



Trabajo de investigación
monográfica para la
obtención del título de
Contador Público

***“SOCIEDADES
FORESTALES Y
SU
TRIBUTACION”***

Facultad de Ciencias
Económicas y de
Administración de la
Universidad de la República

***“Forestación: actividad
desconocida en el agro”***

Autores:

Alejandro S. Austt
Ferrari.

Juan M. Gil Renart.

Mauro Xavier de Mello
Mendina.

Tutor:

Cr. Luis A. Waskman.

Julio 2009



Antes que nada queremos expresar a través de un par de líneas nuestro profundo agradecimiento a quienes siempre han estado, a quienes nos han dado fuerzas para seguir adelante y confiado en nosotros, al realizar este trabajo y a lo largo de toda la carrera.

Especialmente a nuestras familias y amigos.

A nuestros compañeros de trabajo que de una manera u otra han contribuido a que el presente trabajo salga adelante.

Al Cr. Luis Waksman por haber aceptado ser parte de este trabajo sin dudarlo, por sus consejos, conocimientos y sobre todo su invaluable tiempo de dedicación.

Muchas Gracias!!!

Sebastián, Mauro y Juan Manuel.

ABSTRACT

Los cambios en la economía mundial, el aumento de la población y el mejoramiento de la calidad de vida, han intensificado el consumo de alimentos y productos elaborados, esto ha hecho que las empresas expandan sus fronteras, surgiendo la tendencia a instalarse en países en desarrollo o en vías de desarrollo.

El sector forestal no ha estado ajeno a esto y el Uruguay por sus características naturales, así como su entorno político y jurídico, es un lugar propicio para el desarrollo del mismo, por lo que ha visto incrementada en forma notoria la incursión de este tipo de inversiones.

Desde la década del 70' y en particular la del 80' nuestro país ha puesto en práctica diversas estrategias a nivel económico para captar estos capitales, entre ellas el establecimiento de un adecuado marco tributario, debido al éxito de esta política es que el sector forestal ocupa hoy en día una porción muy importante dentro de las agro exportaciones de nuestro país.

Por tales motivos, además de la reciente reforma sufrida por el sistema tributario en el país, procedimos a realizar un análisis de la normativa tributaria vigente referida al tema, profundizando en los principales tributos, así como sus más recientes cambios y su impacto como estímulo o lastre en el crecimiento del sector de estudio.

Adelantando los comentarios finales, podemos destacar que entendemos que las herramientas y políticas para incentivar el desarrollo del sector han tenido un gran éxito, apuntando ahora hacia la consolidación del sector, como generador de valor agregado, con políticas de estímulo a la productividad y calidad, así como el desarrollo del resto de la cadena forestal.

INDICE

INTRODUCCIÓN

Selección del tema	1
Objetivo	5
Alcance.....	5
Recopilación de la información	6

EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD FORESTAL EN EL URUGUAY Y DE SU TRIBUTACIÓN

1.1-Reseña histórica de los principales tributos a la actividad forestal.....	8
1.2-Descripción y evolución de la actividad forestal en nuestro país.....	17
1.2.1-Antecedentes, qué es y cómo se gestó la cadena forestal en el Uruguay.....	18
1.2.2-Características y evolución de la fase silvícola	20
1.2.3-La fase industrial: evolución y perspectivas	24
1.2.4-Oportunidades y desafíos	29

MARCO CONCEPTUAL

2.1-Definiciones y conceptos tributarios básicos.....	31
2.1.1-Concepto de tributo.....	31
2.1.2-Impuesto	32
2.1.3-Tasa.....	33
2.1.4-Contribución Especial.....	34
2.2-La relación jurídico-tributaria.....	35
2.2.1-Hecho Generador o Hecho Imponible.....	36
2.2.1.2-Aspectos del Hecho Generador	37
2.2.2-Agentes intervinientes en la relación jurídico tributaria.....	39

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE)

3.1-Consideraciones previas	41
3.2-Hecho Generador	41
3.2.1-Aspecto objetivo	41
3.2.2-Aspecto subjetivo.....	45
3.2.3-Aspecto temporal.....	45
3.2.4-Aspecto espacial.....	45
3.3-Liquidación	46
3.3.1-Renta bruta	49
3.3.2-Renta Neta.....	50
3.3.3-Ley Forestal	53
3.3.4-Otras Exoneraciones	56
3.4-Valuación	57
3.5-Establecimiento permanente	59

IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)

4.1-Consideraciones previas	61
4.2-Hecho generador	61
4.2.1-Aspecto objetivo	61
4.2.2-Aspecto Subjetivo	61
4.2.3-Aspecto Temporal	63
4.2.4-Aspecto Espacial.....	63
4.3-Determinación y tasas	64
4.3.1-Activo Gravado.....	64
4.3.2-Pasivos deducibles y computables.....	67
4.3.3-Otras exoneraciones	69

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

5.1-Consideraciones previas	71
5.2-Hecho Generador	71
5.2.1-Aspecto Objetivo	71
5.2.2-Aspecto Subjetivo	72
5.2.3-Aspecto Temporal	73
5.2.4-Aspecto Espacial.....	73
5.3-Determinación del tributo y tasas	74
5.4-Exoneraciones	75
5.5-IVA agropecuario	77
5.6-Otros beneficios	79
5.7-Regímenes de retención aplicables a la actividad forestal.....	80

CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL (CESS)

6.1-Consideraciones previas	82
6.2-Hecho generador	82
6.2.1-Aspecto objetivo	82
6.2.2-Aspecto subjetivo.....	83
6.2.3-Aspecto temporal.....	85
6.2.4-Aspecto espacial.....	85
6.3-Predios rurales excluidos	86
6.4-Liquidación del tributo	87
6.4.1-Acrecimiento	88
6.4.2-Empresas contratistas	88
6.4.3-Agroindustrias	89
6.5-Sueldo ficto patronal	89
6.6-Pago del tributo	90
6.7-Impuesto afectado a MEVIR (Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural). 90	

OTROS TRIBUTOS DE APLICACIÓN

7.1-Impuesto de control de las sociedades anónimas (ICOSA)	92
7.1.1-Consideraciones previas	92
7.1.2-Hecho Generador	92
7.1.2.1-Aspecto Objetivo	92
7.1.2.2-Aspecto subjetivo.....	92
7.1.2.3-Aspecto temporal.....	92
7.1.2.4-Aspecto espacial.....	93
7.1.3-Liquidación del tributo	93
7.1.4-Exoneraciones	94

7.2-Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)	95
7.2.1-Consideraciones previas	95
7.2.2-Hecho Generador	95
7.2.2.1-Aspecto objetivo	95
7.2.2.2-Aspecto subjetivo.....	96
7.2.2.3-Elemento temporal	97
7.2.2.4-Aspecto espacial.....	97
7.2.3-Liquidación del tributo	98
7.2.4-Adicionales INIA y MEVIR	99
7.3-Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP)	102
7.3.1-Consideraciones previas	102
7.3.2-Hecho Generador	102
7.3.2.1-Aspecto objetivo	102
7.3.2.2-Aspecto subjetivo.....	103
7.3.2.3-Aspecto temporal.....	103
7.3.2.4-Aspecto espacial.....	103
7.3.3-Liquidación del tributo	104
7.3.4-Adicional ITP	104
7.4-Contribución inmobiliaria rural (CIR)	106
7.4.1-Consideraciones previas	106
7.4.2-Hecho generador	106
7.4.2.1-Aspecto objetivo	106
7.4.2.2-Aspecto subjetivo.....	106
7.4.2.2.1-Sujeto activo.....	106
7.4.2.2.2-Sujeto pasivo	107
7.4.2.3-Aspecto temporal.....	107
7.4.2.4-Aspecto espacial.....	107
7.4.3-Liquidación del tributo	107
7.4.3.1-Exoneraciones	108
7.5-Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)	110

PRECIOS TRANSFERENCIA (PT)

8.1-Consideraciones previas	112
8.1.1-Antecedentes de la normativa afín.....	113
8.2-Normativa vigente en el Uruguay	116

TITULARIDAD DEL DERECHO DE PROPIEDAD SOBRE INMUEBLES RURALES Y EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS

9.1-Consideraciones previas	123
9.2-Antecedentes	123
9.3-Normativa vigente	126

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°41-AGRICULTURA (NIC 41)

10.1-Consideraciones previas	129
10.2-Objetivo	130
10.3-Alcance	130
10.4-Definiciones	131
10.4.1-Definiciones relacionadas a la actividad	131

10.4.2-Definiciones generales	133
10.4.3-Particularidades de la actividad agrícola.....	133
10.5-Reconocimiento y medición	134
10.6-Pérdidas y Ganancias.....	137
10.7-Subsidios del Gobierno	137
10.8-Información a Revelar	138
10.8.1-General	138
10.8.2-Revelaciones adicionales para Activos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad.	140
10.8.3-Subvenciones del Gobierno	140
10.9-Comentarios finales.....	140

REDUCCIÒN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO - CERTIFICADOS DE CARBONO

11.1-Aspectos generales.....	143
11.2-Oportunidades para Uruguay	145
11.3-Proceso y venta de los CERs	146
11.4-Tratamiento tributario	147
CONCLUSIONES.....	151

The background features a light gray diagonal line running from the top left towards the bottom right. Three blue circles are positioned along this line: a large one in the top right, a medium one in the middle right, and a large one in the bottom right. Each circle is composed of three concentric layers: a dark blue inner circle, a medium blue middle ring, and a light blue outer ring.

Introducción

El presente trabajo que realizamos es el último eslabón de la cadena del proceso de formación profesional exigido por la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración en su Plan de Estudio 1990.

A lo largo de la carrera, para la obtención del título de Contador Público de la Universidad de la República, hemos sido instruidos en distintas áreas, con materias que nos han dejado conocimientos, técnicas y nos ayudan a enfrentar la realidad con otras herramientas y métodos. Entre las materias que conforman el plan de estudio se encuentran las relacionadas con las áreas de Economía, Administración, Contabilidad, Finanzas y Derecho. El aprendizaje de cada una de éstas, nos exigió cierto grado de compromiso, responsabilidad y madurez, una vez logrado este objetivo pudimos comprender la importancia de la interrelación que existe entre cada una de ellas.

En particular la materia que hemos elegido para realizar el presente trabajo, Legislación y Técnica Tributaria, reviste de cierto corte técnico y además se vincula de forma estrecha con el Derecho, más precisamente con el Derecho Tributario, sin perjuicio de enriquecerse con otras áreas o disciplinas complementarias.

A través de la perspectiva de la materia elegida enfocaremos nuestro análisis en la descripción de los tributos que se relacionan con el tema seleccionado y los efectos de éstos sobre los diferentes actores económicos intervinientes.

Selección del tema

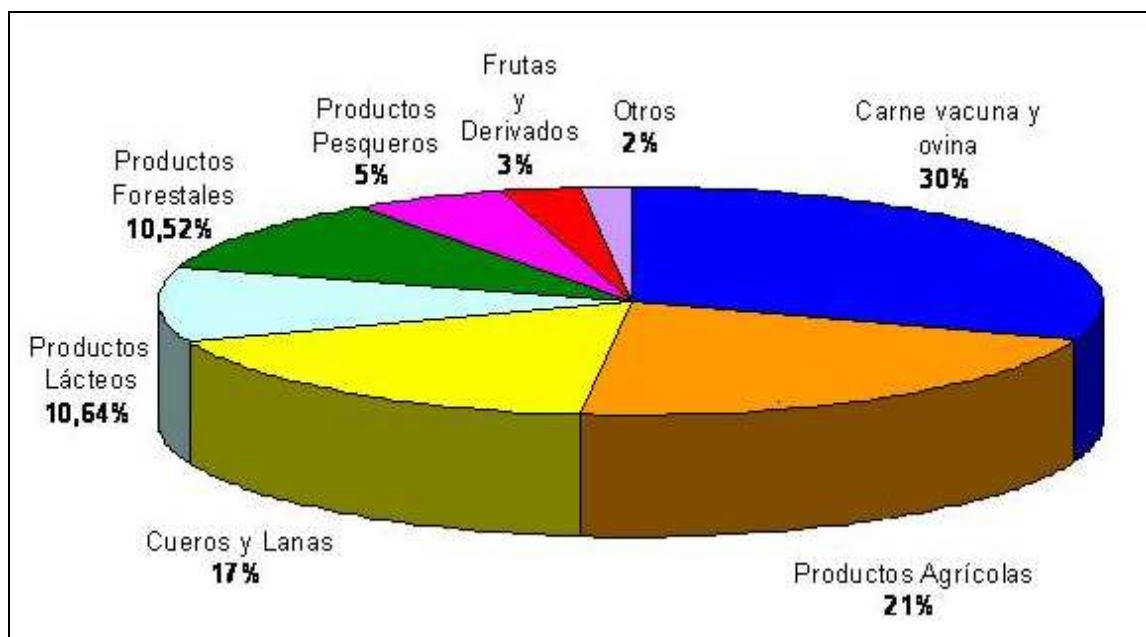
El tema que hemos seleccionado para realizar nuestro trabajo lo hemos denominado “Sociedades Forestales y su Tributación”. A continuación efectuamos una breve reseña de los principales motivos que nos llevaron a su elección y posterior desarrollo.

En las últimas tres décadas la cosecha mundial de madera ha crecido a una tasa promedio del 1,8% anual¹. Ese ritmo deberá acelerarse para poder satisfacer adecuadamente la creciente demanda originada por el aumento exponencial de la población mundial y por el mejoramiento de las condiciones de vida en diferentes partes del globo, todo lo cual provocará inevitablemente una mayor presión sobre los recursos forestales del planeta.

La forestación en el Uruguay es un sector de la actividad que ha venido creciendo tanto en términos económicos (reflejado en el PBI), como en superficie explotada. Al analizar las ventas al exterior vemos que, en el año 2007 el total de los productos exportados por

¹ Japan Forestry Agency / FAO Production Yearbook 2006.

el país superaron los 4.500 millones de dólares. Los productos derivados del sector agropecuario representaron, aproximadamente el 75% de ese total. Al considerar exclusivamente el comportamiento de los productos derivados del sector agropecuario, el sector forestal se ubicó en el quinto lugar con el 10,52% del total de exportaciones en dólares corrientes, lo equivalente a más de USD 357.174.000².



Exportaciones agropecuarias año 2007

	GANADERÍA	FORESTACIÓN
SUPERFICIE		
Miles ha	13.637,0	800,0
% del país	77,4%	4,1%
Valor Bruto de Producción 2005		
Millones de dólares corrientes	967,6	181,7
% del VBP Agropecuario	41,5	7,8
VBP/ha (US\$/ha)	70,95	254,48
EXPORTACIONES 2007		
Millones de dólares	1.995,619	357,174
US\$/ha	146,3	446,5

Contribución de la forestación al VBP

Las políticas ejecutadas en Uruguay desde finales de la década de los 80', han derivado en fuertes incrementos al desarrollo de la forestación, que se ha elevado desde menos de 2.500 hectáreas al año entre 1975 y 1988 hasta las 60 mil hectáreas al año a finales de la década de los 90'. Hoy en día, la superficie boscosa del país cubre casi un millón de hectáreas, de las cuales un 38% corresponde a bosques artificialmente plantados. De

² Datos MGAP (DIEA y OPYPA).

éstos, unas 200 mil hectáreas han sido forestadas con fines industriales, mientras que el resto corresponde a plantaciones de protección costera o realizada con finalidades eminentemente agropecuarias.

Como se sabe, somos caracterizados por ser un país ganadero, donde las tierras se han destinado históricamente a ser utilizadas en esta actividad, sin descuidar el sector agrícola. No obstante, en los últimos tiempos ha adquirido un gran auge la utilización de tierras para obtener rentas a partir de la producción de otros bienes distintos a los tradicionales.

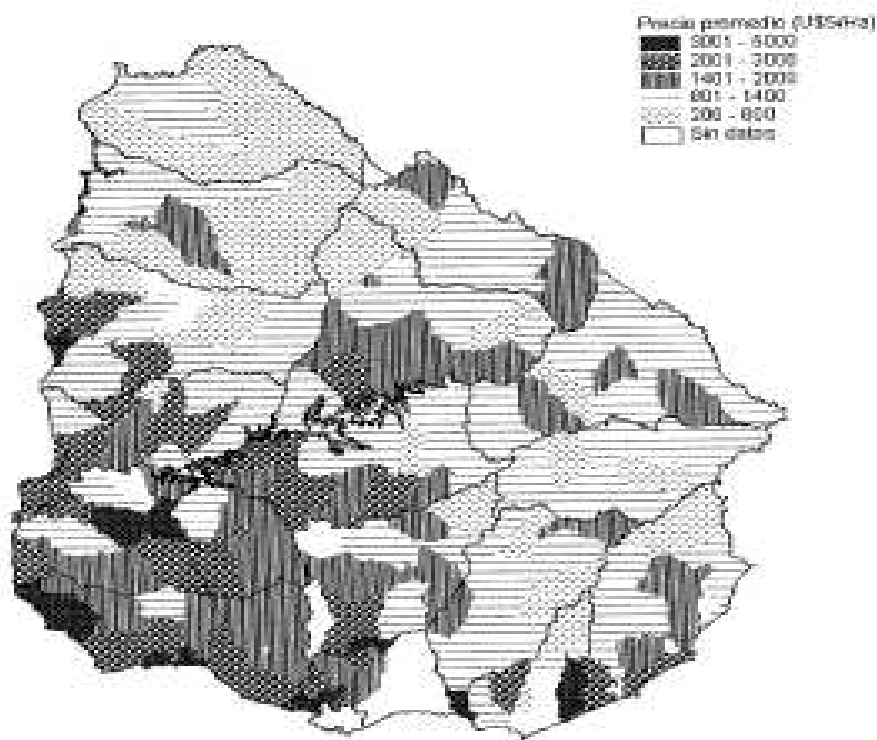
Un fenómeno que se ha dado en nuestro país últimamente es el crecimiento del valor de la tierra en general, ya sean las tierras ganaderas, como las tierras aptas para la agricultura.

Particularmente la actividad forestal ha sufrido un “Boom” en los últimos años, éste se dio a través de las grandes inversiones, sobre todo de capitales extranjeros, esto ha aparejado grandes cambios en el valor de las tierras más beneficiosas (no sólo en términos de productividad) para el desarrollo de dicha actividad.

Una de las teorías que se manejan al respecto, es el crecimiento de la población a nivel mundial, la salida al mundo de China como factor generador de demanda de alimentos y otros bienes de consumo. De cierta forma, hay quienes sostienen que este aumento en la demanda del consumo mundial estaría apoyando algunas de las ideas Malthusianas desarrolladas en su ensayo sobre el principio de la población³.

³ Publicado originalmente en inglés como *An Essay on the Principle of Population* (1798), es una obra de demografía escrita por el economista inglés Thomas Robert Malthus, en la que desarrolla la influyente teoría de que la población crece más rápidamente que los recursos, conduciendo a una progresiva pauperización de la población. "Considerando aceptados mis postulados, afirmo que la capacidad de crecimiento de la población es infinitamente mayor que la capacidad de la tierra para producir alimentos para el hombre..."

Mapa 1. Precio promedio de ventas de tierra (U\$S/ha) por sección judicial.
Año 2007



Fuente: elaborado por OEA en base a la OGR

El proceso de expansión que ha experimentado el país en la actividad forestal, fue respaldado principalmente a partir de la sanción de la segunda ley de promoción a la forestación, la Ley Forestal 15.939 del 9 de febrero de 1988. La norma y sus decretos reglamentarios fueron los mecanismos empleados por los legisladores para beneficiar, incentivar, motivar y poner en práctica una actividad casi inexplorada, en el Uruguay por aquél entonces.

Con la introducción de las primeras normas de incentivo a la actividad, el sector forestal logró exonerarse de pagos de todo tributo a las superficies cubiertas por bosques, el reintegro parcial de los costos de forestación, obtuvieron el acceso a líneas especiales de crédito y la eliminación de los aranceles a la importación de bienes de capital e insumos para empresas que utilizan madera nacional o desarrollan actividades compatibles con los fines generales de la política forestal del país.

Cabe resaltar la importancia de dichas normas, ya que desde su promulgación fue ejecutada como una apuesta al futuro, hoy en Uruguay existe una gran acumulación de inversiones en el sector. Algunos de los principales ejemplos de inversiones a nombrar

serían: la española Ence (actualmente en proceso de enajenación de gran parte de sus activos, sobre todos los relacionados a la actividad industrial y logística)⁴, la finlandesa Botnia, la sueco-finlandesa Stora Enso, las que estarían contribuyendo a que nuestro país se esté convirtiendo en un enclave mundial en la producción de pasta de celulosa, asimismo existen otros emprendimientos de gran envergadura como ser la estadounidense Weyerhaeuser, que se dedica a la producción de tableros contrachapados, estas inversiones controlan un total de 400.000 hectáreas⁵. Inversiones estas que fueron atraídas no solo por las condiciones de los recursos naturales, sino por las ventajas y seguridades que ofrecen las normas referentes a los tributos y en general el marco legal uruguayo.

Por lo anterior, nos parece relevante conocer la normativa en materia tributaria y su aplicación en el sector, ya que muchas veces puede ser un aspecto importante a la hora de definir las características de las inversiones a realizarse, pudiendo actuar como incentivo al crecimiento o como desestímulo de la actividad.

Objetivo

El objetivo del presente trabajo es proporcionar un panorama completo de la situación en cuanto al marco de las normas tributarias existentes actualmente en nuestro país, mostrando las principales características de los tributos a los que están sujetas las sociedades del sector forestal.

Asimismo, apuntamos a que el contenido de nuestro trabajo sea de utilidad como material de consulta, tanto para personas con formación en el ámbito tributario como para quienes recién se inician en su estudio, además de otros interesados. Nuestra intención es brindarle al lector una guía práctica, actual y clara desde el punto de vista de la técnica tributaria, sobre la función de los tributos y su impacto en las organizaciones forestales.

Alcance

4 Concretamente, el grupo ha vendido el 100% de las acciones y participaciones sociales que posee en las sociedades uruguayas Eufores, Celulosa y Energía Punta Pereira y Zona Franca Punta Pereira.

Ence reducirá deuda a la mitad con venta de activos uruguayos de cerca de 140.000 hectáreas forestales en Uruguay, así como la venta de la totalidad del proyecto industrial de construcción de una planta de producción de celulosa en Punta Pereira. El valor de los activos objeto de la transacción asciende a 340 millones de dólares (unos 252 millones de euros), según ha informado hoy la firma española a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

La compañía mantiene la propiedad sobre aproximadamente 30.000 hectáreas de plantaciones de eucalipto situadas en la región atlántica de Uruguay, así como la planta de astillado y exportación de madera de Peñarol (Montevideo), con objeto de garantizar el suministro de madera a sus plantas en España, en particular a la fábrica de Huelva.

La ejecución de la operación, que se cerrará a lo largo del tercer trimestre del año, permitirá fortalecer a Ence y adaptarla al actual contexto de mercado, así como disponer de la necesaria flexibilidad financiera para continuar avanzando en los planes de mejora de eficiencia de celulosa y acometer el desarrollo de su estrategia de generación de energía renovables con biomasa en España. Fuente: Portal de Noticias "Tiempo".

5 Boletín N° 118 del WRM, mayo de 2007.

El presente trabajo abarca el tratamiento de la temática elegida -las sociedades forestales y su tributación- desde el punto de vista de las principales formas jurídicas contenidas en la Ley 16.060, principalmente nos centraremos en las sociedades anónimas, por ser esta la forma adoptada mayoritariamente por las grandes inversiones en nuestro país.

Haremos especial énfasis en aquellas sociedades comprendidas en las primeras fases de la cadena, aquellas que proveen la materia prima para el resto de la cadena forestal.

En la misma línea analizaremos los principales tributos -impuestos, contribuciones y tasas- en nuestro país.

Los principales tributos que vamos a analizar son:

- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
- Impuesto al Patrimonio
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto a la Enajenación de los Bienes Agropecuarios, y sus adicionales
- Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales
- Contribuciones Especiales a la Seguridad Social
- Contribución Inmobiliaria Rural

Además, abordaremos otros temas de interés como ser, Precios de Transferencia, titularidad del derecho de propiedad sobre inmuebles rurales y explotaciones agropecuarias, la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 y una breve introducción a los Certificados de Carbono.

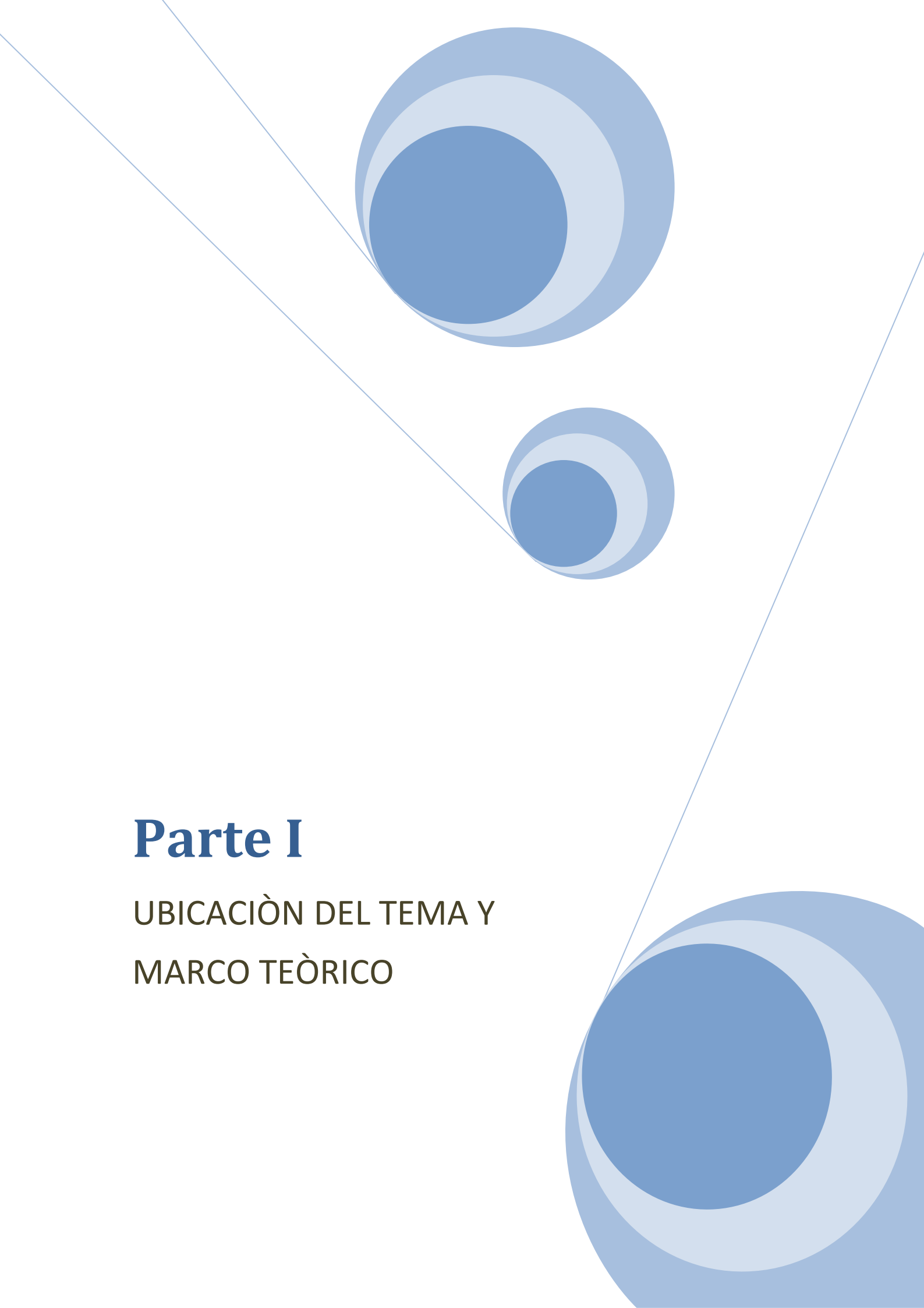
Por último queremos dejar en claro que no abordaremos la temática relacionada con las empresas usuarias de zona franca, debido al marco legal con el que cuentan en nuestro país, en particular en lo que refiere a los tributos.

Recopilación de la información

La presente monografía fue elaborada a partir de la recopilación de información obtenida de diversas fuentes. Entre las principales fuentes se destacan:

- Normativa (Leyes, Decretos, otros)
- Revistas, boletines y otras publicaciones tributarias
- Internet

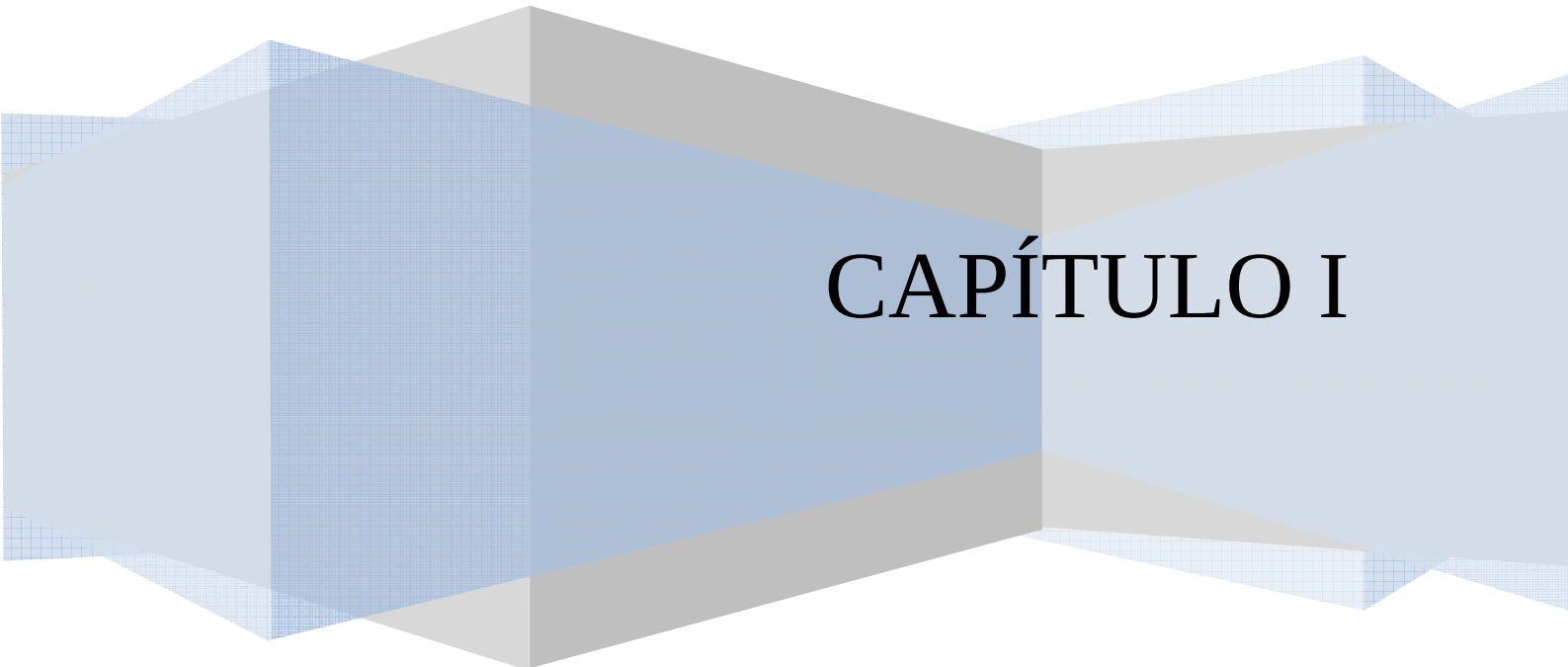
- Publicaciones, artículos, documentos de organismos estatales.
- Libros y tratados, referente al tema
- Normas Internacionales de Contabilidad
- Otros trabajos realizados
- Opiniones de expertos en la materia

The background features a light blue gradient with three large, overlapping circles in shades of blue. Two thin, light blue diagonal lines cross the page. The text is positioned on the left side.

Parte I

UBICACIÒN DEL TEMA Y
MARCO TEÒRICO

EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD FORESTAL EN EL URUGUAY Y DE SU TRIBUTACIÓN



CAPÍTULO I

1.1-Reseña histórica de los principales tributos a la actividad forestal

En el presente capítulo haremos un breve repaso de la evolución de los tributos más relevantes de la actividad forestal aplicados en nuestro país sin agotar el amplio espectro de todos los tributos que se han ido creando y derogando con el correr del tiempo.

La política tributaria del agro, dentro del contexto general de la política tributaria, tiene una singular significación que se ha venido poniendo claramente de manifiesto con mayor énfasis. Es importante destacar que en los inicios la preocupación fundamental a nivel del agro ha estado más en producir que en asegurar el destino de esa producción.

No obstante, en un principio la primera prioridad fue atender el desarrollo sectorial en función de la demanda externa. Siendo en ese sentido la tributación una herramienta que, no sólo puede contribuir a generar una mayor oferta sino también a proveer ciertos rubros particularmente solicitados y asegurar la capacidad competitiva abaratando costos que nos permitan un más fluido ingreso en los mercados internacionales⁶.

En el año 1959 se sanciona la Ley 12.670 de 17 de diciembre, Reforma Monetaria y Cambiaria de Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, la que pretendió terminar con los cuasitributos de los tipos de cambio, sustituyéndolos por las “detracciones”⁷, que si bien constituían también un gravamen indirecto y nocivo para los productores, permitía clarificar los términos de la carga fiscal, lo que constituía en si mismo, un avance importante⁸.

El impuesto a la renta global de la persona física, creado por la Ley 12.804, incluyó como una de sus categorías, la agropecuaria, que comprendía las rentas derivadas de la utilización conjunta de capital y trabajo aplicado a actividades agropecuarias, cualquiera fuera la forma jurídica que se adoptare o el título con que se realizare. Se gravaba, por lo tanto, como parte del impuesto global a la persona física, todas las rentas percibidas por el contribuyente y, a su respecto, se adoptó el criterio de renta ficta o presunta, en lugar del criterio de renta real⁹.

6 Relevamiento crítico de antecedentes para el diseño de una política tributaria para el agro. Dr. José Gimeno, Cr. Pablo Morelli y Ing. Agr. Carlos Ricci, pág. 10.

7 Addy Mazz-Tributos al Agro. Las detracciones fueron creadas por la Ley 12.670, que sustituyó el régimen de cambios múltiples, por un sistema de cambio único, y las diferencias de cambio que conformaban un ingreso estatal, por los recargos a la importación y las detracciones a la exportación. Estas constituyen un impuesto a la exportación que recae sobre determinados bienes que han variado a través de las distintas leyes, pero que son originarios del agro.

La doctrina siempre consideró que las detracciones deberían ser sustituidas por un gravamen a la renta del sector porque aquellas no distinguían entre productores eficientes o ineficientes, ya que constituían un tributo real, se gravaba a la misma tasa se exportara 100 kilos o 100 toneladas, pág. 55.

8 Relevamiento crítico de antecedentes para el diseño de una política tributaria para el agro. Dr. José Gimeno, Cr. Pablo Morelli y Ing. Agr. Carlos Ricci, pág. 11.

9 Addy Mazz-Tributos al Agro, pág. 51.

En la redacción dada por la Ley 13.319 se entendió por actividad agropecuaria, las destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, dejando la ley excluidas las transformaciones o manipulaciones que se realizaran a los productos primarios y que supusieran un proceso industrial. En el esquema de esta norma las agro-industrias tributaban sobre el total de su renta por la categoría industria y comercio. Se entendía por tales aquellas en las que la actividad agropecuaria constituía parte integrante del ciclo productivo de industrias manufactureras o de transformación. En la mencionada ley para determinar la renta bruta ficta se excluía a estos fines las áreas destinadas a explotaciones forestales.

A principios de la década del 60' se crean dos impuestos directos fundamentales, el Impuesto al Patrimonio (año 1964) y a la Renta (años 1960 y 1961), el primero al gravar el factor tierra (no a las mejoras) y a los semovientes en términos fictos, promueve la inversión y la producción cuyo incremento es indiferente al impuesto. En el impuesto a la renta, al determinar la correspondiente al sector en términos presuntivos, produce efectos análogos a los destacados para el patrimonio.

En el año 1964, en un informe elaborado por la CIDE (Comisión de Inversiones y Desarrollo Económico), se criticaba la categoría agropecuaria del impuesto global a la renta porque no tenía efecto incentivador respecto de los productores progresistas. A raíz de dicho estudio, se formularon dos proyectos: el "Impuesto a la Baja Productividad" y el "Impuesto a la Acumulación de Tenencia de la Tierra". Siendo éstos las fuentes más inmediatas del impuesto que se crearía más adelante en 1967 llamado Impuesto a la Productividad Mínima Exigible (IMPROME), que tenía como aspecto material del hecho generador, la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias, estructurado como impuesto a la renta bruta, que no preveía ningún tipo de deducción por gastos necesarios para su obtención y el mantenimiento de la fuente¹⁰.

A partir del año 1965, se destina el 20 % (veinte por ciento) del producido del Fondo de Detracciones y Recargos (creado por la Ley 12.670, de 17 de diciembre de 1959, modificada por el artículo 79 de la Ley 13.241, de 31 de enero de 1964) hasta la suma máxima de \$ 123:000.000 (ciento veintitrés millones de pesos), a la protección y asistencia de las industrias básicas, relevamiento de la ganadería y desarrollo de la industria lechera, estímulo a la forestación y desenvolvimiento de la producción agrícola, porcina, avícola, frutícola y hortícola, dentro del plan general que se aplicó, teniendo en cuenta de modo especial el fomento y desarrollo del cooperativismo.

¹⁰ Addy Mazz-Tributos al Agro, pág. 53.

La Ley 13.637 de 21 de diciembre de 1967, creó el IMPROME, separando las rentas agrarias de la renta global. Posteriormente, al año siguiente, la Ley 13.695 de 22 de octubre de 1968, en su artículo 55 inciso 3º derogó, a partir del 1 de octubre de 1970 los artículos 26 a 29 y 102 inciso 2º de la Ley 12.804 de 30 de noviembre de 1960 y sus modificativas, que regulaban la IV categoría del Impuesto a la Renta Global. Por el artículo 56 y siguientes se instituyó un impuesto a la renta cedular a la productividad mínima exigible de las exportaciones agropecuarias, IMPROME.

Este instrumento configuraba un impuesto de carácter personal por diversos aspectos: 1) se computaba el ingreso total que percibía el contribuyente como persona física, sucesión indivisa o núcleo familiar y las cuotas que le correspondían en las sociedades o condominios; 2) las alícuotas se aplicaban por escalones progresionales, de 25% a 50%; 3) existía un mínimo no imponible para los productores con un ingreso total no mayor al de la producción básica media del país, correspondiente a 2.500 hectáreas¹¹. Dicho impuesto gravaba el ingreso básico de la explotación determinado de acuerdo a la renta bruta presunta pecuaria, en función del tipo de suelo y ubicación.

La productividad mínima exigida por hectárea se calculaba por una regla de tres, tomando la relación de ésta con la producción básica media del país y la relación de la capacidad de producción del inmueble con la capacidad de producción media del país.

La capacidad productiva de cada inmueble y la media del país, la fijaba la Comisión Nacional de Estudio Agronómico de la Tierra (CONEAT) creada en 1968. Se tenía en cuenta que del área dedicada a la ganadería, se efectuaba entre otras las siguientes deducciones según el uso de la tierra: a) 100% del área ocupada por cultivos sacarígenos, huerta, frutales, viñedos y bosques artificiales; b) 50% del área de bosques naturales. Del impuesto liquidado podría deducirse, por conceptos de reinversiones, hasta un 30% del impuesto correspondiente a un ingreso total equivalente a 2.500 há. de producción media del país. Se establecía en forma expresa en que podrían efectuarse las reinversiones: reservas forrajeras certificadas por la Comisión Honoraria del Plan Agropecuario, fertilizantes, semillas de pasturas permanentes, forestación o aguadas, y debía probarse su realización en la forma que estableciera el PE.

Durante su vigencia el impuesto (1968-1979) tuvo algunas modificaciones coyunturales debido a la insensibilidad del tributo a los ciclos pecuarios. Sólo la aplicación paulatina del tributo en su implantación, los períodos de bonanza registrados en el sector pecuario donde la presión tributaria fue asimilada y quitas en los ejercicios 76/77 y 77/78 del

¹¹ Addy Mazz-Tributos al Agro, pág.55.

47% y 30%, permitieron la vigencia por 10 años de un tributo, que junto a su importancia en términos fiscales era absolutamente insensible al resultado económico de las empresas. Asimismo, se realizaron severas observaciones, entre las cuales se señalaba su excesiva carga fiscal, las reducidas deducciones por reinversiones reproductivas, su carácter sectorial frente al impuesto a la renta global¹². A juicio de Gimeno Sanz¹³ los defectos eran corregibles y no dañaban “la validez de la estructura”.

También en esta misma época la CIDE, realiza la preparación del Programa de Desarrollo Forestal Nacional y el proyecto de la primera Ley Forestal. En el Programa de Desarrollo Forestal se plantea por primera vez concentrar la promoción de bosques con objetivos industriales en los suelos de “prioridad forestal¹⁴”, con lo que se estaba realizando por primera vez una zonificación agraria en nuestro país. En diciembre de 1968 se aprueba la primera Ley Forestal (13.723). La primera Ley Forestal declaró de interés nacional el desarrollo de la economía forestal y estableció exoneraciones fiscales y créditos preferenciales a las empresas forestales.

De la mencionada ley nos gustaría resaltar algunos artículos:

Artículo 1.-“Declarase de interés nacional la defensa, el mejoramiento, la ampliación y la creación de los recursos forestales, y el desarrollo de las industrias forestales y, en general, de la economía forestal.”

Artículo 5.-“Para los efectos de la presente ley, son terrenos forestales aquellos que, arbolados o no: a) Por sus condiciones de suelo, altitud, clima, ubicación y demás características, sean inadecuados para cualquier otra explotación o destino de carácter permanente y provechoso; y b) Los que sean calificados como tales mediante resolución del Ministerio de Ganadería y Agricultura por razones de utilidad pública”.

Artículo 12.-“Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores o de rendimiento, según el artículo 8° y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán de los siguientes beneficios de exoneración impositiva:

1°) Estarán libres de todo impuesto nacional sobre la propiedad inmueble rural;

¹² Addy Mazz-Tributos al Agro, pág. 59.

¹³ Conforme Gimeno Sanz, José Ma..<<Algunos principios e implicancias básicas del impuesto agropecuario a la producción mínima exigible (IMPROME)>>, en Revista Tributaria N° 1, julio-agosto 1974, página.27.

¹⁴ Se denominan de prioridad forestal los terrenos que de acuerdo a los niveles de productividad no son aptos o rentables para otros cultivos, por lo que se fomenta su uso para la implementación de bosques. Los determina mediante resolución el MGAP (artículo 5 Ley 15.939). Los tipos de suelo son determinados por la comisión nacional de estudios agro económicos de la tierra (CONEAT).

2º) Sus respectivos valores o extensiones no se computarán para la determinación: a) de la renta o de los ingresos a los efectos de la liquidación de los impuestos que gravan las rentas o la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias y b) del monto imponible del impuesto al patrimonio.”

Como comentario acerca de la exoneración, los bosques artificiales de rendimiento no tenían como condición su ubicación, no se limitaba en el tiempo, pero si condicionaba a la existencia de un plan de manejo.

En la misma ley se crea la Dirección Forestal y el Fondo Forestal; se establece el fomento a las industrias que empleen maderas de producción nacional y se promueve el fomento de la forestación a través de financiamiento, además de los beneficios tributarios ya antes mencionados. Dicha normativa tuvo resultados moderados puesto que entre 1975 y 1988 se forestaron en total unas 45 mil hectáreas. Dado que el 90% de la tierra es de propiedad privada, fue necesario implantar nuevas medidas de fomento y estímulo para lograr que el sector privado se interesara en este tipo de inversiones a mediano y largo plazo.

En el mes de abril de 1978 se formó una Comisión¹⁵ a efectos de estudiar la imposición al agro. A partir de las pautas establecidas, el impuesto debería ser finalista y procurar mejorar la productividad del factor tierra -objetivo económico-; construir un freno a la concentración de tierras -objetivo socio-económico-; simplificar el sistema de gravamen al agro con un impuesto que sería único -características similares al IMPROME- pero gravaría la renta neta. El proyecto elaborado por la Comisión, con modificaciones, fue la base del impuesto que se denominó IMAGRO.

El IMAGRO fue creado por el Decreto Ley 14.948 de 7 de noviembre de 1979, pero su estructura inicial sufrió diversas modificaciones, sobre todo luego de la sanción del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA), para adecuarlo a éste. La estructura del IMAGRO surge de las normas del Decreto Ley 14.948, con las modificaciones introducidas por el Decreto Ley 15.294 del 23 de junio de 1982, Decreto Ley 15.646, del 11 de octubre de 1984, Ley 15.768, del 13 de setiembre de 1985, Ley 15.851 del 24 de diciembre de 1986, Ley 15.903 del 10 de noviembre de 1987. Los principales rasgos de su evolución son, que de un impuesto personal ha pasado a ser real, de aplicarse por escalas progresionales ha pasado a ser proporcional, y los sujetos pasivos han cambiado en diversas oportunidades¹⁶.

¹⁵ Addy Mazz-Tributos al Agro, pág 61. La Comisión estaba integrada por representantes del Ministerio de Economía y Finanzas, Dirección General Impositiva, SEPLACODI, DINACOSE y Ministerio de Agricultura y Pesca.

¹⁶ Addy Mazz-Tributos al Agro, pág.61.

El impuesto fue suspendido a partir del Decreto Ley 15.360 y reimplantado por el Decreto Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984.

El artículo 1 del Decreto Ley 14.948 dispone:

Artículo 1.-“Créase un impuesto anual a las explotaciones agropecuarias (IMAGRO), cualquiera sea la vinculación jurídica del titular de la explotación con los inmuebles que le sirvan de asiento. Dicho impuesto se adeudará aún cuando los predios no sean efectivamente explotados.”

Explica Ceferino Costa¹⁷ que, “tal como está redactado el hecho generador, nos aproximamos más a un impuesto al capital que a un impuesto a la renta, en aquellos casos en que dicho titular es el propietario del inmueble”.

En sentido similar, se expresaban Federico Berro y Carlos Dentone¹⁸ para quienes el hecho generador del tributo era “la existencia de explotaciones agropecuarias”. Debe entenderse que se gravan todas las explotaciones agropecuarias con independencia de la ubicación física (urbana o suburbana) del predio que sirve de asiento a la misma. Ello porque la norma dice que se grava la “explotación agropecuaria” pero también la posesión del inmueble, se explote o no.

Como se sabe, se entiende por explotación agropecuaria, la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como: a) cría o engorde de ganado; b) producción de lanas, cerdas, cueros y leche; c) producción agrícola, frutícola y hortícola; d) floricultura.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso de carácter industrial o se prescindiera en alto grado del factor tierra, de modo que no fuera fundamental su uso, dejando la producción de ser agropecuaria para convertirse en un proceso industrial.

En resumen, se consideraba además que el IMAGRO era un impuesto nuevo, distinto del anterior (sin perjuicio de ciertas vinculaciones que a texto expreso mantenía con el derogado IMPROME), el legislador gravaba con él la productividad de determinados productos primarios, en tanto se desarrollara en una explotación agropecuaria donde el uso de la tierra era fundamental.

¹⁷ Costa, Ceferino, *Reflexiones sobre las rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) y en el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO)*, en *Revista Tributaria* N° 70. Enero-febrero, 1986, pág. 31.

¹⁸ Berro, Federico y Dentone, Carlos. *La Reforma Tributaria, Impuestos Agropecuarios*, Montevideo, 1980, pág.10.

La coyuntura económica del momento se caracterizaba por registrar un fuerte endeudamiento de los sectores agropecuarios, generado por el quiebre de la “tablita” producido en el año 1982 y la imposibilidad de deducir las deudas que tenían los productores, las que se vieron enormemente acrecentadas por la variación en la cotización del dólar, en el mecanismo del IMAGRO. Se insistió entonces, en la creación de un tributo que gravaría las rentas efectivas, con un sistema similar a las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC)¹⁹, lo que supondría otorgar un tratamiento similar a todas las rentas gravadas en el país y reflejaría la situación real del sector. Constituyó, evidentemente, una opción por el efecto ingreso del tributo, dejando de lado el efecto incentivo, incorporando algunas normas exoneratorias que constituyen estímulos concretos, más allá de la estructura del impuesto.

El IRA fue creado por el Decreto Ley 15.646 del 11 de octubre de 1984, constituyendo el primer impuesto a la renta agraria en el país que adopta el criterio de renta efectiva. Existen escasos antecedentes legislativos sobre este tributo²⁰.

Coexisten, en el impuesto, rentas derivadas de la actividad de capital y trabajo aplicado a la tierra, y rentas puras del capital, como son las derivadas de arrendamiento.

La Ley 15.903 de 10 de noviembre de 1987 soluciona el tema de las agro-industrias, estableciendo que las rentas derivadas de actividades agropecuarias e industriales, obtenidas por el mismo sujeto pasivo, cuando aquellas constituyan, total o parcialmente, un insumo de las industrias, estarán comprendidas en el IRIC. Los contribuyentes no debían liquidar el IRA ni el IMAGRO, sino solamente el IRIC pero le eran aplicables a la actividad agropecuaria algunas disposiciones del IRA:

- Normas sobre renta bruta de semovientes.
- Normas sobre valuación de inventarios.
- Deducciones por gastos del ejercicio.
- Gastos por honorarios técnicos.
- Derogación de exoneraciones legales genéricas

No constituían renta, el resultado de la enajenación de inmuebles rurales (tierra y mejoras). La Dirección General Impositiva consideraba que tratándose de una sociedad anónima alcanzada por el IRIC, que estos sujetos especiales debían computar todas sus

19 El Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio es un impuesto que grava básicamente las rentas de fuente uruguaya derivadas del factor capital y del trabajo.

20 Addy Mazz-Tributos al Agro, pág. 93.

rentas por dicho impuesto, excepto las efectivas y concretamente gravadas por el IRA o el IMAGRO. Este impuesto consagra el criterio de renta neta efectiva y para su cálculo se remitía a todas las normas del IRIC con las excepciones establecidas.

Respecto a la renta neta, es de destacar los gastos deducibles; se consideran gastos del ejercicio en que se realicen, la implantación de bosques protectores de rendimiento.

En el año 1984, conjuntamente con el IRA se crea el IMEBA, el sentido de su creación fue que este sirviera como pago a cuenta de IRA o del IMAGRO. Luego este impuesto sufrió varios cambios, se suspendió su aplicación -tasa 0%- al establecerse otros medios de anticipos a los anteriormente referidos impuestos.

No fue hasta la incursión de la Ley de Presupuesto Nacional 16.736 del 5 de enero de 1996, que se volvió a aplicar este impuesto, derogándose el IMAGRO y quedando como opción definitiva al IRA.

Hasta 1987 el sector agropecuario en general no estaba incluido en el sistema del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Ello implicaba, por un lado, que la venta de sus productos no estaba gravada por el tributo y por otro lado, que no podían deducir el IVA de sus compras -bienes y servicios-. Adicionalmente téngase presente que siendo en gran parte un sector “tomador de precios” no está en condiciones de trasladar al consumo, intermedio o final -vía precios- el monto del gravamen en cuestión.

No obstante, el tributo debería tener escasa significación, ya que gran parte del los insumos utilizados en la actividad agropecuaria entendiéndose incluida la actividad forestal se encuentran exonerados de este tributo.

A partir del año 1987 quedan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IVA los contribuyentes del IRA, con las siguientes precisiones.

- A. Se exonera del impuesto a las frutas, verduras y productos hortícolas.
- B. Respecto de los demás productos agropecuarios, se establece un mecanismo de impuesto en suspenso -Tasa 0%-.
- C. Los contribuyentes del IRA pueden descontar, al liquidar el impuesto, el IVA incluido en los insumos adquiridos y los servicios contratados. Si este impuesto es superior a aquél, el excedente puede ser aplicado al pago de otros impuestos o aportes previsionales.

Sin perjuicio de lo expuesto en el literal B los productores cobrarán IVA por la prestación de servicios, venta de insumos y bienes de activo fijo, deduciendo de este conforme al régimen general, el IVA pagado por insumos y servicios. Todo ello con una característica específica, la liquidación es anual coincidiendo los ejercicios con los del IRA, a diferencia del régimen general que es mensual.

Con la entrada en vigencia de la nueva Ley Forestal (Ley 15.939) se procuró implementar nuevas formas de dinamizar al sector, mediante el establecimiento de beneficios adicionales para promover la inversión.

Los beneficios previstos en la Ley 15.939 y sus decretos reglamentarios consistían en un conjunto muy amplio de exoneraciones fiscales, subsidios y líneas de crédito que se otorgaban a los bosques naturales considerados “protectores” y a las empresas que implantaran bosques “de rendimiento” de determinados géneros y especies en ciertas zonas del territorio nacional (denominadas “*zonas de prioridad forestal*”) y bajo una serie de normas.

Las exoneraciones abarcan: los impuestos a la importación de equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para instalar y poner en funcionamiento las empresas forestales, así como a las materias primas e insumos para procesar la madera nacional, el impuesto a la renta obtenida por la explotación de los bosques, el impuesto al patrimonio y la contribución inmobiliaria correspondientes a los bosques y a los terrenos donde se asientan los mismos.

Adicionalmente, la reglamentación estableció que a los titulares de explotaciones agropecuarias se les reembolsaría parte del costo de forestación (entre 30% y 50% del costo ficto de implantación estimado por la Dirección Forestal), por única vez para cada superficie forestada.

A los beneficios anteriores deben sumarse reducciones de las tarifas portuarias para las exportaciones y líneas de crédito “*blandas*” de largo plazo por parte del BROU a los emprendimientos forestales.

El requisito para acceder a este conjunto de beneficios consistía en presentar un proyecto de plantación y manejo de los bosques ante el Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca (MGAP), el que debía ser aprobado por la Dirección Forestal.

La política de fomento dio un impulso decisivo a la fase silvícola, de modo que, en buena medida, se cumplieron los objetivos del Plan Nacional de Forestación aprobado en 1988.

Efectivamente, mientras el área de bosques artificiales apenas creció 3,8% entre 1980 y 1990 (a pocos años de aprobada la segunda Ley Forestal), se multiplicó por 3,6 entre los años 1990 y 2000. De una superficie de bosques artificiales inferior a las 200 mil hectáreas en 1990 se pasó a una de casi 661 mil, en diez años, lo que implica una tasa media de forestación de casi 50 mil hectáreas anuales²¹.

A partir de esta ley se fueron asentando las bases para el desarrollo de la actividad forestal en nuestro país, hasta llegar a la situación tributaria que se encuentra vigente hoy en día, no siendo este proceso libre de cambios en su camino.

Otros tributos que gravan la actividad rural, en particular el sector forestal, son la Contribución Inmobiliaria Rural y la Contribución a la Seguridad Social.

En cuanto a la Contribución Inmobiliaria Rural podemos destacar que, es el producto de la evolución de los tributos a la propiedad, si bien ha sufrido diversas modificaciones desde sus inicios²².

Por otro lado, la Ley 15.852 de 24 de diciembre de 1986 es la ley madre del sistema de aportación al Banco de Previsión Social (BPS). Ésta estructuró los aportes que con destino a la seguridad social deben efectuar las empresas rurales. El sistema de aportación rural ha ido incorporando nuevas normas hasta llegar al sistema vigente actualmente.

1.2-Descripción y evolución de la actividad forestal en nuestro país²³

Pocos sectores de actividad concentraron en los últimos años tanta atención y expectativas en torno a su desarrollo como el sector forestal. No faltaron los intensos debates acerca de diversos aspectos de éste, entre los que destacan: sus impactos ambientales, sobre el empleo y el ingreso nacional, la tenencia de la tierra y la estructura de la propiedad en el sector. El objetivo de este apartado es sintetizar las principales características del sector, analizar su evolución pasada, sus perspectivas, determinar algunas de las contribuciones que el mismo podría realizar a la dinámica económica del

²¹ Censos Generales Agropecuarios de 1980, 1990 y 2000, DIEA y de la Dirección Forestal, MGAP.

²² En el año 1793 -época de la Colonia-existía un impuesto sobre los titulares de los terrenos de propiedad.

²³ Información recogida en su mayoría del Anexo 1 del Informe Coyuntura 2006-área de coyuntura, instituto de economía de la facultad de ciencias económicas y de administración, universidad de la república.

país -en términos de generación de ingresos, empleo y divisas, entre otras- y analizar las oportunidades y desafíos que plantea su desarrollo futuro.

1.2.1-Antecedentes, qué es y cómo se gestó la cadena forestal en el Uruguay

La cadena forestal -complejo forestal- está compuesta por la silvicultura (fase primaria que provee la materia prima), las industrias de primera, segunda y tercera transformación, así como los servicios a la fase primaria y a la industrial (cosecha, transporte, logística, almacenaje, etc.). La madera puede utilizarse como combustible o leña (para la producción de energía) o como materia prima industrial (para la producción de pulpa de celulosa o, alternativamente, de madera y productos de madera), de acuerdo con la especie y el manejo forestal que se realice.

La fase primaria incluye la actividad de los viveros forestales, la producción de madera en bruto (rolos) y los servicios asociados.

La segunda fase se ocupa de la primera transformación industrial; comprende el uso energético de la madera, la producción de pasta de celulosa y la producción de madera aserrada, tableros, chapados y contrachapados, entre otros.

Por último, las industrias de segunda y tercera transformación son principalmente las que fabrican papel y cartón, productos para embalaje, imprentas y editoriales y la industria del mueble y de artículos de madera para la construcción (molduras, aberturas, etc.). De modo que, en conjunto, constituyen tres cadenas agroindustriales: la energética, la celulósico-papelera y la maderera.

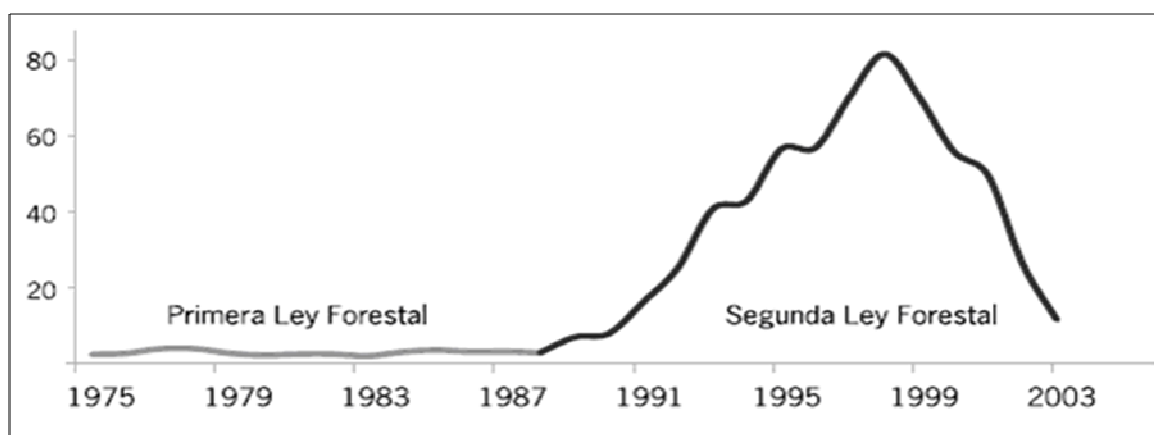
El origen del sector forestal en Uruguay se encuentra asociado a la ganadería extensiva, en efecto, los primeros bosques artificiales fueron destinados a proveer sombra y abrigo al ganado y a producir energía. Asimismo, el país cuenta con una industria papelera muy antigua, compuesta por unas pocas empresas de entre 50 y más de 100 años de existencia. Estas se caracterizan por estar integradas verticalmente (producen papel y cartón con su propia celulosa y ésta con la madera de sus propios bosques) y venden sus productos al mercado interno y al regional.

El fomento estatal se realizó fundamentalmente a través del MGAP y en particular de la Dirección Forestal que depende de éste.

Entre los años 1955 y 1960 comienza en nuestro país la realización de manejos en bosques implantados; especialmente se puede citar la poda en plantaciones de pinos. El

desarrollo forestal en Uruguay comienza a visualizarse como viable y con posibilidades de dinamizar tanto el medio rural como la economía en su conjunto.

Como ya fue mencionado, el área de bosques artificiales apenas creció 3,8% entre 1980 y 1990 (a pocos años de aprobada la segunda Ley Forestal), se multiplicó por 3,6 entre 1990 y 2000. De una superficie de bosques artificiales inferior a las 200 mil hectáreas en 1990 se pasó a una de casi 661, mil en diez años, lo que implica una tasa media de forestación de casi 50 mil hectáreas anuales²⁴.



Superficie numerada bajo proyectos²⁵

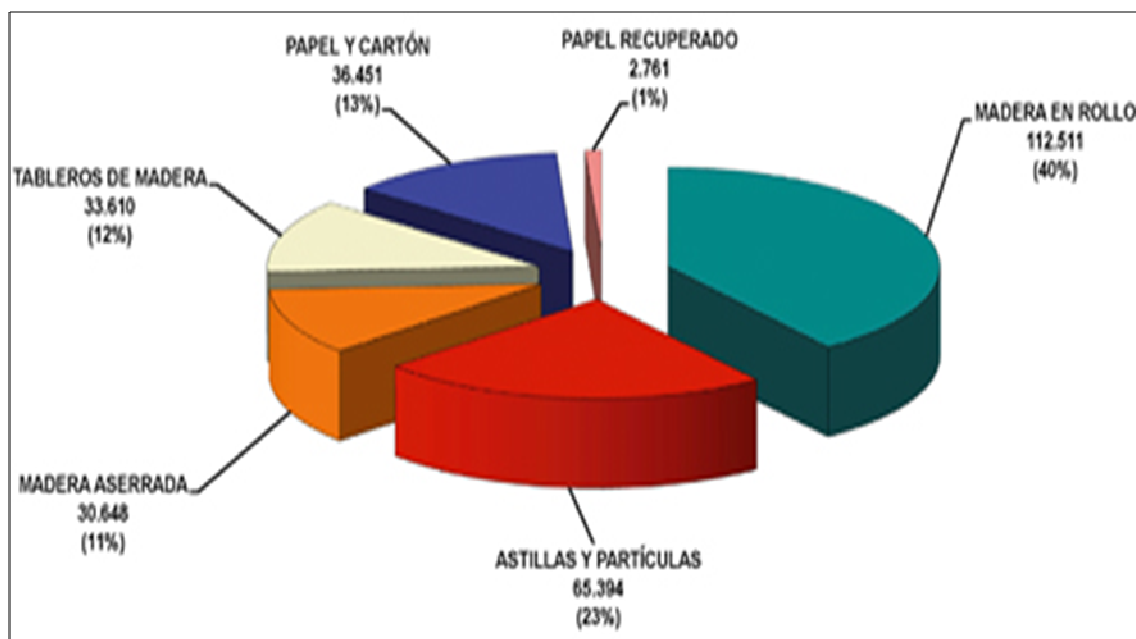
Por su parte, el notable incremento de las exportaciones de productos forestales permitió que, a partir de 1997, se revirtiera el signo del balance comercial del sector forestal, que había sido tradicionalmente negativo, hasta llegar a las cifras actuales.

Producto	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
TOTAL	85.190	84.385	86.549	104.223	141.118	176.601	220.955	281.378
Madera bruta	39.814	41.968	43.649	58.648	90.377	118.021	142.648	177.670
Madera no tratada de no coníferas	39.388	40.853	42.982	47.523	56.534	55.626	73.633	112.276
Astillas y partículas	426	667	667	10.865	32.694	62.786	69.015	65.394
Madera no tratada de coníferas	0	448	0	260	1.149	109	0	0
Madera aserrada (total)	7.772	7.011	8.759	12.793	18.135	22.734	25.579	30.648
No coníferas	2.229	1.838	7.728	6.105	9.605	14.827	15.521	19.679
Coníferas	5.543	5.173	1.031	6.688	8.530	7.907	10.058	10.969
Productos elaborados								
Papel y Cartón	36.169	32.918	32.634	31.419	31.617	33.656	36.415	36.451
Desperdicios de papel y cartón	1.394	1.758	1.491	1.321	977	1.622	1.423	2.761
Hojas para chapado/contrachapado	0	0	9	4	0	0	0	32
Tableros de partículas	0	1	6	4	10	4	671	62
Madera terciada	0	0	0	0	0	555	13.940	33.516
Pasta de madera	19	708	0	34	2	0	0	(*)
Tableros de fibra	0	21	0	0	0	0	3	0
Otros	21	0	0	0	0	9	276	238

Exportaciones por productos forestales seleccionados, por año (en miles de dólares)²⁶

²⁴ Censos Generales Agropecuarios de 1980, 1990 y 2000, DIEA y de la Dirección Forestal, MGAP.

²⁵ Fuente: Dirección Forestal MGAP.



Exportaciones forestales por tipo de producto (en miles de dólares), año 2007²⁷

1.2.2-Características y evolución de la fase silvícola

Al igual que otras actividades agropecuarias, la silvicultura uruguaya goza de ventajas comparativas en el ámbito internacional²⁸, mientras que algunas de sus peculiaridades la distinguen de la mayoría de los rubros. Algunas de estas especificidades se deben a las características biológicas del cultivo (como la prolongada duración del proceso productivo), y otras a la intervención estatal.

A diferencia de otras actividades agropecuarias, la silvicultura es un proceso plurianual con una duración mínima de entre ocho y diez años, aunque –en algunos casos– puede extenderse a varias décadas. Esta característica, determinada por el ciclo biológico de los árboles y el tipo de madera que se obtiene, tiene importantes consecuencias sobre los flujos financieros del negocio forestal. El horizonte de planificación de los agentes que participan en el negocio forestal es sustancialmente más largo que el de buena parte de los empresarios (fundamentalmente los de los rubros agrícolas), que usualmente pueden planificar y tomar buena parte de sus decisiones para un período mucho más breve, cercano al año. De modo que las eventuales variaciones de los precios relativos afectarán en forma desigual a las empresas forestales, según la etapa del proceso

²⁶ Elaborado por MGAP-Dirección forestal-En base a datos de BCU.

²⁷ Anuario Estadístico Agropecuario 2008-DIEA/MGAP.

²⁸ Uruguay está ubicado en la misma latitud que varios países en los que se desarrollan emprendimientos forestales de gran importancia, como Sudáfrica, Nueva Zelanda, Argentina y Chile. Cuenta con condiciones naturales favorables para la forestación (clima templado, distribución uniforme de lluvias, influencia marítima en la zona sur, etc.), lo que permite obtener tasas de crecimiento físico de los árboles superiores a la que se obtienen en varios de los países dedicados a la forestación, en especial respecto a los del hemisferio norte, lo que posibilita el corte final a edades más tempranas de los árboles.

productivo en la que se encuentren, al tiempo que los costos financieros asociados con el “valor tiempo” del dinero adquieren crucial importancia.

Ciertamente, los ingresos de los bosques que proveerán madera exclusivamente para la cadena “celulósico-papelera” están concentrados fundamentalmente en el momento de la tala rasa, mientras que casi la mitad de los egresos tiene lugar al inicio del ciclo, en el momento de la plantación, y aproximadamente la otra mitad al final del mismo, mientras que -como no requiere de un manejo silvícola específico- el mantenimiento durante los años intermedios tiene un costo mínimo. En nuestro país, la mayoría de los bosques destinados a la producción de pasta de celulosa son del género *Eucalyptus* (fundamentalmente de las especies *Eucalyptus globulus* y *Eucalyptus grandis*)²⁹, que registran elevadas tasas de crecimiento físico en el contexto internacional, de modo que la cosecha puede realizarse cuando los árboles tienen entre ocho y diez años.

Por su parte, la materia prima para la cadena maderera proviene actualmente de bosques de Pinos o de algunas especies de *Eucalyptus* (fundamentalmente *Eucalyptus grandis* y *Eucalyptus globulus*), los que requieren un adecuado manejo silvícola -a través de podas y raleos- para obtener trozas aserrables.

Las principales etapas de la producción silvícola son: la implantación del bosque, el mantenimiento y la cosecha. Tanto la primera como la última son actividades intensivas en mano de obra, combustibles y maquinaria.

La etapa de implantación comprende la obtención de los plantines, la preparación del suelo, el control de hormigas, la fertilización y la plantación, además de la instalación de alambrados y la reposición de plantines.

La etapa de mantenimiento consiste en tareas anuales de reparación de alambrados, prevención de incendios, supervisión y vigilancia, y tareas en momentos puntuales como el control de hormigas (en el segundo año del bosque) y la mejora de la caminería (poco antes de la cosecha).

La cosecha incluye las siguientes tareas: apeo, desrame, trozado, descortezado, transporte del monte a la calle y carga sobre camiones. Buena parte de las empresas forestales opta por contratar los servicios de plantación, inventario, poda, raleos y

29 La madera de un bosque de *Eucalyptus grandis* puede utilizarse tanto para pulpa como para aserrío, aunque el destino debe determinarse en los primeros años de vida del bosque, ya que, si no se realiza el correspondiente manejo, la madera obtenida no tendrá la calidad como para ser aserrada. No obstante, en general la celulosa del *Eucalyptus grandis* no tiene una aptitud papelera tan favorable como la del *Eucalyptus globulus*.

cosecha, a terceros, ya que requieren un componente muy importante de mano de obra calificada y semicalificada y, en algunos casos, de maquinaria específica.

Por otra parte, mientras las tareas de implantación, mantenimiento y manejo silvícola se realizan fundamentalmente sobre la base de criterios técnicos y biológicos, la decisión empresarial acerca del momento de la cosecha se determina atendiendo, entre otras variables, al precio de la madera (actual y esperado), a la evolución (pasada y futura) de las tasas de interés y a los costos de cosecha y transporte interno, además de la edad de los árboles que permita maximizar la productividad media del bosque³⁰.

Trazando una línea histórica podemos precisar que, la madera de eucaliptos crecidos en Australia, su lugar de origen, está siendo utilizada en diversos usos desde hace 200 años. Desde los usos más simples se ha pasado paulatinamente a los más sofisticados y al mismo tiempo se ha ido acumulando información sobre las diferentes propiedades de sus maderas.

Desde hace años, grandes áreas de eucaliptos están siendo plantadas fuera del continente australiano debido a su alta tasa de crecimiento y al aumento creciente de la demanda de sus maderas; con el aumento correspondiente de la información sobre propiedades de las maderas de eucalipto cultivadas como exóticas. Las propiedades de las maderas crecidas fuera del lugar de origen tienen algunas diferencias con las australianas debido a su rápido crecimiento y a su menor edad a la cosecha, sin embargo las características esenciales de cada especie se mantienen³¹.

Las primeras introducciones de eucaliptos a Uruguay datan del año 1853. En la segunda mitad del siglo XIX se produce un cambio tecnológico en la producción ganadera uruguaya, marcado sobre todo por la introducción del alambrado.

A partir de la crisis del 30' se generan condiciones restrictivas a las importaciones, lo cual sumado a medidas gubernamentales tendientes a favorecer la industria manufacturera con destino al mercado interno, favoreció el consumo de productos forestales de origen nacional. Las dificultades de abastecimiento provocadas por la segunda guerra acentuaron aún más esta tendencia³².

30 La combinación de estas variables determinaría un turno óptimo desde el punto de vista económico (el que maximiza el Valor Actual Neto de la inversión), que no necesariamente coincide con la edad óptima de corte desde el punto de vista agronómico (el que maximiza el volumen obtenido de madera).

31 HILLIS, W.E. 1984 Wood Quality and Utilization IN Eucalypts for wood production. Hillis W.E. and Brown A.G. eds. CSIRO/Academic Press. New South Wales.

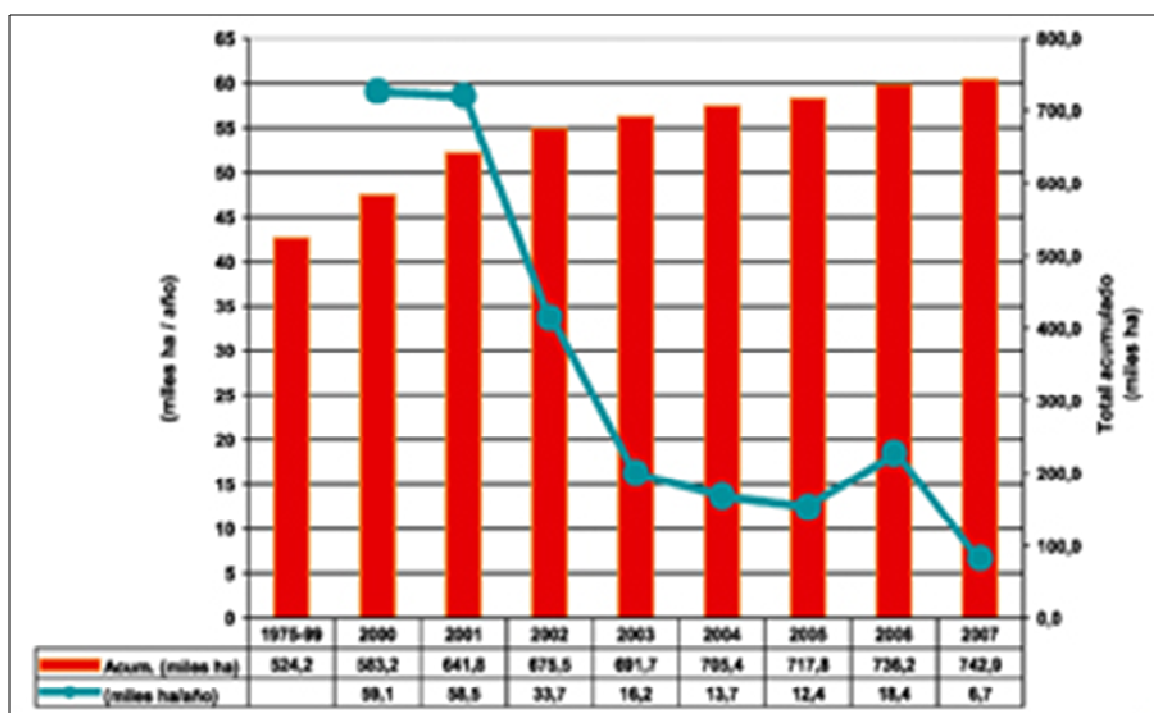
32 MANTERO, C. 1995 Sistemas agroforestales en Uruguay. Notas técnicas N° 23 Facultad de Agronomía. Montevideo.

La industria nacional aprendió a utilizar la madera de las especies exóticas utilizadas para crear los montes de abrigo y mantiene hasta hoy su utilización para la producción de diversos productos.

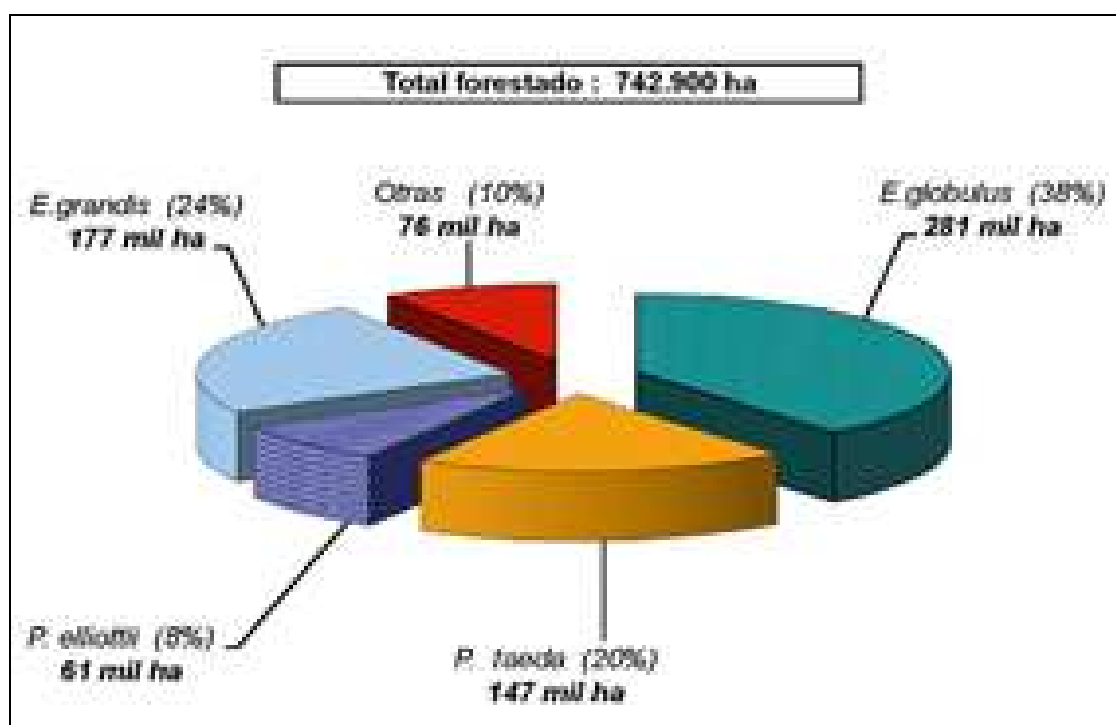
En efecto, como ya lo hemos mencionado, el origen del sector forestal en Uruguay se encuentra asociado a la ganadería extensiva; los primeros bosques artificiales fueron destinados a proveer sombra y abrigo al ganado y a producir energía, durante esta primera etapa no solo se plantaron eucaliptos sino que también fueron utilizadas otras especies como ser las especies de pinos.

Alrededor del año 1965 comienzan inversiones forestales en superficies importantes, como las 9.000 hectáreas que sumaron las Cajas de Jubilaciones Bancarias y Notarial en Paysandú y Río Negro; y las 5.000 hectáreas de Fymnsa en Rivera.

En este contexto, a partir de 1990 comienza, un sostenido aumento en la plantación de árboles a gran escala. Entre los años 1990 y 2000 se forestó a una tasa promedio de casi 50 mil hectáreas por año, con un máximo de 83 mil implantadas en 1998.



Superficie forestada bajo proyecto, por año y total acumulado³³



Superficie forestada bajo proyecto, por especie (en ha y en % del total 34

1.2.3-La fase industrial: evolución y perspectivas

Hasta hace pocos años la reducida infraestructura industrial con que contaba el país para elaborar productos forestales parecía no satisfacer las expectativas respecto al volumen de madera que se extraería de los bosques plantados, lo que alimentaba el temor a que la mayor parte de la madera fuera exportada en bruto. Sin embargo, la gran producción maderera de las plantaciones forestales realizadas en los últimos quince años provocó recientemente el inicio de un desarrollo industrial generalizado. Buena parte de las inversiones se concentran en la zona del litoral y centro-norte del país (cerca de los bosques), tendencia que se estima continuará en los próximos años. Esto tendría importantes consecuencias en la descentralización geográfica de la actividad económica y la distribución de los ingresos y la dinámica del mercado laboral.

Grandes empresas transnacionales están realizando buena parte de estas inversiones, pero ni el empresariado nacional del sector, ni las empresas de otras cadenas, eventuales abastecedoras de bienes y servicios a estos grandes emprendimientos, acompañaron ese proceso con la misma intensidad. Por el contrario, las inversiones silvícolas perdieron parte de su dinamismo y las realizadas por los agentes locales en las fases industriales y de servicios del complejo, han sido limitadas.

De las casi 640.000 hectáreas plantadas entre 1989 y 2003 cerca de un tercio se sembró en los primeros siete años del proceso (200.000 hectáreas aproximadamente), lo que implica que esos bosques tienen actualmente más de 10 años de edad. La mayoría de estos árboles -cuyo destino es la producción de celulosa- habría alcanzado el turno de cosecha.

Por el contrario, una parte de esos bosques fue plantada con destino a aserrío (la totalidad de los bosques de Pinos y algunos de los de *Eucalyptus grandis*), cuya edad de corte se encuentra estimada entre 18 y 25 años.

Esta particularidad de la dinámica de la oferta actual y futura de madera determinó que las inversiones privadas se concentraran, en primer término, en las áreas de infraestructura de transporte y logística de la madera y en la cadena celulósico-papelera.

Por su parte, las inversiones en el sector de aserrío y productos de madera tendrían un timing algo más lento, hasta que el país cuente con mayores volúmenes de madera con este destino (no obstante, algunas inversiones ya comenzaron a ejecutarse e inclusive han comenzado a producir).

Los servicios para la fase primaria y los de transporte y logística, así como las diversas etapas de la cadena celulósico-papelera, recibieron numerosas inversiones entre 2003 y 2005: construcción de terminales logísticas y puertos, instalación de empresas de transporte carretero, instalación de plantas de astillado de madera, modernización de las tradicionales plantas de papel y celulosa, etc. Además, comienzan a concretarse nuevos proyectos, entre los que destaca la construcción de una nueva planta de pasta de celulosa por parte de la empresa Stora Enso y otros están en la etapa de estudio y negociaciones.

En la zona portuaria del departamento de Río Negro se inauguró en noviembre de 2003 la Terminal Logística M´Bopicuá, en su principio propiedad de la Empresa Nacional de Celulosa de España (ENCE). Se trata del primer puerto privado del país y de la única terminal logística especializada en madera de la región, donde comenzó a operar una “planta de chipeado” en 2004. En octubre de ese año se concedió una zona franca en un predio contiguo al puerto, donde se prevé instalar un gran aserradero, una planta de producción de tabiques y una fábrica de celulosa.

El “chipeado”³⁵ o “astillado” es una de las primeras etapas del procesamiento de la madera utilizada como materia prima por el complejo “celulósico-papelero”. En nuestro país la “industria del astillado” no existía hasta abril de 2003, cuando la empresa Eufores instaló la primera planta chipeadora, localizada en el barrio Peñarol de la ciudad de Montevideo³⁶.

El principal producto son los chips de madera para la industria de la celulosa, cuyo destino es el mercado internacional. Otras dos plantas de astillado se instalaron entre fines de 2003 y mediados de 2004; una en el departamento de Río Negro y otra en Montevideo³⁷. Así, las exportaciones de madera para pulpa comenzaron a cambiar su forma física, ya que a partir de estas inversiones se inició una creciente corriente exportadora de astillas de madera que sustituirá parcialmente las exportaciones de madera rolliza.

La primera transformación propiamente industrial de la madera para el complejo “celulósico-papelero” es la producción de pulpa de celulosa. Como se sabe, varias empresas transnacionales se han mostrado interesadas en instalar grandes plantas de celulosa en nuestro país y una de ellas se encuentra operando en una zona franca ubicada a pocos kilómetros de la ciudad de Fray Bentos, en el departamento de Río Negro, Botnia S.A..

El emprendimiento a cargo de la empresa Botnia S.A. -una filial de Oy Metsä-Botnia AB,³⁸ la segunda mayor productora de pulpa química de Europa- es la inversión extranjera directa más grande que se haya concretado en la historia del país. La planta cuenta con una capacidad productiva de un millón de toneladas por año de pulpa de Eucalyptus blanqueada y demanda anualmente unos 3,5 millones de metros cúbicos de madera. En total se estima que la inversión industrial fue de aproximadamente 1.100 millones de dólares, a lo que se agrega la inversión en los bosques. Aunque 65% de la inversión correspondió a componentes importados, la demanda de materiales locales,

³⁵ No se trata propiamente de una actividad industrial, sino del mínimo procesamiento requerido para facilitar y abaratar el transporte de madera en bruto destinada a elaborar pasta de celulosa, que se dirige fundamentalmente hacia los mercados de Europa y Asia.

³⁶ Eufores es una de las mayores empresas exportadoras de madera del Uruguay y el principal destino de sus ventas es la industria papelera de su casa matriz en España, por lo que la producción de astillas se dirigirá principalmente a ese mercado. En julio de 2003 se realizó la primera exportación de chips de madera en la historia del Uruguay.

³⁷ La empresa Eufores instaló su segunda planta de chipeado en la Terminal Logística M´Bopicuá (departamento de Río Negro), que comenzó a operar en 2004. En julio de 2004 se instaló en Montevideo la tercera planta de chipeado, propiedad del grupo forestal Maderas del Uruguay, que nuclea a medianos productores nacionales asociados a capitales chilenos. La empresa firmó un contrato de abastecimiento por cinco años con una de las principales comercializadoras japonesas (Sumitomo Corp.), lo que abre uno de los mayores mercados mundiales de madera para celulosa, inexplorado hasta ahora por empresas uruguayas.

³⁸ Oy Metsä-Botnia AB pertenece al grupo de empresas finlandesas M-Real Corporation (una de las mayores comercializadoras europeas de papel), UPM-Kymmene (líder mundial en producción de papel de impresión) y la cooperativa de productores forestales Metsäliitto, que en Uruguay son propietarias de la Compañía Forestal Oriental. Esta última integra un joint-venture con el Grupo Otegui de capitales nacionales -la comercializadora Tile Forestal-, que será la encargada de las compras de madera a otras empresas forestales (incluso argentinas) y la logística de las entregas de madera y las exportaciones de celulosa.

jornales de obreros, servicios de transporte, entre otros, fue de cerca de 400 millones de dólares.

Los mayores impactos económicos tuvieron lugar en los departamentos de Río Negro, Paysandú y Soriano, además de la provincia argentina de Entre Ríos, y comprenden tanto los efectos de la construcción de la planta (entre mediados de 2005 y principios de 2007) como los de la operativa de la misma (a partir de mediados de 2007).

La mayor parte de la construcción de las instalaciones industriales tuvo lugar en el año 2006; los estudios realizados por la empresa concluyen que el PIB de la economía uruguaya se incrementaría en 1,2 puntos porcentuales para el 2008 respecto a un escenario sin el proyecto.

Los impactos sobre las economías locales serían, naturalmente, muy superiores: el VAB del departamento de Río Negro se incrementaría 41,5% respecto a la situación sin proyecto, el del departamento de Soriano aumentaría 5,3% y el de Paysandú lo haría 4,2%, siempre en comparación con el nivel que se obtendría sin la realización de la planta. Ello determinaría que el PIB de los tres departamentos pasará de representar 6,7% a 7,5% de los ingresos generados en el total del país.

En 2006, el principal impacto sobre la economía de Río Negro se produjo debido a la mayor actividad de la construcción, aunque también aumentó la actividad de los sectores comercio, restaurantes, hoteles, servicios comunales, sociales y personales. La cercanía de Mercedes del lugar donde se localiza la planta le permitió ofrecer servicios comerciales, restaurantes y hoteles, que fueron requeridos por el proyecto en la etapa de construcción.

Por su parte, el perfil industrial algo más desarrollado de Paysandú le permitió captar una mayor proporción de la actividad indirecta, además de proveer cemento a la obra civil.

Estas inversiones vuelven imprescindible aumentar la capacidad de cosecha y transporte terrestre de madera, lo que representará un apreciable aumento del empleo. Aunque recientemente se han instalado empresas, nacionales y extranjeras, que proveerán esos servicios, se estima que la oferta actual es insuficiente para los volúmenes de madera que se cosecharán y transportarán.

Si bien algunas empresas forestales utilizarán procesos mecanizados de cosecha (lo que requiere maquinaria relativamente sofisticada), los métodos tradicionales -intensivos en

mano de obra- son competitivos en costo, por lo que el monto de la inversión no debería ser un obstáculo para proveer tales servicios en forma eficiente por parte de empresas locales.

Asimismo, se estima que el dinamismo industrial estimulará la inversión en plantaciones y reforestaciones, por lo que en los próximos años aumentaría la demanda a viveros y empresas dedicadas a plantar y mantener los bosques. De modo que se estima que en los próximos años se incrementará la demanda de empleo directo en el sector forestal y otras actividades de la silvicultura como resultado de ésta y otras inversiones de la cadena.

Otra empresa estaría dispuesta a invertir cerca de 1.000 millones de dólares para instalar una nueva fábrica de pasta de celulosa en nuestro país. Se trata de la empresa sueco-finlandesa Stora Enso, la primera productora de papel del mundo. Además de realizar los estudios de impacto ambiental y localización en 2006, la empresa compraría una amplia superficie de bosques y tierras para implantar nuevos montes que abastezcan a la futura planta (cerca de 150.000 hectáreas en total), al tiempo que la construcción de la fábrica empezaría recién en 2010, dato hoy incierto debido a la crisis de los mercados mundiales.

Mientras que estas empresas transnacionales no incursionarían todavía en la segunda fase industrial de la cadena -la elaboración de papel y cartón- las tradicionales empresas uruguayas en ese rubro modernizaron su parque industrial en los últimos años.

Como se adelantó, la industria nacional del papel, cartón y los productos de papel y cartón (pañales desechables, cajas y envases, etiquetas, etc.) tiene una larga experiencia a escala nacional.

Las principales empresas del sector fueron creadas en la primera mitad del siglo pasado, o incluso antes³⁹. La producción se concentra en un pequeño grupo de empresas, la mayoría integradas verticalmente, que se autoabastecen de pulpa de celulosa de sus propios bosques, aunque también utilizan materia prima importada. El pequeño tamaño de las plantas en relación con las de otras partes del mundo, no les permite beneficiarse de la mayor competitividad que otorgan las economías de escala, por lo que la industria nacional destina sus ventas al mercado interno y se ha especializado en determinados “nichos” de mercado regionales de calidad diferencial, donde obtiene elevados valores unitarios. Las empresas del sector han realizado importantes inversiones en 2003 y 2004

39 La empresa papelera más antigua del Uruguay es FANAPEL (fundada en 1889), mientras que PAMER, IPUSA y CICSSA tienen más de cincuenta años de actividad en el ramo (las dos primeras fueron fundadas en 1937 y la última en 1950).

para actualizar la tecnología, lograr los estándares internacionales de calidad, reducir costos, diversificar y aumentar la producción.

Entre las nuevas inversiones a futuro encontramos a Nippon Paper, la mayor empresa de papel y celulosa de Japón, compró tierras en Uruguay y comenzó a forestarlas a los fines de instalar una nueva pastera en territorio uruguayo⁴⁰.

El gigante nipón posee 22 plantas en su territorio y otras 18 en el extranjero, con inversiones en Australia, Canadá, Chile, China, Estados Unidos, Finlandia, Nueva Zelanda, Rusia y Sudáfrica, y busca posicionarse hacia 2015 en el “top five” del mercado de la celulosa y el papel.

Asimismo, el principal productor de celulosa de la península ibérica, Portucel, confirmó al Poder Ejecutivo (PE) la radicación de una inversión en Uruguay que podría alcanzar los US\$ 3.000 millones, con lo que se convertiría en la mayor de la historia del país, superando a la recientemente instalada papelera finlandesa Botnia.

Algunos anuncian ya una sexta inversión en camino: se trataría de International Paper (Estados Unidos), la empresa forestal y papelera más importante del mundo.

Los primeros son una realidad en marcha, los otros proyectos muy lejanos.

1.2.4-Oportunidades y desafíos

El notable desarrollo que está experimentando el complejo forestal representa indudablemente, una enorme oportunidad para la economía uruguaya, aunque también supone un gran desafío.

Las grandes empresas extranjeras que se están instalando, tanto en la cadena celulósico-papelera como en la maderera, jugarán un rol determinante y marcarán las principales tendencias y orientaciones, aunque quedarán suficientes espacios para que los actores nacionales se desarrollen e impriman al sector sus características propias.

En particular, la posibilidad de generar un sector forestal integrado, cuyos encadenamientos trasladen parte de la dinámica al resto de la economía, constituye quizás el principal desafío.

⁴⁰ Información de prensa, *Diario El Observador*, setiembre 2008.

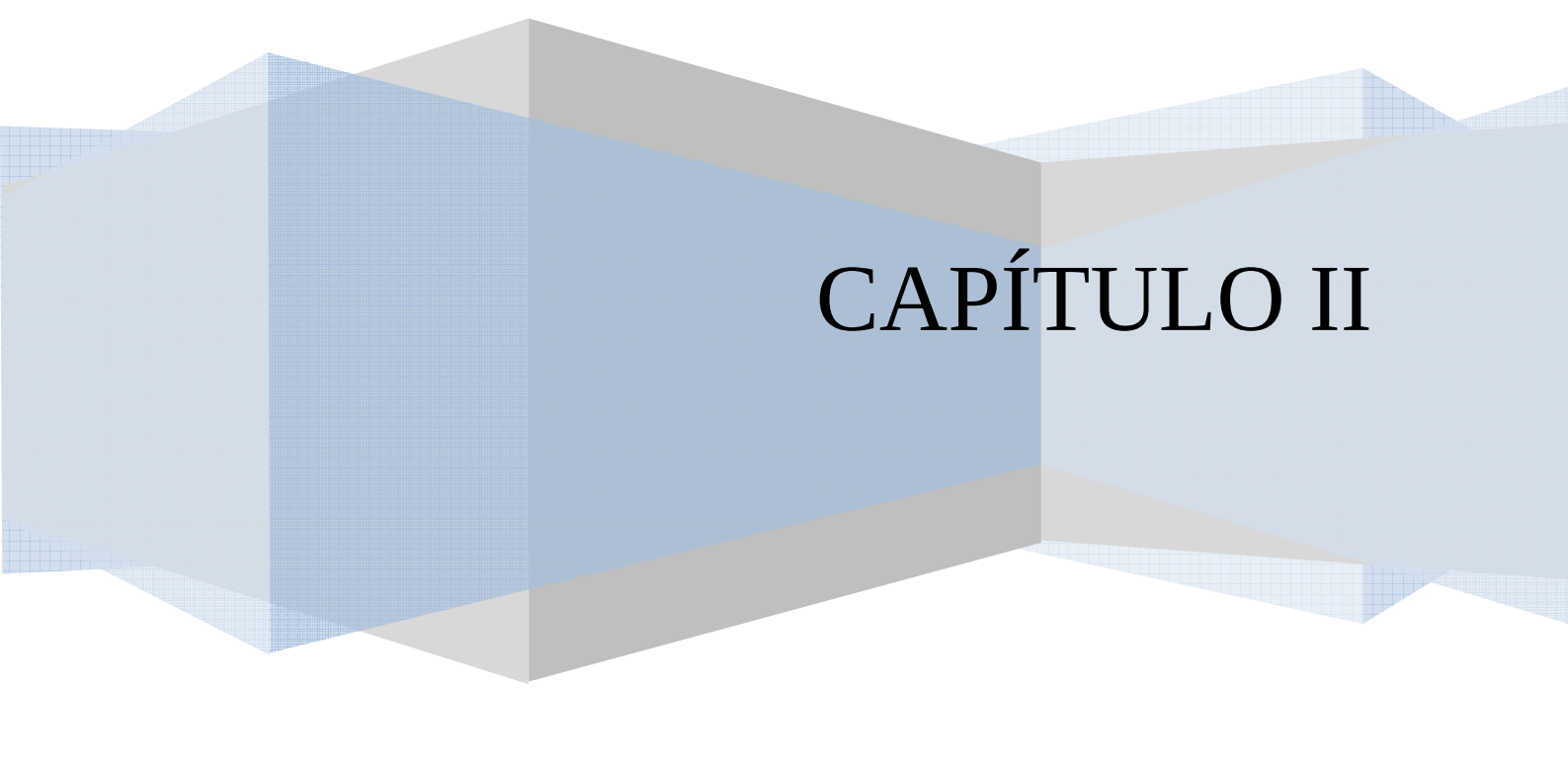
Al mismo tiempo, el desarrollo de la cadena maderera sería un gran acierto para el país en el mediano plazo. Si una parte de las nuevas plantaciones se realizara con árboles de madera dura, de calidad y se alcanzaran elevados niveles de desarrollo técnico y de diseño de productos, el complejo podría mejorar parcialmente su inserción externa a través de la fabricación de productos de madera de calidad.

Tanto el sector privado como el Estado tendrán numerosos problemas a resolver. Entre ellos, la necesidad de contar con adecuados sistemas de transporte y logística que permitan acceder a los bosques ubicados en el norte y el este del país en condiciones competitivas. En particular, ello refiere a la rehabilitación del sistema ferroviario, el mantenimiento de las carreteras, el dragado del río Uruguay y del puerto de Montevideo, la puesta en funcionamiento del puerto de La Paloma, entre otras necesidades que podrían limitar -de no satisfacerse adecuadamente- el desarrollo del sector.

Por otra parte, deberán solucionarse varios aspectos tecnológicos, en particular aquellos que resultan imprescindibles para desarrollar la industria de productos de madera de calidad, que aparece como la más promisorio en relación con la generación de empleo e ingresos.

Por último, uno de los principales desafíos que tendrá el sector público será profundizar la investigación respecto al impacto de las actividades del complejo sobre el medio ambiente y desarrollar instrumentos de control y supervisión eficaces.

MARCO CONCEPTUAL



CAPÍTULO II

2.1-Definiciones y conceptos tributarios básicos

En este capítulo se asentarán los principales conceptos que se presentarán a lo largo de los distintos capítulos que componen el presente trabajo. Estos conceptos refieren básicamente a cuestiones relacionados con la materia tributaria, de esta forma ayudar al lector a familiarizarse con el vocabulario y hacerle más fácil la comprensión de los temas que serán tratados conforme avance la lectura.

2.1.1-Concepto de tributo

La real academia le otorga distintas acepciones al vocablo:

“Tributo⁴¹.

(Del lat. *tribūtum*).

1. m. Aquello que se tributa.
2. m. censo (contrato por el que se sujeta un inmueble al pago de una pensión anual).
3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo.
4. m. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”

De acuerdo a nuestro derecho, la definición de tributo viene dada por el artículo 10 del Código Tributario (CT).

Artículo 10.-“Concepto de tributo.-Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

La definición anterior es casi idéntica a la del C.T.A.L.⁴², el que define el tributo como, las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

A su vez, Valdés Costa acertadamente, explica con prolijidad las notas características sin ensayar una definición propia, porque hay tantas como autores (unas buenas y otras no tan buenas) y si lo hiciera carecería de originalidad⁴³.

En el referido código se hace alusión a tres especies distintas de tributos, en general todo tributo que recaiga sobre algún contribuyente debe poder tipificarse en alguna de estas tres especies. Estas especies a las que nos referimos son, los impuestos, las tasas y

⁴¹ Diccionario en línea de la Real Academia Española-<http://www.rae.com>.

⁴² El C.T.A.L es el Código Tributario para América Latina .

⁴³ Horacio García Belsunce, *El derecho tributario en la obra de Ramón Valdés Costa. Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa Tomo I. Pág. 180.*

las contribuciones. Las mismas se distinguen básicamente por el destino y por el presupuesto de hecho, cuya definición abordaremos más adelante en este capítulo.

A continuación pasaremos al concepto de cada una de las principales especies de tributos.

2.1.2-Impuesto

La definición está dada por el artículo 11 del CT.

Artículo 11.-Impuesto.-“Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

A su vez transcribimos la definición dada por Jèze⁴⁴ en la que expresa que, “es la prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada”.

Como se puede notar claramente, en la definición se deja constancia que el disparador del mismo es independiente de cualquier actividad que el Estado realice, o sea que su accionar se da solo por la propia voluntad del Estado como tal. Asimismo, de la definición no se desprende ningún destino en particular para lo recaudado por esta clase de tributo, por lo general éste está incorporado al crearse cada uno.

Como mencionamos antes, la obligación del impuesto está justificada por la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos para atender a las necesidades públicas. La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento por medio de los órganos pertinentes.

En los estados democráticos, los impuestos se establecen mediante el consenso de los ciudadanos, expresado por medio de sus representantes en el Parlamento, él cual tiene en cuenta los motivos que justifican la imposición, la cual está determinada por la exigencia (causa) de satisfacer necesidades públicas.

“Desde el punto de vista de la ciencia de la hacienda, cabe recordar el *principio de equivalencia*⁴⁵, según el cual hay un equilibrio económico, directo o indirecto, según los casos, entre las sumas que percibe el Estado y la que este emplea en el desarrollo de sus actividades. Algunas veces esa equivalencia se concreta en un cambio económico entre

⁴⁴ Jèze. *Cours élémentaire de science et législation financiers*, Paris. Giard 1912. Págs 731 a 737.

⁴⁵ El principio es utilizado por Griziotti como elemento básico para su calificación de los ingresos.

el Estado y el beneficiario del servicio, otras veces con un grupo o una región y otras, finalmente, con la sociedad considerada en su conjunto. En estos últimos casos la equivalencia pierde los caracteres de un cambio económico privado, pues el Estado tiene la plena libertad para organizar el servicio en la forma que estime más conveniente y los particulares carecen de derecho para exigir prestaciones por el sólo hecho de contribuir a los gastos. En los precios, la reciprocidad de las prestaciones es el elemento esencial, sirviéndose mutuamente de causa; en las tasas, la prestación del servicio es también elemento esencial para el nacimiento de la obligación aunque con distintas características; en cambio en los impuestos la equivalencia carece de relevancia jurídica, pues aunque los contribuyentes disfruten en mayor o menor grado de los servicios organizados con sus aportes, ello sucede por su condición de integrante de la sociedad y no de contribuyente”⁴⁶.

En nuestro país existen distintos impuestos como pueden ser, el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto al Patrimonio, entre otros. A modo de ejemplo podemos mencionar que cada uno de estos impuestos se configura a través de determinada acción de los contribuyentes o posesión de algún cierto patrimonio independientemente de cualquier actividad llevada a cabo por parte del Estado, a su vez el destino de los mismos depende de lo que se ha establecido en ocasión de su creación o posterior modificación.

2.1.3-Tasa

Esta especie está definida en el artículo 12 del CT.

Artículo 12.-Tasa.-“Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no tiene que tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.”

Según lo expuesto en la definición anterior vemos que existen marcadas diferencias entre los impuestos y las tasas, para la configuración de estas últimas debe existir un nexo causal entre la actividad del estado y la prestación correspondiente, además deja en claro que lo recaudado debe ser destinado a la propia actividad que dio lugar al nacimiento de la obligación, no solo esto, sino que debe tener una relación de proporcionalidad con las necesidades de financiación de la referida actividad.

“...La tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que solo puede comprobarse en los

⁴⁶ Valdés Costa. *Instituciones de Derecho Tributario*. DePalma. Buenos Aires 1992. Pág. 441.

servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente. Por tanto... el presupuesto necesario de la tasa consiste en el hecho de que se haya producido o deba producirse la realización de un servicio público que interesa personalmente al obligado⁴⁷.”

Hasta este momento podríamos decir que la tasa funciona de manera muy similar a los precios, pero a diferencia de estos las tasas son creadas por el Estado por considerarlas que son de necesidad pública y los contribuyentes serán aquellos a los que se les preste el correspondiente servicio o actividad, sin mediar la voluntad de estos sujetos, sino el criterio del estado para juzgar que dicha actividad es de necesidad pública.

La diferencia de tasa y precio contiene muchas zonas grises, pero esta problemática excede el alcance del presente trabajo.

2.1.4-Contribución Especial

Es la tercer y última especie de tributo definida por nuestro CT, dicho concepto se encuentra en el artículo 13 del mismo.

Artículo 13.-“Contribución Especial.-Contribución Especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular, proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales. Su producto no debe tener un destino último ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas, y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patrones y trabajadores destinados a los organismos de seguridad social.”

En este caso, el presupuesto para la configuración de esta especie de tributo es la obtención de un beneficio económico por parte del contribuyente y lo recaudado a su vez debe tener como destino las obras o actividades que den origen a este beneficio, a su vez se fijan límites máximos generales e individuales para las prestaciones, los que van a depender del costo de la obras y del beneficio obtenido.

En ciertos casos el estado realiza una actividad dirigida directa e inmediatamente a satisfacer una necesidad pública, colectiva, de la comunidad considerada como un todo, pero por un efecto reflejo indirectamente, sin que sea su objeto buscado, la actuación

⁴⁷ Achille Donato Giannini. *Instituciones de derecho tributario*. Pág 42 y 51.

favorece más de forma que puede ser al menos aproximadamente, medido y valorado el beneficio, a determinados sujetos. A estos sujetos puede exigirles una contribución especial. La construcción de una carretera favorece en principio a toda la comunidad, pero favorece más a los propietarios de terrenos colindantes y a los transportistas que han de utilizarla más frecuentemente, unos y otros pueden ser sujetos pasivos de un tributo de este tipo⁴⁸.

Ejemplo de contribuciones puede ser la contribución inmobiliaria, cuyo monto va a depender de las mejoras con las que se cuente en la zona de residencia de las que se supone que se obtiene un beneficio económico, otro ejemplo son las contribuciones especiales a la seguridad social, ya sean a través de aportes patronales o personales.

Es conveniente mencionar que de acuerdo a cada sistema tributario pueden variar las especies y subespecies de tributos, aunque por excelencia se pueden ver las tres a las que nos hemos referido, Impuesto, Tasa y Contribuciones Especiales.

2.2-La relación jurídico-tributaria

Debemos precisar que el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder, "...si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho"⁴⁹.

De esos vínculos y relaciones jurídico-tributarios, por cuanto tienen su origen en una norma tributaria, regidos por ende, por el ordenamiento tributario, y que configuran la "relación jurídico-tributaria", tan sólo a uno de ellos podemos titular en sentido estricto "obligación tributaria".

El Código uruguayo define la obligación tributaria como el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley⁵⁰.

Nos corresponde estudiar ahora el elemento imprescindible para que aquélla surja: el Hecho Generador, también denominado comúnmente Hecho Imponible.

Independientemente de cuál sea la postura que se adopte en torno a la relación jurídico tributaria, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una

⁴⁸ José Juan Ferreiro Lapatza. *Los límites del tributo: tasas y precios. Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa Tomo I.* Pág. 503.

⁴⁹ Carnelutti. *Sistema de derecho Procesal Civil.* tomo I. Buenos Aires. Pág. 29

⁵⁰ Código Tributario Actualizado 2002. Artículo 14.

detracción económica de carácter coactivo es la realización de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica, al pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el Hecho Generador.

2.2.1-Hecho Generador o Hecho Imponible

La obligación tributaria, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídico legal, en virtud de la cual una persona está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el hecho previsto por la ley para su nacimiento. De acuerdo a la voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión del fisco dependen de la verificación de un hecho jurídico ⁵¹.

El hecho jurídico que permite el nacimiento de la obligación tributaria ha recibido, de parte de los autores diversas denominaciones, Hecho Imponible, Hecho Generador, Hecho Gravado. Otros, partiendo de la base de que se trata del hecho jurídico propio del derecho tributario, prefieren hablar de “Hecho Jurídico Tributario” o simplemente de “Hecho Tributario”⁵².

El artículo 24 del CT define al Hecho Generador como el presupuesto establecido por ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

“El Hecho Generador es el hecho o conjunto de hechos o estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo”⁵³.

Además del Hecho Generador otros elementos de la obligación tributaria son: sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto (prestación pecuniaria).

La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del Hecho Imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un Hecho Imponible.

Todo derecho u obligación de impuesto sólo nace conforme a la ley. No debe confundirse el nacimiento de la obligación (que se produce al verificarse el presupuesto o hecho previsto por la ley para que el particular resulte ser sujeto pasivo de una obligación personal y concreta para pagar el impuesto) con el perfeccionamiento de la obligación. Esto ocurre cuando se fija el monto del adeudo del contribuyente por medio del procedimiento establecido al respecto por la ley.

⁵¹ Dino Jarach. *El hecho imponible*. Pág 63.

⁵² Pedro Massone Parodi. *La fuente de la obligación tributaria. Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa Tomo I* Pág 369.

⁵³ Amílcar De Araujo Falcao. *El hecho generador de la obligación tributaria* Pág 2.

Es ampliamente aceptado que el Hecho Generador puede ser dividido, para un mejor análisis, en elementos componentes del mismo, los que suelen denominarse “aspectos del Hecho Generador”.

2.2.1.2-Aspectos del Hecho Generador

La norma que define el presupuesto debe contener todos los elementos que permitan declarar la existencia de la obligación.

El primer elemento presenta el aspecto material (u objetivo), el que describe el hecho, y responde a la pregunta de ¿qué se grava?; que puede ser la posesión de una riqueza, la obtención de una renta o la realización de un consumo, en el caso de los impuestos; el funcionamiento de una actividad estatal individualizada en la persona del contribuyente, en el caso de las tasas; el beneficio particular obtenido por la realización de una obra o servicio público de carácter general, en el caso de la contribuciones especiales.

Este elemento material debe ser ubicado en el tiempo (cuándo) y en el espacio (dónde), que constituyen los aspectos temporales y espaciales del presupuesto de hecho.

El aspecto espacial, es lo que la ley dispone respecto de la circunstancia territorial de los impuestos, condicionan el hecho y delimitan el ámbito territorial de su configuración, nos da la respuesta a la pregunta de dónde.

En Uruguay este aspecto se rige por el criterio de la fuente territorial, tal es el caso del IRAE que grava las rentas obtenidas dentro del territorio uruguayo.

El principio de territorialidad no rige de manera universal, existen algunas legislaciones que exigen el impuesto fuera del ámbito territorial del país; esto se aplica por lo general a los países exportadores de capital.

Sin ir más lejos Argentina y Brasil se rigen de acuerdo al domicilio, de acuerdo a esto gravan las rentas según el lugar de residencia, con independencia de dónde se generen las rentas.

Como se puede notar, los distintos criterios para aplicar la potestad tributaria de un estado generan situaciones problemáticas de difícil solución como ser la doble imposición, por este motivo es que se han creado diversos mecanismos para atenuar su ocurrencia.

El aspecto temporal es el que determina el momento exacto de la configuración del tributo, o sea del acaecimiento del Hecho Generador, he aquí la respuesta a la interrogante, cuándo.

El factor tiempo influye en la estructura del Hecho Imponible y da lugar a dos categorías de tributos: instantáneos y periódicos. Mientras que en los primeros se contemplan supuestos de hecho que se agotan en un sólo acto (por ejemplo el otorgamiento de una escritura de compraventa de un inmueble), los periódicos tienen en cuenta una situación que tiende a reproducirse en el tiempo (como es el caso de la obtención de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Siendo ello así, es preciso adoptar determinadas unidades de tiempo que nos permitan valorar su producción de forma tal que a cada una de estas unidades le corresponda una obligación tributaria. Algunos autores sostienen que esta fracción de tiempo es el denominado “período impositivo”⁵⁴, el período impositivo forma parte de los elementos integrantes del Hecho Imponible, y ello hasta tal extremo que únicamente puede entenderse configurado el tributo cuando el aspecto temporal del Hecho Imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen, lo que determina que el hecho así formado pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la ley. Lo que viene a decirse es que sólo podrá entenderse realizado el Hecho Imponible cuando concurren en su conformación **todos** los elementos esenciales que lo constituyen.

Por otro lado, si bien es cierto que el devengo supone considerar nacida a la obligación tributaria, ello no implica que el ente público acreedor pueda exigir la prestación en la que se materializa el tributo. Nos referimos a la “exigibilidad” de dicha obligación.

Es necesario precisar que, una cosa es el momento del nacimiento de la obligación tributaria, que se determina con el devengo de la misma, y otra su exigibilidad.

Ejemplo claro de la diferencia de conceptos la encontramos en el Impuesto sobre la Renta, el que se devengará el 31 de diciembre de cada año (suponemos cierre fiscal del contribuyente al 31 de diciembre), mientras que la obligación de pago para los sujetos pasivos surge tradicionalmente durante el mes de abril.

El último elemento, el subjetivo, está constituido por la determinación de las personas titulares de los derechos y obligaciones, sujeto activo y pasivo del vínculo obligacional, sea por deuda propia o responsable por deuda ajena.

54 SAINZ DE BUJANDA, F: «Análisis jurídico del hecho imponible». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966. «Teoría jurídica de la exención tributaria». *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1964.

Debe tenerse claro que solamente por el hecho de cumplirse con las características dadas en el aspecto subjetivo -en lo que refiere a los sujetos pasivos-del Hecho Generador por la persona -física o jurídica-, ésta no se convierte en contribuyente, sino que para que esto sea así, como ya ha sido mencionado, se deben haber cumplido con todos los aspectos del Hecho Generador conjuntamente, caso contrario no se verifica el nacimiento de la obligación tributaria.

2.2.2-Agentes intervinientes en la relación jurídico tributaria

Continuando con el análisis de la relación jurídico tributaria, pasamos a exponer los agentes intervinientes en la misma.

- **Sujeto activo**

La doctrina contemporánea, lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo.

El artículo 15 de CT establece.

Artículo 15.-“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público acreedor del tributo.”

Es la figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado, sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos; sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

- **Sujeto Pasivo**

Es el reverso del sujeto activo. Es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo.

El artículo 16 del CT lo define como.

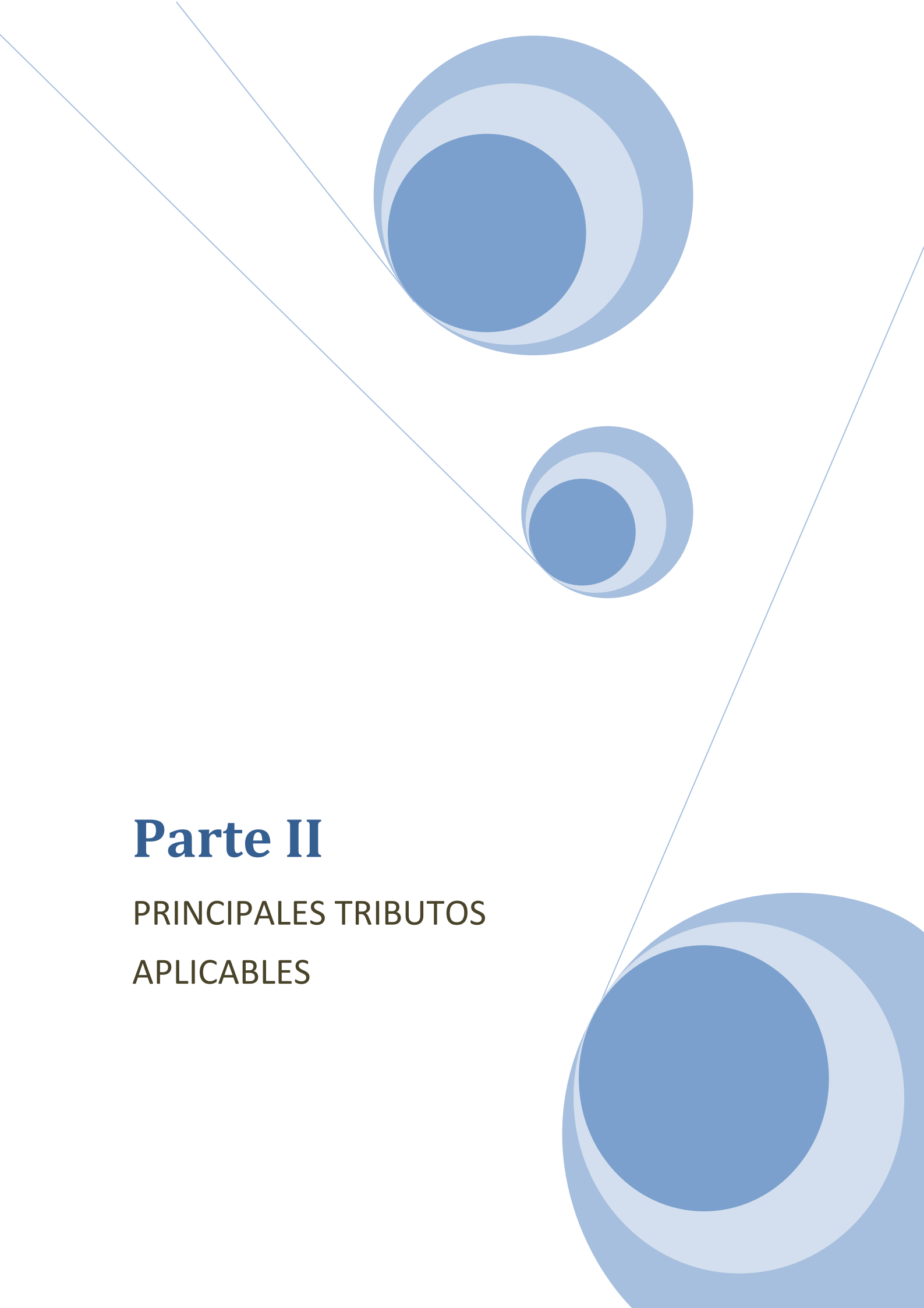
Artículo 16.-“Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

La condición de sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones.

A raíz de lo anterior debemos distinguir y conceptualizar a los contribuyentes y a terceros responsables.

El único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable por una deuda ajena.

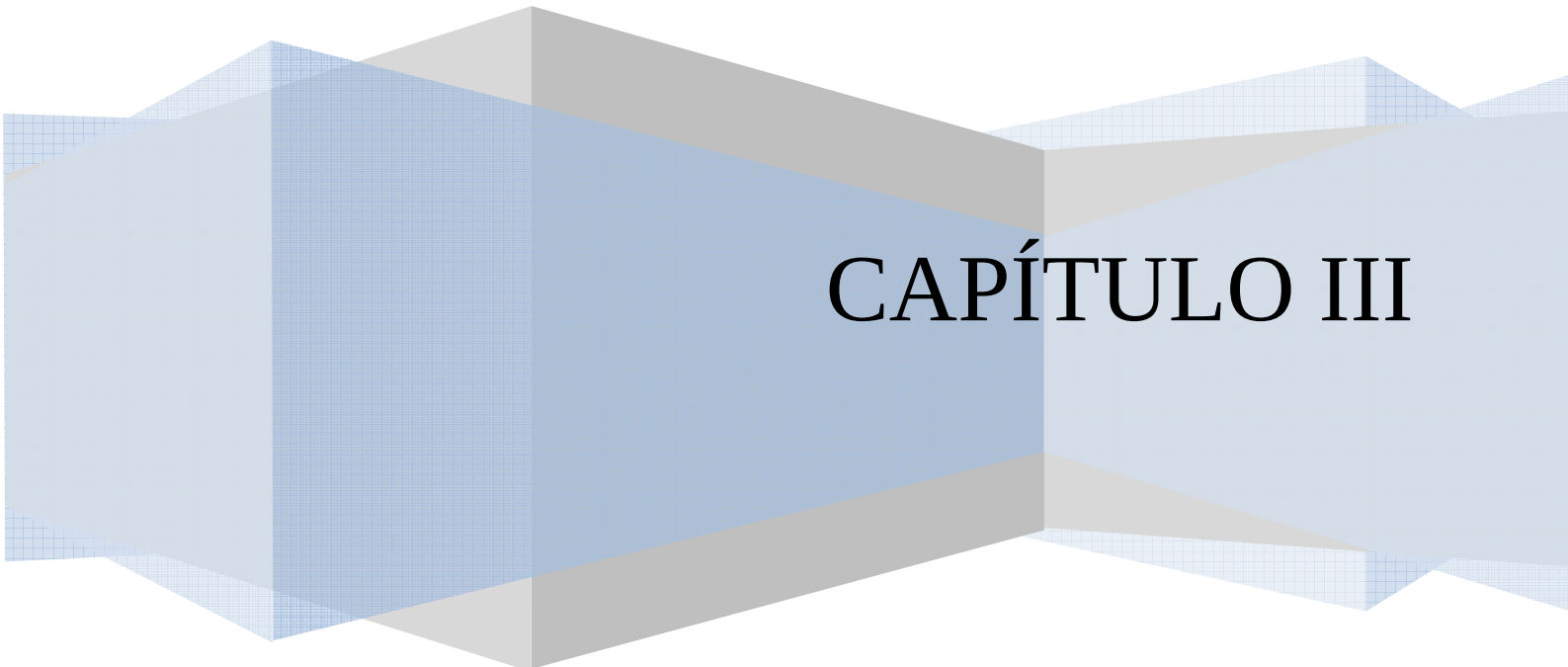
El contribuyente debe, desde el punto de vista jurídico soportar la carga del tributo; no tiene derecho a transferirla a terceros (sin perjuicio, claro está de conseguir la traslación si las circunstancias económicas se lo permiten). Por el contrario, el responsable tiene siempre el derecho esencial a resarcimiento, por cualquier medio jurídico: repercusión, retención, percepción, repetición, por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por deuda ajena.

The background features a decorative graphic consisting of three blue circles of varying sizes. Each circle is composed of three concentric layers: a dark blue center, a medium blue middle ring, and a light blue outer ring. Two thin, light blue diagonal lines intersect the circles. One line runs from the top left towards the bottom right, passing through the top-left circle and the middle circle. The other line runs from the top right towards the bottom left, passing through the bottom-right circle.

Parte II

PRINCIPALES TRIBUTOS
APLICABLES

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE)



CAPÍTULO III

3.1-Consideraciones previas

El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) es un impuesto de carácter anual que grava la obtención de rentas netas de fuente uruguaya por parte de determinados sujetos.

Sus antecesores inmediatos fueron el IRIC (el que era aplicable a las rentas derivadas de actividades no solo industriales y comerciales sino también de servicios) y el IRA (el cual era aplicable a las rentas derivadas de las actividades agropecuarias).

Como ya ha sido mencionado, para que se configure un tributo tienen que cumplirse todos los aspectos que conforman el hecho generador del mismo, no basta que se cumpla con solo algunos de ellos, a continuación analizaremos los aspectos de hecho generador del IRAE.

3.2-Hecho Generador

3.2.1-Aspecto objetivo

El aspecto objetivo del tributo viene dado por los artículos 1 al 6 del T4 del TO 96.

Artículo 1º.-Estructura.-“Créase un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.”

Del artículo anterior destacamos que el impuesto grava a las rentas de fuente uruguaya y luego la norma pasa a profundizar en las rentas comprendidas.

Dentro de las rentas comprendidas figuran, sobre todo y por su particular relevancia para nuestro estudio, las rentas empresariales⁵⁵, por lo que continuamos con su análisis.

En el artículo 3 del T4 del TO 96 se detallan las mismas.

De acuerdo a este último artículo constituyen rentas empresariales entre otras las rentas obtenidas por ciertos sujetos, prescindiendo en este caso de cuales sean los factores utilizados, entre estos sujetos destacamos a las sociedades anónimas y en general a las sociedades comerciales reguladas por la Ley 16.060, asimismo se encuentran también en esta situación los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

55 Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

Con esto queremos decir que estas sociedades se encuentran comprendidas en el ámbito del IRAE por el solo hecho de tener cierta forma jurídica o inclusive de su propia existencia, además, claro está, el hecho de tener que obtener una renta.

Luego, en el mismo artículo se incluyen en el concepto de rentas empresariales a otros sujetos que califican por la obtención de cierto tipo de rentas, aunque no se encuentren dentro del grupo mencionado anteriormente.

Entre las rentas que califican como empresariales debemos destacar a todas aquellas actividades lucrativas realizadas por empresas⁵⁶, se entiende que no existe actividad empresarial cuando el capital es accesorio, es decir no está destinado a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad del titular de los bienes, para el caso de los servicios, se entiende que es así cuando la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Por otro lado, constituyen rentas empresariales las obtenidas por el desarrollo de actividades agropecuarias con el fin de obtener productos primarios, vegetales o animales, es decir, tal cual como se obtienen en el mismo establecimiento, por parte del titular de los mismos. La normativa incluye dentro de este concepto a la venta de activo fijo, actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares así como otros servicios de carácter agropecuario, en todos los casos, ya que la norma aclara que pueden ser prestados en forma permanente, accidental o transitoria.

Por lo expuesto hasta aquí tenemos un panorama bastante claro de que este impuesto alcanzará a las rentas empresariales, entendiendo por tales (y siendo estas aplicables a nuestro trabajo), las obtenidas por las sociedades comerciales comprendidas dentro de la Ley 16.060 (entre las que destacamos a las S.A., las S.R.L, en comandita por acciones, etc), asimismo se encuentran alcanzadas las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes⁵⁷ de sociedades no residentes (sobre los cuales profundizaremos en detenimiento más adelante) y por último debemos mencionar que también se encuentran gravadas las rentas agropecuarias aunque no se encuentren en los casos anteriores.

De lo anterior podemos inferir que las rentas agropecuarias son claramente consideradas como empresariales de acuerdo a la ley, lo que contribuye a acortar un poco la brecha que existió históricamente entre estas y el resto de las rentas obtenidas por actividades lucrativas, lo que podría deberse en cierta forma a la transformación que ha venido

56 Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

57 Ver definición en punto 3.8.

experimentando el sector agropecuario, dentro del cual incluimos a la primera fase de la cadena forestal, la etapa silvícola.

Por último destacamos que el decreto reglamentario del IRAE reafirma el carácter de rentas gravadas de las rentas agropecuarias en su artículo 4, en el que resume las rentas consideradas de carácter agropecuario.

Entre estas rentas se encuentran las producidas por las explotaciones agropecuarias⁵⁸, las ventas de activo fijo afectado a la explotación, las obtenidas por bienes y servicios derivados de la misma y las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares.

Por lo anterior vemos que no revisten la calidad de rentas agropecuarias las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios.

Asimismo, en este artículo se establece que la explotación de bosques comprende las actividades a que refieren los artículos 74 y 75 del Título del IRAE, es decir las actividades de descortezado, trozado y chipeado.

Es importante destacar que para el caso de las rentas agropecuarias, primera fase de la cadena forestal, se podrá realizar la opción de tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), salvo excepciones, esta opción se recoge a través del artículo 6 del T4 del TO 96.

Los contribuyentes que podrán hacer uso son las empresas que desarrollen actividades agropecuarias, las que deberán, una vez elegida la opción, tributar por todas las rentas. Sin perjuicio, no podrán hacer uso de la opción, entre otras, las sociedades anónimas y los establecimientos permanentes de entidades de no residentes, que tributarán preceptivamente el IRAE.

Una vez verificada la inclusión en el IRAE, deberá liquidarse obligatoriamente este impuesto por un mínimo de tres ejercicios de acuerdo a lo que estableció la reglamentación.

El PE haciendo uso de su facultad determinó otros sujetos que no podrán hacer uso de la referida opción, entre ellos se encuentran aquellos que obtengan rentas agropecuarias

58 De acuerdo al artículo 4 del Decreto reglamentario del IRAE, se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola, floricultura, y avicultura, apicultura y cunicultura.

por un importe superior los 2.000.000 de UI (aproximadamente USD 170.000), tampoco lo harán aquellos que exploten más de 1.500 ha CONEAT 100, límite que se reducirá a 1.250 ha a partir del 1 de julio de 2009, en la misma situación se encuentran las agroindustrias⁵⁹.

En cuanto a los límites de ingresos establecidos (incluido límite para agroindustria), estos serán considerados de acuerdo a los montos obtenidos en el año anterior.

Asimismo, los contribuyentes del IMEBA que obtengan rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, no podrán ejercer la opción para estas rentas.

De acuerdo a lo anterior, vemos que el carácter preceptivo u opcional de las rentas agropecuarias frente al IRAE dependerá de factores de tipo societario y cuantitativos (ya sea en cuanto a la dimensión de la explotación o la magnitud de los ingresos obtenidos por el sujeto) , adicionalmente el PE podrá agregar factores que apuntan más a ser del tipo cualitativo, como ser la naturaleza de la explotación, hecho que reafirma esa postura de diferenciar ciertas actividades relacionadas con el agro que por el tipo de explotación que tienen asociadas se distancian de la tradición del sector (ya no sólo se encuentra al típico establecimiento ganadero extensivo tradicional, sino que en el paisaje rural se encuentran nuevos actores).

A vía de resumen, notamos que la actividad forestal quedaría comprendida dentro del aspecto objetivo del tributo, ya sea en sus primeras etapas como actividad agropecuaria enfocada a la obtención de productos primarios⁶⁰ vegetales, o en sus posteriores etapas en las que realiza otras actividades lucrativas que combinan capital y trabajo, ya sean de transformación o puramente comerciales.

Además, no sólo vimos que dichas rentas están comprendidas dentro del IRAE sino que dado el tipo de explotación y las características societarias de los sujetos de análisis, estas rentas raramente van a poder ser objeto de la opción IMEBA, ya sea por el tipo de sociedad empleado para estos casos (mayoritariamente sociedades anónimas) o por la envergadura de las inversiones, sea en términos de dimensiones o de rentas que obtengan.

59 La normativa define a las agroindustrias, para estos casos, como aquellas entidades en las que el ingreso del ejercicio anterior derivado de la industrialización de productos agropecuarios propios, supere el 75% del total de ingresos.

60 El artículo 3° del Decreto 599 de 21.09.1988, establece que se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios vegetales o animales, tales como: cría o engorde de ganado, producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola y floricultura.

En consecuencia se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios.

3.2.2-Aspecto subjetivo

El artículo 9 del T4 del TO del 96 es el encargado de designar taxativamente los sujetos pasivos de este impuesto.

Los sujetos pasivos que se encuentran, entre otros, son:

- Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República

Asimismo, el artículo 1 del decreto reglamentario extendió el alcance dado por la ley en cuanto a los sujetos pasivos del IRAE.

Debemos precisar que en realidad esto no es tan así, hay dos posiciones: i) los que sostienen que los impuestos tienen sus Sujetos Pasivos, además de tener o no (es decir que a hay impuestos en que existe e impuestos en que no) el Aspecto Subjetivo del hecho generador (que sería como un complemento del Aspecto Objetivo) Shaw, Bordololi, etc,y ii) los que sostienen que Sujeto Pasivo y aspecto subjetivo del HG son la misma cosa (Valdés Costa). Con fines expositivos, en el presente trabajo vamos a inclinarnos en la mayoría de los casos por la segunda hipótesis.

3.2.3-Aspecto temporal

Como ya ha sido mencionado el aspecto temporal es el que delimita cuando acaece el hecho generador en el tiempo.

Como se vio en el artículo primero del T4 del TO del 96, el IRAE es un impuesto anual, es decir, como ya hemos visto, grava determinadas rentas obtenidas en el período de un año o ejercicio.

A este se hace referencia en el artículo 8 del T4 del TO 96, el que determina que la liquidación será de forma anual, para el caso de las actividades agropecuarias el cierre es el 30 de junio de cada año, salvo que se realicen actividades industriales en las que el cierre fiscal puede ser otro, este sería el caso de las agroindustrias forestales. Asimismo, mediante solicitud fundada a la DGI esta podrá autorizar otros cierres aunque no se realicen actividades industriales.

3.2.4-Aspecto espacial

El aspecto espacial se encuentra definido básicamente por los artículos 1 y 7 del T4 del TO del 96.

Como vimos cuando repasamos el aspecto temporal del tributo, el artículo primero al que hacemos referencia también determina que las rentas que van a estar gravadas por este impuesto van a ser aquellas de fuente uruguaya.

Como nos hemos referido dentro del marco conceptual, en Uruguay, al igual que en algún otro país de Latinoamérica, la imposición a las rentas está basada en el denominado principio de la fuente, según este principio, solo están gravadas por el impuesto a las rentas las de fuente uruguaya, aunque esté prevista la extensión de la fuente para algún caso puntual.

Cuando nos referimos a qué debe entenderse por fuente uruguaya, nos remitimos al artículo 7 del T4 del TO del 96 el que conceptualiza que se entenderá por de “fuente Uruguay”, a las rentas que provienen de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la república, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar donde se celebre los negocios jurídicos.

Por lo tanto, en nuestro caso de análisis reafirmamos la características de que las actividades relacionadas con las obtención de productos forestales y su posterior transformación se van a ver comprendidas, en la gran mayoría de los casos, en el ámbito del IRAE, claro está que en cuanto sean actividades desarrolladas en el país.

De más está decir que un establecimiento que se encuentra en Argentina no va a estar alcanzado por este impuesto, no así un establecimiento de un Argentino en el país, el que sí se encontraría alcanzado por el hecho generador del tributo pues, como ya lo hemos visto, es considerado un establecimiento permanente de un no residente en la República y por lo tanto gravado preceptivamente.

3.3-Liquidación

En la normativa referente al impuesto se prevé que la liquidación del impuesto se podrá hacer básicamente de dos formas, ya sea en base a la renta real o en base a la renta ficta.

A los efectos del segundo método, la renta neta se determinará deduciendo los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación, a la cifra que resulte de multiplicar

las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio por el porcentaje que corresponda según la siguiente escala:

Más de Hasta %

UI 0 UI 2.000.000 13,2%

UI 2.000.000 UI 3.000.000 36,0 %

UI 3.000.000 En adelante 48,0 %

Los contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias y no estén obligados a llevar contabilidad suficiente podrán determinar en forma ficta el impuesto correspondiente a las ventas de productos agropecuarios, multiplicando las ventas de dichos productos por la tasa máxima legal de IMEBA que resulte aplicable a cada producto, incrementada en un 50% (cincuenta por ciento), independientemente de quien sea el adquirente. El impuesto correspondiente a las restantes rentas netas agropecuarias se determinará aplicando la alícuota del tributo a la diferencia entre:

- A) El producto de las ventas, servicios y demás rentas brutas, por el porcentaje correspondiente a la escala intermedia anterior, sin perjuicio de la aplicación del porcentaje del 6% del precio de la enajenación a los bienes inmuebles afectados a la actividad agropecuaria adquiridos con anterioridad al 1 de julio del 2007.
- B) Por cada dueño o socio, once Bases Fictas de Contribución mensuales en concepto de retribución patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales que correspondan.

En el caso de las sociedades forestales del análisis, estas liquidarán básicamente de acuerdo al primero de los métodos pues la normativa establece que liquidarán preceptivamente de esta forma, entre otros sujetos, las sociedades anónimas y los establecimientos permanentes de entidades no residentes, en la República.

Asimismo, otro motivo por el cual en la mayoría de los casos van a tributar por este régimen, es que los restantes sujetos comprendidos en el artículo 3 del T4 del TO del 96, entre los que se encuentran las restantes sociedades reguladas por la Ley 16.060 y los que obtengan rentas agropecuarias, es decir los comprendidos en el artículo 4 del mismo Título, deberán efectuar su liquidación de esta forma en cuanto los ingresos obtenidos en el ejercicio anterior hayan superado los 4.000.000 de UI (aproximadamente USD 340.000), hecho que debería darse con suma facilidad dado el tipo de inversión que se necesita para este tipo de emprendimientos.

Asimismo, deberán hacerlo en la misma forma que para los casos anteriores, las entidades que atribuyen rentas y opten por liquidar este tributo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto 150 de 2007 (opción IRAE).

A estos efectos se tomará la cotización de la unidad indexada vigente al cierre de ejercicio.

Quienes no estén obligados a liquidar el impuesto por contabilidad suficiente podrán hacer la opción de tributar de esta forma igualmente, quienes hagan la opción deberán mantener la referida modalidad de liquidación por al menos 5 ejercicios.

Este método se llevará a cabo en base a la renta neta fiscal (renta bruta – gastos asociados) luego de otras exoneraciones, a la tasa general del 25%.

Como se sabe, todos los contribuyentes de este impuesto, con excepción de los incluidos en el literal E) del artículo 52 del T4 del TO del 96, realizarán un pago mensual (IRAE mínimo según escala) de este impuesto, según sea el monto de los ingresos brutos gravados obtenidos en el ejercicio anterior, quedando eximidos del mismo quienes no obtengan rentas gravadas y quienes obtengan rentas exclusivas de la actividad agropecuaria, en la cual incluimos a las sociedades productoras de bienes de origen forestal. De surgir un crédito por este concepto el mismo no dará lugar a su devolución.

Sin perjuicio de lo anterior, sí deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, salvo en el año de iniciación de actividades y cuando no fueran sucesores de otro contribuyente. Estos pagos se determinarán calculando el coeficiente entre el impuesto y los ingresos brutos fiscales del mismo ejercicio, coeficiente este que se aplicará a los ingresos gravados de los meses siguientes a la liquidación del tributo.

Como se verá en profundidad más adelante, las rentas obtenidas de la enajenación de productos de origen forestal se encuentran, en la mayor parte de los casos, exoneradas de este impuesto, por lo tanto, si una entidad obtuviese únicamente ingresos derivados de esta actividad o la mayoría de los mismos, este coeficiente debería ser muy bajo, y por consiguiente el referido anticipo, sumándose a esto, el hecho de que los ingresos mensuales a los que se debería aplicar dicho coeficiente tendrían poco peso.

Para las actividades agropecuarias, se prevé que los contribuyentes que liquiden este impuesto sobre base real, determinarán el monto de cada anticipo que realicen en forma trimestral aplicando, el 25% (veinticinco por ciento) a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA),

referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto. El monto de cada anticipo surgirá de deducir a la cifra así obtenida, las retenciones practicadas y los pagos realizados del IMEBA del trimestre correspondiente.

Este régimen de anticipos es aplicable sobre todo en aquellos casos en que el IVA se recupere al final del ejercicio económico, se entiende que si el saldo de IVA es mayor al impuesto liquidado no corresponderá realizar estos anticipos. Este caso no sería de aplicación práctica por ejemplo en aquellos casos en que se solicite el crédito por IVA a favor de los proveedores de bienes y servicios de los productores forestales.

Por otro lado, los contribuyentes que hayan optado por determinar la renta neta en forma ficta, realizarán los anticipos en forma trimestral. El monto de cada anticipo será el que surja de multiplicar las ventas de productos agropecuarios del trimestre por la tasa de IMEBA que resulte aplicable incrementada en un 50% (cincuenta por ciento), independientemente de que dichas ventas estén alcanzadas por dicho tributo. A la cifra así obtenida se le deducirá el monto de las retenciones practicadas, los pagos realizados del IMEBA y el saldo a favor del IVA, del trimestre correspondiente.

3.3.1-Renta bruta

Los artículos 16 y 17 del T4 del TO del 96 son los que definen la renta bruta para el IRAE, el primero lo define y el segundo establece otros conceptos que se consideran como tal.

De este concepto, es importante el hecho de que se considera renta bruta el producido de las actividades de, comercio, industria y servicios agropecuarios devengados en el ejercicio económico.

Para el caso de los bienes esta estará constituida por el precio de las ventas netas⁶¹ menos el costo de adquisición o producción de los mismos.

De igual forma, se considerará renta bruta, todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones mencionadas, salvo las excepciones dispuestas por el artículo 18 del T4, como ser:

- Revaluaciones de los bienes de activo fijo.
- Integraciones, reintegros o rescates de capital social.

61 De acuerdo al artículo 16 del T4 del TO del 96, a tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.

Por lo tanto, en los casos de estudio, podemos decir que el producido de las actividades forestales constituirán renta bruta, ya sean producto de actividades agropecuarias o industriales, a lo que se les pueden sumar los resultados por diferencias de cambio e intereses fictos o participaciones en otras empresas, entre otros.

3.3.2-Renta Neta

La forma de determinación de la renta neta se establece en el artículo 19 del T4 del TO del 96, en el mismo se determina que para establecer la renta neta, se le deducirán a la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio, los necesarios para obtener y conservar la rentas, debidamente documentados.

Además, una de las novedades introducidas con la LRT es que, sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

Adicionalmente, en el artículo 20 del Título referente al IRAE, se establece que ciertos gastos no podrán ser deducidos en su totalidad más allá de que se encuentran bien documentados y pueda ser comprobada fehacientemente su necesidad para obtener y conservar la renta gravada por IRAE, este es uno de los principales cambios con respecto al IRIC, esto constituye lo que en la jerga tributaria se ha dado en llamar como “norma candado”.

Esto significa que cuando los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRPF categoría I (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente (12% en todos los casos) y la tasa del 25% correspondiente al IRAE.

Esto es también aplicable para caso que los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% (cien por ciento) si la tasa efectiva fuera igual o superior al 25%.

A través del decreto reglamentario se han establecido los requisitos para probar la tasa efectiva que se tribute en el exterior, con motivo de su deducción en el IRAE.

Por lo tanto, queda establecido que para aquellos casos en que los gastos realizados sean gravados para la contraparte, por el IRAE o por el IRPF categoría II (rentas derivadas

del trabajo, ya sea dependiente o independiente), estos podrán ser deducidos en un 100%.

Para aquellos casos en que no se tribute ninguno de los referidos impuestos, la normativa establece algunas excepciones u otros gastos admitidos, los que pueden ser igualmente deducidos, estos figuran en el artículo 21 del Título del IRAE y en el 22 del mismo Título, la nómina fue ampliada luego en el decreto reglamentario mediante el artículo 42, el que ha ido sufriendo diversas modificaciones con el paso del tiempo.

De acuerdo a las normas, se consideran gastos admitidos las siguientes inversiones realizadas por quienes desarrollen actividades agropecuarias, las que se considerarán como gastos del ejercicio en que se realicen:

- Los alambrados.
- Los de construcción y adquisición de tajamares, alumbramientos de agua, tanques australianos, pozos surgentes y semisurgentes, bombas, molinos, cañerías de distribución de agua, bebederos y obras de riego.
- Los de implantación de bosques protectores o de rendimiento.

En la norma legal encontramos que se faculta al PE a establecer un régimen de excepciones al principio general de este impuesto.

Dentro de esta nómina destacamos:

- Los gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, así como los correspondientes a servicios prestados a los productores por instituciones gremiales agropecuarias, en el ámbito de su objeto.
- Los costos correspondientes a: Los gastos de seguro correspondientes a mercaderías que se importen, exporten, o circulen en tránsito.
- Los gastos de transporte terrestre de carga correspondientes a las mercaderías que se importen, exporten o circulen en tránsito.
- El costo de adquisición de productos forestales.

Justamente el costeo de estos productos es uno de los puntos relevantes del presente trabajo, como determinar el valor al cual son incorporados los productos forestales al patrimonio de las sociedades (ya sea para la enajenación o para las siguientes etapas de un ciclo industrial), en este sentido el artículo 76 del Decreto 150 del 2007 establece que los bienes provenientes de explotaciones no gravadas, como ser los de origen forestal

(en la mayoría de los casos), no podrán ser incorporados al patrimonio a un precio superior al costo en plaza a la fecha de dicho ingreso.

Este hecho presupone una cota superior para el reconocimiento de estos activos, por otro lado en el artículo 105 del referido decreto se le otorga a los contribuyentes que realicen actividades agropecuarias, la opción de valuar al cierre de ejercicio, los bienes tales como las cosechas y otros productos provenientes de dichas actividades, al precio de costo de producción, o al precio de costo en plaza.

Esto en cierta forma viene de la mano, con un tema reciente como ser los precios de transferencia, sobre todo en atención a las relaciones entre empresas nacionales, las cuales como se verá no son objetivo de estos, de acuerdo a la redacción dada en la reglamentación actual de los mismos.

Además, la normativa establece que ciertos gastos podrán ser deducidos en una vez y media su monto real, los que están sujetos a la reglamentación del PE.

El decreto reglamentario a su vez estableció ciertos beneficios particulares al sector agropecuario que podrán deducirse una vez y media, como ser.

- Honorarios a técnicos egresados de la Universidad de la República, de las restantes universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura, de la Administración Nacional de Educación Pública, Educación Técnico -Profesional y Escuela Agrícola Jackson, por asistencia en las siguientes áreas consideradas prioritarias⁶²:

-Asesoramiento en sanidad vegetal.

-Asesoramiento en el manejo del suelo (erosión y fertilización)

- Compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios.

A su vez, existen otros regímenes para calcular la renta neta en ciertas circunstancias, como ser, las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias, en estos casos los contribuyentes podrán optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% (seis por ciento) del precio de la enajenación. Esta opción se aplicará en relación a los inmuebles que hubieran sido adquiridos con anterioridad al 1 de julio de 2007.

62 La Dirección General Impositiva establecerá la forma en que deberá probarse los asesoramientos anteriormente establecidos.

En el caso de una empresa forestal, este ficto será aplicado al valor del inmueble y no a los posibles bosques que existan en el predio, además, como veremos, sus extensiones se encuentran dentro de las exoneraciones previstas para este impuesto.

3.3.3-Ley Forestal

La ley prevé un apartado especial para las actividades relacionadas con la obtención de productos forestales, este apartado recoge las principales exoneraciones referentes a estas rentas, las que se exponen en la Ley 15.939⁶³, Ley forestal.

Como se enuncia en el artículo 39 de la Ley 15.939, los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8 de la Ley 15.939⁶⁴, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, tendrán el beneficio de que las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos del IRAE.

Si bien al continuar con la lectura de la norma esta podría ofrecer algunas dudas en cuanto al límite temporal de este beneficio⁶⁵, entendemos que el referido plazo resulta aplicable solamente a los tributos que en el futuro graven genéricamente las explotaciones agropecuarias, a sus titulares o a sus rentas pero no a aquellos tributos existentes al tiempo de dictarse la Ley 15.939 ni tampoco aquellos a crearse en el futuro con similares hechos generadores a dichos tributos, en cuyo caso la ley no prevé ningún

63 Artículo 39. Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8° o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán de los siguientes beneficios tributarios:

1) Estarán exentos de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble rural y de la contribución inmobiliaria rural.
2) Sus respectivos valores o extensiones no se computarán para la determinación de: a) ingresos a los efectos de la liquidación de los impuestos que gravan la renta ficta de las explotaciones agropecuarias (IMAGRO u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores), y b) el monto imponible del impuesto al patrimonio.
3) Los ingresos derivados de la explotación de los bosques no se computarán a los efectos de la determinación del ingreso gravado en el impuesto a las rentas agropecuarias (IRA u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores).

4) Las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de la liquidación del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores, por los sujetos pasivos de actividades agropecuarias e industriales cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria, constituye insumo de su actividad industrial.

64 Artículo 8°. Los bosques particulares se calificarán según sus fines en la siguiente forma:

A) Protectores, cuando tengan fundamentalmente el fin de conservar el suelo, el agua y otros recursos naturales renovables
B) De rendimiento, cuando tengan por fin principal la producción de materias leñosas o aleñosas y resulten de especial interés nacional por su ubicación o por la clase de madera u otros productos forestales que de ellos puedan obtenerse.
C) Generales, cuando no tengan las características de protectores ni de rendimiento.

La calificación de los bosques protectores y de rendimiento será hecha por la Dirección Forestal, a su iniciativa o por solicitud de los interesados. En este segundo caso, éstos deberán presentar:

A) Un informe circunstanciado, cuando se trate de calificar un bosque ya existente.

B) Un proyecto de forestación, cuando se trate de crear un bosque protector o de rendimiento.

65 Ley 15.939, artículo 43. Las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en la presente ley, alcanzan a todos los tributos que en el futuro graven genéricamente a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares en cuanto tales, o a sus rentas. Ellos regirán por el plazo de doce años, a partir de la implantación de los bosques calificados según el artículo 39 de la presente ley.

tipo de limitación temporal. Esta interpretación fue adoptada por la propia DGI al evacuar la consulta 3.013⁶⁶.

En virtud de esto, teniendo el IRAE un hecho generador similar al IRA, que expresamente estaba comprendido en la exoneración de la Ley 15.939 al tiempo de dictarse la misma, la exoneración consagrada en la LRT, respecto al IRAE, carece de limitación temporaria⁶⁷.

La exoneración a que refiere el párrafo anterior, no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la vigencia de la LRT, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad⁶⁸ definidos por el MGAP.

Se asimila a esta categoría la madera producto de aquellos bosques calificados como bosques protectores artificiales.

Los rebrotes de bosques cosechados o el manejo de su regeneración natural no se consideran como bosques nuevos.

Se interpreta que la exoneración a la que hacemos referencia alcanza a las actividades de descortezado, trozado y chipeado, realizadas sobre bosques propios, siempre que tales bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal.

Se entenderá que son bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los adquiridos en pie por el mismo.

A efectos de acceder a la exoneración vista, resulta necesario el previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

66 Consulta de DGI 3.013 de 11 de marzo de 1.991-Boletín N° 214.

Una empresa dedicada a la actividad forestal plantea una consulta con relación a las exoneraciones contenidas en la Ley N° 15.939, Ley Forestal, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 16.002.

La exoneración alcanza a los tributos tanto nacionales como departamentales que graven a la propiedad inmueble. Alcanza también al Impuesto a las Rentas Agropecuarias, Impuesto a las Actividades Agropecuarias, Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio e Impuesto al Patrimonio previendo también exoneración de tributos a crearse que tengan similares hechos generadores que estos últimos.

Para este tipo de exoneraciones la ley no prevé limitación alguna en el tiempo.

Pero la Ley contempla también una exoneración genérica de tributos que en el futuro se creen y graven a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares y a sus rentas, por un plazo de 12 años, el cual debe tomarse solamente desde la implantación del bosque, con independencia de la fecha en que se creasen los nuevos tributos.

Por lo tanto se concuerda con la posición anticipada por el consultante.

67 Cr.Félix Abadi Pilosof-Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria, Revista tributaria 204-pág 306.

68 Inciso 2° del artículo 162 del Decreto 150, "...se entiende por proyectos de Madera de Calidad los calificados como Bosques de Rendimiento, que fueran sometidos a sistemas de manejo con podas y raleos para la obtención de madera libre de nudos, con el objetivo final de aserrado, debobinado o faqueado, y que en el corte final tengan entre 100 y 450 árboles por hectárea y más de 15 años de plantados. La madera producto del manejo y parte de la cosecha final podrá tener cualquier destino pero en la cosecha final la madera con fines aserrables, o de producción de chapas no podrá ser inferior al 20% (veinte por ciento) de la cosecha total."

- Elaboración del plan de manejo y ordenación.
- Aprobación de la Dirección General Forestal (DGF)
- Inscripción en el registro de bosques

Además, la DGF emitirá previo a la cosecha de aquellos bosques plantados luego de la promulgación de la Ley 18.083, un certificado especificando si el bosque califica dentro de los parámetros establecidos y cumple con la calificación de proyecto de madera de calidad.

Como corolario, podemos mencionar que, en términos generales la exoneración del IRAE en materia forestal está perfectamente alineada a las exoneraciones que regían en sus antecesores impuestos, IRA e IRIC, salvo la limitación mencionada en relación a los bosques de rendimiento sujetos a los proyectos de madera de calidad. Limitación que no estaba prevista en el proyecto original de la ley remitido al parlamento por el PE, fue incorporada posteriormente durante el proceso deliberativo parlamentario⁶⁹.

La referida limitación encuentra fundamento en el hecho de promover aquellos tipos de explotaciones que generen productos de calidad y mayor valor agregado, que aún no han consolidado su mercado localmente.

También se prevé que los contribuyentes de IRAE u otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores, podrán deducir del monto a pagar por dichos impuestos, un porcentaje del costo de plantación de los bosques artificiales que sean declarados protectores o de rendimiento, en las zonas declaradas de prioridad forestal.

El PE reglamentará las condiciones a que deberá ajustarse el otorgamiento de dicho beneficio. A esos efectos, atenderá al valor que se establezca para el costo ficto de forestación y mantenimiento.

Un punto que a nuestro juicio merece especial atención en lo que refiere a esta exoneración, es el hecho de que las agroindustrias deberían realizar una especie de desdoblamiento de su actividad para poder ser objeto de la misma.

Esto, a pesar de no existir mucha documentación, parecería estar pacíficamente aceptado por la DGI⁷⁰, es decir las referidas industrias deberían calcular una utilidad

69 Cr.Félix Abadi Pilosof-Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria, Revista tributaria 204-pág 306.

70 Consulta de DGI 3.969 del 12.02.03..."si se realiza procesos industriales como el descortezado o el aserrado, la exoneración llega hasta la producción del tronco con corteza, mientras que las rentas que resulten de los procesos

proveniente de su actividad puramente agropecuaria, exonerada y otra de su actividad industrial.

Como ya ha sido mencionado, el artículo 76 del decreto reglamentario del IRAE establece que cuando en una actividad gravada se manufacturen o comercialicen bienes o materia primas producidas por explotaciones no gravadas, los valores de ingreso de tales bienes no podrán ser superiores al precio de costo en plaza a la fecha del ingreso.

Recordemos que hasta que fue incorporado a la normativa fiscal el concepto de agroindustria, este tipo de explotaciones debía calcular cada renta por separado, es decir una para IRA y otra para IRIC, se sostiene que una agroindustria debería tributar lo mismo que si estuviera dividida en dos empresas, una agropecuaria y otra industrial, siendo un problema poco documentado y no menor el hecho de cómo hacer la referida imputación.

3.3.4-Otras Exoneraciones

Como hemos mencionado, para hallar el monto imponible a aplicarle la tasa del 25% debe deducírsele a la renta neta, otras exoneraciones.

Entre las principales exoneraciones que podemos encontrar fuera del apartado especial en la ley respecto a las sociedades de carácter forestal, se encuentran:

- Exoneración por inversiones, la cual exonera de IRAE hasta un 40% de ciertas adquisiciones entre las que destacamos:
 - Máquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de las financieras y de arrendamiento de inmuebles.
 - Maquinarias agrícolas.
 - Mejoras fijas en el sector agropecuario. El Poder Ejecutivo establecerá la nómina al respecto.

De acuerdo al decreto reglamentario se entiende por mejoras agropecuarias a las siguientes:

- Tajamares
- Represas
- Pozos y perforaciones
- Molinos de viento

siguientes estarían gravadas" nótese que posteriormente la DGI considero al descortezado un proceso exonerado, hasta el chipeado.

- Tanques australianos
- Bombas para extraer agua
- Breteas para vacunos y lanares
- Tubos, cepos
- Balanza fija
- Porteras
- Gallineros, chiqueros y conejeras
- Represas con destino a irrigación
- Tanques de frío
- Instalaciones para la distribución de energía eléctrica dentro del establecimiento y paneles solares
- Equipamiento para trazabilidad

Además se puede exonerar en hasta un 20% la inversión realizada para la construcción de edificios o sus ampliaciones destinados a la actividad industrial o agropecuaria.

El beneficio tributario que se reglamenta alcanzará solamente a los contribuyentes del IRAE que posean contabilidad suficiente a juicio de la DGI.

También se exoneran las rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, siempre que no excedan en el ejercicio las 300.000 UI valuadas a la cotización vigente al cierre de ejercicio y hayan optado por tributar IMEBA por las restantes rentas.

3.4-Valuación

Es importante tener claro los mecanismos de valuación a aplicar a los activos primarios de origen forestal, pues de esta forma se puede llegar a la determinación correcta de los costos de estos, siendo muy importante para las siguientes etapas de la cadena forestal y especialmente en el caso de las agroindustrias.

Como se sabe, a efectos fiscales, los bienes comerciales e industriales se deben valorar al costo de adquisición, producción o a su valor de mercado, en cuanto a los agropecuarios se entiende que los mismos deberán evaluarse al valor de mercado o de producción salvo para el caso de los semovientes.

Asimismo, existe la posibilidad de que la DGI autorice el uso otros métodos técnicamente aceptables y de fácil fiscalización conforme a la naturaleza y características de la explotación.

Por su parte, la administración, al expedirse sobre el tema, ha considerado como opción correcta valuar dichos bienes en base a la acumulación a precios históricos⁷¹ de los factores de costo, sin reconocimiento anual de ninguna renta por concepto de crecimiento económico, tampoco reconocer ningún tipo de deterioro en su vida útil, es decir, como un bien de cambio cualquiera⁷², alternativa que puede constituirse en una adecuada solución a efectos de evitar el reconocimiento anticipado de rentas, por consiguiente, el pago del IRAE, en caso que la actividad forestal desarrollada carezca de exoneración en un futuro, bajo esta hipótesis se estaría pagando impuesto sin haber recibido ningún ingreso todavía, téngase en cuenta los años del ciclo productivo de estos bienes.

Debe señalarse, que este criterio de valuación de los bosques no se encuentra en concordancia con las normas contables adecuadas referentes a los activos biológicos y sus productos derivados, salvo excepciones. En efecto, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 41 establece que, como criterio general se debe reconocer el crecimiento económico anual, valor razonable menos costos en el punto de venta, pero por otro lado también prevé que los costos pueden ser en ocasiones aproximaciones de este valor razonable, sobre todo en etapas primarias de los activos biológicos.

De acuerdo a esta norma de contabilidad, una vez que se dispongan de valores razonables para estos activos, los mismos deberán ser valuados de acuerdo a estos.

De todas formas, en ambos métodos posibles de valuación y bajo la hipótesis de que se cumpla la exoneración, esta recaerá, en el primer caso sobre el valor anual del crecimiento, en el segundo recaerá sobre la renta bruta obtenida al momento de la venta del bosque⁷³.

Para las agroindustrias, en el caso de valuar los bienes a su valor de mercado, no se tendría problema (salvo el problema de determinar este valor de mercado) al determinar la renta exonerada, es decir, la proveniente de la actividad de explotación de bosques, ya que la misma correspondería a la diferencia entre el costo de producción y el valor de mercado de los bienes, valor este al que pasarían a la etapa industrial, por lo que

⁷¹ Consulta de DGI 3.290 del 24.11.92.

⁷² Consulta de DGI 2.725 del 15.9.87.

⁷³ Cr.Félix Abadi Pilosof-Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria, Revista tributaria 204-pág 306.

constituiría el costo de esta etapa, la utilidad generada a partir de este punto estaría por lo tanto, alcanzada por el IRAE.

Si se utilizara como método de valuación el costo de producción, se debería determinar la utilidad de la actividad agropecuaria, empleando algún método, quizás el propio valor de mercado de los bienes.

Debemos mencionar que de acuerdo a la experiencia en el tema en nuestro país, se viene aplicando el criterio de valuación de la NIC 41 en los Estados Contables, aunque es casi unánime la opinión de que su aplicación reviste ciertas dificultades prácticas, sobre todo en cuanto a la fiabilidad de dicha valuación. Imagínense la dificultad e inclusive el grado de subjetividad que pueda haber en la valuación (por ejemplo vía tasación, a falta de un valor específico de mercado) de 100 mil hectáreas de bosque.

De acuerdo a un estudio realizado sobre un grupo de grandes empresas europeas que se dedican a la forestación, se ha encontrado que estas utilizan el valor actual de los flujos netos de efectivo, como estimación del valor justo⁷⁴.

Otras consideraciones al respecto al tema podrán ser encontradas en el capítulo VIII del presente trabajo, donde abordaremos con mayor profundidad los conceptos contenidos en la NIC 41.

3.5-Establecimiento permanente

Una de las novedades que se introducen en la LRT, es la figura jurídica del establecimiento permanente (EP). Si bien no es un concepto desconocido a nivel local, es un concepto sobre el que no existe mayor experiencia práctica, ni es manejado intensamente en nuestro país. Este tema, conjuntamente con el principio arm's length⁷⁵ en el campo de los precios de transferencia, quizás sea de los temas más relevantes a nivel de tributación internacional tanto para las empresas como para el fisco.

⁷⁴ ACCOUNTING ADVISORY SERVICES NIC 41-Activos biológicos y prácticas Europeas de aplicación-Diciembre 2008-KPMG en Chile. Las empresas incluidas en el estudio fueron:

- Holmen Skog, Suecia
- SCA Svenska Cellulosa Aktiebolaget, Suecia
- UPM-Kymenne Corporation, Finlandia
- Stora Enso Oyj, Finlandia
- M-Real Corporation, Finlandia
- Marine Harvest, Noruega

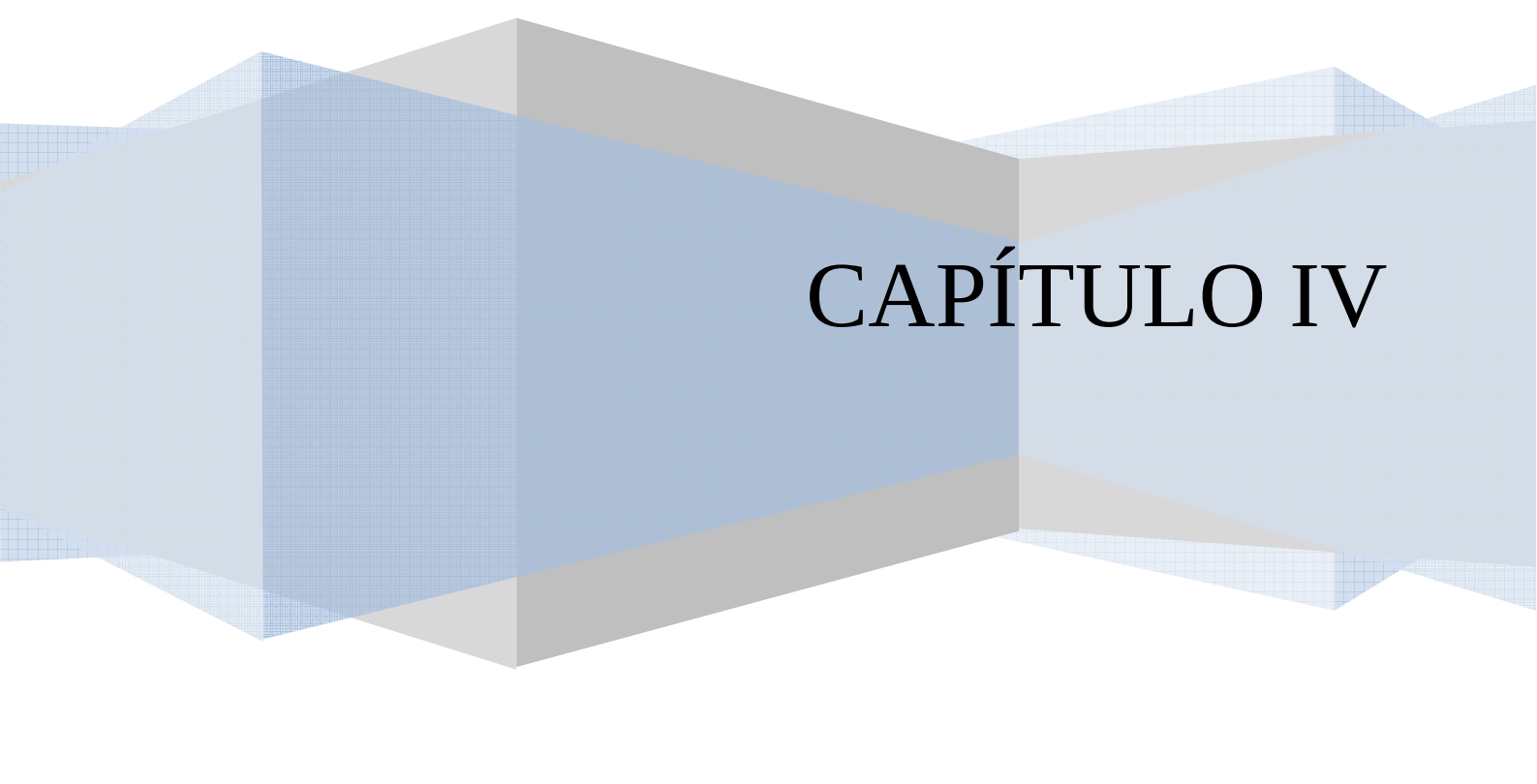
"Ninguna de las seis empresas forestales supuso que existe un mercado activo para los activos biológicos y por consecuencia no pudieron considerar el precio de cotización en tal mercado como la base adecuada para la determinación del valor justo. Todas las empresas estimaron que el valor justo puede ser derivado del valor actual de flujos (netos) de efectivo, menos los costos estimados en el punto de venta."

⁷⁵ Ver capítulo VIII del presente trabajo, Precios de Transferencia.

La introducción del EP viene de la mano con los conceptos de residente y no residente, conceptos fundamentales para definir la tributación a la renta luego de la entrada en vigencia de la LRT, siendo aplicables para los residentes el IRPF y el IRAE, en cambio para los no residentes será aplicable el IRNR, salvo que configuren EP en el país.

Por lo anterior, vemos que la existencia o no de un EP por parte de un no residente, va a determinar si sus rentas se encuentran gravadas por el IRAE o el IRNR.

IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)



CAPÍTULO IV

4.1-Consideraciones previas

El IP es un impuesto que grava el capital de un sujeto en un momento dado del tiempo, en este caso, al cierre del ejercicio económico, a diferencia de otros impuestos como ser el IRAE o el IVA, que gravan respectivamente, la generación de riqueza y la circulación de bienes y la prestación de servicios.

4.2-Hecho generador

Como ya ha sido mencionado para que se configure un tributo se tienen que cumplir todos los aspectos que conforman el hecho generador del mismo, no basta que se cumpla con solo alguno de ellos. A continuación analizaremos los aspectos del hecho generador del IP.

4.2.1-Aspecto objetivo

El artículo 1 del T14 del TO 96 establece en su primer inciso:

Artículo 1º.-“Sujeto pasivo.-Créase, con destino a Rentas Generales, un impuesto anual que recaerá sobre el patrimonio de:...”

Como podemos apreciar, el aspecto objetivo del hecho generador está constituido por la tenencia de un patrimonio (ajustado fiscalmente), el que se determina por la diferencia entre activo y pasivo. A los efectos de la determinación del activo, se puede entender que el patrimonio comprende todos los bienes del sujeto pasivo, lo que ha sido interpretado por la doctrina como referida a aquellos bienes propiedad del sujeto, así como aquellos, respecto de los cuales el mismo tiene la posibilidad de disponer económicamente como si fueran propios.

A vía de ejemplo, pueden formar parte del patrimonio de una entidad, las tierras y los bosques pertenecientes a una explotación forestal (más allá de cualquier exoneración objetiva que recaiga sobre los mismos) o una planta industrializadora de estos, estarán también formando parte de este patrimonio, por el lado del pasivo, las deudas comerciales locales que puedan tener por la compra de insumos, miembros estos, activo y pasivo, que deberán ser ajustados de acuerdo a las normas del tributo.

4.2.2-Aspecto Subjetivo

Este aspecto viene dado por el artículo 1 del T14 del TO 96, ya que en el mismo se mencionan a los sujetos pasivos, que con tener un patrimonio estarían cumpliendo con el aspecto objetivo propiamente dicho.

En este artículo, se establece que dicho impuesto gravará el patrimonio de determinados sujetos, entre estos, los que obtengan rentas gravadas para el IRAE, con algunas excepciones, entre las cuales se encuentran aquellas entidades que obtengan rentas agropecuarias, y que no hayan realizado la opción de liquidar este impuesto. Aparentemente no quedarían comprendidos aunque obtuvieran rentas por las cuales debieran tributar IRAE preceptivamente.

Por ejemplo aquellos productores que hayan realizado la opción IMEBA, estos tributarán en cabeza del titular de la explotación (actualmente existe una exoneración amplia sobre el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias, dada por la Ley 17.345) y no por separado, aunque obtengan rentas que se encuentren comprendidas preceptivamente en el IRAE, como ser la venta de activo fijo o la prestación de servicios agropecuarios.

A su vez, en este artículo se designan agentes de retención del IP a aquellos contribuyentes de IRAE que fueran deudores de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el extranjero que no actúen por medio de establecimiento permanente, es decir, si mantengo una deuda por servicios con una persona física o jurídica domiciliada en el exterior debo retener IP a la alícuota del 1,5%⁷⁶.

Los agentes de retención a su vez repetirán el impuesto pagado contra los sujetos alcanzados por el IP.

De lo anterior se desprende que las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y las personas jurídicas constituidas en el extranjero que realicen explotaciones agropecuarias, son sujetos pasivos en todos los casos, en la medida que efectivamente cuenten con un patrimonio y cumplan con el resto de los aspectos del hecho generador.

Por otro lado, el artículo 22 del Decreto 208 del 2007, expresa que los sujetos pasivos gravados por IRAE y las personas jurídicas del extranjero incluidas en el IRNR liquidarán el IP sobre la totalidad de su patrimonio fiscal, salvo que se trate de titulares

⁷⁶ En este caso la retención se efectúa al 1,5% pues de acuerdo al art. 45 del T14 las deudas que no sean obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador; ni las con personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco, Casa Financiera o se encuentren comprendidas en el artículo 16, aplican el literal E de dicho artículo a la tasa del 1,5%.

de empresas unipersonales, en cuyo caso computarán únicamente el patrimonio afectado a la actividad que motiva su inclusión.

Recordamos, que un no residente que tenga una explotación de carácter agropecuario en el país, constituirá un establecimiento permanente y liquidará preceptivamente el IRAE quedando a su vez plenamente incluido en el IP por este patrimonio, pues, este caso se encuentra incluido dentro del artículo 3 del T4 del TO 96. El referido tratamiento fue ratificado por parte de la administración en la consulta 4.891 dictada el 22 de julio de 2008.

El decreto reglamentario a su vez amplía la nómina de contribuyentes de este impuesto.

4.2.3-Aspecto Temporal

Este es un impuesto de carácter anual, el T14 del TO del 96, en su artículo 42 establece que los sujetos pasivos del IRAE, liquidarán este impuesto de acuerdo a su cierre fiscal.

Los agropecuarios, en principio, liquidarán al 30 de junio de cada año, salvo que conjuntamente con las actividades agropecuarias, se realicen actividades industriales y se lleve contabilidad suficiente (en cuyo caso el ejercicio fiscal coincidirá con el económico elegido) o que haya mediado autorización para el uso de otra fecha.

Las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el extranjero que no actúen por medio de establecimiento permanente, deberán determinar su patrimonio a la fecha de cierre del año civil, independientemente del cierre económico que puedan tener en el exterior, recordemos que en estas situaciones el pago de dicho impuesto se hace vía retención y su fecha tampoco dependerá de la fecha de cierre económico del agente.

4.2.4-Aspecto Espacial

El artículo 7 del T14 TO 96 establece que el patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados, o utilizados económicamente en la República.

Como se puede notar, este impuesto se rige por el principio de territorialidad de los tributos, es decir que grava cierto patrimonio en determinado territorio.

En consecuencia, los activos en el exterior representan un caso de exclusión, y no de exoneración.

4.3-Determinación y tasas

Se establece de acuerdo al artículo 7 del T14 del TO del 96, que el patrimonio se determinará por la diferencia de activo y pasivo fiscalmente ajustados de acuerdo a dicho Título y su reglamentación.

A su vez el artículo 15 del T14 del TO del 96, establece que de tratarse del patrimonio de personas jurídicas y el afectado a actividades comprendidas en el IRAE, se valuarán según normas de dicho impuesto.

El artículo 45 del T14 del TO del 96 establece las tasas aplicables al IP sobre el patrimonio gravado, particularmente nos interesará el literal D de dicho artículo, donde se dispone que el resto de los contribuyentes liquidarán el impuesto a la alícuota del 1,5%.

Cuando se refiere al resto de los contribuyentes, hace mención a los que no son personas físicas, residentes o no residentes, ni aquellos sujetos cuya actividad sea banco, casa financiera o se encuentren comprendidos en el artículo 16 del Título de IP, dentro del “resto” se encontrarían las personas jurídicas contribuyentes de IRAE, como puede ser una explotación forestal o similares.

Asimismo, el decreto reglamentario establece que se deban realizar pagos cuenta de este impuesto, cada uno de dichos pagos ascenderá al 11% del impuesto (abatido⁷⁷) generado en el ejercicio anterior.

4.3.1-Activo Gravado

En los emprendimientos relacionados con la cadena forestal, en lo que refiere al activo gravado, tenemos que diferenciar dos grandes grupos, en el primero entrarían los activos de la etapa primaria, para obtener productos de origen agropecuario, como ser, la tierra,

77 Artículo 47 del T14 del TO del 96.-Abatimiento.-Los sujetos pasivos de los literales B) y C) de artículo 1° del Título 14 de este Texto Ordenado, abatirán el impuesto del ejercicio en el monto generado en el mismo ejercicio por concepto del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas o del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), en caso de haber optado por tributar este último impuesto. El límite máximo del abatimiento ascenderá a 50% (cincuenta por ciento) del Impuesto al Patrimonio generado en el ejercicio. El Poder Ejecutivo podrá disminuir dicho porcentaje.

La redacción del artículo no es más que la conjunción de normas legales dispersas existentes a la fecha, resultando en definitiva, en la fijación del máximo del abatimiento y dejando en manos del Poder Ejecutivo la determinación del porcentaje.

Ninguno de los decretos que reglamentaron la LRT hicieron mención respecto del abatimiento y a su vez, el artículo 11 del 148/002 que fijaba el porcentaje de abatimiento en el 1% no fue expresamente derogado. Sin embargo, existen ciertas dudas respecto al porcentaje de abatimiento que se debería aplicar en las liquidaciones de IP posteriores a la Reforma.

La postura de la DGI respecto a este tema fue brindada en las Consultas 4.944 y 4.998, en las que manifiesta que el abatimiento del 1% estaba vigente y era lo que debía aplicarse.

mejoras y bienes de cambio, estos últimos productos de origen forestal⁷⁸. Por otro lado, en segundo lugar tenemos los activos que son propios de la fase industrial o comercial.

Un gran cambio en la liquidación del IP, se da en la liquidación del patrimonio afectado a la actividad agropecuaria, el cual hasta el advenimiento de la LRT gozaba de una exoneración amplia, dada por la Ley 17.345⁷⁹, luego, el artículo 50 de la LRT cambió esta situación.

Este artículo establece que dicha exoneración así como el abatimiento no regirá para aquellas entidades que se encuentren dentro de las siguientes hipótesis:

- Sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.
- Sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Cuando las participaciones sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, las referidas participaciones se considerarán al portador a los efectos de lo expuesto en este artículo.

En uso de la facultad brindada al PE en el artículo 50 de la Ley 18.083, este estableció a través del Decreto 445 del 17 de setiembre de 2008, que las participaciones patrimoniales al portador que coticen en la Bolsa de Valores de Montevideo y en la Bolsa Electrónica de Valores, tendrán el mismo tratamiento tributario que las participaciones patrimoniales nominativas propiedad de personas físicas. Asimismo, será necesario para que la exoneración opere, que al menos el 25% (veinticinco por ciento) del capital de la sociedad haya sido integrado mediante oferta pública en las referidas Bolsas.

Este cambio introducido por la LRT, con respecto a la exoneración existente con anterioridad, es de gran interés, pues afecta en gran medida a aquellas sociedades relacionadas con empresas del exterior, ya que en la mayoría de los casos estas últimas son las propietarias de esas participaciones, y por lo tanto las sociedades locales con patrimonios afectados a actividades agropecuarias, deberán pasar a liquidar el IP por estos.

⁷⁸ En lo referente al concepto de productos de origen forestal, se entienden como tales los que se obtienen en el mismo monte forestal, lo que comprende rollos, leña, columnas, puntales, varejones, ramas y hojas, incluyendo con y sin corteza. Ver consulta de DGI 3.624.

⁷⁹ Según lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley 17.345 el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias se encuentra exonerado del IP.

Por otro lado notamos que con la LRT, a través de su artículo 51, también ha caído la exoneración que se encontraba establecida en el artículo 38 del T14 del TO 96, la que exoneraba de IP los bienes inmuebles destinados a explotaciones agropecuarias, excluidas sus mejoras, los que ha su vez se consideraban gravados a efectos de la determinación del pasivo computable.

En las empresas forestales este hecho se ve atenuado, pues, están exonerados de este impuesto los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores, o los de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal, así como los bosques naturales declarados protectores, también lo estarán los terrenos ocupados o directamente afectados a los mismos.

La exoneración consta, en que los valores o extensiones antedichas no se computarán para el cálculo del monto imponible del IP, esta exoneración se encuentra en el artículo 25 del T14 del TO del 96 y viene recogida de la Ley 15.939, más conocida como la Ley Forestal.

En cuanto al límite temporal de la exoneración respecto a este impuesto, extendemos los comentarios efectuados con respecto al IRAE (ver punto 3.3.3.1), entendiendo que en el IP tampoco tendría un plazo a término, ya que era un impuesto que estaba vigente al momento en que se sancionó la Ley 15.939 y por lo tanto no entraría en la categoría de “tributos futuros”.

Recordemos, que en cuanto al momento a partir del cual corresponde aplicar la exoneración, la consulta de la DGI 3.322⁸⁰ estableció como condición para el inicio del cómputo de la misma, que los árboles hayan sido plantados.

Para que opere esta exoneración además se deberá contar con el certificado que expida la DGF, él o los que deberán adjuntarse a la declaración jurada correspondiente.

⁸⁰ Consulta de DGI 3.322 de 24 de marzo de 1.993 -Boletín N° 238.

Se consulta si se encuentra exonerado del Impuesto al Patrimonio un predio sobre el que se implantará un bosque de rendimiento y al que se le realizaron las labores culturales pero no se efectuó la plantación al cierre de ejercicio.

El artículo 39 de la Ley N° 15.939 dispone que determinados bosques, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, no se computan en el monto imponible del Impuesto al Patrimonio.

Los bosques que dan mérito a la exoneración, entre otros, son los de rendimiento a que se refiere la consulta, siendo necesario para que hayan sido calificados como tales por la Dirección Forestal conforme al artículo 8° literal B) de la citada ley. El problema planteado es determinar en qué momento se hace efectiva la exoneración.

La ley exonera los bosques, y la propia ley los define como las asociaciones vegetales en las que predomina el arbolado de cualquier tamaño (artículo 4°).

Es claro, entonces, que para ser un bosque es indispensable que existan árboles; si éstos no han sido plantados no existe bosque y por tanto no puede haber exoneración.

La exoneración alcanza, como se dijo, también a los terrenos ocupados por el bosque.

Esto significa que el beneficio comprende a los vegetales y al predio que ocupan; si no existen árboles no puede sostenerse que el predio es un bien exonerado del Impuesto al Patrimonio por la evidente razón que no está ocupado por árboles.

Se concluye de lo expuesto que mientras no exista un bosque en la definición de la ley en determinado predio, éste no constituye un bien exento para el Impuesto al Patrimonio.

De lo expuesto hasta aquí, resaltamos el hecho que la referida exoneración del IP, no hace referencia en ningún momento a los productos que ya fueron cosechados y que forman parte del inventario, que aún no ha sido procesado. Es de entenderse, que en cuanto al ánimo de la exoneración, fomentar una actividad específica, estos también deberían estar exonerados, aunque a falta de mención, esta posición podría ser cuestionada por parte de la administración fiscal, reclamando el pago del impuesto sobre estos activos.

En el caso de realizarse actividades industriales, se podrán obtener otras exoneraciones comunes para estas, como por ejemplo pueden ser la exoneración por bienes muebles del equipo industrial u otras exoneraciones subjetivas como ser por proyectos de interés nacional en el marco de la Ley 16.906.

Con respecto a la valuación de los productos forestales, recordemos que los contribuyentes de IRAE van a valorar su patrimonio de acuerdo a las normas del mismo, por lo tanto nos podemos remitir al punto 3.4 para profundizar estas ideas.

Es importante la comparación entre la valuación al costo de producción y la valuación a precios de mercado, ya que tendrá un efecto real en el patrimonio (en cuanto a si los bosques no estuvieran exonerados o sobre los productos cosechados), si utilizamos el segundo método estaremos reconociendo un mayor activo al cierre de cada ejercicio (estaríamos reconociendo un crecimiento) mediante el primero se reconocerá un mayor activo recién al vender el bien.

4.3.2-Pasivos deducibles y computables

El artículo 15 del T14 del TO del 96 brinda una lista taxativa de los pasivos que podrán deducirse en la liquidación del IP, la misma corresponde para las personas jurídicas locales y del exterior, y contribuyentes de IRAE.

Dentro de esta lista destacamos a:

- El promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con bancos públicos y privados, la casas financieras, cooperativas de ahorro y crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley 15.322, las empresas administradoras de créditos, los fondos de inversión cerrados de crédito, los fideicomisos con excepción de los de garantía.

- Las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor. Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de derecho público no contribuyente de este impuesto, no serán deducibles.
- Las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.

En cuanto a lo que respecta al pasivo deducible no existen diferencias, en tanto hablemos de actividades agropecuarias o hablemos de otras actividades, ya sean comerciales o industriales.

Algo que si debemos destacar es en lo que respecta al pasivo computable⁸¹, lo que es muy importante para las empresas del sector forestal, el hecho de considerar como un activo exonerado que “absorbe pasivo” (no gravados a efectos del pasivo) o no (gravados a efectos del pasivo), a los bosques y sus áreas afectadas de acuerdo a la exoneración que tienen para este impuesto.

En este sentido, señalamos que la administración tributaria ha considerado en varias oportunidades que estos activos están exonerados pero absorben pasivos, este hecho determina que la mayoría de estos, no queden efectivamente exonerados, ya que se supone que su valor va a ser mucho más grande que el de los pasivos deducibles, como ya lo hemos visto, esto reviste mayor relevancia con los cambios planteados respecto de la exoneración establecida por la Ley 17.345, referida al patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias.

Por otro lado, tenemos el antecedente, que de acuerdo a recursos efectuados ante el TCA⁸², este organismo ha fallado a favor de los contribuyentes, argumentando que estos activos (bosques y sus áreas afectadas de acuerdo al artículo 39 de la Ley 15.939) se encuentran exentos a todos los efectos y que por lo tanto no deben absorber pasivos.

Este hecho reviste vital importancia, pues, que sea considerado de una forma u otra, va a determinar el monto del pasivo computable, y por lo tanto el monto imponible para el IP⁸³, no olvidemos que los bosques y las tierras afectadas a los mismos, en este tipo de

⁸¹ El pasivo computable, surge de restar al pasivo deducible los activos no gravados, que a su vez se consideran no gravados a efectos del pasivo, es decir aquellos que absorben pasivo. Recordemos que de acuerdo a la normativa de este impuesto, cuando existan activos en el exterior, activos exentos se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos.

⁸² Sentencia TCA N-410 del 15 de mayo del 2000.

⁸³ El activo computable menos el pasivo computable determina el patrimonio neto gravado (monto imponible).

empresas, por lo general responden a valores muy significativos dentro del patrimonio de las mismas.

El impuesto surge de aplicar la tasa sobre el monto imponible. Para determinar el IP devengado en el ejercicio, se le deduce a éste el abatimiento en concepto de IRAE o IMEBA, recordemos que el abatimiento no operará para los casos vistos en el punto 4.3.1, de acuerdo a lo expuesto en el artículo 50 de la Ley 18.083.

4.3.3-Otras exoneraciones

En la Ley de Inversiones, Ley 16.906, se declara de interés nacional la promoción y protección de inversiones realizadas por inversores en el territorio nacional.

Los requisitos para hacer uso de los beneficios de esta ley son los siguientes:

- Ser contribuyentes de IRAE o IMEBA que realicen actividades agropecuarias.
- La inversión debe estar destinada a la adquisición de bienes de activos fijos o intangibles.

Estos son:

- Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo.
- Equipos para el procesamiento electrónico de datos.
- Mejoras fijas, afectadas a actividades agropecuarias.
- Concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.

Esta ley incorpora la consideración de los equipos para el procesamiento electrónico de datos como exentos, lo cual constituye una innovación en el IP.

El artículo 3 del Decreto 59 de 1998, reglamentario de la Ley 16.906, estableció cuáles son los bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, amparados a los beneficios anteriormente mencionados. Los mismos comprenden:

Maquinaria agrícola, que comprende la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.

Vehículos utilitarios, entendiéndose por tales los chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras.

A la luz de lo expresado en este decreto, las empresas agropecuarias exonerarán de IP los bienes muebles que no hubieran quedado incluidos en la exoneración prevista por la Ley de Inversiones, los que se adquieran o construyan.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

CAPÍTULO V

5.1-Consideraciones previas

El IVA utiliza como asiento para medir la capacidad contributiva de las personas, el consumo, por lo que no se basa ni el capital ni en la renta. Analizando las características del mismo encontramos que se puede clasificar como indirecto, de carácter general, plurifásico no acumulativo, de base financiera y de tasas múltiples, con exoneraciones.

Es indirecto pues traslada el costo económico a un tercero, ya que quién paga el impuesto al fisco es el sujeto pasivo y quién realmente es incidido por el referido tributo es el consumidor; es general pues alcanza a todos los bienes y servicios con excepción de los exonerados taxativamente.

Actualmente es el impuesto que al Estado Uruguayo le reditúa la mayor recaudación, el 51,4% del total de lo recaudado por impuestos en lo que va del 2009 (a valores acumulados hasta abril de 2009)⁸⁴.

5.2-Hecho Generador

5.2.1-Aspecto Objetivo

El aspecto objetivo del IVA está determinado en el artículo 1 del T10 del TO del 96.

Artículo 1º.-“Caracteres generales.-El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.”

A su vez el artículo 2 del mismo Título, define los conceptos incluidos en el artículo anterior.

De acuerdo a este artículo por circulación de bienes se entiende: “... toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que de a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario....Quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta.”

⁸⁴ Sitio web de DGI www.dgi.gub.uy- Informes de recaudación abril 2.009.

El referido artículo establece que servicio es: “...toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación...”

Por importación se entenderá: “... la introducción definitiva del bien al mercado interno.

Por último define a la agregación de valor en la construcción sobre inmuebles como: “...la realización de obras bajo la modalidad de administración, cuando tales inmuebles no se hallen afectados a la realización de actividades que generen ingresos gravados por el Impuesto al Valor Agregado ni rentas computables para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por parte del titular de la obra.”

La materia imponible, de acuerdo a lo que establece el artículo 7 del mismo Título estará constituida por: “...la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.”

De acuerdo a lo expuesto hasta aquí entendemos que las ventas de bienes y la prestación de servicios, van a estar alcanzados por este impuesto, mientras sean a título oneroso, por lo cual en principio, la venta de bienes de origen forestal, industrializados o no, va a estar gravada, salvo que se prevean exoneraciones u otros regímenes especiales para los mismos.

5.2.2-Aspecto Subjetivo

El artículo 6 del T10 del TO del 96 establece taxativamente quienes serán sujetos pasivos de este impuesto, destacando particularmente, “...quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3° del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6° del mismo cuerpo...” y “...quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5° del T4 de este Texto Ordenado”.

De lo anterior destacamos que, son sujetos pasivos de IVA todos aquellos sujetos pasivos de IRAE con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el

IMEBA. También debemos mencionar que son sujetos pasivos aquellos que optan por tributar IMEBA por flores, frutas y hortalizas, con lo cual básicamente cubrimos nuestro rango de estudio.

A nuestro entender, serán también sujetos pasivos de IVA los que hayan hecho la opción IMEBA, solo por las rentas que deban tributar IRAE preceptivamente, como ser la venta de activo fijo o la prestación de servicios agropecuarios.

Por otro lado, el artículo 4 del decreto reglamentario establece que serán agentes de retención de este impuesto, quienes paguen o acrediten retribuciones por servicios gravados a personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior.

Serán también objeto de retención las retribuciones pagadas o acreditadas a personas jurídicas que no actúen en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento permanente.

5.2.3-Aspecto Temporal

De acuerdo al artículo 3 del T10 del TO del 96, el hecho gravado se considera configurado, cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de los servicios.

También podrá ser fijado por la administración, el momento en que se cumpla con el hecho generador, de acuerdo a la fecha estipulada en los contratos.

Lo que podemos destacar del aspecto temporal, es que el mismo está determinado por la entrega del bien o por la prestación efectiva de un servicio, con lo que vemos el carácter instantáneo del hecho generador, en contraposición de otros como el del IRAE.

A su vez el contribuyente tendrá derecho a la deducción del impuesto facturado en los casos en que el hecho generador no pueda configurarse por razones como ser, insolvencia del deudor, prescripción, mandato judicial, devolución de mercaderías, bonificación, descuentos, entre otros.

5.2.4-Aspecto Espacial

El impuesto gravará la circulación de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el territorio nacional así como la introducción efectiva de bienes al país.

Esto, está enunciado en el T10 del TO 96 de la siguiente manera:

Artículo 5°. “Territorialidad.-Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes....”

De acuerdo a este mismo artículo no estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el PE.

Es importante aclarar que en el artículo precedente, cuando se refiere al territorio nacional, se trata del territorio aduanero nacional, a diferencia de otros tributos donde se considera como el territorio nacional al territorio político.

Por ejemplo, queda excluida la aplicación de este impuesto a la circulación de bienes dentro de los exclaves, entendiendo por tales, a los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros.

Las zonas francas estarían comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, aunque para estas existen exoneraciones que hacen que no sea aplicable y quienes les presten servicios o les vendan bienes, a dichas operaciones deberán considerarlas como exportaciones.

Algo muy importante que contiene la normativa del IVA es el concepto de exportación de servicios, a los cuales los define a través de una lista taxativa en el artículo 34 del decreto reglamentario.

5.3-Determinación del tributo y tasas

En los artículos 9 y 10 del T10 del TO del 96 se establece el régimen general de liquidación del impuesto.

En términos generales el tributo a pagar se liquidará partiendo del total de los impuestos facturados, menos aquellos casos que mencionamos en que el hecho generador no pudo configurarse, a lo que se le deducirá el impuesto correspondiente a la compra de bienes y servicios, y el impuesto pagado en ocasión de la importación.

Es un requisito que dichos impuestos provengan de bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas.

Cuando se realicen a la vez operaciones gravadas, exentas y de exportación, la deducción del impuesto a los bienes y servicios no destinados exclusivamente a unas o a otras se efectuará en la proporción correspondiente al monto de las operaciones gravadas.

En los casos de exportaciones; si por este concepto resultare un crédito a favor del exportador, éste será devuelto o imputado al pago de otros impuestos o aportes previsionales, en la forma que determine el PE, este podrá establecer procedimientos simplificados de liquidación.

En caso de que el IVA comprado de un periodo, sea mayor al correspondiente IVA de ventas, la parte de ese exceso asociada a este, será arrastrada a la liquidación inmediata siguiente.

De lo anterior, resaltamos el concepto de que en nuestro país el impuesto se liquida de la forma “impuesto contra impuesto” pues se compara el total del impuesto incluido en las ventas, contra el total del impuesto de las compras, en contraposición a este sistema también existe el de “base contra base”

El artículo 16 del referido Título fija las siguientes tasas para el impuesto:

- a) Tasa Básica 22%
- b) Tasa Mínima 10%

A su vez, adelantamos el hecho de que existe un régimen especial que es el del “IVA en suspenso”, cuyos productos se encuentran gravados a las tasa “virtual” del 0%, además existe una amplia nómina de exoneraciones, lo que genera muchas distorsiones en la liquidación del impuesto.

5.4-Exoneraciones

El artículo 19 del T10 del TO del 96 establece taxativamente cuales bienes son alcanzados por este impuesto pero que son beneficiados bajo el régimen de exoneraciones.

Vamos a mencionar principalmente los que tienen que ver con el ámbito agropecuario, donde se encuentra ubicada la primera fase del complejo forestal, que es la que inicia el proceso para la obtención de la materia prima.

- Bienes inmuebles, con excepción de las primeras enajenaciones de dichos bienes. Las enajenaciones de terrenos sin mejoras estarán exoneradas en todos los casos.
- Máquinas agrícolas y sus accesorios, cuando lo determine el PE⁸⁵. Se determina un régimen de devolución del IVA incluido en las compras en plaza e importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de los bienes mencionados en el presente literal.
- Combustibles derivados del petróleo, excepto fuel oil y gasoil.
- Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. A través del decreto reglamentario se estableció una amplia nómina de insumos exonerados.
- Leña. Esta exoneración regirá cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo. El artículo 43 del decreto reglamentario establece la exoneración de IVA de la leña.
- Se faculta al Poder Ejecutivo a incluir, dentro de los límites que éste establezca, el suministro de agua que tenga por destino el riego en explotaciones agropecuarias.
- Seguros y reaseguros que cubran contra los riesgos de incendio y climáticos a los siguientes bienes:
 - Los cultivos agrícolas, hortícolas, frutícolas y forestales ubicados dentro del territorio nacional.
 - Las estructuras de protección para los cultivos mencionados.
 - Todas las especies de la producción animal desarrollada en nuestro país.
- Los servicios de arrendamiento de maquinaria agrícola y otros servicios relacionados con la utilización de la misma, realizados por cooperativas de productores, asociaciones y agremiaciones de productores, a sus asociados.

85 El Decreto N 207 del 2007, en su artículo N 38 estableció que la exoneración de IVA de la maquinaria agrícola, comprenderá los bienes que establezca la Dirección General Impositiva.
La resolución de DGI 305 de 1979 establece la lista de las maquinarias agrícolas que se encuentran exoneradas.

- Los servicios de campos de cría, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas, cuando lo establezca el PE. Exoneración que es recogida en el artículo 58 del decreto reglamentario denominado, asociación productiva.

5.5-IVA agropecuario

Es uno de los puntos más destacados en lo que respecta al IVA en nuestro trabajo, el hablar de la existencia de un régimen especial de tributación del sector agropecuario.

El artículo 11 y el 12 del T10 del TO del 96 se establecen las particularidades de este régimen.

De los artículos mencionados precedentemente destacamos, que la circulación de bienes en su estado natural⁸⁶ (entre lo que incluimos una amplia gama de productos de origen forestal) permanecerá en “suspense” hasta que se altere su naturaleza.

Quienes sean productores de estos bienes además de no incluir el impuesto en las ventas, tendrán derecho a la deducción del crédito incluido en sus compras, compensar otros tributos o solicitar el crédito en caso de que corresponda, de acuerdo a la reglamentación, es el denominado régimen de “IVA en suspense”.

Con respecto a la venta de productos forestales, particularmente para el caso de los rolos, se entiende que estos permanecen en su estado natural hasta el descortezado⁸⁷, siendo esta una de las principales formas en que son comercializados los referidos productos por parte de las empresas que los obtienen, conjuntamente con los troncos con corteza, materias primas estas, que continúan con sus respectivos procesos industriales de acuerdo a la industria de destino. Se extiende la misma conclusión para los montes que son comprados en pie y luego talados para su venta.

A su vez, quienes tributen IRAE y adquieran productos en estado natural y los vendieran en su mismo estado, es decir quienes realicen compra y venta de estos productos, no serán por lo tanto productores, no pudiendo deducir el gravamen incluido en las adquisiciones que integren directa o indirectamente el costo de los referidos bienes.

⁸⁶ El artículo 141 del decreto 220 de 12.08.1998 establece que se entenderá por productos agropecuarios en su estado natural, los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores. Consecuentemente no quedan comprendidos en la definición anterior los bienes que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para su conservación.

⁸⁷ El decreto 209 de 28.05.2003 en su artículo 2 establece que los rolos descortezados deben ser considerados como productos agropecuarios en su estado natural. En consecuencia, el IVA permanecerá en suspense hasta tanto se modifique su naturaleza. En definitiva, el producto de los bosques propios o adquiridos en pie, permanecerá en estado en suspense hasta la etapa de descortezado, luego de este proceso ya dejará de estarlo.

En el caso de las agroindustrias, este régimen solo alcanzaría a los productos forestales sin industrializar, no así aquellos industrializados en un proceso posterior⁸⁸.

El límite de cuándo un bien deja de estar en estado natural, siempre ha traído consigo controversias, e inclusive muchos cambios de criterio por parte de la propia DGI, uno de los casos fue el de los rolos descortezados, los cuales en un principio no eran considerados bienes en estado natural, pues se consideraba que el descortezado implicaba un proceso industrial y no era para la conservación del bien⁸⁹.

Este régimen especial claramente procura no cargar al sector agropecuario en general, se busca que este impuesto tenga efectos neutros en este sector e inclusive incentivarlo, brindándole la posibilidad de recuperar el IVA de sus compras, esta política se basa en el fomento de la actividad como productora de bienes primarios y el inicio de la cadena forestal, como tal, no busca gravar el valor agregado que se pueda generar en ella, pero sí el de las próximas etapas (transformación), que a su vez presuponen un mayor valor agregado.

Vale destacar, que el IVA incluido en las compras de bienes y servicios, sí sería un costo para aquellos contribuyentes de IMEBA ya que estos no serían contribuyentes de IVA (salvo el caso de las frutas flores y hortalizas).

Adicionalmente resaltamos que el impuesto en el ámbito agropecuario es de liquidación anual.

Un beneficio importante que trae consigo este régimen es el que se reglamenta a través del artículo 167 del Decreto 220 de 1998, por medio del cuál, los contribuyentes de IRAE que obtengan un crédito por concepto de IVA en suspenso podrán solicitar certificados de crédito endosables a favor de otros contribuyentes, quienes podrán utilizarlos para el pago de sus obligaciones con DGI o el BPS.

Este sistema puede llegar a ser muy importante dependiendo del tamaño de la empresa o explotación, pues esta se evita un gran costo desde el punto de vista financiero al no tener que realizar la erogación de pagar el impuesto incluido en las compras de insumos o servicios vinculados a la obtención de productos con el impuesto en suspenso, solicitando certificados por dicho impuesto a favor del proveedor de los insumos o servicios referidos.

⁸⁸ Consulta de la DGI 3.624 del 31 de octubre de 1996.

⁸⁹ Consulta de la DGI 4.491 del 30 de diciembre de 2005.

Tal es el caso de las grandes empresas del sector forestal que suelen tercerizar los servicios relacionados con la cosecha y cuidado de los bosques forestales, servicios estos que son muy importantes en el costo de producción del bien en cuestión y que se encuentran gravados por este impuesto.

Sin perjuicio de este régimen especial, los servicios agropecuarios se considerarán gravados por este impuesto.

5.6-Otros beneficios

A continuación procederemos a mencionar algunos artículos que se encuentran en el cuerpo del T10 del TO del 96 que introducen otros beneficios particulares a la actividad forestal, con respecto al IVA.

Artículo 57º.-“Ley Forestal.-El Poder Ejecutivo, a propuesta del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, podrá exonerar la importación de materias primas necesarias para el procesamiento de madera de producción nacional, equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento de estas empresas, de todos o parte de los siguientes tributos y tasas: derechos adicionales y demás gravámenes aduaneros, incluso el impuesto a las importaciones; proventos y tasas portuarias; recargos, depósitos previos y consignaciones, así como cualquier otro gravamen a la importación o aplicado en ocasión de la misma. Será condición indispensable para el otorgamiento de la franquicia:

A) Que las materias primas, equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos a importar no sean producidos normalmente en el país, en condiciones adecuadas de calidad y precio.

B) Que la actividad realizada por la empresa beneficiada sea compatible con los fines generales de la política forestal.”

Artículo 58º.-“Ley Forestal.-Los productores y empresas rurales, industriales o agroindustriales dedicados a la forestación, explotación o industrialización de maderas de producción nacional gozarán durante quince años, desde la promulgación de la Ley 15.939, de 28 de diciembre de 1987, de las facilidades establecidas en el artículo anterior para las siguientes actividades:

A) Producción de plantas forestales, plantaciones y manejos de bosques.

B) Explotaciones de madera o utilización de otros productos del bosque.

C) Elaboración de la madera para la producción de celulosa, pasta, papeles y cartones, madera aserrada, madera terciada y chapas de madera, tableros de fibra de madera y de madera aglomerada, destilación de la madera.

D) Preservación y secamiento de la madera.

E) Utilización de productos forestales como materia prima en la industria química o generación de energía.”

Artículo 59°.-“Ley Forestal.-Los financiamientos para trabajos de protección forestal a que se refiere el artículo 44° de la Ley 15.939, de 28 de diciembre de 1987, se extenderán a las obras y los elementos que se necesiten para la protección de los bosques contra los incendios, como ser: torres de control, calles anti-incendios, equipos de comunicación, medios técnicos de señalamiento a distancia y para determinar índices de peligrosidad, así como útiles y máquinas para la intervención contra el fuego en los bosques.

Los financiamientos también podrán ser otorgados a los grupos asociados de interesados, previstos por el artículo 32° de la mencionada ley.

Las importaciones de elementos destinados a estos fines realizadas por los interesados gozarán del régimen de liberación que establece el artículo 57° de este Título.”

5.7-Regímenes de retención aplicables a la actividad forestal

Debe destacarse que por aplicación de la Ley 17.615 y del Decreto 331 del 2003, se designaron responsables, entre otros, a los exportadores de productos forestales que contraten servicios de empresas transportistas terrestres profesionales para el traslado de tales productos en su adquisición a terceros, en tales casos procede la retención del 60% del IVA facturado por el transportista.

Por otro lado, recientemente el Decreto 786 del 1 de febrero de 2009, designó a las empresas forestales comprendidas en la exoneración establecida en el artículo 73 del T4 del TO 96 (Ley Forestal), agentes de retención del IVA incluido en sus adquisiciones de bienes y servicios

El monto de la retención se fijó en el 60% del IVA en caso de circulación interna de bienes y en el 90% del IVA en caso de prestación de servicios.

Se excluyen del régimen que se reglamenta las ventas de bienes y servicios realizadas en aquellas operaciones en que el total facturado en el mes (sin IVA) por el proveedor de la empresa forestal no supere las 10.000 UI (aproximadamente \$ 19.000).

Con el fin de precisar el universo de actividades objeto de retención de los bienes y servicios, el artículo 1 del Decreto 228 del 26 de mayo del 2009, detalló que los mismos comprenden: la preparación de suelos, aplicación de específicos (fertilizantes, herbicidas e insecticidas), manejo de plagas, producción y plantación de plantines, podas, raleos, mediciones, cosecha (corte, picado y descortezado), extracción y transporte, así como supervisión de las actividades referidas.

**CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE
SEGURIDAD SOCIAL (CESS)**

CAPÍTULO VI

6.1-Consideraciones previas

Como ha sido desarrollado en el Capítulo I, la cadena productiva en el sector forestal abarca una gran cantidad de procesos. Se encuentra además una gran variedad de empresas con diversos fines, entre las que destacamos, las forestales, contratistas, exportadores de madera, aserraderos y todas aquellas que están vinculadas con la industrialización de la madera (astillado, chipeado, tableros, entre otras).

El sector rural uruguayo ha sufrido en pocos años una serie de cambios normativos en lo referente al tema en cuestión, particularmente la aportación patronal a la seguridad social, pasando de regímenes de aportación en base a la superficie del predio explotado, a regímenes de aportación en base a un determinado porcentaje sobre las remuneraciones abonadas al personal dependiente⁹⁰.

Actualmente, el sistema de aportación patronal a la seguridad social del sector rural, recaudado por el BPS, se basa fundamentalmente en la Ley 15.852 del 24 de diciembre de 1986, que se mantuvo plenamente por la Ley 16.713 del 3 de diciembre de 1995.

El aporte patronal está directamente relacionado con la rentabilidad potencial de la tierra explotada por la respectiva empresa y no en función de remuneraciones reales o fictas como sucede en el régimen de industria y comercio. Se trata de un aporte patronal unificado, ya que en la contribución patronal rural establecida por la Ley 15.852 están comprendidos varios conceptos.

Por un lado, los aportes por el patrono, que incluyen: aporte jubilatorio y seguro de enfermedad. Por otro lado, los aportes por los dependientes, que comprenden: aporte jubilatorio patronal, seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y seguro por enfermedad (excepto complemento de cuota mutual).

6.2-Hecho generador

6.2.1-Aspecto objetivo

La Ley 15.852 estableció un nuevo régimen de aportes al BPS, que rige desde el 1 de octubre de 1986 y que la entrada en vigencia de la Ley 16.713 mantuvo en todas sus particularidades (salvo en la tasa de contribuciones obreras).

⁹⁰ Ley 13.705 del 22 de noviembre de 1968.
Decreto Ley 15.343 del 3 de noviembre de 1982.

Dicha ley en sus artículos 1⁹¹ y 2⁹² define qué se entiende por empresas rurales y contratistas, contribuyentes de las CESS agropecuarias:

Asimismo, en el artículo 19 de la Ley 16.107 se estableció, que los propietarios de predios rurales sin explotación serán responsables del pago de las contribuciones patronales, aplicándoles una tasa el 50% superior respecto de los que si exploten:

El elemento material del hecho generador de las CESS se divide en tres categorías:

- Que desarrollen explotaciones agropecuarias cualquiera sea la vinculación jurídica con los inmuebles que le sirven de asiento.
- Que en forma independiente se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila, alambramiento, monte, silvicultura, jardinería y trabajos agrícolas en general.
- La tenencia de predios rurales en los que no se desarrolle una explotación agropecuaria.

Debemos señalar que referente a la segunda categoría del elemento material del hecho generador de las CESS, descripta anteriormente, el artículo 11 del Decreto 61, establece que, para quedar comprendidas en el régimen de aportación patronal rural, dichas actividades no deberán mantener relación con un asentamiento territorial.

6.2.2-Aspecto subjetivo

A) Contribuyentes

De la misma manera que existen tres tipos de actividades comprendidas en el hecho generador, también hay tres grupos de actividades rurales a través de las que se hacen notar a los sujetos pasivos.

- Empresas rurales

91 Artículo 1º.-"Son empresas rurales contribuyentes las personas físicas o jurídicas, sociedades civiles o comerciales de cualquier naturaleza, sucesiones y condominios, que desarrollen explotaciones agropecuarias cualquiera sea la vinculación jurídica con los inmuebles que le sirven de asiento."

92 Artículo 2º.-"(Concepto de empresas contratistas). Son empresas contratistas las personas físicas o jurídicas de cualquiera de las naturalezas o especies indicadas en el artículo anterior, que en forma independiente se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila, alambramiento, monte, silvicultura, jardinería y trabajos agrícolas en general."

Se entiende por empresas rurales, las personas físicas y jurídicas, sociedades civiles o comerciales de cualquier naturaleza, sucesiones o condominios que desarrollen “explotaciones agropecuarias” cualquiera sea la vinculación jurídica con los inmuebles que le sirvan de asiento⁹³.

Estas empresas tienen un conjunto de actividades que guardan una estrecha relación con la obtención de un resultado económico, producto de un proceso biológico, como por ejemplo, las empresas forestales propietarias de inmuebles rurales forestados o las que adquieran bosques en pie.

- Empresas contratistas

Son empresas contratistas rurales las personas físicas y jurídicas de cualquiera de las naturalezas o especies indicadas anteriormente, que en forma independiente se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila, alambramiento, monte, silvicultura, jardinería, y trabajos agrícolas en general⁹⁴.

Una de las características más importantes del sector es la tercerización de ciertas actividades por parte de las empresas forestales, a través de la contratación de estas empresas; las cuales prestan servicios de plantaciones, control de hormigas, aplicación de herbicidas, laboreo, construcción de alambrados, caminería, control de incendios, poda, raleo y transporte, entre otros.

- Propietarios de predios rurales en los que no se desarrolle una explotación agropecuaria.

B) Responsables

Deberán actuar como agentes de retención de las retribuciones del sueldo o salario total de sus dependientes; a su vez, son responsables en todos los casos del pago cuatrimestral de dicho importe ante el BPS⁹⁵.

La Ley 15.852 y su decreto reglamentario 61 establecieron que los integrantes de sociedades, cualquiera sea su naturaleza, serán solidariamente responsables de las obligaciones de la sociedad.

93 Artículo 1 de la Ley 15.852 e inciso primero del artículo 5 del Decreto 61.

94 Artículo 2 de la Ley 15.852 y artículo 11 del Decreto 61.

95 Artículo 9 de la Ley 15.852.

No obstante, de tratarse de contribuyentes que tengan la forma jurídica de sociedades anónimas, dicha responsabilidad afectará exclusivamente a sus directores.

6.2.3-Aspecto temporal

El elemento temporal del hecho generador de las CESS agropecuarias no resulta definido por la Ley 15.852, así como tampoco por el decreto reglamentario 61. De manera que la normativa que regula en forma específica las CESS en la esfera agropecuaria, nada ha expresado acerca del momento en que se debe considerar ocurrido el hecho generador de las mismas (nacimiento de la obligación tributaria).

Con la sanción de la ya mencionada Ley 16.713, consideran varios autores que se introdujeron novedades respecto al elemento temporal.

Una vez realizada esta precisión y sin apartarnos del objetivo que nos hemos propuesto, a continuación describiremos el elemento restante del hecho generador de las CESS de las empresas forestales.

Debemos precisar que las empresas deben volcar los aportes al BPS de forma cuatrimestral en los meses de mayo, setiembre y enero del año siguiente, de acuerdo a los calendarios fijados por BPS.

6.2.4-Aspecto espacial

Sobre este punto es de importancia resaltar la ausencia de definición tanto por parte de la ley, como de la reglamentación, acerca del ámbito espacial y régimen de aplicación.

No obstante, como hemos definido, la normativa uruguaya permite el uso de distintos métodos para subsanar las ausencias o zonas grises de la legislación. Es por eso que al tratarse de un tributo nacional del tipo contribución especial, resultan de aplicación al caso las disposiciones del CT, entre las que se encuentra el artículo 9 que en su inciso primero dispone:

Artículo 9“(La ley tributaría en orden al espacio).-Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.”

Por otro lado tenemos que el ámbito de afiliación del BPS es el territorio Uruguayo, por lo que se podría asimilar este al aspecto espacial.

De acuerdo a lo anterior vemos que se mantiene el principio de territorialidad aplicado a otros tributos, según el cual, por las actividades realizadas en el exterior no se generan beneficios, ni la obligación de aportar al sistema de seguridad social uruguayo. Se basa, en gravar los hechos o actos jurídicos ocurridos en el territorio de la República, con independencia de la nacionalidad, del domicilio o de la residencia de las personas físicas o jurídicas que realizan esos hechos.

Por consiguiente, concluimos que la aplicación del régimen de aportación rural al sistema de seguridad social que estamos analizando abarca todo el territorio comprendido dentro de las fronteras políticas de la República.

6.3-Predios rurales excluidos

En los últimos años, se dio un proceso creciente de determinación por vía legislativa de exoneraciones o reducciones de aportes patronales a la seguridad social, o de autorizaciones legales dadas al PE para reducir alícuotas, dentro de determinados parámetros. El argumento esgrimido para justificar esta política, es que son una forma de reducir los costos laborales y, en última instancia, incentivar el mantenimiento o creación de empleo y aumentar la competitividad.

De acuerdo al artículo 39 de la Ley 15.939 existe una exoneración referente a las hectáreas dedicadas a bosques naturales y artificiales, para la determinación del importe que debe pagarse por concepto de CESS patronales agropecuarias, cuya forma de cálculo explicaremos más adelante.

De acuerdo al artículo 128 del Capítulo II Sección XII del Texto Ordenado Tributario del BPS:

Artículo 128. “Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8º o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán de los siguientes beneficios tributarios:

Estarán exentos de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble rural y de la contribución inmobiliaria rural.”

Esta exoneración encuentra sustento en una resolución interna del órgano recaudador, al indicar cómo se debe realizar la determinación de la superficie imponible para los

aportes de las empresas rurales. En consecuencia, determinados los padrones alcanzados por el tributo, el BPS estipula que es necesario calcular la superficie gravada de los mismos, para lo cual se debe deducir de la superficie real la extensión de los bosques naturales declarados protectores por la DGF del MGAP.

La vigencia de esta exoneración dependerá de la interpretación que se otorgue al artículo 90 de la Ley 18.083, en tanto norma genérica y su impacto en normas especiales pre-existentes como la que estableció la exoneración de todo tributo para estas extensiones⁹⁶.

6.4-Liquidación del tributo

La base de cálculo de las empresas en el agro está establecida en el artículo 3 de la Ley 15.852 que dispone en su inciso segundo que el importe de las contribuciones patronales mensuales será el equivalente a la multiplicación del número de hectáreas explotadas por el monto de la Unidad Básica de Contribución (UBC)⁹⁷.

En la actualidad los aportes mensuales son de pago cuatrimestral, por lo cual se deberá sumar el resultado en cada mes integrante del cuatrimestre, a efectos de determinar el monto total que debe pagarse en el cuatrimestre.

$\text{CESS patronales agropecuarias} = \Sigma \text{Hás. Explotadas} \times \text{UBC}$

Para poder determinar el número de hectáreas explotadas, en primer lugar, debemos determinar los padrones y su superficie ocupada por la explotación rural, excluyéndose para dicho cómputo las hectáreas exentas, las islas aluvionales del dominio fluvial de la República, total o parcialmente inundables y los predios destinados al autoconsumo.

Posteriormente, para poder aplicar el valor de la UBC a la hectárea de índice de productividad CONEAT 100, se deberá convertir las hectáreas a una misma unidad de medida (CONEAT 100).

El Decreto 241 del 2 de julio de 2007 ha fijado, que a partir del 1º de julio de 2007, la tasa de la Unidad Básica de Contribución sea el 1,156 o/00 (uno coma ciento cincuenta y seis por mil).

⁹⁶ BENEFICIOS LABORALES Y SEGURIDAD SOCIAL EN LA REFORMA TRIBUTARIA, Rodolfo Saldain, página 200.

⁹⁷ La UBC es el producto de aplicarle a la Base de Prestación y Contribución BPC (antes al salario mínimo nacional) la tasa vigente para dicha unidad.

El resultado obtenido corresponderá al aporte mensual, y al ser el pago del aporte rural en forma cuatrimestral, como lo mencionamos anteriormente, deberá sumarse el resultado obtenido en cada mes integrante del cuatrimestre a efectos de determinar el monto total que se abonará en dicho período.

De acuerdo al artículo 3 de la Ley 15.852, la contribución patronal mensual no podrá ser inferior al importe equivalente al aporte del montepío correspondiente a la categoría de un peón especializado plenamente ocupado, calculado sobre el salario vigente a la fecha del mes comprendido en la respectiva liquidación del tributo. A esto se le conoce como contribución patronal mínima, la cual ha sido reducida en varias oportunidades.

6.4.1-Acrecimiento

El acrecimiento está instaurado en el artículo 6 del Decreto 61, de acuerdo a este, para el cálculo del aporte rural de una empresa pluripersonal, se procederá de igual modo que en el caso de las empresas unipersonales, incluso en lo que respecta a la contribución mínima, con la salvedad de que se aplicará por concepto de acrecimiento un porcentaje determinado, dependiendo de la cantidad de integrantes adicionales que realicen tareas agropecuarias en el establecimiento, en carácter de no dependientes. Según el artículo 8 de la Ley 15.852, estas empresas aportarán la contribución acrecida en:

- A) Un 10% por hasta tres personas físicas, y
- B) Un 10% más por cada uno de los integrantes que superen el número de tres personas físicas.

La normativa expresa que en las empresas rurales que desarrollen su actividad bajo la forma jurídica de sociedad anónima, sus directores deben aportar bajo el régimen de dueños, y deben hacerlo independientemente de que tengan o no actividad en la empresa agropecuaria, porque el artículo 8 de la Ley 15.852 dispone que: *"los directores de sociedades anónimas se considerarán integrantes efectivos y por tanto obligados a la aportación"*.

6.4.2-Empresas contratistas

Sean estas unipersonales o pluripersonales, el aporte patronal global será igual a la suma total de montepíos de su personal dependiente (incluye salarios y aguinaldos) y no puede ser inferior al importe equivalente al montepío correspondiente a la categoría de peón especializado plenamente ocupado, por cada uno de sus integrantes.

Por otro lado, las que no posean dependientes, realizarán aportes previsionales patronales equivalentes al montepío de un peón especializado plenamente ocupado, por cada uno de los patrones que la integren.

6.4.3-Agroindustrias

En este punto y sin ingresar en mayores detalles, mencionaremos cuál es el régimen de aportación aplicable para este tipo de empresas del sector forestal.

El régimen de industria y comercio le corresponde a todas aquellas empresas que tienen como única actividad, los procesos de industrialización de la madera y su posterior comercialización; comprendería a los aserraderos, plantas de chipeado, plantas de astillado, extracción de pulpa para celulosa y exportadores de la madera, entre otros.

Además, cuando en un establecimiento rural se realizan procesos de industrialización, transformación y comercialización de la producción de madera (como en las empresas forestales más grandes), se pueden presentar las siguientes situaciones⁹⁸

- Si predomina el proceso industrial sobre el proceso biológico, la aportación de todos los trabajadores se realizará conforme al régimen que corresponda a las actividades de industria y comercio. Se entenderá que existe predominio del proceso industrial, cuando éste importe una inversión superior a la requerida por la tierra, las mejoras y demás activos afectados a la explotación agropecuaria.
- Si predomina la actividad rural, la aportación se efectuará según el régimen de la actividad que desarrolla cada trabajador. Los patrones deben efectuar aportación por ambas actividades. En caso de que existan trabajadores con actividad indistinta aportarán por rural, que es la actividad predominante.

6.5-Sueldo ficto patronal

En cumplimiento de la delegación realizada por el artículo 24 del Decreto 61, la Resolución del BPS 1.471 del 10 de junio de 1987, determinó en su numeral 1 que el monto imponible o sueldo ficto patronal sería el siguiente:

98 BPS (2004). Capítulo III del Título II. En: *Manual de Materia Gravada y Asignaciones Computables*. (p. 115). Montevideo: Autor. Según la normativa, el artículo 10 de la Ley 15.852, el artículo 7 del Decreto 61 e el Informe de Asesoría Letrada de A.T. y R. del 23 de febrero del 2000.

$$\text{Monto Imponible} = \frac{\text{Importe abonado por aportes jubilatorios patronales mensuales} \times (50\% \text{ del total})}{\text{Nº de integrantes de la empresa}}$$

Por otro lado, el numeral 2 estableció que dicho monto para cada persona física, no podrá ser inferior al salario del peón especializado plenamente ocupado, ni exceder de siete veces tal monto.

6.6-Pago del tributo

El artículo 1 del Decreto 575 del 21 de diciembre de 1993 estableció que los pagos de las CESS patronales rurales se realizarán por cuatrimestre vencido, dentro del mes siguiente a su vencimiento, rigiendo a partir del 1 de enero de 1994.

6.7-Impuesto afectado a MEVIR (Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural)

Es un impuesto creado por la Ley 15.852, el que equivale al 1‰ de la Unidad Reajutable (UR) vigente al primer día de cada trimestre, por hectárea, que gravará a todos los sujetos pasivos de la contribución patronal rural con explotaciones agropecuarias que abarquen en su conjunto una superficie superior a 500 hectáreas índice CONEAT 100. Superado este mínimo, se aporta por la totalidad de las hectáreas CONEAT 100. Las 500 hectáreas no constituyen un mínimo no imponible sino una cifra de no sujeción.

$$\text{Impuesto} = \text{Hás. CONEAT} \times \text{valor UR}/1.000$$

Es un impuesto de cargo del empresario rural, recaudado por el BPS conjuntamente con los aportes sociales, pero es destinado a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (MEVIR) y tiene como fin exclusivo la construcción de viviendas para trabajadores rurales (este impuesto se encuentra reglamentado en el artículo 31 del Decreto 61).

A pesar de ser un impuesto creado, que debería liquidarse y abonarse de forma trimestral (en vista de que la liquidación de los aportes a la seguridad social rural se efectuaba anteriormente con la misma periodicidad), actualmente se recauda en forma cuatrimestral.

En efecto, tal como se mencionó al analizar la forma de pago de las CESS rurales, donde mencionamos que en la actualidad su período de liquidación es cuatrimestral, este periodo de liquidación se extiende al impuesto afectado a MEVIR.

Con el 1er cuatrimestre de aportes rurales se abonan los 2 primeros trimestres del impuesto, tomando para el cálculo el valor de la UR del mes de enero y del mes de abril.

Con el 2do cuatrimestre se abona el 3er. trimestre, tomando para el cálculo el valor de la UR del mes de julio.

Con el 3er cuatrimestre se abona el 4to trimestre, tomando para el cálculo el valor de la UR del mes de octubre.

OTROS TRIBUTOS DE APLICACIÒN

CAPÍTULO VII

7.1-Impuesto de control de las sociedades anónimas (ICOSA)

7.1.1-Consideraciones previas

Este impuesto fue creado por la Ley 17.502 de 29 de mayo de 2002, se encuentra recogido en el T16 del TO del 96 y se reglamenta en el Decreto 450 del 2002.

7.1.2-Hecho Generador

7.1.2.1-Aspecto Objetivo

El artículo 1 del T16 del TO del 96 establece que las sociedades anónimas estarán gravadas con un impuesto de control, el que se aplicará en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal, el denominado ICOSA.

Por lo tanto, lo que está gravando este impuesto es la constitución y el cierre de cada ejercicio fiscal, de las sociedades anónimas.

Por lo anterior, podemos resaltar el hecho de que estarán gravados inclusive aquellos ejercicios menores a un año, los que se realizasen por ejemplo por motivos de cambio de fecha de cierre fiscal, independientemente de que la sociedad haya tenido o no actividad.

Esto podría ocurrir en el caso de una empresa forestal que quiera cambiar su cierre fiscal del 30 de junio (cierre impuesto a las empresas agropecuarias) al 31 de diciembre de cada año, mediando solicitud ante la DGI.

La constitución estará alcanzada también en aquellos casos que sea consecuencia de transformación, fusión o escisión.

7.1.2.2-Aspecto subjetivo

Estarán alcanzadas por este impuesto las sociedades anónimas, aún las que se encuentren en formación.

Es decir, en principio estarían alcanzadas aquellas sociedades de carácter forestal que hayan adoptado como su forma jurídica la de sociedad anónima.

7.1.2.3-Aspecto temporal

De acuerdo a lo que establece el decreto reglamentario (a falta de texto expreso en este sentido en la ley), el hecho generador del ICOSA acaecerá, a la fecha del acto de constitución de la sociedad, de acuerdo al artículo 278 de la Ley 16.060.

En el caso del cierre del ejercicio fiscal, el hecho generador se configurará a la fecha en que corresponda practicar la determinación del patrimonio fiscal a los efectos de la liquidación del IP.

7.1.2.4-Aspecto espacial

Este aspecto no está expresamente definido por la ley ni tampoco se hace referencia en el decreto reglamentario del mismo.

De todas formas, se puede inferir que el mismo es de aplicación sobre las sociedades, constituidas en la República, de acuerdo a la Ley 16.060, teniendo también en cuenta el aspecto de territorialidad consagrado en el CT.

7.1.3-Liquidación del tributo

La base imponible será de 578.428 UI (quinientas setenta y ocho mil cuatrocientos veintiocho unidades indexadas). A tales efectos se tomará la cotización de la unidad indexada al 31 de diciembre del año anterior al acaecimiento del hecho generador.

En concordancia a la ley, las tasas aplicables serán las siguientes:

- A) 1,50% (uno con cincuenta por ciento) para la constitución de la sociedad.
- B) 0,75% (cero con setenta y cinco por ciento) para cada cierre del ejercicio.

El impuesto correspondiente al cierre del ejercicio fiscal podrá imputarse al IP de dicho período. Si resultara un excedente por tal concepto, el mismo no dará derecho a devolución.

Se deberán realizar pagos a cuenta mensuales del impuesto. Cada uno de ellos ascenderá al 0,0625% (cero coma cero seiscientos veinticinco por ciento), del capital contractual mínimo vigente al momento de pago (esta es la redacción del decreto reglamentario, el cual nunca ha sido modificado, aún luego de que dejara de existir el capital contractual mínimo de las sociedades anónimas⁹⁹, por lo que este coeficiente se aplicaría al monto imponible mencionado en el primer párrafo.

⁹⁹ Artículo 101°.-Derógase el artículo 224 de la Ley 16.060, de 4 de setiembre de 1989.

Los contribuyentes que inicien actividades o que hayan determinado al cierre de su último ejercicio económico un patrimonio fiscal nulo o negativo podrán optar por efectuar los anticipos de la forma dispuesta en el inciso anterior o por realizar un único anticipo anual, dentro del octavo mes del ejercicio, que ascenderá al 0,6% (cero coma seis por ciento), del capital contractual mínimo (entiéndase monto imponible) vigente al momento de pago.

El impuesto correspondiente a la constitución de la sociedad deberá abonarse dentro del plazo de treinta días a contar desde la fecha de acaecimiento del hecho generador y el correspondiente al cierre fiscal, en los plazos que determine la DGI, generalmente este último es dentro del cuarto mes a partir del cierre fiscal.

7.1.4-Exoneraciones

Se encuentran exoneradas de acuerdo a la ley, las sociedades cuyo activo fiscal este destinado principalmente a la actividad agropecuaria, de acuerdo a la reglamentación del PE.

A su vez el decreto reglamentario establece que estarán exoneradas cuando el activo fiscal destinado a la explotación agropecuaria supere el 50% (cincuenta por ciento) del activo fiscal total. A los efectos de la valuación se aplicarán las normas del IP, con excepción de las exoneraciones dispuestas para dicho tributo. La exoneración dispuesta que antecede, solo será aplicable al hecho generador que acaece en el momento del cierre fiscal

De lo anterior podemos decir que en aquellas sociedades de carácter puramente forestal, o sea destinadas a obtener productos primarios vegetales, este tributo no será de aplicación en ocasión del cierre fiscal, pues estas se encontrarían dentro de las exoneraciones previstas, en caso de agroindustrias habría que ver la relación de los activos destinados a la actividad agropecuaria sobre el resto.

Artículo 224 (Capital y cuotas).-El capital social no podrá ser mayor de N\$ 18.000.000 (Nuevos pesos dieciocho millones) ni menor de N\$400.000 (Nuevos pesos cuatrocientos mil), y se integrará en cuotas no menores de N\$ 4.000 (Nuevos pesos cuatro mil).Nota: Montos que según lo establecido en el artículo 521 de la Ley 16,060, se actualizarían anualmente de acuerdo a lo que establezca el poder ejecutivo

7.2-Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)

7.2.1-Consideraciones previas

El IMEBA es un impuesto que surgió en el año 1948 habiendo tenido posteriormente varias modificaciones hasta que se dejó de aplicar en virtud del Decreto 404 del 25 de mayo de 1988, que fijó sus alícuotas en 0%. Posteriormente, la Ley de Presupuesto Nacional 16.736 le introdujo ciertos cambios.

Actualmente el impuesto se encuentra recogido en el Título 9 del TO del 96.

Es un impuesto que no grava a toda la circulación de bienes, como ocurre en el IVA, sino solo a ciertos bienes de origen agropecuario.

Además, se trata de un impuesto monofásico, al concentrarse en una única etapa del circuito de circulación de los productos agropecuarios gravados. En forma general, se puede decir que esta etapa es aquélla en que se verifica la transferencia del producto gravado del sector agropecuario, al sector industrial o comercial.

7.2.2-Hecho Generador

7.2.2.1-Aspecto objetivo

Respecto a este elemento, podemos distinguir tres casos:

A) La primera enajenación realizada por productores a quienes se encuentren comprendidos en el IRAE, a Administraciones Municipales, y a Organismos Estatales.

De acuerdo al inciso primero del artículo 1 del T9 del TO del 96, el IMEBA grava la primera enajenación de una serie de bienes agropecuarios citados taxativamente, entre los que encontramos a los productos de origen forestal, ya sea a título gratuito u oneroso, realizada por los productores de dichos bienes a quienes se encuentren comprendidos en el IRAE, a Administraciones Municipales, y a Organismos Estatales.

Actualmente, como lo establece el artículo mencionado, no se exige la onerosidad de una operación para estar comprendido en el IMEBA.

Todo resulta reafirmado por el Decreto 15 del 24 de enero de 1996, el cual estipula en su artículo 2 que quedan comprendidas, las entregas de bienes gravados, las

exportaciones de bienes gravados, la utilización como insumo de un producto gravado, en un proceso industrial por parte de su productor y la afectación al uso propio de bienes gravados.

B) Exportaciones realizadas por productores

El inciso segundo del artículo 1 del T9 del TO del 96 establece que estarán gravadas las exportaciones de ciertos bienes, realizados por los productores, dentro de los que se encuentran los productos de origen forestal.

Según el Dr. Faget¹⁰⁰, resulta claro que se trata de la exportación de productos primarios que no han circulado internamente, y que tal operación puede haber sido realizada por el propio productor o por otro sujeto que actúe por su cuenta y orden. En efecto, el artículo 4 del Decreto 15 designa como agente de retención a quienes exporten bienes gravados por cuenta de productores, con el propósito de evitar evasiones.

C) Manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados, que realicen los contribuyentes del IRAE.

El inciso tercero del artículo 1 del Título 9 del TO del 96 establece que estarán gravadas la manufactura, afectada al uso propio o la enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRAE.

Quedando por lo tanto comprendida dentro del hecho generador del IMEBA, la utilización de un producto gravado, como insumo en un proceso industrial, por parte de su propio productor el que sea sujeto pasivo de IRAE, sin incluir a la manufactura de bienes importados, ni hacer referencia a esta operación.

En este punto podemos ver, que estará gravada la afectación para la industrialización de productos de origen forestal de su propia producción realizada por parte de las agroindustrias.

7.2.2.2-Aspecto subjetivo

El artículo 4 del T9 TO del 96 establece quienes serán contribuyentes del IMEBA *“Contribuyentes.-Son contribuyentes quienes enajenen, manufacturen, afecten al uso propio o exporten, los bienes gravados.”*

¹⁰⁰ “El impuesto a la enajenación de productos agropecuarios”, Revista Tributaria N° 63, página 458.

Se puede apreciar que la definición dada por la ley es muy amplia, no definiendo de forma precisa los sujetos, sino como consecuencia de las actividades que éstos realizan, lo que por ende nos lleva a remitirnos a las distintas operaciones alcanzadas por el IMEBA (elemento material del hecho generador).

De acuerdo al decreto reglamentario se designó como agentes de retención a los contribuyentes de IRAE que no sean productores agropecuarios que adquieran bienes gravados a quienes sean productores.

Aquí se plantea la interrogante sí por ejemplo las agroindustrias que son productoras también de productos agropecuarios deberán efectuar dicha retención cuando adquieren estos bienes a sus productores, nosotros entendemos que esto es procedente, para mantener la igualdad en el sector, ya que en definitiva la operación no sería diferente a otra venta a un contribuyente de IRAE.

Asimismo serán agentes de retención quienes exporten bienes gravados por cuenta de los productores de bienes gravados.

7.2.2.3-Elemento temporal

Respecto del momento a partir del cual surge la obligación tributaria de pagar el impuesto, el artículo 3 del T9 del TO del 96, lo prevé expresamente para cada uno de los tipos de operaciones alcanzadas.

Para el caso de la “enajenación”, el nacimiento de la operación se verificará cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución por medio de la entrega de los bienes.

En cuanto a la “exportación”, el hecho generador se considerará configurado con el despacho de los bienes.

Ya sea que la exportación sea por cuenta propia o ajena, el artículo 11 del Decreto 15 establece que el impuesto deberá ser abonado con carácter previo al trámite aduanero, quedando el impuesto pago antes de la configuración del hecho generador.

Por último, para el caso de la “manufactura y afectación al uso propio”, el Título dispone que la afectación al ciclo industrial o al uso propio determinara el nacimiento de la obligación por este impuesto.

7.2.2.4-Aspecto espacial

En el T9 del TO del 96 no se menciona expresamente el criterio que será tomado en cuenta con relación al elemento en análisis del hecho generador, vale decir, respecto del lugar para el nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el Dr. Faget¹⁰¹ en un estudio del hecho generador del IMEBA, opinó que sobre la base de que nuestro país se encuentra afiliado a los principios de la fuente y la territorialidad en materia tributaria¹⁰², y atento a las características de cada una de las hipótesis configurativas del presupuesto del hecho de aquel impuesto, debía concluirse que el IMEBA respetaba estrictamente el principio de territorialidad.

Se nos plantea la duda en este momento acerca de cómo se solucionaría el caso de un productor de productos forestales que le vende bienes a un aserradero de zona franca constituida como sociedad anónima.

Nosotros entendemos que se debe tratar como una exportación de bienes, tomando en parte la solución dada por la normativa del IVA¹⁰³ y atendiendo a que cuando los bienes son transferidos a través de las fronteras aduaneras del país, se debe tramitar la salida de los mismos como si fuese una exportación¹⁰⁴, evitándonos de esta forma la discusión de si el usuario de zona franca es un contribuyente exonerado de IRAE o no estaría incluido, de esta forma cerramos el círculo y gravamos la venta del bien.

7.2.3-Liquidación del tributo

Las alícuotas aplicables son múltiples, variando de acuerdo al producto que se esté tratando. La ley ha fijado tasas máximas para cada producto gravado, dependiendo del PE el nivel efectivo que éstas alcancen.

En efecto, éste tiene la facultad de fijar alícuotas diferentes para cada hecho generador, cómo también para los distintos bienes, por lo que los niveles que las alícuotas alcancen en la práctica dependerán de lo que determine la administración.

Según el Decreto 794 del 29 de diciembre de 2008, que modificó las alícuotas aplicables en forma general a todas las operaciones alcanzadas por el IMEBA, están establecidas en su artículo 4.

101 "El impuesto a la enajenación de productos agropecuarios", Revista Tributaria N° 63, página 461.

102 En virtud de los cuales los tributos nacionales se aplican a las situaciones, hechos y actos jurídicos existentes u ocurridos en la República.

103 Artículo 29 del decreto 220 del 12 de agosto de 1998.

104 El artículo 52 del Código Aduanero define la exportación como "la salida de plaza, para ser consumidas en el exterior del territorio aduanero nacional, de mercaderías nacionales o nacionalizadas...".

Las presentes alícuotas para el IMEBA son:

Literales	Producto	Tasa
a)	Lanas y cueros ovinos y bovinos	2,50%
b)	Ganado bovino y ovino	2,00%
c)	Ganado suino	1,50%
d)	Cereales y oleaginosos	0,10%
e)	Leche	1,10%
f)	Productos derivados de la avicultura	1,50%
g)	Productos derivados de la apicultura	1,50%
h)	Productos derivados de la cunicultura	1,50%
i)	Flores y semillas	1,50%
j)	Productos hortícolas y frutícolas	0,10%
k)	Productos citrícolas	0,80%
l)	Productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares	1,50%
m)	Productos de origen forestal	0,00%
n)	Caña de azúcar	0,10%
k)	Restantes productos agropecuarios	1,50%

Es importante destacar el carácter residual que adquiere el impuesto, abarcando a todos los bienes y a los que pudieran surgir.

En lo que concierne a los productos de origen forestal, los mismos se encuentran gravados de forma virtual, pues la tasa aplicable es del 0%, lo que es coherente con todo el marco normativo que posee el tema en cuestión y que estamos analizando.

7.2.4-Adicionales INIA y MEVIR

El Adicional INIA y el Adicional MEVIR (de acuerdo a la terminología utilizada por la ley) son dos impuestos cuya creación original fue posterior a la del IMEBA, se ha discutido mucho acerca de si eran impuestos independientes o adicionales del propio IMEBA.

La administración siempre los consideró como impuestos independientes, por el hecho de tener una estructura que comprendería prácticamente todos los elementos esenciales de un impuesto, lo que les otorgaba a su entender, vida propia.

Actualmente, los adicionales en análisis se encuentran abarcados en una ley y dentro de un Título específico que se denomina IMEBA. Por lo tanto, surge nuevamente la duda de si aún hoy el Adicional INIA y el Adicional MEVIR son impuestos independientes o entran dentro del IMEBA.

El MEVIR grava a la tasa del 2%o a los hechos generadores del IMEBA, relativos a los bienes incluidos en los literales A, B, y D (que figuran en el cuadro de bienes gravados para el IMEBA), del inciso primero del artículo 1 del T9 del TO del 96.

De lo anterior se desprende que los productos de origen forestal no se encuentran alcanzados por este adicional, siguiendo con la línea de beneficios al sector.

Este Adicional MEVIR es recaudado por la DGI y destinado a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre.

Por otro lado, el INIA grava a la tasa del 4%o, a los hechos generadores del IMEBA, relativos a los bienes incluidos en los literales A a G (del cuadro referido anteriormente) y a los productos de origen forestal.

El producido de este adicional se destinará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria.

Lo que debemos señalar es que los productos forestales se encuentran alcanzados por este adicional, en cuanto a los “productos de origen forestal”, un informe del Equipo Técnico de la Dirección de Fiscalización, de DGI, determinó que dentro de ellos se incluyen:

- *Madera rolliza con corteza*
- *Madera rolliza sin corteza*
- *Resina*
- *Leña en rolos*
- *Leña en astillas*
- *Ramas, hojas, piñas y corteza*
- *Postes sin impregnar*
- *Columnas sin impregnar*
- *Puntales*
- *Varejones*

Es un tema confuso la inclusión dentro del Adicional INIA a los productos de origen forestal, puesto que tal como lo dice el Cr. Bonomi¹⁰⁵ al ser el IMEBA una de las formas de gravar rentas del sector agropecuario, se supone que el Adicional INIA es un adicional del impuesto a la renta.

¹⁰⁵ “Opción entre IRA e IMEBA”, *Revista Tributaria* N° 145, página 484.

Según el artículo 43 de la Ley Forestal los productos forestales están exentos de toda imposición a la renta¹⁰⁶, con lo que surgiría una contradicción de normas, planteándose la duda acerca de si resulta constitucional el hecho de que rija este adicional para los productos forestales.

En consecuencia, una empresa de forma jurídica sociedad anónima que plantara bosques y realizara los procesos industriales, debería pagar el adicional por toda su producción forestal, ya sea como primera enajenación o como afectada a la manufactura. No quedan gravados los productos nuevamente una vez que hayan sufrido el proceso industrial y se vendan.

Queda por agregar que la empresa tributará el impuesto de forma directa cuando los incorpora al proceso industrial o exportara.

El pago de este adicional no podrá ser utilizado como pago a cuenta del IRAE por sus contribuyentes.

A vía de resumen queremos mencionar que, en definitiva, los productos de origen forestal, en términos prácticos no se encuentran alcanzados por el IMEBA, pues la tasa aplicable a estos es del 0%, sin embargo, sí se encuentran gravados en cuanto se cumplan con todos los aspectos del hecho generador, por el “adicional” INIA, hecho este que podría llegar a ser discutible, dada la exoneración amplia existente para las explotaciones forestales, en cuanto a sus rentas y sus extensiones.

¹⁰⁶ El artículo 43 de la Ley 15.939 dice textualmente:

“Las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en la presente ley, alcanzan a todos los tributos que en el futuro graven genéricamente a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares en cuanto tales, o a sus rentas. Ellos regirán por el plazo de doce años, a partir de la implantación de los bosques calificados según el artículo 39 de la presente ley.”

7.3-Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP)

7.3.1-Consideraciones previas

Entre los activos más importantes que poseen las empresas forestales se encuentran sus tierras, que son el paso previo a cualquier negocio agroindustrial. Ellos poseen, como hemos desarrollado amplias exoneraciones, sin embargo en el presente impuesto dichos beneficios no están contemplados. No se encuentran comprendidas dentro de las exoneraciones que prevé la Ley 15.939, como se desprenderá del análisis del hecho generador, tanto la venta como la compra de inmuebles rurales forestales¹⁰⁷.

El ITP, se encuentra regulado por la Ley 16.107 de 31 de marzo de 1992, conjuntamente con estas surgieron otras normas legales relacionadas con este impuesto, principalmente de carácter exoneratorio. Esta legislación se recoge en el T19 del TO del 96 y en el Decreto 252 del 16 de setiembre de 1998.

7.3.2-Hecho Generador

7.3.2.1-Aspecto objetivo

El ITP grava en forma genérica a las transmisiones patrimoniales de bienes, enumerando la norma, de forma taxativa aquellas transmisiones de bienes que cumplen con el hecho generador.

Encontramos que se encuentra gravada por este impuesto la enajenación de inmuebles, incluyendo los inmuebles afectados a explotaciones rurales, asimismo se encuentra gravada la promesa de enajenación de los mismos.

Si bien existen beneficios sobre los bosques, como los artículos 63 y 66 del Título 3 del TO del 96 que establecen exoneraciones genéricas de tributos nacionales sobre la propiedad de inmueble rural *"las explotaciones agropecuarias, a sus titulares en cuanto tales, o a sus rentas"*. Ellas configuran hipótesis a los tributos que gravan a la tenencia del inmueble rural, sin embargo el ITP no grava la propiedad del inmueble sino determinados hechos y actos jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un inmueble (artículo 1º, del T19 del TO de 96 y artículo 6, Decreto 652).

Por lo tanto, no existiendo ninguna exoneración que ampare una operación de un inmueble rural forestado, ésta se encuentra gravada por el ITP.

107 Cr.Félix Abadi Pilosof-Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria, Revista tributaria N° 204-pág 318.

7.3.2.2-Aspecto subjetivo

El artículo 3 del T19 del TO del 96 establece que serán sujetos pasivos de este impuesto,

“Artículo 3º.-Sujetos pasivos.-Serán contribuyentes:

- A) Los otorgantes, excepto en los negocios gratuitos, en los cuales el contribuyente será el beneficiario.*
- B) Quienes hayan sido declarados propietarios en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva.*
- C) Los herederos y los legatarios en el caso de las sucesiones por causa de muerte.*
- D) Los beneficiarios en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.*

Serán responsables solidarios, sin perjuicio de la distribución de la deuda de acuerdo a las normas del derecho privado:

- 1) En los actos entre vivos, todas las personas que participen del negocio por sí o por representante y los profesionales intervinientes.*
- 2) En las sucesiones todos los herederos por el total del impuesto, incluida la parte correspondiente al legatario de especie cierta.*
- 3) En la posesión definitiva de los bienes del ausente, todos los beneficiarios.”*

Podemos inferir de este artículo que en un negocio de compra y venta de un inmueble rural, los intervinientes serán responsables solidarios por el pago de este tributo incluyendo a los profesionales intervinientes.

El decreto reglamentario establece que los escribanos deberán actuar como agentes de retención en los actos gravados.

7.3.2.3-Aspecto temporal

El hecho generador de este impuesto es de carácter instantáneo. Para el caso de la enajenación de bienes inmuebles y las promesas de enajenación de inmuebles, se configura el hecho a la fecha de la documentación.

7.3.2.4-Aspecto espacial

Si bien no se expresa claramente en la normativa vigente, es notorio que este impuesto recae sobre aquellas actividades anteriormente mencionadas, que se configuran dentro del territorio nacional. Recordemos en tal sentido que el artículo 9 del CT establece que las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.

Vale decir, que en el caso que nos ocupa, los hechos generadores que se configuren fuera del territorio nacional no estarán alcanzados por el impuesto a las transmisiones patrimoniales.

7.3.3-Liquidación del tributo

El monto imponible de los hechos y actos jurídicos enumerados en el artículo 1 del T19 del TO de 96 se determina a través del valor real de estos, actualizado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumo, entre el mes en que la fijación tuvo lugar y el del anterior al de dicha fecha. Dicho valor real es fijado por la Dirección General de Catastro Nacional.

Una vez obtenida la base imponible explicitada anteriormente, se le aplicara la alícuota correspondiente determinando así la obligación tributaria.

En caso de ser enajenante, promitente enajenante o cedente de los actos y hechos enunciados anteriormente la alícuota es del 2% aplicable sobre el monto imponible.

Para el caso del adquirente, promitente adquirente o cesionario la alícuota es también del 2% sobre la base imponible.

A vía de resumen encontramos que para el caso de la venta de inmuebles rurales, este impuesto recaerá sobre el valor real del bien, a la alícuota del 2% tanto para el enajenante como para el adquirente.

Debemos mencionar que la administración entendió que la exoneración que alcanza a los tributos que gravan a la propiedad inmueble rural no son aplicables, ya que el ITP no grava la propiedad inmueble sino determinados hechos y actos jurídicos hábiles para desplazar de un patrimonio a otro la titularidad de un inmueble, por lo tanto, se entiende que la operación de venta de un inmueble rural forestado, está gravada por este impuesto¹⁰⁸.

7.3.4-Adicional ITP

La Ley 18.064 del 5 de diciembre de 2006 creó el llamado adicional a la Trasmisiones Patrimoniales, este resultaba particularmente interesante ya que tenía por objeto a los inmuebles rurales.

¹⁰⁸ Consulta de DGI 3.766 del 22 de enero de 1998.

Con respecto al presente adicional corresponde señalar que el mismo quedó sin efecto con la entrada en vigencia de la LRT, en relación a los hechos generadores referidos a inmuebles rurales.

7.4-Contribución inmobiliaria rural (CIR)

7.4.1-Consideraciones previas

La tierra, conjuntamente con las operaciones de comercio exterior, constituyen los más antiguos asientos impositivos. Es un factor de producción importante, fuente principal de riqueza, y por ello, una base segura de tributación, en la modalidad de gravar su propiedad o posesión, y también su renta.

La Ley 13.637 de 21 de diciembre de 1967, en los artículos 236 a 241, estructuró el impuesto de CIR.

7.4.2-Hecho generador

7.4.2.1-Aspecto objetivo

Se entiende que el aspecto objetivo es el definido en el artículo 1 de la Ley 9.189 de 4 de enero de 1934, o sea la posesión al 1 de enero de cada año, a cualquier título, de bienes inmuebles rurales, ubicados en cualquier parte del territorio del país.

Por lo que la posesión de inmuebles forestales, a la referida fecha, en principio debería estar alcanzada por este impuesto.

7.4.2.2-Aspecto subjetivo

7.4.2.2.1-Sujeto activo

En este impuesto es posible distinguir, el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

El primero, es quien tiene la facultad de crear el impuesto, que de acuerdo al artículo 297 de la Constitución, es el gobierno nacional.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria radica en quién puede exigir su cobro, el artículo 15 del CT lo define como el acreedor del tributo. El artículo 297 de la Constitución y el artículo 241 de la Ley 13.637, establecen que este impuesto será recaudado y administrado por los gobiernos departamentales, a diferencia del resto de los tributos que son objeto de análisis del presente trabajo.

El artículo 1 del CT define como “tributos departamentales”, *aquellos “cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación”*. De acuerdo a este artículo, el impuesto a la contribución inmobiliaria rural se considera departamental.

7.4.2.2-Sujeto pasivo

Los contribuyentes, son los propietarios o poseedores a cualquier título del bien inmueble, sean personas físicas o jurídicas.

El carácter de propietario no ofrece dudas, recae en quién, conforme al artículo 486 y siguientes del Código Civil, tiene derecho a gozar y disponer de una cosa a su arbitrio, no actuando contra la ley o derecho ajeno.

El poseedor, es el definido en los artículos 646 y 649 del Código Civil y la posesión se configura (artículo 646) como la tenencia de una cosa o el goce de un derecho por sí mismo con ánimo de dueño o por otro en nombre suyo.

7.4.2.3-Aspecto temporal

Se trata de un impuesto de los catalogados como permanentes por el CT, no requiere un período para su formación, constituye una operación que grava una situación que permanece y no se agota en un momento.

La Ley 9.180, estableció que el impuesto debe entenderse configurado el primer día del mes de enero, quién enajene el 31 de diciembre, no cumplirá con el hecho generador.

Asimismo, el artículo 8 del CT dispone que cuando el hecho generador de un tributo es de carácter permanente, este se considerará ocurrido al principio del año civil.

7.4.2.4-Aspecto espacial

Se trata de un impuesto que grava los inmuebles rurales ubicados en todo el territorio de la República.

7.4.3-Liquidación del tributo

Con el fin de cuantificar el impuesto, el aspecto objetivo del hecho generador debe ser medido y la ley debe proporcionar los elementos para eso.

El monto a considerar para el cálculo de la liquidación, es el de la tierra en función del valor de catastro, que se considera el valor real del inmueble, independiente del valor de mercado. Este es fijado por la Dirección Nacional de Catastro y actualizado por ella cada 3 años originalmente, pero hoy lo realiza al 31 de diciembre de cada año. Para ello toma en cuenta el índice CONEAT respectivo y conforme a su proximidad a vías de comunicación

Una vez identificado el valor de catastro que corresponde al inmueble se multiplica aquél por una alícuota porcentual que de acuerdo a la ley que dio origen al tributo, era del 2% (artículo 238 de la Ley 13.637 del 5 de enero de 1968), pero luego fue modificada por leyes posteriores, quedando actualmente fijada en el 1,25% del valor real de catastro.

7.4.3.1-Exoneraciones

El artículo 39 de la Ley 15.939, exonera de la contribución inmobiliaria rural los terrenos ocupados por bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal, y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mismo artículo.

La actividad forestal ha contado con numerosos beneficios, como la exoneración del impuesto a la CIR, sin embargo aquéllos han ido disminuyendo de un tiempo a esta parte. Prueba de ello, fue la aprobación de la Ley 18.245 que eliminó la exoneración de dicha contribución, la que gozaban los productores forestales respecto de los bosques plantados antes del 1º de julio del 2007.

Sin embargo, se mantendrá la actual exoneración a los bosques incluidos, en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP y los bosques naturales declarados “protectores”, es decir cuyo fin sea conservar el suelo, el agua y otros recursos naturales.

A continuación realizamos un resumen del impuesto a la contribución inmobiliaria rural y su efecto antes y luego de la reforma tributaria respecto de los distintos bosques.

Activo/Beneficios	CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA	
	Antes	Ahora
Bosques declarados protectores (naturales o artificiales)	Exonerado	Exonerado
Bosques de rendimiento en zonas de prioridad forestal	Exonerado	Exonerado solo si se trata de bosques de madera de calidad
Terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos	Exonerado	Exonerado solo si se trata de bosques de madera de calidad

7.5- Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)

Estos dos impuestos fueron introducidos por la LRT, el primero de ellos está recogido dentro del T7 del TO del 96, mientras que el segundo se encuentra en el T8 del TO del 96.

El IRPF grava determinadas rentas obtenidas por las personas físicas contribuyentes del mismo, cuenta con un sistema dual de rentas, pues las divide en dos categorías, las rentas del trabajo, ya sean dentro o fuera de la relación de dependencia y las rentas de capital e incrementos patrimoniales.

Por otro lado el IRNR grava las rentas obtenidas por sujetos no residentes, principalmente grava las rentas derivadas de la utilización del capital y trabajo en el país, sin perjuicio de esto, la normativa hace una extensión del principio de la fuente a través de la cual quedan comprendidos los servicios técnicos realizados por entidades no residentes, a contribuyentes del IRAE.

Dejamos constancia de que no profundizaremos en el análisis de estos tributos pues no se encuentran comprendidos en el alcance planteado, ya que los mismos no afectarían a las sociedades de análisis cuyas rentas derivadas estarán en su mayoría incluidas en el ámbito de aplicación del IRAE, ya sean las obtenidas por actividades agropecuarias o actividades industriales o de comercio.

Los puntos que se podrían destacar radican en que las normas referentes a estos tributos colocan a los contribuyentes de IRAE dentro de algunos de los casos de responsables de los mismos.

A vía de ejemplo podemos mencionar que una sociedad forestal contribuyente de IRAE que se encuentre comprendida en el grupo CEDE¹⁰⁹ de DGI, tendrá que retener, entre otros, en los siguientes casos.

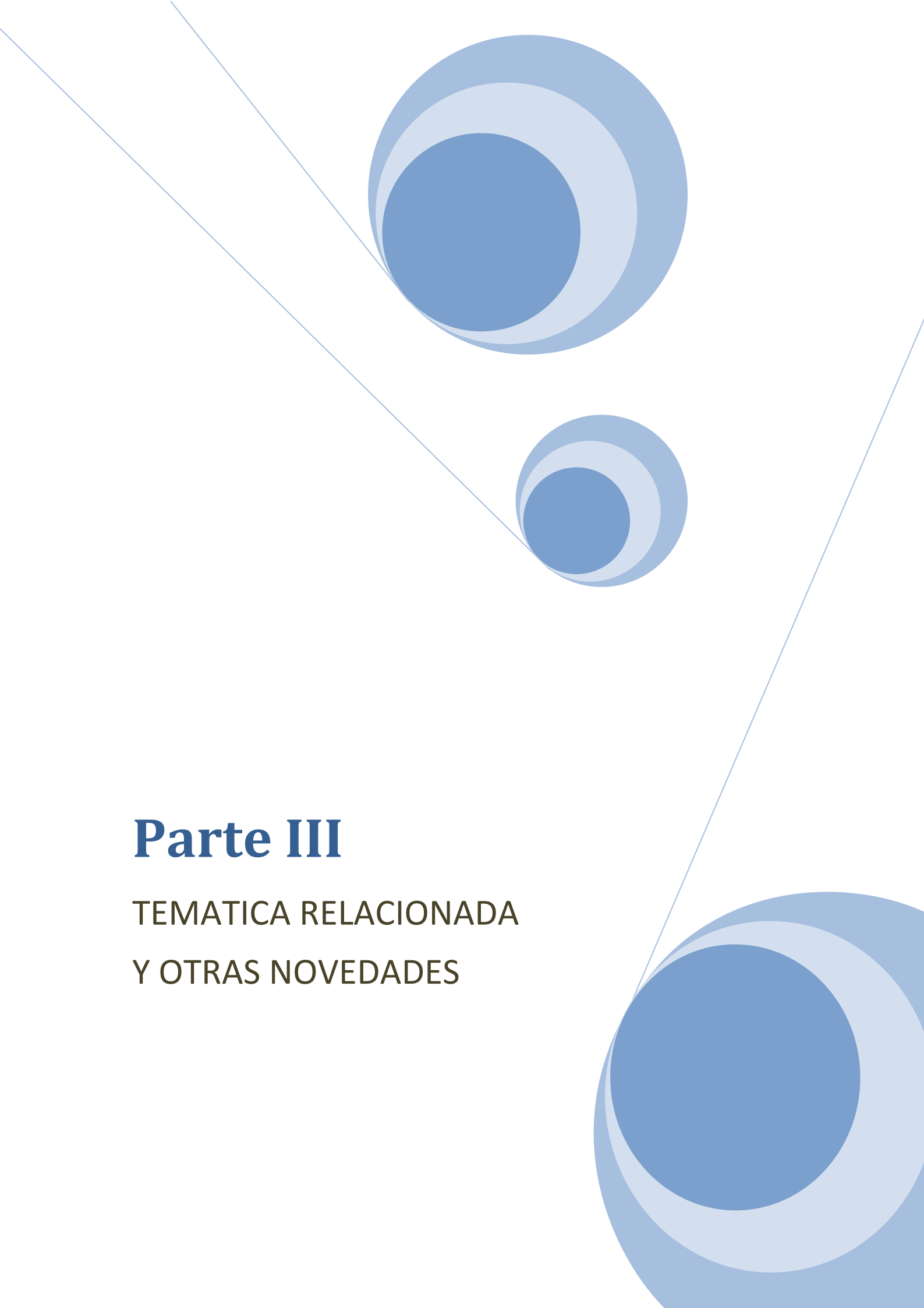
¹⁰⁹ CEDE-Control especial de empresas, es una unidad de la administración fiscal encargada de ciertos contribuyentes que por su dimensión más requisitos fiscales impuestos por el referido ente, aunque el control es menor que el efectuado por la división de grandes contribuyentes. Como antecedente podemos mencionar que los contribuyentes del ya derogado IRA, que gravaba las rentas agropecuarias, en raros casos estaban incluidos dentro de estos grupos especiales.

IRPF

- Rentas de capital inmobiliario pagadas personas físicas
- Rentas de trabajo en relación de dependencia
- Rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia
- Rentas de capital mobiliario a contribuyentes de IRPF

IRNR

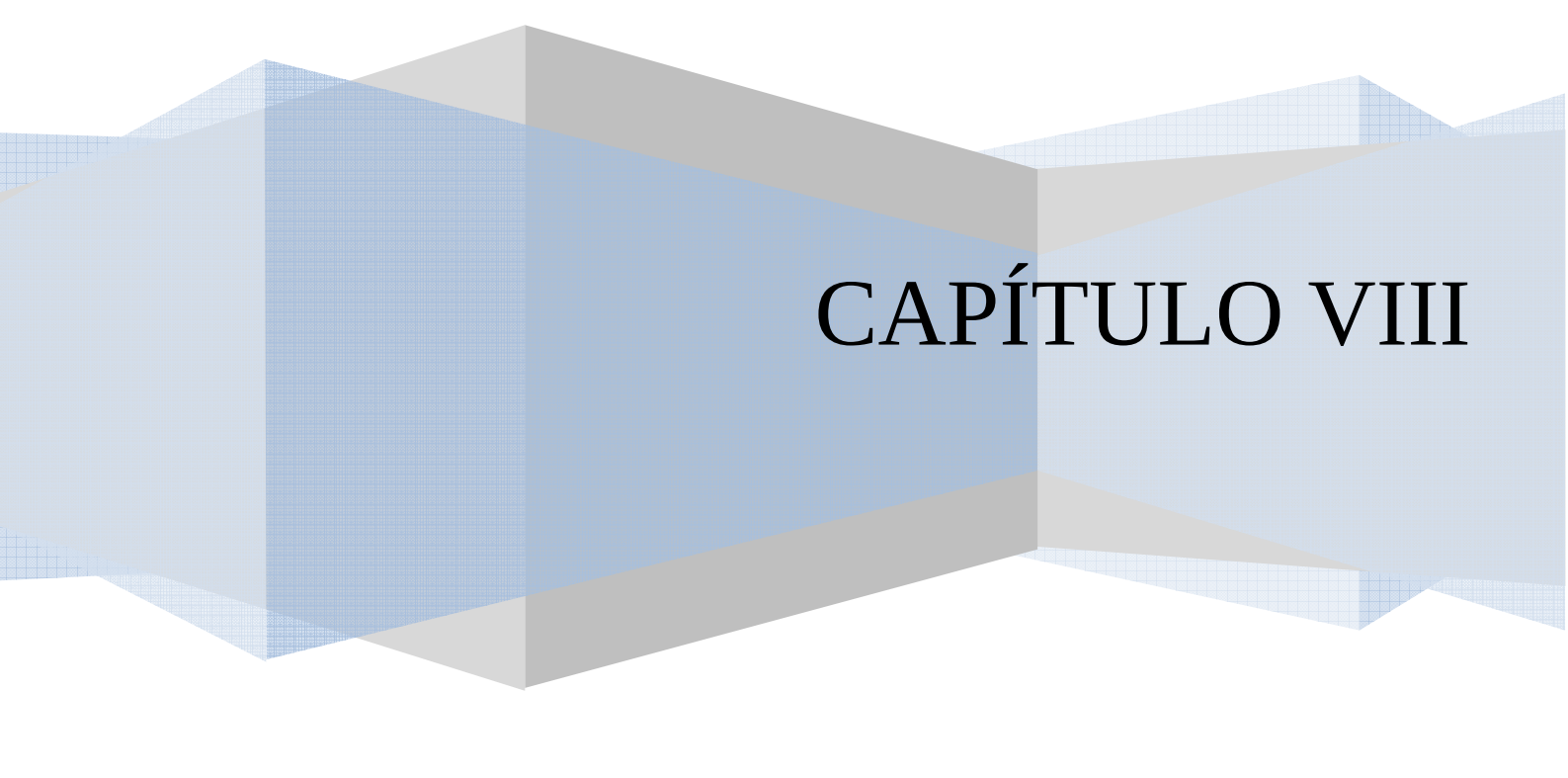
- Servicios técnicos prestados por no residentes (dentro o fuera del país)
- Rentas empresariales de no residentes en el país
- Rentas de capital mobiliario a no residentes

The background features a decorative graphic consisting of three blue circles of varying sizes, each composed of concentric rings in different shades of blue. These circles are positioned in the upper and lower right areas of the page. Thin, light blue diagonal lines cross the page, intersecting the circles and creating a modern, geometric aesthetic.

Parte III

TEMATICA RELACIONADA
Y OTRAS NOVEDADES

PRECIOS TRANSFERENCIA (PT)



CAPÍTULO VIII

8.1-Consideraciones previas

En los últimos años ha avanzado la globalización de la producción mundial no sólo por la consolidación supranacional de los mercados, sino que también por expansión de los capitales más allá de las fronteras políticas de los países, sobre todo, al influjo de las inversiones de capitales de países desarrollados hacia los países emergentes. De hecho, las innovaciones en materia de transportes, comunicaciones y telecomunicaciones, junto con una creciente difusión tecnológica, están conduciendo a una segmentación de los procesos de producción, la denominada “partición de la cadena de valor” que posibilita localizar las distintas partes del proceso de producción en diferentes países, en función de los requerimientos de cada una de las etapas de dicho proceso. Con ello, se ve impulsada aún más la “transnacionalización” de la actividad económica, o por decirlo de otro modo, la integración del comercio interactúa con la “desintegración de la producción”.

Todo ello sirve para poner de manifiesto la importancia de los numerosos grupos empresariales de carácter multinacional, a través de los cuales se desarrollan la mayoría de las relaciones comerciales y económicas transnacionales (así, al día de hoy se estima que más del 60% del comercio internacional se verifica entre “entidades vinculadas”)¹¹⁰.

En nuestro país, ha provocado un ingreso de grandes inversiones, particularmente en el sector forestal, atraída por los distintos beneficios, fiscales y jurídicos, entre otros. Las empresas de esta rama, hasta el presente, han invertido en plantaciones forestales que acaparan miles de hectáreas, transformándose en sus principales activos.

Es por ello, que cuando se estudia la forma de tributación de las empresas en el ámbito del comercio internacional, debe hacerse referencia ineludible a la creciente importancia de las relaciones internacionales.

Cuando las operaciones entre empresas trasciendan al ámbito territorial de un Estado, resulta necesario determinar tanto, qué Estado tiene la competencia de someter a gravamen las rentas generadas, como garantizar que no se vayan a producir situaciones de doble imposición internacional sobre las entidades que realizan estas operaciones transnacionales.

Puede decirse que las empresas transnacionales se ven tentadas a tomar decisiones de producción no solo en base a la eficiencia de su costo, sino por razones de planificación

¹¹⁰Lucas, Gonzalo y Labandera, Pablo-Precios de transferencia y valor en Aduana: dos instrumentos jurídico-tributarios de ineludible coordinación. Revista Tributaria N° 202, Pág.48.

fiscal internacional y políticas de PT, buscando ahorros fiscales en función del lugar en que se entienda gravada la renta correspondiente.

Como consecuencia de ello, estamos siendo testigos de una creciente lucha de los fiscos contra la elusión y la evasión fiscal internacional. En este sentido, las administraciones fiscales, en sus dos facetas: control del arancel aduanero y de los impuestos internos, han comenzado a desplegar un rol cada vez más decisivo en la vida económica, en el intercambio comercial, en el crecimiento industrial, en el manejo de divisas, en fin, en el desarrollo integral de los países.

8.1.1-Antecedentes de la normativa afín.

En lo que respecta al tema en cuestión, en la legislación uruguaya no existía previo a la LRT un cuerpo normativo específico sobre PT, sin embargo, esta temática es tratada de forma aislada en artículos del Código Tributario, del Título 4 del Texto Ordenado, y su decreto reglamentario.

Uno de los puntos más relevantes a destacar sobre la normativa afín en nuestro país es el artículo 6 inciso 2 del CT, el cual establece *“Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”*.

Este inciso consagra el principio de realidad económica, dónde en ausencia de normativa específica respecto al tema, es de aplicación.

Para el caso de un negocio vinculado con el hecho generador de un tributo, se deberá analizar tanto la forma como la realidad de dicho negocio. Dado que la mayoría de los hechos generadores de tributos se basan en la realidad y no en la forma, es donde artículo 6 adquiere relevancia.

El fisco haciendo uso de sus facultades podrá en aquellos casos en que la realidad económica ponga de manifiesto que los precios o gastos pactados entre empresas vinculadas¹¹¹ tenga como objetivo beneficiarse a través de una disminución de la carga

111 A nivel de Derecho Tributario nacional, se puede encontrar una definición de vinculación empresarial en dos ámbitos. En los Convenios de Doble Imposición celebrados por Uruguay, donde para el caso del CDI celebrado con Hungría, en su artículo 9 y para el caso del CDI celebrado con Alemania en su artículo 9, se establece el concepto de empresas asociadas, el que es coincidente con el artículo 9 del MC OCDE. Y en el artículo 5 del Decreto 191/99 reglamentario del IMESI. Más allá de estos dos casos puntuales, a nivel de Derecho Comercial se cuenta con una definición más integral de vinculación empresarial. La Ley 16.060 de Sociedades Comerciales define en sus artículos 48 y 49 los conceptos de

tributaria y no se ajusten a aquellos que se pactarían entre empresas independientes, establecer los ajustes correspondientes, acreditando la vinculación empresarial y desvirtuando la realidad económica, mediante formas jurídicas inapropiadas.

Hasta la incorporación del régimen de PT en la LRT, el principio de la realidad económica contenido en el artículo 6 del CT ha sido una importante herramienta con la que ha contado la administración tributaria para abordar esta problemática. Este principio sigue vigente y por lo tanto coexiste con la nueva normativa sobre PT.

Por otro lado tenemos que se ha planteado un tratamiento especial para la relaciones entre casa matriz y sucursal o filial, de estas últimas, la primera se considera parte de la casa matriz mientras que la segunda es considerada un tercero independiente en su relación con esta.

Es necesario dejar en claro en el marco de la operativa entre empresas vinculadas que las sucursales son entidades que no conllevan la creación de una persona jurídica distinta a la constituida en el exterior, son la consecuencia de la dispersión de establecimientos de una misma sociedad, que mantiene su unidad jurídica con la sociedad que la generó, aún cuando desempeñan la mayor parte de las funciones de una empresa independiente, estando sólo bajo inspección y control de la casa central respecto a los recursos y obligaciones.

La administración fiscal ha sostenido un criterio extremadamente formalista, basado en el principio general de derecho privado de que la sucursal y casa matriz son integrantes de una misma persona jurídica no pueden contratarse consigo mismo, lo que trae aparejado consecuencias fiscales a nivel de la determinación de la renta neta fiscal.

Más allá de la carencia de normativa sobre métodos de ajuste de PT, una disposición reglamentaria¹¹² le otorgó la facultad a la DGI de determinar los beneficios reales, exclusivamente para el caso de sucursales o filiales de empresas del exterior, ya que el artículo se limita a establecer “el volumen de negocios y los índices que se consideren adecuados” como elementos a tener en cuenta al realizar los mencionados ajustes.

La DGI tenía también la facultad de requerir los antecedentes o estados analíticos debidamente autenticados que se considere necesarios para aclarar las relaciones comerciales entre la entidad local y la casa matriz del exterior, para determinar precios

empresas vinculadas y empresas controladas respectivamente. Por lo que de ser necesario, amparándose en el artículo 5 del CTU, es posible servirse por analogía de la definición dada por otras ramas del derecho.

112 Artículo 35 del Decreto 840 de 1988.

de compras y de ventas recíprocos, valores del activo y demás datos que pudieran ser necesarios.

Respecto a la determinación de PT propiamente dichos, no existía en la norma de IRIC (salvo el caso de operaciones de comercio exterior) artículos que expresamente contemplen dicha situación.

La normativa establecía que las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarían atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas. Cuando el precio declarado no se ajustase a los que se manejasen en el mercado internacional, las rentas se podrían determinar de acuerdo a lo establecido en el artículo 19 del decreto reglamentario.

De acuerdo a este, deberá ser realizado un ajuste en materia de operaciones de comercio exterior para establecer la renta de fuente uruguaya, cuando los precios no se adecuen a los precios mayoristas en origen o destino, según se trate de una importación o exportación respectivamente. Cuando esto no sea posible la administración podrá recurrir a márgenes de utilidad obtenidos por empresas dedicadas a la misma actividad o similares.

Como se puede observar éste era un caso en que nuestra legislación recurre a una disposición respecto a la determinación de PT apelando al mecanismo denominado “Comparable uncontrolled price method” (CUP), uno de los métodos recomendados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El cual se aplica en base a recurrir a precios de transacciones comparables entre empresas independientes (“External CUP”) o entre empresas del grupo y partes independientes (“Internal “CUP”).

Sin embargo, no existía previsión expresa al respecto, por lo que la DGI podría optar utilizar o no el método, toda vez que estimaba pertinente correcciones a los precios declarados por las partes.

La normativa del IRIC incorporó asimismo ciertas disposiciones que limitaban la deducibilidad de los gastos, tendientes a impedir maniobras evasivas entre empresas vinculadas, algunos ejemplos de ello son las siguientes:

- Según lo dispuesto por el artículo 13 literal Ñ del T4 del TO del 96 y el artículo 32 del decreto reglamentario, la deducibilidad de los intereses pagados o acreditados se encontraba topeada hasta el monto equivalente a la tasa pasiva

pagada por el Banco de la República Oriental del Uruguay o en el caso en que el prestamista fuese del exterior, el tope también estaba de acuerdo a la tasa de mercado vigente en el país del prestamista. Había una excepción para la aplicación del tope y era en aquellos casos en que el prestamista fuese una institución de intermediación financiera. Del mismo modo, los intereses sobre saldos de las cuentas de dueños o socios, casa matriz o sucursales no eran deducibles ni se computaban utilidades por dicho concepto.

- Acerca de los intereses también se disponía en el artículo 10 literal I del T4 del TO del 96 y el artículo 18 del Decreto 840 establecían que los préstamos otorgados por los contribuyentes de IRIC a quienes no eran sujetos pasivos de dicho impuesto, se gravarían a una tasa mínima coincidente con la tasa media correspondiente a operaciones activas del mercado financiero en plaza. En caso en que la tasa pactada superase dicho límite se aplicaría la tasa real. Quedaban excluidas las cuentas particulares de los socios, los préstamos al personal cuando no superen los tres sueldos y los préstamos que realicen las instituciones de intermediación financiera.
- En el artículo 20 del T4 del TO del 96 disponía para el caso de enajenación de empresas que realizasen actividades gravadas, que el adquirente debería mantener el valor de los bienes adquiridos de acuerdo al valor fiscal que tenían los mismos en poder del enajenante a la fecha de la operación.

8.2-Normativa vigente en el Uruguay

La LRT uruguaya ha incorporado un cuerpo normativo específico en el campo de los PT, de manera de unificar los distintos aspectos previamente existentes que se mencionaron en el apartado anterior. Basándose fundamentalmente, en las directrices establecidas en el Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), formulada por la OCDE y más recientemente se ha publicado el Decreto 56 del 26 de enero de 2009, donde se aclaró una serie de puntos que disponía la mencionada ley al respecto.

Si bien estas disposiciones son muy recientes, es un gran paso que ha dado nuestra legislación al introducir en su normativa actualizaciones ya recogidas no sólo en los países desarrollados, sino que las introducidas en la normativa de otros países sudamericanos, para encontrar regulaciones al respecto.

En los siguientes puntos se realizará un análisis de los artículos contenidos en el Capítulo VII “Precios de Transferencia” del IRAE.

El artículo 38 del T4 del TO del 96 consagra el principio Arm’s Length (AL)¹¹³, el que es concordante con el principio AL establecido en el artículo 9 Modelo OCDE, al señalar que tanto las transacciones efectuadas entre sujetos pasivos del IRAE con partes vinculadas, como las efectuadas entre sujetos pasivos del IRAE y sus casas matrices, filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos, serán considerados como realizados entre partes independientes en condiciones de libre concurrencia y en el caso en que no se ajusten a dichas prácticas se deberán ajustar los precios utilizando los métodos que establece la Ley y la reglamentación.

Ocurre que cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan, usualmente, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras. En cambio, cuando las empresas vinculadas negocian entre sí, las fuerzas externas del mercado no afectan del mismo modo sus relaciones comerciales y financieras aún cuando las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la misma dinámica. Por esta razón, la normativa basándose en el criterio del operador independiente pretende evitar que se distorsionen las liquidaciones tributarias de empresas asociadas determinando precios de plena competencia para las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

Los PT serán de aplicación cuando se considere configurada la vinculación entre dos entidades. El artículo 39 de la ley establece que se considerará que existe vinculación cuando un sujeto pasivo de IRAE opere con un no residente o con entidades establecidas en exclaves aduaneros que gocen de regímenes de nula o baja tributación y se den algunas de las siguientes condiciones:

- siempre que las dos entidades sean dirigidas o controladas por las mismas personas físicas o jurídicas, o
- que estas partes tengan poder de decisión una sobre la otra para orientar o definir las políticas de los sujetos pasivos, sea que este poder se base en su participación

¹¹³ La declaración oficial del principio Arm’s Length aparece en el párrafo 1 inciso 2 del artículo 9° del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, el cual establece:

"Cuando (...) dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

El principio Arm’s Length busca entonces evaluar las operaciones entre empresas vinculadas tomando como referencia la situación que se plantea en las operaciones realizadas entre empresas independientes. El mencionado principio establece, que cuando las primeras no se asimilen a las segundas, corresponderá efectuar ajustes de forma de equiparar las condiciones pactadas entre empresas vinculadas a aquellas establecidas entre empresas independientes.

en el capital, en influencias funcionales o de cualquier otra índole, aún cuando éstas no surjan de un vínculo contractual.

Si bien el concepto de vinculación propugnado por la legislación uruguaya es definido con los lineamientos de las directrices OCDE, se puede señalar que el artículo 39 del IRAE es aún más amplio, ya que incluye las operaciones realizadas entre un sujeto pasivo y empresas que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, como lo son las empresas ubicadas en Zonas Francas.

En lo que hace a las transacciones entre una empresa local y otra no necesariamente vinculada y ubicada en un exclave aduanero, la legislación uruguaya toma en cuenta la realidad del país, en lo que refiere al desarrollo que han tenido los exclaves aduaneros, especialmente las zonas francas, las que resultan propicias para la realización de maniobras elusivas por parte de los contribuyentes; situación que a partir de la entrada en vigor de la Ley 18.083 quedará enmarcada dentro del régimen de PT.

Por otro lado, el artículo 40 del T4 del TO del 96 y su modificativo en el artículo 16 de la Ley 18.341 dispone que los PT se aplicarán cuando un sujeto pasivo de IRAE realice operaciones con entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de nula o baja tributación, también conocidos como “paraísos fiscales”, que la reglamentación determinará de manera taxativa, lo que en definitiva implica, que, a diferencia de lo que ocurre en los otros casos de aplicación, la administración, en esa hipótesis, se vea liberada de demostrar la existencia de tal vinculación económica pudiendo proceder directamente al contralor de los precios pactados entre las partes, en sus operaciones.

En este sentido, el decreto reglamentario en su artículo 3 resolvió el cometido legal estableciendo una lista de 33 jurisdicciones y facultando a su vez a la DGI a ampliar la nómina.

Los métodos de ajuste se encuentran establecidos en el artículo 41 del IRAE, los que podrán ser utilizados por el contribuyente para determinar los PT en esas operaciones y que se aplicarán en la forma que determine la reglamentación, la cual podrá además establecer otros métodos. Siendo de aplicación aquellos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de operación que realice la empresa, es decir, se plantea la regla del mejor método.

A estos efectos el segundo inciso brinda una lista no taxativa de métodos donde se incluyen los tres tradicionales, de precios comparables entre parte independientes, de precios de reventa fijado entre partes independientes y de costo más beneficioso y

además los alternativos, el de división de utilidades y margen neto de la transacción. Aquéllos son los considerados preferibles pues establecen una comparación más directa y por tanto supuestamente más precisa con la transacción realizada.

Implícitamente, con la regla del mejor método se podría interpretar que la carga de la prueba es compartida entre el contribuyente y la administración, ya que éste deberá demostrar, cuando la administración así lo solicite, la adecuación del método a la o las operaciones objeto de determinación. En referencia a esta situación el último inciso del artículo 41 establece la información que el contribuyente deberá facilitar a la DGI, la cual será fijada por la reglamentación, y para la cual la legislación establece algunos aspectos como son la información relativa a la asignación de costos y márgenes de utilidad.

Sin embargo existe una salvedad a la regla del mejor método consagrada en el artículo 41, y es la que surge de la redacción de los artículos 42 y especialmente 43 sobre operaciones de comercio exterior, en los cuales se establece para esos casos la utilización preceptiva del método CUP.

Como se mencionara, ya se contaba previo a la implementación del IRAE, con normas relativas a PT en lo concerniente a operaciones de exportación e importación, normas que se asimilaban a la utilización del método CUP tomando en cuenta valores FOB o CIF.

Con el nuevo régimen, esta forma de determinación no desaparece, pero se convierte en residual, en el sentido de ser aplicable sólo en el caso que el sistema que se establece en el Capítulo sobre PT del IRAE no sea aplicable, según el artículo 47 del Título del IRAE: *“En los casos en que no sea aplicable el sistema de Precios de Transferencia establecido en el Capítulo VII, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas...”*

Ahora bien, atendiendo al régimen del Capítulo VII, artículo 42 del IRAE, éste trata el caso de operaciones de comercio exterior, específicamente aquellas que tienen por objeto bienes que poseen precios internacionales de *“público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares”*, por tanto trata básicamente el comercio de commodities; estableciendo que dichos precios internacionales deben ser los utilizados para fines fiscales a efectos de determinar la renta de fuente uruguaya, resultando entonces de aplicación el método CUP.

El artículo 43 continua con el tema de comercio exterior pero limitándose a los bienes con las características de los mencionados en el artículo 42 y que además sean objeto de transacciones donde intervenga un intermediario. Para estos casos, resultará de aplicación preceptiva el método CUP. Sin embargo, se exime de la obligación de aplicar este método para los casos en que el contribuyente demuestre que el intermediario cumple con ciertos requisitos, establecidos de forma taxativa en la Ley:

A) tener residencia y real presencia en el exterior, poseer un establecimiento comercial efectivo con activos, riesgos y funciones acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

B) su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia nuestro país o con otros miembros del grupo económicamente.

C) sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador, en su caso, no podrán superar el 30% de su total anual de operaciones.

El objetivo de estos requisitos es evitar maniobras elusivas a través de las cuales se utilice un intermediario, sólo a efectos de aparentar transacciones con una parte no vinculada, cuando en realidad dichas transacciones tienen como contraparte una empresa vinculada.

Se puede entender que estos requisitos resultan demasiado difíciles de probar, y en consecuencia puede llevar al contribuyente a desistir de realizar dicha demostración.

Por tanto, más allá que no existan maniobras elusivas, la alta exigencia en cuanto a pruebas sobre la independencia del intermediario puede llevar al contribuyente a aplicar el método CUP en todos los casos, aún cuando no fuera conveniente.

El mismo artículo otorga facultades discrecionales a la administración para prescindir de la aplicación del método CUP cuando lo entienda conveniente y por otro lado aplicar dicho método a otras operaciones internacionales donde intervenga un intermediario y no se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo.

En el Capítulo VII del IRAE se menciona la intención de incluir, con el propósito de reducir la incertidumbre que puede provocar la implementación de un régimen de este tipo en los contribuyentes, y a su vez, facilitar la adaptación por parte de la administración a dicho régimen, regímenes especiales de utilidad presunta (lo que se

conoce habitualmente como “safe harbours”¹¹⁴). La reglamentación a la LRT no incorporó ninguna novedad en el sentido dado en su artículo 44 denominado “Régimen opcional de determinación de la renta”, donde faculta al PE a establecer regímenes especiales de utilidad presunta en atención a las modalidades de las operaciones, giro o explotación, a los que pudieran ampararse los contribuyentes. Acerca de la aplicación de regímenes de utilidad presunta, específicamente los Safe Harbours, justifican su utilización, más allá de las desventajas planteadas por las directrices OCDE, por las ventajas que representan, especialmente en una etapa de transición hacia un régimen de PT, otorgando al contribuyente certidumbre y menor complejidad que le permitan adaptarse a dicho régimen.

En la LRT el artículo 46 y su decreto reglamentario en el artículo 15, dispone que a los sujetos que le sean de aplicación las normas de PT, que determine la DGI, deberán presentar declaraciones juradas especiales en las condiciones que ésta determine.

A su vez, el fisco podrá requerir la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia, así como de los criterios de comparación utilizados, a efectos de analizar la correcta aplicación de los precios, los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada especial antes mencionada.

Para esta presentación, los contribuyentes y responsables dispondrán de un plazo no menor a 8 meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio económico considerado.

8.3-La región

Según fuera dicho, son cada vez más los países que en su normativa interna han introducido regulaciones detalladas sobre precios de transferencia. Entre ellos se encuentran algunos latinoamericanos, de estos podemos destacar a México (1994 para maquilas y 1997 con carácter general), Brasil (1997), Chile (1997), Argentina (1998), Venezuela (1999), Perú (2001), y Colombia (2004).

En general, en el esfuerzo que han realizado los países por introducir una regulación a los PT, se distingue claramente la adopción en menor o mayor medida de los lineamientos establecido por la OCDE, así como del principio AL consagrado por el

114 Los mecanismos safe harbor o “puerto seguro” son una especie de garantías que se le otorgan al contribuyente, ya que de optar por las mismas se asegura que sus precios no sean cuestionados y por otra parte este mecanismo facilita a la administración su tarea de fiscalización.

aquél organismo, aunque en el caso de Brasil con algunos apartamentos importantes respecto de los mismos.

Como resultado de lo comentado anteriormente, podemos resaltar una asimilación en las disposiciones de los distintos países respecto al tema, éstos disponen que será de aplicación el régimen de PT, en principio cuando exista vinculación entre las partes que intervienen en una transacción, estando una de las partes involucrada a la operativa en un paraíso fiscal, es decir, en una jurisdicción de baja o nula tributación.

En lo que respecta a la forma de determinar el valor de mercado de los PT, los países miembros aplican diferentes métodos, los cuales presentan ciertas semejanzas. Mientras que algunos se adhieren a los lineamientos emitidos por la OCDE, otros han manifestado que todos los métodos sugeridos por la OCDE son aplicables sin restricción alguna.

Uruguay en particular incorporó el principio de la OCDE, el que manifiesta que deberá aplicarse el método que mejor refleje la realidad económica de la transacción en cuestión.

Por último, al igual que el caso de nuestro país, tanto Argentina como Brasil deben presentar declaraciones juradas informando a sus respectivas administraciones fiscales la determinación de sus precios de transferencia.

**TITULARIDAD DEL DERECHO DE PROPIEDAD
SOBRE INMUEBLES RURALES Y
EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS**

CAPÍTULO IX

9.1-Consideraciones previas

El presente trabajo que estamos analizando, trata de las sociedades forestales y su tributación, sin embargo creemos que es de suma importancia traer a la luz un tema que en estos últimos años ha adquirido gran relevancia. Uno de los puntos más relevantes, son las consecuencias de las grandes inversiones extranjeras, en este caso particular las empresas forestales. Siendo así, procederemos a analizar, cómo la normativa vigente las ha afectado y los aspectos jurídicos que la legislación dispone ante determinadas situaciones.

En estos tiempos donde la globalización ha ejercido una influencia sobre las relaciones empresariales mundiales, resulta importante conocer la titularidad de nuestro principal factor productivo: la tierra, siendo así, se ha generado un marco normativo dinámico al que no debemos perder el rastro.

Analizaremos el tema en un contexto temporal y de ese modo comprender mejor la evolución. La norma vigente se encuentra integrada por la Ley 18.092 del 27 de diciembre del 2006 con modificaciones introducidas por la Ley 18.172 del 7 de setiembre del 2007 y Ley 18.461 del 2 de febrero 2009 y por el decreto reglamentario 225 del 29 de junio de 2007 con modificaciones introducidas por el Decreto 201 del 1 de abril de 2008; pero veremos, que ya desde la legislación anterior las sociedades anónimas o en comandita por acciones para ser titulares de inmuebles rurales o explotaciones agropecuarias debían tener acciones nominativas, es decir nominadas a favor de sus titulares en contraposición a acciones al portador o poseer una autorización del PE.

9.2-Antecedentes

Nos podemos remontar al año 1964, fecha en la que la Ley 13.318 del 28 de diciembre declaraba de interés general el hecho que los titulares del derecho de propiedad de inmuebles rurales y explotaciones agropecuarias sean sociedades personales o personas físicas y se prohibía expresamente la tenencia de inmuebles rurales a las sociedades anónimas, a las sociedades en comandita por acciones y también incluía a las sociedades de responsabilidad limitada. La misma norma prohibía a las sociedades anónimas poseer, adquirir o explotar inmuebles rurales.

Luego la Ley 13.068 del 8 de setiembre del año 1967 derogó enteramente ese régimen, excluyendo a las sociedades de responsabilidad limitada de la referida prohibición, posteriormente nunca más se las incluyó expresamente. Asimismo, aceptó a las

sociedades de capital siempre que su capital accionario fuera nominativo y concedió un plazo para la regularización de dichas sociedades.

El artículo 9 de esta ley establece quién podrá ser y quién no titular de inmuebles rurales. Allí se establece expresamente que las sociedades anónimas y en comandita por acciones sólo podrán poseer, adquirir o explotar inmuebles rurales, cualquiera fuera el título invocado, cuando la totalidad de su capital accionario estuviese representado por acciones nominativas. En este caso se requerían acciones nominativas, sin limitar quién podía ser el dueño de estas acciones. Existía también la posibilidad de autorización del PE para las sociedades anónimas con acciones al portador.

Es importante tener en cuenta que la Ley 13.318 entre las distintas posibilidades que tenía el PE para exceptuar de la prohibición se encontraba la de que el número de accionistas de la sociedad fuera mayor a 25 personas.

Posteriormente, la Ley 13.637 del 21 de diciembre del año 1967, establece que las sociedades anónimas o en comandita por acciones que quisieran ser socias de sociedades personales deberán tener también acciones nominativas, esto es importante porque las leyes anteriores, ni las actuales lo prevén.

Esta ley (13.637) estableció que las sociedades anónimas y en comandita por acciones no podrían formar parte de las sociedades personales a que se refería el artículo 9 de la Ley 13.608 si no reunían las condiciones exigidas en el inciso segundo del mismo artículo, expresado anteriormente.

Entonces, primero se previó que las sociedades que deseaban poseer, adquirir o explotar inmuebles rurales o explotaciones agropecuarias, sólo deben tener acciones nominativas y luego, otra ley posterior expresa que las sociedades personales propietarias de inmuebles rurales que fueran integradas por sociedades anónimas, también iban a tener que tener acciones nominativas¹¹⁵.

Las sociedades por acciones al portador autorizadas de conformidad con el artículo 12 de la Ley 13.608 en las que el PE, a instancia de parte, podría exceptuar del régimen establecido por el artículo 9, debieran reunir los siguientes requisitos:

- a) su objeto principal y el mayor volumen de sus inversiones se refieran a actividades distintas a la explotación agropecuaria.

¹¹⁵ <http://www.cronicas.com.uy/HNImprimir.cgi?13482,0> <http://www.derechocomercial.edu.uy/Leyes.htm>.

- b) los inmuebles rurales resulten indispensables para el cumplimiento del objeto social.
- c) la autorización del PE indicará los inmuebles rurales concretos que comprende y deberá volverse a solicitar cada vez que se aumente la superficie de tenencia o se sustituyan los inmuebles comprendidos en ella.

El Decreto Ley 14.189 del 30 de abril de 1974, en su artículo 4 estableció que el PE, a petición de parte, podrá exceptuar de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 13.608, modificativas y concordantes, a las sociedades anónimas y comandita por acciones cuyo capital esté representado total o parcialmente por acciones al portador en los siguientes casos:

- 1) cuando en el objeto social no esté contenida la actividad agropecuaria, o el objeto principal y mayor volumen de inversiones recaigan sobre actividades distintas a las agropecuarias siempre que los inmuebles rurales de su activo sean necesarios para el mejor desenvolvimiento de aquel objeto social o carezcan de toda significación económica con respecto al patrimonio de la compañía.
- 2) Cuando la sociedad tenga por objeto la fruticultura y citricultura y sus derivados.

Posteriormente, el Decreto Ley 14.399 del 8 de julio de 1975 estableció nuevas normas para la tenencia de tierras o explotación de inmuebles rurales por parte de sociedades anónimas. En efecto, no regiría lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley 13.608 cuando se cumplieran las siguientes condiciones:

- 1) las acciones pertenezcan a capitales extranjeros amparados al régimen de las leyes 14.179, del 28 de marzo de 1974 y 14.244, del 26 de julio de 1974, leyes de inversiones extranjeras.
- 2) la actividad de la sociedad sea considerada de interés nacional por su proyección en el desarrollo del país a juicio del PE (artículo 3 de la Ley 14.179).
- 3) la tenencia de las tierras o la explotación agropecuaria sea parte de un complejo industrial o agroindustrial actual o en proyecto, para cuya realización sea parte imprescindible, en el caso de hallarse ese complejo en la fase de proyecto, se dispondrá de un período máximo de siete años para su puesta en marcha¹¹⁶.

El Decreto Ley 15.366 del 27 de enero de 1977 prorrogó el plazo para la transformación de las sociedades.

¹¹⁶ Addy Mazz, *TRIBUTOS AL AGRO*, páginas 76 y siguientes.

La Ley 17.124, sancionada el 25 de junio de 1999, es la última (anterior a al nuevo marco normativo) en esta materia y expresamente deroga lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 13.608, sus modificativas y concordantes. En consecuencia, las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones pueden ser propietarias de inmuebles rurales o de explotaciones agropecuarias sin necesidad de, para ello, emitir acciones nominativas. Se permiten, entonces, las acciones al portador. En conclusión, se unifica el régimen permitiendo a cualquier sociedad, cualquiera sea su giro, la posesión de esos bienes sin someter su tenencia a la emisión de determinado tipo de acción.

9.3-Normativa vigente

Como dijimos anteriormente la primera ley del régimen es la promulgada el 27 de diciembre de 2006: Ley 18.092, y el decreto reglamentario correspondiente es el 225.

En efecto, la ley declaró de interés general que los titulares del derecho de propiedad sobre los inmuebles rurales y las explotaciones agropecuarias sean personas físicas y sociedades personales (lo cual incluye a las sociedades de responsabilidad limitada), pero también incluye a otros tipos asociativos: sociedades agrarias, asociaciones agrarias, cooperativas agrarias, sociedades de fomento rural.

Fuera de la órbita privada, la ley también autoriza la titularidad y explotación de inmuebles rurales a las personas públicas estatales y personas públicas no estatales.

Cabe remarcar que la ley no es aplicable (por tanto tampoco las prohibiciones que ella establece) a los inmuebles rurales afectados a actividades ajenas a las destinadas a la producción animal o vegetal y sus frutos o al manejo y uso con fines productivos de recursos naturales renovables¹¹⁷.

La ley también permite la titularidad de inmuebles y explotaciones rurales a sociedades anónimas y en comandita por acciones, siempre que la totalidad de su capital accionario estuviere representado por acciones nominativas pertenecientes a personas físicas.

Al igual que sus antecesoras, la ley confiere al PE la potestad de autorizar, a alguna de las sociedades que en principio no tienen permitida la titularidad del derecho de propiedad sobre inmuebles rurales o explotaciones agropecuarias, a tenerlo. Tal

117 Ley 17.777; Artículo 3°. (Actividad agraria).-A los efectos de esta ley se reputan agrarias las actividades destinadas a la producción animal o vegetal y sus frutos, con fines de su comercialización o industria, así como también las de manejo y uso con fines productivos de los recursos naturales renovables.
Se consideran comprendidas en ella, las actividades realizadas por los productores rurales de manera directamente conexa o accesoría, sea para sostén de su explotación, o como complemento o prolongación de sus actos de producción o servicio.

autorización deberá indicar en concreto los inmuebles que comprende y deberá volver a solicitarse en caso de aumento de la superficie o sustitución de los mismos. El PE podrá otorgar dichas autorizaciones cuando el número de accionistas o la índole de la empresa impidan que el capital social pertenezca exclusivamente a personas físicas.

En su artículo 2 la ley confiere a las sociedades con acciones al portador titulares de inmuebles rurales o explotaciones agropecuarias un plazo de dos años desde la promulgación de la ley, hoy ya modificada por la Ley 18.461, a efectos de adecuarse a la nueva reglamentación, luego de lo cual las que se encuentren en infracción se considerarán disueltas de pleno derecho a todos los efectos legales.

Finalmente, se establece que la constitución o transmisión de los derechos reales que graven las acciones nominativas, las acciones escriturales, las acciones endosables y los certificados provisorios emitidos por las sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones deberán además de cumplir con el régimen general de inscripción en el registro de acciones de la sociedad, inscribirse en el Registro Nacional de Comercio.

Por su parte, el decreto reglamentario estableció un régimen excepcional para algunos sujetos a quienes se habilitó a adquirir inmuebles rurales previa autorización del PE aún cuando no cumplieran con la exigencia de la nominatividad de sus acciones.

Si bien la Ley 18.172 de Rendición de Cuentas, en su artículo 349 sustituye los tres artículos de la Ley 18.092, en lo sustancial la nueva norma reitera los textos de la anterior, y se mantiene en la misma filosofía.

Los cambios entonces apuntan principalmente a dar rango legal a algunas de las previsiones del Decreto 225 sustituido por el Decreto 201.

Con fecha 1 de abril de 2008 se aprobó el Decreto 201 que introdujo las siguientes modificaciones a la reglamentación anterior:

1) Sustituye el artículo 11 del Decreto 225 que prohibía adquirir nuevos inmuebles rurales hasta que se realizara la adecuación del capital accionario de la persona jurídica para cumplir con las nuevas exigencias legales. Con la nueva redacción se elimina dicha prohibición y se establece expresamente la facultad de las personas jurídicas cuyo capital no esté representado por títulos nominativos, de realizar todos los actos y contratos que estimen convenientes. Por lo tanto, si bien a partir de ahora todas las personas jurídicas podrán adquirir inmuebles rurales aún cuando no cumplan con la

nominatividad de sus acciones o cuotas sociales o cuando no hayan obtenido la autorización previa del PE, deberán adecuar su situación a las exigencias normativas antes del 31 de diciembre de 2009, bajo pena de entenderse disuelta de pleno derecho.

Cabe hacer notar que en este sentido el Registro de la Propiedad Inmobiliaria deberá cambiar su criterio dado que bajo la normativa anterior no aceptaba inscribir compraventas de inmuebles rurales que no cumplieran con lo dispuesto en la misma (nominatividad de acciones o autorización previa del PE).

2) Establece, la autorización ficta del PE si éste no se expide dentro de los 30 días hábiles siguientes a la solicitud, aunque limitada a las solicitudes realizadas por personas jurídicas que ya hayan obtenido con anterioridad una autorización del PE para adquirir inmuebles rurales.

3) Amplía el espectro de las personas que ingresan dentro del régimen de excepción por lo que ahora también pueden pedir autorización previa al PE, por ejemplo las siguientes entidades:

- A) las sociedades constituidas en el exterior que coticen sus acciones en bolsa;
- B) las cooperativas, asociaciones, sucursales de entidades no residentes, fideicomisos, fondos de inversión, asociaciones civiles, fundaciones u otros tipos sociales;
- C) los fondos de pensión o jubilación constituidos en Uruguay o en el exterior; y
- D) las sociedades comerciales cuyo capital esté representado por títulos nominativos que pertenezcan a personas jurídicas constituidas en el Uruguay o en el exterior.

Por otro lado, la Ley 18.461 en su artículo 1 ratifica que los titulares de inmuebles rurales o explotaciones agropecuarias que realicen las actividades referidas en el artículo 3 de la Ley 17.777, para que se adecuen al régimen establecido por las normas legales referidas, vence el 31 de diciembre de 2009, por lo que si a esa fecha no adecuaron su capital o no obtuvieron la autorización del PE, se considerarán disueltas de pleno derecho a todos los efectos legales.

Por último, con carácter interpretativo la ley establece que durante el plazo otorgado para la adecuación del capital a que refiere el artículo anterior, las referidas personas jurídicas pueden realizar válidamente todos los actos y contratos lícitos, incluso aquellos en los que la ley requiere su registro, cuando estimen necesarios o convenientes.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD
N°41-AGRICULTURA (NIC 41)

CAPÍTULO X

10.1-Consideraciones previas

De acuerdo al Decreto 266 del 31 de julio del 2007 (establece las normas contables adecuadas), son de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios iniciados luego del 1 de enero de 2009, en primer lugar, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB), a la fecha de publicación del referido decreto, traducidas al idioma español según autorización de dicho Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación(AIN), en segundo lugar, serán a de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las que a la fecha del referido decreto ya eran de uso obligatorio en nuestro país¹¹⁸.

Como hicimos referencia, entre las normas contables adecuadas se encuentran algunas NIC que no fueron sustituidas por las NIIF, las que tienen (al igual que el resto de las normas contables adecuadas) por objeto uniformizar los principios de contabilidad utilizados para la preparación y presentación de estados contables.

En el mes de diciembre del año 2000 fue aprobada la NIC 41, *Agricultura*¹¹⁹, por parte del International Accounting Standards Committee (IASC), la cual busca cubrir el vacío normativo que existía en la materia. Dicha norma adquiere especial relevancia dado que es específica de la actividad agropecuaria a nivel internacional, y unifica los distintos criterios existentes en la materia.

La aplicación de esta norma no solo es importante por ser obligatoria, sino porque conocerla nos permitirá entender la contabilidad de las empresas agropecuarias, en particular las forestales, siendo esto primordial en los tiempos que corren para poder aplicar correctamente los criterios fiscales evitando así posibles problemas relacionados a la tributación.

Como se sabe, muchas veces los criterios contables no siempre están alineados con los criterios fiscales, ya sean por intereses dispares o por la flexibilidad de unos y otros para adaptarse a los cambios. Además, con el desarrollo de la tecnología y en particular la informática, las empresas y su contabilidad se han hecho más complejas, pero a su vez las administraciones tributarias han accedido a nuevas tecnologías que les permiten tener un mejor control sobre la información de las empresas, hechos estos que refuerzan la importancia antes mencionada.

¹¹⁸ Se puede acceder al conjunto de normas contables adecuadas en nuestro país, a través del sitio web de la AIN - www.AIN.gub.uy.

¹¹⁹ La NIC se denomina agricultura, pero debe entenderse como término que engloba las actividades de agricultura, ganaderas y forestales. Se considera que la traducción del término "productos agrícolas" empleado en la NIC 41 para definir todos los outputs de las actividades agrarias resulta inapropiado, pues solamente incluye los relativos a la agricultura.

Por lo anterior es que procedemos a exponer los principales aspectos de dicha norma.

10.2-Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación a la actividad agricultura (léase también actividades agropecuarias que impliquen procesos biológicos).

Definiendo en la misma norma actividad agrícola como “la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes”

10.3-Alcance

Esta norma contable se aplica a:

- a) Activos biológicos: animales vivos o plantas, por ejemplo: árboles de una plantación forestal.
- b) Productos agrícolas en su punto de cosecha o recolección, por ejemplo un tronco cortado pero sin proceso industrial.
- c) Subvenciones del gobierno relativas a activos agrícolas.

Dejando explícitamente fuera de su aplicación:

- a) Terrenos relacionados con la actividad agrícola, tratada por la NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipo) y la NIC 40 (Propiedad de Inversiones).
- b) Activos Intangibles relacionados con la actividad agrícola, cuyo tratamiento se encuentra desarrollado en la NIC 38 (Activos Intangibles).

En el texto de la norma se expone el tratamiento contable para los activos biológicos y para la medición inicial de la producción agrícola hasta el punto de cosecha o recolección. Pero, no trata el procesamiento posterior que sufren los productos agrícolas tras la cosecha. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 Inventarios, o las otras NIC particulares para cada uno de los productos, dicha valoración constituye el coste de producción cuando se apliquen estas normas.

Por ejemplo, el procesamiento que sufren los troncos en las industrias fabricantes de muebles, los que no están comprendidos en esta norma.

La NIC nos brinda ejemplos de activos biológicos y de productos agrícolas, que están dentro del alcance de la misma y de la producción que es el resultado del procesamiento posterior, que está fuera del alcance de esta. En el cuadro siguiente podemos ver estos ejemplos:

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

120

10.4-Definiciones

10.4.1-Definiciones relacionadas a la actividad

La norma define diversos conceptos generales referentes a la actividad agropecuaria, así como términos generales que son utilizados a lo largo de esta, que resultan de fundamental importancia para luego comprender los criterios de medición de activos y pasivos, así como el reconocimiento de pérdidas y ganancias que propone la norma.

Estos conceptos son analizados en los párrafos siguientes.

Actividad Agrícola:

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

La NIC considera que para que exista actividad agrícola deben realizarse un conjunto de acciones en cada etapa de la transformación biológica, o sea que resulta fundamental para llegar a dicho concepto, el hecho de que tiene que existir una gestión, una administración por parte de una empresa para llevar a cabo transformaciones biológicas.

Producto Agrícola:

Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

En la actividad forestal, el producto agrícola es el tronco cortado. Una vez que el producto es sometido a un proceso industrial pierde su naturaleza y por lo tanto no le sería aplicable esta norma.

Activo Biológico:

Un activo biológico es un animal vivo o una planta. En el caso de la actividad forestal un ejemplo serían los árboles de una plantación.

Transformación biológica:

Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Da lugar a los siguientes resultados:

- Cambios en los activos a través de crecimiento (incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierta planta o animal), degradación (decremento en la cantidad o deterioro en la calidad de la planta o el animal) o procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales).
- Obtención de productos agrícolas, como los troncos.

Grupo de activos biológicos

Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares. En nuestro caso podría ser una plantación de árboles.

Cosecha o recolección:

Es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico. Un ejemplo puede ser la tala de árboles.

10.4.2-Definiciones generales

Mercado Activo

Un mercado activo es el que se dan las siguientes condiciones:

- Los bienes y servicios intercambiados son homogéneos.
- En todo momento se pueden encontrar compradores y vendedores.
- Los precios están disponibles para el público.

En el caso de que una empresa pueda acceder a diferentes mercados activos con sus productos, el precio a utilizar será el establecido en aquél en el cual espera operar.

Valor en libros

Es el importe por el que se reconoce un activo en el balance luego de deducir cualquier depreciación (amortización acumulada y pérdidas por deterioro acumuladas).

Valor razonable

Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción por libre voluntad. El valor razonable de un producto se basa en su estado y ubicación actual. Por ejemplo en el caso de una plantación de árboles, el valor de estos menos los costos de transporte, menos otros costos necesarios para llevar esta plantación (por ejemplo en forma de troncos) al mercado.

10.4.3-Particularidades de la actividad agrícola

La actividad agrícola cubre una diversa gama de actividades entre ellas la forestación, pero también están la ganadería, la floricultura, la acuicultura etc.

Todas estas actividades tienen características comunes que las distinguen de otro tipo de actividades, como ser.

- Capacidad de cambio:

Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

- Gestión del cambio:

La gerencia facilita las transformaciones biológicas, la mejora, o al menos estabiliza las condiciones necesarias para que se realice el proceso, por ejemplo los niveles nutritivos, la humedad, la temperatura, la fertilidad y luminosidad. Dicha gestión diferencia a la actividad agrícola de otras actividades. Con lo cual, por ejemplo no se considera actividad agrícola a la tala de bosques naturales, ya que en este caso no existe una gestión y un control de los activos en la etapa de la plantación y el crecimiento.

- Medición del Cambio

Tanto el cambio cualitativo (mejora genética, densidad, maduración, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) o cuantitativo (peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra, cantidad de brotes) derivado de la transformación biológica es medido y monitoreado como una función de manejo de rutina.

10.5-Reconocimiento y medición

Establece la norma, que una entidad solo debe reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando:

- La entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados.
- Es probable que el activo genere beneficios económicos futuros y que estos fluyan a la empresa
- El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma confiable.

Con respecto al control del activo por parte de la empresa, en las actividades agrícolas, y en la forestación en particular, los registros formales generalmente están disponibles para confirmar el control sobre dichos activos.

Los beneficios futuros se evalúan generalmente por medición de los atributos físicos significativos del activo (por ejemplo especie, calidad y medida de determinado tronco).

Un activo biológico (por ejemplo una plantación de árboles) deberá ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial, como a fecha de cada balance; a su valor razonable menos los costos estimados hasta el momento de la venta, excepto cuando no puede ser medido con fiabilidad el valor razonable.

Si el valor razonable no puede ser medido de manera confiable, el activo biológico deberá ser medido a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que se pueda medir con fiabilidad el valor justo de dichos activos, se debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

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

Los productos agrícolas (por ejemplo troncos) deberán ser medidos en el momento de su recolección, al valor razonable menos los costos incurridos hasta el momento de su venta.

Para facilitar la determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, se los puede agrupar de acuerdo a sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad, para el caso de los árboles.

Si existe un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en dicho mercado será la base adecuada para la determinación de su valor razonable. Si la empresa puede acceder a más de un mercado activo utilizará el precio del mercado en el que pretende operar.

Si no existe un mercado activo, la empresa deberá utilizar los siguientes criterios para determinarlo, llegando a la estimación más fiable posible:

- El precio de la transacción más reciente en el mercado
- Los precios de mercado de activos similares, ajustándolos a las diferencias existentes.
- Las referencias del sector, por ejemplo el valor estándar de una hectárea plantada.

Si no existen precios determinados por el mercado para un activo en su condición actual, se podrá utilizar para determinar su valor justo, el valor presente de los flujos de fondos netos esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado. Tomando en cuenta para esto la condición y ubicación actuales de dichos activos.

Si atendemos a realidad de las empresas forestales tanto en Uruguay como en el mundo, estas generalmente consideran que no hay un mercado activo para sus activos biológicos (plantaciones de árboles) y por lo tanto no pueden tomar la cotización en dicho mercado como base para fijar el valor razonable. Como vimos anteriormente en el capítulo III, en el trabajo expuesto por KPMG Chile, sobre las prácticas utilizadas por seis de las mayores empresas forestales europeas, todas las empresas estimaron el valor razonable de los activos biológicos a partir del valor actual de flujos (netos) de efectivo, menos los costos estimados en el punto de venta. Los flujos netos son calculados en base a varias presunciones, entre las cuales se destacan el crecimiento forestal, volúmenes de cosecha, precios de venta, costos de tala y costos asociados con requerimientos medio ambientales¹²¹.

Los costos de determinado activo pueden ser aproximaciones a su valor razonable, principalmente cuando:

- Hayan tenido poca transformación biológica (por ejemplo, árboles plantados pocos días antes de la fecha de balance).
- No se espera que la transformación biológica tenga un impacto importante en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de una plantación de pinos con un ciclo de producción de muchos años)¹²².

Puede ocurrir que no exista un mercado separado para los activos plantados en la tierra, por ejemplo los árboles en una plantación forestal, pero puede existir un mercado activo para los activos combinados (activos biológicos mas la tierra). Para determinar el valor razonable o justo de los activos biológicos, se puede utilizar la información sobre los activos combinados, restando del valor justo de éste último, el valor justo de la tierra.

¹²¹ Trabajo mencionado en el Capítulo III en la sección valuación.

¹²² Ejemplos extraídos del Párrafo 24 de la NIC 41.

Jerarquía de criterios para establecer el valor razonable de activos forestales y productos forestales

1 El precio de cotización de mercado, si existe mercado activo para el activo forestal o el producto forestal.

2 Si no existe un mercado activo para el activo forestal o el producto forestal

- El precio de la transacción más reciente en el mercado;
- Los precios de mercado ajustados de activos similares;
- Las referencias del sector.

3 Si no existe ningún tipo de precio basado en el mercado (situación admitida sólo para activos forestales, pero no para los productos forestales):

- El valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo,

4 Los costes históricos:

- cuando haya tenido lugar poca transformación biológica
- cuando no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio.

5 Si se trata de activos combinados y no existe un mercado separado para los activos forestales físicamente adheridos a la tierra:

- El valor razonable de los activos combinados-valor razonable de los terrenos sin preparar-mejoras efectuadas en los terrenos,

10.6-Pérdidas y Ganancias

Se establece que las ganancias y pérdidas que surjan del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, así como las surgidas por los cambios en el valor razonable, menos los costos hasta el punto de venta, deben incluirse en el resultado del ejercicio en el que aparezcan.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola (que se lleva al valor razonable), menos los costos estimados hasta punto de venta, también deben incluirse como resultado (pérdida o ganancia) del periodo en que aparezcan.

10.7-Subsidios del Gobierno

La NIC 20 define subsidios gubernamentales como la asistencia que presta el gobierno en forma de transferencia de recursos a una empresa o clase de empresas con determinadas características.

La NIC 41 aborda el tema de subsidios del gobierno relacionado con activos biológicos, estableciendo que cuando una empresa recibe un subsidio incondicional del gobierno con respecto a un activo biológico que es medido al valor razonable menos los costos estimados al momento de la venta, la empresa debe reconocerla como un ingreso solo cuando este se vuelva exigible.

Si la subvención (relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta) es condicionada (el gobierno le exige ciertas condiciones para que pueda obtener dicho subsidio), la empresa debe reconocerla como ingreso solo cuando tenga una razonable seguridad de que se ha cumplido con las condiciones.

Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variados. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la entidad trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la entidad reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.

Para los casos que los activos biológicos se valúen a su costo, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, será de aplicación lo dispuesto en la NIC 20. Dicha NIC plantea dos tratamientos alternativos para la valuación de los activos biológicos (en este caso), que son deducir el subsidio gubernamental del valor del activo biológico o presentarlo como un ingreso diferido en el Estado de Situación Patrimonial. Además, agrega que el subsidio sólo se reconocerá en la medida en que exista una seguridad razonable de que la empresa cumplirá con las posibles exigencias previstas para la recepción del subsidio y que exista una seguridad razonable de que efectivamente será cobrado por parte de la empresa.

10.8-Información a Revelar

10.8.1-General

Se debe revelar la ganancia o pérdida total del periodo, por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

Además se debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos (por ejemplo una descripción para cada tipo de bosques), la cual puede ser narrativa o cuantitativa. Se aconseja presentar una descripción cuantitativa, distinguiendo entre los activos que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos (un ejemplo sería una distinción entre un bosque de pinos que se tiene para talar y obtener madera y un bosque de naranjos que se tiene para obtener frutos). Esto puede brindar información muy útil para evaluar ó analizar futuras alternativas, así como realizar proyecciones.

Las empresas agrícolas deben incluir como parte de la información publicada en los estados contables:

- La naturaleza de sus actividades incluyendo cada grupo de activos biológicos
- Mediciones no financieras o estimaciones de las cantidades físicas de:
 - cada grupo de activos biológicos al final del período.
 - producción agrícola del período.

Además se debe revelar:

- Los métodos y los supuestos significativos aplicados en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas al punto de corte y cada grupo de activos biológicos.
- El valor razonable menos los costos estimados en su punto de venta de los productos agrícolas cosechados durante el período, determinado al punto de corte.
- La existencia y valores contables de los activos biológicos cuya propiedad está restringida, y los valores contables de los activos biológicos que garantizan pasivos.
- El monto de los compromisos para el desarrollo o adquisición de activos biológicos.
- Las estrategias de manejo del riesgo financiero referido a la actividad agrícola.

Además la entidad deberá revelar una conciliación con los cambios en los importes en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo.

El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año.

10.8.2-Revelaciones adicionales para Activos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad.

Si el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad y se valúan los activos biológicos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro en el valor, se debe revelar:

- Una descripción de dichos activos biológicos
- Explicar la razón por la cual no se puede medir con fiabilidad el valor razonable.
- Brindar (dentro de lo posible) un rango de estimación dentro del cual se debe ubicar el valor razonable.
- El método de depreciación utilizado, así como las tasas y las vidas útiles utilizadas.
- El valor bruto en libros de la depreciación acumulada.

Si durante el periodo la entidad puede medir con fiabilidad activos biológicos que en periodos anteriores no lo había podido hacer, debe además revelar:

- Una descripción de dichos activos biológicos
- Una explicación de porque el valor razonable se ha vuelto mesurable con fiabilidad.
- El efecto de dicho cambio.

10.8.3-Subvenciones del Gobierno

En relación a las subvenciones establecidas por el gobierno la entidad debe revelar:

- La naturaleza y alcance de las subvenciones reconocidas en los estados financieros.
- Las condiciones no cumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno.
- Los decrementos significativos esperados en el nivel de subvenciones brindado por el Gobierno.

Debemos recordar que con la entrada en vigencia de la Ley 17.905 del 7 de octubre del 2005, los subsidios forestales correspondientes a la Ley 15.939 fueron eliminados para los nuevos proyectos presentados ante MGAP con posterioridad a la promulgación de la referida ley.

10.9-Comentarios finales

Como hemos venido diciendo, las normas contables adecuadas establecen que los activos agropecuarios, ya sean activos biológicos o productos agropecuarios deben ser valuados al momento inicial y a fecha de balance, esta medición debe ser efectuada a su valor razonable menos los costos estimados en el momento de venta, salvo que dicha valuación no sea fiable.

La contrapartida del reconocimiento de este valor en el activo debe ser efectuada en el estado de resultados, por lo que se estaría reconociendo una ganancia (pérdida) antes de su realización.

La referida NIC también se refiere al tratamiento contable a dar a las subvenciones otorgadas por el gobierno a ciertas actividades agropecuarias.

Con respecto a la valuación de los activos biológicos a su valor razonable debemos enfatizar acerca de la dificultad de su aplicación, sobre todo en nuestro país, la NIC considera como presupuesto que este siempre está disponible y es de conocimiento de las partes.

De acuerdo a estudios empíricos se ha notado que muchas empresas han adoptado como criterio de valuación de estos activos, el uso del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados, como estimación del valor razonable, criterio aceptado por la NIC en caso de que el valor razonable no sea fiable.

En contraposición a estos, podemos preguntarnos acerca de la aplicación de los costos históricos de producción, en la NIC encontramos que estos no son aplicables, salvo en etapas en donde los activos hayan tenido poca transformación biológica (por ejemplo, árboles plantados pocos días antes de la fecha de balance) o en las cuales no se espera que la transformación biológica tenga un impacto importante en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales).

Con respecto a las implicancias en materia fiscal en nuestro país, debemos observar que en la medida de que la actividad se encuentre exonerada de los Impuestos a la Renta y al Patrimonio, el criterio de valuación elegido no tendrá efectos notorios en la determinación de estos, quizás esto sea el motivo por el cual es un tema poco tratado a nivel tributario e inclusive por parte de la administración.

Entendemos que, debido al auge de la actividad esto iría cambiando, tomando cada vez más relevancia, además tengamos en cuenta los avances en la normativa fiscal

referentes a los precios de transferencia y las implicancias de la homogenización de un valor razonable para la actividad.

Podría tener un impacto mayor por ejemplo en el caso de que se considerasen gravados por IP a los productos forestales, una vez que estos han sido cosechados.

Consideramos que si en un futuro se gravara o se quitaran los beneficios fiscales a la actividad la valuación jugaría un papel importante en la determinación de estos tributos.

Bajo la hipótesis anterior y en particular para el caso de la imposición a la renta, consideramos que, si estos activos fueran valuados a su valor razonable, se reconocerían resultados fiscales antes de la realización de los mismos, aunque la suma del impuesto abonado una vez que estos se hayan realizado no debería cambiar de acuerdo a la elección de un método u otro de los mencionados, existiendo únicamente un desfase en la determinación y pago de los mismos.

Este desfase daría lugar a que se tengan que pagar los tributos aunque no se haya generado un ingreso real de efectivo, por consiguiente un costo financiero para la empresa.

Recordemos la posición de la administración en cuanto a que considera que se debe computar como renta, la diferencia de inventarios ocurrida entre principio y fin del ejercicio, valuando las existencias a costo de producción o precio de plaza, a opción del contribuyente.

En cuanto a la forma de cálculo del costo de producción se entiende que lógicamente incluye todos los gastos e insumos incurridos. Por tratarse de un circulante no corresponde efectuar amortizaciones. Conclusión que es aplicable a efectos del IP¹²³.

Al tratar la pérdida de los beneficios para el IP, la elección de un método u otro sí tendrá un efecto real sobre el impuesto, ya que las existencias determinadas por uno u otro serán notoriamente distintas en cada fecha de valuación y el resultado de la suma del valor del impuesto hasta la realización de dichos activos no será el mismo en cada caso.

¹²³ Consulta de DGI 2.725 de 15 de setiembre de 1.987.

**REDUCCIÒN DE GASES DE EFECTO
INVERNADERO - CERTIFICADOS DE CARBONO**

CAPÍTULO XI

11.1-Aspectos generales

El vertiginoso desarrollo de la humanidad ocurrido durante los últimos 150 años ha causado el agotamiento de recursos naturales y efectos nocivos sobre el ambiente. Uno de estos efectos -resultante de la quema de petróleo, la deforestación y otras actividades- ha sido la acumulación de ciertos gases en la atmósfera que podrían inducir un calentamiento global de la Tierra. Estos gases, entre los cuales se destacan el anhídrido carbónico, el metano y el óxido nitroso, son conocidos por el nombre de gases de efecto invernadero (GEI).

Si bien la ciencia aún no ha podido demostrar fehacientemente la existencia de un cambio climático causado por el hombre, y mucho menos la ocurrencia de los daños antes mencionados, los científicos concuerdan en aceptar que la atmósfera tiene una limitada capacidad para soportar GEI, y que dicho límite está muy cerca de ser alcanzado.

El reconocimiento de esa capacidad limitada desembocó en la adopción por 170 países - entre ellos Uruguay- de la Convención de Cambio Climático de las Naciones Unidas, y en la firma del Protocolo de Kyoto, que impone disminuciones obligatorias en las emisiones de GEI a 39 países industrializados.

Existe una cierta correlación positiva entre actividad económica y emisión de GEI. En general, los países de mayor ingreso son a la vez los de mayor emisión, aunque hay diversas excepciones a esta regla. Es deseable que la reducción en emisiones de GEI no resulte en menor actividad económica o en barreras para el desarrollo.

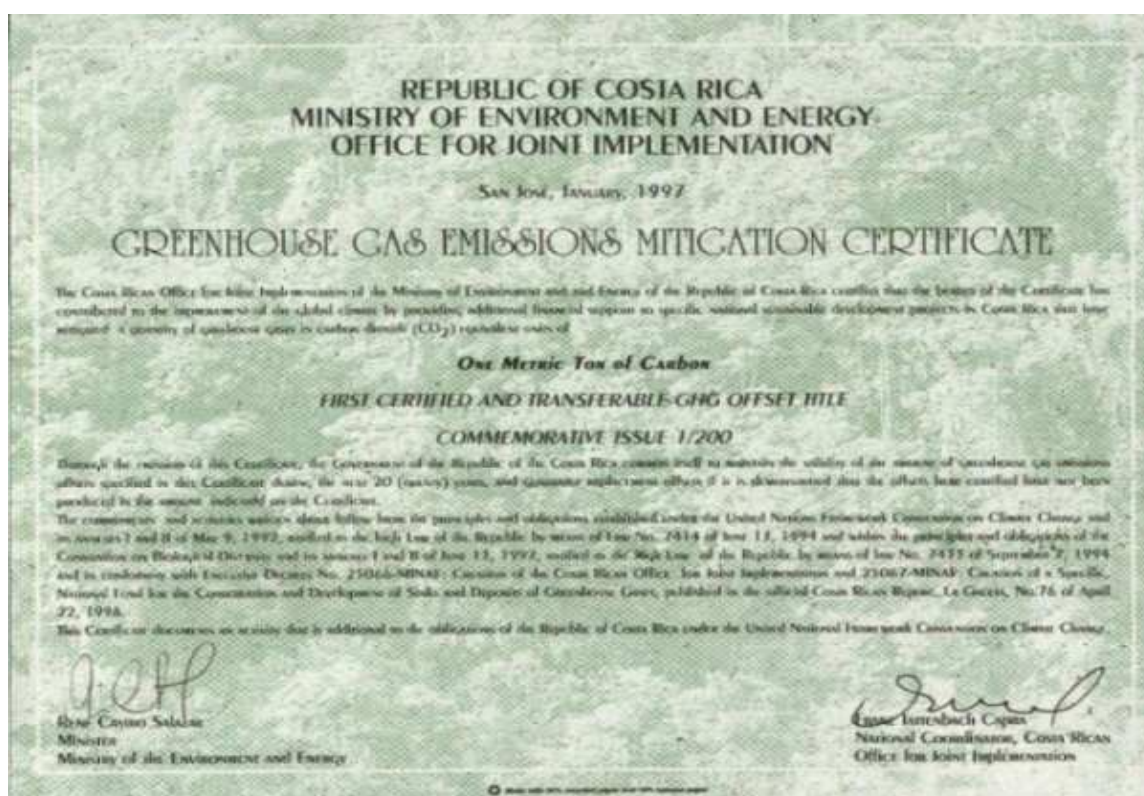
Existen diversas alternativas para reducir emisiones de GEI sin que ello implique fuertes impactos negativos sobre la producción. Entre ellas, cabe mencionar al uso de fuentes de energía renovable, el desarrollo de tecnologías que permiten una mayor eficiencia de uso de los combustibles fósiles, y la decarbonización de la energía (disminución de la emisión de GEI por unidad de energía utilizada). Un ejemplo de decarbonización es el uso de gas natural en reemplazo del petróleo, lo cual reduce las emisiones por unidad de energía en cerca de 30%.

El secuestro de anhídrido carbónico de la atmósfera a través del proceso de fotosíntesis es otro mecanismo reconocido como válido para compensar emisiones de GEI. La forestación y los cambios en el uso de la tierra que impliquen un flujo neto de anhídrido carbónico hacia el suelo o productos duraderos son formas sumamente eficaces y económicas de combatir el efecto invernadero.

La reducción de emisiones de GEI podría efectivizarse a través de diversos instrumentos de política tales como impuestos, regulaciones, promoción de nuevas tecnologías y otros como ser el uso de un mecanismo de mercado.

El uso de un mecanismo de mercado para resolver un tema ambiental tiene un exitoso antecedente en el mercado del dióxido de azufre en Estados Unidos, establecido en 1990 para combatir la lluvia ácida. Este mercado logró reducir a menos de la mitad las emisiones de este gas sin afectar de forma significativa la economía de las empresas que lo emiten.

El Protocolo de Kyoto, que establece una reducción de 5,2% en las emisiones de GEI de los países industrializados entre 1990 y 2008-2012, sentaría las bases para el establecimiento de un sistema internacional de comercio de permisos de emisión.



Certificado de secuestro de carbono emitido por el gobierno de Costa Rica en 1997.

El mercado del carbono parece estar siendo delineado no por un acuerdo internacional multilateral como el de Kyoto, sino por la acción de diversos agentes individuales que marcan el camino a través de sus iniciativas. La existencia del mercado se cimienta en la fijación de topes a las emisiones de GEI. Estos topes están siendo fijados voluntariamente por algunos países que entienden deben cumplir con sus obligaciones estipuladas por la Convención de Cambio Climático. Por otra parte, diversas empresas,

motivadas por la necesidad de presentar ante sus clientes una imagen de preocupación por el cuidado del ambiente, también están decidiendo voluntariamente disminuir sus emisiones de GEI.

11.2-Oportunidades para Uruguay

Uruguay es uno de los países que podrían obtener réditos potencialmente importantes con el desarrollo de un mercado del carbono. Para que ello suceda, sin embargo, se requiere de un proceso que comenzaría con la toma de conciencia acerca de las oportunidades, y se debería continuar con acciones concretas de gobierno, tanto a nivel interno como en el ámbito de la diplomacia. Estas acciones definirían las reglas de juego para el desarrollo de un sistema de comercio.

Con la ratificación por Ley del Protocolo de Kyoto (Ley 17.279) se le ha abierto al Uruguay y a sus industrias la oportunidad de participar de un nuevo e interesante mercado financiero. El Protocolo, suscrito por la mayoría de los miembros de la comunidad internacional, le impone a los países industrializados la obligación de reducir las emisiones de gases con efecto invernadero.

Para cumplir con esta meta podrán no sólo acreditar reducciones de sus propios gases sino adquirir “reducciones de gases” hechas por industrias en países en vías de desarrollo. Utilizando el llamado “Mecanismo de Desarrollo Limpio” ciertos sectores industriales que acrediten la reducción de gases con efecto invernadero podrán tramitar la obtención de “Bonos de Carbono” que podrán ser luego vendidos a diversos potenciales compradores.

Los CERs¹²⁴(certificates of emissions reductions-certificados de carbono) pueden ser comercializados libremente y serán finalmente utilizados por los países industrializados firmantes del Protocolo para dar cumplimiento a las obligaciones asumidas bajo el Convenio Marco de Kyoto.

Un MDL (Mecanismo de Desarrollo Limpio) provee además varias ventajas para las empresas o industrias que decidan implementarlo, como ser, una herramienta de imagen y marketing corporativos inmejorables y una apuesta al desarrollo del país mediante la inversión en plantas y tecnologías modernas.

124 De acuerdo con lo establecido por los "Acuerdos de Marrakech" y el Protocolo de Kyoto, el CRE es equivalente a una tonelada métrica de dióxido de carbono.

Entre los principales mecanismos por los cuales el país podría generar certificados de reducción de emisiones comercializables a nivel internacional se encuentra la plantación de bosques¹²⁵.

La plantación de bosques con especies de rápido crecimiento aparece como la oportunidad más inmediata y cuantitativamente más importante. La capacidad de secuestro de carbono es del orden de 5 a 7 ton C/ha/año en la madera, y de 1-2 ton C/ha/año en el suelo. Si bien el proceso de plantación propiamente dicho puede resultar en una emisión neta de anhídrido carbónico hacia la atmósfera, la misma es de naturaleza transitoria. Luego de un tiempo de implantado el bosque, la actividad fotosintética de los árboles comienza a producir una acumulación de carbono en los tejidos leñosos, y en el suelo, superando largamente dicha emisión neta inicial.

Uruguay actualmente cuenta con los siguientes proyectos de MDL en funcionamiento: un proyecto referido a la sustitución de combustible fósil por cáscara de arroz para la fabricación de cemento, otro referido a la captura del biogás originado en el relleno sanitario de residuos sólidos de Montevideo y un último que consiste en generar energía eléctrica a partir de biomasa en la fábrica de Botnia¹²⁶.

11.3-Proceso y venta de los CERs

Una vez analizada la viabilidad técnica y económica financiera de una determinada actividad a la luz del MDL se inicia el denominado "Ciclo de proyecto MDL". Se trata de un proceso complejo que incluye un mecanismo de aprobación en fase nacional del país huésped (Uruguay, en este caso) y del país industrializado que corresponda, si interviene alguno en el proyecto, y un proceso de análisis y registro del proyecto en fase internacional ante la Junta Ejecutiva del MDL. El Ministerio de Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (a través de la Unidad de Cambio Climático) es la autoridad designada en nuestro país para la emisión de los CERs.

De acuerdo con el Centro Andino para la Economía en el Medio Ambiente, la operación de venta de los CERs se realiza de la siguiente manera:

- El dueño formula un proyecto MDL, de acuerdo con las reglas de los Acuerdos de Marrakech.
- El país anfitrión evalúa el proyecto y otorga aprobación nacional.

¹²⁵ Ver "Requisitos para la presentación nacional de un proyecto MDL a la DINAMA" en www.cambioclimatico.gub.uy.

¹²⁶ Revista Redes del 12 de diciembre de 2008.

- El dueño del proyecto firma un contrato de compraventa de CERs con el comprador.
- El proyecto se implementa.
- La Entidad Operacional Designada verifica la reducción de emisiones y envía un reporte de verificación y certificación de la cantidad de CERs a ser emitidos.
- La Junta Ejecutiva de la CMNUCC¹²⁷ emite los CERs en un plazo de 15 días, siempre que no haya petición de revisión.
- El comprador de CERs efectúa el pago completo de los CERs según lo acordado en el contrato.

11.4-Tratamiento tributario

Las principales teorías expuestas respecto de la naturaleza jurídica de los CERs consideran a los mismos ya sea como activos intangibles, commodities, recursos naturales o subvenciones del gobierno.

A nivel internacional aún no hay un consenso sobre el tratamiento contable o tributario para los CERs.

Actualmente no existe una posición que haya sido emitida por parte de la administración tributaria a nivel nacional en cuanto a este tema, consideramos que podría ser una opción que el CER constituye un intangible, un activo producto de la implementación de un proyecto de MDL, el cual puede negociarse en un mercado predeterminado, a un precio preestablecido.

En cuanto a considerarlo como un intangible, nos pareció oportuno los comentarios efectuados por el Cr. Pablo Segalera y Dra. Mariana Barúa.

“Según las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual la misma espera obtener beneficios económicos futuros.

Por otra parte, la NIC 38 define activo al intangible como "activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física".

¹²⁷ Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático.

Claramente no se trata de un activo monetario puesto que según las normas contables estos son el dinero en efectivo y otros activos por los cuales se reciben a cambio cantidades fijas de dinero.

También podemos asegurar que carecen de apariencia física, puesto que aunque puedan estar contenidos en algún soporte físico (documentación), la sustancia material del elemento no es lo que realmente le da el valor sino su componente intangible.

Respecto de la identificabilidad del activo el párrafo 12 de la mencionada NIC establece que un activo satisface este requisito cuando: (i) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación o (ii) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.”

En caso de concordancia con esta posición se menciona además que, según el artículo 94 del Decreto 150 del 2007, como intangibles la empresa propietaria debe computarlos en su activo una vez generados y amortizarlos en un período de 5 años, sin aplicar revaluación alguna, el reconocimiento de este activo implica un incremento patrimonial para la empresa, lo cual implica una ganancia computable para la renta bruta para el IRAE, siendo en principio un activo gravado por IP también.

Ante la situación descrita en el párrafo anterior lo que habría que definir es a que valor debo reconocer el referido intangible a efectos fiscales ya sea valor razonable o su costo, lo que me va a permitir articular de distintas maneras el reconocimiento de las rentas en el tiempo.

Al momento de la enajenación de los mismos dentro de territorio uruguayo (situación poco probable de acuerdo al mecanismo de los mismos, sobre todo se espera que sean vendidos a entidades extranjeras, pues en Uruguay aún no se ha implementado un sistema de limitación de emisiones), no reviste de mayores dudas que la operación estará gravada por el IVA a la tasa del 22% y computará como renta bruta para el IRAE el monto que surja de la diferencia entre el valor de venta y el valor fiscal, tratamiento con el que personalmente concordamos.

En caso de enajenación de los mismos a una entidad del exterior, de acuerdo a opiniones emitidas por otros interesados que han estudiado más el tema, la operación podría

considerarse como una exportación a efectos del IVA y por lo tanto se aplicará el régimen de exportadores.

Esta hipótesis, en principio, es en parte rechazada por algunos autores, por ejemplo Blanco¹²⁸ entiende que debe concluirse que la exportación de bienes afectos del IVA sólo comprende a los bienes corporales muebles, realizando una interpretación sistemática del concepto de exportación.

Para esto se remite a la definición del Código Aduanero, en la cual se refiere a una operación que tiene por objeto “mercaderías”, entendiéndose estas últimas como sinónimo de “bienes muebles corporales”, por lo tanto no aplicable a los intangibles.

Sin perjuicio de esto, la administración ha resuelto en parte esta controversia a través de sendas Consultas publicadas¹²⁹, en las cuales dio a conocer su posición de que la venta de bienes inmateriales al exterior puede cumplir con el concepto de exportación, por ejemplo para el caso del software cuando este es vendido “in totum”.

Entendemos que estos planteos podrían ser aplicables a la venta de CERs, ya que en el momento de su venta se traspasa la propiedad de los mismos al adquiriente, por lo que no se estaría tratando de una licencia o derecho a su utilización.

Con respecto al IRAE, algunos entienden que la fuente generadora de rentas en el caso de intangibles debe considerarse en el lugar de aprovechamiento económico del mismo y por lo tanto al ser a una entidad no residente y para su utilización fuera de Uruguay, podríamos concluir que se trata de una renta de fuente extranjera y por lo tanto no gravada.

Estos extremos nos parecen correctos en la medida que se entienda que se le está prestando un servicio u otorgando un derecho de uso al adquiriente sin el traspaso del dominio de ningún bien. En la medida que esto no se cumpla deberíamos centrarnos en la fuente de esta renta, respecto de la cual, en principio, nos inclinamos a considerar que corresponde a una actividad desarrollada en el país, por lo tanto alcanzada por este impuesto, sin perjuicio de posibles exoneraciones.

¹²⁸ Andrés Blanco “El impuesto al valor agregado” Volumen I, Fundación de Cultura Universitaria 2001-pág 285.

¹²⁹ Consulta de DGI 4.578 de 21 de marzo de 2006 y Consulta de DGI 3.879 de 26 de octubre de 1999.

Con respecto a esto último existe otra opinión¹³⁰ la que sustenta que los CERs provenientes de actividades de forestación, podrían considerarse exonerados, por tratarse de un producto de la explotación de bosques, bajo el marco de la Ley Forestal.

Esta posición podría encontrar ciertos detractores ya que la obtención de estos instrumentos no depende solo de la explotación de dichos bosques sino de todo un proceso, requerimientos y voluntades de distintos organismos, pero por otro lado sería un incentivo más que se sumaría al resto de los aplicables a la actividad forestal.

Por otro lado se podría entender que la obtención de los mismos no se encuentra comprendida en las definiciones de explotación forestal o agropecuaria que hemos visto a lo largo del presente trabajo.

Inclusive podríamos llegar a imaginar que en la medida de que los procesos MDL, se formalicen más en nuestro país, y se llegase a poder reconocer un crédito contra el emisor de estos certificados, otras soluciones podrían ser utilizadas, como por ejemplo asemejar estos certificados a subvenciones (por tratarse de menores costos de implantación de los bosques) o extender ciertos tratamientos que son utilizados en nuestro país, como ser el que se le aplica los créditos provenientes de la exportación de vehículos terminados o semiterminados, ensamblados en el país, o de autopartes de origen nacional (Decreto 316 de 7 de diciembre de 1992), los que pueden ser comercializados libremente luego de obtenidos¹³¹.

Como corolario queremos expresarnos en el sentido de que este es un tema nuevo y que como todo principio suelen haber casi tantas interpretaciones como intérpretes, por lo que nuestra idea no es concluir al respecto del tratamiento fiscal a otorgar, sino marcar ciertos lineamientos que se podrían seguir.

Por otro lado interesa el otorgamiento de posibles beneficios e incentivos por parte del gobierno en el sentido de contribuir con políticas de promoción de la protección del medio ambiente, por lo que podría haber novedades en el futuro en cuanto al tratamiento a otorgar a los CERs.

130Cr.Félix Abadi Pilosof-Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria, Revista tributaria 204-pág 311.

131 La DGI expuso su postura a través de la Consulta 4306 de 1 de julio de 2007.

CONCLUSIONES

Como vimos en los primeros capítulos, la actividad forestal ha experimentado un crecimiento muy importante en los últimos años, tanto a nivel mundial como local, lo cual ha llevado a que la participación de dicho sector en las diferentes economías haya aumentado considerablemente.

Históricamente nuestro país ha procurado incentivar el desarrollo de determinados sectores o actividades a través de la concesión de diferentes beneficios fiscales. Una de estas actividades ha sido la forestal, la cual como hemos desarrollado, ha contado con numerosos beneficios tales como, exoneraciones de renta, de patrimonio y de contribución inmobiliaria rural, así como determinados subsidios. Éste marco jurídico, junto con las favorables condiciones ambientales, generaron un entorno muy atractivo para los inversores, conquistando y concretando de esta forma, inversiones nacionales y extranjeras.

Esto generó en nuestro país un aumento, de las superficies plantadas, de las exportaciones y la reducción de las importaciones de productos forestales, entre otros.

Es un hecho real, la formación de una cadena forestal interdependiente, la que juega un papel estelar en la economía del país, como generadora de empleo, valor agregado y por lo tanto ingresos.

En Uruguay, como en los restantes países en vías de desarrollo, dicha actividad se ha visto favorecida por el incremento de la demanda de los países desarrollados. Esto es debido al elevado aumento del consumo de los países, particularmente de productos derivados de la actividad forestal.

Como consecuencia de esto, a su vez se incrementó la contratación de servicios vinculados con la forestación, fomentando la creación de pequeñas empresas, las que han sido requeridas por los empresarios forestales; generando así, un mercado creciente de empresas contratistas y subcontratistas.

Hemos observado que el sector se ha consolidado, las tierras de baja productividad en zonas de prioridad forestal se han ocupado en su mayoría, llegando a aumentar mucho el valor de las mismas, temiéndose inclusive que esta actividad desplace a otras tradicionales.

De un tiempo a esta parte, los referidos beneficios han ido disminuyendo paulatinamente, prueba de ello, fue la eliminación de subsidios creados para impulsar la inversión en la forestación. Asimismo, continuando con esa línea, la entrada en vigencia de la reforma tributaria y demás leyes, efectuaron modificaciones a la tributación del sector, tendientes a reducir parte de los beneficios a su instalación.

A su vez, es menester aclarar que muchos beneficios continúan existiendo, aunque estos apuntan más a fortalecer las etapas siguientes a la plantación forestal, fomentando la productividad y la calidad de los productos, abriendo el camino hacia la generación de un mayor valor agregado de origen nacional.

Notamos que cada vez se intenta que este sector y en particular las grandes inversiones tengan un tratamiento igual al resto de las empresas que actúan en el país, más allá de las exoneraciones particulares y regímenes especiales con los que cuentan, lo que consideramos adecuado, así como consideramos acertadas y justas las nuevas medidas de incentivo a la inversión en el sector industrial y de servicios en general, aplicable a empresas ya existentes, propulsadas por la Ley 16.906 y su reglamentación (beneficios que no han sido analizados en el presente trabajo).

También notamos un intento del gobierno por formalizar la actividad y aclarar el panorama gris existente alrededor de las mismas, entre estos podemos notar la nueva Ley de Tierras, o la designación de estas empresas como agentes de retención en ocasión de la adquisición de determinados bienes y servicios.

Nos parece muy importante lo referente a los precios de transferencia, apuntando a un justo tratamiento tributario y una correcta gravabilidad del producto de las actividades en nuestro país.

Como es de público conocimiento la administración fiscal ha ido evolucionando y siendo más estricta en sus controles y requisitos de información, también se puede observar un acercamiento a las normas contables adecuadas y a informes contables certificados en función de las mismas. Hecho este que nos hace reflexionar acerca de la importancia del conocimiento de los criterios contables a adoptar por las empresas del sector forestal y su impacto en la tributación de las mismas.

Quizás este aspecto sea uno de los que con menor cantidad de antecedentes claros se cuenta en nuestro país, probablemente a raíz de que siempre se consideró que toda la actividad forestal estaba exonerada, y que era un sector incipiente en la vida económica del país.

Es claro que las opiniones acerca de las políticas utilizadas por el gobierno, son distintas, y divididas, nosotros desde nuestro punto de vista creemos como un intento válido y cuyo resultado último todavía no puede ser juzgado, lo tangible es que el sector y la cadena forestal es un hecho.

Lo cierto es que el sector es hoy en día, motor de la economía, fuente indudable de empleo, factor gatillante de otros sectores por lo tanto de ingresos fiscales, juega un rol importantísimo en el desarrollo de tecnologías en nuestro país, destacando el “know how” que ha traído consigo y que han confiado a empresas, técnicos y profesionales de nuestro país, conocimiento valioso que no se podrán llevar.

De aquí en más el futuro de la industria no es cierto, plagado de desafíos y oportunidades, aunque se espera mucho de esta, quizás sea el próximo paso, el desarrollo de la infraestructura necesaria para su crecimiento, nuevos medios de transporte y estructuras, carreteras, vías férreas, puertos, etc.

Solo nos resta esperar para ver, lo cierto es que las acciones para recoger frutos y que el producto redunde en beneficio de todos, han sido tomadas y continúan siendo tomadas, la piedra fundamental ya ha sido colocada en su lugar...

BIBLIOGRAFIA

- Japan Forestry Agency / FAO Production Yearbook 2006.
- Thomas Robert Malthus. “An Essay on the Principle of Population” 1798.
- Boletín N° 118 del WRM, mayo de 2007.
- Dr. Gimeno, José; Cr. Morelli, Pablo; Ing. Agr. Ricci, Carlos. “Relevamiento critico de antecedentes para el diseño de una política tributaria para el agro”. Centro de Estudios para la Democracia Uruguay, 1989
- Mazz, Addy. “ Tributos al Agro” Montevideo 1.994.
- Gimeno Sanz, José M. “Algunos principios e implicancias básicas del impuesto agropecuario a la producción mínima exigible (IMPROME)”. Revista Tributaria, Tomo I N° 1, julio-agosto 1974.
- Costa, Ceferino. “Reflexiones sobre las rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) y en el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO)”. Revista Tributaria, Tomo XIII, N° 70. Enero-febrero, 1986.
- Bero, Federico; Dentone, Carlos. “La Reforma Tributaria, Impuestos Agropecuarios” Montevideo, 1980.
- Informe Coyuntura 2006-área de coyuntura, instituto de economía de la facultad de ciencias económicas y de administración, universidad de la república.
- Hillis, W.E.; Brown, A.G. “Wood Quality and Utilization in Eucalypts for wood production”. Ed. CSIRO/Academic Press. New South Wales 1984.
- Mantero, C. “Sistemas agroforestales en Uruguay” Notas técnicas N° 23 Facultad de Agronomía. Montevideo 1995.
- Anuario Estadístico Agropecuario 2008-DIEA/MGAP.
- Autores Varios. “Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa” Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo 1999.
- Jèze. “Cours èlémentaire de science et legislation financiers” Paris. Giard 1912.
- Costa, Valdés. “Instituciones de Derecho Tributario”. De Palma Buenos Aires 1992.
- Carnelutti. “Sistema de derecho Procesal Civil”. tomo I. Buenos Aires. Pág. 29.
- Dino Jarach. “El hecho imponible”. Pág 63.

- Amílcar De Araujo Falcao "El hecho generador de la obligación tributaria" Pág 2.
- Sainz De Bujanda, F. "Análisis jurídico del hecho imponible". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966."Teoría jurídica de la exención tributaria". XI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1964.
- Kelsen Hans. "Teoría pura del derecho". Ed. Pàrana, México 1997.
- Du Pasquier, Claude. "Introducción al Derecho". Ed. Jurídica Portocarrero SRL. 5ª edición. Lima, 1994.
- Cr. Abadi Pilosof, Félix "Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria", Revista tributaria N° 204. Mayo-junio 2008.
- NIC 41-Activos biológicos y prácticas Europeas de aplicación-Diciembre 2008-KPMG en Chile.
- Dr. Valdés Costa, Ramón. "Régimen de las Contribuciones de Seguridad Social en el Código Tributario".
- Cr. Abadi Pilosof, Félix; Pereira Campos, Santiago. "Hecho generador de las contribuciones especiales de seguridad social: Ley N° 16.713: nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria)". Revista Tributaria N° 143. Marzo – abril 1998.
- Saldain, Rodolfo "Beneficios laborales y seguridad social en la reforma tributaria". 2007.
- Faget Prati, Alberto. "Impuesto a la enajenación de productos agropecuarios". Revista Tributaria N° 63. Noviembre-diciembre 1984.
- Bonomi, Diego. "Opción entre IRA e IMEBA". Revista Tributaria N° 145. Julio-agosto 1984.
- Giampietro Borrás, Gabriel "Contribución inmobiliaria en el Uruguay", Fundación de Cultura Universitaria 1971.
- Mazz, Addy. "Cuantificación de la obligación tributaria en el impuesto de Contribución Inmobiliaria". Revista Tributaria N° 115. Julio-agosto. 1993.
- Lucas, Gonzalo; Labandera, Pablo "Precios de transferencia y valor en Aduana: dos instrumentos jurídico-tributarios de ineludible coordinación". Revista Tributaria N° 202 Enero.-Febrero. 2008.

- Francesca Balzani, “El transfer pricing” Curso de Derecho Tributario Internacional, V. Uckmar.
- “Reglamentación de precios de transferencia”, presentado por Guyer & Regules, de 28 de enero de 2009.
- Cr. Serván Bauzón, Guillermo. “Filiales y sucursales”,. Rev. de la AEU, T. 67. Montevideo, 1981.
- Arcia Nodari, Sebastián.-“Precios de transferencia en el Uruguay”. Revista Tributaria N° 141. Noviembre-diciembre 1997.
- Blanco, Andrés “El impuesto al valor agregado” Volumen I, Fundación de Cultura Universitaria 2001.