

# INCIDENCIA DE LOS GRAVÁMENES APLICADOS A LA COMERCIALIZACION DE FRUTAS Y HORTALIZAS EN EL URUGUAY



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración – UDELAR  
Cátedra de Economía Aplicada a la Empresa

Trabajo Monográfico para la obtención del Título de Contador Público  
Plan 1990

MARIA INES DEL REY GARDINI

ZORAIDA FREGENAL CUADRO

VALERIA STAGNO RODRIGUEZ

Tutor – Prof. Cr.Ec CARLOS VIERA

Montevideo  
URUGUAY  
Junio, 2010

## **ABSTRACT**

El presente trabajo refiere a la incidencia de los aspectos tributos en el comercio nacional de frutas y hortalizas. En esta actividad, los grandes cambios que se han dado en la tecnología; la migración de los individuos a la ciudad; en la vida cotidiana y en las estructuras familiares; en los nuevos hábitos de consumo hacia una vida más saludable, han impactado fuertemente en la producción, en el comercio, y en la logística. Nuestro propósito es analizar cuál ha sido su reflejo en los aspectos tributarios del sector.

Otro factor a tener en cuenta, y que también ha ejercido influencia en estas áreas, son las condiciones climáticas, provocando entre otras cosas, una demanda insatisfecha que ha obligado al gobierno nacional a adoptar medidas tributarias tendientes a dar fluidez a la comercialización de frutas y hortalizas.

En este trabajo hemos analizado la evolución que ha venido experimentando la normativa tributaria sobre el sector, asociada a las características generales como particulares del mismo, dado por la competitividad, los precios y la estructura del mercado.

Finalizando nuestro análisis, establecemos conclusiones referidas a si la normativa tributaria beneficia o no, el fortalecimiento del comercio nacional del tema que nos concierne.

## **INDICE GENERAL**

1.	Conceptos previos. . . . .	5
2.	Reseña histórica. . . . .	10
3.	Marco Teórico y Aplicaciones al Tema. . . . .	16
3.1.	Estructura de mercado. . . . .	16
3.2.	Las cinco fuerzas de Porter. . . . .	20
3.3.	Principios de Administración del Sistema Tributario. . . . .	24
4.	Características del sector. . . . .	28
4.1.	Descripción del funcionamiento del sector. . . . .	28
4.2.	Canales de distribución. . . . .	31
4.3.	Precios – Causas. . . . .	34
5.	Aspectos tributarios. . . . .	40
5.1.	Impuesto al Valor Agregado. . . . .	40
5.2.	Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales. . . . .	43
5.3.	Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios. . . . .	43
5.4.	Impuesto al Patrimonio. . . . .	44
5.5.	Impuestos Aduaneros. . . . .	45
5.6.	Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (C.E.S.S.). . . . .	47
5.7.	Impuestos municipales (contribución inmobiliaria). . . . .	48
6.	Análisis tributario del sector agropecuario. . . . .	50

7.	Conclusiones. . . . .	57
8.	Anexos. . . . .	65
9.	Bibliografía. . . . .	87

## **INTRODUCCIÓN**

Nuestro propósito es describir cuales son los distintos gravámenes en la comercialización de frutas y hortalizas en su estado natural, y analizar su incidencia sobre el sector, abarcando toda la cadena productiva desde el productor hasta el consumidor final. Implica incluir los aspectos tributarios en el accionar de los distintos agentes que intervienen como ser, el productor, el comisionista, los supermercados, los feriantes y los almacenes minoristas.

Estudiaremos como inciden dichos aspectos sobre el sector, evaluando la trascendencia de los mismos. A partir de ello extraeremos conclusiones sobre la incidencia de los impuestos en el desarrollo de la actividad.

El análisis se llevará a cabo en el ámbito nacional y se enfocará en determinar qué relación existe entre los tributos y la comercialización de frutas y hortalizas, únicamente, en su estado natural. Nuestro estudio abarcará los últimos años, período durante el cual entendemos hubieron grandes cambios a nivel impositivo, a nivel comercial, en los hábitos alimenticios, y más.

Para poder determinar si los tributos afectan o no, ya sea positiva o negativamente al sector, procederemos a analizar la normativa que reglamenta a cada uno de los impuestos alcanzados por dicha actividad,

recurriremos a las teorías económicas y tributarias , que sean de aplicación al caso (Las Cinco Fuerzas de Porter ; Análisis Cr. Andrés Blanco) solicitaremos datos estadísticos (Dirección General de Impositiva, Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca); relevaremos informes y trabajos publicados ( Ingeniero Agr. Pablo Pacheco y Carlos Pérez Arrarte); realizaremos entrevistas a idóneos en la materia (Trabajo Ing. Agr. Pablo Pacheco - Mercado Modelo; Ing. Agr. Álvarez – Mercado Modelo; Ing. Dante Giosa – DIGEGRA; Ing. Tamber – MGAP); para luego poder contrastarlo con la realidad y poder llegar de esta manera, a lo que es nuestro objetivo.

En el primer Capítulo de este trabajo, definiremos algunos conceptos que serán de utilidad para la interpretación del trabajo: productos agrarios; canales de distribución; mercado; productores; intermediarios; supermercados; frutas, hortalizas y hortalizas en su estado natural; gravámenes; tributo; impuesto; tasa; contribución especial.

Seguidamente en el Capítulo 2, explicaremos brevemente la evolución del sector agrario de frutas y hortalizas, así como también, los cambios experimentados en la tributación con motivo de las distintas reformas que se han venido dando a lo largo de estos últimos 20 años.

Luego en el Capítulo 3 el lector podrá encontrar el marco teórico utilizado (teorías económicas, trabajos de análisis publicados); como herramienta para la comparación y aplicación a la realidad.

Por su parte en el Capítulo 4, haremos una breve descripción de la actividad. Hablaremos del funcionamiento del sector, cómo opera el Mercado Modelo, qué papel juega en la comercialización de frutas y hortalizas; cómo llegan los productos al consumidor final, cuáles son los distintos canales de comercialización; cómo se determinan los precios.

En el Capítulo 5 del presente trabajo, identificaremos los gravámenes que aplican al sector: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta de Actividades Empresariales (IRAE); Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA); Impuesto al Patrimonio (IP); Impuestos Arancelarios; Contribuciones (Inmobiliarias Rurales); Contribuciones a la Seguridad Social (BPS); describiendo la normativa pertinente a cada uno de ellos.

El contenido del Capítulo 6 sobre el análisis que efectuaremos del sector a partir de la información obtenida como resultado de las investigaciones realizadas y la lectura de los textos seleccionados, descartando aquellos impuestos que por su carga fiscal, no resultan determinantes en nuestro estudio.

Finalmente en el Capítulo 7, mencionaremos las conclusiones del trabajo como resultado de la aplicación del marco teórico a la realidad del sector. Determinaremos finalmente que tipo de incidencia atribuimos a los tributos sobre la actividad productiva y comercial del sector.

## 1. CONCEPTOS PREVIOS

**Comercialización agraria o productos agrarios**: es el proceso que lleva a los productos agrarios desde la explotación agraria hasta el consumidor. (Bibliografía: CALDENTEY 1992. Comercialización de Productos Agrarios 4ª Edición. Editorial Agrícola Española S.A. Madrid).

**Canales de distribución**: son todos los medios de los cuales se vale la Mercadotecnia, para hacer llegar los productos hasta el consumidor, en las cantidades apropiadas, en el momento oportuno y a los precios mas convenientes para ambas partes.

Son las distintas rutas o vías que los productos toman, para acercarse cada vez más hacia el consumidor o usuario final de dichos productos. (Bibliografía: GOMEZ R., Francisco: Mercadotecnia en Venezuela; KOTLER, Philip y Fundamentos de Mercadotecnia – México; [www.monografias.com](http://www.monografias.com)).

**Mercado**: en términos económicos generales el mercado designa aquel conjunto de personas y organizaciones que participan de alguna forma en la compra y venta de los bienes y servicios o en la utilización de los mismos. Para definir el mercado en el sentido más específico, hay que relacionarle

con otras variables, como el producto o una zona determinada (Bibliografía: Concepto de Mercado y sus Tipos de Diego Osorno).

**Productores**: personas o grupo de personas, ya sea de carácter público o privado, que transforman los recursos en productos útiles (Bibliografía: Productores – Economía – Internet).

**Intermediarios**: son todos aquellos eslabones que representan a los Canales de Distribución, y que están colocados entre los productores y consumidores o usuarios finales de tales productos, añadiendo a los mismos los valores o utilidades de tiempo, lugar y propiedad. Se caracterizan por hacer llegar los productos a los consumidores y facilitarles su adquisición, aumentando en un cierto porcentaje los precios de venta, como pago de sus servicios (Bibliografía: ídem canales distribución)

**Supermercado**: establecimiento que tiene como principal finalidad acercar a los consumidores una importante variedad de productos de diversas marcas, precios y estilos.

**Frutas**: son los frutos o partes carnosas de órganos florales que han alcanzado el grado de madurez adecuado y que son aptas para el consumo humano (manzana, pera, plátano, naranja,...)

**Hortalizas:** aquellas partes de los vegetales en estado fresco, que bien crudas, conservadas o preparadas de diversas formas, se utilizan directamente para el consumo humano (zanahorias, cebolla, tomate,...). El término hortaliza incluye a las verduras y excluye a las frutas y a los cereales.

**Verduras:** son hortalizas en la que la parte comestible son los órganos verdes de la planta como los tallos o las hojas (acelga, espinaca,...). Dentro del grupo verduras también se incluyen las legumbres verdes (guisantes y las habas). (Bibliografía: Química y Análisis de Alimentos. Curso 06/07. Escuela Superior de Ciencias Experimentales y Tecnología. España).

**Estado natural:** Aquellas que no hayan sufrido procesos tales como: picado, lavado con desinfectantes o alguna otra transformación que requiera una denominación especial del producto (Resolución N° 5098/2002 Arq. Mariano Arana, Dra. María Julia Muñoz)

**Gravámenes:** Del latín gravamen, un gravamen es un carga, una obligación, un impuesto o tributo que se aplica a un inmueble ,a un caudal ,a un bien y al uso que se hace de estos.

**Tributos:** el Código Tributario lo define en su art. 10 “es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de un poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus funciones...”

Es decir es una obligación de dinero (prestación pecuniaria), de carácter homogéneo (Estado en su poder de imperio) y cuya finalidad es financiar la actividad del Estado.

Dentro de los tributos tenemos tres categorías: Impuesto, tasa, y contribuciones.

**Impuesto:** Art. 11 Código Tributario. “Es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”

**Tasa:** Es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.

**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 ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

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

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

**Arancel**: es un impuesto que el gobierno exige a la entrada de productos extranjeros con el objeto de elevar su precio en el mercado interno, y así proteger los productos nacionales para que no sufran la competencia de bienes más baratos. Cada país establece los tipos de arancel que aplica a cada mercancía recibida desde el exterior, pudiendo establecerse acuerdos multilaterales entre algunos países para compensar el arancel de ciertos productos con otros.

## **2. RESEÑA HISTÓRICA**

A lo largo de los años, se han ido generando grandes cambios en lo que respecta a la comercialización de frutas y hortalizas, motivados por el aumento en el tamaño de las empresas y su interés por participar activamente en el diseño del producto alimentario, dejando de ser un producto agrario con servicios añadidos para convertirse en un producto que tiene, como insumo, a los productos agrarios. Es decir aquellas frutas y hortalizas con un grado mínimo de procesamiento (denominadas cuarta gama) y que hoy constituyen un rubro menor dentro de la oferta de frutas y hortalizas frescas pero con expectativas de crecimiento.

Otra de las razones de dicha evolución, es que las empresas más que enfocarse hacia la producción, lo están haciendo hacia el marketing, basándose en las necesidades del consumidor, a través del desarrollo de estrategias comerciales agresivas como ser publicidad, marca, calidad, nuevos productos, etc.

En lo que se refiere a la distribución de los alimentos, en un principio los productores, tanto granjeros como agricultores comercializaban su producción de frutas y hortalizas, principalmente en mercados callejeros y lugares públicos.

Desde el año 1937, la mayor parte del comercio se concentraba en el Mercado Modelo, y de allí se dirigía a dos grandes puntos, por un lado los almacenes de barrio, verdulerías y puestos, y por otro lado, las ferias. El consumidor final tenía una estructura familiar clásica, donde la mujer no tenía gran participación en el mercado laboral, tenía mayor tiempo para dedicarle a las comidas más elaboradas.

Los cambios en los gustos, hábitos alimenticios, estilos de vida y de trabajo han significado en su conjunto, el surgimiento de nuevas exigencias por parte de los consumidores y del mercado en lo que respecta a normas técnicas y medio ambientales lo que hacen a la calidad, modificando los patrones de competitividad tradicionales. Es a partir de estos cambios que se comienzan a comercializar las frutas y hortalizas en supermercados y grandes superficies, reduciendo así el número de comercios tradicionales.

Respecto a la evolución de los tributos en el sector agropecuario, comenzaremos con los primeros impuestos en el sector. A nivel impositivo el primer impuesto fue el IMPROME (Impuesto a la Productividad Media Exigida), que gravaba la renta potencial. Un impuesto a la renta potencial busca que, a mayor producción menor carga tributaria, pretendiendo así promover la explotación del factor tierra. La productividad de este factor, se estableció a través de un índice CONEAT (Comisión Nacional de Estudios Agropecuarios de la Tierra) promedio 100. Si se está por encima del

promedio, la tierra es más productiva, por lo tanto, la carga tributaria es mayor. Lo contrario sucede al producir por debajo del promedio.

1200 há índice CONEAT 100= 1000 há índice CONEAT 120= 2000 há índice CONEAT 60

Por ejemplo: un campo con un índice CONEAT 120 se le puede exigir una mayor productividad, sin embargo, si produce por encima de su índice, el peso relativo de la tributación será menor que si produce por debajo.

Esto nos haría pensar que un productor tendería a producir por encima de su índice para hacer que el peso de la carga tributaria disminuya, pero en la realidad esto no sucedió por la incidencia de diversos factores.

El segundo impuesto que se estableció en el sector fue el IMAGRO (Impuesto a las Actividades Agropecuarias), creado en el año 1979, con el Decreto-Ley 14.948 y derogado en 1995. Comprendía las actividades de carácter agropecuario destinadas a obtener productos animales o vegetales mediante la utilización del factor tierra, tales como, producción agrícola, frutícola y floricultura , tenía su base de cálculo en la renta presunta, que implica fijar un monto imponible ficto independientemente de si obtienen ingreso. En el caso del IMAGRO se fija el volumen físico de la producción media de lana y carne bovina y ovina en pie, en base a la producción media

nacional, y se le valora anualmente tomando como base los precios promedios recibidos por los productores a nivel del establecimiento.

Luego en el año 1996, por la Ley 16.736 se crea el IMEBA (Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios), de estructura más sencilla, que grava las enajenaciones de productos agropecuarios, entre los que se encuentran las frutas y hortalizas, y se deroga el IMAGRO.

Este impuesto se podía deducir del pago del IRA (Impuesto a la Renta Agropecuaria), creado en el año 1986 por la ley 15.851, que se aplicaba sobre la renta real.

La finalidad del mismo era captar los ingresos de las explotaciones intensivas que superaran los montos de productividad básica. Asimismo, el IRA fue derogado por el IRAE (Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas) a partir del 1º de julio de 2007 (Ley 18.083).

En cuanto al Impuesto al Patrimonio destinado a la explotación agropecuaria, el mismo estaba gravado por la ley 13.637, hasta su exoneración establecida en la ley 17.345. Esta exoneración comenzó a regir para los ejercicios cerrados a partir del 1/6/01.

El IVA (Impuesto al Valor Agregado) fue creado en el año 1972 por la Ley 14.100. Inicialmente tuvo como idea básica que “el sector agropecuario no debía estar sujeto al IVA, o a lo sumo debía estarlo de un modo “atenuado”,

al menos durante la fase inicial de de implantación del impuesto” (Blanco, Andrés 2004).

En el año 1986 con la creación del IRA se incluyen a estos contribuyentes como sujetos pasivos del hecho generador del IVA. Este régimen es llamado IVA en suspenso, el cual se aplica a los sujetos que desarrollan actividades agropecuarias y a todas las operaciones que tengan por objeto, productos agropecuarios en su estado natural.

Por la ley 17.503 del año 2002, Ley de Fomento y Reconversión de la Granja, se grava con IVA a los contribuyentes de IMEBA, pero únicamente por las enajenaciones de frutas, flores y hortalizas en su estado natural. Además se estableció que el régimen del IVA en suspenso cesará en los casos en que un productor agropecuario enajene estos bienes a un contribuyente de IRAE o, cuando dichos bienes se importen, excepto cuando un productor le venda a otro productor o a un consumidor final.

En cuanto a tributos municipales tenemos la contribución inmobiliaria rural que se paga en función de las tierras que posee el contribuyente. La tasa aplicada era del 1.25%, pero la Ley 17.296 del 21 de Febrero de 2001 en su art.48 la reduce en un 18%, quedando actualmente en 1.025%.

Con respecto a las contribuciones especiales a la seguridad social (C.E.S.S.), el sector agropecuario estaba exento del aporte patronal sobre la remuneración de los empleados. A partir de la reforma tributaria del año 2007, pasa a estar gravada en relación a las hectáreas que posee el productor.

Otro gravamen que rige es el arancel aplicado a las importaciones de frutas y hortalizas. Este arancel es cero, cuando el origen de las mercaderías es de países miembros del MERCOSUR, o distinto de cero, cuando el origen no sea MERCOSUR. Para este último caso dependerá del país del cual provenga la mercadería; pero en términos generales, se ubica en el entorno del 10 %.

### **3. MARCO TEÓRICO Y APLICACIONES AL TEMA**

#### **3.1. Estructuras de Mercado**

El modelo que más se ajusta según nuestra opinión, es el de competencia perfecta, sin perjuicio de que este modelo no tiene nunca una aplicación estricta debido a que sus supuestos son muy exigentes:

1. Gran número de empresas.
2. El bien producido es homogéneo.
3. Cada empresa maximiza beneficios.
4. Cada empresa es precio aceptante o tomadora de precios, la demanda que percibe cada una es absolutamente elástica. Esto implica que sus actos no influyen en el precio de mercado.
5. Información perfecta de todos los participantes. Esto significa que cualquier empresa puede acceder a la información que necesita para conocer mejor el mercado en el cual está. No hay restricciones a la información.
6. No hay costos de transacción.
7. No hay barreras a la entrada y salida de empresas.

El punto donde se maximizan los beneficios es donde precio es igual a costo marginal. Al ser el precio dado, lo que se ajustan son las cantidades producidas y así se llega al precio de equilibrio de la competencia perfecta.

Si bien no estamos hablando de un producto homogéneo dado que existen variedades dentro de las frutas y hortalizas, la forma en la cual se llega al precio es similar a la de la competencia perfecta. Existen varios operadores comerciales (intermediarios, productores, comisionistas) que puján por establecer un precio para los productos que venden. Si el precio está por encima de una media, no pueden colocar sus productos y esto obliga a bajar el precio que habían fijado en un principio. Si el precio resulta más bajo del promedio, entonces estarían perdiendo parte de su margen al realizar la venta.

Por lo tanto, oferta y demanda se van ajustando a medida que la jornada avanza. Debemos recordar que las frutas y hortalizas son productos de venta rápida dado que es muy difícil su conservación en el tiempo, por lo tanto, el precio debe ser fijado con cierta celeridad para que el operador comercial pueda vender la totalidad del producto.

Además, al haber un número considerable de operadores comerciales, ninguno puede fijar un precio al cual el resto deba ajustarse. Esto implica que nos encontramos en un mercado atomizado.

Al ocurrir esto, quedamos fuera del modelo de firma dominante y segmento competitivo dado que en el mismo existe una empresa que concentra la mayor porción del mercado y fija un precio que es tomado por el resto de las pequeñas empresas que componen el mercado.

Tampoco aplica la estructura de monopolio en donde sólo existe un único vendedor de un determinado bien o servicio; ni oligopolio con y sin diferenciación, en donde hay unas pocas empresas que sumadas, abarcan gran parte de la oferta.

Existe además un modelo de competencia monopolística, caracterizado por un gran número de empresas que venden productos muy similares a los demás, permitiéndole tener control sobre sus precios. La diferencia con el modelo de competencia perfecta está en que el precio es igual al costo marginal. En cambio para la competencia monopolística el precio supera el costo marginal.

Una empresa monopolísticamente competitiva, a diferencia de una empresa perfectamente competitiva, podría aumentar la cantidad que produce y reducir el coste total medio de [producción](#).

Por estos motivos es que consideramos no se ajusta a nuestro caso.

Para las frutas y las hortalizas, en el corto plazo no se puede aumentar o disminuir la producción. Ésta está indisolublemente unida a otros factores tales como: la calidad de la tierra, los agroquímicos o fertilizantes usados, las

técnicas de cultivo, los factores climáticos, la estación del año y, por supuesto, el producto en sí mismo. Cultivar papas no es lo mismo que cultivar frutillas, estas últimas requieren mayor inversión y mayores cuidados, además de ser cosechadas en determinada época del año. La papa requiere menos cuidados y puede ser cosechada en cualquier momento.

En el Mercado Modelo la información de la cual disponen es casi perfecta, todos los operadores conocen la situación de sus competidores y, si llegaran a tener alguna ventaja de precios, la mantendrán oculta hasta lograr una buena oferta por su producto.

Pero a grandes rasgos, todos conocen la situación de sus competidores.

Con respecto a la entrada y salida de las empresas al mercado, dependiendo del tipo de cultivo y sus cuidados especiales, es fácil entrar con una pequeña inversión y fácil salir. Los activos fijos (tractores, cosechadoras, sistemas de riego, maquinaria agrícola en general) no tienen mayores dificultades para ser adquiridos y vendidos en el mercado, dado que Uruguay es un país mayoritariamente agropecuario.

Por todo lo expuesto consideramos que el mercado de frutas y hortalizas se aproxima más al modelo de competencia perfecta.

### 3.2. Las cinco fuerzas competitivas (Michael Porter)

Según Porter son 5 las fuerzas que determinan las consecuencias de rentabilidad a largo plazo de un mercado o segmento del mismo, debiendo cada corporación analizar sus objetivos y recursos frente a éstas. Analizaremos cada una de ellas asociándolas a nuestro objeto de estudio.

- **Amenaza de entrada de nuevos competidores:** refiere a que tan difícil es saltar las barreras de ingreso al mercado por nuevos participantes que puedan llegar con nuevos recursos y capacidades, apropiándose así, de una porción del mercado.

El sector de frutas y hortalizas, es un sector que no está expuesto, en gran medida, a la entrada de nuevos productores al mercado. Es más, pudimos ver que se está dando un proceso de reducción del número de productores, pero sin decaer la producción.

Por un lado existen barreras fitosanitarias (controles de pestes, plagas), al ingreso de productos al Mercado Modelo, lugar en el que más se desarrolla la comercialización de frutas y hortalizas.

Si lo analizamos por el lado de las importaciones, tampoco es el caso, porque no es que se importe cada vez que se quiera hacerlo, sino que hay que cumplir con ciertos requisitos, hay que pedir un permiso al Ministerio de

Ganadería, Agricultura y Pesca, mencionar las razones de por qué importar, por ejemplo, lluvias intensas o grandes sequías que han provocado la pérdida total de la cosecha y por tanto, el posible desabastecimiento de la población; y luego esperar a que el MGAP decida si autoriza o no la importación.

Si bien estas son medidas que tienden a proteger al sector, nosotros entendemos que al no existir, prácticamente, posibilidades de ingreso de nuevos competidores, en cierta forma se está limitando el desarrollo del sector. Porque si hubiera mayor competencia, seguramente mayor sería el interés del productor en mejorar, tanto en términos de capacidad de producción como en precios, calidad del producto; buscando así, una diferenciación que le permita mantener su actual posición en el mercado e incluso aumentarla.

**- Rivalidad entre los competidores:** en un mercado donde los participantes están bien posicionados, donde tienen bien definidos sus roles, en donde los costos fijos son altos, competir será muy difícil. Estarán enfrentados a constantes guerras de precios, promociones, ingreso de nuevos productos, campañas publicitarias agresivas.

Cuando surgió el acuerdo del MERCOSUR, entre los productores se habló de unirse para competir con el resto de los países de la región. Pero por desinteligencias, nunca se llegó a un arreglo. Actualmente, lo que se está

dando, es el formar agrupaciones para la compra de insumos principalmente, pero no para la venta, pues cada uno de los productores busca mantener protagonismo e individualidad.

- **Poder de negociación de los proveedores:** cuando los proveedores están bien organizados, tienen la capacidad de imponer sus precios, y además sus productos no tienen sustitutos o en el caso de tenerlos, son de alto costo, hacen que el mercado o el segmento de mercado sea poco atractivo. Y si le sumamos la conveniencia del proveedor de integrarse hacia adelante, es decir, dejando por el camino a quienes operan como intermediarios, menos atractivo aún resulta ser el mercado.

- **Poder de negociación de los compradores:** sucede lo mismo que para el caso de los proveedores. Para un productor, no será atractivo comercializar sus productos en el mercado o segmento de mercado, cuando los compradores estén también, bien organizados, cuando la mercadería que ofrece el productor tenga muchos sustitutos. Mayores serán las exigencias por parte de los compradores en cuanto a precio, calidad y servicio; generándole a cada productor una caída en sus márgenes de utilidad.

En la realidad, según lo que hemos podido constatar, no existe un alto poder de negociación por parte de los productores. En el sector hay gran variedad

de productos sustitutos, no sólo dentro de lo que serían las frutas y hortalizas, sino otros como ser el arroz, los fideos. Por ejemplo la papa la podemos sustituir por zapallo o por boniato, o incluso por arroz. Además, existen ciertos productos cuya perecibilidad es mayor a la de otros. No es lo mismo la lechuga que la papa. La primera tiene un período de conservación mucho menor que la segunda, por lo que el productor deberá, en el primer caso, actuar rápidamente para no perder su producción, lo que le quita poder de negociación.

Y con respecto a la conveniencia del productor de llegar directamente al consumidor final dejando de lado al comisionista, quien es la figura más representativa del sector, que es quien más se enriquece por los volúmenes que maneja, y quien más información tiene del negocio y dispone de la infraestructura necesaria en transporte y almacenamiento, y quien conoce las exigencias y requerimientos que demanda el consumidor; es prácticamente nula. Ha habido casos en que productores han intentado abastecer directamente al consumidor final, y en reiteradas ocasiones han fracasado.

- **Amenaza de ingreso de productos sustitutos:** si existen productos sustitutos con tecnologías más avanzadas o productos de menor precio, tampoco hace que el mercado sea atractivo para un productor.

Un poco tiene que ver con lo anterior. Sabemos que este es un sector en el que hay diferentes productos que pueden adoptarse como sustitutos de

otros. Y que existen productos con tecnología más incorporada. Volvamos al ejemplo de la papa, hoy en día en supermercados, almacenes, podemos encontrar bolsas de papas cortadas congeladas. También hortalizas lavadas y empaquetadas. Son productos que a pesar de ser más caros, los prefieren los consumidores porque les ahorra tiempo. Entonces lo más lógico ante esta situación es pensar, que los productores invertirán en tecnología para poder mejorar su producción y hacerla competitiva frente a los demás productos. Sin embargo, esto no sucede en la realidad, son muy pocas las mejoras tecnológicas que se han implementado en el área.

### **3.3. Principios de Administración del Sistema Tributario.**

Entendemos es conveniente para nuestro análisis describir brevemente los principios que rigen el sistema tributario, así como definir, lo que es un sistema fiscalista y finalista.

En relación a los principios, podemos diferenciarlos en 2 grandes grupos: los principios del sistema tributario y los principios no constitucionales. Dentro del primer grupo tenemos:

- 1) **principio de legalidad.** Dice que todo tributo debe ser establecido por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal. Significa que los caracteres esenciales de los tributos, la forma, el contenido y el alcance de la obligación tributaria estarán consignados expresamente en la ley.
- 2) **principio de igualdad.** Significa que ningún sector de la sociedad debe ser excluido para el pago del tributo. Todas las personas son iguales ante la ley, no permitiéndose discriminaciones fundadas en la raza, o en el sexo, o condición social o aquella que tenga por finalidad, anular el ejercicio de los derechos y libertades de toda persona.
- 3) **principio de tutela jurisdiccional.** Refiere a la existencia de un Poder Judicial independiente, que controle la constitucionalidad de las leyes y la regularidad jurídica de los actos administrativos. Lo que se pretende con este principio, es proteger tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo de la relación tributaria.
- 4) **principio de no confiscación.** Implica la ilegitimidad de la carga tributaria cuando la misma excede ciertos niveles económicos. En nuestro país no existe una norma que establezca si un impuesto es confiscatorio o no, pero sí existe el principio de la capacidad contributiva por el cual podríamos impugnar un impuesto demasiado

gravoso. Dicho principio no esta expresamente reconocido en nuestra Constitución pero constituye un derivado del principio de igualdad.

- 5) **principio de la seguridad jurídica.** Garantiza a los individuos la protección de las situaciones jurídicas creadas a su amparo. Nuestra Constitución consagra expresamente el derecho a ser protegido en el goce de la seguridad y de manera implícita consagra dicho principio en los artículos 72 y 332 de la Constitución.
- 6) **principio de irretroactividad.** Veda al legislador de la potestad de sancionar normas retroactivas. Nuestra Constitución no lo consagra en forma expresa pero tácitamente se derivaría de los artículos 72 y 332 de la Constitución.

Y como principios no constitucionales:

- 1) **principio de certeza.** El tributo debe establecerse de la manera mas clara posible.
- 2) **principio de simplicidad.** Refiere a que debe ser de gran sencillez para el acceso del contribuyente.
- 3) **principio de suficiencia.** Guarda relación con el anterior. En menor número de tributos, mayor será la recaudación. Si los tributos son

pocos, se necesitará que sean altamente rendidores, por lo que el sistema se haría más eficiente.

En lo que respecta a los conceptos de sistemas tributarios fiscalistas y finalistas, tenemos que para el caso de una tributación fiscalista, el objetivo es la recaudación. Quiere decir que la obtención de recursos por parte del sector público es la prioridad central. En cambio, si hablamos de un sistema finalista, los objetivos son varios, entre ellos, la redistribución del ingreso. Lo que busca es una distribución más equitativa del ingreso en la sociedad. Otro sería el crecimiento, se trata de lograr ya sea a través de exoneraciones o de la colocación de tributos, una reasignación de los recursos económicos (capital, trabajo, etc.), con el fin de dinamizar la inversión, incrementar la productividad y la producción en general. Y por último, la renovación tecnológica, permitiendo alcanzar los objetivos anteriormente descritos.

## **4. CARACTERÍSTICAS DEL SECTOR**

### **4.1. Descripción del funcionamiento del sector**

La comercialización se concentra principalmente en el Mercado Modelo. El mismo existe desde el año 1937 y se ubica en Montevideo por ser el lugar de mayor densidad de población. Se trata de una comisión delegada que forma parte de la órbita municipal. Su funcionamiento, sus compras, su presupuesto, etc., dependen de la Intendencia Municipal de Montevideo (IMM), pero se regula por el derecho privado, no estando comprendida dentro del régimen de funcionarios municipales. Está conformado por un ejecutivo y una dirección más ejecutiva, la misma se compone por dos delegados políticos nombrados por la IMM, presidente y secretario respectivamente, y un delegado de un conglomerado de asociaciones gremiales de productores, representantes del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP) y de trabajadores que integran esa dirección ejecutiva. Por otro lado, delegaciones de productores, operadores, del MGAP, changadores, trabajadores, etc., asociaciones gremiales que integran la Comisión Administrativa del Mercado Modelo (CAMM), proponen una o dos personas para que las designe el intendente.

El Mercado es una empresa vendedora de servicios. No vende frutas ni hortalizas, vende fundamentalmente a los usuarios de Mercado, llamados operadores comerciales, la superficie para que puedan comercializar sus productos, así como también, buenas condiciones para la operativa, elementos de transparencia, etc. Algunos de estos usuarios son productores y otros no lo son. De ellos, muchos venden su producción propia y otros, la propia y la de terceros.

Existen aproximadamente entre 500 y 600 empresas de las cuales, el 70% son productores. Su funcionamiento podría compararse al de un shopping, donde se cobra alquiler a cada uno de los locales establecidos. El Mercado cobra una comisión por área utilizada por cada operador comercial, la cual cubre además, gastos de limpieza, luz, agua, seguridad, información (precios), operativa, etc.

La mercadería llega al Mercado Modelo a través de su productor o intermediario. Previo al ingreso de la misma, se debe completar una "Guía" que tiene el valor de declaración jurada, en la que se deben especificar: cantidades, productos y otros detalles, además de pasar por controles de plagas y pestes. En el caso que dichos controles dieran positivo, no sería posible determinar el origen de dicha mercadería afectada dado que no existen registros de trazabilidad ninguno.

Por el Mercado Modelo pasa aproximadamente el 50% de la producción nacional dependiendo del rubro y de la época del año.

En algunas oportunidades factores como el clima, provocan la escasez de un producto, creando la necesidad de importarlo, evitando así, el desabastecimiento de la población.

Entre los años 1990 y 1995 y hasta el año 2000, existió una importante apertura de fronteras lo que hizo que la producción nacional se viera resentida. Pero a partir del 2000 hubo una regulación de las importaciones de frutas y hortalizas. Se estableció como barrera no arancelaria el permiso por parte del MGAP (FIDI), el cual exigía que todo aquel que importara, debía probar que la región de la cual provenía el producto, estaba carente de plagas, enfermedades, etc. (barreras fitosanitarias).

Las decisiones respecto a permitir la importación de ciertos productos fue en parte impulsada por la presión que ejercieron los supermercados, ante la escasez de alguno de ellos. Entonces se organizó una mesa ficticia integrada por gremiales de productores, del MGAP, y del Mercado Modelo para negociar. En cada reunión que mantenían, se informaba de los niveles de producción, calidades, etc., y de ahí, la decisión de parte del MGAP de autorizar o no la importación. Posteriormente esa mesa fue formalizada por el propio Ministerio de Ganadería, y actualmente funciona como una Comisión Asesora de Abastecimiento del Mercado Interno, representada por

gremiales de productores, y la dirección, a cargo de la Dirección Nacional de la Granja, contando además con la participación de la Directora de la UCA (Unión Centralizada de Adquisiciones).

Quienes importan son determinados operadores que conocen del tema, que tienen cierto capital, cierta logística ya definida y por supuesto, información que les permita luego colocar su producto.

Existen 2 grupos:

- 1) el sector de las bananas: que ya tiene definido el comercio durante todo el año. Constituye una actividad rutinaria.
- 2) quienes son más especulativos. Analizan, estudian cómo se desarrolla la temporada y en función de ello deciden importar o no.

#### **4.2. Canales de distribución**

Son cuatro los destinos a los que va dirigida la producción:

1. consumo final.
2. industrias.
3. cadenas de Supermercados

#### 4. exportaciones.

En el caso de los Supermercados y grandes superficies, no necesariamente comercializan directamente con el productor. Lo hacen sí en su mayoría, pero ante determinadas circunstancias y para ciertos productos, se acercan al Mercado. Puede ocurrir que el productor que habitualmente los abastece no tenga ni la cantidad ni la calidad exigida por ellos en ese momento, y ante esta situación, el lugar más próximo y accesible donde conseguirlos es el Mercado.

En muchas oportunidades, aquellos productores que proveen a grandes superficies, también tienen su espacio en el Mercado, generando de este modo, diversos canales de comercialización y distribución. Muchos operan a través de los comisionistas, a quienes les entregan su producción para que la comercialice al mejor precio y en las mejores condiciones que éste último crea conveniente. Claro que esto tiene sus ventajas y desventajas. Por un lado el comisionista es quién mas información tiene del mercado, del consumo y de los precios. Es quien suele tratar directamente con el comprador, ya sean estos, supermercados, ferias, almacenes y rara vez, incluso, consumidores finales que se acercan al Mercado en busca de precios más bajos. Por lo que resultaría ser beneficioso para el productor, que únicamente debe preocuparse de producir sus bienes para luego

hacérselo llegar al comisionista; aunque en muchos casos, es el propio comisionista el que se encarga del traslado de los mismos. Es quién más se enriquece en este tipo de negocio pues dispone, de información y de todos los elementos requeridos para una adecuada distribución: camiones, cámaras de frío, entre otros, haciendo que el productor invierta en su negocio sin saber que muchas veces lo hace a pérdida, puesto que no existe documentación alguna que respalde la operativa entre ambos.

En relación a las exportaciones, las mismas se distribuyen de la siguiente manera:

- frutas de hoja caduca (durazno, manzana, pera, ciruela, etc.), se exporta alrededor del 10% de la producción total. Y en casos puntuales ha alcanzado el 15%.
- citrus (naranja, mandarina, pomelo, limón, etc.), se vende al exterior aproximadamente el 50%.
- hortalizas (tomate, cebolla, morrón, boniato, etc.), es un pequeño porcentaje, más que nada su consumo es interno.

### **4.3. Precios – Causas**

El Mercado informa de valores para que les sirva, a los operadores comerciales, de referencia a la hora de comercializar sus productos. Por ejemplo: Si el valor de referencia del tomate es \$ 10, entonces para vender, el precio deberá ser de \$ 10 o menos. Pero si el operador comercial prefiere esperar porque considera que al día siguiente el tomate valdrá más, es una decisión de él.

Se trata de un mercado casi perfecto de formación de precios entre la oferta y la demanda. Se trae mercadería como productor consignatario, y se pone a la venta. Por ejemplo zapallitos, es de producción veraniega pero se cultiva en invierno lo cual no tiende a ser rentable, porque se requiere de invernáculos, y otras condiciones climáticas. Entonces en el mercado, si es baja la oferta el precio es alto. Si el cliente no compra, el precio baja. Según el momento, es el precio que se establece. Esto suele ocurrir con productos cuyo volumen de ingreso al mercado varía constantemente.

Existen ciertas variables que inciden en la formación de precios de las frutas y hortalizas frescas. En dicha formación, los dos factores fundamentales que aparecen son la oferta y la demanda, ambos condicionados por un lado, por la cantidad y calidad del producto disponible para su comercialización, y por

otro, por la cantidad y calidad buscada por los compradores en ese mismo momento.

La **oferta** estará a su vez determinada por otros elementos:

- **estacionalidad del cultivo:** es el comportamiento que la oferta de un determinado producto tiene a lo largo del año, en términos cuantitativos y cualitativos, conocido también con el nombre “zafra”. Por ejemplo: productos que muestran una fuerte estacionalidad, que hace que en determinado momento la oferta se concentre fuertemente y en otros, sea escasa (duraznos, mandarinas, higos, etc). Para el caso de los zapallos, papas, cebollas, peras y manzanas, son productos de almacenamiento, en estos casos la oferta se determina por el área plantada y los rendimientos obtenidos, deduciendo las pérdidas de almacenamiento. Ésta permite predecir los precios y además, hace que los mismos no sufran cambios bruscos. Está también el caso del tomate, zapallito, lechuga, frutilla, zanahoria, de producción dispersa durante el año, y cuya oferta esta dada por la porción de lo sembrado que esté en cosecha en el momento y los rendimientos comerciales alcanzados, lo cual hace muy difícil estimar los precios.

- **condiciones meteorológicas:** su incidencia depende de la tecnología aplicada, del cultivo del que se trate, etc. Pueden ser del tipo cuantitativo y cualitativo. Por ejemplo, intensas lluvias impidiendo la cosecha de la papa (cuantitativo); altas temperaturas y humedad favoreciendo la aparición de podredumbres en citrus en el otoño, o de brotes de cebolla hacia fines del invierno e inicio de la primavera (cualitativo).
- **concentración o atomización:** cuando la oferta está restringida a un gran número de oferentes, la competencia entre ellos para poder colocar sus productos será mayor. En cambio si la oferta la manejan unos pocos individuos (oligopolio), la competencia será menor y los precios serán mayores que en el primer caso. Las frutas y hortalizas son de oferta dispersa o atomizada. Por ejemplo, las papas y los citrus poseen un alto nivel de concentración al ser sembrados por pocos productores; en cambio, la lechuga o el tomate tienen un bajo nivel de concentración al ser cultivado por un gran número de productores.
- **grado de perecibilidad:** para cada fruta y hortaliza las características de conservación y consecuentemente, de perecibilidad, son diferentes. Por ejemplo: frutilla, lechuga, acelga, espinaca, etc., obligan al vendedor a actuar rápidamente pues se trata de productos que si no se venden en el día, implican una pérdida de calidad

significativa; no sucede así con la papa o el zapallo. Esto hace que el comportamiento de los precios de aquellos productos más perecederos, sea más volátil.

- **atributos de calidad del producto** (calibre, porcentaje de defectos, variedades, grados de coloración, etc): cada tipo específico de producto tiene un tipo determinado de demanda. La cebolla de calibre grande tiende a ser la más requerida por restaurantes, pero en general, el mayor consumo es a nivel doméstico, y en este caso la más buscada es la de calibre mediano, por lo que esta última se cotiza por encima de la de calibre grande.

Y así como la oferta se regula por estos otros factores, también la **demanda**:

- **época del año**: está relacionada con los hábitos de consumo de la población. Durante el año, las actividades que se van desarrollando no son las mismas, el tipo de alimento que se ingiere también varía, etc. Por ejemplo: el consumo de la lechuga es mayor en el verano; zapallo, papa y boniato, en el invierno; las frutas en general son de mayor consumo los meses de altas temperaturas.
- **la altura del mes**: los mayores volúmenes de consumo de frutas y hortalizas se ubican entre la segunda y tercera semana del mes por ser el período de cobro de salarios de la población.

- **la altura de la semana:** se asocia más que nada con el tipo de actividad, las costumbres y el consumo de los fines de semana, que es cuando más tiempo se tiene para la preparación de comidas y postres más elaborados. Es el caso de las frutillas, se consumen más los viernes, sábados y en fechas especiales. Las lechugas y tomates, también los fines de semana para acompañar carnes asadas.
- **condiciones meteorológicas:** la compra de frutas y hortalizas se da principalmente en las ferias y al estar éstas al aire libre, ven afectados sus niveles de ventas ante intensas precipitaciones. Por lo que en esos días, los feriantes tienden a reducir sus volúmenes ofertados.
- **productos sustitutos:** es un factor asociado a los precios. En función del precio la decisión de sustituir un producto por otro. La papa puede sustituirse por boniato o zapallo o alternativamente por fideos, arroz, etc.. La manzana por cualquier otra fruta, etc.
- **atributos de calidad del producto:** una vez que el consumidor conoce los problemas de calidad del producto, deja de comprarlos por un tiempo. Lo contrario sucede cuando la calidad es buena.
- **tendencias culturales, salud, modas, gustos:** son elementos que afectan las decisiones de consumo de cada individuo. Sus preferencias son las que determinan el comportamiento general. En

cuanto a la salud, el consumo de frutas y hortalizas actúa como protector ante enfermedades crónicas asociadas a la alimentación (cáncer, obesidad en niños, enfermedades cardiovasculares, diabetes, etc). La publicidad, juega un papel fundamental a la hora de promover el consumo de las mismas.

- **poder adquisitivo de la población:** tanto la compra de frutas como de hortalizas depende del nivel de ingreso de los hogares. Los de mayores ingresos tienden a consumir los niveles recomendados, los de menores ingresos en cambio, consumen muy por debajo. Pero sorpresivamente, en el caso de la papa y boniato, no existen variaciones de consumo entre los hogares de diferentes niveles.
- **coyuntura internacional:** vinculada a la situación internacional en cuanto a los precios de los alimentos (aumento de los precios del petróleo, el surgimiento y el crecimiento de cultivos cuyo destino es la producción de combustible, etc.). Estos factores junto con la concentración de la producción, la comercialización en empresas más grandes, la desaparición de un gran número de pequeños productores, han impactado sobre los valores de frutas y hortalizas frescas en el mercado interno.

## **5. ASPECTOS TRIBUTARIOS**

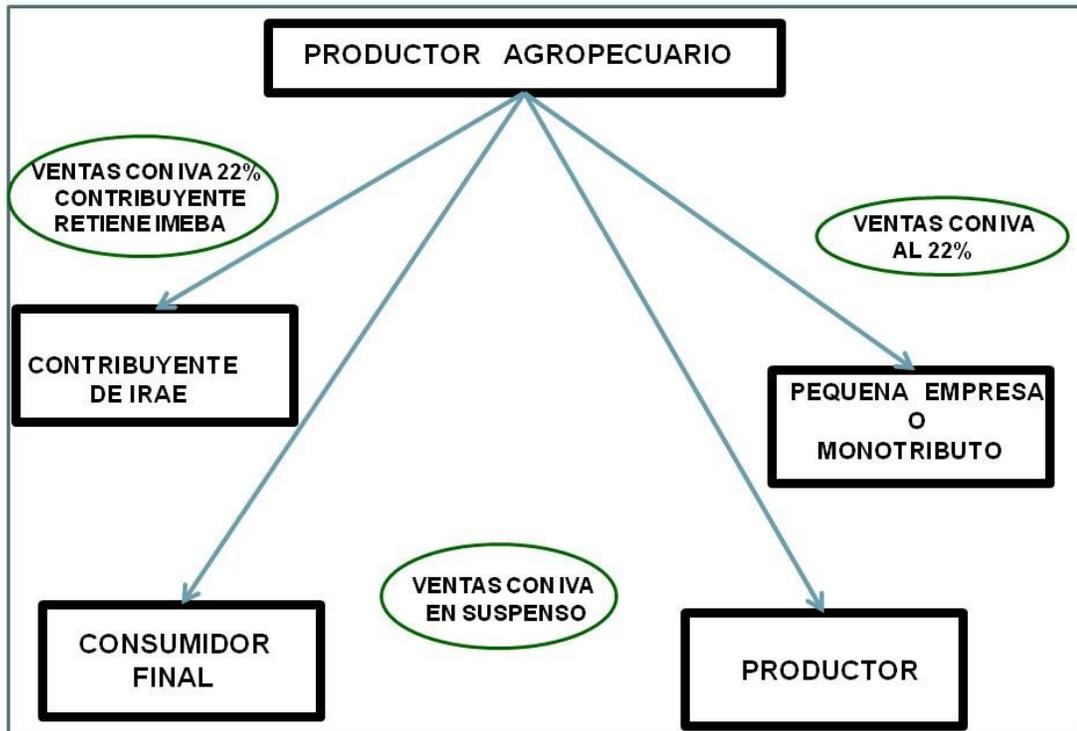
### **5.1 Impuesto al Valor Agregado**

El IVA 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.

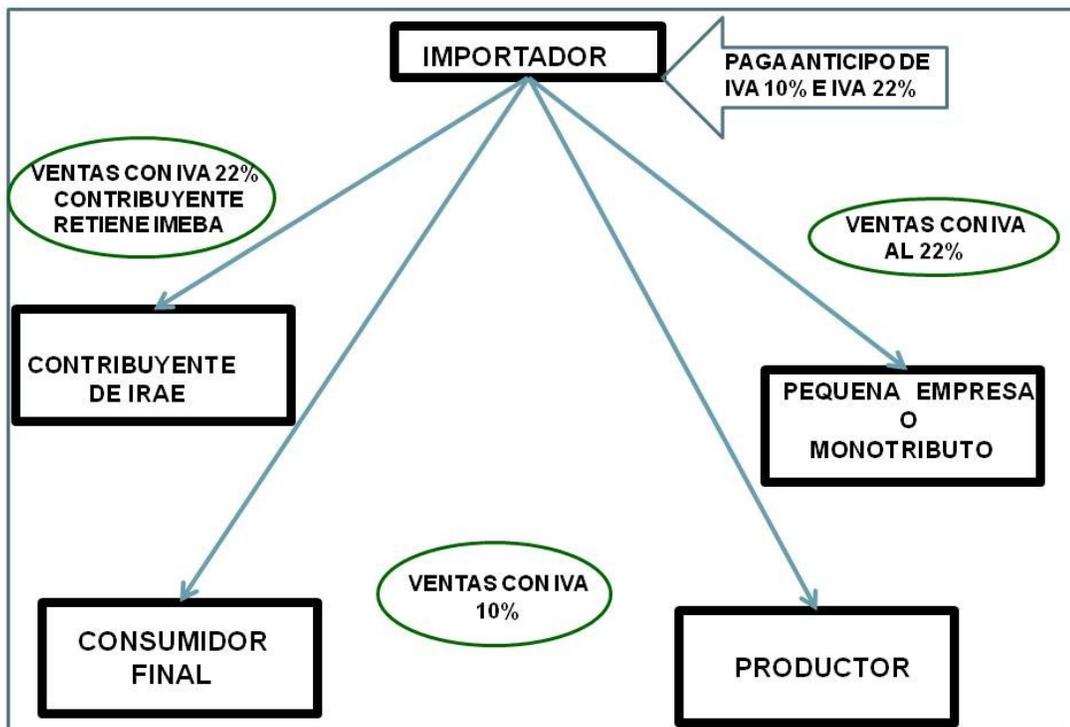
La venta de frutas, flores y hortalizas, puede tener: IVA en suspenso, IVA a tasa mínima o IVA a tasa básica.

- 1) Cuando un productor agropecuario vende a sujetos pasivos de IRAE la tasa que aplica es del 22%
- 2) Cuando el productor vende a otro productor, o a consumidor final tiene el régimen de IVA en suspenso.
- 3) Cuando un contribuyente de IRAE y de IVA vende a consumidor final la tasa que aplica es el 10%.

ESQUEMA TRIBUTARIO DEL IVA EN FRUTAS Y HORTALIZAS



ESQUEMA TRIBUTARIO DEL IVA EN FRUTAS Y HORTALIZAS



## **5.2. Impuesto a la Renta de actividades empresariales**

El IRAE agropecuario grava a la tasa del 25% las rentas de fuente uruguaya derivadas de la explotación agropecuaria.-

Se definen como rentas agropecuarias las:

destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como entre otros la producción agrícola, frutícola y hortícola.

También se encuentran gravadas las rentas resultantes de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación, las rentas obtenidas por la utilización de bienes y prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria y las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares.

## **5.3. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios**

Grava la primera enajenación a cualquier título realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el IRAE, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales de los siguientes bienes:

j) productos hortícolas y frutícolas

k) productos cítricos

Estarán gravadas además las exportaciones de los bienes comprendidos en los literales antes mencionados.

Además se encuentra gravada la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes de IRAE.

Tasa máxima de IMEBA para los bienes del literal j): 0.1%. Tasa máxima de IMEBA para los bienes del literal k): 0.8%, (según Decreto 794/008).

Impuesto adicional: MEVIR, no tiene.

Impuesto adicional: INIA, 4%, sólo se aplica a las exportaciones en estado natural y sin proceso de transformación a los productos hortícolas, frutícolas y cítricos. El producido de este adicional se destina al INIA.

Los adicionales mencionados no son computados como pago a cuenta del IRAE agropecuario.

## **5.4. Impuesto al Patrimonio**

### **Ley 17345**

El patrimonio afectado a la explotación agropecuaria se encuentra exonerado. Salvo en los casos donde la forma jurídica de las empresas agropecuarias sean entidades con capital al portador y entidades de no residentes.

### **5.5. Impuestos Aduaneros**

En la exportación:

La base de cálculo es sobre el valor FOB

Según el producto que se exporte, el % de IMEBA que se establece, y su pago depende de si es productor – exportador ó sólo exportador. Si es ambas cosas, paga IMEBA. Si no es productor (sólo es exportador), no tributa IMEBA.

COMISION LATU	COMISION BROU	INIA	GUIA TRANSITO
0,30%	0,05%	0,40%	U\$S 7

EJEMPLOS:

PRODUCTO	% IMEBA
----------	---------

Manzanas	0,10
Naranjas	0,80
Cebollas	0,10
Arándanos	0,10
Papas	1,50

-

En la importación:

La base de cálculo es sobre el VAD.

VAD	CIF + gastos portuarios + licencia de importación
Arancel	% según origen mercadería
TGA	% sobre VAD
IVA	22 % sobre ( VAD +TGA )
Anticipo IVA	10 % sobre ( VAD +TGA )
Tasa consular	2 % sobre CIF
Tasa Servicios Aduaneros	0,20 % sobre VAD
Tasa Servicios Extraordinaria	Según franjas del VAD
Anticipo IRAE	4 % sobre ( VAD + Arancel )

## **5.6. Contribuciones Especiales a la Seguridad Social**

## **Régimen Rural - Contribución Patronal Rural**

El régimen de aportación rural establece una Contribución Patronal Rural que engloba los aportes por la actividad de titulares así como los aportes patronales por los trabajadores que ocupe. Para las Empresas Rurales este aporte está vinculado con las hectáreas que poseen. La aportación patronal del sector es por ha con valor CONEAT 100

### **Empresas Rurales- Cálculo 3er cuatrimestre 2009**

- Contribución Patronal Rural = Há Coneat (A) x U.B.C. ( B)  
U.B.C.( Unidad Básica de Contribución la fija el PE en función del salario mínimo nacional)

(A) Há Coneat = Hás reales X índice CONEAT

(B) U.B.C. = BPC X Tasa de aportación vigente

Nota: El valor de la U.B.C. dependerá de si se desarrolla explotación agropecuaria o no.

- Aporte Mínimo

Se calcula sobre el Montepío del Peón Especializado Plenamente  
Aporte Mínimo mensual \$ 805

Con la reforma tributaria el sector rural, que estaba exonerado de aportes patronales a la seguridad social, deja de estarlo, y pasa a estar gravado según las hectáreas que posea el productor.

## **5.7. Impuestos Municipales**

La contribución inmobiliaria rural es fijada por el Poder Legislativo, pero su recaudación y su producto corresponden a los Gobiernos Departamentales (Constitución de la República, art. 297, inc. 1).

La factura comprende tres conceptos: Impuesto, Tasa Afirmado, y Tasa Registro, siendo estas dos últimas, montos fijos, ya sea para Organismos Públicos o privados.

Cálculo del Impuesto:

Alícuota: se aplica sobre el Valor Imponible es 1.025%. Valor Imponible: es el valor real del año anterior al que estamos calculando.

El Valor Real, se determina en función del índice CONEAT, la superficie en hectáreas del predio y un coeficiente de actualización fijado anualmente por el poder judicial.-

## **EXONERACIONES**

La ley Presupuestal Nacional N° 17.296 (21/02/2001) establece una exoneración del 100% del impuesto para las primeras 50 hectáreas equivalentes a Índice CONEAT 100, para inmuebles que en su conjunto no superen las 200 hectáreas (para este tope de 200 has. por productor, se debe tomar el total de ellas estén explotados o no).

## **6. ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SECTOR AGROPECUARIO**

Hasta ahora hemos visto los impuestos que afectan al sector agropecuario.

Ellos son:

**a) IMEBA o IRAE**

Para poder realizar la opción de tributar IMEBA, la forma jurídica debe ser del tipo sociedad de hecho o sociedades personales, y unipersonales, debiéndose cumplir además el tope de 1250 ha índice CONEAT 100 y que los ingresos no superen los 2 millones de UI (unidades indexadas).

De los datos informados por la DGI, tenemos que 752 productores de frutas y hortalizas, tributan IMEBA y 87 productores tributan IRAE (período comprendido entre 7/2008 y 31/12/2009).

En base a nuestro trabajo de campo y con los datos obtenidos, podemos ver que la mayoría de los productores de frutas y hortalizas tributan IMEBA, esto es debido a que son pocos los productores con grandes extensiones de tierra en el sector y que la mayoría no superan los 2 millones de UI de ingresos.

Por lo que tenemos un sector hortifrutícola que tributa básicamente IMEBA.

Este impuesto es de fácil aplicación y de poco o nulo impacto ya que la tasa del mismo es 0.1 % para frutas y hortalizas y 0.8% en caso de producción cítrica. La idea de este impuesto desde sus comienzos, es que fuera de nula o baja tributación, como así nos menciona el Ing. Tambler.

La sencillez del impuesto se debe a que el productor no es quien realiza el pago de su impuesto, sino que es el comprador contribuyente de IRAE

(supermercados, almacenes, o el Estado), quién efectúa la retención del 0.1% o del 0.8% según el caso, en el momento de la compra, por lo que el productor estaría recibiendo el total de su venta menos el impuesto, no debiendo realizar ningún trámite ante la DGI.

A esto se le añade que la norma no exige llevar contabilidad a los contribuyentes de IMEBA.

<u>Impuesto</u>	<u>Total de Contribuyentes</u>
IMEBA	752
IRAE	87

Productores de frutas y hortalizas que hicieron pagos o fueron sujetos a retención en el período que va del 1/7/08 al 31/12/09. Información proporcionada por el Departamento de Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva

## **b) Impuesto al Patrimonio**

Los productores hortifrutícolas se encuentran exonerados de este impuesto, salvo que se encuentren dentro de las siguientes excepciones:

A) sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

B) sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, la exoneración se aplicará en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, la referida participación nominativa se considerará al portador a efectos de la aplicación de la exoneración previamente establecida.

Por lo visto anteriormente podemos decir que la exoneración se da en la mayoría de los productores ya que casi no se encuentran productores que sean dueños de sociedades anónimas con acciones al portador.

### **c) BPS e Impuestos Municipales**

Ambos conceptos no tienen incidencia en el sector de frutas y hortalizas.

Respecto a BPS, el productor deberá abonar por dos conceptos, por un lado el pago correspondiente al aporte obrero, que es de cargo del propio obrero y por otro el aporte patronal el cual se determina en función de las tierras que

posee el productor y que resulta ser muy bajo, puesto que en su mayoría son productores con pequeñas extensiones de tierra.

Respecto a la Contribución Inmobiliaria:

Es muy poco lo que los productores de frutas y hortalizas tributan, ya que casi ninguno de ellos posee predios por encima del mínimo de 50 ha índice CONEAT 100, por encima de estas comienzan a tributar, es decir, si tienen 51 há pagan contribución por una y si tienen 49 no pagan.

En consecuencia, esto no implica mayor carga tributaria para el productor por lo que entendemos que estos tributos no constituyen un factor de incidencia para nuestro análisis.

#### **d) IVA**

El régimen que se aplica en el sector agropecuario en general, es el de IVA en suspenso para los bienes agropecuarios en su estado natural, salvo para frutas, flores y hortalizas. El IVA en suspenso propende en definitiva a una desgravación efectiva de análogo tenor a la prevista para las exportaciones de los productos primarios en estado natural. (Blanco, Andrés 2004).

El IVA no se incluye en la factura de ventas, cuando dichos bienes sean vendidos, y se le devuelve el IVA de las adquisiciones que integren el costo de los mismos.

Este régimen de IVA en suspenso cesó, con la ley 17.503, Ley de Fomento y Reconstrucción de la granja, para las frutas, flores y hortalizas en ciertos casos.

Tenemos entonces que cuando un productor vende frutas y hortalizas en su estado natural, es decir sin procesos de transformación, a un contribuyente de IRAE, o cuando estos bienes sean importados, estarán gravados a tasa básica ( 22% ), cuando este productor venda a otro productor o a consumidor final, no habrá IVA, permaneciendo así el régimen de IVA en suspenso.

A su vez cuando un contribuyente de IRAE, venda estos bienes al consumidor final, la tasa de IVA que se aplicará es la mínima (10%).

Para el caso de supermercados contribuyentes de IRAE, sus compras de frutas y hortalizas se encuentran gravadas a tasa básica y sus ventas a tasa mínima, generando así en su liquidación de IVA, un crédito que pueden trasladar a futuros ejercicios.

El productor deberá entonces vender a los supermercados discriminando el IVA en su factura, esto le genera un impuesto a pagar por su venta, pero la ley 17.503, dice que por ese IVA ventas el Estado le da un crédito

exactamente igual, por lo que su IVA neto a pagar, es cero. Además la misma ley de fomento le otorga un crédito adicional, de las adquisiciones que integran su costo, con un máximo del 10% de su IVA ventas en frutas y hortalizas. En general este crédito no es solicitado por los productores, ya que para obtener el mismo se debe realizar una declaración ante DGI.

#### **e) Exportaciones**

Aquí debemos destacar, la particularidad que tiene el sector hortifrutícola en su negocio con las exportaciones.

Son negocios que se realizan bajo la modalidad de Venta en Consignación, donde no existe un precio previamente pactado, y donde el riesgo es asumido por el vendedor.

Un ejemplo se da con la exportación de cítricos en contra estación para Europa, donde la misma se acopia en el Puerto de Nueva Palmira y luego es embarcada en barcos fruteros especiales para este tipo de mercaderías, con destino a Europa. Va al depósito del consignatario en el mismo puerto, y posteriormente a remate. El consignatario realiza su liquidación, deduciendo su comisión del precio ofrecido en el remate y gastos, y remanente se lo gira al vendedor en Uruguay.

Aunque esta modalidad pueda generar cierta inquietud debido a que la venta se realiza sin precio preestablecido, su uso es bastante frecuente en mercados agrícolas.

Algo parecido sucede con la fijación de los precios cuando este mismo productor vende al Mercado Modelo, tampoco sabe a qué precio lo venderá ya que como hemos visto, este precio dependerá básicamente de la oferta de ese día.

Se podría decir que internacionalmente se pueden obtener fácilmente datos sobre nuestros competidores y sobre los precios que se manejan, es por eso que si bien el precio no se establece a priori, el mismo no tiene cambios bruscos, por lo que el productor tiene siempre una idea del precio a que se venderá su producto, en el mercado internacional.

## **7. CONCLUSIONES**

En este trabajo intentamos evaluar los tributos sobre el sector de frutas y hortalizas, concentrando nuestra atención en aquellos que exhiben importante incidencia sobre el sector a estudio.

Por ese motivo fue necesario cuantificar el peso tributario que tiene cada impuesto aplicable al sector, de modo de determinar si son o no de importancia para nuestro estudio.

Respecto al Impuesto al Patrimonio, vimos que los productores están exonerados por ley, pero que había ciertas excepciones a la norma. De nuestra investigación, hemos podido constatar, a partir de las entrevistas realizadas, que prácticamente no existen productores que adopten las formas jurídicas alcanzadas por el impuesto (sociedades con acciones al portador y las sociedades integradas por no residentes).

En el caso del IMEBA y con los datos estadísticos obtenidos de la Dirección General Impositiva, pudimos determinar que por la sencillez del impuesto, la mayoría de los productores lo tributan, pero al ser sus tasas bajas, la recaudación fiscal por este concepto no parecería ser significativa.

En cuanto al IRAE, es el impuesto que mayor tasa aplica (25%). Son muy pocos los productores agrícolas que lo tributan debido a que sus predios son reducidos. Recordemos que se encuentran preceptivamente en el IRAE aquellos productores agrícolas que posean más de 1.250 hectáreas índice

CONEAT 100. Debemos tener en cuenta que este régimen alcanza también a supermercados, almacenes e intermediarios. Pero como hemos venido analizando desde la perspectiva del productor, mantendremos dicha posición, dejando de lado en nuestro estudio, la tributación de los sujetos antes mencionados.

En cuanto al BPS y a la Contribución Inmobiliaria, estuvimos viendo, como resultado de consultas hechas al BPS, a la IMM y las entrevistas realizadas, que se tratan de tributos que gravan las extensiones de tierra, y que como la mayoría de los productores no poseen grandes cantidades, resultan entonces, intrascendentes analizarlos.

En consecuencia, entendemos que los impuestos descriptos no tienen una carga impositiva que pueda afectar la comercialización del sector, por lo que únicamente nos referiremos al IVA

Entonces, a partir del estudio de cada uno de los tributos que afectan al sector, y habiendo descartado aquellos cuya carga fiscal entendemos es irrelevante para nuestro objeto de estudio, creemos disponer de los elementos necesarios para arribar a las siguientes conclusiones.

El IVA tiene por finalidad la protección del mercado interno. Porque cuando un producto es importado, para que ingrese al país, debe pagar un IVA del 22 % y un anticipo del 10 %, entonces al ser el producto importado más caro,

eso le va a permitir al productor nacional posicionar más alto su producto según la calidad del mismo. Si es de buena calidad, lo podrá ubicar por encima del importado, y lo contrario sucede si es de baja calidad. Entonces cuando se trata de un producto importado que no es producido internamente, por ejemplo, la banana y el ananá, el IVA hará que el precio aumente. Pero si se trata de productos con competencia a nivel local, el precio lo determinará el producto nacional.

Otro factor de protección que tienen que ver con la entrada de productos importados, son las diversas barreras que se plantean para quienes quieren importar, pudiendo hacerlo únicamente, en aquellos casos en que existan problemas de escasez causados por grandes sequías o intensas lluvias que pongan en riesgo el abastecimiento del sector; así como las barreras fitosanitarias que impiden también la libre entrada de productos agrícolas a nuestro país.

Siguiendo con nuestro análisis del IVA, vemos que a nivel nacional, el productor tiene un doble beneficio. Por un lado, la protección que lo alcanza respecto a los productos importados, y por otro, un subsidio que establece la Ley del Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja (FRFG). Si el productor le vende a un contribuyente de IRAE, por el IVA de su factura, el Estado, a través de la Dirección General Impositiva, le dará un crédito fiscal equivalente, y además, le otorgará un crédito adicional de las adquisiciones

que integran su costo, con un tope del 10 % de su IVA ventas. Los fondos que prevé esta Ley, provienen del IVA de las ventas de frutas, flores y hortalizas que realizan los contribuyentes de IRAE a consumidores finales. Tienen como destino principal, atender las catástrofes climáticas que tuvieran como consecuencia la pérdida de la infraestructura del productor. Otros, son subsidiar los seguros agrarios del sector granjero y apoyar los planes de negocios de productores e industriales, mediante la presentación de una propuesta que incluya contratos de abastecimiento que garanticen la colocación del producto. Un ejemplo de planes de negocios, es la industria del tomate. La industria le compra tomate al productor, éste le factura con IVA. Y luego cuando la industria vende su tomate procesado, que también tiene IVA, descuenta el IVA de la compra al productor. Entonces existe un apoyo, porque si al productor no se le concediera un crédito fiscal igual a su IVA ventas, seguramente no facturaría, y por lo tanto, ese IVA resultaría ser un costo para la industria. Y a esto se le agrega que para el caso particular de la industria del tomate, el Fondo subsidia parte del precio del tomate remitido a la industria.

Si ahora analizamos el IVA desde el punto de vista de las exportaciones, también podemos concluir que se vieron ampliamente favorecidas.

Cuando se le compra a un productor para luego exportar, la factura que entrega el productor, es con IVA al 22%. Y cuando el exportador vende al

exterior, la factura que emite a su cliente no tiene IVA. Entonces, el exportador, no paga a DGI por esa venta; el beneficio está, en que DGI, le devuelve, a través de un certificado de crédito, exactamente el mismo monto del IVA compras que surge de la factura del productor. A modo de ejemplo veamos el caso de los arándanos. Hoy en día se exportan aproximadamente U\$S 10.000.000, de los cuales, si suponemos que U\$S 5.000.000 es el precio pagado por el exportador, alrededor de U\$S 1.000.000 es el IVA compras que devolvería DGI. Este fue el motivo que llevo a que productores vitivinícolas y cítricos fueran excluidos de este beneficio.

Entonces como consideraciones finales, a nuestro entender, creemos se trata de un sistema tributario de carácter finalista. Si bien busca recaudar a través de los impuestos, no es éste su objetivo principal. Pudimos ver que el IMEBA, el IRAE, el IP, constituyen impuestos de baja cuantía fiscal. No así para el caso del IVA. Éste es el impuesto de mayor recaudación en el sector y que opera bajo dos regímenes. Uno es el IVA en suspenso y otro es el régimen general. El primero se aplica al momento en que el productor le vende a otro productor o consumidor final. En este caso no se incluye en la factura el IVA ventas. Es un tratamiento similar al de las exportaciones, en las que se factura a tasa cero y el IVA compras de sus adquisiciones, se devuelve mediante certificado de crédito. Es un régimen poco aplicable en el sector, porque difícilmente el productor llegue directamente al consumidor

final. Sino que lo hace a través del comisionista que es quien tiene mayor poder de negociación dentro de la cadena, puesto que dispone de los elementos, de la infraestructura y de la información requerida para una mejor comercialización.

Si analizamos ahora el régimen general del IVA, el mismo se aplica cuando el productor le enajena a contribuyentes de IRAE (supermercados), a monotributistas (ferias), o a pequeñas empresas (almacenes). Entonces lo que se recauda por el IVA de las ventas de frutas y hortalizas de contribuyentes de IRAE, vuelve al sector. Por lo tanto es un sistema que busca una redistribución del ingreso, que tiene como iniciativa, a través del Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja, promover el sector agrario y de alguna forma, apoyar a los productores en caso de catástrofes climáticas, problemas de estacionalidad, que son en definitiva los que provocan variaciones en los precios finales de las frutas y hortalizas.

Entendemos es un sistema tributario sencillo en su aplicación puesto que no requiere de ningún trámite o gestión por parte del contribuyente. Si el productor optara por tributar IMEBA, vimos que la retención está a cargo del contribuyente de IRAE. Y desde el punto de vista del IVA, sólo le exige como obligación, desglosar el IVA de sus ventas en la factura. Por lo que resultaría ser un sistema de fácil acceso tal cual lo establece el principio de simplicidad.

También creemos es un sistema tributario con incidencia positiva en el sector agrícola, incidencia que no es del todo reconocida por el sector, puesto que existe desconocimiento en cuanto al funcionamiento del mismo. Para el productor, porque el Estado le devuelve lo facturado por concepto de IVA de sus ventas en forma de crédito, incentivándolo así a documentar sus operaciones, aunque pudimos comprobar que no siempre existe documentación suficiente que acredite todas y cada una de las transacciones que se llevan a cabo. Esto les permite a los contribuyentes de IRAE (supermercados, industrias, comisionistas), deducir el IVA compras facturado por el productor, evitando así, el tener que asumirlo como costo.

Adicionalmente, para el caso de los supermercados, quienes compran al 22 % y venden al 10 %, la ley les permite trasladar la diferencia entre ambas tasas a ejercicios futuros. Pero como consecuencia de los altos márgenes de utilidad que manejan estas grandes superficies, siempre surge un pago a cargo del supermercado, que termina siendo absorbido por el consumidor final.

Nos encontramos entonces frente a un régimen tributario proteccionista del sector, que busca no afectar los precios. Subsidia al productor cuando le concede un crédito fiscal del 100 % del IVA facturado. Y al exportador, a través de la devolución del IVA de sus compras, haciéndolo efectivo mediante certificado de crédito que puede utilizar para el pago de otros

impuestos. A su vez, todo el IVA generado por la venta de frutas y hortalizas de contribuyentes de IRAE, vuelve al sector, en forma de subsidio, por intermedio del Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja.

## **8. ANEXOS**

**Ley N° 17.503**

**CRÉASE EL FONDO DE RECONSTRUCCIÓN  
Y FOMENTO DE LA GRANJA (FRFG)**

**El Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del  
Uruguay, reunidos en Asamblea General,**

**DECRETAN:**

---

**CAPÍTULO I**

**CREACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL FONDO DE RECONSTRUCCIÓN  
Y FOMENTO DE LA GRANJA**

Artículo 1º. (Creación).- Créase el Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja (FRFG), con destino a:

1. Atender las pérdidas en materia de infraestructura productiva y capital de giro de los productores afectados por el fenómeno climático del 10 de marzo de 2002.
2. Promover los seguros agrarios del sector granja contribuyendo hasta con U\$S 2.000.000 (dos millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales para subsidiar hasta el 60% (sesenta por ciento) de las primas.
3. Crear un fondo de emergencia para catástrofes climáticas.
4. Financiar una estrategia integral de apoyo al desarrollo de la granja

vegetal.

5. Apoyar programas de fomento de la integración horizontal y vertical de la cadena agroindustrial de frutas y hortalizas.
6. Apoyar la creación de un mercado regional en el litoral Norte del país, que permita consolidar la producción hortofrutícola de los departamentos de esa región.

En cumplimiento de lo establecido en el numeral 4, el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca elaborará en un plazo de ciento ochenta días, contados a partir de la promulgación de la presente ley, un Plan Estratégico para el sector de la granja vegetal, con amplia participación de la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA), que:

- A) Promueva el crecimiento de la oferta de productos de granja en condiciones de costo y calidad que aseguren la competitividad de la misma en mercados externos o internamente frente a productos importados.
- B) Reduzca la vulnerabilidad de los ingresos y del empleo en la granja vegetal a través de políticas estables y compensaciones frente a desequilibrios e imprevistos.
- C) Mejore el acceso de los pequeños empresarios rurales vinculados a la actividad a aquellos servicios que les permitan elevar su competitividad y sustentabilidad.

La propuesta del plan será puesta en conocimiento de la Asamblea General dentro de los quince días siguientes al vencimiento del plazo previsto en el inciso anterior.

El Plan Estratégico se implementará garantizando la participación de los instrumentos técnicos y financieros de que dispone el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, en particular los programas con financiamiento externo que están en ejecución.

Artículo 2º. (Recursos).- El Fondo creado por el artículo anterior se financiará con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a frutas, hortalizas y flores en las condiciones que se establecen en la presente ley.

Artículo 3º. (Administración).- La Administración del Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja será realizada por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

El impuesto con destino al Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja que se crea en la presente ley, será recaudado por el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General Impositiva, siendo depositado mensualmente en la Cuenta Única Nacional, en una subcuenta denominada "Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja", a la orden del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca. A tal efecto, la Contaduría

General de la Nación habilitará en el Inciso 24 - Diversos Créditos, un crédito presupuestal equivalente a dicha recaudación.

El Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, por resolución fundada, determinará las prioridades específicas inherentes para el uso de dicho Fondo al cumplimiento de actividades conexas al mismo, con excepción de retribuciones personales.

Los gastos de funcionamiento del Fondo no podrán exceder el 2% (dos por ciento) de los recursos totales disponibles.

Artículo 4º. (Asesoramiento).- El Consejo Directivo de la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA) asesorará preceptivamente al Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca en todos los aspectos concernientes a la utilización del Fondo.

Artículo 5º. (Fiscalización).- Créase una Comisión Fiscal Honoraria integrada por un representante del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca que la presidirá, un representante del Ministerio de Economía y Finanzas, un representante de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP) y tres delegados del sector productivo, uno de ellos del norte del Río Negro, los que serán propuestos de común acuerdo por las instituciones privadas que integran la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA), cuyos

cometidos serán la fiscalización y el seguimiento de la administración del Fondo.

Artículo 6º. (Atención de las pérdidas).- Para atender las pérdidas ocasionadas por el fenómeno climático del 10 de marzo de 2002, el Fondo respaldará el otorgamiento de una asistencia financiera especial cuyo monto máximo podrá ser el equivalente al daño estimado por las oficinas competentes.

La asistencia especial prevista en el inciso anterior podrá ser canalizada a través de instituciones de intermediación financiera y será total o parcialmente no reintegrable, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.

A los efectos de establecer la cuota parte no reintegrable, la reglamentación deberá ajustarse a los siguientes criterios:

- A) Para los productores de escaso tamaño económico y con daños menores a los US\$ 3.000 (tres mil dólares de los Estados Unidos de América), la asistencia no será reintegrable.
- B) Los productores cuyas necesidades de financiamiento no superen los US\$ 20.000 (veinte mil dólares de los Estados Unidos de América), podrán obtener hasta un 70% (setenta por ciento) del crédito en calidad de no reembolsable.

- C) Cuando las necesidades financieras superen el tope establecido en el literal anterior, pero sean menores a los US\$ 50.000 (cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América), la parte no reembolsable del crédito no podrá exceder el 50% (cincuenta por ciento).
- D) Cuando las necesidades financieras excedan a los US\$ 50.000 (cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América), la parte no reintegrable del crédito no podrá superar el tope porcentual del literal anterior y requerirá decisión fundada de la administración del Fondo y aprobación expresa de la Comisión Honoraria Fiscal prevista en el artículo anterior.
- E) Los niveles máximos de apoyo se otorgarán a los productores afectados cuyo monto de daño en términos absolutos sea bajo y siempre que ese monto sea proporcionalmente significativo en relación al valor total de la unidad productiva.
- F) Las indemnizaciones que los productores afectados hayan recibido por cualquier otro concepto deberán ser descontadas de la asistencia especial que le correspondiera en aplicación de los literales anteriores.

El Fondo creado por el [artículo 1º](#) de la presente ley garantizará la cuota parte del préstamo concedido a cada afectado hasta el monto que establezca la reglamentación. Asimismo podrá afectarse parte de lo recaudado para la

formación de un Fondo de Garantía tendiente a respaldar los créditos que se obtengan con la finalidad establecida en la presente ley.

Los fondos de asistencia que se otorguen de acuerdo a lo establecido en el presente artículo serán inembargables y no estarán sujetos a ningún tipo de gravamen.

Artículo 7º. (Exoneración).- Los créditos concedidos al amparo del artículo 6º de la presente ley quedarán exonerados de los tributos que los gravan. Asimismo no se exigirán los certificados que justifican estar al día con sus obligaciones tributarias.

## **CAPÍTULO II**

### **FINANCIAMIENTO DEL FONDO**

Artículo 8º. (Financiamiento).- El Fondo se financiará con el producido total del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de frutas, flores y hortalizas, en las condiciones que se señalan en los artículos 9º a 15 de la presente ley. Dichos artículos quedarán derogados a partir del 1º de julio de 2005.

Artículo 9º. (Exoneración suspendida).- La exoneración dispuesta en el Literal A) del numeral 1) del artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado de 1996, quedará suspendida hasta el 1º de julio de 2005.

Artículo 10. (Sujeto pasivo).- Agregase al artículo 6º del [Título 10 del Texto Ordenado de 1996](#), el siguiente literal:

"K) Quienes tributen el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios por frutas, flores y hortalizas".

Artículo 11. (IVA agropecuario).- Modificase hasta el 1º de julio de 2005 el inciso primero del artículo 11 del [Título 10 del Texto Ordenado de 1996](#), el que quedará redactado de la siguiente forma:

"IVA agropecuario - Impuesto a facturar. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en su estado natural -con excepción de frutas, flores y hortalizas-, no será incluido en la factura o documento equivalente permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos. En este último caso, los enajenantes deberán incluir el impuesto que resulte de aplicar la tasa que corresponda sobre el importe total neto contratado o facturado y no tendrán derecho a crédito fiscal por el IVA en suspenso.

Para el caso de frutas, flores y hortalizas en estado natural, el régimen del impuesto en suspenso cesará:

- a) cuando los productores agropecuarios enajenen dichos bienes a sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y,
- b) cuando los referidos bienes se importen".

Artículo 12. (Tasa Mínima).- Agregase al artículo 18 del [Título 10 del Texto Ordenado de 1996](#), el siguiente literal:

"G) Frutas, flores y hortalizas en su estado natural, en tanto cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- i) Que el enajenante sea contribuyente de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio y al Valor Agregado y no se encuentre comprendido en el inciso primero del artículo 61 del [Título 4 del Texto Ordenado de 1996](#), ni en el impuesto creado por los artículos 590 y siguientes de la [Ley N° 17.296](#), de 21 de febrero de 2001.
- ii) Que la enajenación sea realizada a un consumidor final. No se consideran comprendidas en este concepto las enajenaciones efectuadas a empresas".

Artículo 13. (Deducciones no admitidas).- Los contribuyentes citrícolas o vitivinícolas sean estos exportadores o industriales, no podrán deducir en su liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el impuesto incluido en sus adquisiciones de frutas, esté o no discriminado en la factura correspondiente.

Artículo 14. (Créditos fiscales).- Los productores agropecuarios que enajenen frutas, flores y hortalizas a sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) y que por lo tanto discriminen en la factura el Impuesto al Valor Agregado (IVA), contarán -al momento de realizar la liquidación- de un crédito fiscal equivalente al 100% (cien por

ciento) del IVA facturado en el período que se liquida. El Poder Ejecutivo reglamentará la forma en la cual se controlará ese crédito.

El Poder Ejecutivo otorgará un crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado incluido en la documentación de aquellas adquisiciones que integren el costo de las operaciones gravadas, hasta un máximo del 10% (diez por ciento) del importe que corresponda por el inciso anterior.

A los efectos de las liquidaciones previstas en los incisos anteriores no será exigible que los productores tengan contabilidad suficiente.

Artículo 15. (Deducción IVA).- El Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en las adquisiciones e importaciones de frutas, flores y hortalizas que realicen los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, se deducirá exclusivamente del impuesto correspondiente a las enajenaciones de dichos bienes. Si de la liquidación surgiera un excedente por tal concepto, dicho excedente se deducirá del impuesto correspondiente a las enajenaciones de los referidos bienes que se realicen en períodos posteriores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los saldos acreedores al cierre del ejercicio que provengan exclusivamente de diferencias de tasas, integrarán el costo de ventas y no serán tenidos en cuenta en las futuras declaraciones juradas.

Artículo 16. (Declaración).- Se declara que las citas a las normas del [Texto Ordenado 1996](#) se refieren a las normas legales que le dan origen.

Sala de Sesiones de la Cámara de Senadores, en Montevideo, a 29 de mayo de 2002.

**LUIS HIERRO LÓPEZ,**

**Presidente.**

**Mario Farachio,**

**Secretario.**

**MINISTERIO DE GANADERÍA, AGRICULTURA Y PESCA**

**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**

**Montevideo, 30 de mayo de 2002.**

Cúmplase, acúsese recibo, comuníquese, publíquese e insértese en el Registro Nacional de Leyes y Decretos.

**BATLLE.**

**ALBERTO BENSÍÓN.**

**GONZALO GONZÁLEZ.**

**Ley N° 17.844**

**FONDO DE RECONSTRUCCIÓN Y FOMENTO DE LA GRANJA**

**Modificación de las disposiciones de la Ley N° 17.503**

**El Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, reunidos en Asamblea General,**

**DECRETAN:**

---

Artículo 1º.- Sustituyese el artículo 1º de la Ley N° 17.503, de 30 de mayo de 2002, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 1º. (Creación).- Créase el Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja (FRFG) que en orden de prioridad se destinará a:

- 1) Atender las pérdidas en materia de infraestructura productiva y capital de giro de los productores afectados por el fenómeno climático del 10 de marzo de 2002.
- 2) Cancelar o amortizar las deudas que productores granjeros tengan pendientes con el Banco de la República Oriental del Uruguay o

cualquier entidad cuya propiedad pertenezca en su totalidad al mismo, generadas por la actividad de su giro originadas con anterioridad al 30 de junio del 2002, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8° de la presente ley.

- 3) Promover los seguros agrarios del sector granjero subsidiando las primas en un porcentaje no menor al 35% (treinta y cinco por ciento).
- 4) Apoyar proyectos de fomento y de integración horizontal y vertical de la cadena agroindustrial granjera, comprendiendo en la misma la fruticultura, horticultura, avicultura, suinicultura, viticultura, apicultura, floricultura y cualquier otra actividad que se considere de acuerdo a lo recomendado por la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA)".

Artículo 2°.- Sustituyese el artículo 8° de la Ley N° 17.503, de 30 de mayo de 2002, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 8°. (Financiamiento).- El Fondo se financiará con el producido total del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de frutas, flores y hortalizas, en las condiciones que se señalan en los artículos 9° a 15 de la presente ley. Dichos artículos quedarán derogados a partir del 1° de julio de 2015".

Artículo 3°.- Sustituyese el artículo 9° de la Ley N° 17.503, de 30 de mayo de 2002, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 9°. (Exoneración suspendida).- La exoneración dispuesta en el literal A) del numeral I) del artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado

1996, quedará suspendida hasta el 1º de julio de 2015".

Artículo 4º.- Sustituyese el artículo 11 de la Ley N° 17.503, de 30 de mayo de 2002, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 11. (IVA agropecuario).- Modificase hasta el 1º de julio de 2015 el inciso 1º del artículo 11 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, el que quedará redactado de la siguiente forma:

"IVA agropecuario - Impuesto a facturar. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en su estado natural -con excepción de frutas, flores y hortalizas-, no será incluido en la factura o documento equivalente permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos. En este último caso, los enajenantes deberán incluir el impuesto que resulte de aplicar la tasa que corresponda sobre el importe total neto contratado o facturado y no tendrán derecho a crédito fiscal por el IVA en suspenso.

Para el caso de frutas, flores y hortalizas en estado natural, el régimen del impuesto en suspenso cesará:

- a) cuando los productores agropecuarios enajenen dichos bienes a sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, y
- b) cuando los referidos bienes se importen".

Artículo 5º.- Sustitúyense los incisos 2º y 4º del artículo 3º de la Ley Nº 17.503, de 30 de mayo de 2002, los que quedarán redactados de la siguiente manera:

"El impuesto con destino al Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja que se crea en la presente ley, será recaudado por el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección General Impositiva. El producido de dicho impuesto deberá transferirse totalmente dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su recaudación, a la cuenta especial que, con el nombre Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca/Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja (MGAP/FRFG), se abrirá en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

A tal efecto, la Contaduría General de la Nación habilitará en el Inciso 24 - Diversos Créditos, un crédito presupuestal equivalente a dicha recaudación.

Los gastos de funcionamiento, administración y percepción del Fondo, no podrán exceder del 2% (dos por ciento) de los recursos totales disponibles por todo concepto".

Artículo 6º.- (Administración).- La titularidad, administración y disposición del Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja (FRFG) corresponderá al Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca con el asesoramiento preceptivo de la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA).

El Fondo podrá depositar, ceder, colocar, invertir, ofrecer en garantía o securitizar los recursos que se generen durante el transcurso del período en que estos queden afectados en la cuenta prevista en el artículo 5° de la presente ley.

El Estado garantiza bajo su responsabilidad la estabilidad de las normas legales y reglamentarias que incidan sobre los ingresos o fondos afectados. La garantía se extinguirá simultáneamente con el cumplimiento de las obligaciones del Fondo, derivadas de las operaciones que se realicen.

Artículo 7°.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2° de la Ley N° 17.503, de 30 de mayo de 2002, el Fondo podrá aceptar aportes de cualquier naturaleza, cuyas bases legales así lo autoricen, incluidos los derivados de la cooperación internacional.

Artículo 8°.- Los activos del Fondo serán destinados al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a) El 65% (sesenta y cinco por ciento) para cancelar o amortizar las deudas que productores granjeros tengan pendientes con el Banco de la República Oriental del Uruguay o cualquier entidad cuya propiedad pertenezca en su totalidad al mismo, generadas por la actividad de su giro originadas con anterioridad al 30 de junio de 2002.

Serán beneficiados los productores granjeros que integran los

subsectores: frutícola, hortifrutícolas, vitícolas, hortícolas de primor, floricultores, paperos, avícolas y suinícolas cuyo monto total de deuda al 30 de junio de 2002 fuera inferior a U\$S 150.000 (ciento cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América).

Por hasta un máximo de U\$S 150.000 (ciento cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América) también serán beneficiarios los productores granjeros cuyo monto total de deuda al 30 de junio de 2002, fuera inferior a U\$S 200.000 (doscientos mil dólares de los Estados Unidos de América).

Siempre que los montos destinados a la solución del endeudamiento no superen el límite establecido en esta ley, se considerará en forma preferente a los deudores menores a U\$S 5.000 (cinco mil dólares de los Estados Unidos de América) al 30 de junio de 2002. Las condiciones de pago que establezca el Banco de la República Oriental del Uruguay para los granjeros con los montos totales de deuda antedichos, darán mayores facilidades a los productores más chicos y con menor endeudamiento.

- b) El remanente se destinará a:
1. Cumplir con los destinos establecidos en el artículo 1º de la presente ley.
  2. Participar en la financiación de capital de giro requerido por proyectos de producción granjera, de integración horizontal y vertical con destino fundamentalmente a la exportación, de acuerdo a la forma y

procedimientos que se establezcan en la respectiva reglamentación. A tales efectos, debe considerarse la producción granjera en sentido amplio, comprendiendo los mismos criterios establecidos en el literal precedente.

A los efectos del cumplimiento de las obligaciones del Fondo definidas en el presente artículo se realizará un convenio previo entre el Poder Ejecutivo y el Banco de la República Oriental del Uruguay cuya entrada en vigencia no podrá exceder al 1º de julio del 2005.

Artículo 9º.- Los productores granjeros que se acojan al régimen establecido en el literal a) del artículo 8º de la presente ley deberán:

- a) Suscribir seguro agrario de su producción.
- b) Cumplir regularmente con sus compromisos. De constatarse atrasos de más de 90 (noventa) días en el pago de las cuotas que se acuerden, quedarán automáticamente excluidos de los beneficios de la presente ley.

Las cuotas de pago de los productores granjeros serán semestrales, venciendo la primera el 30 de abril de 2005. El interés se aplicará sobre la base de la menor tasa activa de mercado vigente al vencimiento de cada una de las cuotas mencionadas.

El Poder Ejecutivo incorporará las condiciones referidas en el inciso precedente, al convenio al que alude el artículo 8º de la presente ley.

Artículo 10.- Las potestades conferidas a la Junta Nacional de la Granja (JUNAGRA) y a la Comisión Fiscal Honoraria preceptuada por los artículos 4º y 5º de la Ley Nº 17.503, de 30 de mayo de 2002, se considerarán vigentes aplicándose íntegramente, en las mismas condiciones y alcances establecidos en la mencionada norma legal.

Sala de Sesiones de la Asamblea General, en Montevideo, a 15 de octubre de 2004.

**LUIS HIERRO LOPEZ,**

**Presidente.**

**Mario Farachio,**

**Secretario.**

**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**

**MINISTERIO DE GANADERÍA, AGRICULTURA Y PESCA**

**Montevideo, 21 de octubre de 2004.**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 145 de la Constitución de la República, cúmplase, acúsense recibo, comuníquese, publíquese e insértese en el Registro Nacional de Leyes y Decretos.

BATLLE.  
ISAAC ALFIE.  
MARTÍN AGUIRREZABALA

**Cuadro 1. Recaudación anual de impuestos al agro y presión fiscal, incluyendo aportes a la Seguridad Social (en millones de dólares)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005 (1)	Var. 2005/04
<b>Impuestos sobre la tierra</b>							
Aportes patronales al BPS	18,6	9,7	9,4	4,3	5,4	6,9	26%
Contribución inmobiliaria	36,3	29,6	23,3	21,9	25,0	31,7	27%
Patrimonio	11,6	3,2	0,1	-	-	-	
<b>Subtotal impuestos a la tierra</b>	<b>66,7</b>	<b>42,5</b>	<b>32,8</b>	<b>26,1</b>	<b>30,4</b>	<b>38,6</b>	<b>27%</b>
<b>Impuestos a la renta</b>							
IRA	0,2	0,1	0,1	0,4	0,9	1,3	50%
IMEBA (2) y adicionales	24,7	20,3	18,1	23,7	41,6	46,4	11%
<b>Subtotal impuestos a la renta</b>	<b>24,9</b>	<b>20,4</b>	<b>18,2</b>	<b>24,1</b>	<b>42,5</b>	<b>47,6</b>	<b>12%</b>
<b>Impuestos indirectos</b>							
IMESI e IVA combustibles	18,7	19,5	14,5	15,9	19,3	23,5	22%
Remates y Ventas de Semov.	8,6	6,1	5,9	7,4	11,0	13,4	21%
Tasa de Registro (cajas Negras)				0,4	2,0	2,3	14%
IMABA	15,5	15,6	12,1	9,2	9,5	9,1	-4%
<b>Subtotal impuestos indirectos</b>	<b>42,9</b>	<b>41,2</b>	<b>32,4</b>	<b>33,0</b>	<b>41,9</b>	<b>48,3</b>	<b>15%</b>
<b>Detracciones</b>	<b>0,2</b>	<b>0,5</b>	<b>0,7</b>	<b>0,5</b>	<b>0,7</b>	<b>0,7</b>	<b>0%</b>
<b>Devolución de impuestos</b>	<b>(18,8)</b>	<b>(16,0)</b>	<b>(16,8)</b>	<b>(19,3)</b>	<b>(26,2)</b>	<b>(29,6)</b>	<b>13%</b>
<b>TOTAL IMPUESTOS DEL AGRO</b>	<b>115,9</b>	<b>88,7</b>	<b>67,4</b>	<b>64,4</b>	<b>89,3</b>	<b>105,7</b>	<b>18%</b>
<b>PRESSION FISCAL AGROPECUARIA</b>	<b>9,6%</b>	<b>8,0%</b>	<b>6,1%</b>	<b>4,6%</b>	<b>6,0%</b>	<b>6,8%</b>	
<b>PRESSION FISCAL GLOBAL (3)</b>	<b>15,4%</b>	<b>15,9%</b>	<b>15,8%</b>	<b>16,4%</b>	<b>17,5%</b>	<b>18,81%</b>	

Fuente: Elaborado por OPYPA en base a DGI,UDM-OPP,BPS y estimaciones del autor Ing. Agr. Adrián Tambler

## 9. BIBLIOGRAFÍA

### Libros:

- Blanco Andrés : “Impuesto al Valor Agregado” ( Julio 2004)
- Dr. Gimeno José, Cr. Morelli Pablo, Ing. Agr. Ricci Carlos:  
“Relevamiento crítico de antecedentes para el diseño de una política tributaria para el Agro” (Edición 1989).
- González Darío , Martinoli Carol , Pedraza José:
- “Sistemas Tributarios de América Latina” (Edición 2009).
- Pérez Arrarte Carlos: “Evolución y perspectiva del sector alimentario de frutas y hortalizas frescas ”(Setiembre 2004)

### Informes:

- Ing. Pacheco Pablo: “Precios mayoristas de frutas y hortalizas en el Mercado Modelo ,factores que influyen en su formación” (Julio 2005)
- Dr. Reyes Lavega Sergio – Dr. Stanislao Lamenta Alfredo: “Sistema

tributario uruguayo y las cooperativas”.

### Entrevistas

- Ing. Agr. Pablo Pacheco e Ing. Álvarez (Mercado Modelo).
- Ing. Agr. Dante Giosa e Ing. Agr. Alberto Viera ( DIGEGRA)
- Ing. Agr. Adrian Tambler (MGAP).

### Normativa:

- Texto Ordenado de 1996 actualizado

Titulo 4 -IRAE

Título 9- IMEBA

Título 10 – IVA

Título 14 – PAT

- Decretos reglamentarios de:

IVA- 220/98

IRAE – 150/07

IMEBA- 15/96, 100/96, 208/07

IMPUESTO AL PATRIMONIO – Dec. 600/88

- Ley de Fomento y Reconstrucción de la Granja y sus modificativas

Ley 17.503

Ley 17.814

- Normativa de la Intendencia Municipal de Montevideo
- Código Tributario

Apuntes de clase:

- Negocios con el Exterior Prof. Cr. Antonio Fraga
- Economía Aplicada
- Legislación y Técnica Tributaria 2004.

Otros:

- Datos proporcionados por Div. Asesoría Económica de DGI
- Monografías .com.
- Wikipedia, la enciclopedia libre
- [www.presidencia.gub.uy](http://www.presidencia.gub.uy)
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)
- [www.catastro.gub.uy](http://www.catastro.gub.uy)
- [www.bps.gub.uy](http://www.bps.gub.uy)
- [www.montevideo.gub.uy](http://www.montevideo.gub.uy)