tanto, su inexistencia aumenta la utilidad.

Que, enuncia que en el caso de bienes amortizables el mecanismo de la opción provoca el ingreso del impuesto a través de menores amortizaciones, y más aún, se provoca dicho ingreso en los casos en que no existe tal amortización a consecuencia de que la utilidad será aún mayor.

Que, aduce que una interpretación distinta significaría tributar dos veces por la misma ganancia, alegando que la primera se verificará en el ejercicio donde se obtuvo la ganancia por la venta del bien reemplazado, y la segunda, durante los ejercicios futuros a través de la imposibilidad de amortizar el bien reemplazante, toda vez que la utilidad producto de la venta forma parte del costo del bien adquirido.

Que, en referencia al considerando del acto que remarca la falta de presentación del formulario 235, exigido por la resolución general 2278, afirma que en el presente caso devino abstracta su exigencia, atento que la operación en crisis fue una "permuta" o sea, compra y venta simultánea. Así, interpreta que la intención del reglamentador fue la facilitación al Fisco Nacional de verificar la venta y la posterior imputación sobre la nueva compra, aclarando que en ese caso resulta imprescindible la existencia de una brecha temporal entre la venta del bien reemplazado y la compra del bien reemplazante, toda vez que la ley dispone como requisito de procedencia de la opción que ambas operaciones se realicen dentro del año.

Que, finaliza esgrimiendo que a todo evento la falta de presentación del mencionado formulario representa una obligación formal cuyo incumplimiento no puede ocasionar la pérdida de la opción-beneficio que otorga la ley del tributo.

Que, sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios intimados por no darse el supuesto de mora culpable en cabeza del contribuyente, de acuerdo con la doctrina emanada del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "in re" "Ika Renault".

II. Que, a fojas 39/51 se presenta el Fisco Nacional por medio de apoderado contestando el recurso interpuesto y solicitando la confirmación de la resolución, con costas.

Que, sostiene que la nulidad opuesta por la recurrente es improcedente, atento que no se advierte que el Fisco Nacional haya incurrido en alguna causal que pueda invalidar el procedimiento seguido.

Que, afirma que efectuándose un análisis conjunto de la ley del impuesto en conjunto con el artículo 96 del decreto reglamentario, surge sin duda que para la

procedencia del beneficio que pretende la actora, el bien de reemplazo debe ser amortizable. Asimismo señala que en los casos de permuta no existe eximición de la obligación formal de presentación del formulario 235.

Que, entiende que la resolución en crisis debe confirmarse, conjuntamente con sus intereses, interpretando que en caso contrario implicaría conceder un beneficio que la norma del tributo no prevé.

III. Que, a fojas 61 se elevan los autos a consideración de la Sala B y pasan los autos a sentencia.

IV. Que, si bien la recurrente ha opuesto excepción de nulidad, la misma no ha sido introducida como cuestión previa, en los términos del artículo 171 de la ley procedimental, sino como una defensa de fondo, no obstante, por un orden lógico de precedencia, corresponde expedirse en primer término respecto de la misma, la que encontraría sustento en la falta de consideración de uno de los argumentos defensivos introducidos al contestar la vista, respecto de la ausencia del calificativo de “amortizable” en el caso de los bienes inmuebles, según lo previsto en el artículo 67 de la ley del gravamen.

Que, de una atenta lectura del acto puede concluirse que la mencionada excepción ha de ser rechazada. En efecto, además de partirse del presupuesto que la sanción de nulidad es una de las más graves previstas en el ordenamiento y debe fundarse en un concreto interés jurídico, del acto en crisis surge en forma clara y precisa los razonamientos y fundamentos que han llevado al juez administrativo a la confirmación de los cargos e impugnaciones fiscales.

Que, por lo demás, el acto también es claro en el sentido que, en forma similar a lo que ocurre en la magistratura judicial, el juez administrativo tampoco está obligado a seguir y refutar uno por uno los argumentos de defensa introducidos por el recurrente, sino sólo aquellos que entienda necesarios y esenciales para fundar sus conclusiones, circunstancia que el juez de la anterior instancia ha efectuado con razonable tino, apoyado en correctas citas jurisprudenciales al respecto, y que este Tribunal comparte (ver TFN - Sala B - “Venturi, Evangelina” - 7/10/2005 y “Kissling, Guillermo s/aclaratoria” - 17/10/2003, entre otros). Por lo expuesto, puede apreciarse que, aun no siguiendo específicamente el punto de la falta del calificativo de “amortizable” en cuanto a los bienes inmuebles en el plexo legal, el organismo ha llevado a cabo un ejercicio válido y plenamente suficiente, en lo que a requisitos legales de validez se refiere, de su facultad determinativa, efectuando distintas consideraciones que apoyaban su tesis y que, siguiendo la misma, no hacían imperativo el tratamiento de dicho agravio.

Que, por último, se observa que dicho argumento fue nuevamente reiterado por la recurrente en esta instancia revisora, por lo que el vicio alegado tampoco encuentra lugar, en los términos de la doctrina jurisprudencial sentada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 205:549, 247:52; 267:393, entre otros, donde se señaló que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como “in extenso” lo ha hecho el recurrente.

V. Que, sentado cuanto antecede corresponde adentrarse en el tratamiento del fondo de la controversia.

Que, al respecto, ha de adelantarse que la temática de venta y reemplazo tuvo oportunidad de ser abordada recientemente por esta Sala en los pronunciamientos “Perfecto López y Cía.” - 4/5/2006 y “GENA SA” - 23/3/2006 a cuyas consideraciones “in extenso” se remite.

Que, en ambos expedientes la temática de impugnación giraba, básicamente, respecto de la falta de cumplimiento por parte del contribuyente en lo que hace a la presentación del formulario 235, previsto en la resolución general 2278 para los casos del ejercicio de la opción de venta y reemplazo prevista en el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias.

Que, respecto de dicho tópico de impugnación, que se presenta también en autos aunque en forma secundaria y no exclusiva, cabe señalar que, como ya se concluyera en aquellos precedentes citados, el mismo no es apto para fundar impugnación en el sentido de derribar, por dicha falencia formal, el sistema legal de venta y reemplazo y la posibilidad de utilizar el sistema de imputación fraccionada de renta por vía de menor amortización.

Que, en efecto, en ambos expedientes se concluyó que la ausencia del formulario, sólo proyecta consecuencias retentivas cuya responsabilidad recae en el escribano actuante en la operación, sin que el faltante del mismo proyecte de por sí, consecuencias nocivas para el contribuyente, siempre que el mismo -en el caso concreto- acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura en análisis.

Que, dicho cuanto antecede corresponde abordar los distintos puntos que quedan en controversia y que poseen entidad impugnatoria del sistema excepcional de imputación de beneficio contenido en el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias y conocido como de venta y reemplazo.

Que, respecto del plano fáctico de autos no existe controversia respecto que el inmueble adquirido en reemplazo del bien de uso vendido, resulta un terreno que, como tal, resulta insusceptible de ser amortizado ante la ausencia de mejoras sobre el mismo. Tampoco resulta controvertido que el terreno adquirido se encuentra afectado como bien de uso de la empresa ni resulta objeto de cuestionamiento que la operación se plasmó mediante una permuta de inmuebles.

Que, respecto de los agravios introducidos, cuadra remarcar que respecto de la aproximación sobre la figura en análisis se remite “in extenso” a las consideraciones ya volcadas al sentenciar en las causas supra citadas.

Que, en particular, se dijo que “... el artículo 67 de la ley 20628 establece que ‘En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada’.

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia”.

Que, por su parte, el artículo 96 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias prescribe que “Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 67, penúltimo párrafo de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o

construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en este artículo, párrafos 2 y 3, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras”.

Que, en estas condiciones, queda claro que el sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de imputar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa (pretendiendo el legislador favorecer dicha renovación), vía una reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en reemplazo.

Que, en estas condiciones, el reemplazo por un bien que no se amortiza (terreno sin mejoras y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo) termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador, transformando el mismo de un sistema de imputación escalonada de utilidad, en un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles.

Que, es evidente entonces que el sistema funciona a partir de la existencia de un bien amortizable dentro del que debe aparecer reemplazando al enajenado, condición que se agrega al hecho de que forme parte de los bienes de uso de la empresa, aspecto sobre el que no existe discusión en la especie.

Que, si bien es cierto que la ley, en el artículo 67, párrafo 2 al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de “amortizable” al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que la ley no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de los bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior.

Que, por su parte, esta tesis se refuerza con lo previsto en el artículo 96 del decreto reglamentario en cuanto prevé que el reemplazo puede ser efectuado por “otro”

inmueble (aquí se hace indudable referencia a un inmueble construido, siendo falaz la interpretación efectuada por el recurrente en su libelo a fs. 23 vta.), como así también por un “terreno”, pero sobre el que necesariamente debe procederse a una “ulterior construcción”.

Que, en efecto, la referencia a la “ulterior construcción” o aun a la “construcción” sobre el “terreno” o “terreno previamente adquirido” no es para nada irrelevante, sino que es a partir de allí que surge el derecho a las amortizaciones por dichas mejoras sobre el terreno, permitiendo funcionar el sistema de imputación fraccionada de utilidad previsto en el artículo 67 de la ley del gravamen. En consecuencia, puede inferirse con razonable tino que el caso de un reemplazo por un inmueble no amortizable (únicamente terreno) no se encuentra previsto en la exégesis normativa, a falta de amortizaciones sobre el mismo que permita operar el sistema de dislocación fraccionada de utilidad previsto en la ley que, como bien dice el impugnante, intenta propiciar la renovación de bienes de uso, pero no mediante la dispensa tributaria total respecto de la utilidad que ello genere, situación a la que se llegaría de favorecer la tesis recursiva.

Que, más allá de lo que las normas parecen decir literalmente, es misión del intérprete indagar en lo que ellas dicen jurídicamente, permitiendo una armonía entre las normas involucradas, de forma tal que el propósito del legislador se cumpla, evitando que esta intención se desnaturalice mediante falsas alternativas interpretativas extractadas de supuestos análisis literales, bajo el ropaje de un principio de legalidad que, precisamente, aparecería vulnerado de seguirse la tesis recursiva.

Que, en esta línea, nuestro Alto Tribunal tiene dicho (CSJN - “in re” “FATA Sociedad de Seguros Mutuos” - 11/2/1992), que “La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal. En consecuencia, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática”.

Que, como se ve, la Corte Suprema de Justicia tiene declarado que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente, es decir, en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento general del país (cfr. CNApel. Cont. Adm. Fed. - Sala II - “Fisco Nacional [DGI] s/solicitud orden de allanamiento” - 8/11/1977).

Que, seguidamente, también resulta desacertada la tesis respecto de la pretendida “doble tributación sobre la misma ganancia” que introduce el recurrente a fojas 24 vta. En efecto, no se trata en modo alguno de la misma ganancia. La permuta de bienes inmuebles de uso efectuada por la recurrente generaron una utilidad gravada en el período 2002 y sobre la que el contribuyente no ha tributado al haber conducido a “vía muerta” la opción de venta y reemplazo ejercida. Este resultado gravado es claramente independiente de los eventuales resultados fiscales que hubieran de producirse en los ejercicios fiscales posteriores (2003, 2004, etc.), donde la inexistencia de amortización sobre el terreno adquirido en reemplazo hubo de percutir, por causa, además de la ausencia de decisión del responsable de producir mejoras sobre el mismo, lo que lo hubiera colocado en la previsión del

artículo 96 del decreto reglamentario de la ley de ganancias, antes apuntada. Por lo expuesto, el hecho de que el bien no se amortice, es producto de la ausencia de mejoras decidida por el responsable y producirá, eventualmente, un incremento de la utilidad imponible de los ejercicios fiscales subsiguientes al aquí en discusión, pero por motivos y circunstancias distintas, pero en modo alguno esto implica negar ni justificar el hecho de que la utilidad generada por la permuta de bienes inmuebles producida en el ejercicio 2002 haya quedado sin sometimiento al gravamen, cuando ello así correspondía. En suma, la utilidad fiscal producida por la permuta de los inmuebles que debe ser sometida a imposición es bien distinta (tanto temporal como conceptualmente y así lo reafirman también el artículo 96, párrafos finales del decreto reglamentario, al hablar de posibles existencias de “excedente de utilidad” por la operación) a aquella que eventualmente se produciría en los períodos fiscales sucesivos por la actividad empresarial normal, al no detraerse amortización alguna por el bien adquirido en reemplazo, al no decidirse “ulterior construcción” sobre el mismo.

Que, por último, tampoco se verifica que la tesis sustentada por la División de Asuntos Legales de la AFIP (DAL) sea contraria a la sostenida por el juez administrativo en esta instancia, por lo que no cabe considerar como agravio un supuesto cambio de “criterio fiscal” inaplicable a la especie. Ello, sin perjuicio de remarcar, a mayor abundamiento, que el dictamen citado no es equiparable a ninguna de las “resoluciones generales interpretativas” al que alude el contribuyente por medio de la cita del fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala V - “Autolatina Argentina S. c/DGI”, resultando, por el contrario, una opinión de un área asesora del ente recaudador, cuyos efectos jurídicos sólo se proyectan en el plano interno administrativo, con aplicación exclusiva para determinado caso concreto y emitida frente a precisas y particulares condiciones fácticas, sobre las cuales, además, tampoco se ilustra en autos con suficiente claridad y abundancia.

Que, asimismo, corresponde confirmar los intereses resarcitorios. En efecto, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a ellos, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha revisado la doctrina de Fallos: “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable el artículo 509, última parte del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario, que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283; 316:42; 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la

cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN - “Citibank NA c/DGI” - 1/6/2000).

Que, en virtud de lo expuesto procede confirmar el acto apelado, con costas.

El doctor Torres dijo:

Que comparto el relato de la causa que efectuó el preopinante y también el rechazo del planteo de nulidad formulado por la parte actora. Sin embargo, no coincido con sus conclusiones. En efecto, el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto “congelamiento de las inversiones” que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común. Para facilitar la reacomodación de la fuente, el reemplazo de bienes amortizables por otros nuevos, más modernos, más competitivos, representativos de una mejor asignación de factores para la satisfacción de las necesidades que reclama el mercado, las ganancias o pérdidas de capital pueden tratarse con un impuesto de alícuota más baja (como lo fue hace muchas décadas ganancias eventuales y, luego, sobre los beneficios eventuales) o conjuntamente con los ingresos ordinarios en un impuesto como el nuestro en tercera categoría ajustado a la teoría del balance. En este caso el impacto del tributo, necesariamente alcanzado por una tasa más alta (o incluso la tasa marginal de las personas físicas en una sociedad de personas) puede soslayarse distribuyendo el resultado en el tiempo a través de menores amortizaciones. Pero el problema es que la complejidad de la reordenación de la fuente hace cumbre en el reemplazo de inmuebles, “roll over” que para ellos está autorizado expresamente por la ley. Y es precisamente respecto de estos bienes donde la dificultad se plantea, fraccionando la unidad lógica en que se sustenta la solución del preopinante. Porque la ganancia derivada de la enajenación del inmueble se imputa al costo computable del bien de reemplazo (sea mueble o inmueble), pero si es inmueble he de señalar que el costo está integrado por el de las construcciones y mejoras sobre el bien, que son amortizables y por tanto se integra por el valor residual de los mismos; el terreno en cambio, no es amortizable, es decir que de la utilidad gravada se detraerá si se optare por ello, del costo del bien de reemplazo pero que no se exteriorizara en menores amortizaciones por la parte atinente al terreno, sino sólo en el momento de la venta que finiquita la cadena de reemplazos, a través del menor costo computable del último bien. Más aún, en el impuesto sobre los beneficios eventuales en el que las ganancias de capital excluidas del impuesto a las ganancias se gravaban con una alícuota proporcional sustancialmente más baja (y deducción en la base) el reemplazo de vivienda propia obtenía el beneficio del “roll over”. Decía en aquel tiempo que “la ventaja impositiva acordada por esta disposición consiste en diferir el pago del impuesto hasta realizar el último bien incorporado en los sucesivos reemplazos de inmuebles destinados a la vivienda o, lo que es lo mismo, hasta vender el último inmueble afectado a vivienda de la cadena de

reemplazos. Para lograr el susodicho efecto, en cada enajenación se apropia el beneficio obtenido al costo del nuevo bien, es decir se reduce el costo del bien de reemplazo en la medida del beneficio originado en la venta del bien reemplazado, y de este modo, la utilidad obtenida con la realización de cada bien (el de la primer vivienda enajenada y los de las demás incorporaciones intermedias, si las hubiera) resultará imponible sólo cuando el último inmueble adquirido se enajene a su vez, porque en ese momento el beneficio de las distintas operaciones se exteriorizará definitivamente” (“Temas de tributación y los impuestos a las ganancias y sobre los beneficios eventuales” - Ediciones Contabilidad Moderna SAIC - Buenos Aires - 1979 - pág. 436). Porque de lo que en verdad se trata es de diferenciar la inversión inmobiliaria especulativa de la productiva, como se hace en los sistemas fiscales de países democráticos (ver entre otros, Di Malta, Pierre: “Droit fiscal européen comparé” - PUF - París - 1995 - pág. 446 y ss. y concs.). No tiene sentido dispensar un tratamiento más favorable al resultado especulativo de un loteo inferior al umbral reglamentario (art. 89, DR) para no encuadrarlo como ganancia de tercera (art. 49, inc. d], ley) que a la reacomodación de la fuente con una fracción de campo de una explotación agropecuaria. Reig pensaba que el reemplazo puede abarcar “terrenos empleados como depósitos” (“Impuesto a las ganancias” - Ed. Macchi - Buenos Aires - 1996 - pág. 488). Por mi parte considero que los distintos “potreros” o fracciones de campo de una explotación agropecuaria no tienen la significación económica del “terreno” donde se construirá un edificio con destino industrial, comercial u otro productivo, incluso locativo o habitacional. El plazo fijado para el inicio de las obras (art. 96, párr. 3, DR) tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas. En este sentido aclaro que no se trata en la especie de un terreno sino de varias fracciones de campo denominado “La Estrella”, que a tenor de la escritura que luce a fojas 113/118 de los antecedentes administrativos fueron permutadas entre la apelante y Escarpatri SA. Todos los lotes son de fracciones que integraban ese campo denominado “La Estrella” y que fueron intercambiados entre las sociedades que concluyen la permuta; asimismo señalo que según el informe final de inspección se expresa que la fiscalización pudo corroborar que el bien reemplazado es un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, que los inmuebles tienen una antigüedad superior a los dos años en el momento de la enajenación y que el importe obtenido se reinvierte totalmente en el bien de reemplazo. En prioridad de verdad como hubo permuta los valores de los bienes se compensaron en su totalidad no abonando los permutantes monto alguno por diferencia de valores sobre los inmuebles permutados (a.a. cpo. 1, fs. 67 y 117 de los a.a.). Por otra parte el Fisco en casos recientemente traídos a conocimiento de este juzgador objetó sólo formalmente el reemplazo de fracciones agropecuarias, en decisión que fue revocada por esta Sala - “in re” “Contraviento SA” - 21/6/2006 (expte. 22.593-I). Pero la limitación reglamentaria en que se apoya el preopinante (art. 96, párr. 2, DR), no refleja, a mi modo de ver, ni el espíritu ni la letra de la ley por referirse a terrenos y no a fracciones de campo, las que en la economía del texto legal están comprendidas por el instituto. Por eso voto en el sentido de revocar la resolución traída en recurso imponiendo las costas en el orden causado por las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate.  
El doctor Porta dijo:

Que comparte la relación de los hechos y lo resuelto sobre la nulidad por el vocal preopinante.

Que en cuanto al fondo arriba a una solución diferente habida cuenta que de la lectura del artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el párrafo 2 relativo a reemplazo de inmuebles, con el párrafo 1 sobre bienes muebles, es en cuanto a la “opción”, lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a amortización de que se trata en este último párrafo. Por otra parte no se observa que el artículo 96 del reglamento afecte lo dispuesto en la norma legal.

Que por ello voto en el sentido de revocar el acto apelado, con las costas por su orden.

Que, en virtud de la votación que antecede, por mayoría,

**SE RESUELVE:**

Revocar el acto apelado. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Agustín Torres - Juan P. Castro - Carlos A. Porta

Fuente: [www.errepar.com](http://www.errepar.com)

## ANEXO 36: CASO DEVENGAMIENTO Y PAGOS DE CONTRATOS

### CONTRATO

#### CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

En la ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba, a un día del mes de septiembre de dos mil nueve, entre la \_\_\_\_\_, C.U.I.T. \_\_\_\_\_, representada en este acto por la Dra. \_\_\_\_\_, D.N.I. \_\_\_\_\_, domiciliada en \_\_\_\_\_, ciudad de Córdoba, en adelante como “el Propietario”, y por la otra \_\_\_\_\_, representada en este acto por el \_\_\_\_\_, domiciliada en \_\_\_\_\_, ciudad de Córdoba, en adelante “el Arrendatario”, convienen en formalizar el

presente contrato de arrendamiento, que sujetan a las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** El propietario da en arrendamiento en las condiciones que se pactan al arrendatario una fracción de campo ubicada en Las Mercedes, pedanía Manzanas, Departamento Ischilín, de la Provincia de Córdoba, denominado \_\_\_\_\_, con todo lo clavado y plantado de 412 Has, a los fines que el arrendatario destine por su exclusiva

cuenta y riesgo la implantación y cosecha de soja, maíz y sorgo. **SEGUNDA:** El arrendatario realizará la explotación directa y personalmente, y para ello aportará las maquinarias, herramientas, implementos y útiles de trabajo, y el personal que sean necesarios para esas tareas.-

**TERCERA:** El presente contrato se formaliza por el término de 12 (doce) meses a partir del día 1 de Septiembre de 2009 y su vencimiento tendrá lugar el día 31 de Agosto de 2010. El arrendatario se obliga a entregar el campo al propietario al vencimiento del término acordado, debiéndolo dejar libre de todo ocupante y/o cosas que de él dependan.-

**CUARTA:** El alquiler se fija en la suma de Pesos Ciento ochenta mil (\$180.000,00), por todo el período del contrato.

**QUINTA:** El arrendatario ocupará el campo para el uso previsto, para ello recibe el mismo con las mejoras que posee, obligándose a devolver el inmueble en igual estado y a reponer los faltantes o elementos dañados por su culpa.

**SEXTA:** El arrendatario ocupará el campo para el uso previsto, obligándose a no darle otro destino.-

**SÉPTIMA:** Las mejoras que introduzca el arrendatario quedarán en favor del propietario, sin derecho a indemnización alguna, salvo que expresamente se acuerde por escrito y antes de su ejecución, los montos y forma de pago que corresponden por las obras que en ese entendimiento se realicen.

**OCTAVA:** El arrendatario se obliga a dejar en el campo, al desocuparlo, el rastrojo de su siembra.

**NOVENA:** Para el caso que se iniciara juicio de desalojo contra el arrendatario, desde el momento en que se interponga la demanda judicial respectiva se fija como indemnización por la ocupación indebida la suma de Pesos Cinco Mil (\$5.000,00) mensuales, que se abonarán junto con los honorarios y costas del pleito.

**DECIMA:** El arrendatario se compromete a realizar todas las tareas necesarias, en tiempo y forma tanto para la siembra, cuidado y cosecha del cultivo, como también a controlar las malezas e insectos que infectan al mismo. Todos los envases de pesticidas agrícolas y de semillas, una vez utilizados deberán ser retirados del campo a los fines de evitar el riesgo de contaminación y/o de intoxicación de personas y animales.

**UNDECIMA:** Cualquiera de las partes queda facultada a presentar ante la autoridad que corresponda el presente contrato y solicitar la clasificación y homologación del mismo, quedando las costas de esta actuación a cargo de quien solicite la intervención legal, salvo en caso de incumplimiento por parte del arrendatario a su obligación de devolución en término y en la forma convenida, en cuyo caso éste deberá soportar tales erogaciones, y las costas judiciales totales que se originaren.

**DUODECIMA:** A todos los efectos legales las partes se someten a la decisión de un laudo arbitral, renunciando al fuero judicial, debiéndose nombrar en ese supuesto un árbitro cada una de las partes, quienes determinarán la actitud a adoptar, y quienes nombrarán un tercero en caso de discordia, el fallo será inapelable. Las partes fijan domicilio especial: el propietario en Av. Sagrada Familia N° 551, de la ciudad de Córdoba, y el arrendatario en Bv. San Juan 1387, ambos de esta ciudad, Provincia de Córdoba, lugares donde deberán efectuarse las notificaciones correspondientes.-

En prueba de conformidad, se firman los ejemplares de ley, en el lugar y fecha de su otorgamiento.

## ANÁLISIS

### CONTRATO ACCIDENTAL

FECHA INICIO: 01/09/2009  
FECHA FINALIZACIÓN: 31/08/2010  
MONTO TOTAL: \$ 180.000,00

Contrato que corresponde a la Cosecha Gruesa del período 2009/2010

Datos del pago según comprobante de Retención de Impuesto a las Ganancias,  
coincidente con recibo y débito bancario:

Monto \$ 180.000,00  
Fecha 15/10/2009

Registros de la empresa (extraídas del Libro Diario correctamente rubricado)

————— 01/09/2009 —————

Arrendamientos perdidos	180.000,00	
a Arrendamientos a Pagar		180.000,00
<i>Por reconocimiento de Contrato de Arrendamiento</i>		

————— 15/10/2009 —————

Arrendamientos a Pagar	180.000,00	
a Retenciones a Depositar		9.936,00
a Banco Macro c/c		170.064,00
<i>Por pago del Contrato de Arrendamiento</i>		

Dichas registros no corresponden con los criterios de reconocimiento de las normas.  
El contribuyente debería haber devengado como egreso del ejercicio 2009:

Fecha de Inicio del contrato:	01/09/2009
Fecha de Fin del contrato:	31/08/2010
Duración del contrato (días)	364
Fecha de Cierre del ejercicio:	31/12/2009
Días Inicio contrato - Cierre ejercicio	121
Monto Total Arrendamiento:	\$ 180.000,00
Monto Devengado en 2009:	\$ 59.835,16
Monto a Devengar en 2010	\$ 120.164,84
Ajuste Base	\$ 120.164,84
Impuesto a las Ganancias	\$ 42.057,69

ANEXO 37: JURISPRUDENCIA SOBRE LA GRAVACIÓN DE LOS INMUEBLES  
RURALES EN EL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

MOLARO, JOSÉ LUIS

Buenos Aires, 17 de mayo de 2012.

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 29.669-I caratulado "MOLARO, JOSÉ LUIS s/ recurso de apelación", relativo al impuesto sobre los bienes personales,

Y RESULTANDO:

I.- Que a fs. 18/31vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de abril de 2007, suscripta por el Sr. Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria del contribuyente relativa al impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los períodos fiscales 2001 a 2004, con más intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

La recurrente se agravia de la pretensión fiscal de gravar con el impuesto sobre los bienes personales a los inmuebles rurales de su propiedad, los que -entiende- se encuentran alcanzados por la exención prevista en el inciso f) del artículo 21 de la ley del gravamen y, en consecuencia, fueron deducidos en su DD.JJ. del total del activo del Patrimonio o explotación unipersonal.

Puntualiza que el inciso f) del artículo 21 IBP fue incorporado por ley 25.063 la que, al establecer la exención aplicable a los inmuebles rurales por reunir las condiciones del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, viene a evitar la doble imposición que resultaría si dichos bienes estuvieran alcanzados por ambos tributos.

Aduce que lo expuesto surge de los antecedentes parlamentarios del proyecto de la aludida ley de reforma impositiva.

Concluye que desde la vigencia de dicha exención, los inmuebles rurales cuyos titulares sean -en relación a ellos- sujetos pasivos del IGMP, no integran la base imponible del IBP y sí resultan alcanzados por aquél impuesto, según la mecánica liquidatoria establecida en el texto legal del IBP.

En abono a su postura, invoca los Dictámenes N° 78/01 (DAT) y N° 7/02 (DAT) emanados del propio organismo fiscal.

A mayor abundamiento, alega que la norma del IBP no exige que el inmueble rural no esté afectado a una explotación, sólo requiere que su titular sea una persona física o una sucesión indivisa, sujeto pasivo del IGMP, en relación a dicho inmueble.

Entiende que si la titularidad del dominio pertenece a una persona física, existiendo una exención en el IBP para los titulares con relación a dichos inmuebles rurales, no correspondería excluirlos del beneficio por el hecho de tratarse de una empresa unipersonal o sociedad de hecho.

Argumenta que, por definición del Código Civil, únicamente las personas de existencia visible o ideal pueden adquirir derechos reales y poseer bienes, excluyéndose la posibilidad de que una explotación unipersonal pueda ser

titular de un bien registrable, tal los inmuebles rurales. Señala que los mismos son de propiedad de las personas físicas, las que precisamente son sujetos de la exención del inciso f), artículo 21 IBP, resultando la explotación unipersonal únicamente sujeto pasivo del IGMP.

En consecuencia, entiende que la imposición del inciso k) del artículo 19 IBP sobre los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales, no comprende a los inmuebles rurales de titularidad de personas físicas que resulten sujetos pasivos del IGMP.

En relación a la Nota Externa N° 5/2006 (AFIP) publicada en el B.O. con fecha 22/11/2006, considera que ésta no soluciona la controversia ni debilita los argumentos con los que fundamenta la exención alegada; ello, dado que una Nota Externa no puede ni ampliar hechos impositivos ni restringir exenciones, a tenor de la propia definición inserta en la Disposición N° 1/1997 (AFIP). Alega que, aunque pueda resultar orientativa, dicha Nota no es de cumplimiento obligatorio ni retroactivo.

Subsidiariamente, y en cuanto a la multa aplicada, plantea la existencia de error excusable, esencial e invencible, en su conducta. Funda el mismo en la dificultad interpretativa normativa.

También en subsidio, respecto a los intereses resarcitorios liquidados, invoca la ausencia de mora culpable que obsta su intimación.

Por lo expuesto, solicita se revoque la resolución apelada. No ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 37/46vta. obra la contestación del recurso por parte de la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme la resolución recurrida, con costas. Ofrece los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 53 se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala "A", los que seguidamente se llaman a sentencia.

#### **Y CONSIDERANDO:**

I.- Que tal como se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización al contribuyente tendiente a constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2001 a 2004, conforme fuera dispuesto mediante la O.I. N° 130.367.

Como consecuencia de las tareas efectuadas, los actuantes comprobaron que la aquí recurrente no declaró en su totalidad el valor correspondiente al Rubro 1, Apartado f), Patrimonio de empresas o explotaciones unipersonales de los respectivos F. 762/A – rectificativos-, atento no incluirse el valor del inmueble rural de su propiedad afectado a su explotación unipersonal, resultando en consecuencia –a criterio fiscal- una materia imponible declarada en los períodos fiscales de marras, inferior a la real.

II.- Que conforme ha quedado trabada la litis, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia del ajuste fiscal sustentado en la gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal en los términos del inciso k) del artículo 19 de la ley del impuesto sobre los bienes personales; o si por el contrario, resulta aplicable la dispensa contenida en el inciso f) del artículo 21 de la ley del tributo, en

cuanto establece la exención de los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el impuesto a la ganancia mínima presunta, tal como sostiene la actora.

III.- Que así delimitado el “*thema decidendum*” corresponde analizar la problemática planteada a la luz de la normativa tributaria que gobierna la materia. En principio, cabe destacar que el artículo 16 de la ley 23.966 establece un gravamen de emergencia que “...se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior”, resultando sujetos pasivos del impuesto “...a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.” (cfr. art. 17).

En tal sentido, el inciso k) del artículo 19 de la mentada ley dispone que se consideran bienes situados en el país a “Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.” Por su parte, el inciso f) del artículo 21 de la ley del gravamen, declara exentos del tributo a “Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta”, es decir, aquellos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. En efecto, el aludido inciso establece que “Son sujetos pasivos del impuesto: ...Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.”

Asimismo, es dable puntualizar que el inciso c) del artículo 2º de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta prescribe que son pasivos del tributo “...c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales.”

IV.- Que descriptas las normas que regulan el caso de autos, el problema interpretativo que origina esta controversia debe remitir en primer lugar a desentrañar la significación de los preceptos en la mente del legislador y volcada en la ley interpretada. En materia tributaria, la determinación de la situación económica y social en cuyo contexto se formula la ley (la “*ocassio legis*”) es fundamental para precisar su sentido.

Como lo ha dicho con extrema precisión nuestro colega Gustavo Krause Murguiondo, “.....es obvio que la significación de las normas legales obtenida a través de ‘intención o voluntad’ del legislador histórico o real, según lo expresado en el párrafo pertinente, trataré de dar cuenta de lo que se denomina la ‘*ratio legis*’, es decir las finalidades buscadas por el legislador al sancionar la norma...”. Y continúa diciendo: “.....al determinar la ‘finalidad de la ley’ deberá entonces prestarse atención a cual es el problema económico, social o de otra naturaleza que el legislador pretendió regular o solucionar, y las vías o modalidades adoptadas normativamente a ese efecto, precisando sus alcances y sus límites. Solo el significado de la norma que resulte compatible con la ‘*ratio legis*’ podrá considerarse que expresa la correcta significación de la norma que el legislador entendió sancionar...” (“La interpretación de la ley y el derecho tributario” La Ley, 2000, pág. 46)

En suma, este método lógico de interpretación, que si se quiere adiciona al mero método gramatical, debe ser la pauta rectora para la inteligencia de las normas que nos ocupan pues como en definitiva la dijo nuestro Mas Alto Tribunal “las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforma a los principios de una razonable y discreta interpretación” (Fallos 279:226) y que “...se debe preferir la interpretación que favorece los fines perseguidos por la norma y no la que la dificulta, evitando la significación oscura o abstrusa de las palabras empleadas y prefiriendo, en cambio, el sentido mas obvio del entendimiento común” (Fallos 283:111).

V.- Que sobre dichas pautas hermenéuticas, cabe traer a colación las recomendaciones vertidas las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 2004) –que los suscriptos comparten-, en el sentido que la ley del impuesto sobre los bienes personales debió reflejar en forma inequívoca en su texto el espíritu del legislador, que trató de evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales.

Es aquí donde cobra relevancia la labor del intérprete, quien debe desentrañar el verdadero sentido y alcance de la norma tributaria, cuya discusión se plantea en autos.

VI.- Que a nuestro juicio resulta evidente que la exención tipificada en el artículo 21, inciso f) de la ley de impuesto sobre los bienes personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de “rural”), esté o no afectado a una explotación.

Así, en la medida que se verifique la sustantividad de los citados elementos, los inmuebles en cuestión solamente estarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrarán exentos del impuesto sobre los bienes personales. Y ello, habida cuenta que la exención no hace ninguna distinción acerca del destino o a la afectación de los inmuebles.

VII.- Que en consonancia con lo expuesto, la exención del inciso f) del artículo 21 del impuesto precitado fue incorporada al texto legal a partir del 31 de diciembre de 1998, surgiendo de los antecedentes parlamentarios de la ley 25063 que el propósito perseguido a través de su sanción fue la de evitar la doble imposición con el impuesto sobre la ganancia mínima presunta.

Por ello, concluimos que una recta hermenéutica de las normas del artículo 19, inciso k) del Título IV de la ley

23.966 y artículo 2, inciso c) del Título V de la ley 25.063, llevan a la conclusión que los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetas del impuesto a la ganancia mínima presunta, están exentos del impuesto sobre los bienes personales.

VIII.- Que, por otra parte, el dictamen AFIP-DAT 7/2002 estableció que se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los bienes personales “los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplotados o cedidos en alquiler”, ratifica la postura de mantener

fuera del alcance del impuesto a los inmuebles afectados a la explotación, con el claro objetivo de evitar la doble imposición.

En consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada. Con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar en todas sus partes la resolución apelada. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos Vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 2da.

Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

### GAVIGLIO, HILARIO JOSÉ

En la ciudad de Buenos Aires, a los 18 días del mes de marzo del año 2013, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres.

Esteban Juan Urresti (Vocal titular 7a Nominación) y Adriana Adorno (Vocal titular de la 8ª Nominación) para resolver el expediente N° 30.082-I "GAVIGLIO, HILARIO JOSÉ- s/recurso de apelación",

La Dra. Adorno dijo:

I.- Que a fs. 16/20 se interpone el recurso de apelación contra la resolución de fecha 2 de agosto de 2007, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el impuesto sobre los bienes personales por el período 2001 por la suma de \$ ... con más intereses resarcitorios por \$ ..., imponiéndose además una sanción equivalente al 70% del impuesto omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). La recurrente manifiesta que es una persona física cuya actividad es la internada de ganado bovino, siembra y cosecha de cereales en inmuebles rurales de su propiedad identificados como campo La Chiquita (Prov. de Santa Fe), campo La Selva (Prov. de Córdoba) y campo El Pino (Prov. de Córdoba). Destaca que de acuerdo con el criterio del Fisco los inmuebles rurales antes mencionados se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales por encontrarse afectados a una explotación y que los mismos no deben detraerse de la base imponible del impuesto.

La actora se agravia estableciendo que la normativa que surge del art. 21 inc. f) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales es clara respecto de la exención de los inmuebles rurales. Aduce que de acuerdo a la "ratio legis" es la finalidad buscada por el legislador al sancionar la norma, ("Antecedentes Parlamentarios - Ley 25.063- Reforma Tributaria; año 1999 N° 2,

La Ley; pág. 1062") surge que las modificaciones al texto del Impuesto sobre los Bienes Personales "...derivan de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes..." entre ellos " los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".

Asimismo, hace hincapié en el principio de reserva de la ley tributaria, ya que el fisco más allá de sus contradicciones entre sus dictámenes y notas externas, a

través de la nota externa 5/2006 emite opinión respecto a la afectación de los inmuebles rurales afectados a una explotación agropecuaria unipersonal en considerarlos gravados y no así a aquéllos que están desocupados o alquilados a terceros, a lo que considera una discriminación, no prevista en la ley.

Luego de citar jurisprudencia que avala su postura, ofrece prueba, y solicita que la resolución apelada sea revocada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 33/37vta, la representación fiscal contesta el traslado del recurso incoado, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

III.-Que a fs. 46 se elevan los autos a consideración de la Sala C. A fs. 47 y se ponen los autos a sentencia.

IV.- Que en relación a la cuestión planteada, en la determinación de oficio se detecta que en la DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2001 no se incluyeron dentro del patrimonio los inmuebles rurales de propiedad del contribuyente que son explotados para su actividad agropecuaria. Que el contribuyente aduce que los respectivos inmuebles rurales de su propiedad se encuentran exentos de acuerdo al art. 21 inc. f de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que el organismo fiscal, respecto de la exención anteriormente mencionada señala que el beneficio de la misma se aplica a los inmuebles rurales inexplotados o arrendados, y no respecto de aquellos que son utilizados por el titular en una explotación agropecuaria, haciendo mención al art. 19 inc. k) en el que detalla que se encuentran alcanzados por el impuesto los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país. Por lo que el fisco determina que los inmuebles rurales de propiedad del Sr. Hilario José Gaviglio componen el patrimonio de una explotación unipersonal, por lo tanto no se verificaría la existencia de ninguna norma exentiva.

Que la cuestión de fondo a resolver, es establecer si los inmuebles rurales se encuentran exentos en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que en primer término la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales en su art. 17 "...establece que son sujetos pasivos del gravamen las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo....".

Que por otro lado el art. 21 inc f) de la ley del gravamen declara exentos a "Los inmuebles rurales a que se refiere el inc. e) del art. 2º de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta" es decir aquellos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. Además de establecer en su art. 4º que inmuebles rurales son aquéllos que sean definidos así por las leyes catastrales locales.

Que el citado beneficio fiscal fue incorporado en la Ley sobre los Impuestos Personales por la Ley 25.063 mediante el inciso c) del art. 7º -con vigencia a partir del 31/12/98 y aplicación desde el período fiscal 1998-, encontrándose motivada dicha modificación por la creación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el cual recae, entre otros, sobre los inmuebles rurales.

Que cabe destacar que de los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley correspondientes al cuerpo legal antes aludido, surge que "... derivan de la implantación del impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...", entre ellos "...los inmuebles rurales de personas físicas y

sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".

Que en relación a dichos inmuebles se debe tener en cuenta que solo pueden ser titulares de dominio de un inmueble las personas de existencia visible o de existencia ideal no puede considerarse como "titular" de un inmueble rural a una explotación unipersonal ya que los inmuebles no son propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.

Que teniendo en cuenta que en nuestro derecho tributario "la persona física" no es sinónimo de "explotación unipersonal", ya que el primer concepto abarca el segundo, pues una persona física puede ser titular de más de una explotación unipersonal y además desarrollar otros tipos de actividades económicas, debiendo destacarse que no pueden ser considerados términos análogos.

Que cabe puntualizar que los inmuebles no son "atribuibles" como propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.

Que deben citarse algunos antecedentes que evidencian lo contradictorio de la postura fiscal: mediante el Dictamen 78/2001 (DI ATEC-AFIP), interpreta que para el caso los inmuebles rurales se encuentran exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales de acuerdo a la normativa vigente. Dicha interpretación se reafirma en el dictamen 27/2001 que contradice el anterior en cuanto a que dichos inmuebles los mismos si deben incluirse en el activo a los efectos de la valuación, de acuerdo al art. 22 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Por su parte el Dictamen 7/2002 (DI ATEC-AFIP) interpreta que están exentos los inmuebles rurales que integran el activo de explotaciones unipersonales, pero que hayan sido afectados al patrimonio de Sociedad de Hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

Que en consecuencia, y no obstante el Voto emitido por esta Sala en el fallo "González, Camilo s/recurso de apelación", sentencia del 14/04/2009, la suscripta entiende que corresponde revisar el criterio de no aplicar la exención a los inmuebles rurales en el caso de ser afectados a una explotación unipersonal porque se estaría frente a una doble imposición, que es justamente lo que el legislador quiso evitar ("Antecedentes Parlamentarios-Ley 25,063- Reforma Tributaria"; año 1999 N° 2, La Ley; pág. 1062).

Que por lo expuesto precedentemente corresponde revocar la determinación en el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período 2001.

El Dr. Urresti dijo:

Que al sentenciar la Sala "C", el 14 de abril de 2009, la causa "González, Camilo s/Recurso de Apelación -Impuesto a los Bienes Personales" en la que la controversia sometida a decisión de este organismo jurisdiccional era sustancialmente análoga a la debatida en los presentes autos, este Juzgador adhirió a las conclusiones del voto del Dr. Vichhi.

Que sin embargo, un nuevo examen de la cuestión lleva a quien suscribe a rever su posición y adherir al criterio sustentado por la Dra. Adorno en el voto que emite en la presente causa.

Que por ello, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales de la Sala C conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley N° 11.683 -t.o. en 1998- por hallarse en uso de licencia el titular de la Vocalía de la 9° Nominación. Asimismo, la presente se dicta de acuerdo a lo prescripto por el artículo 63 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación según acordada del 4 de febrero 2013 y licencia de la Vocal preopinante usufrutuada hasta el 4- de marzo del corriente y las constancias que obran por separado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.