

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA  
FACULTAD DE AGRONOMÍA**

**ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS EN LA GANADERÍA  
A TRAVÉS DE LA MODELACIÓN PREDIAL**

**por**

**Fabián MILA CESCHI**

TESIS presentada como uno de los  
requisitos para obtener el título de  
Magíster en Desarrollo Rural  
Sustentable

MONTEVIDEO  
URUGUAY  
diciembre 2020

**Tesis aprobada por el tribunal integrado por Ing. Agr. (PhD) Pedro Arbeletche, Ing. Agr. (MAG) José Bervejillo, Ing. Agr. (PhD) Bruno Lanfranco e Ing. Agr. (MSc) Carlos Molina, el 9 de diciembre de 2020.**

**Autor: Ec. Fabián Mila Ceschi**

**Director: Ing. Agr. (PhD) Federico García Suárez**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a todas las personas que de una u otra manera colaboraron conmigo para hacer posible este trabajo.

A mis seres queridos por darme siempre su apoyo incondicional.

Agradezco especialmente la dedicación a mi tutor, Federico García. También subrayar la especial contribución de los Ing. Agr. José Bervejillo y Adrián Tambler y la Ec. Sofia Polcaro de la Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA-MGAP), así como a todos mis compañeros de la Dirección General de Desarrollo Rural (DGDR-MGAP).

## TABLA DE CONTENIDO

	página
<b>PÁGINA DE APROBACIÓN.....</b>	<b>II</b>
<b>AGRADECIMIENTOS.....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>VI</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>VII</b>
<b>1. <u>INTRODUCCIÓN</u>.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. MARCO CONCEPTUAL.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.1. <u>Política fiscal, tributos y desarrollo</u>.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.2. <u>Una mirada histórica de los principales cambios en los impuestos al agro</u>.....</b>	<b>8</b>
<b>1.1.3. <u>Los distintos tributos en la ganadería</u>.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1.3.1. Contribución Inmobiliaria Rural.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1.3.2. Impuesto de Enseñanza Primaria.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1.3.3. Impuesto al Patrimonio.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1.3.4. Impuesto a la Enajenación de Semovientes (Impuesto Municipal).....</b>	<b>15</b>
<b>1.1.3.5. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.3.6. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).....</b>	<b>16</b>
<b>1.1.3.7. Impuesto al Valor Agregado (IVA).....</b>	<b>17</b>
<b>1.1.3.8. Impuesto MEVIR.....</b>	<b>18</b>
<b>1.1.3.9. Adicional IMEBA - MEVIR y Adicional IMEBA - INIA.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1.3.10. Tasa de Control (Cajas Negras).....</b>	<b>19</b>
<b>1.1.3.11. Tasa vacuna Aftosa.....</b>	<b>20</b>
<b>1.1.3.12. Tasa vacuna Brucelosis.....</b>	<b>20</b>
<b>1.1.3.13. Contribuciones Especiales.....</b>	<b>20</b>
<b>1.1.4. <u>Recaudación y presión fiscal</u>.....</b>	<b>22</b>
<b>1.2. HIPÓTESIS PLANTEADAS.....</b>	<b>27</b>
<b>2. <u>MATERIALES Y MÉTODOS</u>.....</b>	<b>28</b>

2.1. LA ENCUESTA GANADERA 2016.....	28
2.2. LOS MODELOS GANADEROS.....	29
2.2.1. <u>La construcción de los modelos</u> .....	29
2.2.2. <u>Principales supuestos de la modelación</u> .....	31
2.2.3. <u>Tributos considerados en cada Modelo</u> .....	35
3. <u>RESULTADOS Y DISCUSIÓN</u> .....	38
3.1. RESULTADOS DE LA MODELACIÓN PARA EL EJERCICIO 2015- 2016.....	38
3.2. COMPARACIÓN DE LOS RESULTADOS CON LAS CARPETAS VERDES 2015-2016.....	43
3.3. ANÁLISIS DE LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN.....	46
3.4. EL MONTO DE LOS TRIBUTOS.....	49
3.5. EL PESO DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS EN CADA MODELO.....	54
3.6. EL PESO DE CADA TRIBUTO EN RELACIÓN A DISTINTAS VARIABLES.....	56
3.7. EJERCICIO DE SIMULACIÓN.....	58
3.8. SÍNTESIS DE LA DISCUSIÓN.....	62
4. <u>CONCLUSIONES</u> .....	68
5. <u>BIBLIOGRAFÍA</u> .....	71
6. <u>ANEXOS</u> .....	76
6.1. ESTRUCTURA DE LA MODELACIÓN.....	76
6.2. PRINCIPALES ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS DE LOS INDICADORES PRODUCTIVOS.....	78
6.3. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS EN LA GANADERÍA.....	80

## RESUMEN

Esta Tesis de Maestría indaga sobre la carga tributaria que tiene la ganadería uruguaya a nivel predial. Para eso, se desarrollaron una serie de modelos a escala de predio, con los que se estimaron una cantidad de variables de distinta índole. La modelación propuesta divide a la ganadería del país en 4 estratos y por ende en 4 modelos. Para su construcción se utilizó como insumo principal la Encuesta Ganadera 2016. Es también por ello, que el ejercicio considerado es el 2015-2016. La modelación creada puede servir para otros fines, más allá del análisis tributario hecho en esta Tesis, dado que es una herramienta relativamente fácil de actualizar y con la cual se pueden plantear distintos escenarios. Se hace una primera discusión acerca de los resultados productivos obtenidos para los 4 modelos, para luego realizar un estudio más profundo acerca de la carga tributaria. En relación a este punto, se plantearon distintos análisis, a la vez que se realizó un ejercicio de simulación, modificando algunos supuestos. Se puede decir que, la carga global de la ganadería es algo superior a la del promedio de los sectores productivos de la economía. Por otro lado, se observan diferencias a nivel de carga tributaria entre los distintos estratos y principalmente, cuáles son los impuestos que pesan en cada caso. Por último, el trabajo deja planteado una serie de recomendaciones sobre cambios a nivel tributario, básicamente en la búsqueda de la simplificación del sistema actual en la ganadería.

**Palabras clave:** impuestos, ganadería, modelación, presión fiscal, desarrollo.

## **ANALYSIS OF TAXES IN LIVESTOCK BASED ON PREDIAL MODELLING**

### **SUMMARY**

This Master's Thesis inquire the tax burden of Uruguayan livestock at farm scale. A series of farm scale models were developed, in order to estimate different types of variables. The proposed modeling divides the country's livestock into 4 strata and therefore into 4 models. For its construction, the Livestock Survey 2016 was used as the main input. It is also for this reason that the proposed exercise is for that year. It is important to highlight that the modeling can serve other purposes, beyond the tax analysis done in this thesis, since it is a relatively easy tool to update and with which different scenarios can be considered. Based on the results of the 4 models, we discuss the productive results obtained, and then focus the discussion deeper into the tax burden. Related to this point, different analyzes were proposed, as well as a simulation exercise was done modifying some assumptions. It can be said that the global tax burden on livestock production is somewhat higher than the average of the productive sectors of the economy. On the other hand, the difference between the different strata is exposed, not only at the level of tax burden, but mainly on which taxes are the ones that weigh more or less in each case. Finally, the work leaves raised a series of recommendations for tax level changes, basically in the search for simplification of the current tax system applied to livestock.

**Keywords:** taxes, livestock, modeling, tax pressure, development.

## **1. INTRODUCCIÓN**

Existe evidencia de que la estructura impositiva de un país tiene efectos sobre su nivel de desarrollo. El peso de los impuestos, los tipos de impuestos que se aplican (directos e indirectos), como éstos se distribuyen entre los distintos sectores y la manera en que, a su vez, se distribuyen a la interna de cada sector, son aspectos claves en el desempeño de un país.

El peso de la carga tributaria en el agro uruguayo es un tema de larga discusión, que genera diversas posiciones y argumentos que se contraponen. Muchas veces se comete el error de entender al agro como un sector homogéneo. Existen grandes diferencias en la facturación, ganancias y rentabilidad de los distintos rubros de producción. Entonces, cuando se discuten estos temas, es fundamental diferenciar de cual rubro y a qué tipo de producción se está haciendo referencia.

En la actualidad, se cuenta con información sobre la recaudación impositiva y la presión fiscal a nivel sectorial, pero a la interna del sector agropecuario no todos los productores tienen la misma carga tributaria. Esto se debe a que, como ya fuera mencionado, existen diferencias entre rubros productivos, escala, tipo de impuesto que lo alcanza, intensidad en el uso de algunos recursos, así como si los productores son o no, productores familiares.

La política impositiva para el sector agropecuario contiene, para buena parte de los impuestos, un tratamiento diferencial para la producción familiar y la producción de menor escala. Algunas de las ventajas representan beneficios parciales o totales, que derivan en una menor tributación, en otros casos refieren básicamente a la facilitación en el pago de las distintas obligaciones.

Es de destacar, que en el año 2006 Uruguay realizó una reforma tributaria, impulsando modificaciones en la tributación de las rentas, la imposición al consumo, al capital y en las contribuciones especiales a la seguridad social. La reforma tuvo



como objetivo principal lograr una mayor equidad, buscando mejorar la distribución del ingreso. Asimismo, se simplificó el sistema con la eliminación de 15 impuestos y se buscó tener mayores similitudes a los sistemas fiscales a nivel internacional. Esta reforma también alcanzó al agro.

Un buen número de trabajos han analizado a lo largo de los años, los impuestos en el sector agropecuario uruguayo. Aspiroz de Viera (1969), Barrenechea et al. (1975), González (1985), Mazz (1994), se centran en la relación entre los impuestos y la productividad de la tierra. Se pueden destacar también otros trabajos más recientes, como Mainard y Moraes (2014), González (2015), Amaro y Páez (2016) y Nolla (2017), los cuales apuntan principalmente al análisis del nuevo Impuesto al Patrimonio.

Otro importante antecedente es el “Estudio sobre el régimen tributario actual que gravita sobre la producción y comercialización de Producto Ganaderos” de OIKOS Consultoría Financiera, consultoría contratada por el MGAP en el año 2011. Este trabajo buscaba conocer si el sistema tributario uruguayo presentaba dificultades u obstáculos para los productores ganaderos en el pago de sus impuestos. Para esto, OIKOS (2011) realizó una revisión de la tributación nacional, provincial-estatal y municipal de los impuestos a la producción ganadera en Argentina, Australia, Brasil, Colombia, Nueva Zelanda, Paraguay y Uruguay. También efectuó una serie de entrevistas con agentes calificados en la temática y, por último, realizó ciertas recomendaciones tendientes a mejorar el régimen nacional.

Todos los trabajos mencionados son antecedentes relevantes y demuestran la importancia del tema, pero tienen un enfoque distinto al propuesto en la presente tesis. Mientras que los trabajos aludidos se centran en analizar los impuestos que tributa el agro, cuál ha sido su evolución, sus particularidades o examinar un impuesto en profundidad, como ser el caso del IMPROME o el Impuesto al Patrimonio, esta tesis se centra en analizar el peso de los impuestos para los distintos estratos de la ganadería.

El objetivo de este trabajo es analizar los resultados obtenidos a través de modelos prediales para el caso de la producción ganadera y cómo juegan los diferentes tributos según la escala. Se busca cuantificar la carga tributaria para distintos tipos de productores y determinar si efectivamente hay una política diferenciada para los productores familiares y de menor escala. Asimismo, se hará un análisis de la carga tributaria en relación a distintas variables, como tamaño del predio, ingreso bruto, valor agregado bruto (VAB) y unidades ganaderas.

Si bien el análisis predial permitiría estudiar y discutir los resultados económicos obtenidos por cierto tipo de productor, e inclusive indagar sobre las causas, este no será el tema abordado por este trabajo, sino sólo un insumo. Además, por tratarse de una investigación acotada a la ganadería, las conclusiones obtenidas tampoco pueden ser extrapolables a otros rubros agropecuarios.

Por último, cabe decir que conocer la carga tributaria es un aspecto imprescindible, pero determinar qué nivel de impuestos debería pagar cierto sector, debe ser una discusión mucho más amplia, considerando entre otros aspectos, la generación de empleo, los encadenamientos que posee, la innovación que se genera en el sector, la capacidad contributiva que tienen los distintos agentes, la volatilidad del negocio y su rentabilidad. Por lo tanto, para obtener conclusiones en este sentido sería necesario hacer un análisis mucho más completo de la realidad del sector.

## **1.1. MARCO CONCEPTUAL**

El marco conceptual comienza por plantear algunas definiciones básicas de política fiscal y tributos, a fin de dejar establecidos estos dos conceptos, para luego discutir acerca de su vinculación con el desarrollo. En un segundo punto, se realiza una revisión histórica de los cambios más relevantes ocurridos en las últimas décadas respecto a los impuestos en el agro. En un tercer lugar, se hace un breve repaso de todos los tributos en la ganadería al año 2020, explicitando las particularidades de cada uno y explicando en que caso aplican o no, a una empresa ganadera. En el cuarto y último punto del marco conceptual, se plantea con qué información se cuenta en la actualidad sobre recaudación y presión fiscal de los distintos sectores de la economía uruguaya y en particular del agro.

### **1.1.1. Política fiscal, tributos y desarrollo**

Dado que poseer economías primarizadas es una característica de los países en desarrollo, es primordial que las actividades vinculadas al sector primario presenten un buen desempeño y que, a la vez, la política tributaria hacia el mismo sea coherente con los objetivos perseguidos por el resto de las políticas públicas. Estos objetivos podrían pasar, entre otros, por mejorar el desarrollo del sector, promover mayores encadenamientos de este con otros sectores o aumentar el valor agregado de los distintos productos de origen agropecuario.

Por su parte, cualquier sistema tributario tiene como principal objetivo recaudar recursos, intentado no desestimular la inversión y el empleo, con el fin de que el Estado pueda llevar adelante distintos cometidos, es decir pueda brindar a la sociedad un conjunto de bienes y servicios.

Para continuar, se precisarán las definiciones de política fiscal y tributos.

El Diccionario de Economía Aplicada de Galindo Martín (2008), define a la política fiscal como el “conjunto de variaciones en los programas de ingreso y gastos públicos que lleva a cabo el decisor político, con el objeto de alcanzar los diferentes objetivos de política económica, tales como un cierto nivel de empleo, una tasa tolerable de inflación, crecimiento económico, etc.”.

En concreto, la política fiscal es una herramienta que tiene del Estado para influir en la economía, mediante la recaudación y el gasto público.

Por su parte, la política tributaria es una rama de la política fiscal de naturaleza de política instrumental.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en el documento “Modelo de código tributario”, define tributos como “prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general” (CIAT; 2015).

La tributación de un país puede cumplir distintas funciones. El trabajo de Musgrave y Musgrave (1980) distingue básicamente cuatro (Cuadro 1), la asignación, la redistribución, la estabilización y la corrección de externalidades.

**Cuadro 1. El rol de la tributación en las funciones de la política fiscal**

<b>Función</b>	<b>Descripción función</b>	<b>Rol de la tributación</b>
Asignación	Provisión de bienes públicos	Financiar el gasto público
Redistribución	Redistribución del ingreso y la riqueza	Aplicar impuestos progresivos
Estabilización	Promoción del empleo y control de la inflación	Crear impuestos flexibles y anticíclicos
Corrección de externalidades	Incorporar en el mercado los costos o beneficios generados por las externalidades de algunos bienes	Establecer impuestos sobre externalidades negativas (impuestos verdes)

Fuente: Musgrave y Musgrave, 1980.

La importancia, e incluso, la pertinencia de estos roles dentro la política fiscal, dependerá del posicionamiento político y conceptual de cada individuo y gobernante.

La provisión de bienes públicos consiste en asegurar el acceso a la población de determinados bienes, dado que el mercado no los ofrece o lo hace en cantidades insuficientes. Esta sea tal vez, la función más importante de la política fiscal. A qué sector de la sociedad destinarlo, es un tema mayormente definido por el proceso político; decisión basada en consideraciones de justicia social, redistribución y valoraciones de cada sociedad.

El rol de redistribución del ingreso es un tema controversial, ya que existen quienes opinan que esta función debería ser únicamente atendida a través del gasto público. Pero lo que sí parece tener conceso, es que no todos los impuestos deben redistribuir, ya que algunos son más eficientes que otros para ello, pudiendo tener algunos un objetivo estrictamente recaudatorio.

Lo que hace a la función de estabilización, presenta dos aspectos claves. Por un lado, persigue el equilibrio macroeconómico (nivel de empleo, inflación, etc.), debiendo mantener coherencia entre la política monetaria y fiscal. Por otro lado, la búsqueda de políticas fiscales anticíclicas, cuestión que dependerá mucho de la capacidad de maniobra de cada Estado, pero también de la responsabilidad de los gobernantes, dada la posible existencia de oportunismo político.

La corrección de externalidades puede ser otro rol a cumplir por la tributación. Cuando estas se generan, es probable que se dé una regulación de los derechos de propiedad en donde se establezcan prohibiciones de ciertas acciones. Pero también pueden determinarse otras acciones, como gravar determinadas actividades mediante impuestos indirectos pigouvianos (efectos externos negativos) o subsidiar otras actividades (efectos externos positivos).

Los tributos se pueden clasificar según sus características en impuestos, tasas o contribuciones especiales. En este trabajo se seguirá esta clasificación, siendo consciente de que se podría utilizar otro tipo, como por ejemplo una clasificación muy utilizada en el sector agropecuario, que divide los impuestos según estos sean sobre la tierra, la renta o el gasto.

Dado que esta tesis se realiza en el marco de una Maestría de Desarrollo Rural, es razonable plantearse la siguiente pregunta, ¿existe alguna relación causal entre tributación y desarrollo?

Buscando una posible respuesta a esta pregunta, se cita un trabajo realizado por la CEPAL en el cual se expone las importantes disparidades a nivel de ingreso que caracterizan a América Latina: *“Argentina, Chile, Uruguay y Costa Rica, con tasas de pobreza inferiores al 22% y tasas de indigencia de un 3% a un 7%, mientras otros países presentan tasas de pobreza e indigencia que superan el 50% y el 30% respectivamente (Bolivia, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay)”* (Kacef; 2012).

En este sentido, Kacef (2012) afirma que los altos niveles de pobreza de estas economías determinan un importante nivel de informalidad, provocando que el Estado tenga una baja capacidad para recaudar impuestos. Esto a su vez tiene como consecuencia, que no se destinen fondos para la provisión de servicios y bienes a fin de cubrir las necesidades básicas de la población, haciendo de esto un *“círculo vicioso que tiende a perpetuar las brechas sociales”* (Kacef, 2012).

Entonces lo que se plantea, es que los países con mayor PBI per cápita tienen una mayor capacidad para recaudar impuestos y así, poderlos destinar a políticas públicas en pos de reducir las brechas sociales y económicas existentes.

Lo planteado, no busca abrir un debate acerca del nivel más adecuado de gasto público o presión fiscal, sino tan solo esbozar la idea de que existe un estrecho vínculo entre nivel del producto, recaudación fiscal y gasto público.

### **1.1.2. Una mirada histórica de los principales cambios en los impuestos al agro**

En esta sección se hará un muy breve recorrido por los principales cambios dados en los últimos 60 años en los impuestos en el agro, sobre todo haciendo hincapié en las modificaciones más relevantes en relación al impuesto que grava la renta de la actividad, presentando la evolución desde el IMPROME al IMAGRO, posteriormente al IRA y por último al IRAE.

Hasta la creación del Impuesto a la Producción Mínima Imponible (IMPROME) en el año 1967, los impuestos a la actividad agropecuaria estaban centrados en los impuestos a las exportaciones, denominado comúnmente detracciones. Estas representaban el 69,2% de la recaudación para el año 1962.

La aprobación y creación del IMPROME no modificó la carga tributaria, ya que esta se entendía adecuada, pero si cambió radicalmente la participación de cada impuesto. Se buscó tener una herramienta que estimulara la mayor eficiencia, con un marcado corte finalista.

Se pretendía que este impuesto cambiara la conducta empresarial, bajo la hipótesis de que un impuesto a la productividad potencial, provocaría una mayor inversión y por esa vía, una mayor productividad.

Consecuentemente, se gravó fuertemente a la tierra para que se invirtiera en los otros factores de producción, capital y mano de obra, a fin de que estos tuvieran un mayor rendimiento. Asimismo, este cambio tributario intentaba promover una redistribución de la carga fiscal y de la tierra misma, desde los productores más ineficientes hacia los más eficientes.

Para realizar el cálculo de producción media nacional se tuvo en cuenta solo a la actividad pecuaria. Es así, que el ingreso se determinaba de acuerdo a la renta bruta presunta pecuaria (carne bovina, ovina y lana) en función del tipo de suelo y ubicación. El trabajo de determinación de la renta fue realizado por la Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra (CONEAT), creada por el Decreto 368/968.

La productividad media de cada padrón se expresó a través de un índice, en el que se igualaba el promedio nacional de producción de carne y lana a un valor 100, expresado en kilogramos de carne vacuna equivalente por hectárea. El ingreso bruto calculado de acuerdo a las distintas productividades y precios de los productos, ajustado para cada padrón, daba como resultado el monto imponible al cual se le aplicaban tasas progresionales en 6 tramos, que iban desde el 28% al 56%, pudiéndose deducir hasta un 30% por concepto de reinversiones. Los productores con explotaciones menores a 200 ha se encontraban exentos del impuesto (MAP, 1979).

El IMAGRO sustituye al IMPROME de acuerdo a la reforma tributaria que se implementa a través de la Ley N°14.948 del 7 de noviembre de 1979, introduciéndose luego modificaciones en los años 1982, 1984 y 1986. El IMPROME, al gravar la renta bruta, no reflejaba fielmente la actuación de las empresas agropecuarias.

*“En el IMAGRO el monto imponible está determinado por la "renta neta presunta" a partir de la deducción a la renta bruta de los costos incurridos para su obtención, determinados rubros de deducción preceptiva”* (Picerno, 1993). El IMAGRO se aplicaba sobre la renta neta presunta, ya que a la renta bruta se le deducían los costos incurridos, a través de los denominados rubros de deducción preceptiva. Estos incluían fertilizantes fosfatados, gastos para la fertilización, semillas y labores para la implantación de nuevas pasturas, alambrados, generadores



de energía eléctrica, reservas forrajeras y honorarios técnicos. Esta deducción se limitaba como máximo al 20% del ingreso neto.

Pero al exonerar del impuesto a los productores de menos de 200 ha, se dejaba sin la influencia de la nueva política (búsqueda de una mayor productividad) a un conjunto muy importante de productores, ya que estos representaban en esa época el 80% del total. En base a esto, se redujo la dimensión de las explotaciones exentas a 50 ha, aplicando tasas progresivas a los predios entre las 50 y 200 ha.

El impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) se crea a partir del Decreto Ley 15.646 del 11 de octubre de 1984, con modificaciones posteriores a través de la Ley 15.851 del 24 de diciembre de 1986.

El IRA grava la renta real o efectiva, intentando asemejarse al IRIC de Industria y Comercio. Con la introducción del IRA se buscó simplificar la liquidación del impuesto, a la vez de fortalecer la neutralidad de la tributación. La tasa a aplicar sobre la renta neta calculada era del 30%.

Este impuesto se aplicó en forma preceptiva por encima de ciertos niveles de ingreso y en caso contrario era alternativa al IMAGRO. El IRA incluyó también las rentas de otros rubros además del pecuario, como ser la leche, la agricultura y la granja, así como sus actividades conexas.

En diciembre de 2006 se aprueba la Ley N°18.083, ley que implica una amplia reforma tributaria, con cambios que afectan a todos los sectores y no exclusivamente a la actividad agropecuaria.

Según Rius (2012) esta reforma tributaria persiguió fundamentalmente tres objetivos:

*(i) Promover una mayor equidad, relacionando coherentemente la carga tributaria con la capacidad de contribución de los agentes;*

*(ii) Promover una mayor eficiencia del esquema impositivo en sentido amplio, simplificando, racionalizando y vinculando la estructura tributaria a la capacidad de administración;*

*(iii) Adecuar la política tributaria al estímulo a la inversión productiva y el empleo.*

Con la reforma, se crea el Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales (IRAE) que grava las rentas de origen nacional de las empresas y sociedades comerciales, sin importar a que sector de actividad pertenezcan. Así, el IRAE sustituyó al Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) y el Impuesto a las Comisiones e Impuesto a las Pequeñas Empresas (IMPEQUE).

Esta sustitución implicó la baja de la tasa del impuesto del 30% al 25%. Asimismo, se extendió el ámbito de aplicación del impuesto, alcanzando rentas que no estaban gravadas, básicamente las rentas puras de capital y las rentas puras de trabajo que obtuvieran las sociedades comerciales personales.

En la sección siguiente se explicará más en detalle el IRAE agropecuario, con sus tres variantes, IMEBA, IRAE ficto e IRAE contabilidad suficiente, sistema vigente a la fecha.

### **1.1.3. Los distintos tributos en la ganadería**

En este apartado se realiza una breve descripción de los tributos en la ganadería, su grado de cobertura, a quiénes alcanza y cómo se calculan, prestando especial atención a la existencia o no de un tratamiento diferencial según la escala productiva o la pertenencia a la categoría “productor familiar”.

### **1.1.3.1. Contribución Inmobiliaria Rural**

La contribución inmobiliaria rural es un impuesto departamental, que grava con una tasa del 1,25% al valor de la tierra que establece la Dirección General de Catastro. Esta tasa está vigente desde el año 2016, ya que previamente entre 2001 y 2015 la misma había estado abatida en un 18%.

En el año 2000, la Ley de Presupuesto Nacional N°17.296, introduce por primera vez una norma con el objetivo de determinar un tratamiento diferencial para la pequeña producción. En efecto, el artículo 448 de dicha ley, establecía la posibilidad de exonerar las primeras 50 hectáreas (CONEAT 100) de todos aquellos productores que exploten a cualquier título hasta 200 hectáreas (CONEAT 100). Posteriormente, el artículo 681 de la Ley N°19.355 del año 2015, sustituye el artículo 448 de la Ley N°17.296, y si bien se mantiene la exoneración dispuesta de las primeras 50 hectáreas de aquellos productores que exploten a cualquier título menos de 200 hectáreas CONEAT 100, la limita para aquellos inscriptos en el Registro de Productores Familiares del MGAP según la resolución ministerial 1013/16.

Lo recaudado por este impuesto tiene como destino los Gobiernos departamentales. De cualquier forma, su fijación es de carácter nacional.

### **1.1.3.2. Impuesto de Enseñanza Primaria**

Este Impuesto fue reimplantado por la Ley N°15.809 de 1986 (había sido derogado por la Reforma Tributaria de 1979), para todos los padrones (urbanos, suburbanos y rurales).

En el año 1996 (Ley N°16.736) se exoneraron los padrones rurales, los que fueron nuevamente gravados desde el año 2015, a través de la Ley N°19.333.

El impuesto de enseñanza primaria es un adicional a la contribución inmobiliaria rural, por lo que también grava el valor de la tierra fijado por Catastro, siendo en este caso la alícuota del impuesto progresiva, partiendo desde 0,15% hasta un máximo de 0,3%. Las alícuotas se fijan por padrón y no por el total de la explotación. Existe también un valor mínimo no imponible para el caso de padrones de escala muy pequeña, aproximadamente 12 ha para el caso de los ganaderos.

**Cuadro 2. Montos imposables y alícuotas del impuesto para el año 2016**

Franja	Desde \$	Hasta \$	Alícuotas
1	0	248.587	0,15%
2	248.588	1.065.360	0,20%
3	1.065.361	2.485.836	0,25%
4	2.485.837	En adelante	0,30%

Fuente: DGI, 2020.

Al restablecerse el impuesto para los padrones rurales, se instauran exoneraciones para los productores de menor tamaño, lo cual no estaba previsto en la creación del impuesto. La propuesta para contemplar a los productores de menor escala se basa en criterios similares de exoneración que la contribución inmobiliaria rural, pero sin ser necesario ser productor familiar para su acceso. En efecto, la norma vigente establece que *“los propietarios de padrones rurales que exploten a cualquier título padrones que en su conjunto no excedan las 300 hectáreas CONEAT 100 estarán exonerados del pago del impuesto anual de enseñanza primaria”* (Art. 3 de la Ley 19.333).

### **1.1.3.3. Impuesto al Patrimonio**

Este impuesto se crea en el año 1964. El patrimonio es la diferencia entre activos y pasivos fiscales. *“Cuando hablamos de activos nos referimos a los bienes y derechos que posee una persona o empresa (dinero en efectivo o depositados en bancos, cuentas a cobrar, mercaderías, inmuebles, inversiones, etc.), mientras que los pasivos son obligaciones que deben hacer frente las personas o sociedades (sueldos a pagar, saldos a pagar a proveedores, préstamos bancarios, etc.”* (Ayarza, 2018).

Los activos en el sector agropecuario son principalmente la tierra, los semovientes y las mejoras. No obstante, como por lo general los semovientes y las mejoras, se calculan como un porcentaje del valor de la tierra, indirectamente es en su conjunto, un impuesto sobre la tierra.

En las últimas décadas, este impuesto ha tenido varias modificaciones, en 1996 se eliminó la tierra del cálculo del impuesto, en el año 2000 se eliminó definitivamente el impuesto.

A partir de julio de 2007 el impuesto al patrimonio se reinstaura en forma parcial, de manera que cobra vigencia para las empresas que cumplan con algunas de estas condiciones:

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

En el año 2013 se promulga la Ley N°19.088, que reinstaura el impuesto al patrimonio para las empresas agropecuarias. Según dicha ley, el nuevo impuesto presenta algunas particularidades que lo diferencian del existente en el pasado, como ser:

- Están exonerados quienes tengan activos afectados al agro por un importe inferior a 12 millones de Unidades Indexadas (aproximadamente US\$ 1.500.000) y siempre que no sean entidades con acciones al portador. Para el caso de productores ganaderos y asumiendo un valor medio de la tierra, esto correspondería a aproximadamente 2.200 hectáreas.
- Se introduce el concepto de “Unidad Económica Administrativa”, que se utiliza para definir la sobretasa a aplicar.
- El valor de la tierra se determina para el primer año, 2013, según Catastro al 31/12/2012 y luego se actualiza cada año en base a la variación del Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura al 30/11 de cada año.

- Aquellos contribuyentes que tengan patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias, deberán calcular el impuesto al 30 de junio de cada año. El resto de los contribuyentes, determinarán el impuesto a la fecha de cierre de su ejercicio económico.

Las tasas del impuesto son para el año 2016 las siguientes:

**Cuadro 3. Tasas y sobretasas del Impuesto al Patrimonio para el año 2016**

UI	Desde \$	Hasta \$	Tasa	Sobretasa
De 0 a 12:	0	41.245.200	0%	0%
De 12 a 30:	41.245.201	103.113.000	0,75%	0%
De 30 a 60:	103.113.001	206.226.000	1,5%	1,0%
De 60 a 150:	206.226.001	515.565.000	1,5%	1,3%
Más de 150:	515.565.001	En adelante	1,5%	1,5%

Fuente: DGI, 2020.

El cálculo del impuesto se realiza sobre el total del patrimonio por la tasa correspondiente a esa franja y no por tramos.

#### **1.1.3.4. Impuesto a la Enajenación de Semovientes (Impuesto Municipal)**

Es un impuesto departamental establecido por la Ley N°12.700 de 4 de febrero de 1960, que grava la compraventa de semovientes, ya sea con destino a frigorífico, venta en remates, o venta entre productores, siendo la tasa del 1% del valor de transacción. En el caso de que la venta no sea a frigorífico, el porcentaje de impuesto se aplica sobre un ficto y no al valor real de la transacción.

La Ley N°18.910 del 25 de mayo de 2012 y la N°18.973 del 21 de setiembre de 2012, otorgan un crédito fiscal a titulares de explotaciones agropecuarias por concepto del Impuesto a la Enajenación de Semovientes para pagar sus obligaciones ante BPS o DGI

La presente investigación, no logró obtener la información acerca de cuánto de este crédito es efectivamente utilizado por los productores, por lo que, a fin de

simplificar el análisis, este impuesto no será considerado en la modelación o, dicho de otro modo, se supone que todo el impuesto es utilizado como crédito fiscal.

#### **1.1.3.5. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)**

El IMEBA es un impuesto que grava las ventas finales (cuando el producto sale del sector primario) que realizan los productores y presenta distintas tasas según el producto que se trate. Las tasas vigentes desde el año 2008 están establecidas en 2,5% para lanas y cueros ovinos y bovinos y en 2% para las ventas de ganado ovino y bovino. Este tributo lo pagan todas las ventas finales, sin diferenciación según escala de tamaño.

El IMEBA se considera un adelanto del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) para el caso de los productores que por opción o por obligación lo tributen. En contrapartida, para el caso de los productores que no opten o no estén obligados a tributar IRAE, los pagos de IMEBA realizados pasan a ser un impuesto definitivo, comportándose como un presuntor de la renta.

Los contribuyentes de IMEBA que obtengan rentas derivadas de enajenaciones de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas, de servicios agropecuarios, y de instrumentos financieros derivados, liquidarán preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos. No obstante, téngase presente que estas rentas estarán exoneradas, siempre que no excedan en el ejercicio las 300.000 UI.

#### **1.1.3.6. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)**

El IRAE grava las actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, estando incluidas las enajenaciones de activo fijo, los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, las actividades de

pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.

Las empresas que preceptivamente deberán tributar IRAE son aquellas que cumplan con cualquiera de estas condiciones:

- Sociedades Anónimas y en comandita por acciones.
- Empresas con más de 1.250 ha CONEAT 100.
- Tener en el año ventas netas superiores a los 2 millones de UI, equivalente a unos 240.000 dólares.

El límite para pago de IRAE por actividades de pastoreo, arrendamiento, aparcería, servicios y por la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación es de 300.000 UI.

Existe la opción de tributar el impuesto en forma ficta, siempre y cuando las ventas de las empresas no superen los 4 millones de UI equivalente a 480.000 dólares y siempre que no sean sociedades anónimas. En este caso, el aporte ficto será equivalente al IMEBA a la tasa máxima incrementada en 50% para todas las ventas, incluyendo las que no pagan IMEBA (ventas entre productores).

Las sociedades anónimas y las empresas que superen un nivel de facturación de 4 millones de UI, deben tributar el impuesto con contabilidad suficiente. La tasa del impuesto es del 25 % sobre la renta fiscal, a lo que debe agregarse un 7% adicional en caso de que exista distribución de utilidades entre los socios.

#### **1.1.3.7. Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo, que no grava ni el capital, ni la renta. Es un impuesto indirecto, que alcanza a todos los bienes y servicios (excepto los que la normativa expresamente exonera) y plurifásico, ya que grava a todas las etapas del circuito económico. No es acumulativo, grava solamente



el valor agregado en cada etapa del circuito económico y de base financiera, dado que su liquidación se efectúa considerando las compras de bienes y servicios independientemente si fueron o no vendidos.

“Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo” (Artículo 5 del Título 10 del TOCAF 1996).

El IVA tiene tres alícuotas, una básica, una mínima y una exonerada, siendo 22%, 10% y 0% respectivamente. La Ley de Inclusión Financiera estableció una rebaja permanente de 2 puntos de IVA para las ventas que se cobren en un único pago con tarjetas de débito o instrumentos de dinero electrónico. Adicionalmente, desde el 1° de enero de 2017 se incorporó una rebaja adicional de 2 puntos de IVA para todas las operaciones con tarjeta de débito o instrumento de dinero electrónico que no superen las UI 4.000.

Los productores que tributan IRAE tienen la posibilidad de deducir el IVA pagado en los bienes y servicios que integran sus costos de producción, ya que las normas del IRAE lo permiten. En cambio, los productores que opten por no pagar IRAE y hagan definitivas sus retenciones de IMEBA no tienen posibilidades de deducir el IVA costos, por lo que este impuesto es parte de sus costos de producción.

#### **1.1.3.8. Impuesto MEVIR**

Las empresas agropecuarias con una superficie superior a 500 ha CONEAT 100, deben abonar el Impuesto de Movimiento Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (MEVIR).

La liquidación de este impuesto es trimestral, recaudado por el BPS y con destino a MEVIR. El monto de este impuesto es el valor de una unidad reajutable sobre mil por cada hectárea CONEAT 100. Este impuesto se liquida al igual que el pago a la seguridad social, en base a la cantidad de hectáreas explotadas y no en propiedad de la empresa, a diferencia de lo que ocurre con el cálculo para los impuestos de Primaria y Patrimonio.

#### **1.1.3.9. Adicional IMEBA - MEVIR y Adicional IMEBA - INIA**

Existe un adicional al IMEBA con destino a MEVIR, correspondiente al 0,2% del valor de ventas de ganado bovino y ovino y de lanas. En este caso, se grava a todos los productores que realicen ventas finales, independientemente de su tamaño.

También se debe pagar una tasa adicional INIA del 0,4% que grava todos los hechos generadores relativos a lanas y cueros ovinos y bovinos, ganado bovino y ovino, ganado suino, cereales y oleaginosos, leche, productos derivados de la avicultura y la apicultura, productos de origen forestal, y exportaciones en estado natural y sin proceso de transformación de productos hortícolas, frutícolas y cítricas y de flores y semillas. El producido de este impuesto se destina al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA).

#### **1.1.3.10. Tasa de Control (Cajas Negras)**

Con el fin de comprar y poner en funcionamiento las cajas negras necesarias para implementar el Sistema de Control Electrónico de faena de bovinos, el Decreto 364/003 del 29/08/03, gravó la faena de cada res bovina con US\$ 1, siendo recaudado por el Instituto Nacional de Carnes (INAC). Los sujetos pasivos de la tasa son los productores, ya sean personas físicas o jurídicas, remitentes a los establecimientos de faena.

#### **1.1.3.11. Tasa vacuna Aftosa**

Esta tasa grava la faena de todo animal bovino con destino a faena. El sujeto pasivo es el productor que vende a establecimientos de faena habilitados y controlados por el MGAP, debiendo abonar US\$ 3,80 por cada cabeza de ganado bovino faenada o exportado en pie, sin importar su categoría.

#### **1.1.3.12. Tasa vacuna Brucelosis**

Este tributo es similar a la tasa de vacuna Aftosa, con la diferencia que se aplica a la venta de hembras de dos o menos dientes (terneras y vaquillonas de 2 años). La tasa que se paga es de US\$ 1,50 por animal.

#### **1.1.3.13. Contribuciones Especiales**

Los aportes a la seguridad social son entendidos como una contribución especial y no como un impuesto. Eso significa que tiene ciertas particularidades, debiendo de cualquier forma, ser considerado para el cálculo de presión tributaria, ya que este hace a los costos fiscales de la actividad.

Por otro lado, se debe aclarar que en el caso de la Seguridad Social no existe una consideración especial para la actividad ganadera, por lo que plantear sus particularidades y forma de cálculo es válida indiferentemente tanto para el agro como la ganadería.

En el caso del sector agropecuario, el pago del aporte patronal a la seguridad es por hectárea. Esa contribución incluye tanto los aportes por los titulares, como los aportes patronales por los dependientes y por eso se lo llama “conglobado”. En la actualidad el desglose porcentual de este aporte es el siguiente:

- Aporte Patronal del titular: 17,70%
- Aporte Personal del titular: 35,39%

- Aporte Patronal s/dependientes: 19,96%
- Aporte Patronal s/seguro de enfermedad: 13,31%
- Fondo de Reconversión Laboral: 0,66%
- Banco de Seguros del Estado: 12,98% (ver aclaración a continuación)

Cabe señalar que en el año 2017 se aprobó la Ley 19.678, que establece que las primas de Seguro de Accidentes del Trabajo y Enfermedades Profesionales de los trabajadores dependientes del sector rural se comiencen a pagar de igual manera que lo establecido para el régimen general. Es decir que el conglobado antes descrito ya no cubrirá el pago al BSE por seguro de accidentes de trabajo, por lo que las empresas rurales deberán realizar por fuera del aporte patronal el pago correspondiente por cada trabajador dependiente contratado.

Este cambio, traerá aparejado una suba de la carga tributaria a los productores que cuenten con cierta cantidad de asalariados, representando una mayor suma para los rubros más intensivos en mano de obra. De cualquier forma, dado que el análisis planteado en este trabajo se hará para el ejercicio 2015-2016 (aún no estaba dispuesto el cambio descrito), no se modificará la tasa de aplicación de BPS, ni consecuentemente se cargará el costo del Seguro de Accidentes del Trabajo y Enfermedades Profesionales por trabajador.

El aporte por cada hectárea CONEAT 100 y por mes es de 0,1156% de una Base Ficta de Contribución (BFC). No obstante, existe un aporte mínimo que equivale al montepío (15%) de 22 Bases Fictas de Contribución (BFC), abatidas en un 23%; lo que en la actualidad equivale a 570 hectáreas CONEAT 100, por lo que entre 1 y 570 hectáreas el aporte es el mismo.

Como consecuencia de la existencia del mínimo patronal, si se analiza el aporte patronal por hectárea, los productores de menos de 570 hectáreas serán más gravados cuanto menos superficie exploten. No obstante, es importante tener en cuenta que ese aporte patronal, no es un impuesto sino una contribución, ya que generará en el

futuro una prestación por concepto de seguridad social para el titular o titulares de la explotación.

Para el caso de empresas pluripersonales, se aplica por concepto de acrecimiento un porcentaje sobre la Contribución Patronal Rural, según la cantidad de integrantes que habitual y personalmente realicen tareas en el establecimiento, de la siguiente forma: un 10% por los primeros tres integrantes y un 10% adicional por cada uno de los integrantes que superen la cantidad de tres.

El artículo 32 de la Ley N°18.341 y su Decreto reglamentario 787/08, establece que a partir del año 2009 los productores familiares tienen una exoneración del 50% del aporte mínimo patronal ante el Banco de Previsión Social. La política está dirigida exclusivamente hacia un subsector dentro de los productores familiares; esto es a aquellas empresas rurales vinculas a unidades productivas menores a 200 hectáreas CONEAT 100; que hayan contado con la contratación de menos de 100 jornales anuales y sin asalariados permanentes. Además, debe haber declarado que el principal ingreso del núcleo familiar proviene de la explotación.

Dado que los aportes a la Seguridad Social representan un tributo muy particular, se hará el cálculo de la carga tributaria considerándolo y sin hacerlo, a fin de poder contar con los dos escenarios.

#### **1.1.4. Recaudación y presión fiscal**

Se comenzará este apartado intentando conocer cuál es la recaudación impositiva del Estado en relación al PBI y como se distribuyen los impuestos sobre el consumo, la renta y la propiedad.

Para ello, se presenta a continuación una tabla con los principales impuestos administrados por la DGI, así como el porcentaje que representa cada uno en relación al PIB para el año 2018.

**Cuadro 4. Recaudación de la DGI 2018**

	<b>Importe</b>	<b>Participación</b>	<b>% PIB</b>
<b>Total General</b>	<b>382.856.477</b>	<b>100</b>	<b>20,91</b>
<b>1. Sobre el consumo</b>	<b>209.607.058</b>	<b>54,7</b>	<b>11,45</b>
1.1. IVA	173.029.524	45,2	9,45
1.2. IMESI	36.577.534	9,6	2
<b>2. Sobre la renta</b>	<b>145.423.179</b>	<b>38</b>	<b>7,94</b>
2.1. IRAE	56.326.262	14,7	3,08
2.2. IRPF	70.564.967	18,4	3,85
2.3. IASS	11.091.105	2,9	0,61
2.4. IRNR	5.639.202	1,5	0,31
2.5. IMEBA	1.801.643	0,5	0,1
<b>3. Sobre la propiedad</b>	<b>24.189.610</b>	<b>6,3</b>	<b>1,32</b>
3.1. Sobre la tenencia	22.205.621	5,8	1,21
3.1.1. IP personas jurídicas	17.917.219	4,7	0,98
3.1.2. IP personas físicas	759.747	0,2	0,04
3.1.3. Impuesto de Enseñanza Primaria	2.961.156	0,8	0,16
3.1.4. ICOSA	567.499	0,1	0,03
3.2. Sobre transferencia	1.983.989	0,5	0,11
3.2.1. ITP	1.983.989	0,5	0,11
<b>4. Otros ingresos tributarios, derogados e ingresos no tributarios</b>	<b>3.636.629</b>	<b>0,9</b>	<b>0,2</b>
<b>PIB (*)</b>	1.831.132.171		

(a) Cifras en miles de pesos corrientes y en % del PIB. (\*) Cifras preliminares según BCU.  
Fuente: DGI, 2010.

Lo primero a destacar es que el total de impuestos recaudados por DGI representan cerca de 21% del PIB del país.

Queda evidenciada la importancia de los impuestos sobre el consumo, los cuales, más allá de la reforma tributaria del 2006, siguen representando más de la mitad de los impuestos que recauda Impositiva.

Parece importante tener una dimensión de la presión fiscal en el agro en comparación con otros sectores. Es decir, conocer qué monto en concepto de tributos pagan los distintos sectores de la economía en relación al Producto Bruto Interno (PBI) sectorial. Para esto se presentan los datos de un trabajo realizado por la propia DGI para el periodo 2005-2012.

**Cuadro 5. Presión tributaria sectorial - Asesoría Económica (DGI)**

Sector	2007	2008*	2009*	2010*	2011*	2012*	Promedio 2005-2012*
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	4,6%	5,0%	6,0%	5,7%	5,5%	6,9%	<b>5,4%</b>
Pesca	4,6%	4,7%	6,0%	3,5%	2,9%	3,6%	<b>3,9%</b>
Minería	4,3%	7,2%	2,7%	2,3%	3,5%	3,9%	<b>3,7%</b>
Industrias manufactureras	6,5%	5,2%	4,9%	4,9%	4,7%	5,1%	<b>5,2%</b>
Suministro de electricidad, gas y agua	21,5%	47,1%	20,7%	10,8%	14,1%	35,8%	<b>19,6%</b>
Construcción	2,7%	2,9%	2,9%	2,6%	2,1%	1,8%	<b>2,3%</b>
Comercio y reparaciones	15,8%	14,3%	14,3%	13,5%	12,9%	13,5%	<b>13,8%</b>
Restaurantes y hoteles	5,0%	4,0%	3,5%	3,6%	3,4%	3,3%	<b>3,7%</b>
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	9,5%	7,9%	8,4%	7,6%	7,0%	8,3%	<b>8,3%</b>
Intermediación financiera	22,9%	22,3%	28,1%	17,0%	17,7%	19,3%	<b>20,3%</b>
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	4,1%	4,5%	4,1%	3,7%	4,1%	3,7%	<b>3,8%</b>
Administración pública y seguridad social	0,2%	0,2%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	<b>0,1%</b>
Enseñanza	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	<b>0,2%</b>
Salud	2,3%	2,9%	2,9%	2,9%	2,8%	2,7%	<b>2,5%</b>
Servicios personales y hogares con servicio doméstico	4,3%	3,9%	3,9%	3,4%	3,4%	3,6%	<b>3,7%</b>
<b>Total general (PTE)</b>	<b>7,5%</b>	<b>6,8%</b>	<b>6,8%</b>	<b>6,0%</b>	<b>5,9%</b>	<b>6,1%</b>	<b>6,4%</b>

\* Preliminares (por datos del BCU).

Fuente: Adaptado de presión tributaria sectorial en Uruguay. VII Jornadas Tributarias DGI. Octubre 2014.

(a) Estimación del VAB sectorial sobre la base de los registros de DJ de DGI. Representa un VAB sectorial de empresas formales que tributan IRAE – IP. (b) Datos empleados: Formularios 2148, 2149, 1006 y 3901. (c) Componentes estimados: Remuneraciones, Impuestos, Consumo de capital fijo, Excedente de Explotación Bruto.

Este trabajo calcula la Presión Tributaria Efectiva (PTE) como el ratio entre la recaudación efectiva de una empresa o sector de actividad y su valor agregado bruto. Como se observa en el cuadro 5, el sector “Agricultura, ganadería caza y silvicultura” tiene una presión tributaria promedio para el periodo 2005-2012 del 5,4%.

Seguidamente, se busca conocer la recaudación total de los tributos al agro y cuánto es la presión fiscal sobre esta actividad. Para ello se tomará como referencia el trabajo de Tamber 2019.

Es esperable que los dos trabajos anteriormente presentados no coincidan, ya que el primero tiene en cuenta la suma de los impuestos solamente recaudados por DGI, mientras que el segundo tiene en cuenta además de estos, la seguridad social

(recaudada por el BPS) y la contribución inmobiliaria (recaudada por las Intendencias), ambos tributos de significativo peso para el sector agropecuario.

**Cuadro 6. Recaudación anual de Impuestos al Agro Incluidos los aportes patronales a la Seguridad Social (millones de dólares corrientes)**

	2015	2016	2017	2018	2019 (a)
<b>Impuestos sobre la tierra</b>					
Aportes patronales al BPS	28,1	27,1	30,2	30,2	28,5
Contribución inmobiliaria	64,8	78,0	88,9	87,6	82,8
Impuesto de Primaria	14,0	15,5	17,2	16,4	18,7
Patrimonio	51,3	45,3	45,6	39,3	31,4
<b>Subtotal</b>	<b>158,1</b>	<b>166,0</b>	<b>181,9</b>	<b>173,6</b>	<b>161,4</b>
<b>Impuestos a la renta</b>					
IRAE (b)	48,4	40,7	49,2	35,7	43,1
IMEBA (c)	53,7	50,1	54,0	58,7	59,3
<b>Total Impuestos a la Renta</b>	<b>102,1</b>	<b>90,7</b>	<b>103,1</b>	<b>94,4</b>	<b>102,3</b>
<b>Impuestos indirectos</b>					
IVA productores IMEBA (d)	24,6	22,8	25,3	21,1	19,9
MEVIR (Adicional IMEBA)	7,4	6,8	7,3	7,0	7,8
Tasa de Registro (cajas Negras)(e)	2,2	2,3	2,3	2,3	2,3
<b>Subtotal Impuestos indirectos</b>	<b>34,1</b>	<b>31,8</b>	<b>34,9</b>	<b>30,4</b>	<b>29,9</b>
<b>Detracciones</b>	<b>2,2</b>	<b>1,5</b>	<b>2,0</b>	<b>2,1</b>	<b>1,6</b>
<b>SUBTOTAL</b>	<b>296,5</b>	<b>290,0</b>	<b>321,9</b>	<b>300,5</b>	<b>295,3</b>
<b>Devolución de impuestos (e)</b>	<b>-37,0</b>	<b>-36,9</b>	<b>-38,1</b>	<b>-39,7</b>	<b>-39,2</b>
<b>TOTAL IMPUESTOS DEL AGRO</b>	<b>259,5</b>	<b>253,1</b>	<b>283,8</b>	<b>260,8</b>	<b>256,1</b>

Fuente: Tamber 2019. Elaborado en base a DGI, Observatorio Territorio Uruguay-OPP, BPS y estimaciones propias. (a) Estimación preliminar. (b) Corresponde al impuesto neto devengado en el ejercicio: el impuesto bruto devengado, al que se descuentan el IMEBA pagado a cuenta. (c) Se considera un criterio de “caja”, a lo recaudado por la DGI. Parte de ese IMEBA se destina luego para el pago del IRAE. (d) Estimación total del IVA costos (gasoil y otros insumos y servicios gravados) de aquellos productores que no pueden descontar el Impuesto (los que optaron por tributar IMEBA definitivo). (e) Las devoluciones de impuestos y tasa de registro son datos estimados.

Se estimó para el año 2019 una recaudación de impuestos sobre el agro (incluidos los aportes patronales a la seguridad social y contribución inmobiliaria) de US\$ 256 millones.

**Cuadro 7. Presión fiscal agropecuaria (en porcentaje)**

	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Presión Fiscal Agropecuaria (a)</b>	<b>8,0%</b>	<b>8,2%</b>	<b>9,4%</b>	<b>7,8%</b>	<b>7,7%</b>

Fuente: Estimaciones de Tamber, 2019.



La presión fiscal para el agro en el año 2019 ha sido estimada en un 7,7%. Sería interesante poder contar con la recaudación y presión fiscal por rubro agropecuario y así poseer el dato específicamente para la ganadería. Esto no es para nada sencillo, ya que se debería contar con una serie detallada de información de DGI y BPS.

Si se combinan los trabajos de DGI y OPYPA (Tambler, 2019), podemos determinar cuánto de lo que recauda DGI proviene en forma directa del agro. Para eso, se debe excluir del dato de Tambler (2019) la Contribución Inmobiliaria, el BPS y la Tasa de Registro. Esto nos da como resultado para el año 2018, unos 140,7 millones de dólares. Por su parte, se debe convertir el resultado de DGI a dólares. Con un dólar promedio para 2018 estimado en 30,8 pesos, el resultado nos da una recaudación de alrededor de 12.442 millones de dólares. Esto significa que el agro aporte el 1,13% del total de la recaudación de DGI. Cabe señalar que, en este cálculo no se considera lo que el agro aporta en forma indirecta, como por ejemplo el IRPF que aportan los trabajadores de la actividad, el IASS que pagan los pasivos del sector o el IVA que tributan consumidores sean estos trabajadores, empresarios o pasivos del sector agropecuario.

Cuando se analiza la carga tributaria a nivel de un país, se deben tener dos grandes consideraciones. La primera es que, para tener un análisis realmente completo, no solo basta con estudiar el peso de los impuestos, sino analizar cuáles son los servicios y bienes, en cantidad y calidad, que el Estado brinda. Es decir que algo debería ser considerado mucho o poco en relación a lo que se da a cambio.

El otro aspecto clave, es conocer la distribución de los impuestos sobre los agentes, ya que, si en la economía existe una alta informalidad a nivel de empresas y de personas, esa determinada carga, recaerá sobre menos agentes. Podemos encontrar un país que tenga una carga tributaria más alta que otro, pero al tener una economía con una amplia base, la mayoría de los agentes aportan al sistema y por tanto esa

determinada carga se divide entre más empresas y/o familias y por lo tanto resulta en un menor peso a nivel individual.

El primer aspecto mencionado no es abordado por este trabajo, dado que escapa totalmente al objetivo planteado. El segundo aspecto sí lo hace, ya que se busca conocer cuál es la carga impositiva de cada tipo de productor ganadero y cuál es el peso de los distintos tributos en cada caso. Es decir que, al realizar un análisis a nivel predial, se conocerá cómo se distribuyen los impuestos a nivel microeconómico.

## **1.2. HIPÓTESIS PLANTEADAS**

El peso de los tributos, como ya fuera planteado, parece un tema más que relevante y actual, dado que este es un reclamo reiterado por parte de muchos productores ganaderos del país y sus gremiales. Además, no se cuenta hasta el momento con información detallada a nivel microeconómico sobre estos aspectos, a fin de dar una respuesta cabal y con cierta rigurosidad ante este planteo.

Llegado a este punto y expuestos algunos conceptos teóricos básicos, se plantean tres hipótesis disparadoras del trabajo, las cuales intentarán ser contrastadas a través del desarrollo de los métodos expuestos en la tesis:

- ✓ *La carga impositiva de la ganadería es similar al resto de los sectores productivos de la economía uruguaya.*
- ✓ *Existen diferencias en la carga impositiva de un productor ganadero familiar, uno mediano y uno grande.*
- ✓ *El actual sistema impositivo en la ganadería admite algunas modificaciones a fin de ser mejorado.*

## **2. MATERIALES Y MÉTODOS**

### **2.1. LA ENCUESTA GANADERA 2016**

Para este trabajo se utilizará como principal fuente de información la Encuesta Ganadera Nacional 2016 (EGN). Esta encuesta se llevó a cabo dentro de un acuerdo de trabajo entre el Banco Central del Uruguay (BCU) y el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP), y cuyo principal objetivo fue lograr una nueva estimación del consumo intermedio de las actividades agropecuarias.

Las principales características de la Encuesta Ganadera 2016 fueron las siguientes:

#### *Población objetivo*

- Explotaciones con actividad principal ganadería vacuna u ovina.
- Sin lechería comercial.
- Con al menos 7 unidades ganaderas (UG).

#### *Base muestral*

- Censo General Agropecuario 2011: 25.566 explotaciones.
- Muestra conformada por 1.486 casos.

#### *Estratificación*

Para la selección de la muestra de la EGN 2016, la población se dividió en estratos, los que reconocen varios niveles de información. En un primer nivel, las explotaciones fueron clasificadas en ocho estratos de tamaño definidos por la cantidad de unidades ganaderas (UG) en la explotación. Utilizando el método de Dalenius, se definieron siete estratos de tamaño, más uno de inclusión forzosa.

#### *Encuesta separada en los siguientes capítulos*

##### **A. Datos demográficos**

- B. Superficie explotada
- C. Cultivos, praderas y reservas forrajeras
- D. Aprovechamiento de la tierra
- E. Producción animal (vacunos, ovinos) y actividades de innovación
- F. Vehículos
- G. Mano de obra y servicios profesionales
- H. Servicios técnicos contratados o brindados
- I. Compras y ventas de ganado
- J. Gastos generales de la explotación
- K. Capacitación
- L. Vínculos con el MGAP y organizaciones
- M. Clima

Los datos de la encuesta han sido procesados con el programa estadístico STATA a fin de contar con la información necesaria para la construcción de los modelos. Otras fuentes de información utilizadas para alimentar los modelos fueron INAC, ACG, CGA 2011, DIEA, así como informantes calificados.

## **2.2. LOS MODELOS GANADEROS**

### **2.2.1. La construcción de los modelos**

La modelación predial siempre es una simplificación de la realidad y deja de lado una cantidad de variables que pueden llegar a impactar positiva o negativamente en la explotación, por citar alguna, instrucción del productor, existencia de ingresos extraprediales, haber recibido apoyos por parte del Estado.

Por otro lado, cada modelo planteado en este trabajo, representa al promedio del estrato o estratos, por lo que como resultado se obtiene una situación “promedio”, la cual no es reflejo de la realidad concreta de ningún productor. De cualquier forma,

parece ser un instrumento muy valioso para captar la situación general del rubro y de cada estrato en particular.

Para realizar el ejercicio propuesto se partió de una serie de modelos ganaderos creados por OPYPA y DGDR (MGAP) en el año 2008, para posibilitar cálculos sobre una estructura productiva validada, realizar el monitoreo de resultados físicos y socioeconómicos para ejercicios anuales (julio-junio) y realizar análisis de sensibilidad en variables de tecnología, costos e ingresos.

Teniendo como base estos modelos y como principal fuente de información la Encuesta Ganadera 2016, se pasó a la construcción de 4 nuevos modelos en formato Excel. Se plantea un esquema muy simplificado en que la modelación toma como única variable de corte el número de unidades ganaderas (UG), dejando de lado la especialización (cría y ciclo completo), el tipo de suelo, la zona geográfica y el número de hectáreas, aunque se entiende que esta última variable está fuertemente correlacionada con las UG.

Se realizó una estratificación en cuatro grupos, a saber, productor familiar: Modelos 1, productor pequeño no familiar: Modelo 2, productor mediano: Modelo 3, productor grande: Modelo 4. A través de esta estratificación, se busca tener una cantidad de modelos manejable tanto para su elaboración, como para la presentación de los datos. Al mismo tiempo se pretende contar con modelos “extremos”, es decir tener por un lado un modelo bien pequeño, exonerado de gran parte de los impuestos y por otro, uno grande, el cual pagaría a priori todos los impuestos. Simultáneamente, se trató de que cada modelo tenga una representatividad suficientemente grande. Como puede verse en el siguiente cuadro (Cuadro 8), la población más pequeña es la del Modelo 4 con 954 explotaciones, cumpliéndose con este objetivo.

**Cuadro 8. La construcción de los nuevos modelos siguió el siguiente esquema:**

<b>Estrato Encuesta Ganadera</b>	<b>Estrato de tamaño (explotaciones)</b>	<b>Población del estrato (explotaciones)</b>	<b>% de la Población</b>	<b>Modelo</b>	<b>Población del modelo</b>	<b>Sup. representa el modelo (ha)</b>
1	Con menos de 100 UG	10.671	41,8%	<b>1</b>	<b>10.671</b>	<b>650.590</b>
2	Entre 100 y 149 UG	2.325	9,1%	<b>2</b>	<b>10.412</b>	<b>3.625.882</b>
3	Entre 150 y 299 UG	3.855	15,1%			
4	Entre 300 y 599 UG	4.232	16,6%			
5	Entre 600 y 999 UG	1.949	7,6%	<b>3</b>	<b>3.488</b>	<b>4.452.195</b>
6	Entre 1000 y 1999 UG	1.539	6,0%			
7	Entre 2000 y 3499 UG	709	2,8%	<b>4</b>	<b>954</b>	<b>3.711.440</b>
8	Con 3500 o más UG	245	1,0%			
		25.525	100%			

### **2.2.2. Principales supuestos de la modelación**

La fuente de información utilizada para cada ítem es detallada en la propia modelación, así como los distintos supuestos realizados en cada caso. De cualquier forma, en esta sección, se destacan los supuestos más relevantes y que se entiende necesario explicitar.

1) Se realiza un análisis de un ejercicio anual, en el que se toma como base el ejercicio 2015-2016, fundamentado en dos razones. La primera es que este es el año de la Encuesta Ganadera, siendo esta la principal fuente de información utilizada. Segundo, se entiende que ese ejercicio, fue un año “normal”, entendiéndose por ello que no existieron dificultades climáticas, ni precios de ganado considerablemente bajos o altos, es decir que se intentó buscar un año donde se pudieran dar resultados no extremos.

2) En el caso de las “AMORTIZACION Y REPARACION DE BIENES DE CAPITAL E INSTALACIONES” no se utiliza como fuente de información la Encuesta Ganadera, sino el Censo General Agropecuario 2011, ya que los datos relevados se ajustan más a los fines perseguidos por la modelación. Entonces el supuesto aquí está en que la estructura de bienes de capital e instalaciones se

mantiene incambiada desde el año 2011 al 2016 y el gasto asignado se calcula en base a un porcentaje teórico de amortización de los bienes de capital declarados en el Censo.

3) Se utiliza para todos los modelos el mismo vector de precios de insumos, precios y pesos del ganado. Este es un supuesto fuerte, ya que el resultado de los modelos podría ser algo diferente, por ejemplo, si existieran diferencias en los precios de los insumos al comprar más o menos cantidad, o si los productores de menor escala, presentaran cierto castigo en el precio de venta por ofertar volúmenes pequeños.

4) No se contabiliza el costo de oportunidad de la mano de obra familiar, ni empresarial, es decir que solo se toma en cuenta como costo, la mano de obra remunerada. Tampoco existe un costo de oportunidad de la tierra no arrendada, contabilizando solo como costo lo efectivamente pagado como arrendamiento. No se consideró pago de intereses, ya que no se cuenta con información fehaciente al respecto. En resumen, el ingreso neto obtenido debería ser tal, que cubriera el pago de intereses y los costos de oportunidad de la tierra y de la mano de obra no remunerada. Tampoco se incorpora un análisis financiero del negocio.

5) El cálculo de producción de ganado, tanto vacuno como ovino, se realiza de forma teórica, sin tener en cuenta las compras y ventas reales. Para calcular la producción se parte de una estructura de stock determinada a través de la Encuesta Ganadera y luego se le aplican trimestralmente a dicho stock, los coeficientes técnicos productivos, también obtenidos de la Encuesta. A partir de allí se calcula cuanto se vende trimestralmente, de forma de cerrar el año agrícola sin variación de stock. Es decir, se vende el ganado con una idéntica distribución en cabezas a lo largo del año, para terminar con la misma distribución de stock que comenzó el ejercicio. A su vez, el precio tampoco es el real, sino un precio de mercado imputado según el promedio del mes por categoría.

6) Se calcula un arrendamiento neto para cada estrato, ya que existe arrendamiento tomado, pero a la vez arrendamiento dado por parte de los productores, siendo el neto la diferencia entre el primero y el segundo. Este arrendamiento resultó ser positivo para los 4 modelos, es decir que todos los modelos arriendan parte de su predio. Desde el punto de vista impositivo, la simplificación realizada, puede tener alguna consecuencia. En los casos de tener arrendamiento dado, los productores que tributan IRAE, deberían pagar algo más de este impuesto por dicho ingreso. Por otra parte, en los casos de corresponder a personas físicas, estas deberían pagar un 12% sobre este ingreso en concepto de IRPF (siempre que los ingresos sobrepasen las 40 BPC anuales, sino se estaría exonerado).

7) Los modelos 1 y 2, dado sus características de área de explotación y facturación anual, se suponen tributan IMEBA y no IRAE (tampoco se considera descuento de IVA gasoil para los productores de IMEBA, ya que en este ejercicio esto no estaba aún implementado). Por el contrario, los modelos 3 y 4 tributan IRAE (contabilidad suficiente; no se presenta modelo que tribute por sistema de IRAE ficto). Sobre este aspecto, pueden existir situaciones muy variadas y un productor pequeño podría decidir, sin estar obligado, tributar IRAE. Tal vez lo más discutible podría ser la inclusión de todo el Modelo 3 en el IRAE, ya que, analizando la condición de cantidad de hectáreas, solo el 27% de los predios de este estrato tienen más de 1.250 ha CONEAT 100 (límite de tierra para no tributar forzosamente IRAE).

8) Se supone que todos los productores comprendidos en el Modelo 1 tienen el subsidio del 50% de aporte patronal mínimo a la seguridad social (BPS). Obviamente no todos los productores de este estrato cuentan con este beneficio y de igual forma puede darse que algunos productores del Modelo 2 si lo obtengan. De cualquier forma y nuevamente en pos de la simplificación, se realiza el supuesto antedicho, dado que un altísimo porcentaje de los productores ganaderos de hasta 100 UG (límite del Modelo 1) son productores familiares, tienen menos de 200 ha CONEAT 100 y no tienen trabajadores permanentes a cargo, condiciones necesarias para acceder al citado subsidio. Como se observa en el cuadro siguiente, de las 11.377



empresas que recibieron el mencionado subsidio en el segundo cuatrimestre de 2019, 6.651 empresas tenían como rubro principal la ganadería de carne o de lana.

**Cuadro 9. Empresas ganaderas que recibieron subsidio en BPS en el 2do cuatrimestre de 2019**

<b>Rubro</b>		<b>Cantidad</b>
Ganadería de carne	Principal	6.314
	Secundario	1.142
Ganadería de lana	Principal	337
	Secundario	2.454
Total empresas que recibieron subsidio		11.377

Fuente: MGAP – DGDR, 2019.

9) El impuesto municipal no es considerado en el análisis, ya que se entiende es utilizado como crédito fiscal para el pago de BPS y DGI. Es decir, se supone que no es un impuesto para el productor, ya que, aunque se pague, más tarde será descontado en su totalidad al hacer efectivo el crédito. No se logró obtener el dato de cuánto de este impuesto es efectivamente descontado ante estos dos organismos, asunto aún pendiente.

10) En relación al pago del Impuesto a Primaria, para los Modelos 3 y 4 (predios que deben pagar este impuesto), se supone que todas las explotaciones pagan la misma tasa, 0,23%, calculada esta como un promedio simple de las 4 tasas del impuesto, debido a que este impuesto se calcula por franjas y alícuotas por padrón y se desconoce con cuantos padrones cuenta cada predio, su dimensión y valor de catastro.

11) El Impuesto al Patrimonio se calcula de forma muy simplificada, en base al valor de catastro de la tierra, más un 40% en concepto de semovientes y mejoras. Es decir que solo se tienen en cuenta los activos, sin considerar pasivos en el cálculo, como, por ejemplo, deudas bancarias. Esto hace que seguramente exista para el Modelo 4 (único modelo que tributa IP) una sobre estimación del impuesto.

12) No existe evasión fiscal, es decir que los productores actúan sobre el deber ser en cuestión de impuestos. La modelación parte de la base de que efectivamente se pagan todos los tributos, supuesto basado en que, en el sector agropecuario, la mayoría de los tributos se cobran a través de agentes de retención o en base a la tierra, por lo que la forma de evadir su pago es bastante limitada. En el caso del pago de las obligaciones ante la Seguridad Social, tampoco existe una evasión importante. Sólo un 2,76% de las hectáreas de uso agropecuario no están registradas ante BPS (Mila, 2018), recordando que este aporte se calcula en base a la superficie explotada.

13) No existe elusión fiscal. La elusión fiscal es el intento de evitar o minimizar el pago de impuestos, en donde la empresa en cuestión aprovecha “grises” legales para obtener ventajas no previstas por la normativa tributaria. Esto puede tener cierta relevancia sobre todo en la declaración de IRAE, ya que es un impuesto en el cual los contadores tienen cierto margen de maniobra, buscando declarar la mayor cantidad de gastos deducibles. Este aspecto es muy difícil de cuantificar.

14) Para el caso del Modelo 1 y dado sus características, se realizan dos cambios en comparación con el resto de los modelos. Por un lado, se suponen amortizaciones de bienes de capital y maquinaria más bajo que las supuestas para el resto, ya que este tipo de productores tiene menor capacidad de inversión y por lo tanto, es esperable que la vida útil real de sus inversiones sea mayor. En segundo término, se supone una renta de la tierra diferencial. En vez de pagar una renta de mercado, se asimila a una renta de colono, con un pago a la mitad del precio al que pagaría en condiciones de mercado. En caso de no realizar estos supuestos, el resultado económico del Modelo 1 sería negativo.

### **2.2.3. Tributos considerados en cada Modelo**

A continuación, se exponen los tributos que se considera paga cada modelo, intentando dejar establecido cuando esto es un dato cierto y cuando es un supuesto.

En el cuadro 10 se presenta la cantidad de hectáreas que tiene cada modelo, dado que esta variable es la que determina en muchos casos, la obligatoriedad/exoneración del tributo. Asimismo, en la fila “observación” se expone el punto de corte del tributo o en otros casos, se deja explicitado las razones para la decisión en la consideración del impuesto.

**Cuadro 10. Esquema de los tributos pagos por cada Modelo**

	<b>Modelo 1 (M1)</b>	<b>Modelo 2 (M2)</b>	<b>Modelo 3 (M3)</b>	<b>Modelo 4 (M4)</b>
Hectáreas CONEAT 100 de cada modelo	<b>63,3</b>	<b>319,2</b>	<b>1142,8</b>	<b>3414,6</b>
Contribución Inmobiliaria Rural	Sí	Sí	Sí	Sí
Observación	En el M1 se encuentran exoneradas las primeras 50 ha por ser PF y tener menos de 200 ha CONEAT.			
Impuesto Primaria	No	No	Sí	Sí
Observación	El M1 y el M2 no pagan Primaria ya que cuentan con menos de 300 ha CONEAT en propiedad. Aunque el M2 tenga 319 ha explotadas, no alcanza las 300 ha en propiedad dado que arrienda parte importante del predio.			
Impuesto al Patrimonio	No	No	No	Sí
Observación	Este impuesto lo paga solo el M4, ya que el límite de obligación de pago lo tiene los predios mayores a 2.200 ha aprox.			
Impuesto MEVIR	No	No	Sí	Sí
Observación	El M1 y el M2 no pagan MEVIR ya que cuentan con menos de 500 ha CONEAT.			
IMEBA (adelanto en caso de tributar IRAE)	Sí	Sí	Sí	Sí
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	Sí	Sí	Sí	Sí
IRAE	No	No	Sí	Sí
Observación	El M1 y el M2 no tributan dado que poseen menos de 1.250 ha CONEAT y se supone que no son SA y en comandita por acciones.			
IVA Compras	Sí	Sí	Sí	Sí
Tasa de Control de Faena (Cajas Negras)	Sí	Sí	Sí	Sí
Fondo Aftosa	Sí	Sí	Sí	Sí
Fondo Brucelosis	Sí	Sí	Sí	Sí
Aportes Patronales a la Seguridad Social	Sí	Sí	Sí	Sí
Observación	Existe un pago mínimo que llevado a hectáreas está en 2016 en las 570 ha. Es decir que el M1 y el M2 deben pagar al menos el mínimo, aunque tengan una superficie menor. Asimismo, se supone que el M1 tiene el subsidio de 50% del aporte patronal mínimo por ser PF.			

El Impuesto Municipal no es considerado, dado que existe un crédito fiscal por este importe, por lo que se supone es utilizado para el pago de BPS y DGI.

No se incluye el pago del FONASA básicamente por tres razones. Por un lado, porque se entiende que el FONASA no debería ser considerado un tributo, ya que por su pago se obtiene una prestación concreta. Segundo, porque en el caso de los productores agropecuarios, el ingreso al sistema no es obligatorio. Y tercero, porque el monto por este concepto depende de distintas variables, como por ejemplo si se incluye cónyuge e hijos en el sistema, información la cual no se conoce. En paralelo a lo dicho, cabe agregar que el FONASA correspondiente a la Caja Rural presenta un altísimo subsidio.

Podrían existir otros impuestos sobre la ganadería, los cuales no son considerados y que pueden llegar a ser importantes. Un ejemplo de ello es el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP). Este es un impuesto a la transferencia de bienes inmuebles (compra/venta). El valor es de un 2% sobre el valor catastral. Lo que sucede es que, en caso de considerar este impuesto, también se deberían tener en cuenta los ingresos obtenidos por la compra/venta correspondiente, información con la cual no se cuenta y merecería un estudio particular del tema.

Otro posible tributo no considerado, sería el Impuesto de Control a las Sociedades Anónimas (ICOSA). Éste grava a las Sociedades Anónimas y se aplica en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal. El monto imponible del impuesto es de 578.428 UI (según cotización al 31/12 del año anterior al acaecimiento del hecho generador), siendo las tasas, 1,5% para la constitución de la sociedad y 0,75% para cada cierre de ejercicio (DGI, 2020).

A fin de superar esto, se supone que todos los modelos, es decir todas las empresas, son personas físicas o en caso que sean personas jurídicas, no representan S.A., de otro modo deberían también tributar el ICOSA.

### **3. RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

#### **3.1. RESULTADOS DE LA MODELACIÓN PARA EL EJERCICIO 2015-2016**

En esta sección se presentan los resultados obtenidos a través de la modelación. Este trabajo no se extenderá mucho en las posibles explicaciones y consecuencias de los resultados productivos, ya que este no es su objetivo. De cualquier forma, quedará plasmada una cantidad importante de información, la cual podría servir para continuar con esta línea de investigación.

Como ya fuera expuesto en el capítulo anterior, se construyeron cuatro modelos, los cuales resumidamente presentan las siguientes características.

**Cuadro 11. Características de cada predio**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Población del modelo	10.671	10.412	3.488	954
Sup. representa el modelo (ha)	650.590	3.625.882	4.452.195	3.711.440
Hectáreas físicas	61,0	348,2	1.276,4	3.890,4
Hectáreas equivalentes CONEAT 100	63,3	319,2	1.142,8	3.414,6
Área de Pastoreo	59,1	333,3	1.235,4	3.736,3
Stock vacuno (cabezas)	45,8	284,7	1.088,9	3.248,2
Stock ovino (cabezas)	36,8	189,3	659,3	2.160,1
Total UG	42,6	261,9	981,3	2.964,1
UG/Área de Pastoreo	0,72	0,79	0,79	0,79
% de mejoramientos	15,6%	14,5%	14,5%	14%

De las 25.525 explotaciones ganaderas, 10.671, es decir cerca del 42% posee menos de 100 UG. Esto es relevante destacarlo, ya que este grupo de productores tiene características particulares (por ejemplo, la mayoría de los productores tiene como principal ocupación otra distinta a la ganadería), siendo un número importantísimo en cantidad de predios y productores, pero a la vez representando un bajo número de hectáreas y ganado en relación al total.

En lo que respecta a las características prediales, se observa que no existen grandes diferencias entre los distintos modelos. Tal vez lo más interesante pueda ser el alto CONEAT del Modelo 1, siendo el único mayor a 100.

La carga del Modelo 1 es de 0,72 UG/ha (hectáreas de área de pastoreo), la más baja entre todos los modelos. Esto puede explicarse debido a que en este grupo de productores existe una gran heterogeneidad, en cual hay casos de una muy alta carga y otros con baja. Los productores que se encuentran en la primera situación, son los que mayoritariamente puedan presentar los problemas identificados por gran parte de la literatura sobre el manejo del ganado, estado corporal y baja productividad.

Dado que se podrían presentar ciertas dudas acerca del dato de la carga y de forma de cotejar su veracidad, se realizó el análisis de la carga para el total de la ganadería uruguaya en base a la Declaración Jurada de DICOSE 2016. Aplicando los mismos filtros y coeficientes que para la modelación, se obtuvo una carga para la ganadería de 0,79 UG/ha, coincidiendo exactamente con los resultados obtenidos para el total de la modelación (suma de los cuatro modelos escalados).

En el porcentaje de mejoramientos, tampoco existen grandes diferencias entre los cuatro modelos. Tal vez se pueda destacar, que el Modelo 1 es el que cuenta con mayor porcentaje de mejoramientos, algo que a priori puede también llamar la atención.

Sobre los indicadores productivos (Cuadro 12), se puede afirmar que el Modelo 1 presenta los peores resultados entre los cuatro, teniendo un porcentaje de mortandad tanto en vacunos como en ovinos, superior al resto. El alto porcentaje de mortandad en vacunos de este estrato tal vez pueda ser explicado en parte, por un componente de faena clandestina. De cualquier forma, y ya que no se cuenta con información adicional, la modelación asumirá este dato como cierto, siendo

conscientes de que, por este hecho, pueda existir una subestimación del ingreso del Modelo 1.

**Cuadro 12. Indicadores productivos**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Mortandad vacunos	3,83%	0,62%	1,36%	1,56%
Abigeato vacunos	0,15%	0,02%	0,11%	0,18%
Consumo vacunos	0,06%	0,01%	0,06%	0,11%
Mortandad ovinos	9,93%	6,46%	6,05%	6,47%
Abigeato ovinos	0,49%	1,59%	1,51%	2,17%
Consumo ovinos	13,12%	8,54%	7,80%	6,03%
Tasa de nacimientos vacunos	73,3%	73,1%	76,4%	77,3%
Tasa de señalada	56,3%	64,5%	66,1%	66%
Producción carne equivalente (kg/ha) (1)	80,7	90,1	90,4	84,5

(1) Este dato no sale directamente de la Encuesta Ganadera como el resto de las variables del cuadro, sino que se obtuvo a través de un cálculo teórico hecho en la propia modelación.

Asimismo, presenta una tasa de consumo de ovinos muy superior a los demás modelos, lo cual seguramente esté relacionado con el consumo familiar, siendo esperable que en estos predios resida un mayor porcentaje de personas. Además, presenta una tasa de señalada muy baja en comparación al resto. Estos resultados en ovinos son consistentes con la hipótesis de que, para muchos predios de escasa dimensión, este no es un rubro destinado a la comercialización, sino utilizado mayoritariamente para el consumo y por lo tanto muchas veces desatendido. Dicha hipótesis es confirmada por la propia encuesta.

Al analizar el resto de los modelos, se puede observar que tienen resultados productivos relativamente parecidos. La tasa de nacimientos de vacunos es algo menor en el Modelo 2 y el porcentaje de abigeato mayor para el Modelo 4, tanto en vacunos como en ovinos, seguramente relacionado a la mayor extensión de los predios y por tanto a una menor presencia de trabajadores y productores por hectárea.

En referencia a la producción de carne equivalente por hectárea, se observa un pobre resultado para el Modelo 1, un resultado intermedio en el Modelo 4, teniendo los mejores resultados los Modelos 2 y 3 (dejando por el momento de lado los costos).

Más allá de las diferencias mencionadas, hay que destacar que, a nivel general, aún queda una posibilidad muy grande de crecer, ya que los resultados promedio son bajos en relación al potencial y hay muchos predios en el país que, sin contar con inversiones extraordinarias logran resultados muy superiores. A modo de ejemplo, los resultados de las Carpetas Verdes (que más adelante se presentarán en detalle), muestran que para el mismo ejercicio se obtuvieron unos 90 kg/ha en los Criadores del Este-Noreste-Centro y 110 kg/ha en los Ciclo Completo del Norte y Litoral-Norte. Obviamente, los resultados obtenidos en la modelación es el promedio de situaciones muy disimiles, pero de cualquier forma queda expuesto que el país aún está lejos de su máximo potencial desde el punto de vista productivo.

Como ya fuera señalado, la modelación siempre toma la media como valor de cada variable, por lo que en el Anexo 2, se presentan las principales estadísticas descriptivas a fin de conocer el comportamiento de estas variables por estrato.

En el cuadro 13 se presentan los resultados económicos obtenidos para cada modelo.

**Cuadro 13. Ingreso bruto y costos de producción por predio (dólares corrientes)**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Producto bruto	7.362	47.339	180.044	523.587
Costos de producción	5.813	28.976	80.654	212.461
Impuestos	850	4.717	14.172	69.898
Ingreso de capital	698	13.646	85.218	241.228
Arrendamiento	390	6.899	17.856	73.842
Ingreso neto	308	6.747	67.362	167.385



Al analizar el ingreso neto, se puede decir que con un predio de 63 ha CONEAT 100 (Modelo 1) se obtienen US\$ 308 al año, con un predio de 319 ha CONEAT 100 (Modelo 2) US\$ 6.747, con un predio de 1.142 CONEAT 100 (Modelo 3) US\$ 67.362 y con una explotación de 3.414 ha CONEAT 100 (Modelo 4) se alcanza un ingreso neto anual de alrededor de US\$ 167.385.

**Cuadro 14. Ingreso bruto y costos de producción por ha**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Producto bruto/ha	120,7	135,9	141,1	134,6
Costo producción (con imp. y sin arrend.)/ha	109,3	96,8	74,3	72,6
Relación Insumo/Producto	0,91	0,71	0,53	0,54
Ingreso neto/ha físicas	5,1	19,4	52,8	43,0
Ingreso neto/ha CONEAT 100	4,9	21,1	58,9	49,0

Los resultados obtenidos por hectárea son muy heterogéneos. Se observa que la ganadería es un negocio en el que la escala juega un rol clave. Los predios más pequeños tienen el peor producto bruto por ha, pero también el mayor costo de producción por ha, con lo cual obviamente obtienen el peor resultado, con un ingreso neto de 4,9 US\$/ha CONEAT 100. Consecuentemente, la relación insumo producto de los modelos 1 y 2 son altas en relación a los modelos 3 y 4.

Los modelos 2, 3 y 4 tienen un ingreso neto de 21,1 US\$/ha, 58,9 US\$/ha y 49 US\$/ha respectivamente. Nuevamente queda expuesto, que la ganadería es un negocio de escala, sobre todo en lo que hace a la reducción de los costos fijos, los cuales son importantes en la actividad.

El Modelo 3 tiene un mejor resultado que el Modelo 4. Esto puede ser explicado básicamente por tres motivos. Primero, tiene mejores indicadores productivos, lo que redundaría en un mayor producto por hectárea. Segundo, se supuso que paga IRAE y no tributa por el sistema simplificado de IMEBA (en promedio este estrato tiene más de 1.250 ha CONEAT 100, lo que hace que el predio representado

por el Modelo 3 sobrepase las hectáreas límite para tributar IMEBA), con un saldo de IRAE negativo, es decir tiene una devolución de impuestos, cosa que no sucede con el Modelo 4. Por último, el Modelo 3 no paga Impuesto al Patrimonio, cosa que si hace el Modelo 4, no siendo este impuesto deducible como gasto para el IRAE.

### **3.2. COMPARACIÓN DE LOS RESULTADOS CON LAS CARPETAS VERDES 2015-2016**

Luego de desarrollar la modelación y obtener resultados a través de ella, parece importante poder hacer una comparación y analizar si estos resultados son razonables. Es decir, tener alguna fuente reconocida con la cual contrastar los resultados obtenidos.

En el país podemos distinguir principalmente dos fuentes de datos de predios ganaderos, relevados en forma sistemática, el Instituto Plan Agropecuario y FUCREA. En este trabajo se utilizarán los resultados de las Carpetas Verdes del Plan Agropecuario, bajo el entendido que, aunque no son representativas del universo de empresas ganaderas, se encuentra más cercana a la media de productores del país.

El Instituto Plan Agropecuario (IPA) posee un programa llamado “Programa de Monitoreo de Empresas Ganaderas”, en el que los establecimientos ganaderos pueden ingresar en forma voluntaria y gratuita (120 empresas en el ejercicio 2017-2018). Las Carpetas Verdes son el instrumento utilizado por el Plan para realizar el monitoreo de estos predios.

Las carpetas tienen dos finalidades. Por un lado, proporcionar al productor participante información que le permita mejorar la toma de decisiones en su predio. Por otro y el que importa para este trabajo, generar información con una periodicidad anual de un conjunto de variables relevantes para la ganadería. Esta información permitirá realizar comparaciones a fin de chequear a grandes rasgos la validez de los resultados derivados de la modelación.

A continuación, se presentan los resultados para el ejercicio 2015-2016.

**Cuadro 15. Niveles de productividad Carpetas Verdes 2015-2016**

	CC Norte y Litoral-Norte	CC Este-Noreste-Centro	Criadores Norte y Litoral-Norte	Criadores Este-Noreste-Centro
Carne vacuna /ha Sup.Past. Ganadero	92	92	70	82
Carne ovina/ ha SPG	10,5	3,3	13	4
Lana / ha SPG	3	1,3	4,7	1,8
Carne Equiv./ ha SPG	110	98,5	95	90

Fuente: Instituto Plan Agropecuario; 2016.

**Cuadro 16. Resultados US\$/ha Carpetas Verdes 2015-2016**

	CC Norte y Litoral-Norte	CC Este-Noreste-Centro	Criadores Norte y Litoral-Norte	Criadores Este-Noreste-Centro
Producto Bruto	146	142	139	124
Costo de Producción	77	98	97	91
Relación I/P	0,53	0,69	0,7	0,73
Ingreso de Capital	69	44	42	33
Ingreso Neto (arrend.)	43	17	19	13
Costo/kg. de peso vivo de carne vacuna	0,77	0,98	0,69	0,89

Fuente: Instituto Plan Agropecuario; 2016.

Si comparamos los resultados de la modelación a los alcanzados por las Carpetas Verdes para ese mismo ejercicio, se observa que, aunque la productividad (carne equivalente por ha) está por debajo en cualquiera de los 4 Modelos propuestos, el producto bruto por ha es muy similar en ambos casos. Lo primero es un resultado esperado, dado que los productores de las Carpetas se encuentran por encima del promedio nacional. Lo segundo, tal vez pueda ser explicado por el hecho de que el precio del ganado para la modelación, es tomado del promedio nacional (no se aplican diferentes precios para cada modelo) y en la determinación de ese promedio los productores grandes pesan más que los chicos.

Por ende, puede estar jugando el efecto de que los productores más grandes obtengan mejores precios de venta del ganado y estos precios no sean captados por los productores medianos de las Carpetas. Si esto efectivamente fuera así, en el caso de los productores pequeños (Modelo 1) su resultado sería aún inferior, ya que por la vía de los precios se obtendría un producto bruto sobrestimado.

Pero al realizar una comparación, lo más apropiado sería hacerlo con predios con una producción similar. En el cuadro 17 se compara el Modelo 2 con los “Criadores Este-Noreste-Centro” de las Carpetas Verdes, dado que ambos tienen una producción de carne equivalente cercana a los 90 kg por ha y el Modelo 4 con los Ciclo Completo Norte y Litoral-Norte, ya que tienen una relación insumo producto e ingreso neto similar.

**Cuadro 17. Resultados seleccionados de la modelación y las Carpetas Verdes**

	Modelo 2	Criadores Este-Noreste-Centro	Modelo 4	CC Norte y Litoral-Norte
Carne Equiv./ha SPG	90,1	90	84,5	110
Producto Bruto/ha	135,9	124	134,6	146
Costo de Producción/ha	96,8	91	72,6	77
Relación I/P	0,71	0,73	0,54	0,53
Ingreso Neto/ha físicas	19,4	13	43	43

Pese a que el Modelo 2 y los Criadores Este-Noreste-Centro presentan un insumo-producto similar, 0,71 y 0,73 respectivamente, el primero tiene un mejor resultado con un ingreso neto de US\$ 19,4 contra 13 del segundo. Aquí podría estar jugando el efecto de los precios promedios antes mencionado, junto a que el Modelo 2, represente un productor no netamente criador, sino un productor que combina cría y engorde, y por tanto venda algunos animales gordos que le permitan valorizar mejor su producción.

Otra comparación posible, es la del Modelo 4 con los Ciclo Completo (CC) Norte y Litoral-Norte. En el caso del Modelo 4, se observan menores resultados de producción de carne, producto bruto por ha y también menor costo de producción comparado con el grupo CC Norte y Litoral-Norte de las Carpetas Verdes. En paralelo, se observa un resultado muy similar en la relación insumo producto, de 0,54 para el Modelo 4 y 0,53 para el CC, y un idéntico ingreso neto, US\$ 43 por ha.

El Modelo 4, al tener un predio de mayor dimensión, seguramente se vea beneficiado por disminuir costos fijos y por esta vía los costos de producción. Asimismo, los resultados del CC Norte y Litoral-Norte, tienen una mayor producción de carne por ha, lo cual es razonable, dado que es un productor que engorda más ganado que el primero. Además, tiene una menor dimensión y por lo tanto es esperable sea algo más intensivo.

En resumen, en base a la comparación realizada con las Carpetas Verdes del Plan Agropecuario, los resultados de la modelación parecen ser, al menos en un principio, creíbles.

### **3.3. ANÁLISIS DE LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN**

Otra cuestión interesante de analizar, es la estructura de costos de cada modelo (cuadro 18), destacando sus principales diferencias.

**Cuadro 18. Distribución porcentual de los costos totales**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
<b>Insumos y servicios</b>	<b>22,23%</b>	<b>21,59%</b>	<b>17,87%</b>	<b>15,62%</b>
Sanidad	3,07%	3,11%	4,14%	4,00%
suplementación y tecnología de autoalimentación	4,19%	4,26%	3,07%	4,04%
costos de esquila	1,09%	0,68%	1,19%	1,19%
gastos de vehículo	9,85%	7,84%	4,63%	2,56%
energía eléctrica	1,13%	1,19%	0,99%	0,52%
Celular	0,44%	0,53%	0,46%	0,19%
asistencia técnica	1,56%	3,29%	2,03%	2,41%
flete ganado	0,90%	0,70%	1,37%	0,71%
<b>Gastos de comercialización</b>	<b>3,50%</b>	<b>3,64%</b>	<b>4,58%</b>	<b>4,24%</b>
<b>Mano de obra (remunerada)</b>	<b>0,51%</b>	<b>14,27%</b>	<b>19,81%</b>	<b>17,30%</b>
<b>Amortización y mantenimiento de mejoramientos forrajeros</b>	<b>12,55%</b>	<b>12,97%</b>	<b>14,89%</b>	<b>14,25%</b>
amortización mejoramientos	7,96%	9,54%	9,64%	9,21%
mantenimiento mejoramientos	4,59%	3,44%	5,25%	5,04%
<b>Amortización y reparación de bienes de capital e instalaciones</b>	<b>43,61%</b>	<b>18,92%</b>	<b>14,43%</b>	<b>8,24%</b>
amortización vehículo	6,82%	2,39%	1,35%	0,76%
reparación vehículo	4,81%	1,19%	0,68%	0,38%
amortización maquinaria y equipo	9,58%	5,49%	5,26%	2,86%
reparación maquinaria y equipo	4,79%	2,74%	2,63%	1,43%
amortización mejoras fijas	12,37%	4,74%	3,01%	1,87%
reparación mejoras fijas	5,24%	2,37%	1,51%	0,94%
<b>SUBTOTAL (no incluye IVA)</b>	<b>82,41%</b>	<b>71,38%</b>	<b>71,58%</b>	<b>59,65%</b>
<b>Arrendamiento</b>	<b>5,53%</b>	<b>17,00%</b>	<b>15,85%</b>	<b>20,73%</b>
<b>Tributos</b>	<b>12,06%</b>	<b>11,62%</b>	<b>12,58%</b>	<b>19,62%</b>
Impuestos	5,29%	8,97%	10,17%	17,27%
Tasas	0,42%	0,58%	0,76%	0,66%
contribuciones especiales	6,35%	2,07%	1,64%	1,69%

Se observa el peso de los costos fijos y la forma en que los predios más grandes logran reducir sustancialmente costos a través de la escala. El conjunto de “Amortización y reparación de bienes de capital e instalaciones” tiene un peso

aproximado de 44% para el Modelo 1, mientras que para el Modelo 4, esto representa algo más del 8% de los costos.

Los insumos y servicios, presentan un descenso con el mayor tamaño del predio, siendo el 22% para los Modelos 1 y 2, 18% para el 3 y 16% para el 4. Nuevamente hay un efecto escala, aunque bastante menor al que presenta la amortización de bienes de capital.

Otro aspecto a destacar y como era de esperarse, es el peso relativo que tiene la mano de obra remunerada. Mientras que en el Modelo 1 tiene un peso de menos del 1%, para el Modelo 2 su peso aumenta a un 14%; para los Modelos 3 y 4 tiene un peso de 20 y 17% respectivamente. En concordancia a esto, en el Modelo 1 hay una presencia muy importante de mano de obra ocupada en la categoría “Productor/Socio o Familiar” (1,48 personas por predio), quedando expuesto que en este estrato la mayoría de los predios trabajan con mano de obra no remunerada, cuestión que de otra forma haría inviable el negocio.

En lo que respecta a la “Amortización y mantenimiento de mejoramientos forrajeros” no se encuentran grandes diferencias, encabezado por el Modelo 3 con un casi 15% y seguido por el 4, cercano a 14%. Esto podría explicar, al menos en parte, el mejor desempeño productivo del Modelo 3 comparado con los otros modelos.

Para el Modelo 4, cobra una gran importancia los tributos (20%). Es importante señalar el alto peso del arrendamiento, tanto para el Modelo 2, como para el Modelo 4. En el caso del primero, su resultado final está muy afectado por esto, ya que arrienda un 27% del predio. Por el contrario, el Modelo 3, representando a una empresa con otra capacidad, arrienda solo el 19% del predio. Esto obviamente tiene su correlato en los resultados de ingreso neto obtenido en cada caso.

### 3.4. EL MONTO DE LOS TRIBUTOS

La herramienta de modelación predial utilizada por este trabajo no permite hacer inferencia a nivel de la ganadería en su conjunto, ya que tiene una cantidad muy importante de supuestos y limitaciones propias de la modelación. En caso necesario, sería recomendable combinar esta herramienta de análisis micro, con información de recaudación real de DGI, BPS e Intendencias, a fin de saber de qué forma impactaría cierto cambio, simultáneamente a nivel del productor y en la recaudación a nivel agregado. Por tanto, se debe dejar constancia, que el análisis presentado solo puede explicar sucesos a nivel predial.

En este capítulo se presenta un análisis detallado de los impuestos de cada Modelo. Para comenzar, en el cuadro 20 se presenta el monto anual de cada tributo para los cuatro casos.

**Cuadro 20. Monto en dólares de cada tributo (ejercicio 2015-2016)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
<b>Impuestos:</b>				
Contribución Inmobiliaria Rural	11	1.273	5.061	13.833
Impuesto Primaria	0	0	911	2.490
Impuesto al Patrimonio	0	0	0	11.620
Impuesto MEVIR	0	0	134	401
IMEBA (adelanto en caso de tributar IRAE)	90	827	3.081	8.606
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	23	162	593	1.702
Saldo IRAE (1)	0	0	-1.605	14.834
IVA Compras	249	1.379	3.289	8.040
<b>Tasas:</b>				
Tasa de Control de Faena (Cajas Negras)	5	45	164	450
Fondo Aftosa	20	169	622	1.710
Fondo Brucelosis	5	21	74	186
<b>Contribuciones Especiales (Aportes Patronales a la SS):</b>	448	840	1.848	6.025
<b>Total</b>	<b>850</b>	<b>4.717</b>	<b>14.172</b>	<b>69.898</b>



- (1) El IRAE se presenta como saldo, para poder observar en detalle en caso de tributar este impuesto (Modelos 3 y 4), cuanto corresponde a pago de IMEBA e IVA Compras.

En el cuadro 21 se analiza el peso relativo de los impuestos en dólares, por hectárea, de forma de poder realizar una comparación entre los modelos.

**Cuadro 21. Monto en dólares de cada tributo por ha CONEAT explotada (ejercicio 2015-2016)**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Contribución Inmobiliaria Rural	0,18	3,99	4,43	4,05
Impuesto Primaria	0,00	0,00	0,80	0,73
Impuesto al Patrimonio	0,00	0,00	0,00	3,40
Impuesto MEVIR	0,00	0,00	0,12	0,12
IMEBA	1,42	2,59	2,70	2,52
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	0,37	0,51	0,52	0,50
Saldo IRAE	0,00	0,00	-1,40	4,34
IVA Compras	3,93	4,32	2,88	2,35
Tasas (suma de las 3 tasas consideradas)	0,46	0,74	0,75	0,69
Aportes Patronales Seguridad Social	7,08	2,63	1,62	1,76
<b>TOTAL US\$/ha CONEAT (explotadas)</b>	<b>13,4</b>	<b>14,8</b>	<b>12,4</b>	<b>20,5</b>

Sobre la Contribución, hay que recordar que en el caso del Modelo 1, se supone que este representa a un Productor Familiar con menos de 200 ha y por tanto, exonera la contribución de las primeras 50 ha, dando como resultado un monto bajo. En los demás casos, los montos son importantes y obviamente crecen en la medida que los predios sean más grandes, siendo un monto muy importante en el caso del Modelo 4, cerca de 14.000 dólares al año.

Los modelos 2, 3 y 4 no pagan la misma cantidad de Contribución por ha, porque, aunque se haya utilizado el mismo valor de Catastro para todos ellos (llevados a ha CONEAT 100), estos poseen distinta cantidad de hectáreas en propiedad (este impuesto es tributado por el dueño). Es decir que, estos tres modelos pagan el mismo importe por ha en propiedad, pero esto varía al realizar el análisis en

relación a las hectáreas explotadas, ya que cada predio tiene distinta proporción de área arrendada.

En lo que refiere al Impuesto a Primaria, se supone que es pago solamente por los Modelos 3 y 4, dado que los dos primeros se encuentran eximidos por contar con menos de 300 ha CONEAT 100. Estos dos modelos no pagan el mismo monto por la misma razón que en el caso de la Contribución. Cabe mencionar que también podría existir una diferencia por la aplicación de las franjas y alícuotas por padrón, pero esta diferencia no está presente, ya que se supuso la aplicación de la misma tasa para todos los predios (ver supuesto 10).

El Impuesto al Patrimonio, es pago solo por el Modelo 4, siendo este impuesto tributado solo por las empresas que superan los 20 millones de UI de patrimonio. Estas son empresas con predios aproximadamente de 2.200 ha CONEAT 100 (valor de catastro del predio más un 40% por concepto de semovientes y mejoras). El límite llevado a hectáreas puede variar según otras condiciones de la explotación, las cuales puedan afectar su valor de catastro más allá de su CONEAT como ser, departamento, distancia a la ciudad, distancia a la carretera, disponibilidad de fuentes de agua, etc. Este impuesto, al no presentar una alta progresividad y ser de magnitud importante, marca una gran diferencia en los impuestos que realizan las empresas que superan o no su límite de pago.

Por ejemplo, la empresa representada por el Modelo 4, que cuenta con unas 2.520 ha en propiedad, paga algo cercano a los 11.500 dólares al año. Este monto se calculó en forma muy simplificada, solo teniendo en cuenta el valor del predio más un adicional de 40% en concepto de mejoras y semovientes. Esto es importante remarcarlo, ya que, si existiera una declaración jurada realizada por un contador y dada la existencia de distintos conceptos posibles de considerar del lado del pasivo, el monto del impuesto podría ser menor. El Impuesto al Patrimonio para el caso de una empresa de este estrato, incrementaría los tributos en unos US\$ 3,4 por hectárea explotada (nuevamente remarcar que sería distinto analizando ha en propiedad).

El Impuesto MEVIR, es pago por los Modelos 3 y 4, ya que lo deben pagar solo las empresas que cuentan con más de 500 ha CONEAT 100 explotadas; en este caso no es en propiedad. Como se observa, es un impuesto que recauda muy poco, 0,12 US\$/ha, y tiene un peso menor comparado con el resto de los impuestos sobre la tierra.

El IMEBA, así como su adicional, se hacen más importantes para los predios más grandes, no solo por la obvia razón de que producen más ganado para la venta, sino que además los predios más pequeños son en términos generales más criadores y por lo tanto tienen que tributar menos IMEBA. Hay que recordar que este impuesto se paga al momento en que el ganado sale del sector primario y por tanto si existen ventas entre productores, estas no están alcanzadas por el impuesto.

Al analizar el pago de IMEBA por hectárea, se observa que el Modelo 1 paga bastante menos que el resto (1,42 US\$/ha). Esto seguramente se deba, además de las razones antes expuestas, a que este modelo presenta peores índices de productividad y por lo tanto su producción por ha es menor.

Las empresas de mayor escala deben tributar preceptivamente IRAE, en el caso que superen las 1.250 hectáreas CONEAT 100, facturen más de 2 millones de UI, o sean Sociedades Anónimas. El IRAE presenta cierta complejidad al momento de su estimación, ya que el monto a pagar depende de una serie importante de variables, tales como los resultados económicos anteriores (existe la posibilidad de pasar pérdidas de un ejercicio a otro), las inversiones realizadas y su activación, la variación de stock de ganado, la cantidad de titulares de la empresa.

Si el Modelo 3 optara por tributar IRAE, como se presume inicialmente en este trabajo, suponiendo “inversiones estándares” y dos titulares, el saldo a pagar de IRAE daría un resultado negativo. Es decir que el productor tendría una devolución de impuestos. Inclusive esta devolución podría ser aún más importante, ya que es

factible que existan mayores deducciones por concepto de inversiones o por ejemplo si la empresa contara con un titular más.

En los hechos, un porcentaje muy alto de este estrato no tributa IRAE, sino IMEBA (aproximadamente sólo el 27% del estrato está obligado a tributar IRAE por la cantidad de hectáreas). Esto en muchos casos sucede, no por conveniencia, sino porque para esto, es preciso tener una registración ordenada de la contabilidad de la empresa y un profesional a cargo de la tarea.

Por el contrario, para el Modelo 4, el saldo a pagar de IRAE es positivo y con un monto relativamente importante. Aquí también es válido el comentario anterior sobre la posibilidad de tener mayores descuentos y más aún en este caso, dado que esta empresa es de una mayor dimensión. Hay que recordar que la modelación supone la inexistencia de elusión fiscal y, por ende, el pago de IRAE calculado podría estar sobrestimado.

En el caso del IVA, este no es deducible para los Modelos 1 y 2, ya que se supone, estos productores optaron por tributar IMEBA (no hay obligación de tributar IRAE), situación dada en la mayoría de los casos de los productores familiares y de pequeña escala no familiares. Además, este IVA no deducible, tiene una mayor importancia relativa en el caso de los productores más chicos, como consecuencia de que algunos costos fijos (energía eléctrica, seguros, etc.) tienen, como fuera expuesto en el capítulo anterior, un peso mayor.

Vemos que los aportes patronales para el Modelo 1 son unos 7,08 US\$/ha y 2,63 US\$/ha para el Modelo 2. Estos pagan una gran cantidad si los comparamos con los otros dos modelos, siendo esto aún más pronunciado para el predio más chico. Esto está explicado por la existencia del aporte mínimo, por lo que los predios menores de 570 hectáreas (aproximadamente), pagan más por ha en comparación a los predios de mayor tamaño.

Aproximadamente a partir de las 570 ha el aporte comienza a ser proporcional a la cantidad de ha explotadas por el predio. En el caso concreto de los Modelos 3 y 4, esto puede variar marginalmente ya que además del aporte patronal a cargo del titular, se computa el acrecimiento (10% por cada socio) de un socio adicional para el Modelo 3 y de dos socios para el Modelo 4, por lo que el aporte de este último es algo mayor.

### 3.5. EL PESO DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS EN CADA MODELO

En el cuadro 22 se presenta para los 4 modelos el peso porcentual de cada impuesto en el total aportado.

**Cuadro 22. Distribución porcentual de los tributos dentro de cada modelo**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Contribución Inmobiliaria Rural	1,4%	27,0%	35,7%	19,8%
Impuesto Primaria	0,0%	0,0%	6,4%	3,6%
Impuesto al Patrimonio	0,0%	0,0%	0,0%	16,6%
Impuesto MEVIR	0,0%	0,0%	0,9%	0,6%
IMEBA (adelanto en caso de tributar IRAE)	10,5%	17,5%	21,7%	12,3%
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	2,7%	3,4%	4,2%	2,4%
Saldo IRAE	0,0%	0,0%	-11,3%	21,2%
IVA Compras	29,3%	29,2%	23,2%	11,5%
Tasas	3,5%	5,0%	6,1%	3,4%
Contribuciones Especiales (Aportes Patronales a la SS)	52,6%	17,8%	13,0%	8,6%

Para el Modelo 1, un 53% de los tributos es destinado al pago de BPS, quedando claramente expuesto el peso que tiene en este caso el pago a la Seguridad Social.

Queda denotada la importancia que tiene el subsidio brindado por rentas generales a esta población (Productor Familiar con hasta 200 ha y sin trabajadores

permanentes a cargo), dado que de otra forma, el peso de la Seguridad Social sería aún mucho mayor para este estrato.

En dicho sentido hay que subrayar que también existe un subsidio implícito en la prestación futura que le brindará el BPS a este productor al momento de jubilarse, ya que con este monto de aporte no alcanzaría para obtener la jubilación mínima. Este subsidio aún puede ser bastante mayor en el caso de que tenga cónyuge colaborador registrado en BPS y este también logre efectivamente la jubilación.

El otro impuesto importante para este predio es el IVA, representando el 29% de los mismos. Estos dos tributos suman el 82% del total. Por su parte, el IMEBA representa el 11%, siendo el resto de los tributos muy insignificantes.

Al analizar la distribución de los impuestos del Modelo 2, se observa que el IVA pesa un 29%, en segundo término, la contribución, un 27%, el IMEBA y los aportes a la Seguridad Social, un 18%.

La importancia del IVA en este caso no es menor, ya que este tipo de productor, seguramente tribute IMEBA como impuesto definitivo (así lo supone la modelación propuesta), teniendo el IVA como un costo, ya que en este escenario no es deducible como en el IRAE. El aporte patronal, aunque en menor medida que para el Modelo 1, sigue siendo para este tipo de predio un tributo muy importante.

En el caso del Modelo 3, la contribución pesa un 36%, un 23% el IVA, un 22% el IMEBA y un 13% la seguridad social.

Sería fundamental conocer si el productor tributa solo IMEBA o también IRAE. Aquí se supuso que lo hace por IRAE y por la tanto, esa cantidad importante de IMEBA e IVA son descontados en la liquidación de impuesto a la renta, dando como resultado un saldo de IRAE negativo (-6%), es decir una devolución de impuestos.

Queda claro que, a un productor con estas características, le sería muy conveniente tributar IRAE y no IMEBA como impuesto definitivo. En la siguiente sección se hará el ejercicio para conocer qué sucedería si se modificara dicho supuesto.

En el caso del Modelo 4, salta a la vista el peso importante de los impuestos sobre la tierra. La suma de Contribución Inmobiliaria (19,8%), Primaria (3,6%), Patrimonio (16,6%) y MEVIR (0,6%) representan aproximadamente el 41% de los tributos. A esto también se le podrían sumar los aportes patronales, ya que estos también se cobran en base a las hectáreas explotadas, sumando casi el 50%.

De cualquier forma, no es menor para este tipo de empresa, el peso que tiene el IVA, el IMEBA (como adelanto de IRAE) y el saldo a pagar de IRAE, pero sobre todo este último. Esto está intrínsecamente relacionado, por un lado, a la importante renta que este tipo de productor obtiene, y por otro, a que tanto el Impuesto a Primaria, como Patrimonio no son deducibles en el IRAE.

### **3.6. EL PESO DE CADA TRIBUTO EN RELACIÓN A DISTINTAS VARIABLES**

En este apartado se analizará el monto total de tributos pagos por cada modelo en relación a distintas variables de interés, cuestión que fue uno de los objetivos inicialmente planteados en el trabajo. Dicho análisis se presenta comparando los costos totales, producto bruto, producto bruto sin tener en cuenta el pago a la seguridad social, VAB (PIB sectorial), cantidad de hectáreas físicas, producción de carne equivalente y cantidad de stock de ganado expresado en UG.

**Cuadro 23. Indicadores del peso de los tributos**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>
Impuestos/Costos totales (%)	12,1%	11,6%	12,6%	19,6%
Impuestos/Producto bruto (%)	11,6%	10,0%	7,9%	13,3%
Impuestos sin Seg. Soc./Producto bruto (%)	5,5%	8,2%	6,8%	12,2%
Impuestos/VAB (%)	20,4%	14,2%	9,9%	16,4%
Impuestos/ha físicas explotadas	13,9	13,5	11,1	18,0
Impuestos/Producción carne equivalente	0,18	0,15	0,12	0,21
Impuestos/UG (stock inicial-final)	20,0	18,0	14,4	23,6

Si se miden los impuestos contra los costos totales, estos presentan en todos los casos un peso similar (alrededor del 12%), sin ser para el Modelo 4, en el que dicho porcentaje aumenta hasta el 20% aproximadamente. Al realizar el análisis en base al producto bruto, el Modelo 3 presenta la carga menor (7,9%), luego el Modelo 2 (10%), luego el Modelo 1 (11,6%); teniendo el Modelo 4 la carga más alta (13,3%).

Lo que está influyendo en los modelos más chicos es el peso de la Seguridad Social. Aunque en la mayor parte de los trabajos, las contribuciones especiales son entendidas como un tributo, esto puede llegar a ser discutible. Por lo tanto, parece pertinente presentar el siguiente indicador, midiendo la masa de tributos sin considerar el pago al BPS, en relación al producto bruto. Bajo ese escenario, los resultados son muy distintos, pasando el Modelo 1 a tener la menor carga (5,5%), el Modelo 3: 6,8%, el Modelo 2: 8,2% y el Modelo 4 en primer lugar, con 12,2%.

La forma generalmente utilizada para estimar la presión fiscal de un país, región, actividad, etc., es calculando el coeficiente entre impuestos y PIB (nacional, sectorial, etc., según corresponda). Es decir que no deberíamos analizar los tributos en relación al producto bruto ganadero, sino sobre una parte de este; es decir impuestos sobre el Valor Agregado Bruto (VAB) del sector. Este coeficiente es el que nos permitirá comparar la carga tributaria con los análisis expuestos en el marco



teórico, de DGI para los distintos sectores de la economía y de OPYPA para al agro en su conjunto. Este ratio tiene como resultado, 9,9% para el Modelo 3, 14,2% para el Modelo 2, 16,4% para el Modelo 4 y 20,4% para el caso del Modelo 1.

Otra manera en que usualmente se estima el peso de los tributos es llevarlo a hectárea. Nuevamente el menor peso es para el Modelo 3, US\$11,1 por ha, los Modelos 1 y 2 son muy similares, con US\$13,9 y US\$13,5 por ha respectivamente, y el Modelo 4 con US\$18 por ha.

Otras dos formas de analizar la carga impositiva dan resultados similares, siendo estas en relación a la producción de carne equivalente y en proporción al stock de vacunos y ovinos llevados a UG. El resultado da un peso menor para el Modelo 3, luego el Modelo 2, luego el Modelo 1 y por último y siendo consistente con los demás resultados, se ubica el Modelo 4.

### **3.7. EJERCICIO DE SIMULACIÓN**

Dada la importancia de los supuestos realizados, se plantean hacer cinco ejercicios de simulación, de forma de conocer cómo se verían afectados los resultados en caso de modificar estos supuestos.

Para el Modelo 1, se supondrá que el productor no tiene la condición de Productor Familiar y por lo tanto, deberá pagar el 100% del aporte patronal a la Seguridad Social, así como pagar la Contribución Inmobiliaria sin la exoneración de las primeras 50 ha. Esta simulación se llamará Modelo 1 modificado.

Para el Modelo 3, se supondrá que ya no tributa IRAE y paga IMEBA como impuesto definitivo. Para esto se deberá ignorar las hectáreas explotadas, ya que como fuera antes planteado, este predio tiene más de 1.250 ha y por lo tanto no podría optar por tributar IMEBA. En este caso, el Modelo tributará más, dado que en el modelo inicial tenía un saldo negativo de IRAE (Modelo 3 modificado).

Para el Modelo 4, se harán dos ejercicios de simulación. Primero se supondrá que no existe el Impuesto al Patrimonio (Modelo 4 modificado A) y en un segundo ejercicio se planteará que no exista un saldo de IRAE a pagar (Modelo 4 modificado B), es decir que con el pago de IMEBA e IVA se cubre el impuesto a la renta generada. Esto podría ser, por ejemplo, el resultado de tener una mayor cantidad de descuentos en la Declaración Jurada de IRAE. En ambos casos, obviamente se verá reducido el monto de tributos a pagar y por ende la presión fiscal.

**Cuadro 24. Peso de los tributos modelos originales y con modificaciones**

	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 1 modificado</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 3 modificado</b>	<b>Modelo 4</b>	<b>Modelo 4 modificado A</b>	<b>Modelo 4 modificado B</b>
Impuestos/Costos totales (%)	12,1%	19,8%	12,6%	13,8%	19,6%	17,1%	16,1%
Impuestos/Producto bruto (%)	11,6%	20,8%	7,9%	8,8%	13,3%	11,3%	10,5%
Impuestos sin Seg. Soc. /Producto bruto (%)	5,5%	9,2%	6,8%	7,7%	12,2%	10,2%	9,4%
Impuestos/VAB (%)	20,4%	36,7%	9,9%	11%	16,4%	13,9%	13%
Impuestos/ha físicas	13,9	25,2	11,1	12,4	18,0	15,2	14,2

En la primera simulación y como era de esperar, los impuestos en el Modelo 1 pasan a tener un peso muy importante, igualando al Modelo 4 original en una cifra cercana al 20% sobre costos totales. Si vemos esto en relación con el producto, dado su pobre producción comparado con el resto, el peso impositivo alcanza el 20,8% y US\$ 25 por ha en caso de observar el ratio impuestos/ha físicas.

Al comparar los impuestos sobre producto sin Seguridad Social, este porcentaje aumenta en el caso del Modelo 1 modificado, dado que al perder la condición de Productor Familiar aumenta el pago de la Contribución Inmobiliaria,

explicando el salto de 5,5% a 9,2%. El coeficiente Impuestos/VAB pasa de 20% a 37%. Una vez más queda expuesta la importancia que tiene para este tipo de productor el subsidio de la Seguridad Social y la exoneración de la Contribución, sea esta total o parcial.

Sí observamos el ejercicio de simulación propuesto para el Modelo 3, vemos que al no tener devolución de impuestos, obviamente aumenta el total de tributos a pagar, aunque no de manera importante. Este productor pasaría de tener una carga de 9,9% a 11% sobre el VAB y pasa de pagar 11,1 US\$/ha a 12,4 US\$/ha. Que esto no represente un cambio sustancial, explica en parte, lo que se observa en la realidad, de que un escaso número de productores de este estrato tributa IMEBA en vez de IRAE.

En el primer ejercicio propuesto para el Modelo 4, el no considerar el pago del Impuesto al Patrimonio, induce una baja importante de impuestos, pasando a pagar de US\$18 por ha a US\$15,2 por ha; representado una disminución de la presión tributaria (Impuestos/VAB) de 16,4% a 13,9%.

En el caso de la otra simulación propuesta para el Modelo 4 (Modelo 4 modificado B), no considerar el pago de IRAE, el predio pasa a pagar de 18 a 14,2 US\$/ha y el ratio impuestos/VAB pasa de 16,4% a 13%. Es decir que existiría, una disminución de la carga impositiva algo mayor en el caso de eliminar el IRAE que eliminar el pago de Patrimonio. Si el caso simulado (Modelo 4 modificado B: no pago de IRAE) fuera más realista que el Modelo 4 original, podríamos afirmar que la carga resultante sería similar a la del Modelo 1 (original), es decir que rondaría el 14% del VAB.

Por último, se plantea realizar un ejercicio de simulación adicional. El mismo parte ya no de eliminar un cierto impuesto o eliminar una exoneración, sino de estudiar qué sucedería en el caso de que el Modelo 1 aumentara su producción de carne. Este ejercicio intenta indagar para este modelo, dado que es el predio con peor performance, como juega la productividad sobre la carga tributaria.

Para ello, se plantea llevar la cantidad producida por el Modelo 1 a lo que produce el Moldeo 3, dado que este es el que presenta mayor nivel de producción por hectárea de los 4 modelos propuestos. Esto implica un aumento aproximado de 12% en la producción de carne, es decir que se lleva la producción de carne equivalente de 80,7 kg a 90 kg por ha. Esta situación se simula a través del aumento de las ventas de ganado vacuno, ovino y lana. Para que esto sucediera se debería suponer una mejora en los indicadores productivos.

Consecuentemente al aumento de la producción de carne, se aumentaron todos los costos variables en ese mismo porcentaje (12%), manteniendo los costos fijos incambiados. Los resultados de esta simulación se presentan a continuación.

**Cuadro 25. Peso de los impuestos para el Modelo 1 con producción original y con producción aumentada**

	Modelo 1	Modelo 1 con aumento 12% producción
Impuestos/Costos totales (%)	12,1%	12,3%
Impuestos/Producto bruto (%)	11,6%	10,8%
Impuestos sin Seg. Soc./Producto bruto (%)	5,5%	5,4%
Impuestos/VAB (%)	20,4%	18,2%
Impuestos/ha físicas	13,95	14,65
Impuestos/Kg Producción carne equivalente	0,18	0,17
Impuestos/UG (stock inicial-final)	19,96	20,96

Primero hay que señalar que los impuestos aumentan algo, dado que se paga algo más de IVA (Compras), dado el aumento de ciertos costos fijos, así como algo más de IMEBA y Tasas, dado que se vende, aunque marginalmente, más ganado. Es por ello que los impuestos por ha pasan de 13,95 a 14,65 US\$.

Por su parte, la carga fiscal (Impuestos/VAB) se reduce de 20,4% a 18,2% y de 0,18 US\$ por kg a 0,17 US\$. Es decir que el cambio propuesto tiene un impacto aparentemente muy reducido.

### **3.8. SÍNTESIS DE LA DISCUSIÓN**

En base a toda la información presentada resta cotejar las tres hipótesis planteadas en el trabajo.

Comencemos por señalar que la carga impositiva del sector se encuentra alrededor del 10-11% del producto bruto. Al analizar la carga sobre el PIB del rubro (VAB ganadero), forma en la cual generalmente se realizan los análisis de carga fiscal, la carga pasa a ser entre el 13 y 14%.

OPYPA, en su Anuario 2019, estima la presión fiscal del agro en un 8%. Esta diferencia se debe a que la ganadería es una actividad extensiva, con un alto uso del recurso tierra y dado que una serie importante de impuestos se cargan sobre la tierra, es esperable que tribute un porcentaje algo mayor al promedio del agro.

En base a los datos del trabajo de DGI presentado en el marco teórico, la carga promedio sectorial de la economía (no incluyendo en este análisis la carga sobre las retribuciones personales) en relación a los tributos recaudados por DGI, es decir sin considerar la Seguridad Social, ni la Contribución Inmobiliaria, se estima en el 6,4% para el promedio 2005-2012. En el caso del sector “Agricultura, ganadería, caza y silvicultura”, considerando el mismo lapso de tiempo, se ubica en el 5,4%, sin tener en cuenta la Seguridad Social y la Contribución Inmobiliaria, siendo este último un tributo muy importante en el caso del agro.

Si se hace el ejercicio de excluir en la modelación la Contribución Inmobiliaria y Seguridad Social, de forma de hacerlo comparable al estudio realizado por DGI, el resultado es que la ganadería tiene una carga fiscal del orden del 8%. Es decir que la ganadería, se encuentra por encima del aporte medio de los sectores de la economía uruguaya.

La carga tributaria en la ganadería claramente varía según el estrato. Para los dos estratos más pequeños (Modelos 1 y 2), la carga puede parecer alta, pero lo que incide en este caso es el peso de la Seguridad Social. Como ya fuera expuesto, las contribuciones especiales son un tributo muy particular, en el que el productor recibirá una prestación futura, muchas veces mayor a la de su aporte. En otras palabras, se entiende que la jubilación no puede obtenerse en forma gratuita, aún menos en un sistema que presenta problemas de financiamiento, por lo que es entendible que el productor realice este aporte al régimen.

Al mismo tiempo, el subsidio existente para el subconjunto de productores familiares de menos de 200 ha y sin trabajadores permanentes a cargo, se presenta como una política clave para esta población.

En caso de excluir el pago de la seguridad social del análisis, efectivamente se observa la existencia de una política tributaria diferenciada, en la que el productor ganadero de menor escala paga menos que el de mayor tamaño.

En el otro extremo, tenemos al Modelo 4, el cual presenta una carga tributaria considerablemente mayor. De todos modos, éste presenta un ingreso neto para el ejercicio 2015-2016 cercano a los US\$166.000. Por lo tanto, el peso de los impuestos no parece ser algo determinante en el resultado económico para las empresas de este estrato.

Esto puede tener una lectura totalmente distinta, si lo que se discute es el nivel de rentabilidad del negocio ganadero. Aunque si es cierto que la empresa representada por el Modelo 4, tiene un ingreso neto importante, la rentabilidad del negocio es extremadamente baja. Obviamente que lo antedicho, también estará sujeto a distintas variables, tales como qué tipo de empresa se trate, cuántos socios tenga, cual es el nivel de inversiones y cómo se distribuyan las utilidades.

Un incentivo adicional que puede llegar a tener este empresario, es la valorización del activo tierra en el mediano-largo plazo y por esa vía una retribución mayor a su inversión, que pueda compensar la baja rentabilidad del negocio estrictamente ganadero.

Actualmente (2019-2020) se discute mucho la conveniencia de tener una menor importancia de los tributos fijos (impuestos sobre la tierra) o también comúnmente llamados ciegos, y en contrapartida que tengan un mayor peso los tributos variables (impuestos sobre la renta), a fin de que las empresas agropecuarias tengan una mayor flexibilidad y tributen mayormente en relación a como efectivamente le está yendo a cada empresa.

En relación a lo antedicho, bajo la premisa de mantener constante la recaudación, la opción para la ganadería sería bajar el impuesto al patrimonio o primaria, y aumentar simultáneamente la tasa de IRAE (o el número de obligados a su tributación) o tal vez la tasa de IMEBA. Pero no sería nada conveniente tener una tasa de IRAE para el agro y otra distinta para las demás actividades.

Una posibilidad a estudiar a fin de aumentar la recaudación del IRAE, sería la de eliminar o reducir ciertos gastos deducibles para la liquidación del impuesto, cuestión que debería hacerse de forma muy estudiada, para no desestimular la inversión y el empleo.

De cualquier forma, hay que comprender que, con estos cambios, no se vería afectada la carga de los productores más pequeños y, por el contrario, si la opción fuera aumentar la tasa de IMEBA, su carga fiscal aumentaría. Si el objetivo fuera reducir la carga de los ganaderos más pequeños, se debería buscar bajar los aportes a la Seguridad Social o la Contribución Inmobiliaria. Como ya se dijo, lo primero no parece ser apropiado, pero tampoco parece tan viable la reducción de la Contribución, ya que así se vería afectada directamente la recaudación de las Intendencias.

Por lo tanto, bajo la premisa de mantener la recaudación actual, no existe mucho margen para realizar un cambio radical en el sistema. Por ende, las propuestas que se expondrán a continuación, son pequeños cambios, centrados fundamentalmente en la unificación y simplificación de algunos tributos.

Lo primero que salta a la vista, es la necesidad de la eliminación del Impuesto Municipal. Este impuesto ya pretendió ser eliminado hace unos años atrás por parte del Poder Ejecutivo y existió en su momento una negativa de las Intendencias para hacerlo. Es un problema de la administración y no de los productores. Lo que si debería resolverse, es la forma en que el Gobierno Central le transfiere estos fondos a las Intendencias, pero no parece muy coherente que siga existiendo un impuesto que solo se cobra a la ganadería y que luego le brinda un crédito fiscal al productor por esta cuantía.

Otra propuesta podría pasar por aumentar el porcentaje de acrecimiento por concepto de socios y cónyuges en BPS. Se entiende que este pago, es insignificante (un 10% adicional por cada uno) y que para el Estado, la jubilación futura de esta persona, aunque esta sea una jubilación mínima, tendrá un costo importante, ya que por lo general está altamente subsidiada. Sería recomendable que este tema, fuera analizado en el marco general de la reforma de la Seguridad Social, la cual está actualmente en estudio.

Otro aspecto, podría pasar por revisar los montos de las tasas (control, brucelosis y aftosa) cobradas al ganado y retenido por la industria. A la fecha, estas tasas recaudan bastante más de lo que se destina a los servicios correspondientes.

Tal vez la propuesta más importante, pueda ser la de unificar los impuestos MEVIR, Primaria y Patrimonio. Estos tres impuestos se cobran sobre el mismo concepto, la tierra, y nuevamente es un problema de la Administración y no del administrado, el cómo luego se adjudiquen los fondos recaudados. Más allá del



problema normativo para la modificación propuesta (seguramente sea necesario una Ley), por simplicidad e inclusive para lograr tener una mayor precisión para determinar el impuesto, sería recomendable tener un solo tributo y no tres.

Junto a esto se proponen dos cosas, por un lado, que este nuevo “impuesto al Patrimonio”, tenga una mayor progresividad que el actual, teniendo un mínimo no imponible y luego tener una mayor cantidad de franjas y tasas.

Lo que se observa es que el actual impuesto al Patrimonio es un tributo importante para quien lo debe pagar. Se es consciente que esto es justamente lo que buscó el legislador, intentando desincentivar la concentración de la tierra, pero esta no parece una situación muy justa, dada la escasa progresividad del impuesto. Por ejemplo, una explotación de 2.150 ha (aproximadamente) estaría exonerada del Impuesto al Patrimonio, mientras que una explotación de 2.200 ha pagaría aproximadamente unos US\$ 10.600 al año (para el ejercicio 2015-2016) por concepto de este impuesto, teniendo ambos productores una situación muy similar desde el punto de vista patrimonial.

Por otro lado, el tener un peso tan importante y escasa progresividad, puede provocar que los productores en el mediano y largo plazo, busquen dividir la propiedad de los campos en forma espuria y como se viene dando en la práctica, vaya año atrás año cayendo la recaudación del impuesto.

Una discusión aparte sería la pertinencia de tener impuestos específicos. Este es un tema muy debatible, pero tal vez lo ideal sería no tener un impuesto para Primaria o MEVIR, sino que sea rentas generales que presupuestalmente transfiera fondos a los distintos organismos en base a lo que se defina por la vía parlamentaria.

Algo que también parece pertinente, sería revisar las liquidaciones de Patrimonio e IRAE en la búsqueda de una mayor simplificación. Actualmente son liquidaciones bastante complicadas y no deberían serlo, más aún si uno de los

objetivos planteados por DGI es que cada vez más productores tributen por IRAE con contabilidad suficiente.

Conjuntamente a esto, sería recomendable revisar la pertinencia de ciertos gastos deducibles para la declaración de renta, como ser a modo de ejemplo, el alto descuento para el pago a socios (o bien el número de socios admitido), la variación de stock de ganado (cosa muy difícil de comprobar por parte de DGI) o el pasaje de pérdidas de un ejercicio a otro, ya que a veces son conceptos que pueden mal utilizarse.

Otra cuestión que puede llegar a estudiarse, es la no devolución de IMEBA en caso de tener un saldo de IRAE a favor del contribuyente. Es decir que el monto del IMEBA sea siempre efectivamente cobrado, más allá del saldo obtenido de impuesto a la renta en el ejercicio.

Por último, una cuestión también a ser estudiada, es la posibilidad de que un productor de pequeña escala, siempre en caso de estar cubierto por la Seguridad Social por otra actividad, esté exonerado del pago de BPS rural. Como fue visto repetidas veces en el trabajo, la Seguridad Social es un tributo que pesa mucho a los productores pequeños. Por otro lado, la jubilación de esos productores tiene un alto subsidio y por ende un alto costo para el Estado. Por lo tanto, se podría pensar en que este tipo de productores, pueden estar exentos del pago de los aportes patronales (de la parte estrictamente patronal), siempre y cuando tengan cobertura de la Seguridad Social por otra actividad, cosa que sucede en muchos de estos casos.

#### **4. CONCLUSIONES**

El objetivo planteado por esta tesis fue realizar un análisis a nivel predial de los impuestos en la ganadería, y en especial estudiar la carga impositiva en los distintos estratos.

Para esto, se utilizó como insumo principal la modelación. Sobre este punto cabe destacar que más allá de los resultados y discusión planteada acerca de lo tributario, el trabajo deja disponible la herramienta de la modelación, la cual parece ideal para realizar simulación de escenarios, tanto cambio en aspectos productivos, precios o evidentemente, impuestos.

Sobre los resultados prediales obtenidos en base a la Encuesta Ganadera, se puede señalar que el promedio de todos los estratos está aún lejos de su potencial productivo. Esto se observa tanto en la tasa de nacimientos y señalada, como en su correlato en la baja producción de carne por hectárea. En este sentido, el mejor desempeño es el del Modelo 3, con una producción de carne equivalente de 90,4 kg por hectárea.

Otro aspecto a destacar es la existencia en el país de unos 15.000 productores ganaderos con menos de 100 UG. En la mayoría de estos casos, la ganadería es una actividad secundaria para el productor y este tiene un trabajo extrapredial como principal ingreso. Esto tiene importantes implicancias sobre las políticas públicas de asistencia técnica y extensión rural más adecuadas para atender a dicho estrato (correspondiente al Modelo 1).

Si repasamos las tres hipótesis planteadas por el trabajo, se entiende que la carga fiscal de la ganadería es algo superior al resto de las actividades productivas del país. Sin embargo, cuenta con la ventaja de flexibilidad para los productores más pequeños, al poder tributar por IMEBA, sin la necesidad de contar con una registración, ni declaración contable.

Se confirma que existe una política diferenciada entre los productores familiares, pequeños, medianos y grandes, en el caso de no tener en cuenta en el cálculo las contribuciones especiales. De lo contrario esta hipótesis debe ser rechazada.

Para poder tener un análisis más completo, de este y otros puntos, se realizaron una serie de simulaciones de forma de probar que sucedería si se modificaran algunos de los supuestos de partida.

En el caso del Modelo 1, quedó expuesta la importancia de contar con la condición de Productor Familiar y pertenecer al subconjunto de beneficiarios del subsidio ante BPS. En el caso del Modelo 3, el ejercicio planteado parece mostrar que el tributar IRAE o no hacerlo, no sería algo determinante para este estrato. Para los dos ejercicios del Modelo 4 (pago de IP /no pago y saldo de IRAE a pagar/saldo cero) se manifiesta el valor que tienen ambas situaciones supuestas.

En el primero, queda denotada la importancia de poder tener un impuesto con una mayor progresividad. En el segundo caso, el tema pasa por contar con una cantidad importante de gastos deducibles. Dado esto, es muy plausible que en la realidad exista por esta vía, un menor pago de IRAE y por tanto la carga real de este estrato, sea algo menor a la estimada inicialmente por el trabajo.

Luego, se realizó para el Modelo 1 un ejercicio de simulación a fin de analizar el rol de la productividad de carne en relación a los impuestos, dado que este es el modelo con menor productividad de los cuatro. Este ejercicio dio como resultado, que el aumento de la productividad no condujo a una sustancial reducción de la carga tributaria.

Por último, la tercera hipótesis del trabajo, condujo a analizar posibles medidas a fin de mejorar el actual sistema de tributación en la ganadería. Se ha

expuesto que el régimen actual parece apropiado en términos generales, en cuanto el sistema que rige, tiene una carga fiscal en línea con el resto de los sectores productivos (escasamente mayor) y no presenta dificultades importantes de gestión para los contribuyentes.

No obstante, se presentaron algunas recomendaciones. Según se ha visto, estas pasan por realizar pequeños ajustes al sistema y revisar concretamente algunos descuentos, buscando tener un sistema más simplificado y principalmente, algo más ajustado a la capacidad contributiva de cada agente.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- Amaro, Pablo; Páez Torres, Pedro. 2016. Análisis comparativo de los regímenes impositivos en el sector agropecuario: la sobretasa del impuesto al patrimonio. En Revista Tributaria N° 254. 691-719.
- Aspiroz de Viera, Margarita. 1969. La imposición sobre la actividad agropecuaria. Tesis Contador Público. Montevideo, Uruguay. Facultad de Ciencias Económicas y Administración. 140 p.
- Ayarza, Carolina 2018. Impuesto al Patrimonio: tratamiento al cierre del ejercicio. [En línea]. 3 noviembre 2019.  
<https://galantemartins.com/impuesto-al-patrimonio-tratamiento-al-cierre-del-ejercicio/>
- Barrenechea, Pedro; Fohs, María Cristina; Laens, Silvia; Llambías, Ramiro; Rossi, Máximo. 1975. El impuesto a la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias. Tesis Licenciatura en Economía. Montevideo, Uruguay. Facultad de Ciencias Económicas y Administración. Tomo I 195 p. Tomo II 324 p.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). 2015. Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá. Banco Interamericano de Desarrollo. 210 p.
- DGI (Dirección General de Impositiva). Asesoría Económica. 2010. Estimación del Gasto Tributario en el Uruguay 2005 - 2009. Montevideo, Uruguay. DGI. 57 p.
- DGI (Dirección General de Impositiva). 2020. El sistema tributario uruguayo. [En línea]. 8 de agosto 2019.  
<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2.educacion2013.educacion,O.es,0,PAG;CONC;1430;7;D;el-sistema-tributario-uruguayo;13;PAG;>
- Galindo Martin, Miguel Ángel. 2008. Diccionario de Economía Aplicada: Política económica, economía mundial y estructura económica.

- Colección: Diccionario de Economía y Empresa, Número 2. Ecobook Editorial del Economista. 495 p.
- González, María del Carmen. 1985. Evolución de la imposición al sector agropecuario: IMPROME, IMAGRO e IRA. Tesis Contador Público. Montevideo, Uruguay. Facultad de Ciencias Económicas y Administración. 156 p.
- González, Montserrat. 2015. Principales impuestos que aplican en el sector agropecuario en Uruguay. En Revista Tributaria N° 249. 961-930.
- Kacef, Osvaldo. 2012. Política tributaria, espacio fiscal y equidad. CEPAL. En Reforma fiscal en América Latina: ¿qué fiscalidad para qué desarrollo? Santiago, Chile. CEPAL. Fundación CIDOB. LC/L.3522. 79-107 p.
- Mainard Pérez, Natacha; Moraes Leites Demoraes, Silvia. 2014. Particularidades del tratamiento tributario del sector agropecuario. En artículos de la revista impuestos y fiscalidad. Revista CADE. Montevideo, Uruguay. Editorial CADE. 41-74, (VI): 41.
- Mazz, Addy. 1994. Tributos al agro. Montevideo, Uruguay. F.C.U. 162 p.
- Mila, Fabián. 2018. El sistema de aportación a la Seguridad Social en el agro. Anuario OPYPA 2018 - MGAP. Montevideo, Uruguay. MGAP. 525-536.
- MGAP (Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca). DGDR. 2018. Empresas ganaderas que recibieron subsidio en BPS en el 2do cuatrimestre de 2019. Información suministrada por el Registro de Productores Familiares con fecha 27/08/19. [Datos sin publicar].
- MGAP (Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca). OPYPA. 2018. Resultados de la Encuesta Ganadera Nacional 2016. Montevideo, Uruguay. MGAP. 62 p.
- MAP (Ministerio de Agricultura y Pesca). CONEAT (Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra). 1979. Índices de productividad: Grupos CONEAT. Montevideo, Uruguay. MAP. 167 p.
- Musgrave, Richard, Musgrave, Peggy. 1992. Hacienda pública: teórica y aplicada. Madrid. 5ª edición, McGraw-Hill. 779 p.

- Nolla, María Angélica. 2017. Análisis crítico del Impuesto al Patrimonio Agropecuario. Tesis Magister en Tributación. Montevideo, Uruguay. Facultad de Ciencias Económicas y Administración. 52 p.
- OIKOS Consultoría Financiera. 2011. Estudio sobre el régimen tributario actual que gravita sobre la producción y comercialización de Producto Ganaderos. [Datos sin publicar].
- Picerno, Alfredo. 1993. Tributación y gasto público agrícola en Uruguay 1973-1988. FAO. Estudios sobre tributación agrícola. Santiago. Editorial CEPAL. 110 p.
- Rius, Andrés. 2012 La reforma tributaria uruguaya de 2006: Algunas consideraciones de economía política y comportamental. German Society for International Cooperation NU. CEPAL. División de Desarrollo Económico Alemania. Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo. Editorial: ECLAC. 39 p.
- Tambler, Adrián. 2019. Recaudación y presión fiscal en el agro. Anuario OPYPA 2019 - MGAP. Montevideo, Uruguay. MGAP. 353-358.
- Uruguay. Poder Legislativo. 2020. Ley N° 18.973. Suspensión de plazo del crédito fiscal a favor de los titulares de explotaciones agropecuarias. [En línea]. Consultado 5 junio 2020. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19878-2020>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2018. Ley N° 19.678. Aprobación de modificaciones en el marco legal del mercado de seguros [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19678-2018/132>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2015. Ley N° 19.355. Presupuesto nacional de sueldos gastos e inversiones. Ejercicio 2015 – 2019. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19355-2015>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2015. Ley N° 19.333. Restablecimiento del impuesto anual de enseñanza primaria a los inmuebles rurales. [En



- línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19333-2015>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2013. Ley N° 19.088. Determinación de ajustes a la tributación del sector agropecuario [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19088-2013/20>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2012. Ley N° 18.910. Determinación de ajustes al sistema tributario vigente. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/18910-2012/14>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2003. Decreto N° 364/003. Establecimientos de faena. Sistema de control electrónico de faena de bovinos. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/364-2003/2>
- Uruguay. Poder Legislativo. 2001. Ley N° 17.296. Presupuesto nacional de sueldos gastos e inversiones. Ejercicio 2000 2004. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/17296-2001>
- Uruguay. Poder Legislativo. 1996. Ley N° 16.736. Presupuesto nacional de sueldos gastos e inversiones. Ejercicio 1995 1999. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16736-1996>
- Uruguay. Poder Legislativo. 1986. Ley N° 15.851. Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal. Ejercicio 1985. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/15851-1986>
- Uruguay. Poder Legislativo. 1986. Ley N° 15.809. Presupuesto nacional de sueldos gastos e inversiones. Ejercicio 1985 1990. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/15809-1986>
- Uruguay. Poder Legislativo. 1984. Decreto Ley N° 15.646. Aprobación de modificaciones al régimen de tributación del agro y creación del

impuesto a las rentas agropecuarias. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos-ley/15646-1984/2>

Uruguay. Poder Legislativo. 1968. Decreto N° 368/968. Agro. Plaguicidas y pesticidas. Regulación. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/367-1968>

Uruguay. Poder Legislativo. 1960. Ley N° 12.700. Creación del impuesto a los remates de bienes muebles, inmuebles y semovientes. [En línea]. Consultado 20 marzo 2019. Disponible en: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/12700-1960>

## **6. ANEXOS**

### **6.1. ESTRUCTURA DE LA MODELACIÓN**

Los 4 nuevos modelos fueron estructurados de la misma forma en el Programa Excel, correspondiendo cada ítem de los expuestos a continuación a una hoja.

**Cuadro 26. Esquema de cada modelo**

1- USO DEL SUELO Y STOCK
2- PRODUCCIÓN
3.1- VENTA VACUNOS
3.2- VENTA OVINOS
3.3- COMPRA GANADO
3.4- RESUMEN INGRESOS
4.1- SANIDAD
4.2- INSUMOS Y SERVICIOS
4.3- GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN
4.4- MANO DE OBRA
4.5- AMORTIZACIÓN Y MANTENIMIENTO DE MEJORAMIENTOS FORRAJEROS
4.6- AMORTIZACIÓN Y REPARACION DE BIENES DE CAPITAL E INSTALACIONES
5- ARRENDAMIENTO
6- TRIBUTOS
7- RESUMEN DE COSTOS DE PRODUCCIÓN
8- INGRESO E INDICADORES

Al mismo tiempo se creó otro archivo Excel, denominado “Modelos Matriz Precios y Pesos”. Las tres primeras hojas de este Excel alimentan de datos a los Modelos, mientras que las tres últimas hojas son alimentadas simultáneamente por los 4 Modelos. Este archivo presenta el siguiente esquema:

**Cuadro 27. Esquema del archivo “base”**

A- PRECIO GANADO
B- PESO GANADO
C- PRECIO COSTOS DE PRODUCCIÓN
D- COSTOS DE PRODUCCION
E- INGRESO E INDICADORES
F- TOTALES A NIVEL NACIONAL

Los distintos archivos están linkeados de tal forma que, para actualizar el modelo a cierto año, solo es necesario reemplazar los precios (PRECIO GANADO y PRECIOS COSTOS DE PRODUCCIÓN) y pesos (PESO GANADO) del año correspondiente.

La hoja “D- COSTOS DE PRODUCCIÓN”, presenta la estructura de costos de cada Modelo en relación al total de costos (incluyendo impuestos y arrendamiento). “E- INGRESO E INDICADORES” brinda simultáneamente un resumen de los resultados tanto productivos como económicos obtenidos para los 4 modelos. En la hoja “F- TOTALES A NIVEL NACIONAL” se realiza un ejercicio expandiendo los resultados obtenidos en cada modelo para obtener las cifras totales, es decir los resultados de la ganadería a nivel nacional. Aquí hay que hacer una serie de salvedades en caso de analizar estos resultados, ya que ciertas variables son posibles de expandir, pero otras deberían ser expandidas utilizando otros criterios o haciendo previamente una serie de salvedades.

La modelación propuesta, además de poder ser utilizada con el fin planteado de dimensionar el peso de los impuestos y poder analizar el peso específico de cada uno de estos, tiene otro gran potencial, estos modelos podrían ser ajustados fácilmente año a año, actualizando el listado de precios de productos e insumos (también se podrían ajustar los pesos del ganado en caso de ser de interés) con la finalidad de tener un monitoreo periódico de la situación de la ganadería a nivel predial.

Asimismo, se podrían realizar ejercicios de cambio en determinadas variables y analizar cómo se ven afectados los resultados. Esto podría hacerse tanto a nivel de variables de corte productivo, de precios, tipo de cambio o inclusive plantear cambios en los aspectos tributarios, como por ejemplo eliminando o modificando la tasa de determinado impuesto.

**6.2. PRINCIPALES ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS DE LOS INDICADORES PRODUCTIVOS**

<b>Modelo</b>	<b>Observaciones</b>	<b>Media</b>	<b>Desvío estándar</b>
<b>Hectáreas físicas</b>			
1	10670	61,0	83,5
2	10411	348,3	243,7
3	3488	1.276,4	6.029,5
4	954	3.890,4	2.454,8
<b>Stock vacuno (cabezas)</b>			
1	10670	45,8	32,8
2	10411	284,7	150,2
3	3488	1.088,9	414,2
4	954	3.248,2	1.591,0
<b>Stock ovino (cabezas)</b>			
1	10670	36,8	57,3
2	10411	189,3	268,9
3	3488	659,3	730,7
4	954	2.160,1	2.216,3
<b>Total UG</b>			
1	10670	46,6	26,6
2	10411	282,3	135,8
3	3488	1.037,2	350,3
4	954	3.122,9	1.357,9

<b>Modelo</b>	<b>Observaciones</b>	<b>Media</b>	<b>Desvío estándar</b>
<b>Mortandad vacunos</b>			
1	10670	1,8	2,7
2	10411	4,7	9,0
3	3488	14,9	18,2
4	954	50,8	74,4
<b>Mortandad ovinos</b>			
1	10670	3,7	8,0
2	10411	12,2	26,7
3	3488	39,9	64,6
4	954	139,8	199,6
<b>Abigeato ovinos</b>			
1	10670	0,2	1,1
2	10411	3,0	8,6
3	3488	9,9	28,9
4	954	46,7	98,1
<b>Consumo ovinos</b>			
1	10670	4,8	7,7
2	10411	16,2	23,3
3	3488	51,4	51,1
4	954	130,2	131,2
<b>Tasa de nacimientos vacunos</b>			
1	7587	0,8	0,7
2	7,653	3,2	11,2
3	2768	2,4	15,5
4	786	2,8	32,7
<b>Tasa de señalada</b>			
1	1865	0,6	0,4
2	4611	0,7	1,6
3	2240	0,6	0,3
4	709	0,7	0,3

## 6.3. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS EN LA GANADERÍA

Artículo publicado en el Anuario de OPYPA 2019 (MGAP).

### *Análisis de los impuestos en la ganadería*

Fabián Mila <sup>1</sup>

---

*Este trabajo busca conocer cuál es la carga tributaria de la ganadería y analizar si existe una política impositiva distinta para los productores ganaderos familiares, los pequeños y los grandes. En el documento se presenta una importante cantidad de información y se realizan algunas reflexiones generales. Las recomendaciones concretas al respecto serán presentadas en la Tesis de Maestría, siendo este artículo un adelanto de ésta.*

#### 1. *Objetivo del trabajo*

Existe amplia evidencia de que la estructura impositiva de un país tiene efectos sobre su nivel de desarrollo. Por lo tanto, el peso de los impuestos, el tipo de impuesto que se aplica (directo o indirecto), cómo se distribuyen entre los distintos sectores y cómo, a su vez, se distribuyen a la interna de cada sector, son aspectos claves en el desempeño de un país.

Por esta razón, el peso de la carga tributaria en el agro uruguayo es un tema muy importante. A la fecha, se cuenta con información sobre la recaudación impositiva y la presión fiscal a nivel sectorial, pero está claro que a la interna del sector agropecuario no todos los productores tienen la misma carga tributaria, ya que existen diferencias entre rubros productivos, escala, tipo de impuesto que lo alcanza, intensidad en el uso de algunos recursos, así como si los productores son o no productores familiares.

El objetivo de este trabajo es analizar los resultados prediales obtenidos a través de modelos productivos para el caso de los productores ganaderos y cómo juegan los diferentes tributos según la escala. Se busca cuantificar la carga tributaria para distintos tipos de productores y determinar si efectivamente hay una política diferenciada para los productores familiares y pequeños. Asimismo, se hará un análisis de la carga tributaria en relación a distintas variables como tamaño del predio, ingreso bruto, unidades ganaderas, etc.

Es importante resaltar que si bien conocer la carga tributaria es un aspecto imprescindible, la discusión sobre el nivel de impuestos que debe pagar un sector, tendría que ser mucho más amplia, considerando muchos otros aspectos, como la generación de empleo, sus encadenamientos, la innovación que se da en el sector, la capacidad contributiva que tienen los distintos agentes y la volatilidad del negocio.

---

<sup>1</sup> Ec. Técnico de la DGDR-MGAP; [jmila@mgap.gub.uy](mailto:jmila@mgap.gub.uy)  
Este trabajo es parte de la Tesis de Maestría en Desarrollo Rural Sustentable de FAGRO-UDELAR.

## 2. Metodología utilizada

Para este trabajo se utilizará como principal fuente de información los datos obtenidos a través de la Encuesta Ganadera Nacional 2016 (EGN). La población de la Encuesta Ganadera se determinó en base a que las explotaciones tuvieran como actividad principal ganadería vacuna u ovina, sin lechería comercial y con al menos 7 unidades ganaderas (UG).

Se planteará un esquema muy simplificado en que la modelación toma como variable de corte el número de UG. Con esta estratificación, se busca tener algunos modelos extremos, es decir tener por un lado un modelo bien pequeño, exonerado de gran parte de los impuestos y en el otro extremo uno muy grande, el cual a priori, pagaría todos los tributos.

**Cuadro 1. Esquema de construcción de los modelos**

Estrato de tamaño (explotaciones)	Modelo	Población del modelo	Superficie total que representa el modelo (ha)
Con menos de 100 UG	1	10.671	650.590
Entre 100 y 599 UG	2	10.412	3.625.882
Entre 600 y 1999 UG	3	3.488	4.452.195
Con 2000 o más UG	4	954	3.711.440

Cada modelo representa la media del estrato, por lo que como resultado se obtiene una situación promedio, la cual no es reflejo de la realidad concreta de ningún productor. De cualquier forma, parece ser un instrumento valioso para captar fácilmente la situación general del sector y de cada estrato en particular.

La modelación, además de poder ser utilizada para analizar el peso específico de cada tributo, tiene otro gran potencial, permite realizar ejercicios de cambio en distintas variables y analizar el efecto en los resultados. Esto podría hacerse tanto a nivel de variables productivas, precios, tipo de cambio o inclusive cambios en los aspectos tributarios, como por ejemplo modificando la tasa de determinado impuesto.

En el Cuadro 2, se presenta un resumen de los distintos impuestos existentes en la ganadería y cuales se supuso aplican a cada modelo.



**Cuadro 2. Tributos de la ganadería según Modelo (1)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Contribución Inmobiliaria Rural	Si	Si	Si	Si
Impuesto Primaria	No	No	Si	Si
Impuesto al Patrimonio	No	No	No	Si
Impuesto MEVIR	No	No	Si	Si
IMEBA (adelanto en caso de tributar IRAE)	Si	Si	Si	Si
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	Si	Si	Si	Si
Saldo IRAE	No	No	Si	Si
IVA	Si	Si	Si	Si
Tasa de Control de Faena (Cajas Negras)	Si	Si	Si	Si
Fondo Aftosa	Si	Si	Si	Si
Fondo Brucelosis	Si	Si	Si	Si
Aportes Patronales a la Seguridad Social	Si	Si	Si	Si

(1): El Impuesto Municipal no es considerado, dado que existe un crédito fiscal por este importe, por lo que se supone es todo utilizado para el pago de BPS y DGI.3.Resultados de la modelación para el ejercicio 2015-2016

A continuación, se presentan los resultados obtenidos a través de la modelación para el ejercicio 2015-2016 (año de la encuesta ganadera).

**Cuadro 3. Características de cada modelo (promedio del estrato)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Hectáreas físicas	61,0	348,2	1.276,4	3.890,4
Hectáreas equivalentes CONEAT 100	63,3	319,2	1.142,8	3.414,6
Área de Pastoreo	59,1	333,3	1.235,4	3.736,3
Stock vacuno (cabezas)	45,8	284,7	1.088,9	3.248,2
Stock ovino (cabezas)	36,8	189,3	659,3	2.160,1
Total UG	42,6	261,9	981,3	2.964,1
UG/Área de Pastoreo	0,72	0,79	0,79	0,79
% de mejoramientos	15,6%	14,5%	14,5%	14%

De las 25.525 explotaciones ganaderas, 10.671, es decir aproximadamente el 42% de las explotaciones posee menos de 100 UG. Esto es importante, ya que este grupo de productores tiene características muy particulares.

En lo que respecta a las características de cada predio (Cuadro 3), se observa que no existen grandes diferencias entre los distintos modelos. Tal vez lo más atrayente pueda ser el CONEAT más alto en el caso del Modelo 1, siendo el único mayor a 100 (CONEAT de 103,8).

Un aspecto a destacar, y que un principio puede resultar llamativo, es que la carga no sea muy alta para el Modelo 1: 0,72 UG/ha (Área de Pastoreo). Se puede suponer que en este grupo de productores existe una gran heterogeneidad, en el que existen casos de una muy alta carga y otros con baja, lo que hace que en promedio se obtenga este resultado.

En referencia a los mejoramientos, tampoco existen grandes diferencias entre los Modelos. El Modelo 1 es el que cuenta con mayor porcentaje de mejoramientos (en relación a la superficie total).

**Cuadro 4. Indicadores Productivos**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Mortandad vacunos	3,83%	0,62%	1,36%	1,56%
Abigeato vacunos	0,15%	0,02%	0,11%	0,18%
Consumo vacunos	0,06%	0,01%	0,06%	0,11%
Mortandad ovinos	9,93%	6,46%	6,05%	6,47%
Abigeato ovinos	0,49%	1,59%	1,51%	2,17%
Consumo ovinos	13,12%	8,54%	7,80%	6,03%
Tasa de nacimientos vacunos	73,3%	73,1%	76,4%	77,3%
Tasa de señalada	56,3%	64,5%	66,1%	66%
Producción carne equivalente	80,7	90,1	90,4	84,5

En relación a los indicadores productivos, el Modelo 1 tiene un porcentaje de mortandad tanto en vacunos, como en ovinos superior al resto. Asimismo, presenta una tasa de consumo de ovinos muy superior a los demás modelos, lo cual seguramente esté relacionado con el consumo de la familia. Además, presenta una tasa de señalada muy baja en relación al resto. Estos resultados en ovinos son consistentes con la presunción de que, para muchos predios de escasa dimensión, este no es un rubro destinado a la comercialización, sino utilizado mayoritariamente para el consumo y por lo tanto muchas veces desatendido.

Al analizar el resto de los modelos se puede observar que tienen resultado productivos relativamente similares. Se puede destacar la tasa de nacimientos de vacunos algo menor en el Modelo 2 y el porcentaje de abigeato mayor para el Modelo 4, tanto en vacunos como en ovinos, seguramente relacionado a la mayor extensión de los predios y, por lo tanto, a una menor cantidad de trabajadores por hectárea y productores que no residen en el predio.

En relación a la producción de carne equivalente por hectárea, se observa un menor

resultado para el Modelo 1, un resultado intermedio en el Modelo 4, teniendo el mejor resultado los Modelos 2 y 3. Más allá de las diferencias para cada modelo, a nivel general, aún queda una posibilidad muy grande de crecer, ya que hay muchos predios que sin contar con inversiones extraordinarias, logran hoy resultados cercanos a los 100 kg/ha.

A continuación, se presentan los resultados económicos obtenidos para cada modelo, por predio y por hectárea.

**Cuadro 5. Ingreso bruto y costos de producción por Predio (US\$ corrientes)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Producto bruto	7.362	47.339	180.044	523.587
Costos de producción	5.813	28.976	80.654	212.461
Impuestos	845	4.672	14.605	70.972
Ingreso de capital	703	13.690	84.785	240.154
Arrendamiento e intereses	390	6.899	17.856	73.842
Ingreso neto	313	6.792	66.929	166.312
Ingreso mensual en \$ (TC 2015-2016)	787	17.064	168.158	417.859

**Cuadro 6. Ingreso bruto y costos de producción por ha (US\$)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Producto bruto/ha	120,7	135,9	141,1	134,6
Costo producción (con imp. y sin arrend.)/ha	109,2	96,6	74,6	72,9
Relación Insumo/Producto	0,90	0,71	0,53	0,54
Ingreso neto/ha físicas	5,1	19,5	52,4	42,7
Ingreso neto/ha CONEAT 100	5,0	21,3	58,6	48,7

Al observar los cuadros 5 y 6, es claro que los resultados son muy heterogéneos y que la ganadería es un negocio en que la escala juega un rol clave. Los predios más pequeños tienen no solo el menor producto bruto por ha, sino también el mayor costo de producción por ha, en parte por el peso que tienen los costos fijos, con lo cual obtienen el peor resultado, con un ingreso neto de 5,1 US\$/ha. Por su parte, los modelos 2, 3 y 4 tienen un ingreso neto de 21,3 US\$/ha, 58,6 US\$/ha, 48,7 US\$/ha respectivamente.

El Modelo 3 tiene un mejor resultado que el Modelo 4. Esto puede ser explicado básicamente por tres motivos. Primero, tiene mejores indicadores productivos, lo que redundará en un producto por hectárea mayor. Segundo, se supuso que paga IRAE y no tributa por el sistema

simplificado de IMEBA (en promedio este estrato tiene más de 1.250 ha CONEAT 100, por lo que el Modelo 3 sobrepasa las hectáreas límite para tributar IMEBA), obteniendo un saldo de IRAE negativo; es decir tiene una devolución de impuestos, cosa que no sucede con el Modelo 4. Y, por último, el predio representado por el Modelo 3 no paga Impuesto al Patrimonio, cosa que sí hace el Modelo 4, siendo este Impuesto no deducible como gasto para el IRAE.

Al analizar el ingreso neto total, obtenidos a través de la modelación, se puede decir que con un predio de 319 ha CONEAT 100 (Modelo 2) se obtienen unos \$17.000 al mes (pesos corrientes de 2015-2016), si se posee un predio de 1.142 ha CONEAT 100 (Modelo 3) se tiene un ingreso neto aproximadamente de \$168.000 por mes y si una empresa cuenta con un predio de 3.414 ha CONEAT 100 (Modelo 4), obtendría un ingreso neto mensual de alrededor de \$418.000.

#### 4. La relación entre la carga impositiva y el tamaño de los establecimientos

En el Cuadro 7 se analiza el peso de cada tributo en relación a la cantidad de ha explotadas por cada modelo, de forma de poder realizar una comparación entre ellos.

**Cuadro 7. Monto en dólares de cada tributo por ha explotada (Ejercicio 2015-2016)**

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Contribución Inmobiliaria Rural	0,18	3,99	4,43	4,05
Impuesto Primaria	0,00	0,00	0,85	0,90
Impuesto al Patrimonio	0,00	0,00	0,00	3,40
Impuesto MEVIR	0,00	0,00	0,12	0,12
IMEBA	1,42	2,59	2,70	2,52
Adicional IMEBA INIA y MEVIR	0,37	0,51	0,52	0,50
Saldo IRAE	0,00	0,00	-0,91	4,65
IVA	3,93	4,32	2,88	2,35
Tasas (suma de las 3 tasas consideradas)	0,38	0,60	0,61	0,56
Aportes Patronales Seguridad Social	7,08	2,63	1,62	1,76

En relación a la contribución, hay que recordar que en el caso del Modelo 1, este representa a un Productor Familiar con menos de 200 ha y, por tanto, exonera la contribución de las primeras 50 ha, dando como resultado un monto muy bajo. En los demás casos los montos son importantes y obviamente crecen en la medida que los predios sean más grandes, siendo para el caso del Modelo 4 aproximadamente unos US\$ 14.000 al año.

Los modelos 2, 3 y 4 no pagan la misma cantidad de contribución por ha, porque, aunque

se haya utilizado el mismo valor de Catastro para todos ellos (llevados a ha CONEAT 100), este impuesto es tributado por el dueño de la tierra y el coeficiente presentado en el Cuadro 7 se obtuvo sobre las ha explotadas y no sobre las ha en propiedad.

En cuanto al Impuesto a Primaria, es pago solamente por los Modelos 3 y 4, dado que los dos primeros se encuentran eximidos, ya que cuentan con menos de 300 ha CONEAT 100.

El Impuesto al Patrimonio lo pagan solamente los productores pertenecientes al Modelo 4; hay que recordar que este impuesto lo pagan solo las empresas que superan los 20 millones de UI de patrimonio, esto lo constituyen predios mayores a las 2.200 ha CONEAT 100 aproximadamente. Esta cantidad de hectáreas puede variar según otras condiciones de la explotación, las cuales puedan afectar su valor de catastro más allá de su CONEAT. Este impuesto, al no presentar una alta progresividad y ser de una magnitud importante, marca una significativa diferencia entre la empresa que pasa o no el límite de pago. Por ejemplo, la empresa representada por el Modelo 4, que cuenta con unas 2.520 ha en propiedad, paga algo cercano a los US\$ 11.500 al año.

Cabe señalar que este monto se calculó de forma muy simplificada, solo teniendo en cuenta el valor del predio más un adicional de 40% en concepto de mejoras y semovientes. Esto es importante aclararlo, ya que si existiera una declaración hecha por un contador y dado la existencia de distintos conceptos válidos de descuento, el monto del impuesto podría ser menor. El Impuesto al Patrimonio, para el caso de una empresa de este estrato, incrementaría sus tributos en unos 3,4 US\$ por hectárea.

El Impuesto MEVIR, es pago por los Modelos 3 y 4, ya que lo deben pagar solo las empresas que cuentan con más de 500 ha CONEAT explotadas. Como se observa es un impuesto que recauda muy poco y tiene un peso muy menor en relación al resto de los impuestos sobre la tierra.

El IMEBA, así como su adicional se hacen más importantes para los predios más grandes, no solo porque producen más ganado para la venta, sino que además los predios más pequeños son, en términos generales más criadores y por lo tanto tienen que tributar menos IMEBA, dado que el impuesto se paga al momento que el ganado sale del sector primario. Al analizar el pago de IMEBA por hectárea, se observa que el Modelo 1 paga bastante menos (1,42 US\$/ha). Esto seguramente se deba, además de las razones antes expuestas, a que este modelo presenta índices más bajos de productividad y por lo tanto su producción por ha es menor al resto.

Las empresas de mayor escala deben tributar preceptivamente el IRAE en el caso de que superen las 1.250 hectáreas, facturen más de 2 millones de UI o sean Sociedades Anónimas.

El impuesto a la renta (IRAE) es muy complejo de estimar, ya que el monto a pagar depende en gran medida de los resultados económicos anteriores (existe la posibilidad de pasar pérdidas de un ejercicio a otro), las inversiones realizadas y su activación, la variación de

stock de ganado, la cantidad de titulares de la empresa, etc.

Si el Modelo 3 optará por pagar IRAE (como se supone en este trabajo), presumiendo inversiones “estándares” y dos titulares, el saldo a pagar de IRAE daría un resultado negativo.

En los hechos, un porcentaje muy alto de este estrato no tributa IRAE, sino IMEBA (por su cantidad de hectáreas en propiedad, solo el 27% del estrato está obligado a tributar IRAE). Esto en muchos casos sucede, no por conveniencia, sino porque para esto es preciso contar con una registración ordenada de todos los gastos de la empresa, además de necesitar de un contador.

Por el contrario, para el Modelo 4 el saldo a pagar de IRAE es positivo y con un saldo a pagar relativamente importante. Hay que recordar que la modelación, por un lado, supone la inexistencia de elusión fiscal y por otro, supone solamente contar con actividad ganadera. Esto reduce el margen de maniobra del trabajo contable, a fin de obtener una mayor reducción del pago de renta. En otras palabras, se podría pensar que el pago de IRAE verdaderamente realizado por este tipo de predios, sea bastante menor al estimado.

Por su parte, el IVA no es deducible para los Modelos 1 y 2, ya que estos productores optaron por tributar IMEBA (no hay obligación de tributar IRAE), situación que se da en la mayoría de los casos de los productores familiares y de pequeña escala. El IVA no deducible, tiene una mayor importancia relativa en el caso de los productores más chicos, como consecuencia de que algunos costos fijos (energía eléctrica, seguros, etc.) tienen un peso mayor.

En relación a los aportes patronales, vemos que el Modelo 1 paga unos 7,08 US\$/ha y el Modelo 2 paga 2,63 US\$/ha. Estos montos son altos en relación a los otros modelos, siendo esto aún más pronunciado para el predio más chico. Esto está explicado por la existencia del aporte mínimo, por lo que los predios menores de 570 hectáreas, pagarán más por ha en comparación a los predios de mayor tamaño.

A partir de las 570 hectáreas el aporte comienza a ser proporcional a la cantidad de hectáreas. En el caso concreto de los Modelos 3 y 4, esto puede variar marginalmente ya que además del aporte patronal a cargo el titular, se computa el crecimiento (10% por cada socio) de un socio adicional para el Modelo 3 y de dos socios para el Modelo 4, por lo que el aporte es algo mayor.

##### *5. El peso de cada tributo en relación a distintas variables*

En el Cuadro 8 se presentan los tributos pagos por cada modelo en relación a distintas variables de interés.

Cuadro 8. Indicadores del peso de los tributos

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Impuestos/Costos totales (%)	12,0%	11,5%	12,9%	19,9%
Impuestos/Producto bruto (%)	11,5%	9,9%	8,1%	13,6%
Impuestos sin Seg. Soc./Producto bruto (%)	5,4%	8,1%	7,1%	12,4%
Impuestos/ha físicas	13,9	13,4	11,5	18,3
Impuestos/Producción carne equivalente	0,18	0,15	0,13	0,22
Impuestos/UG (stock inicial-final)	19,8	17,8	14,9	24,0

Si se analiza el peso de los impuestos en relación a los costos totales, presentan un peso similar para todos los casos (alrededor del 12%), a excepción del Modelo 4, en el cual el porcentaje aumenta hasta el 20% aproximadamente.

Al realizar el análisis en base al producto bruto, el que presenta la menor carga es el Modelo 3 (8,1%), luego el Modelo 2 (9,9%), le sigue el Modelo 1 (11,5%); teniendo el Modelo 4 la carga más alta (13,6%).

Como ya fue mencionado, lo que está actuando en los modelos más chicos es la carga de la Seguridad Social. Además de esto, puede ser discutible si las contribuciones especiales deberían ser consideradas como un tributo. Por estas dos razones parece lógico presentar el siguiente indicador, midiendo la masa de tributos sin considerar el pago a BPS sobre el producto bruto. Bajo ese escenario, los resultados son muy distintos, pasando a tener la menor carga y por mucho, el Modelo 1 (5,4%), los Modelos 2 y 3 con una carga similar, con 8,1% y 7,1% respectivamente y el Modelo 4 en primer lugar, con 12,4%.

Otra manera en que usualmente se analiza el peso de los tributos es medirlos por ha. El peso en este caso es menor para el Modelo 3, 11,5 US\$ por ha, luego los Modelos 1 y 2 siendo muy similares, con 13,9 y 13,4 US\$ por ha respectivamente, y el Modelo 4 con 18,3 US\$ por ha.

Tanto al analizar el peso de los impuestos por producción de carne, como en relación al stock de vacunos y ovinos llevados a UG, da como resultado un peso menor para el Modelo 3, le sigue el Modelo 2, luego el 1 y por último y siendo consistente con los demás resultados, se ubica el Modelo 4.

#### 6. Reflexiones finales

La carga impositiva de la ganadería se encuentra alrededor del 10 y 11% del producto. Para hacer comparable los resultados con los presentados en los artículos realizados por OPYPA,

“Recaudación y presión fiscal en el agro” (ver Anuarios), se debe calcular el coeficiente de impuestos sobre el Valor Agregado (PBI) del sector. Este coeficiente para el caso de la ganadería se encuentra entre el 13 y 14%. Este resultado es coherente con las estimaciones realizadas por OPYPA, en las que la presión fiscal del agro ronda el 9-10% (sin considerar la devolución de impuestos indirectos).

Es lógico que la ganadería tribute un porcentaje algo mayor que el agro, dado que es una actividad extensiva, con un alto uso del recurso tierra. Como ya fuera comentado, una serie importante de impuestos gravan a la tierra, y por lo tanto es razonable esperar que la ganadería tribute algo más que el promedio del agro.

La carga de 13-14% del VAB, se encuentra por encima del aporte realizado por el resto de la economía. Un trabajo hecho por la DGI, muestra que la carga promedio de la economía uruguaya (sin considerar el aporte a la Seguridad Social, ni la Contribución Inmobiliaria) es aproximadamente del 10%.

La carga tributaria en la ganadería varía según estrato. Para los dos estratos más pequeños (Modelos 1 y 2), la carga puede resultar alta, pero el factor de peso allí, es la Seguridad Social. Como ya fuera expuesto, las Contribuciones Especiales son un tributo muy particular, en el que el patrono recibirá una prestación futura, muchas veces mayor a la que correspondería por su aporte. En otras palabras, se entiende que la jubilación no puede ser gratuita, aún menos en un sistema que tiene problemas de financiamiento.

Si se analiza la carga tributaria sin tener en cuenta la Seguridad Social, queda verificada la existencia de una política tributaria diferenciada entre productores ganaderos chicos y grandes, dado que el peso de los tributos va de menor a mayor. El problema para el estrato más pequeño, no son los tributos, sino la combinación de baja escala y escasa productividad.

En el otro extremo, se encuentra el Modelo 4, el cual presenta una carga considerablemente mayor. De todos modos, la modelación muestra que éste tiene un ingreso neto mensual mayor a los \$400.000. Es decir, que el peso de los impuestos no parece comprometer para el ejercicio analizado, el resultado económico.

Tal vez el tema debatible, sea el nivel de rentabilidad del negocio, dado que los ingresos obtenidos en relación al patrimonio o la inversión realizada son muy bajos. Esta no es una característica particular de la ganadería, sino que esto está presente, en mayor o menor medida en toda la actividad agropecuaria.

Actualmente se discute sobre la conveniencia de tener menos tributos fijos (impuestos sobre la tierra) y más tributos variables (impuestos sobre la renta), para que las empresas agropecuarias tengan una mayor flexibilidad. Bajo el supuesto de mantener la carga impositiva incambiada, la opción para la ganadería sería bajar el impuesto al Patrimonio o Primaria, y aumentar la tasa de IRAE o el número de obligados a su tributación. Pero no sería adecuado tener una tasa de IRAE para el agro y otra distinta para las demás actividades.



Otra posibilidad a estudiar, sería la de reducir los gastos deducibles para la liquidación de IRAE.

De cualquier forma, hay que saber que de esta manera no se vería afectada la carga a los productores más chicos. Si eso fuera lo buscado, lo que se debería bajar es la contribución a la Seguridad Social o la Contribución Inmobiliaria, lo cual como ya se dijo, no parece razonable.

En definitiva, se entiende que la ganadería presenta una carga algo mayor al resto de la economía, con la ventaja de flexibilidad para los productores más pequeños, al poder tributar por IMEBA, sin la necesidad de contar con una registración, ni declaración contable.

De cualquier forma, se entiende que existe margen para realizar algunas modificaciones, intentado darle incluso, una mayor progresividad al sistema, así como se podría explorar la posibilidad de tener una mayor simplificación o eliminación de algunos impuestos.

#### 8. Bibliografía

- Barneix, V, Lamas, M y Zanoniani, S. (2010). Análisis evolutivo de la tributación a la renta del sector agropecuario. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Universidad de la República (Uruguay).
- Di Paolo, L, Fernández, F y Rodríguez, E. (2010). Nueva reglamentación de la Ley 16.906: análisis tributario y su impacto en el Agro. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Universidad de la República (Uruguay).
- Dirección General de Impositiva (DGI) - Asesoría Económica (2010). Presentación Presión tributaria sectorial 2005-2010.
- Tambler, Adrián (2018). Recaudación y presión fiscal en el agro. Anuario OPYPA 2018.