



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**TRABAJO FINAL**

# **ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD AGRARIA**

**Autor: Cra. Valesini Alejandra Yamila.**

**Tutor: Cr. Profesor José María Rinaldi.**

**Córdoba, 2 de septiembre de 2016.**



ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD AGRARIA por Valesini Alejandra Yamila se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

## INDICE

INTRODUCCIÓN .....	4
MARCO CONCEPTUAL .....	5
ANTECEDENTES .....	6
I Características del Modelo. ....	6
II Confiscatoriedad de las retenciones a las exportaciones en la actividad agropecuaria. Principios constitucionales tributarios: .....	7
III Coparticipación Federal de Impuestos.....	9
CAPITULO 1.....	11
COMERCIO DE GRANOS.....	11
I Estrangulamiento de los Canales de Comercialización.....	11
II Transporte de Granos. ....	16
III Liquidación Primaria de Granos. ....	17
IV Liquidación Secundaria de Granos.....	18
V Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos”.....	19
VI Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA). ....	20
VII Ley de Semillas y Creaciones Fitogenéticas (RNCyFS).....	20
1 Inscripción en el Registro Nacional de Comercio y Fiscalización de Semillas.....	20
2 Instituto Nacional de Semillas (INASE).....	21
CAPITULO 2.....	22
REGÍMENES DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE AFIP.....	22
I Capacidad Productiva.....	22
II Información de Producción de Trigo, Maíz, Girasol y Soja. ....	24
III Comercialización de Granos no Destinados a la Siembra – Cereales y Oleaginosas –y Legumbres Secas –Porotos, Arvejas y Lentejas. Régimen de Información. ....	25
CAPITULO 3.....	26
CONTRATOS DE FUTURO Y OPCIONES EN EL SECTOR AGRÍCOLA .....	26
I Derivados.....	26
1 Contrato de Futuros Agrícolas.....	27
2 Formas de Cancelación de Contratos a Futuros.....	27
3 Diferencia entre Forward y Futuro. ....	27
4 Operaciones Sobre Futuros.....	28

III Operaciones Básicas. ....	29
IV Análisis Tributario. ....	29
CAPITULO 4.....	33
DERECHOS DE EXPORTACION AGROPECUARIA.....	33
I Generalidades. ....	33
II Resolución N° 125/2008.....	34
III Derechos Aduaneros. Retención a las Exportaciones.....	36
IV Retenciones: Aportes para su esclarecimiento. ....	37
CAPITULO 5.....	42
LA NUEVA POLITICA ECONOMICA ARGENTINA. ....	42
CONCLUSIONES. ....	47
BIBLIOGRAFÍA. ....	49

## **INTRODUCCIÓN**

A partir de las últimas tres décadas del siglo pasado, el sector agropecuario ha experimentado profundos cambios en su estructura, pues ha tomado mayor participación la agricultura tanto por el número de hectáreas como por productividad, en un proceso denominado "agriculturización".

Las nuevas tecnologías fueron los principales motores del cambio, la introducción de la soja resistente a glifosato a mediados de los '90 y la adopción generalizada de la siembra directa permitieron incrementar fuertemente la frontera agrícola. En los últimos años tiende a estabilizarse el número de hectáreas destinada a la agricultura, pues año tras años se suman nuevos eventos biotecnológicos: nuevos herbicidas, insecticidas y fungicidas, nuevas genéticas que posibilitan mejora en la producción por hectárea, etc.

Existe un intenso debate acerca del efecto de los derechos aduaneros a las exportaciones o retenciones de los granos de los principales cereales y oleaginosas producidos en nuestro País y su impacto sobre la actividad agropecuaria. Sin embargo, esta actividad – como las restantes actividades económicas – se desarrolla en un contexto de intrincada, y muchas veces hasta superpuesta, trama tributaria dentro de la cual las retenciones constituyen un elemento más. En materia tributaria, la Nación está facultada a establecer impuestos indirectos internos y externos o aduaneros (derechos al comercio exterior) e imponer contribuciones directas que originariamente son de competencia provincial a título de excepción por tiempo determinado, como por ejemplo: Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales, etc.

Los tributos representan una importante y genuina fuente de financiamiento del Estado, que no solo tienen como objeto la generación de ingresos para solventar el gasto público, sino también

alcanzar otros objetivos de su competencia, como ser promocionar determinadas actividades productivas, en determinados casos provocando una redistribución de recursos entre actividades.

La actividad agropecuaria es desarrollada por sistemas productivos de disímil dotación de recursos, orientación productiva y niveles de adopción tecnológica, lo que implica diferentes niveles de incidencia de las cargas tributarias sobre sus beneficios económicos. La coexistencia de esta diversidad de formas de producción junto a la variabilidad de rendimientos y precios, hacen necesario evaluar la incidencia del sistema tributario vigente sobre la sustentabilidad económica de, al menos, los sistemas productivos de mayor difusión.

## **MARCO CONCEPTUAL**

El sistema tributario argentino está compuesto básicamente por un conjunto de tributos que se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Villegas (2000) define los tributos como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, que son los de satisfacer las necesidades públicas”.

En función a su objeto y/o finalidad, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Se entiende por impuesto a los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como los requisitos de un sistema tributario racional son resumidos por Villegas, quien expresa lo siguiente: 1) Desde el aspecto fiscal, los tributos deben ser productivos, originando un rendimiento suficiente tanto en épocas normales como anormales. 2) Desde el punto de vista económico, el sistema debe tener flexibilidad funcional suficiente para servir como instrumento de promoción económica, sin

trabar la producción. 3) Desde el aspecto social, los gravámenes deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente, y corresponderá que se los distribuya equitativamente entre los habitantes, según su capacidad contributiva. 4) desde el aspecto administrativo, es menester que el sistema sea lo más simple posible, proporcionando facilidades para su pago por parte del contribuyente y representar el menor costo posible para el fisco( op.cit. Manual de Finanzas Públicas, p. 296 y ss.)

## **ANTECEDENTES**

Existen trabajos relacionados con la presión impositiva sobre la actividad agropecuaria derivado del sistema tributario argentino. Muchos de ellos lo hacen desde el punto de vista sectorial poniendo en evidencia la alta presión fiscal que afronta la actividad agropecuaria, señalando a los derechos de exportación como la carga diferencial con respecto a otros sectores de la economía.

### **I Características del Modelo.**

En Argentina la soja avanza en detrimento de otras actividades. La extensión del monocultivo de soja transgénica trae sus riesgos: a nivel ambiental, se pone en peligro la biodiversidad y se multiplican los casos de contaminación (animal, vegetal y humana); a nivel comercial, el país se convierte en un “monoproducción” atado a los vaivenes del precio internacional de un commodity como la soja; a nivel tecnológico, se depende exclusivamente del desarrollo de tecnología que generan las multinacionales, lo cual implica a su vez una apropiación por parte de éstas de una renta tecnológica. Pero tal vez el mayor de los riesgos sea la profundización de un nuevo paradigma tecnológico y productivo que podríamos definir como agricultura industrial o agricultura sin agricultores.

El Banco Mundial, en un informe que analiza el desempeño y las tendencias de la economía rural argentina (Banco Mundial, 2006), señala que la carga fiscal sobre la agricultura aumenta a partir de la crisis de 2001, principalmente como resultado de la introducción (o reintroducción) en 2002 del impuesto a las exportaciones. La presión fiscal sobre el sector en 2003 era 26 por ciento, ligeramente superior a la de la economía nacional proviniendo la mayoría de los impuestos de tributos nacionales (97 por ciento). En el mismo año, las retenciones representaron el 43 por ciento del total pagado en concepto de tributos por el sector. La incidencia de los impuestos nacionales sobre la agricultura es bastante distinta de la que tienen otros sectores: en proporción, el sector agropecuario paga más en retenciones e impuesto a las ganancias y menos en IVA y aportes a la seguridad social.

## **II Confiscatoriedad de las Retenciones a las Exportaciones en la Actividad Agropecuaria. Principios Constitucionales Tributarios:**

**a) Principio de Legalidad:** El principio de legalidad no puede significar que la ley se limite a proporcionar “directivas generales” de tributación, y que los elementos básicos del tributo sean delegados para su regulación por el Poder Ejecutivo. Conforme a nuestra realidad constitucional, en la Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1) configuración del hecho imponible; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota, y 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. (...) (Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho tributario y financiero, 9ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Bs.As., 2005, pág. 256).

Traigo a colación entonces el **principio de legalidad**, conforme el cual no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullumtributum sine lege*).

**b) Principio de Razonabilidad:** El principio de legalidad se enlaza necesariamente con el principio de razonabilidad, ya que no toda regulación de los derechos individuales por una ley formal, cualquiera sea su contenido, se adecuará a la Constitución. En ese sentido, el artículo 28 de la Constitución Nacional, que consagra el principio de razonabilidad de las leyes, dice que los principios, derechos y garantías no podían ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. La razonabilidad exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el valor justicia, a cuyos efectos la norma jurídica debe conformarse con los principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

En materia tributaria, este principio de legalidad opera como una norma, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto constitucional, tal como lo establece nuestra Constitución en los artículos 4, 17 y 75 incisos 1º y 2º.

**c) Principio de Capacidad Contributiva:** Este concepto denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperio constitucional de posibilitar una vida digna.

**d) Principio de no Confiscatoriedad:** Es una expresa garantía de orden constitucional, que fluye del artículo 28 de la Constitución Nacional, que, al consagrar que los derechos reconocidos por ella no pueden ser alterados o desconocidos en su esencia por las leyes que reglamenten su ejercicio, establece un límite a la atribución de imponer contribuciones.

Tomando en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha afirmado que un impuesto es confiscatorio y, por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

El establecimiento de un límite cuantitativo a los impuestos, superado el cual resultan confiscatorios, debe responder a un criterio de razonabilidad. Así lo ha decidido la Corte al determinar, con especial referencia al impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes, que el tributo no puede absorber más del 33 % de la riqueza gravada.

En consecuencia, el tope del 33 % fijado por la Corte es aplicable a todos los gravámenes, e incluso cuando se trata de juzgar sobre la confiscatoriedad global de los impuestos.

### **III Coparticipación Federal de Impuestos.**

El Estado requiere de los tributos de sus ciudadanos para la obtención de los fondos que le permitan llevar hacia delante los objetivos de sus políticas orientadas hacia el bien común.

La recaudación y la distribución o reparto de los recursos tributarios tienen como destino final atender a la gente y sus necesidades. Estas son practicadas teniendo en cuenta la organización política del Estado, en un Estado unitario, tanto la recaudación como la distribución son efectuadas de modo centralizado, desde el gobierno central. En cambio, en un sistema federal la

recaudación y la distribución son realizadas desde el Estado nacional y desde cada uno de los Estados Provinciales.

Están incluidos en la masa coparticipable aquellos impuestos y contribuciones que sean creados por el Congreso de la Nación; es decir, no están incluidos los impuestos directos e indirectos que cada provincia puede establecer dentro de su territorio, conforme a sus facultades constitucionales.

La asignación específica de recursos coparticipables implica, necesariamente, una transferencia de ingresos de las provincias, en conjunto con la Nación – se trata de contribuciones coparticipables (artículo 75 inciso 3º de la Constitución Nacional) -, a favor de algún sector en especial.

En la técnica de nuestra Constitución nacional, las únicas contribuciones coparticipables son las indirectas que, en forma concurrente con las provincias, establece el Congreso Nacional. En caso de hallarse con una contribución directa creada por la Nación, cuyo monto es susceptible de ser coparticipado, estamos ante una contribución institucional.

Dentro de los tributos que menciona el artículo 4to. como pertenecientes a la conformación del Tesoro Nacional se encuentran los derechos de importación y exportación.

El Estado federal puede establecer impuestos indirectos como facultad concurrentes con las provincias, excepto los aduaneros por disposición expresa de varias normas de la Constitución Nacional, incluido el artículo 4to. Respecto a los impuestos directos, como ya lo disponía el anterior artículo 67 inciso 2 (hoy primer párrafo del artículo 75 inciso 2) puede imponerlos, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales – no con una igualdad matemática – en toda la

Nación, con el objeto de proveer a la defensa, seguridad común y bien general del Estado. Estos impuestos directos estaban y están previstos en la Constitución Nacional, como recursos de excepción, pero, como ha ocurrido con el impuesto a los réditos – hoy impuesto a las ganancias – creado en la década de 1930, el Congreso ha reiterado anualmente el tributo hasta convertirlo en ordinario. Debe tenerse en cuenta que una de las finalidades de ese impuesto, el bienestar general, es de tal amplitud como para justificar la constitucionalidad de esa rutina tributaria.

En primer lugar, el régimen de coparticipación requiere acuerdos entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, incluida en el sistema, aunque con alguna ambigüedad.

La automaticidad tiende a evitar el bloqueo de los recursos usado como herramienta de presión política. La violación de esta garantía constitucional habilita el reclamo judicial.

Por fin, el principio de funcionalidad exige que no se transfieran competencias, servicios o funciones de la Nación a las provincias o a la ciudad de Buenos Aires, sin la correspondiente reasignación de recursos, la aprobación por ley del Congreso si correspondiere y de la provincia o de aquella ciudad. Se quiso, con esta previsión, evitar experiencias pasadas tal como el traspaso de las escuelas de educación primaria a las respectivas provincias sin los recursos pertinentes.

## **CAPITULO I**

### **COMERCIO DE GRANOS.**

#### **IEstrangulamiento de los Canales de Comercialización.**

Con respecto al mercado externo, lo más importante está referido al circuito de comercialización de los granos. Los granos normalmente tienen varias etapas dentro de este circuito: el productor entrega los granos a algún acopiador porque tiene una limitada capacidad de almacenaje que no le

permiten especular con el precio. Dicho sea de paso, el problema del hemisferio sur es que cuando ésta zona está plantando, en el norte se está cosechando, lo cual implica que cuando el hemisferio norte (específicamente Chicago, golfo de México y Ámsterdam) entra en etapa de comercialización con precios altos, en el hemisferio sur se está plantando, -recordemos que somos tomadores de precios-, luego cuando en el norte se está plantando, en el sur se está cosechando. Obviamente que esto es debido a que los ciclos climáticos están invertidos.

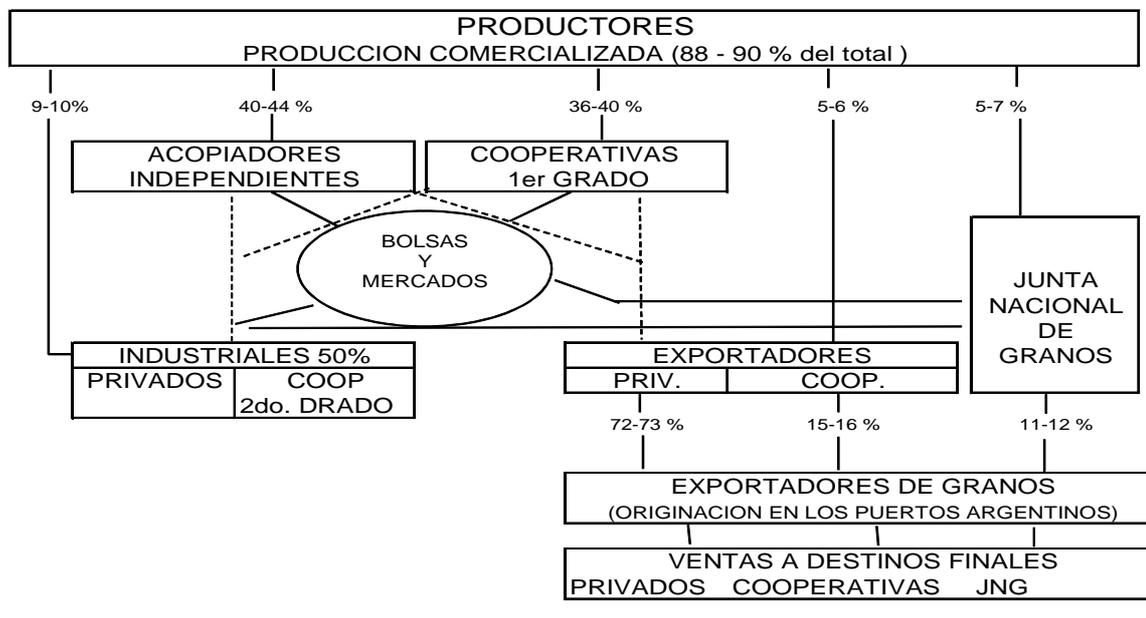
Por este motivo el mercado se encuentra en una situación de desventaja, ya que el productor no tiene capacidad de almacenamiento e inmediatamente después de la cosecha lo entrega a un acopiador que puede ser una cooperativa o un acopiador privado.

Si es por medio del sistema de cooperativa, ésta entrega el grano a otra cooperativa de grado superior, por ejemplo, a una federación de cooperativas que los lleva al puerto como ente exportador.

Por otro lado, si el grano es entregado por el productor al sector privado este acopiador puede ser un gran acopiador o un pequeño acopiador.

Habitualmente estos pequeños acopiadores están vinculados a las grandes cerealeras exportadoras como ser Continental, Dreyffus, Morgan, Cargil, Bunge & Born, ect. que en definitiva son las que terminan manejando el precio.

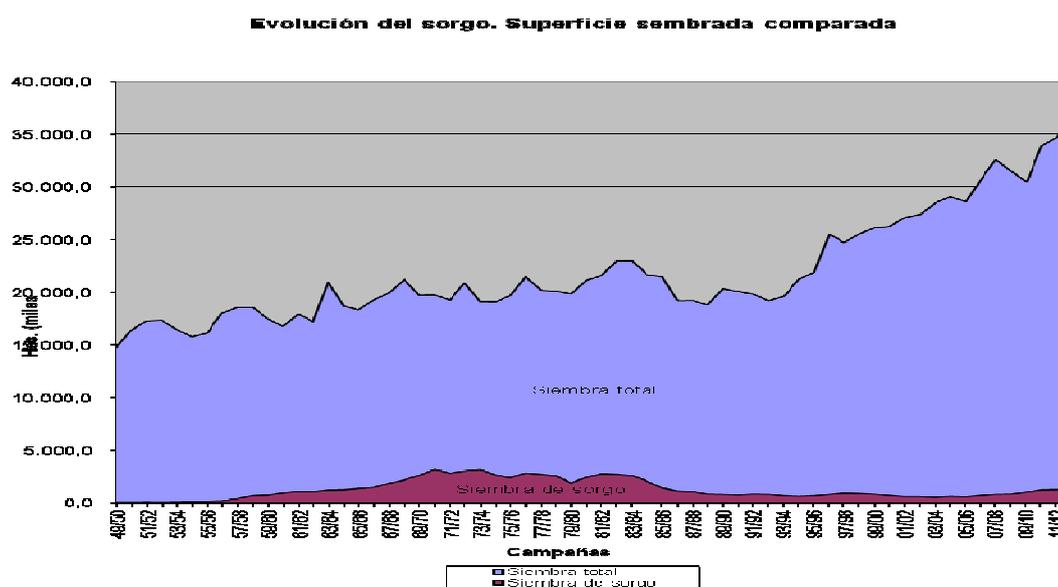
## CANALES DE COMERCIALIZACION DE GRANOS PARTICIPACION DE LOS DISTINTOS AGENTES



El análisis que se debe hacer respecto a producción y siembra tiende a observar como desde la década del cincuenta a la del setenta existe un fuerte crecimiento conjunto del área sembrada y de la producción de granos a un ritmo prácticamente similar. Con posterioridad a la década del setenta se desprende la producción respecto a la superficie sembrada. Se observa como los niveles de producción realmente se acentúan, con un leve crecimiento de la superficie mucho más atenuada.

Esto demuestra un incremento en los rindes que se traduce como incremento de la productividad. Si la utilización del recurso crece a un ritmo inferior que el de la producción, queda claro, por principios de la economía, que se incrementa la productividad. Implica que, en las primeras dos décadas, que incluye el Gráfico (1950-1970), el incremento de la producción se basa principalmente en la expansión de los cultivos. Recordemos que en aquellos años las pasturas permanentes repliegan la ganadería como consecuencia de un incremento en la

receptividad del ganado dejando más tierras para la agricultura. Este fenómeno también estaba asociado al proceso de mecanización y tractorización. Esos incrementos en la producción se debieron a algunos cultivos, entre ellos el cultivo del sorgo. La superficie sembrada con sorgo produce un salto a partir de mediados de la década del sesenta hasta llegar a su pico más alto en los años 1970-1971. Posteriormente mantiene niveles altos durante la década del setenta y declina su participación sobre finales de la década del ochenta, hasta llegar a la actualidad a ser una cifra insignificante. Es decir que el fenomenal incremento en la producción agrícola comienza teniendo un primer nombre y apellido que es el sorgo:



*Los datos del gráfico corresponden al Censo Agropecuario Mundial 2005 con datos al 2004.*

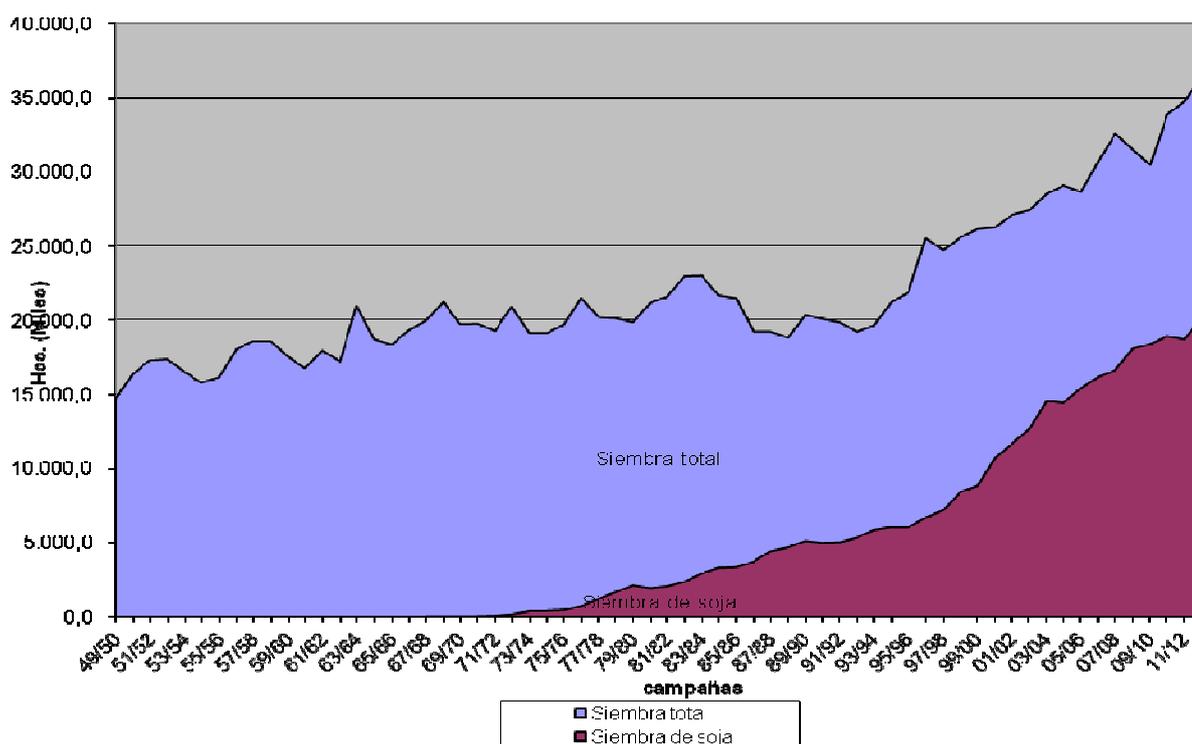
En la década del setenta hay un leve incremento de la superficie sembrada global del 4,1% pero la producción en promedio se elevó en un 36,6% respecto a la década anterior. Hubo un fuerte incremento de los rindes.

Por su parte en los '80, con respecto a la década del setenta, los incrementos son de un 5% en superficie sembrada global, pero la producción se incrementa un 40,6%. Es decir que en veinte

años (la década del setenta y la década del ochenta) hay un incremento de 9,3% de la superficie sembrada total y un 92% de la producción. La producción prácticamente se duplica mientras que la superficie se incrementa en menos del 10%. Aquí entra en juego el gran incremento en la productividad agrícola que se debió a la combinación de los fenómenos de mecanización, de investigación, difusión de semillas, etc., que alcanzan un punto de maduración muy importante en las décadas bajo análisis y repercute en los aumentos de los rindes.

Con el Gráfico queda claro que la soja, utiliza la superficie que antes era utilizada por otros cultivos, principalmente los cereales de doble propósito.

**Evolución de la soja. Superficie sembrada comparada**



Los datos del gráfico corresponden al Censo Agropecuario Mundial 2005 con datos al 2004.

Estos han pasado de representar una superficie de 5 millones de hectáreas a tan solo 3 millones de

hectáreas. Por su parte el trigo ha pasado de detentar 6,2 millones de hectáreas a tan solo 3,5 millones de hectáreas. El maíz se ha mantenido en 5 o 6 millones de hectáreas. El sorgo pasa de 3 millones de hectáreas a 1,2 millones de hectáreas. El efecto conjunto es un cambio en la composición de los cultivos. A finales de los setenta se comienza a producir la expansión de la soja.

La producción de la soja aumentó de la cosecha 2003/2004 a la 2004/2005 casi 7 millones de toneladas, de la 2004/2005 a la 2005/2006 un poco más de 2 millones de toneladas, y de la 2005/2006 a la 2006/2007 más de 7 millones, salvo la cosecha 2008/2009 que tiene una caída como consecuencia de la sequía y conflicto del campo, en la cosecha 2009/2010 pega un salto de 6 millones de toneladas respecto a la 2007/2008, cae en 2010/2011 y retoma los niveles de los 50 millones de toneladas en el 2012/2013. Es decir, incrementó la producción en más de 20 millones de toneladas y 9 millones de hectáreas. En la primera década del presente siglo, el fenómeno es la sojización, ya que no sólo desplazando a los cereales de cosecha y doble propósito, sino también, a la ganadería y cultivos industriales.

En el comercio de granos, finalizada la etapa de producción agrícola, los granos obtenidos se destinan a las demandas de autoconsumo, industria y exportación.

## **II Transporte de Granos.**

**1 Carta de Porte:** Mediante la publicación de la Resolución Conjunta (AFIP-ONCCA-Subserc. Transp. Automotor) 2595-3253-6/2009 y sus modificaciones, se establecieron las disposiciones reglamentarias para la emisión, seguimiento y control de cartas de porte y se aprobaron los formularios de “cartas de porte para transporte automotor y ferroviario de granos” como único

documento válido para el transporte automotor y ferroviario de granos con cualquier destino, quedando exceptuado el transporte internacional de granos.

Solo podrán solicitar formularios de cartas de porte según el artículo 2 de la norma, los productores de granos inscriptos como tan el AFIP y los operadores de comercio de granos que se encuentren inscriptos en el Registro Único de Operadores de la Cadena Comercial Agropecuaria Alimentaria (Res ONCCA 7953/2008). Los comprobantes autorizados tendrán una validez de 60 días corridos.

**2 Código de Trazabilidad de Granos (CGT):** Este código deberá ser consignado en cada carta de porte con el objeto de hacer un seguimiento “on line” de los granos. Deberá ser obtenido en forma previa al traslado a través de la web de la AFIP.

### **III Liquidación Primaria de Granos.**

Con la Resolución General N° 3419/2012, a partir del 13/03/2013 se estable la emisión de las Liquidaciones Primarias de Granos en forma electrónicas (LPG), que sustituyen a los formularios en papel C – 1116 “B” y “C” y cuyos procedimientos de emisión se realiza a través de la web de la AFIP por medio de los servicios de Liquidación Primaria de Granos “On Line” o por la “Web-Service”.

Se encuentran alcanzadas por las disposiciones de la presente, las liquidaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra —cereales y oleaginosas— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas— que realicen, a productores agrícolas, los adquirentes, adquirentes-exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios, demás intermediarios y los mercados de cereales a término.

Asimismo, se encuentran alcanzadas aquellas liquidaciones que efectúen a productores agrícolas los corredores incluidos como tales en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas”, establecido por la Resolución General N° 2.300, sus modificatorias y complementarias, que actúen por cuenta y orden de terceros.

Se encuentran comprendidos en el presente régimen los contribuyentes y/o responsables que intervengan en la emisión de las liquidaciones indicadas anteriormente y se encuentren incluidos y habilitados en el “REGISTRO UNICO DE OPERADORES DE LA CADENA AGROALIMENTARIA” creado por la Resolución N° 302 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, del 15 de mayo de 2012, de acuerdo con el procedimiento establecido por la autoridad de aplicación o en el registro comercial y/o fiscal que en el futuro lo reemplace, modifique o complemente.

Es decir, que operaciones de compra venta de granos entre productores no se pueden realizar, y únicamente pueden comprar granos los operadores inscripto en el Registro Único de la Cadena Agroalimentaria (RUCA) del Ministerio de Agricultura , Ganadería y Pesca de la Nación , por lo tanto, cuando un productor desea comprar granos para alimentar a su ganado, cerdo u avícola , se debe inscribir ante el RUCA en la condición de " COMPRADOR DE GRANOS PARA CONSUMO PROPIO " en la Secretaría de Agricultura Ganadería y Pesca de la Nación.

#### **IV Liquidación Secundaria de Granos.**

Con la Resolución General AFIP 3690 se establece un régimen especial obligatorio de emisión electrónica de la “Liquidación Secundaria de Granos” para respaldar las operaciones de compraventa y, en su caso, de consignación de granos no destinados a la siembra. El Vendedor

deberá estar inscripto en el RUCA. El Comprador también debe estar inscripto, dado que actúa como operador.

Se encuentran alcanzadas las liquidaciones que se emitan por operaciones que se realicen, entre operadores en el comercio de granos (exportadores, acopiadores, cooperativas, consignatarios, demás intermediarios, corredores y los mercados de cereales a término), o sea, cuando el grano comercializado no sea de propia producción ya que en este último caso se implementa con Liquidación Primaria Electrónica. Para la emisión de la “Liquidación Secundaria de Granos” se deberá ingresar al sitio “web” institucional, y acceder al servicio “CERTIFICACION Y LIQUIDACION DE GRANOS”. La AFIP podrá limitar o autorizar excepcionalmente la emisión de la “Liquidación Secundaria de Granos”, con motivo de una verificación y/o fiscalización

#### **V Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos”.**

Con la Resolución General AFIP 3691 se crea un régimen especial obligatorio para la emisión electrónica de la “Certificación Primaria de Depósito, Retiro y/o Transferencia de Granos” para respaldar las operaciones de depósito, retiro y/o transferencia de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, en reemplazo de los formularios C 1116/A y C 1116/RT. Las citadas certificaciones serán la única documentación de respaldo de las operaciones enunciadas en el punto anterior (a los fines fiscales), cuando el depositante reviste la condición de productor agropecuario. Dichas certificaciones se emitirán electrónicamente mediante la utilización del servicio con clave fiscal “CERTIFICACION Y LIQUIDACION DE GRANOS”. Los comprobantes alcanzados por esta resolución general, serán las certificaciones que emitan los depositarios que sean operadores del comercio de granos con plantas habilitadas por el organismo. También se encuentran comprendidas certificaciones de operaciones de retiro y/o

transferencia de los granos cuyo depósito esté previamente certificado y en tanto no impliquen transferencias de propiedad, respaldadas por una “Liquidación Primaria de Granos”.

## **VI Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA).**

El 15 de mayo de 2012 el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación creó, mediante la Resolución N° 302, el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA). La citada norma establece que deberán inscribirse en el Registro las personas físicas y/o jurídicas que intervengan en el comercio y/o industrialización de las cadenas agroalimentarias de los mercados que a continuación se enumeran: 1) Lácteos, sus productos, subproductos y/o derivados, 2) Granos, Algodón sus productos, subproductos y/o derivados, 3) Ganados y carnes, sus productos y subproductos de las especies bovina, ovina, porcina, avícola, equina y caprina, y 4) Mercado Frutícola, concentradores, establecimientos de depósito, empaque, frío, industria y exportación de frutas.

El Anexo I de la Resolución N° 302 establece las categorías de actividades en las que se deben inscribir, según corresponda, las personas físicas o jurídicas que intervengan en el comercio y/o industrialización de las cadenas agroalimentarias de los mercados mencionados.

## **VII Ley de Semillas y Creaciones Fitogenéticas. (RNCyFS)**

### **1 Inscripción en el Registro Nacional de Comercio y Fiscalización de Semillas.**

En el Artículo N° 13 de la Ley 20.247 se crea el Registro Nacional de Comercio y Fiscalización de semillas (RNCyFS), en el cual deberá inscribirse, toda persona que importe, exporte, produzca semilla Fiscalizada, procese, identifique o venda semillas. Asimismo, el Art. N° 14 de la misma Ley, establece que la transferencia a cualquier título de semillas con el fin de su comercio,

siembra o propagación por terceros sólo podrá ser realizada por persona inscripta en el RNCyFS quien, al transferir una semilla, es responsable del correcto rotulado de la misma. La reglamentación establecerá los casos en que, por el transcurso del tiempo u otros factores, pueda cesar dicha responsabilidad.

Es decir que la venta de semilla esta legislada por la ley de semillas N° 20.247/ 73 y Decreto Reglamentario N° 2.183/91. Y para poder operar en el mercado se debe estar inscripto en algunas de las categorías de operador de semilla en el INASE (Instituto Nacional de Semillas).

## **2 Instituto Nacional de Semillas (INASE)**

Por medio de la Resolución N° 187/2015 del Instituto Nacional de Semillas (INASE), en su artículo 1, establece que a partir de la campaña 2015/2016 los usuarios de semillas de soja contemplados en el Registro de usuarios de Semilla de Soja y Trigo, creado por la Resolución N° 80/2007 del INASE, deberán presentar la declaración jurada informativa sobre el origen de las semillas de trigo y soja utilizadas y reservadas cuando el monto de la facturación anual supere TRES (3) veces el monto correspondiente a la categoría más alta de monotributo.

La Resolución N° 80 / 2007 establece que el productor debe haber tenido una producción de trigo y soja superior a 2.000 toneladas para estar obligado a presentar la declaración jurada informativa.

Se debe verificar que la factura de compra sea de semilla fiscalizada, caso contrario a adquirido granos y lo utilizó como semilla, que en la jerga se denomina "bolsa blanca" y no puede declarar esa factura como compra de semilla por ser una operación ilegal, al no cumplir con la ley de semilla. La única factura de semilla válida es aquella entregada por compra de semilla de trigo o

soja fiscalizada. La ley de semillas permite utilizar los granos tanto de trigo como de soja de su propia cosecha, para campañas posteriores, es lo que se llama “semilla de uso propio”.

## **CAPITULO 2**

### **REGÍMENES DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE AFIP.**

#### **I Capacidad Productiva.**

La Resección General 2750 Contiene tres sub-regímenes de información, a saber: a) Existencias de granos al 31/08, b) Hectáreas afectadas a cultivo de invierno y c) Hectáreas afectadas a cultivo de verano.

Los productores de los granos de los anexos I, II y III de la R.G. 2750 deben informar las hectáreas afectadas a la producción de granos no destinados a la siembra de cultivos de verano e invierno, diferenciando entre hectáreas propias y de terceros e incluyendo las hectáreas destinadas a producir granos para la venta como así también al consumo propio del establecimiento (feed-lot, porcinos, tambo, etc.). En caso de errores en la información suministrada al sistema se puede rectificar de igual forma para los tres ANEXOS, respetando los respectivos vencimientos de plazo ya sea al 30/09 para el ANEXO I, 31/10 para el ANEXO II o 31/01 para el ANEXO III. Si se desea rectificar vencido el plazo de presentación, se deberá presentar una nota (formulario Multinotade AFIP) en la dependencia de AFIP en la que se encuentre inscripto el contribuyente en la cual se detallara en carácter de Declaración Jurada los datos que se pretenden modificar, adjuntando acuse de recibo de la presentación, el detalle de la información declarada generado por la aplicación y la documentación que respalde la modificación solicitada.

## **Situaciones Especiales.**

**1 Arrendamiento con pago en granos:** El arrendador que reciba granos como contraprestación a la cesión de tierras no declarara estas existencias, en virtud que las mismas no son de su propia producción, interviene en el mercado de granos en calidad de comerciante, por lo que el caso se encuadra en la categoría Canjeador de bienes y servicios por granos del RUCA. Tampoco declarara capacidad de producción, sus tierras formarán parte de la declaración jurada del arrendatario.

**2 Aparcería y otros contratos parciarios donde se distribuyen frutos (granos):** Se debe considerar como productor en razón de que la característica de su aporte lo convierte en una figura asociativa, que asume el riesgo que implica la actividad económica en proporción a su aporte y, en función de los resultados de esta, obtendrá beneficios. En estos casos, el aparcero dador como tomador (o contratos parciarios similares) en tanto sea un contrato de explotación conjunta donde ambas partes mantienen la calidad de productores, ambos deben cumplimentar con los regímenes de información expuestos.

**3 Explotación mixta agrícola y ganadera:** Quien destina parte o la totalidad de los granos de propia producción a alimentación de los animales de su explotación pecuaria está ante una situación conflictiva en los referido a la declaración de existencias, dado que esos granos no ingresarán al circuito comercial ni permanecerán en el stock del productor, situación que en principio no queda reflejada por los regímenes de información vigentes. No obstante, deben cumplir estos granos con el régimen de información de capacidad productiva.

**4 Industriales que procesen su propia producción:** Los stocks de granos de propia producción declarados anualmente deberían sufrir modificaciones atento al consumo de los mismo, situación

que tampoco quedaría reflejada en la “cuenta corriente granaría virtual” que la AFIP confecciona con los datos brindados en los distintos regímenes de información. Con el mismo sentido que lo expuesto en el punto anterior se debe informar.

**5 Producción utilizada para siembra:** Los productores que utilicen una parte de los granos obtenidos como semilla para la siguiente campaña agrícola no deberían incorporar esos volúmenes en la DJ, dado que se especifica claramente que la misma se refiere a granos de propia producción no destinados a la siembra. Para esto será necesario que al 31 de agosto de cada año el productor tenga el plan de siembra de la campaña siguiente, lo cual será en muchos casos de improbable aplicación.

#### **Sanciones.**

El incumplimiento a este régimen de información implica el impedimento para registrar los contratos o las Liquidaciones Primarias de Granos, según corresponda, mientras subsista el incumplimiento. Como consecuencia del mismo no accederá al reintegro sistemático de las retenciones de IVA sufridas. Podría ser considerado de “incorrecta conducta fiscal”, encuadrado como “cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistemáticos”, causal de suspensión del Registro Fiscal de Operadores de Granos según lo establecido en la resolución general 2.300.

## **II Información de Producción de Trigo, Maíz, Girasol y Soja.**

Con la Resolución General N° 3342 se crea un régimen de información respecto de la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol. Se debe informar la producción total de estos cuatro con independencia del destino que se les otorgue con posterioridad a la

cosecha. Están obligados los productores cuya actividad sea la obtención de estos granos mediante la explotación de inmuebles rurales, propios o de terceros.

El régimen informativo deberá cumplimentarse con posterioridad a la presentación de la información de la superficie productiva correspondiente a cada grano (según RG 2750), y con anterioridad al traslado y comercialización de los productos obtenidos.

Los datos informados podrán ser modificados antes del vencimiento a través del sistema, transcurridos el plazo de vencimiento, toda modificación de los datos ingresados deberá solicitarse mediante multinota.

#### **Sanciones.**

Obstará al expendio de cartas de porte, así como a la obtención del Código de Trazabilidad de Granos y a la registración de los contratos y operaciones o Liquidación Primaria de Granos.

Se podrían implicar las sanciones previstas por la ley 11683.

Suspensión transitoria de los mismos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas”.

### **III Comercialización de Granos no destinados a la Siembra – Cereales y Oleaginosas –y Legumbres Secas –Porotos, Arvejas y Lentejas. Régimen de Información.**

Mediante la R.G. 3744 se establece un régimen de información que sustituye el anterior procedimiento de registración ante AFIP de los contratos y operaciones de compra venta de granos no destinados a la siembra – cereales y oleaginosos – y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas-RG. 2596.

Las operaciones que antes se informaban a través del aplicativo “Registración de operaciones de granos – F1116 y el formulario 8008 deben ser informadas ingresando al servicio disponible en la web de la AFIP “Registro Fiscal de Operadores de Granos - Registración de Operaciones”, opción Registración de Operaciones LPG. También se efectúan modificaciones con respecto a la registración de contratos otorgados con firma digital.

A su vez, la contraparte puede consultar si la operación se registró. Siempre la registración se debe realizar dentro de los 7 días hábiles de la fecha de emisión del LPG o hasta el día 7 del mes siguiente, lo que suceda primero, caso contrario no se puede registrar la operación. Generalmente, el que registra la operación es el que emite el comprobante de la operación, en el caso de las LPG es el acopiador o la cooperativa.

### **CAPITULO 3**

#### **CONTRATOS DE FUTURO Y OPCIONES EN EL SECTOR AGRICOLA**

##### **I Derivados.**

Un derivado es un producto financiero cuyo valor deriva (normalmente) del activo subyacente, es decir, del activo al que va referenciado. Con cualquier derivado financiero solamente se pueden realizar tres tipos de operaciones: especular, cubrirse y arbitrar.

La especulación es una apuesta a la subida o a la bajada del precio de un activo. La cobertura es una operación que consiste en la eliminación del riesgo de una cartera o activo durante un periodo de tiempo determinado. El arbitraje consiste en obtener rentabilidad sin riesgo, aprovechándose de "desajustes" del mercado, obviamente estas oportunidades no se dan cada día ni están al alcance de todo el mundo.

## **1 Contrato de Futuros Agrícolas.**

Son obligaciones contractuales por las cuales el comprador se obliga a pagar un precio negociado por la mercadería y el vendedor se obliga a entregarla por ese precio al vencimiento del contrato.

Los términos estandarizados en los contratos son: calidad, cantidad y lugar de entrega de cada producto. El precio es lo único que se negocia entre comprador y vendedor.

## **2 Formas de Cancelación de Contratos a Futuros.**

**a) Anticipadamente:** también llamado “arbitraje”, consiste en anular el contrato realizando la operación inversa pagando/cobrando por medio del mercado la eventual diferencia de precio que puede existir entre el precio original de su operación con el correspondiente al de la cancelación. Luego de la cancelación el mercado devuelve los montos depositados como garantías, agregando las garantías de la operación o debitando las pérdidas.

**b) Cumpliendo el contrato:** mediante la entrega o recepción física de la mercadería, en el mes y destino contratado.

## **3 Diferencia entre Forward y Futuro.**

La operación de forward es un contrato de venta para entrega futura realizada con un acopiador, o cooperativa o por medio de estos a un exportador o industrial. Es un contrato privado entre las partes, no estandarizado, generalmente no se garantiza el cumplimiento, el volumen a entregar es el convenido entre las partes y la entrega es física.

Un contrato de *futuro*, es un contrato estandarizado y normado por el Mercado a Término (MAT), de cumplimiento garantizado por el MAT, el volumen de entrega es estandarizado y por lo general no es de entrega física.

#### **4 Operaciones Sobre Futuros.**

Una opción es un contrato entre dos partes, por el que se trasfiere al comprador un derecho, pero no la obligación de comprar o vender una determinada mercadería, a un precio establecido, dentro de un plazo prefijado y por medio del pago de una prima (es el dinero que paga el comprador por la opción y el que recibe el vendedor por la misma). En otras palabras, es el precio de la opción. Es el único término que se negocia en la rueda de operaciones del comprador al vendedor.

#### **II Existen dos tipos de opciones: de compra “call” y de venta “put”.**

**1 Definición de Call:** La opción de compra (call) da al comprador o tenedor el derecho, pero no la obligación de vender un contrato de futuro, sobre una mercadería concreta, a un precio específico (precio de ejercicio: es el precio al que el comprador de un call tiene derecho a comprar un contrato de futuro y al cual el comprador de un put puede vender un contrato de futuro) y en cualquier momento durante la vida de la opción pagando por ello una prima.

El vendedor de un call a cambio de la prima recibida, estará obligado a vender el cereal establecido en el contrato a un precio predeterminado y en cualquier momento anterior al vencimiento, si así lo requiere el comprador de la opción call.

**2 Definición de Put:** La opción de venta da al comprador el derecho, pero no la obligación de vender un contrato de futuro, sobre una mercadería concreta, a un precio específico (precio de ejercicio) y en cualquier momento durante la vida de la opción pagando por ello una prima.

El vendedor de un put a cambio de la prima recibida, estará obligado a comprar el cereal establecido en el contrato a un precio predeterminado y en cualquier momento anterior si así lo requiere el comprador de la opciónput.

Las opciones podrían asemejarse a un seguro de precio. Es decir, permite protegerse ante cambios adversos en los precios, asegurándose un precio de venta o de compra y beneficiarse en caso de movimientos en los precios. Las pérdidas se limitan al valor de la prima.

### **III Operaciones Básicas.**

**1 Compra de un Call:** el comprador de una opción de compra obtiene una protección ante una posible suba de precios. Limita la posibilidad de pérdida al valor de la prima. Puede utilizarse para establecer un precio máximo de compra.

**2 Compra de un Put:** el comprador de una opción de venta logra protegerse ante una caída de los precios sin dejar de lado la posibilidad de beneficiarse con un alza en los precios. Pone un límite a la posibilidad de pérdida determinado por el valor de la prima. Puede utilizarse para establecer un precio mínimo de venta. Asume una expectativa de baja de los precios futuros.

**3 Venta de un Call:** el vendedor o lanzador de una opción de compra especula con una baja en los precios de los futuros. La ganancia potencial está limitada al valor de la prima recibida. Puede obtener pérdidas ilimitadas si los precios suben significativamente.

**4 Venta de un Put:** el vendedor de la opción de venta asume una expectativa de suba en los precios futuros. La ganancia potencial está limitada al valor de la prima recibida. El riesgo es ilimitado si los precios futuros bajan significativamente.

### **IV Análisis Tributario.**

En el año 1997, a través del Decreto 1130/1997 (BO: 4/11/1997), se fijaron algunas disposiciones particulares en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, resultando limitadas no solo en su contenido, sino en el alcance debido a la utilización de la vía reglamentaria, sin cumplir adecuadamente con el principio de legalidad necesario en toda obligación tributaria.

En 1998 se sancionó la Ley 25.063 (BO: 30/12/1998) de reforma tributaria, en la que se agregan las disposiciones del Decreto antes mencionado. Esta ley incorporó modificaciones vinculadas al uso de instrumentos y contratos derivados en los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

#### **a) Impuesto al Valor Agregado.**

##### **1 Operaciones a través del Mercado a Término (MET).**

El artículo 19 de la Ley de IVA establece que los mercados de cereales a término serán tenidos por adquirentes y vendedores de bienes que en definitiva comercialicen como consecuencia de las operaciones registradas en los mismos.

En ambos supuestos, para la aplicación del gravamen se considerará al valor computable como el precio de ajuste tomado como base de cálculo de las diferencias que correspondiere liquidar respecto del precio pactado, descuentos, quitas, bonificaciones que se practiquen, conceptos que se sumarán o restarán, según corresponda, del aludido precio de ajuste, a efectos de establecer el precio neto de la operación (precio neto de la operación = precio de ajuste + bonificaciones – rebajas, descuentos y quitas). A través de este artículo, se otorga al MAT el carácter de comprador y vendedor de los bienes que se comercializan por intermedio del mismo. La norma se refiere exclusivamente a los contratos a futuro que lleguen a buen puerto, es decir, aquellos que impliquen el cumplimiento del contrato mediante la comercialización de los bienes.

El artículo 9 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA (Dto. 692/98) establece que las prestaciones que se generen a raíz de instrumentos y/o contratos derivados, incluida la concertación del instrumento para su posterior negociación y las compensaciones o liquidaciones como consecuencia de los activos o servicios subyacentes, no constituyen prestaciones comprendidas en el artículo 3 de la Ley. Es decir que se encuentran fuera del objeto del Impuesto al Valor Agregado, y por ende no gravadas en el tributo en cuestión.

En otras palabras, de no existir entrega del activo y/o prestación del servicio subyacente la concertación, negociación y/o liquidación de instrumentos derivados no está gravada.

En cambio, si como consecuencia del cumplimiento del contrato se produce alguno de los hechos imposables indicados en el artículo 1 de la ley de IVA, por ejemplo, si se ejerce la opción de compra del cereal con la entrega física del mismo, la opción queda alcanzada por la ley de IVA.

## **2 Primas**

La prima es el precio pagado por el derivado, se encuentra fuera del objeto del Impuesto al Valor Agregado.

Los márgenes de garantía que exige el mercado a futuro, no tiene implicancias del tipo fiscal, debido a que la garantía luego de la liquidación de la operación es restituida por el mercado al depositante de la misma.

### **b) Impuesto a las Ganancias.**

Las prestaciones que se generan a raíz de instrumentos y/o contratos derivados, incluida la concertación del instrumento, su posterior negociación y las compensaciones o liquidaciones como consecuencia de su resolución o en cumplimiento de sus estipulaciones, sin transferencia

de los activos o servicios subyacente, no constituyen prestaciones comprendidas en el artículo 3 de la ley.

En cuanto a los resultados originados por instrumentos o contratos derivados el artículo 7 de la LIG incorporado, determina que se considera ganancia de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable comprendido en el inciso b) del artículo 69 de la LIG. Esto es, que los resultados serán considerados ganancia de fuente argentina, si el riesgo se encuentra localizado en el territorio argentino y el sujeto que obtienen dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable que cumpla con las condiciones establecidas por la ley.

En síntesis, todos los resultados financieros obtenidos por instrumentos derivados son considerados renta de fuente argentina si son atribuibles a sujetos residentes en el país.

El artículo 45 inciso j), establece la manera de incorporar los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados: a) Persona física o sucesión indivisa: renta de la segunda categoría (renta proveniente de la colocación de capitales) y b) Empresas: renta de tercera categoría.

### **Compensación de Quebrantos.**

El artículo 19 séptimo párrafo de la LIG, menciona que las pérdidas de fuente argentina generados por instrumentos derivados, excepto las que provienen de operaciones de cobertura,

solo podrán compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos en el año fiscal en que dichas pérdidas se experimentaron o en cinco años fiscales inmediatos siguientes.

## **CAPITULO 4**

### **DERECHOS DE EXPORTACION AGROPECUARIA.**

#### **IGeneralidades.**

Desde el principio de nuestra historia como Nación, el campo fue el modelo por el cual nos insertamos en el mundo capitalista de fines del siglo XIX y principios del siglo XX. Fue también el campo el motor propulsor de las actuales economías regionales en el interior del país.

En Argentina, la aplicación de retenciones sobre las exportaciones se origina en la crisis de 1980, cuando los únicos impuestos que aplicaba el gobierno eran al “comercio exterior”, tales como aranceles de importaciones y retenciones a las exportaciones.

En 1982, se crearon los impuestos internos y, en 1932 se aplicó por primera vez el impuesto a los réditos, antecesor al impuesto a las ganancias, luego el impuesto a las ventas, a las ganancias extraordinarias, al valor agregado, capitales, activos, bienes personales, responsables sustitutos, débitos y créditos bancarios y otros tributos.

Las alícuotas de las retenciones -a principios del siglo XX- eran relativamente insignificantes en su cuantía pecuniaria, pero en la década del 30 se aplacaron para crear un fondo de estabilización.

Desde 1991 hasta el 2001, las retenciones a las exportaciones estaban eliminadas, ya que la coyuntura de precios internacionales bajos no justificaba su aplicación. Solo existía un arancel diferencial, a los efectos de proteger la industria aceitera.

A partir del 2002, resurgen las retenciones a las exportaciones granarias, y desde el 2007, la incidencia de estas dentro de la economía del sector agropecuario pasa a ser muy importante, con un impacto directo sobre la rentabilidad, en menoscabo del estímulo productivo y de la inversión en bienes de capital que el sector necesita.

Por cuanto la masa de dinero que aportan a las arcas del Fisco, representan un alto porcentaje del total de los derechos de exportación ingresados al país, es lógico pensar que el Estado encuentra un ingreso sin esfuerzo recaudatorio, ya que se perciben por el simple hecho de comercializar al exterior.

Es importante destacar que se agrega a este escenario la resolución 125/2008 del Ministerio de Economía y de la Producción, que ha simbolizado, no el inicio, pero sí un punto indiscutible de inflexión entre lo que se dio en llamar el conflicto del campo y el Gobierno.

En esa época, ante el incremento de los precios internacionales de cereales y oleaginosas en relación con otros bienes y servicios se perfilaba un incremento en los precios internos, los cuales repercutían negativamente en el conjunto de la Economía Nacional.

Para eliminar esos efectos no deseados, el Gobierno Nacional, en marzo del 2008, dicta la mencionada resolución 125 del Ministerio de Economía y de la Producción, la cual viene a modificar los derechos de exportación transformándolos en móviles, de variación diaria, en función de los valores FOB, calculándose los a través de una fórmula de difícil interpretación. Este precio es informado por SAGPyA.

## **II Resolución N° 125/2008.**

La resolución 125 tenía un punto clave que era la alícuota marginal de derecho de exportación, un concepto nuevo que se introdujo en ese momento. Esa alícuota marginal representaba cuanto impuesto se cobraría a medida que aumentaban los precios internacionales. Esta resolución en la continuidad de cambios iría acompañada por otras resoluciones; las del Ministerio de Economía y de Producción, 36/2008, 284 y 285 y las dictadas por la ONCCA, 21 y 22, que propiciaban a) incrementar las superficies sembradas de trigo y maíz y b) compensación de fletes.

Luego se vuelve al esquema anterior, y en el caso de la soja, con retenciones del orden del 35%, falta de reglas claras, seguido por condiciones climáticas adversas y por la peor crisis internacional de la historia, de fines del 2008. La desinversión, la pérdida de planteles, el corrimiento de la frontera agropecuaria y la falta de crédito genuino al productor han sido una combinación explosiva y lamentable que ha perjudicado a la comunidad en su conjunto y no solo al productor agropecuario, ya que el problema social generado alcanza límites inmanejables y consecuencias políticas aún más graves para todos los niveles de gobierno.

Luego de la fuerte devaluación de nuestra moneda en el 2002 la instauración de derechos de exportación fue pensada como un elemento recaudatorio importante, lógicamente esto se consigue, pero el costo es mayor.

En el caso de la soja, en marzo del 2002 los derechos ascendían al 13,5% en plena devaluación, y llegaron al 35% a partir de noviembre del 2007.

Lo más grave de esta situación es que, con estas medidas, el más afectado es el pequeño productor, que actúa en zonas marginales y tiene importantes gastos en fletes. Menos perjuicios reciben aquellos situados en buenas regiones productivas.

Indiscutiblemente, las retenciones a la exportación no representan el mejor instrumento de tributación, dado los efectos negativos que ocasionan sobre la producción y la inversión y porque coartan la posibilidad de convertirnos en los mayores exportadores de un determinado producto, por poseer una barrera arancelaria de consideración.

### **Derogación de la Resolución N° 125/08.**

El 18 de julio del 2008 se sanciona el Decreto 1176/08, ordenando al Ministro de Economía, disponer la «limitación» de la Resolución 125/08, restableciendo las resoluciones N° 368 y N° 369 del 7 de noviembre de 2007, que se encontraban vigentes antes de la norma derogada, y que establecen retenciones a tasas fijas para los granos exportados: 35 % para la soja, 10 % para el girasol, 25 % para el maíz y 28 % para el trigo.

### **III Derechos Aduaneros. Retención a las Exportaciones.**

Las retenciones a la exportación son materia tributaria aduanera, dentro del Derecho Público. Las imposiciones aduaneras, en especial las tributarias, revisten fundamental importancia, dado que la aplicación de tributos como manifestaciones de la potestad tributaria constituyen los medios para instrumentar los objetivos del Estado, que le permiten formular políticas fiscales, regular y proteger las actividades económicas, tratar de asegurar abastecimiento, fomentar la instalación de industrias y fomentar, desarrollar y suscribir tratados de integración y facilitar el intercambio con otros Estados.

Héctor Villegas menciona que el impuesto se funda en la capacidad contributiva y es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Además, define con exactitud la base de sustento: 1) Generalidad: exige la no exención, salvo motivos razonables, de quienes tienen capacidad contributiva; 2) Igualdad: exige no hacer arbitrarios distingos, sino los fundados en la capacidad contributiva; 3) Proporcionalidad: medida como el sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; 4) Confiscatoriedad: se produce ante aportes tributarios excesivos respecto de la capacidad del obligado.

Pareciera que cuando definimos estos conceptos fueran aplicables a todos los tributos, excepto a los Derechos de Exportación, hecho que no es así, porque anteriormente mencionamos que las retenciones son Impuestos, y a tales efectos, cabría la aplicación de estos principios básicos de tributación.

Por su parte DinoJarach es muy claro cuando menciona que la consideración económica en el derecho tributario no se origina en el carácter pecuario de la obligación, sino en el principio constitucional de la capacidad contributiva “solo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y los actos de que surge, sino de los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva”.

Colin Clark, menciona cual es el punto peligroso de la imposición, consignando que es el momento en que la proporción de la renta nacional absorbida por los impuestos, incluyendo los nacionales, provinciales y municipales, supere el 25%.

#### **IV Retenciones: Aportes para su Esclarecimiento.**

Para una mejor exposición mediante un cuestionario, se exponen las correlativas respuestas en función de la aludida perspectiva constitucional y judicial.

##### **a) Las retenciones a la exportación ¿son o no son impuestos?**

Sí, son impuestos. La Constitución Nacional, si bien utiliza la locución genérica "contribuciones" —y no impuestos—, ella resulta comprensiva de distintas especies tributarias, incluidos los impuestos. Y los artículos 4 y 75.1. de la Constitución, cuando se refieren a "derechos de importación y exportación", involucran a los impuestos aduaneros y también a las tasas aduaneras. Ahora bien, las retenciones son impuestos porque gravan manifestaciones de capacidad económica.

**b) Respecto de los impuestos, ¿ellos deben necesariamente ser establecidos por ley?**

Sí, deben ser establecidos por ley, conforme los arts. 4, 17, 52 y 75 incs. 1 y 2, de la Constitución Nacional. Ahora bien, ello no obsta a que el legislador defina la política legislativa y autorice al Poder Ejecutivo a completarla a través de reglamentos de integración o delegados. Respecto de la legislación delegante dictada con posterioridad a la reforma constitucional de 1994, mediando los siguientes requisitos: declaración legislativa de emergencia, carácter temporario de la autorización y fijación de bases o estándares inteligibles (en términos sencillos: definiendo la política legislativa). Y dicha atribución puede ser ejercida por el Poder Ejecutivo a través de los referidos decretos de integración o delegados, refrendados por el/los ministro/s del ramo y el jefe de gabinete de ministros. Así lo exigen los arts. 76 y 100 inc. 12) de la Constitución y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, caso "Selcro", del año 2003, publicado en el colección de "Fallos" de dicho tribunal, págs. 4251 y ss., en especial pág. 4260, considerando 6º), donde se admite la legislación delegante, de mediar "una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución", con expresa cita de la doctrina de la Corte en los casos "Delfino" (1927, "Fallos" 148:430), "Laboratorios Anodia" (1968, "Fallos" 270:42) y "Conevial" (1987, "Fallos" 310:2193).

**c) ¿Cuál es la legislación delegante que habilitó al Poder Ejecutivo a incrementar las retenciones?**

Son dos: 1) El art. 755 del Código Aduanero, que textualmente dice: "En las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá modificar el derecho de exportación establecido", facultades que podrán ejercerse con el objeto de cumplir algunas de las siguientes finalidades: promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales, estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno

**d)¿Las retenciones son confiscatorias?**

Se suele invocar —indelibidamente— la jurisprudencia de la Corte Nacional que ha fijado como tope para la imposición (a la renta, a las sucesiones, a los inmuebles rurales) el 33% del capital o la renta, pero se omite considerar que ese tope no resulta aplicable en materia de impuestos indirectos y/o de aquellos que cumplen una función extrafiscal, de regulación económica y social, como es el caso de los impuestos aduaneros a la importación y exportación. También se omite ponderar que el impuesto no sólo tiene una función recaudatoria sino —muchas veces— concurrente o exclusivamente dirigida —en palabras de la Corte, "Fallos" 243:98— al "desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas". En materia aduanera, cuadra recordar el precedente "Montarcé" (1974, "Fallos" 289:443), en el que la Corte estableció que no es aplicable el tope del 33% si se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías cuando "el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar" instituye "con finalidades, acaso disuasivas, gravámenes

representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación". Adviértase la similitud con las retenciones móviles a la exportación bajo trato, que actualmente tienen por tope el 52,7% (Resolución MEP 64/2008 —La Ley Online—) cuando la tonelada de soja recién llegue a un precio internacional del U\$ 750, y cuya función es sustantivamente económica y social: a) desalentar el monocultivo como factor degradante de la tierra como recurso natural estratégico de la República; b) inducir la diversificación de los cultivos; y c) evitar del desborde de los precios internos de los bienes de consumo popular, desacoplándolos de los precios internacionales.

**e) ¿Hay rentas extraordinarias? ¿Es legítimo gravarlas?**

Resulta ilustrativo recordar que en la República Argentina estuvo vigente el impuesto a los beneficios extraordinarios, y que en todo tratado de finanzas públicas se admite el impuesto a las superrentas (cfr., por todos, al maestro Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", 1958, págs. 223 y ss. y "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 1985, págs. 350 y ss. y 677 y ss.), siendo de computar que, en las actuales circunstancias, las rentas extraordinarias del sector agrario obedecen sustancialmente a los altos precios internacionales generados por las compras de China e India y la política cambiaria del gobierno (dólar alto, U\$ 1 = \$ 3 o más), factor este último que no operaría si se mantuviese la paridad del modelo neoliberal anterior (U\$ 1 = \$ 1). Ello sin perjuicio de las razones extra fiscales anteriormente expuestas y la operatividad de la cláusula constitucional del progreso económico con justicia social, en definitiva, del desarrollo humano que impone una sociedad justa, sin exclusiones.

**f) ¿Las retenciones son segmentables?**

Es sabido que la imposición está gobernada por el principio constitucional de capacidad económica (más para quien más gana o tiene), admitiendo la formación de categorías razonables, así como también que la mejor proporcionalidad —en la inteligencia de la Constitución Nacional y de la Corte Nacional— es la progresividad. Ahora bien, siendo que en las retenciones el contribuyente es el exportador, no cabe la posibilidad de segmentar las alícuotas de las retenciones en función de la capacidad contributiva de los productores, que son quienes en definitiva las soportan por vía de traslación o reducción del precio impuesto por aquellos. Ello habida cuenta el "poder de hecho" que exhiben las compañías exportadoras al fijar los precios de compra a los productores. En tales condiciones, la segmentación sólo puede efectivizarse mediante compensaciones o reintegros a los productores, según la categoría de su revista, como lo ha hecho el Poder Ejecutivo a través de las Resoluciones n° 284 y 285, ratificadas por el Decreto 904, cuyo mantenimiento se encuentra también actualmente sometido a consideración del Poder Legislativo.

**g) ¿Es necesario avanzar sobre otras rentas?**

Entendemos que sí, en la medida en que la Constitución Nacional obliga al Congreso de la Nación a legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre los derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad (art. 75.23., C.N.), el desarrollo humano (art. 75.19, C.N.) y un gasto público que reúna las pautas de equidad, solidaridad y prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (art. 75.8., con reenvío al 75.2., tercer

párrafo, C.N.). En función de dichos mandatos constitucionales se impone gravar las rentas financieras (resultados de la venta de acciones, dividendos, intereses de los plazos fijos, rentas de los inversores en fideicomisos financieros) y similares, así como también revisar privilegios hoy devenidos irrazonables y exorbitantes (caso de la actividad minera) frente a las necesidades de financiamiento de las prestaciones sociales, indispensables para efectivizar dichos mandatos, evitando de esa manera su malversación o conversión en "derechos huecos o ilusorios". La Resolución MEP N° 64, de fecha 30/05/08, fue publicada en el Boletín Oficial del 02/06/2008 y empezó a regir el 03/06/08. Dicha resolución sustituyó su anterior N° 125; de allí que el proyecto de ley ratificadorio de dichas resoluciones, en su art. 2, utiliza la expresión "derogatoria". Nótese también que la resolución N° 64 rige sobre los hechos imposables producidos a partir del 03/06/2008, en tanto que los producidos entre la entrada en vigencia de la res. 125 (13/03/2008) hasta el 02/06/2008 subsisten regidos por esta última, ya que la N° 64 fue dictada con efectos hacia el futuro y no retroactivos.

## **CAPITULO 5**

### **LA NUEVA POLITICA ECONOMICA ARGENTINA.**

El reciente acopio de evidencias empíricas obliga a una nueva interpretación del cuadro normativo y la nueva política económica argentina.

El presidente Mauricio Macri a través del Decreto 133/2015 de fecha 16 diciembre de 2015 publicado en el Boletín Oficial el día 17 de diciembre de 2015 establece la eliminación y disminución de determinadas retenciones a la exportación de ciertos productos agropecuarios.

Según el considerando del mencionado Decreto son medidas efectivas tendientes a revertir los indicadores negativos de la economía argentina, incluyendo acciones concretas destinadas a superar la crisis agropecuaria y reactivar al sector, eliminando las trabas y restricciones que hoy limitan su capacidad, al tiempo que se favorece el cuidado del capital natural de nuestros suelos.

El nuevo gobierno sentó las bases para un cambio de modelo económico. Un modelo de desarrollo articulado en el paradigma clásico, cuya base se encuentra anclada en la moneda y la adhesión al régimen internacional por sobre el resto de las formas institucionales, y un esquema de acumulación rentístico traccionado por la afluencia de capital externo atraído por las altas rentas generadas por los servicios financieros, la reprimarización de la economía y los servicios públicos privatizados.

Las medidas desplegadas en sus líneas fundamentales se pueden resumir de la siguiente manera: eliminación de retenciones agropecuarias e industriales y rebaja de 5 puntos para la soja, eliminación de las restricciones para la compra de moneda extranjera, eliminación de cupos para la exportación de carne, trigo y materias primas en general, apertura comercial para las importaciones, eliminación de regulaciones bancarias que imponían tasas mínimas para los plazos fijos y máximas para los créditos, eliminación de encajes para el ingreso de capitales especulativos, eliminación del régimen informativo de las empresas sobre sus estructuras de costos y niveles de rentabilidad, promesa de eliminación de la ley antimonopólica de servicios de comunicación audiovisual, eliminación de la política de desendeudamiento, reducción de los subsidios a usuarios de electricidad y gas y devaluación de la moneda, con un salto del tipo de cambio en torno al 40 por ciento.

El programa en marcha está estructurado por la devaluación, la apertura comercial, el endeudamiento y el ajuste. El aumento de precios por el anticipo de la devaluación, es el primero de los efectos, a cambio de transferir más de 60.000 millones de pesos a sectores exportadores y financieros, más lo que resta embolsar por las empresas de electricidad y gas.

En lo que específicamente se refiere al tema abordado por el presente trabajo podemos expresar que la situación y perspectivas del agro han cambiado a partir de la reducción a cero de los derechos de exportación de todos los granos y de la baja de 5 puntos para el complejo sojero. Adicionalmente, una comercialización sin cupos de exportación, que llevaba a una sistemática acumulación de inventarios con efecto depresivo sobre los precios, hace que el FAS teórico sea un precio alcanzable.

Esto no quiere decir que, automáticamente, todos los granos cotizarán a "precio lleno". Gravita en cada caso la configuración de la oferta y de la demanda. Para el caso, el trigo, en el pico de oferta, tiene cotizaciones spot que están varios escalones por debajo de la capacidad de pago de la exportación. Lo mismo ocurre, pero por otros motivos, con el girasol que siempre tuvo un mercado poco transparente.

El maíz, y particularmente la soja, cotizan casi en línea con la paridad de exportación. El maíz, con retenciones cero y sin cupos de exportación, y la soja con 5 puntos menos de retenciones. La oleaginosa, cuyo destino es mayoritariamente el de exportación, siempre ha cotizado en línea con el FAS teórico, incluso por momentos por encima de la paridad de exportación.

La ecuación agrícola no depende solamente de los precios. También influye el clima y los costos.

Por el lado de los costos, la problemática de arrastre es la de un persistente aumento del precio de servicios contratados por el agro, medidos en dólares. El precio de laboreos agrícolas, de trilla y particularmente de los fletes agrícolas, fue aumentando gradualmente en los últimos años, de la mano de un precio del gasoil que se encareció en dólares.

El reacomodamiento del tipo de cambio debería llevar a que esos costos que fueron altos en dólares, vuelvan a ser competitivos. Y el precio clave a observar es el gasoil.

A modo de ejemplo, en junio/03 el gasoil promediaba u\$s 0,48 el litro; en junio/09 el valor había trepado a u\$s 0,64 el litro, en tanto que dos años más tarde era de u\$s 1,07 el litro. En junio/13 promedió u\$s 1,33 el litro, una cifra muy similar a la de principio de diciembre de 2015. Este incremento de costos en dólares, de uno de los principales insumos del agro, tuvo un impacto gravitante en los costos de producción. La situación se agravó por la baja de los precios de los granos, medidos en dólares, y por el atraso cambiario.

En el mismo período, el costo del flete agrícola (para una distancia de 300 km) pasó de u\$s 13 a u\$s 38 por tonelada. El valor de la unidad de trabajo agrícola pasó de u\$s 16 por hectárea en junio/03 a u\$s 41 la hectárea al 1/12/15. Lo que vino después es historia reciente. El reacomodamiento en el tipo de cambio y la menor carga tributaria le han cambiado la cara al agro.

Si el primero de los desafíos del agro es el de prestarle atención a las estrategias de venta, el segundo desafío es de prestarle atención a los costos.

Lo que se debe tener en cuenta es que, por el maíz y el trigo, el exportador no sólo le descontaba al productor la incidencia de las retenciones, sino también un “factor de riesgo” de no poder

exportar, ya que regían los ROE (Registro de Operaciones de Exportación), sin los cuales no se obtenía el permiso de vender al exterior. En el maíz, el descuento rondaba el 20 por ciento, en el trigo llegó a descontarse el 50 por ciento sobre el valor neto ya descontada la retención. Esto es, de un dólar a 9,70 pesos, por el maíz podía llegar a obtener 6,47 pesos, y por el trigo tomando un descuento de riesgo del 30 por ciento, un dólar de aproximadamente 5,50 pesos. Al liquidarlo en un mercado cambiario unificado que cotice a 14 pesos, el exportador obtendría una ganancia del 116 por ciento en el maíz y más del 150 por ciento en el trigo, sólo por haberlo retenido y esperar la devaluación y quita de retenciones.

Por el girasol, con la quita de retención del 32 por ciento, la diferencia que se obtiene no es inferior al 90 por ciento.

Es decir, el productor pequeño o mediano, en su amplia mayoría, se verá poco o nada beneficiado de este salto en la rentabilidad aplicado al stock en silobolsas o las torres de almacenaje.

Se da el caso de muchos productores que todavía tienen el grano en silobolsas de su propio campo, pero las grandes exportadoras, por sí mismas o a través de las acopiadoras, ya se lo compraron y son las dueñas del grano que retirarán cuando decidan liquidarlo, relatan dirigentes de Federación Agraria. El pequeño productor viene de dos años muy malos, quedó muy endeudado, ninguno tiene la espalda financiera suficiente para darse el lujo de quedarse sin cobrar hasta la próxima cosecha esperando que el precio suba.

Otro de los argumentos con el cual se justificó la necesidad o conveniencia de hacer coincidir la quita de las retenciones con la devaluación fue que, fiscalmente, no tendría un costo excesivo ya que “la merma en la recaudación se verá compensada por el crecimiento en el pago de impuestos por el aumento inmediato de la producción. Varios expertos consultados, que pidieron reserva de

su nombre, coincidieron en que no hay un solo cálculo o estimación en el sector que corrobore un efecto elasticidad” tal. Es decir, que el impacto del beneficio vaya a tener un correlato inmediato en el aumento de la producción, con un resultado fiscal neto positivo o neutro.

## **CONCLUSIONES.**

Actualmente el productor que no realiza el trámite de inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos o es excluido por no cumplir con algunos de los requisitos establecidos en la Resolución General 2.300, implica la totalidad de retenciones del IVA, es decir una retención de IVA del 10.5% en lugar de 8% y una retención del 15% en concepto de Impuesto a las Ganancias en lugar del 2%, y en el caso de un productor agropecuario esto además implica el no reintegro de una parte de la retención de IVA sufrida, lo que hace inviable la actividad, sumado al saldo técnico a favor que arrastran como consecuencia de la aplicación de alícuotas diferenciales.

El sistema impositivo nunca debe convertirse en un obstáculo para la evolución de la economía nacional ni afectar de forma excesiva a las economías particulares.

El Estado no puede retraer la riqueza privada, sino en la medida en que cada contribuyente este obligado, evitándose un sentimiento de injusticia respecto de los tributos y una restricción en sus incentivos económicos.

En función de las características de la comercialización agropecuaria desde que es tomadora de precios y tienen canales de comercialización con elevados estrangulamientos, el sistema genera en sí mismo una imposibilidad de fiscalizar, por ejemplo, es imposible determinar con certeza el rendimiento de la producción en cada campaña de cosecha. Con los satélites no dio resultado,

tampoco dio resultado el procedimiento en el cual se intentaba controlar el rendimiento obtenido desde la maquina cosechadora.

La sobre producción de regímenes de información a través de innumerables resoluciones generales tampoco dio resultados, solo provoco una saturación del sistema y se sigue evadiendo a la hora de informar la producción de granos.

Según la CEPAL es el sector que más evade y el sector más informal debido al alto empleo no registrado.

La propuesta para la solución a la evasión en el sector seria el Impuesto a la Renta Normal Potencial de la Tierra, como se trató de hacer el 1973. Este impuesto incentiva la productividad. El modo de instrumentarlo debería ser a través de un análisis catastral de la tierra y en base a esos resultados hacer una presunción sobre la rentabilidad del suelo dependiendo de la región en la que se encuentra y de las características del mismo.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

1. ArbolaveMario. (2016). “El agro, ante un nuevo escenario”. Buenos Aires. *Ámbito Financiero*.
2. BalánOsvaldo.(2011).” La Actividad Agropecuaria: Aspectos impositivos, comerciales y laborales”. Buenos Aires.Editorial La Ley. Segunda edición.
3. Bavera Josefina, BrunottiAlfredo, StafforteTeresa, DelríoAna, GiovannoniLidia, LazzarettiNestor, Selva Analía. (2010).” Tratado Agropecuario”. Buenos Aires. Editorial Errepar.
4. Bolsa de Comercio de Rosario. (2015). Dirección de Informaciones y Estudios Económicos. Disponible en página web:[http://concienciarural.com.ar/noti-rural/la-presion-tributaria-sobre-el-agro\\_a1127](http://concienciarural.com.ar/noti-rural/la-presion-tributaria-sobre-el-agro_a1127).
5. Calvo, Rubén A. Corti, Arístides Horacio M. (2008).Acerca del encuadre constitucional de las retenciones a las exportaciones agropecuarias. LA LEY 2008-B, 1354-PET 2008 (abril-393), 5.
6. Calvo, Rubén A. Corti, Arístides Horacio M. (2008). “Retenciones: aportes para su esclarecimiento”. Buenos Aires. Notas Editorial La Ley.
7. Craviotti Clara. (2007).” Agentesextrasectoriales y transformaciones recientes en el agro argentino”. Santiago de Chile. Revista de la CepalN° 92.
8. Diario Judicial. (2010).” Retenciones a las exportaciones en la actividad agropecuaria”. Disponible en página web:<http://www.diariojudicial.com/nota/25689>.
9. Domínguez Diego y Sabatino Pablo. (2006). “Con la soja al cuello: crónica de un país hambriento productor de divisas”. Buenos Aires. En publicación: “Los tormentos de la materia. Aportes para una ecología política latinoamericana”. Alimonda, Héctor. Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales.
10. Editorial Errepar web: [www.errepar.com](http://www.errepar.com)
11. Figueras Alberto José. (2008). “Las Retenciones: Lo que se dijo y lo que no se dijo, Reflexiones sobre el impuesto a las exportaciones agrarias”. Córdoba. Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

12. Instituto Nacional de Semillas. (2015). Disponible en página web:<http://www.inase.gov.ar>
13. Miguel Teubal, (2006). “Expansión del modelo sojero en la Argentina. De la producción de alimentos de los commodities”. La realidad económica Revista N°220. Buenos Aires. Trimestre mayo/junio de 2006.
14. RinaldiJoseMaría. (2015). Notas de cátedra la materia Política Económica Argentina. Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas UNC.
15. RinaldiJoseMaría. (2011). Jornada Internacional de Finanzas Públicas N°44. El Azaroso rumbo del Régimen de Coparticipación.
16. TreberSalvador. (2011). “La Presión Tributaria certezas y sofismas”. Córdoba. Comercio y Justicia. 8 de julio de 2011.
17. TreberSalvador. (2012). “La imposición al campo. Pasado, presente y futuro”. Córdoba. Voces en el Fenix. Revista N°13. abril de 2012.
18. Villegas Héctor B. Curso de finanzas, derecho tributario y financiero, 9ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Bs.As., 2005, pág. 256).