

13 y 14
NOVIEMBRE

2025

PRESENCIAL
Y ONLINE



23.ªS JORNADAS NACIONALES TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS

Compromiso profesional en tiempos de transformación.

Título

Devengamiento en el impuesto a las ganancias

Área

Agropecuaria

Tema

Tratamiento del devengamiento en renta de 1ª categoría

Autora

Teresa Ana Stafforte

RESUMEN

Bien es sabido que la actividad agropecuaria no tiene una legislación acorde a su importancia en la economía de nuestro país.

Tampoco condice con la evolución tecnológica de los últimos años.

Este trabajo trata de aclarar las distintas interpretaciones en cuanto al tratamiento impositivo del concepto de devengamiento en arrendamientos rurales, facturación, pagaderos en pesos equivalentes a quintales de granos y el efecto de estos factores sobre el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo).

Generalmente, como ocurre con la formalización de los contratos agrarios, se basa en los usos y costumbres y no se aplica taxativamente la Ley que regula la liquidación del impuesto.

Esto da origen a variadas interpretaciones en cuanto al momento de la emisión de la factura.

- Fecha de cobro, según lo establecido en el contrato.
- Momento en que se efectiviza el pago.
- Cierre de ejercicio.
- Criterio del devengamiento.

Otro aspecto a considerar es el tratamiento que se aborda en la diferencia de cotización cuando se trata del arrendamiento pagadero en pesos equivalente a una cantidad determinada de granos. Esto no constituye una cláusula estabilizadora propiamente dicha ni indexatoria, sino meramente una diferencia por el cobro de un servicio (alquiler) ajustado al valor de cotización del cereal.

Con respecto al Monotributo, se analizan los inconvenientes que pueden ocasionarse al no tenerse en cuenta la legislación, decretos, y la doctrina de la Corte Suprema de la Nación.

Interpretaciones y divergencias sobre el tratamiento del devengamiento en los contratos de arrendamiento.

Un contrato de arrendamiento pagadero en pesos o equivalente a qqs. de soja, u otro tipo de cereal, origina ciertas divergencias entre los colegas, en cuanto a su devengamiento y facturación.

La ley 13.246, obsoleta, no es aplicable a los acuerdos de partes y los usos y costumbres que se aplican en nuestros días. Su art. 2º dice que el pago debe ser en efectivo, estableciendo la fecha y lugar de pago.

El artículo 1º dice que sus cláusulas son de orden público o sea cualquier disposición en contrario son nulas de nulidad absoluta. Entonces, la forma de pago, el medio de pago y la fecha depende de lo convenido entre las partes.

Teniendo en cuenta el orden de prelación desde el punto de vista de la formalización del contrato:

- 1) Ley 13246.
- 2) Convenio de partes.
- 3) Código Unificado.
- 4) Usos y costumbres.

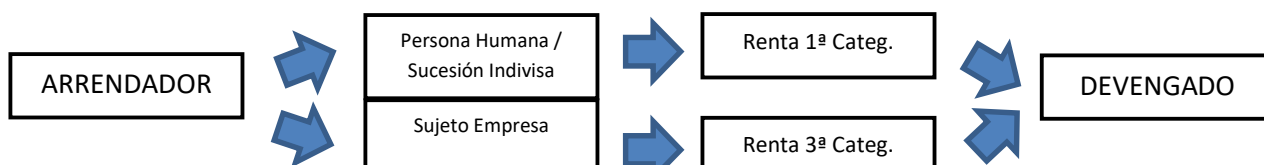
En cuanto a lo expresado en el segundo punto el medio de pago puede ser convenido, en efectivo o en especie o sujeto a un índice de ajuste.

Esto queda claro desde el punto de vista de la formalización del contrato, el problema surge desde el punto de vista impositivo.

Todo contrato de arrendamiento es imprescindible que contenga la forma de pago, medio de pago y fecha, a pesar que en la actualidad no se aplique la ley de contratos que los regula.

a) Arrendador: cuando el Arrendador es una Persona Humana o Sucesión Indivisa, se constituye una renta de Primera Categoría, prevista en el Artículo 41 inciso a) de la Ley Nº 20.628 (t.o. vigente). Si es un Sujeto Empresa, entonces estamos frente a una renta de Tercera Categoría, según el Artículo 49 de la Ley.

En ambos casos, el método de imputación de la ganancia es por lo devengado, tema que reviste importancia dado que, en ocasiones, se cobran los arrendamientos por adelantado, por ende, el monto cobrado y no devengado, deberá ser reflejado como una deuda en la situación fiscal del arrendador.



El compute del arrendamiento por lo devengado, en determinadas situaciones, produce inequidad; ejemplo de ello es cuando el arrendatario no abona el arrendamiento o parte de él, debiendo el dueño del campo tributar el impuesto a las ganancias, sin haber cobrado el mismo, situación que recién se soluciona cuando se considera incobrable ese crédito.

Los gastos deducibles también se imputarán por lo devengado, y son aquellos que se relacionan con la actividad gravada, tales como las amortizaciones de los bienes de uso que comprenden el inmueble

arrendado, los gastos de mantenimiento reales y no presuntos, los impuestos tasas y contribuciones a cargo del arrendador , entre otros.

b) Arrendatario: El pago del arrendamiento implica un gasto deducible por lo devengado, con independencia del sujeto que se trate.

Este tipo de locaciones se hallan alcanzadas por la R.G. (AFIP) 830/2000 y sus modificatorias es decir, que cuando se efectúen pagos cancelando el arrendamiento, deberán efectuarse retenciones al impuesto a las Ganancias. Recordemos algunas particularidades:

- Todos los arrendatarios son potenciales agentes de retención.
- Se aplica un mínimo no sujeto a retención por mes, sólo para los beneficiarios inscriptos en el impuesto, y sobre el excedente, la alícuota estipulada por normativa. En el caso de no inscriptos en el impuesto, corresponde aplicar un alícuota mayor y sin mínimo no sujeto a retención.
- Excepción, pueden aplicarse tantos mínimos no sujetos a retención como meses de arrendamiento se estén abonando.

Condóminos del inmueble arrendado, se considerará que el mínimo aplicable es por cada sujeto beneficiario.

Como se comentó precedentemente, el arrendamiento abonado se encuentra exento en el IVA, por consiguiente, dicho concepto no queda sujeto a ningún régimen de retención de tal impuesto.

Si es en especie tengamos en cuenta que el dueño del campo se transforma en canjeador. Debiendo inscribirse en el SISA como operador en la categoría “Canjeador - Arrendador”, que refleja el canje, y empadronar el inmueble rural en el módulo “superficie/actividad”. Esto es porque recibe granos como forma de pago (dación en pago), así lo considera el organismo fiscalizador, ingresando en la cadena de comercialización.

Todo ello ocasiona, como es de público conocimiento una serie de obligaciones en cuanto a la parte operativa y especialmente con la emisión de comprobantes.

No debe declarar existencia como si fuera producción propia (esta obligación corre por cuenta del productor).

Si el productor cancela en granos no configura una operación primaria y el que debe emitir primero la factura por el arrendamiento y luego la LPG (liquidación primaria de granos) es el arrendador. La posterior venta a un tercero de parte del canjeador (arrendador) se documenta mediante una LSG. (Liquidación secundaria de granos). Esta produce efectos impositivos a pesar que el arrendamiento está exento en IVA por el art. 7 inc h, al ser canjeador se transforma en un acto comercial y se grava al 10,5%.

Además, cabe aplicar Impuesto a las Ganancias renta de 3ª categoría; Ingresos Brutos e impuesto a los sellos, según la normativa de cada jurisdicción.

Nace la obligación de actuar como agente de retención en Iva y ganancias según el estado en SISA del productor, aplicada sobre el precio neto del grano no destinado a la siembra (cereal, oleaginosa, excepto arroz).

En el caso de que los granos cubran el valor total del contrato y surja la imposibilidad de retener por no existir dinero, deberá informarla según la Resolución 2233/2007(SICORE, SIRE). El arrendador se debe auto retener, en este caso esa suma es de libre disponibilidad y se podrá afectarla libremente al pago de otros impuestos.

En el caso del arrendamiento rural , en virtud de lo dispuesto por la RG 830 y sus modificaciones, Anexo VIII si los pagos comprenden más de un periodo mensual ,se aplicara un mínimo no sujeto a retención por cada uno de los mismos involucrados, distinto a las locaciones urbanas se aplica un único mínimo sujeto a retención.

Si interviene un corredor puede ocurrir que el mismo emita la Liquidación primaria de Granos (LPG) y LSG (Liquidación secundaria de granos).

Como son en nuestros días los acuerdos, debido a los vaivenes económicos y la imprevisibilidad ya no se realizan pago en efectivo sin un índice de ajuste.

¿Cómo procedemos en estos casos?

Todos sabemos que según el artículo 41 inc. a) de la ley de IG el producido de la locación y arrendamiento de inmuebles urbanos y rurales constituye renta de 1ª categoría.

El art. 59 del Decreto Reglamentario de la ley IG, establece que se debe sumar como ganancia bruta los alquileres o arrendamientos devengados y no cuando se perciben, (salvo los incobrables), o sea aquellos ingresos que se tengan por derecho a percibir, cobrados o no.

Se entiende por incobrables cuando se cumplen determinadas condiciones por ejemplo, al finalizar los juicios de desalojo y cobro; momento en el que se dan de baja originando quebrantos.

A los efectos impositivos y contables genera entonces un crédito si no fueron cobrados, o quebranto.

Según la Ley 13.246 lo que tiene validez es el convenio entre partes, pero según la ley de impuestos a las ganancias 20628/ 2019 texto ordenado por el decreto 824/ 2019 se debe aplicar todos sus artículos.

Entonces nos debemos preguntar, ¿cuándo devengamos?

Es importante aclarar el término devengado.

Debemos advertir que no existe una definición acerca del concepto de “devengado” en la ley, lo cual provoca ciertos problemas de interpretación a la hora de imputar ingresos y gastos del período fiscal para la determinación del impuesto.

Scalone Enrique , opina que para que se produzca el devengado no se debe a ninguna otra condición , ni debe darse ningún parámetro de determinación cuantitativa , ni de pago más allá de la lógica correlación con el giro del negocio .

En la causa “Laboratorios Moler S.R.L.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” del 28/11/2000, se sentó el concepto sobre la base del criterio ante dicho.

El fisco ha esbozado opiniones al concepto de devengamiento fiscal mediante sus dictámenes técnicos 47/76 DAT y J de la DGI y el 62/2002 explicando un caso práctico en el último. Allí aclara que los alquileres cobrados por adelantado se deben considerar renta del ejercicio en que se han devengado, analizando un contrato de locación de inmueble.

Dice que tales ingresos se devengan con el transcurso del tiempo, esto es proporcionalmente en cada uno de los ejercicios que abarquen dichos ingresos, no pudiendo los mismos ser imputados totalmente al ejercicio que se efectivizó el cobro adelantado.

Este dictamen es una aplicación directa de las normas de la ley de Impuesto a las ganancias, ejemplo si se cobra un año por adelantado solo se debe declarar como ganancia en el ejercicio fiscal del cobro los meses que efectivamente transcurrieron dentro de ese ejercicio, la diferencia se afectará al posterior.

Tenemos la opinión Enrique J. Rey dice en lo concerniente al ingreso resultante de inmuebles rurales, contractualmente establecido el pago en especie, la ley ordena (art. 43) la manera de convertir ese pago en dinero, respetando el principio de lo devengado que rige en la primera categoría. Si los bienes recibidos en pago del arrendamiento se hubieran realizado en el curso del año fiscal, se tomara el precio de venta, pero si están todavía en existencia al producirse el cierre del ejercicio, igual deberán declararse como ganancia, valorizándolo al precio de plaza al final del mismo.

La doctrina también lo señala, si la especie no hubiera sido recibida al cierre, el precio en plaza a dicha fecha de la cantidad de especie a recibir deberá considerarse renta devengada.

Los que perciban arrendamiento en especie declaran como ganancias el valor de los productos recibidos: venta en el año fiscal. En su defecto el precio de plaza al final del ejercicio.

El artículo 18º LIG dice, que se imputarán como ganancias los alquileres de inmuebles rurales cuando se genere el derecho a cobrarlos.

Al ser renta de primera: ¿cuándo surge el derecho al cobro?

Tenemos distintas redacciones de contratos, que por lo general son por un periodo agrícola, una o dos cosechas, no se toma el año calendario sino el año agrícola.

- 1) Aquellos que no fijan fecha de pago, infringiendo la Ley 13.246.
- 2) Otros que establecen 20% con la firma del contrato, el 30% en diciembre y el 50% restante en mayo o al momento de levantar la cosecha.
- 3) Aquellos que fijan una única fecha de pago solo, a la finalización del ciclo agrícola.
- 4) Otra forma convenida.

Ya aclaramos que los alquileres se devengan independiente de la fecha de pago, es renta de primera categoría., y según el art.43 ley 20628 renta del suelo, o sea la locación o sublocación de inmuebles rurales pagaderos en especie la ganancia a declarar es el valor de lo devengado y de los productos realizados vendidos en el año fiscal o el valor de plaza cuando a la fecha de cierre no se hayan realizado.

Si no fueron vendidos durante el año o quedan en existencia, al valor de cotización al cierre del ejercicio del grano, en el mercado en donde acostumbra a operar el contribuyente.

Debemos también aclarar que dice valor de plaza, dicho monto es precio lleno o precio menos los gastos de comercialización y fletes, o algunos de ellos.

El nuevo código art. 1187 y 1246, dice en el momento en que se genera el derecho al cobro independientemente de la fecha que se facture o cobren.

En el caso primero no tenemos la fecha precisa en que se genere el derecho al cobro.

Lo conveniente sería tomar los quintales a cobrar en el ciclo agrícola y se prorratea en los meses de vigencia del contrato. El mismo depende de la localización del predio, tipo de cereal, si es por una o dos cosechas dentro el mismo ciclo. Al momento del devengamiento mensual se factura al valor de cotización del grano según precio del mercado donde opera el sujeto.

Esto generara en el momento del cobro según lo facturado por devengamiento diferencias negativas o positivas, debiendo emitir otra factura por la diferencia o una nota de crédito, originando ajustes de ingresos en concepto de alquileres positivos o negativos.

Al final del ejercicio se toma el total devengado y se compara con lo vendido, dicho remanente, (existencia), se valúa al precio de cotización como expresamos anteriormente según precio pizarra en el mercado en donde acostumbra a operar el productor.

Lo devengado y no cobrado constituye una ganancia para el propietario y una pérdida para el productor, con su correspondiente crédito y deuda, tanto en el balance impositivo como contable.

En el segundo apartado opino que al firmar el contrato, se debería cobrar el 20 % lo cual debe ser facturado y devengado aunque no haya sido cobrado, al vencer el 30 % en diciembre sería el mismo método. Como es el caso primero se establecen la diferencia de cotización y de las existencias por lo no vendido.

Según el concepto que hemos expresado de lo devengado se origina cuando surge el derecho al cobro.

El dictamen 62/2007 que se debe declarar sobre la base del tiempo transcurrido independiente si se haya recibido el pago.

Por consiguiente surgió el derecho al cobro, se factura y se devenga por periodo transcurrido.

¿Cuándo se debe devengar mensualmente o cuando surge el derecho al cobro según contrato?

En este caso debemos aclarar que según la resolución 1415 en su Art.1º, que establece el régimen de emisión y registración de comprobantes, tiene como uno de sus puntos la locación y prestación de servicios, y que esta obligación se cumple independiente a la modalidad de pago utilizada. También habla en otros de sus arts., de facturas o documentos equivalentes, siempre que cumplan con los requisitos establecidos, que se utilicen habitualmente en la actividad del emisor por ejemplo: certificado de obra, cuentas de venta y líquido producto, venta de productos primarios referidos a la actividad agropecuaria.

Entonces debemos concluir que el contrato no configura un documento equivalente y no reemplaza la obligación de facturar según la norma.

Esto no ocasiona ningún inconveniente en el caso que sea persona física o sucesión indivisa para ajustar la renta de primera categoría al cierre de ejercicio del año calendario. ¿Qué ocurre con el productor renta de tercera categoría con un cierre distinto al año calendario?, ¿nos atenemos al contrato o seguimos el criterio de la ley de ganancias?

Considero que debemos ajustarnos a la ley devengarlos y facturarlos a pesar de lo plasmado en el contrato. En el tercer apartado según los usos y costumbre se factura en el momento del cobro, sin tener en cuentas la fecha de vto. Del contrato ni lo devengado por años anteriores, creo que nos ocasiona una variación que puede llegar a ser considerable en los distintos periodos calendarios (según fecha de cierre de balance). Criterio no compartido por el organismo de contralor, no ajustándose a la ley base.

Teniendo en cuenta el ajuste por inflación estático para el productor renta de 3ª, lo conveniente sería que se soporte mensualmente, además dado que si no está devengado no podrá tomarlo como gasto.

Otra cuestión que aporta distintas interpretaciones es la diferencia que encontramos en cuanto a la variación de precio entre la fecha de devengamiento y la fecha de pago en el caso de un contrato pagadero en pesos equivalente a tantos quintales de cereal, oleaginosas, kilos de carne y demás productos provenientes de la actividad agropecuaria, en muchos casos se asimila con la variación de cotización de títulos, valores o monedas extranjera.

La diferencia radica en la naturaleza y el tratamiento fiscal específico en la ley de ganancias.

La indexación establece que el monto de una deuda o pago variara automáticamente en función de un índice específico, tratando de mantener el poder adquisitivo frente a la inflación.

La actualización estipula que un monto será revisado y ajustado periódicamente, puede ser semestral o anual.

El pago en granos ya actúa como una cláusula de valor, protegiendo al arrendador de la inflación o variación de precio, dado que lo que importa es el valor del grano en el momento de pago, mientras que la cláusula indexación/actualización busca ajustar un monto de dinero.

Pagar en granos evita la necesidad de indexar o actualizarla la renta, el grano en si funciona como una reserva de valor.

Arrendamiento en especie ganancia, renta operativa gravada al cierre del ejercicio o momento de venta.

En caso del arrendamiento pagadero en pesos equivalente a qqs. de soja que surja del valor de cotización del cereal devengado y el valor al cierre de ejercicio se imputa como ganancia o pérdida del periodo y la posterior venta se compara con la cotización tomada al cierre, generando una ganancia o quebranto en el periodo en que se realice.

Según Faccione, esta cláusula de forma de pago no es indexatoria, porque se refiere a obligaciones de dar sumas de dinero determinada al momento de contratarse, sino determinable con referencia a un precio de plaza de otra cosa cierta.

Lo correcto sería aclarar expresamente la posibilidad de que el precio del arrendamiento sea determinable en relación con el valor de los productos propios de explotación desarrollada por el locatario en el inmueble arrendado (trigo, maíz, soja, girasol u otra especie) a los efectos de hacer más justa la relación entre las partes, para que los riesgos de mercado que se producen sean compartidas por ambas partes.

Moneda extranjera por la diferencia de cambio es un ajuste puramente nominal por la fluctuación cambiaria, y se establece por LG art. 20 modificado por la Ley 27430, una exención taxativa, fuera del ámbito comercial.

Los resultados provenientes de operaciones de compra-venta, cambio, permuta o disposición de moneda extranjera, (ejemplo dólares, euros, etc.) que efectúen las personas humanas residentes en el país y sucesiones indivisas, siempre que tales operaciones no se realicen en el marco de una actividad de carácter oficial o de una explotación habitual por el sujeto, no es una operación como parte de su giro comercial.

La diferencia de cambio positiva, ganancia que un sujeto obtenga por la simple compra o venta o tenencia, está exenta siempre y cuando se trate de una persona humana y no se dedique a la compra - venta de divisa como actividad comercial o explotación habitual de moneda extranjera.

Depósitos en caja de ahorro, plazos fijos en instituciones financieras de monedas extranjeras, títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, Provincias y Municipalidades.

En cuanto al valor nominal en finanzas, es el valor escrito o inicial de un título o moneda distinta a su valor real de mercado (100 dólares 148.000 pesos).

Sujeto empresa gravado es la ganancia que una persona jurídica genera a partir de sus operaciones principales habituales excluyendo los gastos, es la renta del negocio en sí mismo.

Facturación:

La RG AFIP 1415/2003 dispone en su Art. 1º que los sujetos que realizan ciertas actividades (locaciones o prestaciones de servicios) tienen la obligatoriedad de emisión de factura o documento equivalente, ya aclaramos cuales son los documentos equivalentes y no se incorpora al contrato como tal.

La misma resolución y su modificatoria 2098 establecen que la facturación de arrendamiento rural se debe realizar mensualmente en forma electrónica al igual que la Res. 3571/2013 grupo 2. establece la misma obligación para los responsables inscriptos que desarrollen la actividad de locación de inmuebles .

Con respecto al momento de emisión de la factura se entiende que al tratarse de una operación exenta en Iva se podrá optar entre devengar en función del tiempo transcurrido y el monto vigente al momento de pago o cierre de ejercicio correspondiente, dado que su tratamiento por lo devengado en el impuesto a las ganancias es aplicable al arrendador (renta de 1ra) como el arrendatario (renta de 3ra).

Al estar el arrendamiento exento de acuerdo a la ley de Iva, artículo 7º inc. h punto 22; la factura debe ser en el caso de que el arrendador esté inscripto en IVA factura A, en el caso que no esté inscripto factura B y en caso de ser Monotributista factura C.

Se debe dejar claro que es conveniente incluir en la facturación la campaña agrícola o ciclo productivo, tipo de cereal, periodo y cantidad devengada, fecha y lapso del contrato al que corresponde el cobro para mayor respaldo documental.

La factura se debe emitir dentro del periodo de devengamiento teniendo un plazo máximo de 10 días.

Con respecto a la ley de Iva según lo establecido en el Art.5 respecto al nacimiento del hecho imponible, el mismo se produce cuando vencen los plazos para el pago de la locación o su percepción total o parcial, esto es para el caso de alquileres urbanos con fines comercial.

Monotributo:

En el caso del monotributo se presenta un problema más preocupante dado que los contribuyentes con menores ingresos (Categoría A Ingresos Anuales \$ 8.992.597,87 – Categoría K Ingresos Anuales \$ 94.805.682, 90), según usos y costumbres ,generalmente no emiten las facturas correspondientes al devengamiento en forma mensual. Esto es fundamental para el cálculo de los ingresos brutos anuales y su recategorización semestral, corriendo el riesgo de su posible exclusión del régimen.

Por más que no se haya facturado su devengamiento según las disposiciones de las normas de facturación en el plazo correspondiente, para calcular los ingresos anuales se debe tener en cuenta el mismo la jurisprudencia ratificó este criterio en la causa “MME c/ EW –AFIP- DGI”. Se revoca la exclusión priorizando el criterio de lo devengado y declarando inaplicable la misma en algunos casos. La justicia priorizó dicho criterio fundándose en la aplicación de la ley tributaria fallando a favor del contribuyente, estableciendo que el criterio de exclusión debe ser evaluado en función de operaciones efectivamente realizadas, por más que no se hayan facturado.

Al aplicar este criterio, se determinó que parte de la facturación correspondía a un periodo anterior, por lo que el contribuyente no había superado el tope anual.

Al hablar de ingresos brutos acumulados en los últimos 12 meses anteriores a la fecha de recategorización se debe sumar todas las facturas por las distintas actividades, excepto:

Trabajo en relación de dependencia, jubilaciones, retribuciones dirección de sociedades, inversiones financieras dado que estos conceptos no provienen de la actividad económica principal que dio origen a su inscripción.

En el caso de no devengamiento y venta de cosechas anteriores se producirá un perjuicio cambiando de categoría en dicho régimen o su exclusión. El problema que puede ocasionar es el movimiento en cuentas bancarias cuando piden la justificación de los depósitos, perfectamente justificado con las respectivas facturas del devengamiento, por eso es relevante incluir en las mismas los datos expresados con anterioridad en cuanto a los ciclos y tipo de grano.

El artículo 9º del decreto 1/2010 que reglamenta la Ley 24977 aclara, en cuanto al concepto de ingresos brutos para la recategorización o permanencia, que son los devengados en el periodo que corresponda a cada situación prevista en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Se originan en el momento en el que se produce el hecho económico que los genera independientemente si han sido cobrados o no.

El artículo 8º de la Ley 27.737 (alquileres) establece la exención del impuesto integrado en el monotributo proveniente de la locación de hasta dos inmuebles; siempre y cuando sea su única actividad. La ley no hace distinción entre inmuebles rurales o urbanos, y la reglamentación de la antigua AFIP dispuso que los que acceden al beneficio son los que declaran el código de actividad 681098 "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados ". Ese código no incluye a los inmuebles rurales.

Por tal motivo la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) pide ajustes para la aplicación de incentivos, los cuales permitan incorporar el código de actividad 681099 "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados" a fin de permitir gozar de los beneficios.

PROPUESTAS

1) Propongo que tengamos en cuenta que el arrendamiento es renta de 1ª categoría y se debe imputar al año fiscal siguiendo el principio de lo devengado, lo que implica que se considera ganancia alcanzada por el impuesto, se haya cobrado o no; es decir aquello que aún sin percibirse corresponde efectivamente al año fiscal o ciclo productivo, generándose el derecho al cobro.

La diferencia que surge entre lo devengado y lo cobrado en el momento de su realización constituye una renta alcanzada en concepto de alquileres con su correspondiente facturación.

Al cierre del ejercicio se compara lo devengado con lo realizado, la diferencia (existencia) se toma al precio de cotización del grano en el mercado donde acostumbra a operar el contribuyente, el valor en más o en menos será renta por alquileres gravada o quebranto.

Tener en cuenta que los granos, frutos recibidos, por cualquier motivo no se vendieran en ejercicios posteriores, mantendrán su valor de ingreso al primer ejercicio cerrado, la diferencia positiva o negativa surge en el momento de la venta.

2) De acuerdo a los puntos anteriores, la facturación se concreta en el momento que surge el derecho al cobro, se haya materializado o no (devengado). El contrato de arrendamiento no cumple con las disposiciones de las normas de facturación. La RG AFIP (1415/2003), y sus modificatorias, dispone que la operación se encuentra comprendida en la obligatoriedad de emisión de factura o documento equivalente. Este carácter lo tiene el certificado de obra, la cuenta de líquido producto, la venta de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, pesca, la liquidación primaria de granos, la carta de porte; y no se menciona el contrato de arrendamiento.

Por consiguiente sostengo que este instrumento no es tomado como documento equivalente. O sea que el arrendador está obligado a la emisión de la factura electrónica por el devengamiento del arrendamiento rural.

3) La diferencia de cambio en el caso de la variación de cotización del grano que debemos tomar en el arrendamiento rural pagadero en pesos equivalente a tantos quintales, no es más que un ingreso que proviene de la cesión temporal del uso y goce de un activo real (tierra agrícola) y se clasifica como renta. Cuando se trata de la tenencia de títulos valores que proviene de la inversión de activos, intereses, acciones, dividendos, ganancia de capital por su venta posterior en algunos casos están gravados por el impuesto cedular y en otros exentos como ser: Intereses de plazo fijo sin cláusula de ajuste, caja de ahorro en dólares, la tenencia y venta en moneda extranjera por personas humanas y sucesiones indivisas, el tratamiento fiscal puede variar según el instrumento y la fecha de emisión.

Considero que son dos operaciones con tratamiento distinto en la Ley del Impuesto.

4) En cuanto a los monotributistas, se aconseja analizar y profundizar con mayor precaución el concepto de lo devengado. Teniendo en cuenta que para su recategorización debemos considerar los ingresos brutos del año inmediato anterior, lo que puede provocar diferencia de categoría o exclusión.

Es necesario que se aclare y se modifique la reglamentación del régimen de Monotributo y que el beneficio allí definido pueda ser gozado por los monotributistas que posean locación de inmuebles rurales. La ley no hace distinción entre inmuebles urbanos y rurales dice: los ingresos provenientes exclusivamente de la locación de hasta dos inmuebles estarán exentos del pago del Monotributo

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Gustavo Diez : “Impuesto a las Ganancias” – Editorial La Ley – Año 2009.

Enrique J. Reig , Jorge Gebhardt , Rubén H. Malvitano : “Impuesto a las Ganancias” – Editorial Errepar – Año 2010”

Juan Carlos Serra : “Impuesto a las Ganancias, 3ª Categoría” – Editorial Osmar D. Buyatti – Año 2008.

Isaac A. Senderovich , Regina Berestein : “Tratado de Empresas Agropecuarias, Tomo IX “ – Editorial Reisa – Año 2000.

Analía Santos Romero : “Inmuebles” – Editorial Aplicación – Año 2010.

Pablo S. Varela , Andrés Saladino , Félix J. Rolando , Claudia Balestrini , Emilia E. García , Rubén A. Marchevsky , José Bianchi , Daniel G. Pérez : “Reforma Tributaria, Ley 27430” – Editorial Errepar – Año 2018.

Luis O. Fernández , Mario C. Uberti : “Manual de Impuestos en la Actividad Agropecuaria” – Editorial Errepar – Año 2013.

Jorge A. Andrade , Juan R. Fröhlich , Horacio E. Quintana: “Retenciones de Impuesto a las Ganancias, Reforma Tributaria Ley 25239” – Editorial Osmar D. Buyatti – Año 2000.

Claudia Chiaradía , Teresa A. Stafforte: “Contexto Impositivo de la Empresa Agropecuaria” – Editorial Errepar – Año 2023.

Claudia Chiaradía , Alfredo Brunotti , Ana del Río , Néstor Lazaretti , Lidia Giovagnoli , Josefina Babera , Analía Selva , Teresa Stafforte: “Tratado Agropecuario” – Editorial Errepar – Año 2013.

Claudia M. Cerchiara: “Ganancias y Bienes Personales” – Editorial Errepar – Año 2013.

Domingo Viale: “Los Contratos Agropecuarios” – Editorial La Ley – Año 2012.

Ley de Impuesto a las Ganancias – Texto ordenado 2019 y su decreto Reglamentario.

Causa “Laboratorios Moter S.R.L. - Tribunal Fiscal de la Nación, sala “A” del 28/11/2000.

Dictámenes técnicos AFIP-DGI 47/76 D.A.T. y 62/2002.

Nuevo código Civil y Comercial.

Dictámen 62/2007 D.A.T. DGI-AFIP.

Resolución 1415 AFIP/R.G. 2098 .

Ley Nº 13246.

Ley Nº 27737.

Ley del Monotributo Nº24977 y sus modificatorias 27639/27743 y Resoluciones Generales.