

**Universidad Nacional de Córdoba**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Escuela de Graduados**

**Posgrado de Especialización en Tributación**

Trabajo final de la carrera Especialización en Tributación

**CONTRATOS AGRARIOS Y SISTEMA COMERCIAL**

Autor: Esteban Darío Cioccolanti

Tutor: Crespi, Germán

Córdoba, diciembre de 2017



Contratos agrarios y sistema comercial by Ciocolanti, Esteban Dario is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-Compartir Igual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

---

**INDICE GENERAL****CAPITULO I**

Introducción	4
Arrendamientos rurales y aparcerías. Ley 13.246	7
Arrendamiento con pago en especie	13
Contrato de maquila	14
Pool de siembra	17

**CAPITULO II**

Funcionamiento del sistema comercial agrícola en Argentina	20
Etapas del sistema administrativo comercial en Argentina	21
Formación de precios en Argentina	22
Liquidación de operaciones primarias de granos	24
Liquidación de operaciones secundarias de granos	28

**CAPITULO III**

Regímenes de información relacionados a la actividad agraria	29
Justificación jurídica de los regímenes de información	30
Comercialización de granos no destinados a la siembra. RG 2.300	32
Régimen de información de existencias RG 2750	37
Régimen de Información de Producción de Trigo, Maíz, Girasol y Soja RG 3342	39
Renspa agrícola. Disposición Conjunta 1-2008	40
Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas. RG 4096	41

**CAPITULO IV**

Contratos de futuros y opciones en el sector agrícola	42
---	----

Mercados financieros sobre commodities 43

**CAPITULO V**

Conclusiones y propuesta 49

**Bibliografía**

## CAPITULO I

### **Introducción**

“La agricultura ha sido y seguirá siendo el arte de cultivar la tierra”. En la Argentina, la actividad agrícola es uno de los actores y pilares fundamentales de la economía, ya que por contar con un extenso territorio y la variedad climática existente permite la producción de distintos cultivos. Actualmente el país se identifica con la producción de granos, como es el trigo, el maíz, el girasol y la soja, la producción agrícola está orientada a los mercados externos provocando la participación activa en el comercio internacional de granos y nutriendo al país de un caudal importante de divisas.

Dos de cada tres dólares que ingresan en el país por exportaciones provienen de la agroindustria. Y un tercio de las ventas externas surgen del complejo granario, que incluye productos industrializados. Ésas son las principales conclusiones de un trabajo elaborado por la Bolsa de Comercio de Rosario, que analizó las cifras de exportaciones de 2016 del Instituto Nacional de Estadística y Censos. De acuerdo con el informe elaborado los “productos primarios”, excluidos los minerales, tuvieron un ingreso de divisas por US\$ 14.665 millones

La agricultura avanza día a día, por eso hemos escuchado hablar de agricultura de precisión, un concepto agronómico de gestión de parcelas agrícolas, basado en la existencia de variabilidad en campo. Requiere el uso de las tecnologías de Sistemas de Posicionamiento Global, sensores, satélites e imágenes aéreas junto con Sistemas de Información Geográfica para estimar, evaluar y entender dichas variaciones. La información recolectada puede ser usada para evaluar con mayor precisión la densidad óptima de siembra, estimar fertilizantes y otras entradas necesarias, y predecir con más exactitud la producción de los cultivos. Durante el auge de las materias primas, el sector agrícola impulsó a la economía argentina y hoy las políticas agropecuarias

siguen siendo centrales en equilibrar la macroeconomía del país y recuperar el crecimiento sustentable

En los últimos 25 años el sector agrícola argentino ha crecido en forma constantes y sin sobresaltos, más allá de la política económica del gobierno de turno que muchas veces entorpecen el crecimiento dinámico de esta actividad. Una muestra es que la producción de los principales 10 granos ha pasado en ese lapso de 33 millones de toneladas a más de 128 millones, esto es, casi un 300% más. La soja se convirtió en el cultivo dominante aumentado más del doble, de los aproximadamente 25 millones de hectáreas sembradas actualmente con granos, el 52% corresponde a soja. Es en esos 15 años cuando se producen enormes oscilaciones en los niveles de precios internacionales de nuestros productos pampeanos de exportación. Así el FOB argentino para la soja pasó de 182 dólares (01/02/00) a 648 dólares (01/08/12), mientras que después cayó a 368 dólares (01/04/15). Algo similar sucedió con el maíz.

Los vínculos comerciales que tutelan la actividad agraria están sometidos como toda actividad principalmente el código civil y comercial de la nación y en lo que respecta a materia de alquileres se rige por la ley 13.246, sancionada en el año 1948 y cuya última modificación fue en 1980, esta ley trajo consigo una nueva normativa legal aplicable a las tierras, que diferenció el arrendamiento de la aparcería, quedando excluidos los contratos accidentales de una sola cosecha.

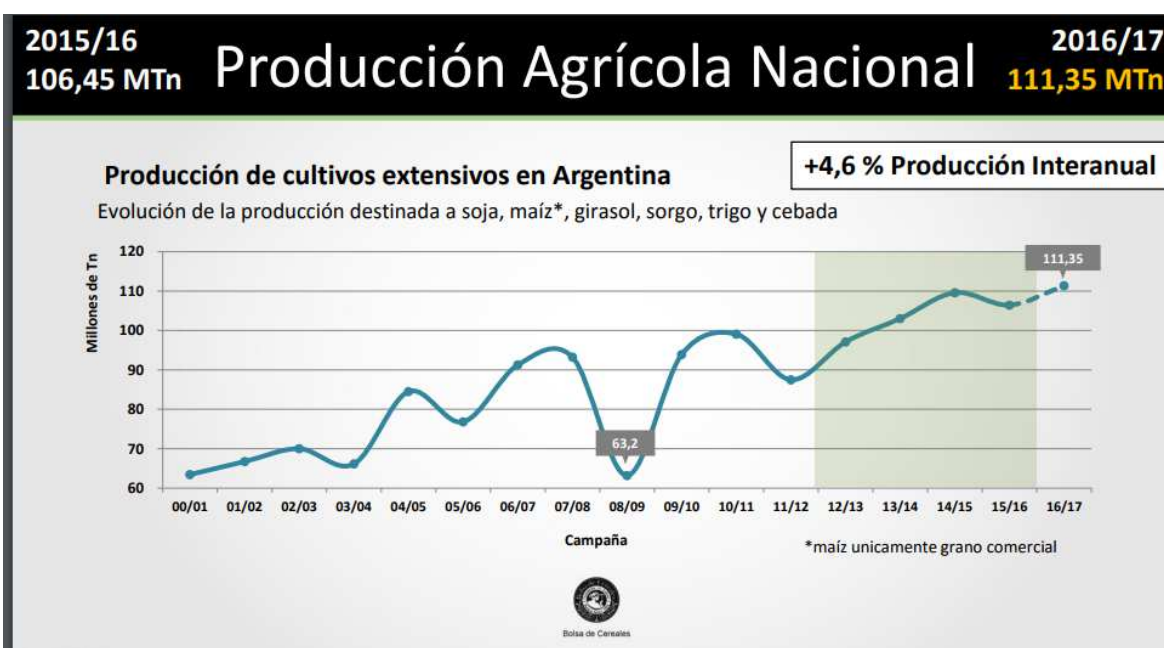
A su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos y demás entes provinciales legislan sobre diferentes regímenes de información vinculados a la actividad, que día a día hacen de ésta una actividad sumamente compleja en lo referido a cuestiones fiscales.

En resumen, el objetivo de este trabajo analizar los diferentes contratos agrarios que permiten el desarrollo de la actividad agraria y su correspondiente implicancia fiscal y administrativa

para el desarrollo de la misma, como así también los contratos por los cuales los productores comercian en los mercados habituales los granos cosechados

PRODUCCION 000 de tn	2015/16	2016/17	% +/-	2017/18
<b>CEREALES</b>				
- Trigo	11.000	17.000	55%	16.300
- Maíz (para Grano)	31.000	39.000	26%	41.000
- Sorgo	3.300	3.300	0%	3.300
- Cebada	4.200	3.600	-14%	3.200
- Otros	3.300	2.600	-21%	2.600
<b>- TOTAL CEREALES</b>	<b>52.800</b>	<b>65.500</b>	<b>24%</b>	<b>66.400</b>
<b>OLEAGINOSOS</b>				
- Soja	56.000	57.000	2%	56.000
- Girasol	2.800	3.300	18%	3.600
- Otros	2.400	2.500	4%	2.500
<b>- TOTAL OLEAG.</b>	<b>61.200</b>	<b>62.800</b>	<b>3%</b>	<b>62.100</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>114.000</b>	<b>128.300</b>	<b>13%</b>	<b>128.500</b>

Fuente Agritrend SA



## **Metodología**

Para alcanzar el objetivo propuesto anteriormente, llevaremos a cabo una lectura detallada de diferentes leyes, jurisprudencia, artículos y libros publicados por destacados especialistas, más la experiencia personal en diferentes emprendimientos, asesorando y también formando parte de los mismos.

## **Arrendamientos rurales y aparcerías. Ley 13.246**

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

Los contratos de Arrendamiento Rural y Aparcería están regulados por la Ley 13.146 y se rige en caso de tener que dirimir un conflicto de partes por el orden de prelación en aplicar la norma; primero se aplica la letra de la ley, luego la voluntad de las partes, en tercer lugar, por el código civil y comercial de la nación; y por último, los usos y costumbres.

## **Arrendamiento rural**

La ley 13246 define en su art 2 al contrato de arrendamiento. *“Habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero”*

El pago es un elemento característico fundamenta de este tipo de contrato, el cual debe ser un precio cierto que necesariamente debe consistir en una suma de dinero (determinado o determinable) según lo establece la Ley. En el contrato debe estar establecido el precio



convenido, la fecha, el lugar, la forma de pago, esto lo diferencia de otros contratos agrarios que llevan la naturaleza asociativa.

El plazo, será de 3 años como mínimo, y con un plazo máximo de 10 años. Pero este plazo se extiende, ya que si el arrendatario se obliga a realizar obras de mejoras (como alambrados, caminos, plantaciones, riego, entre otras), las cuales aumentan la productividad de las tierras por un lapso superior a 2 años, podrán celebrarse hasta por el plazo máximo de 20 años. Estos plazos de 10 y 20 años nos parecen un poco elevado para los tiempos actuales y consideramos que tuvo real importancias en el desarrollo de la actividad agraria a comienzos de siglo

El arrendatario no podrá ceder el contrato ni subarrendar, salvo conformidad expresa del arrendador, según lo dispuesto en la primera parte del artículo 7.

Queda prohibida la explotación irracional del suelo que por su motivo origine su erosión o agotamiento, no obstante, cualquier cláusula en contrario que convengan las partes. El incumplimiento por parte del arrendatario habilitará al arrendador a rescindir el contrato y solicitar el cese de la actividad. Este tema es de suma actualidad, ya que es esencial implementar la incorporación de nutrientes y realizar rotación de cultivos para evitar la degradación del suelo con sucesivas cosechas. Por lo general, las partes convienen en el contrato que tipo de cultivo sembrar y como va a ser la rotación, incluyendo en algunos casos ciertos cultivos que no pueden sembrar.

#### Obligaciones del arrendador

- Contribuir con el 50% de los gastos para la lucha contra las malezas y plagas;
- Contribuir con las instalaciones para una escuela, cuando el número de arrendatarios exceda de 25 y no existan escuelas públicas a menos distancia de 10 km. del centro del inmueble.

#### Obligaciones del Arrendatario:

- Dedicar el suelo a la explotación establecida en el contrato con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos;
- Mantener el predio libre de plagas y malezas si lo ocupó en esas condiciones y contribuir con el 50% de los gastos que demande la lucha contra las mismas, si estas existieran al ser arrendado el campo;
- Conservar los edificios y demás mejoras del predio, los que deberán entregar en las mismas condiciones que los recibió, salvo los deterioros causados por el uso y la acción del tiempo;

Los elementos esenciales del contrato de arrendamiento son:

- 1) La concesión del uso y goce del inmueble rural (ubicado fuera de la planta urbana) por parte del Arrendador al Arrendatario;
- 2) Que sea destinado a la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones;
- 3) Que el precio que abone el Arrendatario sea cierto en dinero (determinado o determinable).

Caracteres del contrato de arrendamiento:

Consensual, se perfecciona con el solo consentimiento de las partes intervinientes

Bilateral, surgen obligaciones para ambas partes

Oneroso, existe equivalencia entre las prestaciones, propio de la naturaleza económica de la cual se impregna.

De tracto sucesivo, su ejecución se prolonga en el tiempo, característica propia de los contratos agrarios, en general.

Conmutativo, las prestaciones se hallan determinadas para las partes al momento de la celebración del contrato.

Formal, establece forma determinada, se exige como prueba y no como solemnidad.

#### Tratamiento frente al IVA

Los arrendamientos de predios considerados catastralmente rurales cuyo destino de uso sea efectivamente de actividad agropecuaria, se hallan expresamente exentos de IVA. Sin embargo, se destaca que, si el uso de la tierra es para actividad turística o cualquier otra no rural, aun cuando la tierra sea rural, su ingreso por alquiler está gravado en el IVA y su tasa es del 21%, según lo establecido por la ley en según el artículo 7º, inciso h), pto. 22).

Esta aclaración surge de la RG 1032/01 (AFIP) en su artículo 7º establece que: "...a los fines de la procedencia de la exención, son actividades agropecuarias las que tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura.”.

#### Tratamiento frente a Ganancias

Quien tome en arrendamiento el inmueble, el arrendatario, tendrá ganancias de tercera categoría como productor, ya que la ley en el así lo establece en el artículo 2º inciso b), especificando a los sujetos empresa.

El arrendador del inmueble obtiene ingresos de primera, si se trata de una persona física no sujetos empresa, o de tercera categoría, si se trata de una sociedad constituida regularmente o una persona física sujeto empresa.

#### Tratamiento en IIBB

En lo que respecta a la provincia de Córdoba se encuentra alcanzada por el tributo bien específicamente en el art. 177 inc b) .....”la locación de inmuebles”. Esta disposición no alcanza los ingresos correspondientes al contribuyente y/o responsable hasta el importe que, según el caso, establezca la ley impositiva anual para el conjunto de los mismos. Mediante la ley 10.412 (BO 28/12/2016, ley impositiva para el año 2017, se fija en la suma de pesos doce mil (\$ 12.000)

mensuales o pesos ciento cuarenta y cuatro mil (\$ 144.000) anuales el monto de ingresos por alquileres a que se refiere el presente.

### **Aparcería**

Contrato en virtud del cual el propietario de un terreno agrícola o de una instalación ganadera cede su explotación a otra persona a cambio de una parte los frutos obtenidos en el predio agrícola.

#### Las partes intervinientes son:

Aparcero dador, es quien cede el uso y goce del inmueble rural o el que entrega los animales.

Aparcero tomador, es quien realiza la producción, en la ley se lo denomina simplemente Aparcero.

El contrato de Aparcería es un contrato de colaboración y de tipo asociativo en el cual las dos partes colaboran de manera mancomunada y cooperativa en la empresa agraria, aportando respectivamente capital y trabajo. En la Aparcería las partes se encuentran vinculadas en el resultado de la explotación, y las utilidades que obtengan cada una de ellas dependerán de ese resultado, ya que se repartirán los frutos obtenidos como así también pérdidas inherentes al desarrollo de la actividad. El artículo 24 de la ley establece: *“La pérdida de los frutos por caso fortuito a fuerza mayor será soportada por las partes en la misma proporción convenida para el reparto de aquéllos.”*

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

Ej: En el arrendamiento se pacta un precio de \$ 1.850 por hectárea trabajada y en la aparcería se pacta un % del rendimiento obtenido del total de hectárea trabajadas.

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

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

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

Este contrato es de carácter asociativo, cada parte va detrás de su ventaja, por lo cual el interés es transitorio, y no se constituye una tercera persona, sociedad, con capital propio, que posee derechos y obligaciones.

#### Tratamiento frente al IVA

Una de las principales características es que ambas partes de este contrato ejercen habitualmente la modalidad de producción agropecuaria, y que sin conformar un sujeto empresa en su conjunto (Dictamen 7/80 - DATyJ), asumen riesgos en forma independiente a la actividad que desarrollan. De acuerdo a la opinión establecida por AFIP en su Dictamen (DAT) 81/92, el hecho imponible se perfecciona para el aparcerero en el momento de la venta de los productos cosechados y para el dador cuando venda los granos que le corresponden en la distribución de productos acordada por contrato. El aparcerero dador no vende, ni da en pago al aparcerero tomador el porcentaje acordado, solo hay distribución o reparto de la producción. Es decir que, en el impuesto al valor agregado, ambas partes contratantes son sujetos. El hecho imponible se perfecciona al momento de enajenar el producto recibido de la distribución efectuada, luego de concluirse el contrato de aparcería (Dictamen 56/2002 - DAT).

#### Tratamiento frente a Ganancias

Respeto a este tipo de contratos, nada establece la ley sobre el tema, en nuestra opinión cada una de las partes contratantes deberán imputar a costo y/o sementeras los insumos afectados en forma directa e indirecta para la obtención de los granos, de acuerdo a las normas impositivas vigentes y en el caso de que ya se haya realizado la cosecha de los granos y practicado la división de los mismos a cada parte, corresponderá valuar los mismos de la siguiente manera:

Con cotización conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

Por último, el resultado impositivo obtenido por cada una de las partes deberá encuadrarse como de tercera categoría.

#### Tratamiento en IIBB

En el caso de este tributo, el análisis es igual que al IVA, es decir, la distribución de los frutos no está alcanzada por el impuesto mencionando, y solo corresponderá tributar en la venta que haga cada una de las partes, asimismo, la venta posterior de cada parte en la provincia de Córdoba se encuentra exento de acuerdo a lo establecido art. 215, inc 23.

Lo expresado anteriormente que plasmado en la causa FRESNAL S.A., cuando el Fisco Provincial intentó gravar las “prestaciones” entre las partes de un contrato asociativo. El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires afirmó que sólo habrá gravabilidad cuando se enajene a terceros los frutos obtenidos.

En general las jurisdicciones consideran también productor al aparcero dador.

### **Arrendamiento con pago en especie**

Constituye una modalidad corriente en nuestro país el pago del arrendamiento en especie y nos atrevemos a decir que prácticamente la gran mayoría de los contratos se hacen de esta manera. Al no pertenecer este tipo de contrato a los previstos por la ley 13.246, se deberán regir por lo convenido entre las partes, por las normas del código civil y comercial de la nación y fundamentalmente por los usos y costumbres de la actividad.

Por su parte, en respuesta a una consulta de fecha 24/4/1991 la AFIP sostiene que la entrega de bienes muebles que realiza el arrendatario constituye una dación de pago, considerada venta por el artículo 2 de la ley del IVA. La dación en pago no es un tipo de contrato si no que constituye una de las formas de extinción de las obligaciones tanto es así que en el nuevo código civil y comercial se encuentra legislada dentro de los art. 942 y 943.

Ahora bien, en la práctica es casi imposible que el arrendador reciba los frutos y los pueda vender directamente, ya que para poder hacerlo necesita entre otras cosas estar inscripto en AFIP como productor, inscribirse en el registro de productores de granos, solicitar carta de porte para mover los frutos, es decir cumplir con todas las exigencias que dispone AFIP para cualquier tipo de productor, con lo cual, lo normal es que quien venda sea el arrendador y el arrendatario emita un comprobante legal que surge de multiplicar los kilos fijados por hectárea por el importe del fruto correspondiente.

### **Contrato de maquila**

La Ley 25.113, en su primer artículo define que *“...habrá contrato de maquila o de depósito de maquila cuando el productor agropecuario se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar, en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o procesador retengan para sí.”*.

Este tipo de contrato se perfecciona cuando el productor agropecuario, se obliga a suministrar al procesador o industrial materia prima con el derecho de participar en las proporciones que convengan sobre el o los productos finales resultantes.

El propósito principal de las partes está direccionado a la industrialización del fruto primario que entrega el productor agropecuario al empresario (maquilero), en realidad es una manera muy especial de pagar la tarea de industrialización del bien primario, con parte del mismo producto manufacturado, es decir hay una distribución del bien industrializado en la proporción que se acordare contractualmente como si fuera una sociedad.

#### Aspectos generales a considerar.

El que suministra la materia prima debe ser obligatoriamente un productor Agropecuario.

Son nulas todas las cláusulas incluidas en el contrato que obliguen al productor a vender parte o la totalidad de los productos finales de su propiedad al industrial.

La ley no pone límites a los procesos de industrialización que se puedan acordar, por lo cual todo producto del agro o ganadero puede ser objeto de este régimen.

Debe haber un contrato por escrito donde se deben establecer, además de los elementos esenciales de todo contrato, lo siguiente:

- Cantidad de materia prima contratada
- Lugar de procesamiento
- Lugar donde se depositarán los productos elaborados que correspondan al productor
- Facultades de control del productor agropecuario sobre el proceso de elaboración
- Fecha y lugar de entrega del producto
- Proporciones sobre productos finales resultante a favor del productor, que deben ser de idéntica calidad a los del industrial.
- Es obligatoria su inscripción en el registro público



### Aspectos Impositivos

Si bien ha habido una variada interpretación de la AFIP respecto de este aspecto, con en el dictado de la ley 25.113, del Dictamen 25/2002- 70/2002 y la Nota Externa 4-1998 este tema ha quedado solucionado. A saber, la mencionada ley establece en su art. 1 último párrafo que, *“en ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho económico imponible”*

Por su parte el dictamen establece que *“..se concluye que las prestaciones originadas en los contratos de maquila comprendidos en el artículo 1º de la Ley N° 25.113 mediante el cual una parte se obliga a suministrar la materia prima y la otra a elaborarla, participando ambas en proporciones, del producto elaborado resultante, no constituyen hechos imposables en el Impuesto al Valor Agregado; siendo al momento de la venta que cada parte realice, de las proporciones del producto elaborado que le fuere asignado de acuerdo al contrato, cuando se configurará el hecho imponible previsto en el inciso a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”*

El aspecto principal en el IVA es que luego de transformarse los productos, por ejemplo, de granos de soja obtenemos harina y aceite, la alícuota de venta de los productos en el IVA pasa de ser del 10,5% al 21%, mejorando notablemente el precio recibido por el productor en el momento de la venta de los mismos.

Respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, consideramos que la situación del productor no cambia como consecuencia de participar en un contrato de maquila, es decir sigue siendo productor agropecuario frente a la gabela, y en el caso de la provincia de Córdoba continuará estando exento de acuerdo a lo previsto por el art. 215 inc. 23 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

## **Pool de siembra**

Pool de siembra es la denominación que recibe en la Argentina un sistema de producción agraria caracterizado por el papel determinante jugado por el capital financiero, el gerenciamiento de riegos y la organización de un sistema empresarial transitorio que asume el control de la producción agropecuaria, mediante el arrendamiento de grandes extensiones de tierra, y la contratación de equipos de siembra, fumigación, cosecha, transporte, ingenieros, contadores, abogados, etc, con el fin de generar economías de escala y altos rendimientos. Al finalizar la cosecha y realizarse el producto, las ganancias son distribuidas. La palabra inglesa "pool" -en este uso, significa "vaca" o "colecta", es decir, se trata de un fondo que reúne el aporte en dinero de varios inversores, para con ese dinero proceder a contratar los bienes y servicios necesarios para realizar una cosecha agraria, y luego distribuir la ganancia entre los miembros del pool. El sistema desempeña un papel dominante en la producción de soja en la que la Argentina se ha vuelto tercer productor mundial en el mercado de venta del producto en bruto, y primero en el mercado de aceites de soja.

Algunos de estos denominados pooles son más informales que otros, estos son por ejemplo cuando se juntan varios productores agropecuarios del barrio, por decirlo de alguna manera, y comienzan a alquilar diferentes campos para lograr una escala más competitiva, y llegan a trabajar en conjunto no más de 5 mil hectáreas; otros, son pooles mas profesionalizados que adoptan algún formato societario o fideicomisos y que entraron a la actividad motivados por las altas rentas y no por su esencia de productores agropecuarios

Para analizar la situación tributaria de este tipo de contratos, dependerá fundamentalmente del acuerdo de los mismos y diferirá del encuadre legal adoptado.

## **Sociedades constituidas regularmente**

Si estuviéramos al frente de una S.A. o una SRL para desarrollar este tipo de pool de siembra no resultaría un tratamiento diferente al que se debe darle a este tipo de sociedades habitualmente, la única diferencia es respecto al funcionamiento legal que puede tener la entrada o salida de socios, lo cual deberá estar claro en el acta de constitución.

En el caso de elegir una Sociedad de Hecho en lo que respecta a IVA e IIBB la sociedad declarará regularmente los tributos, y en el caso de Ganancias será declarado por los socios participante en función del porcentaje de participación de cada uno

La forma de aporte de capital a los pools de siembra puede darse de dos maneras:

#### **Aporte financiero sin garantía de retribución**

Bajo esta modalidad los inversores están aportando fondos y participan del riesgo inherente del negocio como si fuesen titulares del mismo, pudiendo el mismo generar ganancias o pérdida. Se trata ni más ni menos de colocaciones de capital.

Si bien no existe legislación impositiva específica, la propia AFIP emitió el dictamen N° 50/95, el cual manifiesta los lineamientos impositivos que caracterizan a esta forma asociativa. La sociedad administradora se ocupa de la gestión del negocio celebrando todos los contratos pertinentes (arrendamientos, con contratistas, con proveedores, etc) para el desarrollo del mismo, con los inversores se suscribirán contratos de adhesión al fondo con características particulares por actuar esta por cuenta y orden de sus inversores. La administradora podría invertir en diversos proyectos, siendo partícipes de los mismos distintos inversores. Estamos ante un contrato atípico asociativo porque no puede ser considerado un mutuo, pues puede suceder que el capital no sea reintegrado, siendo el aporte de capital a riesgo.

Impuesto a las Ganancias: la sociedad registrara las operaciones en base a toda la documentación que genera la actividad permitiéndosele incluir entre las deducciones los cargos abonados a los inversores por su participación.

Impuesto al Valor Agregado: la sociedad administradora será la responsable del impuesto liquidando las declaraciones juradas en base a los débitos y créditos generados por la actividad. Los inversores recibirán una distribución de resultados que no se halla alcanzada por este impuesto, esta conclusión es arribada en base a los dictámenes del fisco 81/92 y 38/94 por el carácter asociativo de este contrato.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el impuesto se encuentra exclusivamente a cargo de la sociedad por las ventas que realice.

### **Aporte financiero con garantía de retribución**

En este tipo de contratos, al existir una garantía de devolución del capital y fijando algún tipo de retribución asegurada sobre los fondos aportados, es asimilable e aun préstamo de dinero. Lo cierto es que la intención de estos inversores es la obtención de un rédito asegurado no participando del riesgo del negocio. Por lo tanto, dicha retribución adquiere el carácter de interés ya sea este fijo o variable y tendrá el tratamiento que la legislación impositiva le otorga a este concepto.

Impuesto a las Ganancias: La retribución a obtener por los inversores será sobre el propio capital como préstamo de dinero y por tanto generará una renta considerada de segunda categoría, si se trata de una persona física; o de tercera categoría, si estamos frente a un aportante sujeto empresa para el impuesto a las ganancias.

### Tratamiento en IVA

El inversor emitirá una factura con IVA discriminado e ingresará dicho monto a la AFIP, calculándose este impuesto sobre la rentabilidad obtenida quedando al margen el capital aportado.

Sociedad Administradora, computará como crédito fiscal el monto de IVA abonado a sus inversores.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos: frente a la rentabilidad asegurada, considerada interés, se halla gravada y aquí puede consideramos grabarlo con la alícuota con alícuota de préstamo de dinero, ya que la retribución es asegurada como en el caso de un préstamo.

## **CAPITULO II**

### **Funcionamiento del sistema comercial agrícola en Argentina**

La comercialización de los productos obtenidos por cualquiera de las modalidades de contratos que analizamos en el capítulo I, tiene características muy importantes y peculiares que lo diferencia de la de cualquier otro tipo de bienes que se comercian en la República Argentina, y aún más, no se comprara en lo absoluto con las características que los mismos tiene en países vecinos como Paraguay, Brasil o Uruguay. Algunas características detallamos a continuación:

- La producción agrícola se encuentra en manos de miles de productores, diseminados a lo largo y ancho del país.
- La mayor parte de los productos cosechados fluyen a los puertos y/o centros de acopios en un muy corto tiempo, no más de 30 días corridos para cada cosecha, esta estacionalidad hace que ante una demanda estable a lo largo del año el precio en cosecha tienda a disminuir en esta época producto del exceso de oferta en determinado tiempo.
- Por razones geográficas, la producción agrícola se concentra regionalmente.

- Existe un reducido número de demandantes finales ya sea en el mercado interno o externo. La participación de los corredores posibilita la concentración de lotes de menor volumen de manera de formar lotes de mayor volumen para negociar los precios en condiciones de un equilibrio más justo.
- Los factores climáticos influyen en las condiciones de cosecha y volúmenes de las mismas, produciendo cierta volatilidad en el nivel de precios.
- El hecho de que gran parte de la cosecha de Argentina tengan por destino final el mercado externo, ya sea como grano, como producto elaborado o como insumo, determina que los precios que rigen en el mercado interno sean altamente dependientes de las cotizaciones de los mercados internacionales.

### **Etapas del sistema administrativo comercial en Argentina**

Cuando hablamos del sistema comercial de granos en Argentina nos estamos refiriendo a la producción de más de 128 millones de toneladas de producto bruto en un año calendario.

Las producciones de los cultivos tradicionales están destinadas a satisfacer: el auto consumo en campo, es decir aquella parte de la producción que se utiliza como semilla, forraje y no ingresa a los canales comerciales habituales; los destinados a la industrialización agregando valor; y los destinados en brutos a la exportación.

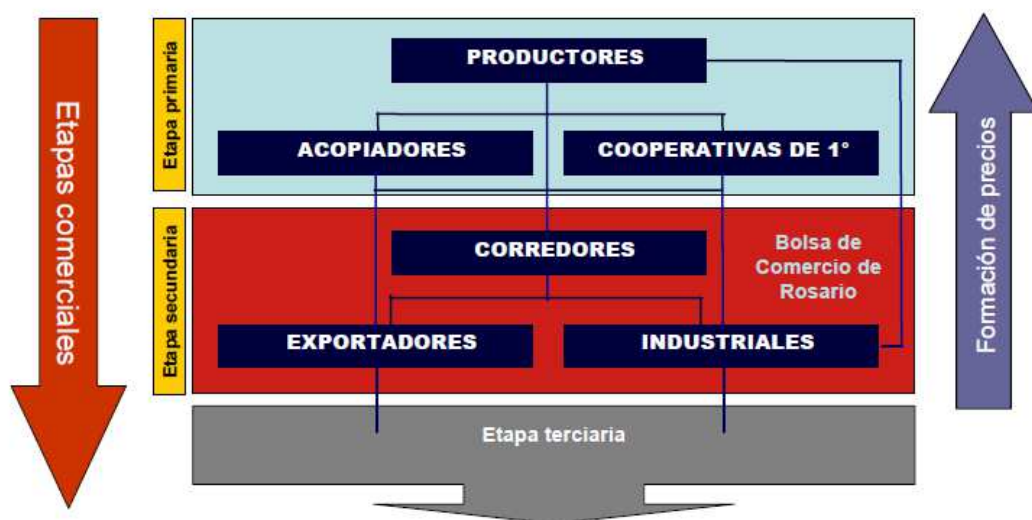
En el circuito comercial existe una estructura teórica en tres partes que se diferencian entre cada una por el tipo de participantes que integran.

Etapa primaria: la relación comercial y/o las transacciones se da entre productores pequeños o medianos con acopiadores y/o cooperativas de primer grado.

Etapa secundaria: la relación comercial se da entre los acopios y/o cooperativas con la exportación y/o las industrias. En esta etapa cumple un rol fundamental la actividad de los

corredores de cereales, cuya función principal es acercar la oferta y la demanda, estos no solo operan con el acopiador o cooperativa de primer grado y el exportador, sino que lo pueden hacer a lo largo de toda la cadena. Es cada vez más notorio en el mercado que grandes productores operan directamente con el exportador, de manera de achicar diferencias en los descuentos para la comercialización.

Etapa terciaria: la relación se da entre exportadores e industriales recíprocamente.



Un actor muy importante son las bolsas de comercio o de cereales, que tienen como función primordial facilitar la circulación de los granos, ofrecer un ámbito para adecuado para la formación objetiva de los precios, al posibilitar a los oferentes y demandantes el encuentro para la realización de los negocios, de esta manera se asegura una transparencia en el mercado mediante la difusión y publicación de los precios y condiciones de contratación de cada negocio.

## La formación de precios en Argentina

Al venderse la mayor parte de la producción granaria argentina en el exterior, para la formación de los precios domésticos, es relevante el precio de exportación de granos, aceites y subproductos. Los valores a los que vende el productor agropecuario argentino sus granos en el mercado local, están influenciados y dependen de los precios internacionales. Los precios FOB puertos argentinos (F.O.B. son las siglas en inglés de “free on board” o libre de gastos a bordo de buque) son indicadores del valor que los clientes externos están dispuestos a pagar por nuestros productos.

Si a estos precios FOB se le descuentan los derechos de exportación (retenciones) que percibe el Estado Nacional y los gastos que se producen en el proceso de exportación (comisiones, carga y descarga en puertos, costos aduaneros, etc); se obtendrá el denominado FAS teórico o precio paridad de exportación (F.A.S. siglas en inglés de “free alongside ship” o libre de gastos al costado del buque). El FAS teórico es una construcción “teórica” del valor que podía pagar la exportación considerando una determinada estructura de costos. La estructura de costos considerada intenta promediar los costos del conjunto de la exportación. Por lo tanto, no contempla los costos de una única empresa, tampoco considera márgenes ni las primas por



incertidumbre o riesgo que cada empresa pueda tomar.

FOB en US\$
<b>menos</b>
<b>Derechos de exportación</b>
1 Carga y descarga
2 Almacenaje
3 Senasa
4 Surveyor
5 Despacho Aduana
6 Comisión Corredor Fob
7 Estibaje
<b>Gastos en Puerto</b>
1 Diferencia tenor graso (solo girasol)
2 Diferencia proteína (solo trigo)
3 Impuesto de sellos
4 Derecho de registro
5 Comisión corredor Fas
6 Análisis
7 Impuesto a los d/c
8 Interés prefinanciación exportaciones
9 Financiación Iva
FAS Teórico US\$

## Liquidación de operaciones primarias de granos

Las operaciones primarias de granos son aquellas en las cuales interviene un productor agropecuario en calidad de vendedor de los granos, siendo la contraparte un comerciante intermediario, acopiador, consignatario, o un adquirente final, industrial y/o exportador, ya sea que la misma se realice en forma directa o mediante la intervención de un corredor. Las operaciones mencionadas se documentan mediante los formularios que para cada etapa prevé la legislación vigente y se pueden sintetizar de la siguiente manera:

a) El traslado físico de los granos desde las zonas de producción hacia las plantas de los sujetos que actúan como compradores, es respaldado mediante carta de porte. Mediante la publicación de la Resolución Conjunta (AFIP-ONCCA-Subserc. Transp. Automotor) 595-3253-6/2009 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. Se trata del título legal que instrumenta y prueba el contrato de transporte interjurisdiccional, que, al ser de carácter obligatorio, contribuye al control de la trazabilidad de la cadena comercial de granos en todas sus etapas, permitiendo la fiscalización del transporte de los productos que la integran.

El formulario deberá ser confeccionado por el sujeto obligado en origen y una vez realizada la carga de los granos. De realizarse el transporte por vía terrestre, deberá obtenerse el Código de Trazabilidad de Granos vinculado a la carta de Porte, ya que éste deberá estar consignado en la misma. Cabe destacar que quedan prohibidos el tránsito y la descarga de mercadería que no se encuentre debidamente amparada por la Carta de Porte, o cuando la misma se encuentre incompleta, ilegible y/o adulterada, según corresponda, al momento de la carga, tránsito o descarga de los granos. Asimismo, vale aclarar que deberán generarse tantos formularios como destinos y/o especies de granos se transporten.

b) A partir de la llegada del camión/vagón a las instalaciones de descarga, se perfeccionarán los romaneos de entrada de los granos y se realiza el “Certificado de Depósito Intransferible formulario C.1116 A”, el cual constituye la constancia de depósitos de los granos a favor del productor.

c) Una vez producida la venta se documenta con un formulario de “Compraventa Liquidación C.1116 B” o un “Mandato/Consignación Liquidación C.1116 C”, que respalda la transferencia de propiedad de los granos. Cabe aclarar que la venta puede ser anterior a la llegada del camión a la planta de descarga.

La Administración Federal de Ingresos Públicos mediante la Resolución General N° 3.419 publicada en el Boletín Oficial del día 21 de diciembre de 2012, ha establecido un régimen obligatorio especial para la emisión de la “liquidación primaria de granos” no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos – y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-, cuando el vendedor revista la condición de productor agropecuario con el objeto de documentar adecuadamente las operaciones de compraventa o consignación de los mismos. El régimen especial tiene vigencia a partir del día 13 de marzo de 2013, fecha a partir de la cual solo será válida la liquidación primaria de granos emitida en forma electrónica. Se incluyen en el régimen especial las liquidaciones de compraventa o consignación de granos, denominados como formularios C.1116 B o C.1116 C respectivamente.

Se encuentran comprendidos en el régimen obligatorio especial los contribuyentes y/o responsables que intervengan en la emisión de las liquidaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos- y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas- que realicen a productores agrícolas, los sujetos que actúen como adquirentes (acopiadores, cooperativas, consignatarios, intermediarios, mercados de cereales a término), que se encuentren incluidos y habilitados en el “Registro Único de Operadores de la Cadena

Agroalimentaria (RUCCA)” creado por la Resolución N° 302 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (B.O. 15/05/2012).

Además, se encuentran incluidas aquellas liquidaciones que efectúen a los productores agrícolas los corredores inscriptos como tales en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas” establecido por la R.G. (AFIP) N° 2.300, sus modificatorias y complementarias, que actúen por cuenta y orden de terceros.

### **Emisión de la Liquidación Primaria de Granos**

Para la emisión de la liquidación primaria de granos los contribuyentes y/o responsables citados precedentemente, deberán ingresar al sitio web del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) utilizando su clave fiscal con nivel de seguridad 2 como mínimo y acceder al servicio denominado: “Liquidación Primaria de Granos”.

Para acceder al servicio los contribuyentes y/o responsables deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Poseer CUIT activa y asignada.

b) Estar incluidos y habilitados en el “Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCCA)” creado por la Resolución N° 302 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (B.O. 15/05/2012).

También se podrá utilizar el procedimiento de intercambio de información basado en el servicio web habilitado a tal fin, cuyas especificaciones técnicas se encuentran disponibles en el sitio del Organismo.

La “liquidación primaria de granos” contendrá un “Código de Operación Electrónica (COE)” que será asignado por el sistema, sin el cual el documento no tendrá validez.

Una vez confirmada la liquidación primaria de granos, su fecha de emisión implica el cierre de la operación de venta. El productor podrá realizar la visualización de la misma a través del sitio del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) utilizando su clave fiscal con nivel de seguridad 2 como mínimo y acceder al servicio denominado: “Liquidación Primaria de Granos”.

La AFIP podrá limitar o autorizar excepcionalmente la emisión de la “Liquidación Primaria de Granos”, con motivo de una verificación y/o fiscalización sobre la base de parámetros objetivos de medición, de acuerdo a la magnitud productiva y/o económica y/o uso de los comprobantes que así lo ameriten, de acuerdo a la situación fiscal del contribuyente.

### **Liquidación de operaciones secundaria de granos**

Con el dictado de 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.

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

### **CAPITULO III**

#### **Regímenes de información relacionados a la actividad agraria**

Existen diferentes Resoluciones Generales dictadas por AFIP relacionadas con los regímenes de información de la actividad agrícola, tendientes a lograr un seguimiento de cada productor a través del control de la capacidad productiva y de los movimientos de granos.

Durante los últimos años, diferentes organismos del estado nacional, principalmente AFIP, fueron imponiendo normas que regulan las actividades comerciales de las empresas agropecuarias. emitiendo una verdadera batería de resoluciones que deben cumplirse en determinado momento. Muchas de las medidas se respaldan en normas y otras, a pesar de del inconveniente que provocan, surgen sorpresivamente en el momento de efectuar alguna gestión desde la página Web de algún organismo público o de algún aplicativo. Nace de esta manera el control previo de los organismos nacionales, además de la verificación que se hace a posteriori para determinar el grado de cumplimiento fiscal de los contribuyentes. Todos estos regímenes generan un costo administrativo adicional muy importante que deben afrontar los pequeños y medianos productores agropecuarios, además los mismos constituyen una presión fiscal indirecta, ya que representan un alto costo administrativo asociado para su cumplimiento en tiempo y forma.

Se destaca que la falta de cumplimiento de las obligaciones formales del sector y las de las indirectas no exclusivas de la actividad, pueden generar importantes multas que afectan las finanzas del productor.

Es necesario “simplificar la carga de la información para el cumplimiento, especialmente en cuanto a los distintos regímenes de información de la AFIP sobre la actividad agraria. A fin de

mejorar la fiscalización y verificación de las obligaciones impositiva, la menor carga administrativa para el productor.

### **Justificación jurídica de los regímenes de información**

Las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador se encuentran expresamente regladas en el capítulo V que comprende a los artículos 33 a 36.1 de la ley N° 11.683 y normas reglamentarias concordantes, con la aplicación supletoria la ley N° 19.549 de procedimientos administrativos tal como lo prevé el artículo 116 de la ley de procedimientos tributarios

La ley de procedimiento tributario le otorga a la AFIP amplias potestades para el cumplimiento de sus fines de verificación y fiscalización en el ámbito tributario , entre ellas, establecer el cumplimiento obligatorio de ciertas formalidades que facilitan las tareas de control, como así también amplias facultades para ejercer su función de fiscalización y control respecto de la situación de los contribuyentes, responsables e incluso de los terceros, aunque no sean parte de la relación jurídico tributaria sustantiva, pero con ciertos límites que hacen a la razonabilidad.

En este sentido, en la causa Palacio de Lois, Graciela y otros c/PEN" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 23/12/1998 la cámara establece fija límites en el ejercicio de las potestades discrecionales que la ley otorga a la Administración: "...Las facultades discrecionales de los poderes públicos deben ser ejercidas dentro de los límites de la razonabilidad, cuidando de no menoscabar los derechos constitucionales pues, si bien éstos no son absolutos, su ejercicio está sometido a las leyes que las reglamentan, siempre que sean razonables, se adecuen al fin por el cual fueron establecidos y no incurran en arbitrariedad".

El doctor Osvaldo Soler, en su obra "Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancia, Administrativo, Penal", en sus capítulos XVII y XVIII, respectivamente, abordó el

---

tema de los agentes en general refiriéndose al tema del deber de colaboración tributaria expresando que, el Estado, se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, cargas o sacrificios que los ciudadanos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad, las que genéricamente reciben la denominación de carga pública, centrándose en los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional.

Gran parte de la doctrina coincide en que los regímenes generales de información deberían tener basamento en una ley formal emitida por el Congreso de la Nación, esto se desprende de la propia letra del artículo 17 de la Constitución Nacional, que prescribe que “ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley”.

Ha dicho calificada doctrina que "el exceso de actividad normativa es una anomalía que conspira contra la recta aplicación del sistema fiscal. Si se agrega a ello el grado de dispersión en los modos de expresarla y sus difusas jerarquías (resoluciones generales, instrucciones generales, instrucciones, disposiciones y notas internas, entre otras), no cabe sino concluir que atenta contra la transparencia que debe regir la relación Fisco-contribuyente. Buen ejemplo de cómo la actividad normativa sobrepasa el contenido de la ley es el abuso del sistema reglamentario de retenciones y percepciones y sistemas de información, que terminan por desvirtuar la finalidad de la ley, haciéndole perder el efecto de neutralidad que le confiere la estructura económica de la ley que inspiró su dictado.

Por otra parte, el envío de información sensible de las empresas y los individuos pone en peligro el normal desarrollo de las actividades comerciales, ya que el Estado no asegura el secreto e intangibilidad de las bases de datos en poder del Fisco, como ya ha pasado en el mes de octubre de 2017 donde se filtró desde la AFIP datos de personas y sociedades que había accedido al blanqueo de capitales; como así tampoco se han creado los instrumentos y sanciones para los funcionarios que filtren este tipo de información confidencial.



Podemos observar que después de leer y analizar diferentes regímenes de información, no solo de la actividad agropecuaria, muchos de ellos resultan manifiestamente inconstitucionales, por cuanto resulta violatorio de los arts.14 de la CN, que consagra los derechos de comerciar libremente y de usar y disponer de la propiedad; art 16, que establece la igualdad ante la ley; art. 19, por el cual ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe; art. 28, que estipula que los principios, garantías y derechos reconocidos en los artículos anteriores no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio; y art. 31, que establece la supremacía de la Constitución y de las leyes de la Nación que se dicten en consecuencia, es decir que los derechos y garantías descriptos anteriormente no pueden ser alterados por meras normas administrativas como los son las resoluciones generales.

### **Comercialización de granos no destinados a la siembra —cereales y oleaginosos— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas— RG 2.300**

El Registro Fiscal de Operadores de Granos está integrado por diferentes actores en las operaciones de compra-venta de cereales y oleaginosas. A través de la RG (AFIP) 2300- B.O 01/10/2007 y modificatorias (RG -3100), se estableció un régimen definitivo de retención de IVA y del impuesto a las ganancias en la comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arveja.

Este registro es de carácter “optativo” y al cual se inscriben aquellos actores que comercializan cereales y oleaginosas, productores de granos no destinados a la siembra, inscriptos en IVA, los acopiadores por cuenta propia y/o en consignación, a los correderos y los proveedores de plan canje, de bienes o servicios por productos granarios. que no están destinadas a la siembra. Al encontrarse dentro de dicho Registro, el productor se verá beneficiado con menores alícuotas

de retenciones en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado (IVA) por sus operaciones de venta de granos. También, se verá beneficiado con el reintegro sistemático de buena parte de las sumas que se retienen en concepto del IVA, vía acreditación en la Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) declarada.

Los sujetos que estén inscriptos en el registro de operadores de granos, no le son aplicables el régimen de retención de la RG 2854- Régimen general y la RG 830- Régimen de retención del Impuesto a las ganancias. Debiéndose aplicarse, para la retención del impuesto a las ganancias la RG (AFIP) 2118.

### **Objetivo**

El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, tiene como objetivo facilitar la identificación de los sujetos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores, lo que producirá un adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres. Asimismo, posibilita la implementación de un procedimiento especial de reintegro sistemático y parcial de las sumas retenidas, a los efectos de preservar la real y efectiva incidencia del régimen de retención en las operaciones primarias.

### **Requisitos formales del registro**

En cuanto a los requisitos para la inclusión en registro, se tiene que presentar la documentación y el formulario 937. Como mecanismo formal. En general acreditar la condición de empleador, agente de IVA, impuesto a las ganancias y RUCA (EX ONCCA). El plazo para la procedencia o denegatoria es 60 días corridos desde la aceptación formal.

Para el caso de productores de granos, detallar los inmuebles afectados a la actividad. En los contratistas rurales se exige demostración de maquinaria o aviones. Con el detalle de

maquinarias empleadas en la explotación. Para arrendadores título de la propiedad del inmueble. Para el caso de no propietarios fotocopia del contrato arrendamiento del inmueble afectado a la actividad. Como así también copia del resumen de cuenta bancaria con certificación bancaria.

Debe presentarse la documentación respaldatoria dentro de los 5 días corridos ante la agencia de la AFIP. Por incorporaciones o modificaciones se declara hasta el último día del mes inmediato siguiente al que se produzcan. También debe presentarse la documentación a posterior en la Agencia de la AFIP.

#### **Alícuotas de retención aplicables**

Cuando el sujeto está inscripto en el registro, la retención de IVA es del 8 %, en el caso de granos en general y para el arroz es del 18%. Correspondiendo la devolución sistemática en granos en general del 7%, arroz 9%.

Los sujetos incluidos y habilitados en el registro sufrirán en el registro retenciones de IVA y de Ganancias en sus operaciones de venta de granos no destinados a la siembra, las cuales sufrirán un importante incremento si están suspendidos o excluidos de dicho padrón.

Por ejemplo, si se está inscripto en el registro de operadores de granos, se retiene a través del agente de retención el 8% de IVA, con devolución sistemática por CBU del 7%. En el impuesto a las ganancias se retiene el 2 % sobre el excedente de \$100.000. Para el caso de intermediarios se contempla un mínimo de \$ 7.000. Si no está inscripto en el registro o están excluidos, en el IVA se retiene el 10,50 % sin devolución sistemática. Con respecto al impuesto a las ganancias se retiene el 15 % del precio de venta, sin aplicación de mínimo no imponible. Para intermediarios es el 8 % directo.

En el caso de estar suspendido del registro, la retención en el IVA es del 10,50 %. Tiene la misma retención que los inscriptos es decir con un mínimo imponible de \$ 100.000 y sobre excedente el 2 %.

### **Sujetos obligados a actuar como agentes de retención**

- 1- Los adquirientes de los productos indicados anteriormente que revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado.
- 2- Los Exportadores.
- 3- Los acopiadores, cooperativas, consignatarios, acopiadores-consignatarios y los mercados de cereales a término.

### **Implicancias financieras y económicas del registro.**

Si bien como dijimos al principio no es obligatorio estar inscripto en el registro de operadores de granos, el mecanismo tiene sus ventajas financieras y económicas.

Por ejemplo, cuando un productor agropecuario venda sus granos le retendrán el 8 % en concepto del impuesto al valor agregado y el 2 % de ganancia, pudiendo solicitar el reintegro del 7 % de las retenciones del impuesto al valor agregado. Siempre que el productor no se encuentre suspendido del registro a la fecha de acreditación del reintegro correspondiente. Si no se encontrara inscripto, le retendrán totalmente el IVA y el 15 % de impuesto las ganancias, con el agravante de que no pueda solicitar la devolución de las retenciones de IVA que le han realizado.

En cuanto a los principales perjuicios que pueden afectar a los productores, es la limitación de la cantidad de carta de porte, lo cual le restringe la comercialización de granos al productor o intermediario.

En el caso de intermediarios excluidos no podrán compensar las retenciones efectuadas con las retenciones sufridas al momento de presentar la información a la AFIP.

A continuación, un resumen de las alícuotas y bases en un cuadro explicativo

REGISTRO DE OPERADORES DE GRANOS RG 2300						
CATEGORÍA	Aspectos relevantes	SITUACIÓN ANTE EL REGISTRO DE OPERADORES DE GRANOS				
		INCLUIDO				NO INCLUIDO
		Activo		Suspendido		Excluido
Con registraci3n de contratos ante AFIP o Doc. RG2300 presentada completa y no vencida u oblea de la bolsa de cereales.	Sin registraci3n ante AFIP, sin oblea, sin documentaci3n	Suspendido art. 40 inc. a	Suspendido art. 40 inc. b	5º d3a corrido de la publicaci3n en web		
PRODUCTOR	Vigencia de la condici3n	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	5º d3a corrido de la publicaci3n en web
	Vigencia de un cambio de categor3a	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	
	Al3cuota de retenci3n aplicable	8,00%	10,50%	10,50%	10,50%	10,50%
	Registraci3n de LPG	S3	No	No	S3	No
	Acceso de reintegro sistem3tico	S3	No	No	S3	No
	Retenci3n Ganancias RG2118	2,00%	15,00%	2,00%	2,00%	15,00%
	Exenci3n retenci3n Gcia RG830	Aplicable	No aplicable	Aplicable	Aplicable	No aplicable
	Debe estar inscripto en el RUCA	No	No	No	No	No
	Como exportador, podemos compensar con Reintegro las retenciones efectuadas?	S3	S3	S3	S3	No
Como acopiador, podemos compensar con saldo de libre disponibilidad las retenciones efectuadas?	S3	S3	S3	S3	No	
ACOPIADOR Y CONSIGNATARIO	Vigencia de la condici3n	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	5º d3a corrido de la publicaci3n en web
	Vigencia de un cambio de categor3a	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	2º d3a corrido de la publicaci3n en web	
	Al3cuota de retenci3n aplicable	8,00%	10,50%	10,50%	10,50%	10,50%
	Acceso de reintegro sistem3tico	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable
	Retenci3n Ganancias RG2118	2,00%	15,00%	2,00%	2,00%	15,00%
	Exenci3n retenci3n Gcia RG830	Aplicable	No aplicable	Aplicable	Aplicable	No aplicable
	Debe estar inscripto en el RUCA	S3	S3	S3	S3	S3
	Como exportador, podemos compensar con Reintegro las retenciones efectuadas?	S3	S3	S3	S3	No
	Como acopiador, podemos compensar con saldo de libre disponibilidad las retenciones efectuadas?	S3	S3	S3	S3	No

RETENCION IMPUESTO A LAS GANANCIAS - R.G. 2118/2006										
CONDICIÓN DEL SUJETO	INSCRIPTO EN GANANCIAS									
	INSCRIPTO EN EL REGISTRO DE OPERADORES DE GRANOS					NO INSCRIPTO EN EL REGISTRO DE OPERADORES DE GRANOS				
CONCEPTO	BASE	MÍNIMO NO IMPONIBLE	ALÍC	Retención mínima	Exclusión de Ret. RG830		BASE	MÍNIMO NO IMPONIBLE	ALÍC	Retención mínima
					General	Excepcional				
Compra Ventas de Granos efectuada por Productores	LPG	100.000,00	2%	225,00	Se respeta	Se respeta	LPG	0,00	15%	0,00
Compra Venta de Granos efectuada por Acopiadores	LSG	100.000,00	2%	225,00	Se respeta	Se respeta	LSG	0,00	15%	0,00
Compra Ventas de Granos efectuada Consignatarios y Acopiador-consignatario	6% sobre importe total de la operación	7.500,00	2%	90,00	Se respeta	Se respeta	Importe total de la operación	0,00	15%	0,00
Comisiones Corredor	Pago de comprobante de comisión	7.500,00	2%	90,00	Se respeta	Se respeta	Comprobante de comisión	0,00	15%	0,00

CONDICIÓN DEL SUJETO	NO INSCRIPTO EN GANANCIAS					
	INSCRIPTOS O NO EN EL REGISTRO DE OPERADORES DE GRANOS					
CONCEPTO	BASE	MÍNIMO NO IMPONIBLE	ALÍC	Retención mínima	Exclusión de Ret. RG830	
					General	Excepcional
Compra Ventas de Granos efectuada por Productores	LPG	0,00	35%	0,00	No es aplicable	No es aplicable
Compra Venta de Granos efectuada por Acopiadores	LSG	0,00	35%	0,00	No es aplicable	No es aplicable
Compra Ventas de Granos efectuada Consignatarios y Acopiador-consignatario	Total de la operación	0,00	35%	0,00	No es aplicable	No es aplicable
Comisiones Corredor	Comprobante de comisión	0,00	35%	0,00	No es aplicable	No es aplicable

## Régimen de información de existencias RG 2750

La Resección General 2750 Contiene tres regímenes de información que a continuación vamos a desarrollar:

- a) Existencias -al día 31 de agosto de cada año- de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos- y legumbres secas - porotos, arvejas y lentejas- de propia producción detallados en el Anexo I de la RG N° 2750/10: desde el día 1 y hasta el día 30 de septiembre de cada año, ambos inclusive.
- b) Superficie agrícola destinada a los cultivos indicados en el Anexo II (cosecha fina) de la misma RG: desde el día 1 de julio y hasta el día 31 de octubre de cada año, ambos inclusive.

c) Superficie agrícola destinada a los cultivos mencionados en el Anexo III (cosecha gruesa): desde el día 1 de septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola y hasta el día 31 de enero del año inmediato siguiente, ambos inclusive.

Se debe definir el stock en kilogramos y aclarar la localidad y la provincia en donde se encuentran las existencias.

El régimen informativo se refiere a las existencias de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- de propia producción (sin hacer ninguna alusión al destino posterior que tengan dichos granos) y a la capacidad de producción de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola. Por lo tanto, la existencia de un cereal, por ejemplo, maíz, que el productor lo utilizará para autoconsumo en un "feedlot", deberá cumplir con el régimen de información.

### **Sujetos obligados**

Quedan obligados por este régimen los sujetos cuya actividad sea la obtención de los productos anteriormente citados mediante la explotación de inmuebles rurales, propios o de terceros. También se encuentran alcanzados los contribuyentes que, en forma complementaria a su actividad principal, desarrollen como secundarias algunas de las mencionadas al principio. Hay que tener presente que los productores deben haber informado oportunamente ante la AFIP alguno de los códigos de actividad relacionados con la producción de granos, ya sea como actividad primaria y/o secundaria.

Por lo tanto, se llega a la conclusión de que todos los contribuyentes cuya actividad sea agrícola están obligados a suministrar la información, llámese:

- productores agrícolas incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos;
- productores agrícolas no incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos;
- productores agrícolas monotributistas.

**Sanciones.**

El incumplimiento total o parcial del presente régimen de información implica que la AFIP impida la registración de los contratos y operaciones conforme lo establecido por la RG AFIP 2596, o de las Liquidaciones Primarias de Granos. Asimismo, hará pasible a los responsables de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, como así también la AFIP podrá determinar la incorrecta conducta fiscal de los responsables y disponer la suspensión transitoria de los mismos en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas" establecido por la RG AFIP 2300. 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.

**Régimen de Información de Producción de Trigo, Maíz, Girasol y Soja RG 3342**

La RG 3342/12 establece un régimen de información respecto de la producción de granos no destinados a la siembra de trigo, maíz, soja y girasol. El mismo incluye la producción total de los mencionados granos, independientemente del destino que se le otorgue a los mismos con posterioridad a la cosecha. Es una información dinámica de lo que obtiene el productor por la propia producción mediante la explotación de inmuebles rurales propios o de terceros, bajo alguna de las formas establecidas por la ley 13246 de arrendamientos y aparcerías rurales u otras modalidades.

Esta información está limitada a solo cuatro cultivos: trigo, maíz, soja y girasol. También le permitirá al Fisco confirmar o en su caso ajustar la capacidad productiva declarada por los



productores en la RG AFIP 2750 sobre las superficies afectadas a distintos cultivos. Es por eso, que la RG AFIP 2750 no resulta reemplazada por esta nueva norma ya que la misma tiene por objetivo medir lo que realmente se obtuvo de las hectáreas de las cosechas informadas.

Si bien el plazo para cumplir con el régimen en el caso de la cosecha de maíz, girasol y soja opera el 31 de agosto del corriente, se deberá evaluar la periodicidad de la información hasta llegar a terminar la cosecha de cada grano. En caso de dificultarse la obtención de dicha información, ya sea por cuestiones climáticas, logísticas o de otra índole, como sucede en la práctica, solo como sugerencia, se podría realizar una estimación de los datos de la producción e informarlos al Organismo a través del servicio "PRODUCTORES AGRÍCOLAS - CAPACIDAD PRODUCTIVA" del sitio web del Organismo para evitar posibles problemas en la obtención de cartas de porte, CTG y registración de contratos, entre otras cuestiones. Luego de finalizada la cosecha, pero siempre antes del 30 de septiembre, que es el plazo máximo para la declaración de existencias RG 2750, de corresponder, se podrán modificar los datos suministrados ingresando nuevamente al servicio mencionado, a cuyo fin resultarán válidos los últimos informados.

### **Renspa agrícola. Disposición Conjunta 1-2008**

La disposición conjunta 1/2008 de la Dirección Nacional de Protección Vegetal del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) y 41/2008 de la Dirección Nacional de Fiscalización Agroalimentaria del Organismo incorporó a los productores agrícolas a la obligación de obtener el RENSPA Agrícola o RENSPA "verde".

Oportunamente, la resolución (SENASA) 249/2003 creó el Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios. Desde el 1 de enero, los productores agrícolas de, cereales y otras

no especificadas de todo el país deben inscribirse obligatoriamente en el Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios (RENSPA).

Este registro abarca a todas las actividades agrícola ganaderas y asocia al productor con la producción y el predio en el cual desarrolla la misma.

### **Quienes deben inscribirse**

Todos los productores agropecuarios del país, independientemente de la condición frente a la tierra, el sistema de producción utilizado, el destino o la escala. Incluye a tenedores de animales.

Toda institución pública o privada que realice alguna actividad productiva, o posea animales en sus predios, como universidades, institutos de investigación, fundaciones, centros de inseminación, organizaciones de productores, etcétera.

### **Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas. RG 4096**

Desde el 1 de agosto del corriente año se deja sin efecto el "Registro de Operaciones Inmobiliarias" (ROI) y se reemplaza por el Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas (TIRE), el cual amplía el ámbito de aplicación a los propietarios y usufructuarios de los inmuebles rurales cuando lo destinan al cultivo de semillas y granos de cereales, oleaginosas y legumbres secas y su incumplimiento, además de las sanciones formales, genera retenciones agravadas en el impuesto a las ganancias.

El Registro obliga a inscribir y remitir en formato pdf la información relativa a las tierras destinadas producción de granos y semillas por parte del propietario o usufructuario - explotación de inmuebles propios- o por los arrendadores - explotación por terceros- y por los subcontratistas/subcontrante- subarrendadores.

La falta de cumplimiento, además de las sanciones formales, genera retenciones agravadas del impuesto a las ganancias en oportunidad del pago del arrendamiento/subarrendamiento.

### **Sujetos obligados a inscribirse**

- Los propietarios de tierras que conforme a las leyes catastrales locales revista el carácter de "rural" o "subrural"(personas humanas, jurídicas o cualquier otro sujeto);
- Quienes poseen el derecho de usufructo sobre las tierras "rurales" o "subrurales";
- Cuando la exploten ellos mismos y siempre se dediquen al cultivo de granos y semillas -cereales y oleaginosos- y legumbres secas-porotos, arvejas y lentejas o bien;
- Cuando la explotación sea realizada a través de terceros bajo cualquier modalidad (arrendadores, apareceros dados, subarrendadores, etc.) y éstos la destinen a los cultivos mencionados anteriormente.

Previo a inscribirse en el "Registro deberá informar en el "Sistema Registral" los domicilios de los establecimientos.

## **CAPITULO IV**

### **Contratos de futuros y opciones en el sector agrícola**

En nuestro país cuando la producción de cereales y oleaginosos alcanzó volúmenes importantes que generaban saldos exportables significativos y no existía una cotización que reflejara el valor de los productos ni las condiciones en que se debía negociar las cosechas. El 3 de julio de 1907 el Presidente de la Nación, Dr. José Figueroa Alcorta, creó una comisión que tenía como consigna el estudio de la organización del Mercado a Término de Buenos Aires. El 17 de octubre de 1907 se aprobaron los Estatutos de la Asociación de Cereales de Buenos Aires sobre el modelo de la Liverpool Corn Trade Association, ya que, a principios de esta centuria, el capital británico jugaba un papel importante en nuestro país y comerciantes de granos de Liverpool tenían sus oficinas en la Argentina. Fue el primer mercado de América en garantizar operaciones y el primero en establecerse en Latinoamérica.

La década de los '90 trajo consigo grandes cambios. Las nuevas políticas permitieron un rápido aumento de los volúmenes operados. Se logró la autorización para cotizar y también liquidar las operaciones en dólares estadounidenses, con lo que se eliminó definitivamente el riesgo cambiario en las operaciones de futuros. En 1991 el Mercado cambió su denominación por la actual de " MERCADO A TERMINO DE BUENOS AIRES S.A." En 1992 se incorporó la operatoria de opciones y en el 2000 se puso en funcionamiento el Mercado Electrónico (Mateba).

### **Mercados financieros sobre commodities**

El término commodity equivale a materia prima, es decir, a material en crudo, sin procesar, abarcando un amplio espectro de productos agrarios, metálicos y energéticos; también incluye a los activos propiamente financieros.

Un mercado financiero en materias primas no está obligatoriamente vinculado con la entrega física. La finalidad genuina es el comercio sobre papel donde se documentan las operaciones para conseguir un fin de cobertura o especulativo, pero se liquidan con el objeto de obtener beneficios o pérdidas en dinero. La adquisición del físico se realiza normalmente en el mercado de contado.

Las condiciones que debe cumplir una materia prima para poder ser negociada en un mercado de futuros son:

- 1.- Debe haber volatilidad en el precio: sin ella no existe riesgo en tal negociación
- 2.- Debe ser suficientemente homogénea: permite que puedan ser estandarizadas en las condiciones de calidad y entrega.
- 3.- Debe tener una estructura de mercado competitiva: se requiere un gran número de compradores, vendedores y operadores.

**Contratos cash, forward y a futuro**

El contrato cash es aquel en el cual un comprador y un vendedor acuerdan el precio de un producto de una determinada calidad y cantidad para su entrega inmediata.

La calidad y la cantidad de la mercadería y los términos de entrega son acordados entre comprador y vendedor. El cumplimiento del contrato depende de la buena fe de ambos.

El contrato forward es aquel en el cual el vendedor acuerda entregar un producto al comprador en una determinada fecha futura. Cuando se pacta el contrato ambos acuerdan tanto la calidad y cantidad de la mercadería como el momento y lugar de entrega y el precio. En este caso, al igual que el contrato anterior, el cumplimiento depende de la buena fe de ambas partes.

El contrato a futuro es aquel por el cual se adquiere el compromiso de entregar o recibir mercadería de una determinada cantidad y calidad en un lugar, mes futuro y precio también determinado.

Si bien el contrato forward y el contrato de futuros son contratos entre dos partes, para entregar una mercadería en una fecha futura, en este último la cantidad, calidad, fecha y lugar de entrega están estandarizadas. El precio es lo único que se negocia.

La contraparte de los intervinientes es el mercado de futuros que garantiza el cumplimiento del mismo. La negociación se efectúa diariamente en la rueda de operaciones que en las diferentes bolsas autorizadas a tal fin.

**¿Quiénes operan en el mercado de futuros?**

Los operadores de un mercado de futuros se pueden dividir en dos categorías:

1.- Aquellos que buscan protección contra variaciones negativas de los precios, que normalmente se llaman operaciones de cobertura, se pretende manejar el riesgo transfiriéndolo

a un tercero y así reducir los costos de una transacción, cubriendo el valor de los activos que el sujeto negocia.

2.- Aquellos que tratan de beneficiarse con las variaciones de los precios, que normalmente se llaman operaciones especulativas.

Entre las operaciones de cobertura podemos citar:

a.- Productores: buscan protección contra la baja de precios.

b.- Acopiadores o Cooperativas: buscan protección contra la suba de precios, cuando compran cereal y contra la baja cuando lo tienen almacenado.

c.- Procesadores: se protegen contra la suba de precios

d.- Exportadores: buscan protección contra un aumento en el precio de los productos.

En el caso de operaciones especulativas la única finalidad es obtener ganancias, ya sea con la finalización de la operación o con la negociación del instrumento. En este caso no existe interés de cubrir algún riesgo por parte del operador.

### **Opciones sobre contratos de futuros**

Es el contrato por el cual el comprador, a cambio del pago de una prima, adquiere el derecho de comprar o de vender un contrato de futuro, por un precio dado, durante un período determinado. El vendedor queda obligado por su oferta durante dicho período y la otra parte en libertad para decidir, en ese plazo, su aceptación o su rechazo. Diariamente, en la rueda de operaciones, se puede negociar con opciones sobre futuros. La prima se vocea libre y competitivamente.

Precio de Ejercicio: es el precio del contrato de futuro subyacente en la opción. Es decir, es aquél por el cual el comprador podrá ejercer su derecho de comprar o de vender un contrato de futuro. Los precios de ejercicio son fijados por el Directorio a intervalos de u\$s 4.-

Quien haya comprado una opción y desee ejecutarla, deberá comunicar al mercado que ha decidido hacer uso de su facultad de registrar el contrato de futuro subyacente. La opción se puede ejercer en cualquier momento hasta el penúltimo miércoles del mes anterior al pactado. Transcurrido dicho plazo, la opción expira y pierde todo valor.

La opción es un contrato a través del cual el comprador adquiere el derecho, pero no la obligación, de comprar o de vender un activo, durante un lapso de tiempo, a cambio del pago de la prima. El comprador es el que decide si quiere o no ejercer el derecho adquirido, y el vendedor de la opción queda obligado a cumplir con la decisión del comprador. Hay dos tipos de opciones: opción de compra (call) y opción de venta (put).

El comprador de un call adquiere el derecho de comprar un activo a un precio determinado y el vendedor se obliga a vender el activo a ese precio siempre y cuando el comprador ejerza el derecho de compra adquirido.

El comprador de un put adquiere el derecho de vender un activo a un precio determinado y el vendedor se obliga a comprar el activo a ese precio siempre y cuando el comprador ejerza el derecho de venta adquirido.

Cada opción requiere de un comprador y un vendedor, no son partes opuestas de una misma transacción, sino que se negocian en forma independiente.

### **Cancelación por compensación**

La cancelación por compensación consiste en realizar una operación inversa a la que se quiere cancelar. La condición que se debe cumplir es que las opciones deben ser del mismo tipo (call o put), del mismo precio de ejercicio y del mismo mes. Por ejemplo, si quiero cancelar un put de maíz mayo a U\$S 100,- que había comprado, debo vender un put de maíz mayo a U\$S 100.

El resultado de dicha cancelación será la diferencia entre la prima que pague al comprar la opción y la prima que cobre al venderla. En definitiva, la cancelación por compensación no es

otra cosa que transferir el derecho adquirido (comprador) o el derecho otorgado (vendedor) a un tercero.

#### Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

El artículo 7.1 de la ley del impuesto a las ganancias y el artículo 9° del reglamento establecen, en cuanto al principio de fuente, que los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de ingresos por derivados en los que el riesgo asumido se encuentre localizado en el país, deberán considerarse de fuente argentina en la medida en que quien los obtenga sea un residente en el país o un establecimiento estable. Es decir, si la parte que obtiene los resultados es un residente en el país o un establecimiento estable conforme las normas del Impuesto a las Ganancias, la renta se considerará de fuente argentina. Por lo contrario, serán de fuente extranjera los resultados obtenidos por residentes del exterior.

Como podemos observar la definición de la territorialidad de la fuente ha sido atada o ligada a la residencia del receptor de los resultados, con lo cual al tratarse de un sujeto no residente y considerando que se trata, según lo interpreta la doctrina mayoritaria, de resultados de fuente extranjera, no será procedente la retención a beneficiario del exterior prevista en el Título V de la Ley del gravamen, que procede cuando se obtienen resultados de fuente nacional.

Por lo tanto, las ganancias o pérdidas obtenidas por operar con futuros o las primas mismas originadas por las opciones call/put solo se encontrarán gravadas o serán deducibles en los casos que, por la interpretación de la ley mencionada, se considere que el riesgo asumido se encuentre localizado en el país.

En el artículo 19, se trata la deducibilidad de las pérdidas originadas por los instrumentos derivados y el momento en el que ellas se consideran computables. De esta forma, se considerarán deducibles las pérdidas por operaciones de “cobertura” en el período fiscal en el que se produzcan, mientras que si no se tratara de instrumentos de “cobertura” solo se podrán



compensar con ganancias netas originadas por este tipo de derechos en el año fiscal que se generaron las pérdidas o hasta los 5 años fiscales inmediatos siguientes; siempre respetando el criterio de la fuente, esto es, quebrantos de fuente argentina computables a ingresos de fuente argentina y viceversa.

Para la ley, se considera que serán de “cobertura” aquellas operaciones que tienen por objeto reducir el efecto de fluctuaciones en precios o tasas de mercado sobre los resultados de la actividad o las actividades económicas principales del ente. De esta forma, la intención del legislador fue “castigar” a aquellos que utilizan este tipo de instrumentos como herramientas especulativas, permitiendo que solo se deduzcan las pérdidas de los períodos en los que se generen utilidades o trasladando el quebranto hasta 5 años inmediatos siguientes.

#### Tratamiento en el IVA

Los artículos 7° y 9° de la ley 23.349 y concordantes disponen que las prestaciones que se generen a raíz de derivados, incluyendo su concertación, negociación, compensación o liquidación como consecuencia de su resolución o en cumplimiento de sus estipulaciones, sin transferencia de los activos o servicios subyacentes, no constituyen prestaciones comprendidas en el objeto del gravamen. Por otra parte, sí como consecuencia de la resolución del derivado o del cumplimiento de sus estipulaciones, se generasen hechos imposables los mismos se encontrarán gravados por el impuesto.

Lo precedentemente expuesto implica que tanto el resultado de la negociación que se realice por transferir a un tercero el instrumento derivado como los que se obtengan si la operación se liquida por compensación, no se encuentran alcanzados por el impuesto. En cambio, si la liquidación se realiza mediante la entrega del activo se deberán tener en cuenta la naturaleza del sujeto y del activo subyacente.

Solo los ingresos obtenidos por responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado y que respondan a la transferencia de bienes gravados motiva el ingreso del impuesto, debiendo recordarse en este caso la existencia de exenciones por la transferencia de títulos – valores y moneda extranjera.

#### Tratamiento en el impuesto a sobre Ingresos Brutos

La normativa vigente en las diferentes jurisdicciones no dispone tratamiento específico para las operaciones de derivados. No obstante, resulta razonable considerar como ingresos gravados a las compensaciones que se devenguen o perciban según la naturaleza del sujeto.

En cuanto al momento de imputar los ingresos resulta razonable mantener el mismo criterio seguido a los fines del impuesto a las ganancias, es decir, mark to market o al vencimiento.

Respecto a los contratos liquidados mediante entrega del activo subyacente deberían asignarle el tratamiento que los Códigos Tributarios de las jurisdicciones provinciales le otorgan a la enajenación de los bienes que constituyen el activo subyacente del contrato y que con su entrega física dan por liquidado al mismo y por ende generan los “ingresos brutos” de la operación.

En el caso de los contratos liquidados por compensación, e deberá tener en cuenta la registración contable de dichos instrumentos. Ante la ausencia de normativa específica en los Códigos Fiscales / Tributarios que regule dichas operaciones, la base imponible debe estar dada por el monto de la compensación efectivamente recibida, dado que no existe una transferencia de bienes que conlleve a la determinación de un ingreso por la misma. Dicha compensación será igual a la diferencia entre el precio de ejercicio y el valor de mercado del activo subyacente a la fecha de liquidación del contrato

## **CAPITULO V**

### **Conclusiones y propuesta**

En los viejos tiempos, hace algo más de 15 años, las únicas preocupaciones relativas a la producción de granos, eran referidas a factores climáticos y, una vez cosechados o recolectados los granos, el precio de los mismos, en la actualidad, hay que adicionarle obligaciones de carácter formal impulsadas principalmente por el Fisco Nacional, como así también la complejidad del funcionamiento de comercialización y diferentes modalidades de contratos para desarrollar la actividad agropecuaria.

Más allá de la profundidad con la que pueda abordarse el tema, comprender los diferentes tipos de contratos agropecuarios, funcionamientos del sistema de comercialización, formación de precios y sistemas de información que rigen a la actividad agropecuaria, es de fundamental importancia para los profesionales que asesoran a los contribuyentes sepan comprender la magnitud y complejidad del funcionamiento de la actividad agropecuaria.

El desafío es desarrollar adecuadamente el proceso evolutivo que tuvieron estas figuras contractuales que acompañan los cambios en las voluntades de las partes, que se dan en el sector agrario año tras año y siguen un dinamismo poco visto en otras actividades. Por la particularidad de la actividad, surgen constantemente nuevas modalidades contractuales que los contribuyentes utilizan para desarrollar su negocio, y vemos que la normativa referente a la materia no evoluciona con el mismo dinamismo que lo hace la actividad.

Podemos concluir y hemos observado que en la actividad agropecuaria hay alta complejidad del sistema tributario y de comercialización, excesivos regímenes de información y poca claridad en la legislación en lo que respecta a modalidades de contratación y su correspondiente tratamiento impositivo, más específicamente a la ley 13.246, que consideramos que debe actualizarse a las nuevas modalidades que se utilizan en estos tiempos. Más específicamente no existe un tratamiento claro en lo que respecta IVA e IIBB en algunas modalidades de contratación, y fue la propia administración a través de sus dictámenes, y la doctrina, quienes se

han pronunciado sobre el tema con la consiguiente inseguridad jurídica que ello trae como consecuencia.

Nuestra propuesta abarca tres grandes puntos:

- Reformar la ley actual en lo que refiere a contratos agrarios, ley 13.246, que resulta inminente por tener ya casi 70 años de vigencia, incorporando nuevas figuras como las que hemos analizado en el presente trabajo, como son pooles de siembra, contratos asociativos; legislar correctamente el pago en especie y demás cuestiones que se adapten a las nuevas modalidades de negocio, que ha permitido a los agricultores generar mayores cosechas y por ende más divisas en los últimos 15 años.
- Reformar la forma de liquidación de las operaciones comerciales de granos, ya que las mismas son muy diferentes a la de otra operación comercial, y son realizadas por diferentes criterios de cada operador. En este punto creemos que deben trabajar conjuntamente los Consejos Profesionales, AFIP y operadores expertos en la materia.
- Solicitar a la AFIP que emita un “manual de operaciones agropecuarias” donde el contribuyente y los profesionales puedan acceder a la totalidad de regímenes de información, regímenes retención, resoluciones, dictámenes administrativos etc, que afectan la actividad agropecuaria, para que de esta manera facilite a todos los involucrados el cumplimiento de todas las normas.

---

**BIBLIOGRAFIA**

- Balán Osvaldo. Incertidumbre ante los criterios fiscales para contratos rurales. Iprofesiona.com. <http://impuestos.iprofesional.com/notas/54444>- Incertidumbre-ante-los-criterios-fiscales-para-contratos-rurales.
- Balán Osvaldo. La Actividad Agropecuaria: Aspectos impositivos, comerciales y laborales”. Buenos Aires. Editorial La Ley. Segunda edición. 2011.
- Bavera Josefina, Brunotti Alfredo, Stafforte Teresa, Delrío Ana, Giovannoni Lidia, Lazzaretti Nestor, Selva Analía.” Tratado Agropecuario”. Buenos Aires. Editorial Errepar. 2010,
- Bavera M., Frankel G. y Vanney C. Agricultura & ganadería ganancias – valor agregado. Buenos Aires: Errepar, 5ta Ed. 2008.
- Dictamen 7/80 – DATyJ.
- Dictamen AFIP 25/2002 - DAT.
- Dictamen AFIP 70/2002 – DAT.
- Dictamen AFIP 56/2002 – DAT.
- Dictamen DGI 81/1992 – DAT.
- Dictamen DGI N° 50/95 – DAT.
- Dirección de asesoría técnica. Contrato de maquila. Consulta. 25/06/2002.
- Estrella Perotti. Funcionamiento y organización del sistema comercial agrícola en Argentina. Bolsa de comercio de Rosario. Agosto 2002.
- Fresnal SA, 02/07/01, Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires, Sala I.
- Juan C. Toci. Impacto del cambio de las políticas económicas en el precio de los granos. Área Economía-E.E.A. Balcarce-INTA. Marzo 2016.
- Ley 13.246. Arrendamientos y aparcerías rurales. BO 18/09/1948.

- 
- Ley 25.113. Contrato de maquila. BO 21/07/1999.
  - Nota Externa DGI 4/1998.
  - Pascual, Eduardo Alferillo. VI Congreso Argentino de Derecho Agrario. Entre Ríos Setiembre 2001.
  - Saenz Valiente S. XXXIV Jornadas Tributarias: Contratos Agropecuario. [http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas\\_tributarias/saenz.htm](http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias/saenz.htm).
  - Stafforte, Teresa A. - Brunotti, Alfredo J. Tratamiento del arrendamiento en especie en el impuesto al valor agregado. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Mayo 2002.
  - Villegas Héctor B. Curso de finanzas, derecho tributario y financiero, 9ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Bs.As., 2005.
  - Yatzkaier, Carlos E.; Carrasco, Fernanda; Vega, José. Acerca de los regímenes de recaudación e información. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Junio 2017.
  - Yatzkaier, Carlos E.; Carrasco, Fernanda; Vega, José. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Junio 2017.
  - Yedro, Diuvigildo. Ineficacia del iva en el sector agropecuaria y su necesaria eliminación. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Consultor Agropecuario. Mayo-Julio 2016.