

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRACION

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO PLAN 1990

***TRIBUTACIÓN EN LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA Y SU ROL COMO
AGENTE DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN EN TODA LA CADENA
CÁRNICA***



SILVANA RIVERÓN

GILBERTO TECCO

SEBASTIÁN VACAREZZA

TUTOR: CR. LUIS FABREGAT

Agosto, 2010



***TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL
COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA
LA CADENA CARNICA***

-Abstract-

El principal objetivo del presente consiste en analizar los impuestos aplicados en toda la cadena cárnica uruguaya, a través de la industria frigorífica en su rol de agente de retención y percepción.

Comenzamos nuestro trabajo clasificando a los impuestos en su forma tradicional en directos e indirectos.

Dentro de la sub clasificación de impuestos directos desarrollaremos impuestos tales como el ICOSA, IPAT, IRAE, Impuestos a la Seguridad Social e Impuesto a la Propiedad (Contribución Inmobiliaria, Impuesto a Primaria, Impuestos Municipales en general), y compararemos las normas contables establecidas por INAC y las normas fiscales.

En lo que respecta a impuestos indirectos sobre el ganado, analizaremos el IMEBA, ADICIONAL IMEBA, MEVIR, BRUCELOSIS, CAJAS NEGRAS y AFTOSA.

Siguiendo con los impuestos a las ventas plazas de $\frac{1}{2}$ res y $\frac{1}{4}$ de res delantero o trasero, estudiaremos los establecidos por INAC, FIS, IVA e IVA PERCEPCIÓN; que se aplican en cascada, y propondremos un algoritmo como solución para su cálculo. Al desarrollar los impuestos a aplicar sobre la venta en plaza de cortes, que son los mencionados difiriendo en el cálculo de la percepción, que en este caso se calcula como un porcentaje de la utilidad ficta fijada por DGI, dando lugar a otro algoritmo. También trataremos las ventas en la modalidad de servicio de faena y las exportaciones teniendo en cuenta los reintegros y controles impositivos.

En virtud de lo mencionado anteriormente consideramos oportuno el tratamiento de este tema.

INDICE

Capitulo I.....	10
Introducción.....	10
Objetivos Generales	13
Objetivos Específicos.....	13
Alcance.....	14
Aspectos Metodológicos	16
Elección del Tema.....	16
Recopilación de información.....	17
Procesamiento de la información recabada.....	17
Realización de entrevistas.....	17
Desarrollo del trabajo.....	18
Contenido General	18
Capítulo II.....	20
Definiciones básicas en materia Tributaria.....	20
Concepto de tributo.....	20
Impuesto.....	21
Tasa.....	23
Contribuciones Especiales.....	25
Principios Fundamentales.....	27
Principio de legalidad.....	27
Principio de igualdad.....	29
Principio de tutela jurisdiccional.....	30
Principio de Capacidad Contributiva.....	31

Capitulo III.....	32
Hecho Generador.....	32
Aspectos Objetivos	33
Elemento material.....	33
Elemento espacial.....	33
Elemento temporal.....	35
Aspectos Subjetivos.....	36
Determinación de existencia del hecho Generador.....	38
Agentes Intervinientes.....	39
Sujeto Activo.....	39
Sujeto Pasivo.....	40
Contribuyente.....	40
Responsable.....	41
Capitulo IV.....	44
Reforma Tributaria Ley 18.083.....	44
IRAE (IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES).....	45
Renta Neta Fiscal.....	45
Sistema de Costos y Estados Contables Uniformes para la Industria Frigorífica.....	47

<i>Principales cambios para la aplicacion de Normas Contables Adecuadas Formuladas por INAC. (#09/172 del 21 de Diciembre de 2009)</i>	52
<i>Promoción de inversiones</i>	53
<i>Exoneración por inversiones</i>	54
<i>Canalización del ahorro</i>	57
<i>Régimen del Decreto 455/007</i>	63
<i>Alcance General de los Estímulos</i>	64
<i>Beneficios Promovidos</i>	64
<i>Nuevo Régimen de Promoción</i>	65
<i>¿Quiénes pueden acceder al beneficio?</i>	65
<i>Clasificación de Proyectos Promovidos</i>	65
<i>Seguimiento y Re-categorización</i>	66
<i>Exoneración de Impuesto a la Renta</i>	67
<i>NIC 12- Impuestos a las Ganancias</i>	69
<i>Impuesto al Patrimonio</i>	70
Antecedentes.....	70
Argumentos a favor.....	71
Efectos Negativos.....	71
Situación actual del Impuesto al Patrimonio en nuestro país.....	72
Hecho Generador del Impuesto al Patrimonio.....	72
<i>1-Aspecto Subjetivo</i>	72
Contribuyentes.....	72
Responsables.....	73

<i>2-Aspecto Objetivo</i>	74
<i>3-Aspecto Espacial</i>	74
<i>4-Aspecto Temporal</i>	75
<i>5-Base de Cálculo</i>	75
<i>Pasivo Deducible</i>	76
<i>Beneficios del Activo</i>	81
<i>Impuesto al Control de Sociedades Anónimas (ICOSA) (TO 16 Y DEC. 450/002)</i>	85
<i>Contribuciones Especiales de Seguridad Social</i>	87
Antecedentes.....	87
Materia Gravada.....	89
Consideraciones Puntuales.....	92
Ajustes Salariales para toda la Industria Frigorífica –categorías-.....	92
Prima por Antigüedad.....	94
Tasas de Aportación-Generalidades-.....	95
Régimen General de Aportación.....	95
<i>Impuesto a la renta de las Personas Físicas</i>	99
Algunos Aspectos Generales.....	99
Liquidación de la Retención (sistema franjas, progresional, escalonado).....	100
Breve aplicación práctica.....	101
<i>Capítulo V</i>	102
<i>PARTE A</i>	102
<i>Impuesto al Valor Agregado</i>	102
Origen.....	102
Caracteres Generales.....	103
Hecho Generador: Aspecto material u Objetivo.....	104

A) Circulación interna de bienes.....	104
B) Prestación de servicios.....	106
C) Introducción de bienes.....	106
<i>Aspecto Objetivo.....</i>	<i>107</i>
Contribuyentes.....	108
Responsables.....	110
Responsabilidad de los Agentes de retención y de percepción.....	110
Responsabilidad de la parte interviniente.....	112
<i>Aspecto Espacial.....</i>	<i>112</i>
Principio de la territorialidad.....	112
Aspecto Temporal.....	115
Circulación de bienes.....	116
Prestación de servicios	116
Introducción definitiva de bienes.....	117
<i>Liquidación del Impuesto.....</i>	<i>117</i>
Materia imponible.....	117
Procedimiento De Liquidación	118
Régimen general.....	118
<i>Regímenes especiales.....</i>	<i>119</i>
Exportaciones.....	119
Exoneraciones.....	120
Sanciones.....	121
Régimen de la legislación especial sobre el IVA.....	121
Régimen de la legislación posterior al C.T	122
<i>Conclusiones.....</i>	<i>122</i>
<i>Notas.....</i>	<i>123</i>
<i>PARTE B.....</i>	<i>125</i>
Percepción del IVA a la carne.....	125

Introducción.....	125
Agentes de Percepción.....	126
Mecanismo de Percepción.....	128
Forma de Calculo.....	128
PRIMER CASO (PERCEPCION TIPO 1).....	129
CARNE BOVINA: cuarto delantero, cuarto trasero, media res -numeral 1-Resolución 451/85 de 28 de agosto de 1985.....	129
SEGUNDO CASO (PERCEPCION TIPO 2).....	134
Otros Cortes de Carne Bovina, Menudencias Y Carne ovina-numeral 2º de la Resolución 451/85 de 28 de Agosto de 1985.....	134
a) carne bovina y ovina (cortes).....	134
b) menudencias.....	136
TERCER CASO (facón).....	137
Servicio de Faena de Animales de Terceros - numeral 3º de la Resolución 451/85 de 28 de Agosto de 1985.....	137
Resolución Nº 2.266/009.....	139
Circular de Inac. 352/09 PRECIOS FICTOS DE CARNES Y MENUDENCIAS COMESTIBLES QUE SE DESTINEN AL MERCADO INTERNO.....	140
La Facturación.....	141
Numeral 4 de Resolución 451/1985.....	143
Numeral 5 de Resolución 451/1985.....	143
Numeral 6 de Resolución 451/1985.....	144
Exportadores	144
Otras Consideraciones.....	145

<i>Capitulo VI.....</i>	<i>146</i>
<i>Los tributos exportados y reintegrados cuando de carne se trata</i>	<i>146</i>
<i>El origen de los impuestos que pagan las vacas.....</i>	<i>146</i>
<i>Con que carga tributaria arriban nuestras carnes en el mundo?.</i>	<i>157</i>
<i>Desde el campo a la mesa.....</i>	<i>161</i>
<i>Que otras políticas e incentivos encontramos.....</i>	<i>166</i>
<i>Capitulo VII.....</i>	<i>167</i>
<i>Conclusiones.....</i>	<i>167</i>
<i>Anexos.....</i>	<i>173</i>
<i>Bibliografía.....</i>	<i>201</i>
<i>Reconocimientos.....</i>	<i>209</i>

Capítulo I

Introducción

Dentro de las exigencias curriculares que posee nuestra formación académica, enmarcados dentro de la materia Legislación y Técnica Tributaria luego de efectuar una amplia revisión teórico-práctica sobre la Industria Cárnica en Uruguay, nuestro equipo de trabajo optó por realizar un estudio monográfico sobre los tributos aplicados a este sector productivo, considerando la relevancia que posee la industria cárnica dentro de la economía de nuestro país.

La ubicación geográfica de Uruguay y su clima sub-tropical templado (en general moderado), permiten que el ganado vacuno y ovino permanezca al aire libre a lo largo de todo el año, a la vez que favorece la producción de una amplia gama de carnes de la más alta calidad. La cría del mencionado ganado se realiza a campo natural, el cual abarca el 80% del territorio nacional, sobre la base de pasturas naturales y artificiales, que se han desarrollado intensamente en estos últimos cinco años. Dichos cambios, sumados a un perfeccionamiento de los procesos de calidad y control en el manejo del ganado, han dado como resultado una oferta abundante de carnes durante todo el año, combinando frescura y sabor, para satisfacción de los consumidores más exigentes.

Según datos extraídos del Anuario Estadístico Agropecuario (2008 DIEA-MGAP), en nuestro país la ganadería cárnica es uno de los rubros que ocupa más territorio, el que cuenta con más explotación y el que produce el valor de producción bruta más alto a nivel nacional, ocupando 15.760.000 hectáreas, con un total de 48.200 explotaciones y generando una producción bruta de 921,9 millones de dólares en el año 2006.

Uruguay está entre los 20 principales productores mundiales de carne con un promedio anual –entre el año 2003 y el 2007- de 558.000 toneladas, en el 2009 se exportaron 473.183 toneladas peso embarque por un valor de 1.222.468 miles de dólares, siendo Estados Unidos, Canadá y La Unión Europea los principales destinatarios de dichas exportaciones.

El sector ganadero es parte de la denominada “cadena cárnica”, la cual está compuesta por tres etapas de producción: etapa agraria, etapa industrial y etapa comercial.

Dentro de la etapa agraria, se encuentran diferentes tipos de productores, como los criadores, invernaderos y los que realizan ciclo completo. Los criadores se ubican mayoritariamente en la zona norte y noreste del país, ya que esta práctica se realiza en base a campo natural. Con respecto a la invernada, esta se realiza en su gran mayoría en el litoral y sur oeste del país, debido a que su alimentación requiere de campos mejorados y esta zona se caracteriza por poseer suelos muy fértiles. Por otro lado, el ciclo completo, se encuentra distribuido en todo el país.

La etapa industrial, se encarga del procesamiento del ganado producido en la etapa anterior. Los animales provenientes de la fase agraria, a través de diferentes cadenas de comercialización, son adquiridos por las plantas industriales donde son faenados. Dentro de este sector industrializador del ganado vacuno antiguamente (hasta el año 1978) se distinguían dos grandes categorías: Frigoríficos y Mataderos. Los primeros faenaban exclusivamente con destino a la exportación, teniendo limitado el acceso al mercado interno denominado abasto, mientras que los segundos operaban exclusivamente en este. En la actualidad esta diferenciación se ha perdido, por lo que hoy en día se clasifican de acuerdo a la normativa del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP) en Categoría I, II, III y Precarios.

El Uruguay cuenta con 35 frigoríficos aproximadamente ubicados en diferentes lugares del territorio nacional, sin embargo existe una importante concentración de dichas plantas industriales en la región sur. Debido a la mayor demanda de consumo que existe en Montevideo con relación al resto del país y a la proximidad geográfica que posee esta ciudad con la zona portuaria donde sale la mercadería para su exportación. La mayoría de estas plantas cuentan con el Sistema Electrónico de Información de la Industria

Cárnica (SEIIC) que es controlado por INAC. El SEIIC recibe y procesa la información del 95% de la faena de bovinos del Uruguay, siendo una de las innovaciones tecnológicas más importantes que posee este sector.

La industria frigorífica ha combinado la tradición de producción de carnes, la experiencia y la innovación tecnológica para ser reconocida internacionalmente y abastecer a los mercados más exigentes, desde las primeras exportaciones realizadas a principios de siglo.

Es claro que la mayor actividad dentro de la industria frigorífica es desarrollada por las empresas pertenecientes a la categoría I, por lo cual para poder obtener conclusiones que reflejen la realidad de dicha industria en el Uruguay en los últimos 10 años nuestra investigación se centra en la realidad de estas empresas.

A pesar de la existencia de numerosas instituciones gubernamentales dedicadas a reglamentar, controlar y recopilar información del sector cárnico, en particular el Instituto Nacional de Carnes (I.N.A.C.), hemos encontrado información en gran magnitud de carácter estadística de la actividad (producción, faena, exportaciones, precios, existencias, forrajes), y por el contrario no encontramos informes precisos que permitan visualizar como está estructurado el mercado de la industria frigorífica, las diferentes formas de competir de las empresas que lo componen, y los resultados que estas obtienen.

La etapa comercial, se encuentra presente en distintas partes de la cadena cárnica. Por un lado entre las etapas, conectando la agraria con la industrial. Por otro lado esta se localiza dentro de la etapa agraria en cuanto al mercado de reposición del ganado y en menor medida en la comercialización del ganado en pie, y en la etapa industrial al momento de comercializar la producción tanto en el mercado interno como en el externo. Dentro del mercado interno encontramos a los destinatarios de la carne, que son los encargados de hacer llegar los productos al consumidor final en su estado natural en forma de media res o cuartos traseros o delanteros enfriados (Abasto). También se realizan procesos secundarios para su posterior comercialización con mayor valor agregado en la elaboración de los cuartos obteniendo cortes con su posterior envasado al vacío embalaje en cajas y luego en pallets para exportarlos enfriados o congelados a distintos

destinos del mercado mundial para los cuales nuestro país tenga las habilitaciones correspondientes (Exportación).

Por otra parte, el contexto institucional en el cual se encuentra enmarcado el sector ganadero constituye una condición imprescindible para lograr la organización de la producción, ya que en las últimas décadas la globalización de los mercados externos constituye uno de los factores más influyentes en la producción ganadera que se genera tanto en Uruguay como en el resto del mundo. Por este motivo las estrategias políticas utilizadas en la ganadería uruguaya provienen de diversas asociaciones entre diferentes Agentes Sociales, que se efectúan a nivel local, departamental y nacional. Las diferentes formas organizativas que serían claves para lograr la producción ganadera de nuestro país, serían las siguientes: INIA (Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria), ARU (Asociación Rural del Uruguay), INAC (Instituto Nacional de Carne), Instituto Plan Agropecuario y MGAP (Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca).

Objetivos Generales

- Analizar los tributos aplicados en toda la cadena cárnica uruguaya, principalmente la industria frigorífica en su rol de agente de retención y percepción, siendo este uno de los sectores de mayor relevancia dentro de la industria nacional.

Objetivos Específicos

- Proponer un algoritmo que facilite el cálculo de los impuestos aplicados en modalidad “cascada” sobre las ventas en plaza de $\frac{1}{2}$ res y $\frac{1}{4}$ de res delantero o trasero.
- Crear un segundo algoritmo que facilite el cálculo de los impuestos aplicados en modalidad “cascada” sobre las ventas en plaza de cortes.
- Abordar los impuestos aplicados sobre las ventas en la modalidad de servicio de faena (façón) y las exportaciones teniendo en cuenta tanto los reintegros como los controles impositivos requeridos en las mismas (certificados DGI, BPS, INAC).

- Realizar un análisis comparativo entre lo estipulado por las normas contables de nuestro país y las normas específicas establecidas por INAC.

- Hacer una exposición de los cambios que se operaron en el presente ejercicio cuyo cierre es el próximo 30 de Setiembre de 2010 fecha establecida como cierre para la totalidad de la Industria Frigorífica según Resolución #09/172 del 21 de diciembre de 2009 por el cual se modifica el actual Sistema de Registración Contable Uniforme para la Industria Frigorífica, obliga a estudiar y analizar los ajustes fiscales de este trabajo en dicho Sistema, de forma de presentar su impacto en los Impuestos: IRAE e IPAT.

Alcance

Frente a lo mencionado anteriormente y pretendiendo alcanzar una mayor comprensión del tema seleccionado por nuestro equipo, consideramos necesario comenzar desarrollando entre otras cosas las diferentes formas en las cuales se han categorizado a los impuestos, haciendo énfasis en las clasificaciones más difundidas, donde se establece una diferenciación entre los impuestos directos e indirectos.

Dentro de los directos expondremos impuestos tales como el impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA), Impuesto al Patrimonio (IP), Tributos a la Seguridad Social, Impuesto a la Propiedad (Contribución Inmobiliaria, Impuesto a Primaria), e Impuestos Municipales en general. Efectuando además un análisis comparativo entre lo estipulado por las normas contables de nuestro país y las normas específicas establecidas por INAC.

Con relación a los indirectos desplegaremos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Enajenación de bienes Agropecuarios (IMEBA) y los correspondientes adicionales, MEVIR, BRUCELOSIS, CAJAS NEGRAS, AFTOSA, así como aquellos impuestos en los cuales el frigorífico oficia de agente de retención en la materia prima que utiliza (principalmente ganado).

Continuando con los impuestos aplicados sobre las ventas en plaza de $\frac{1}{2}$ res y $\frac{1}{4}$ de res delantero o trasero, estudiaremos los tributos establecidos por INAC, FIS, IVA y de corresponder IVA PERCEPCIÓN.

En la medida que estos impuestos se aplican en cascada -procedimiento que también será analizado en el presente trabajo-, en el cual el monto imponible del primero de ellos (INAC) es el precio de la carne por kilo sin ningún impuesto incluido, posteriormente el segundo impuesto (FIS) toma como monto imponible el precio de la carne sin impuesto más el impuesto de INAC, situación que se va acrecentando a medida que se siguen aplicando nuevos impuestos sobre la base incrementada de los anteriores, culminando con la percepción.

Ante tan compleja situación, uno de los objetivos centrales del presente trabajo, será proponer un algoritmo como posible solución para su cálculo, considerando que de acuerdo al uso corriente de venta de carne en la etapa minorista el precio se comercializa con impuestos incluidos. Sin perder de vista esta realidad otro de nuestros objetivos apunta a establecer un segundo algoritmo para el caso particular de las ventas en plaza de cortes, porque consideramos que si bien este producto tiene un sistema de comercialización similar a los casos de carne en gancho ($\frac{1}{2}$ o $\frac{1}{4}$ res); los impuestos aplicados sobre los cortes, son los mismos en ambos casos sin embargo difiere en el procedimiento utilizado para el cálculo de la percepción, que en este caso se calcula como un porcentaje de la utilidad ficta fijada por DGI.

Con relación a la faena y posterior obtención a la carne de cerdos los frigoríficos agremiados tanto en ADIFU como en las CIF en general no realizan ni faena ni corte de cerdo porque en el caso de ser plantas exportadoras la mayoría de los países de origen de nuestras exportaciones prohíben la faena y obtención de cortes de cerdo en las mismas plantas donde se procesan vacunos y ovinos. Tal es el caso de la comunidad europea con la famosa cuota Hilton como también otros países como Israel y los países islámicos que por razones religiosas tampoco habilitan a sus importadores a obtener carnes vacunas y ovinas de plantas que faenen ganado porcino.

También podemos señalar que las chacinerías más grandes del país importan la carne de cerdo desde Brasil y debido a la extensión de este trabajo creemos que no es un tema para desarrollar en el mismo.

En cuanto a la carne ovina si bien hay plantas que faenan ambas categorías en general los impuestos directos no tienen diferencia entre aquellas que solo faenan vacunos o solo ovinos. En cuanto a los impuesto indirectos la diferencia más importante está en el Impuesto al Valor Agregado ya que el Poder Ejecutivo está habilitado a exonerar la venta de carne con hueso (que es la mayoría en nuestro mercado, ejemplo corderos en carcasa) . Dicha exoneración ha sido decretada sucesivamente en los últimos años por lo cual en la práctica los corderos que pagarían tasa mínima en general se encuentran exonerados del pago de IVA hasta este momento. Esto se menciona más adelante en el Capítulo correspondiente al IVA). Tampoco se abundara en desarrollar alguna diferencia que pudiera existir en algún otro impuesto indirecto porque nos extenderíamos demasiado en este trabajo. En consecuencia el trabajo se basara fundamentalmente en la cadena de carne vacuna que es la más importante dentro del giro de la INDUSTRIA FRIGORÍFICA.

Por otra parte, en el análisis del presente trabajo creemos conveniente abordar los impuestos aplicados sobre las ventas en la modalidad de servicio de faena (façon) y las exportaciones teniendo en cuenta tanto los reintegros como los controles impositivos requeridos en las mismas (certificados DGI, BPS, INAC).

Aspectos Metodológicos

La metodología que emplearemos para desarrollar la presente monografía, se basará en los siguientes puntos:

❖ *Elección del Tema.*

La elección de este tema, surge del interés que nos despierta estudiar la complejidad de la tributación que se aplica sobre un sector sumamente importante de la economía de nuestro país, como lo es la *Industria frigorífica*.

Industria que desempeña un papel preponderante dentro de nuestro sistema económico, caracterizándose por una alta producción de carnes que son utilizada tanto para el consumo interno como externo. Situación que explicaría la ubicación del país en las primeras posiciones como exportador a nivel mundial.

Tomando en cuenta la relevancia que este sector industrial tiene en nuestra economía, entendemos que sería una experiencia académica enriquecedora para nuestro equipo, abordar la descripción del sistema tributario que se recae sobre el mismo, así como analizar la incidencia que éste tiene sobre la rentabilidad del frigorífico.

❖ *Recopilación de información.*

En esta etapa apuntamos a recabar *información teórico-práctica* que esté vinculada al tema seleccionado, utilizando para ello el estudio y análisis de diversos materiales referidos al mismo (Leyes, Decretos, Resoluciones, Trabajos elaborados por la doctrina, Artículos de prensa, Antecedentes parlamentarios)

❖ *Procesamiento de la información recabada.*

En este punto del trabajo realizaremos un análisis del material y la información recopilada, apuntando a lograr una mayor comprensión de la temática seleccionada, que nos permita efectuar el desarrollo del presente trabajo.

❖ *Realización de entrevistas.*

Efectuaremos una serie de *entrevistas semi-dirigidas y abiertas* a informantes calificados que estén vinculados a la Industria frigorífica. Las mismas tendrán como finalidad contribuir a la formulación del problema a investigar. Entendiendo como lo expresa Ouivy en “Manual de investigación en ciencias sociales”, que las entrevistas tienen la función de demostrar los aspectos del fenómeno estudiado que el investigador no pensó espontáneamente, así como completar las hipótesis que se posee con relación al mismo.

❖ *Desarrollo del trabajo.*

En esta instancia del trabajo apuntaremos a desplegar el tema seleccionado, utilizando para ello los pasos metodológicos mencionados anteriormente, con la finalidad de arribar a una serie de conclusiones y reflexiones que nos permitirán acceder a un mayor aprendizaje de la temática en cuestión. Obteniendo de esta forma un trabajo monográfico -que a nuestro entender podría vislumbrar nuevos “saberes o conocimientos” sobre un tema que ha sido escasamente trabajado en nuestro país existiendo en la actualidad pocos estudios bibliográficos que aludan al mismo.

Contenido General

Con la finalidad de lograr una mayor comprensión y organización del tema seleccionado, el presente trabajo monográfico constatará VII Capítulos.

En el Capítulo II realizaremos una breve descripción de los primeros conceptos y términos empleados en la materia, así como un pequeño recorrido teórico por los principales principios que la rigen. En el Capítulo III desarrollaremos teóricamente el hecho generador y los aspectos que lo integran.

Siguiendo con el Capítulo IV se analizan detenidamente, dentro de los impuestos directos desarrollaremos impuestos tales como el impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA), Impuesto al Patrimonio (IP), Tributos a la Seguridad Social, Impuesto a la Propiedad (Contribución Inmobiliaria, Impuesto a Primaria), e Impuestos Municipales en general, y la correspondiente comparación con las normas contables de nuestro país y las normas específicas establecidas por INAC.

En el Capítulo V, explicaremos los impuestos aplicados sobre las ventas en plaza de $\frac{1}{2}$ res y $\frac{1}{4}$ de res delantero o trasero, estudiaremos los tributos establecidos por INAC, FIS, IVA y de corresponder IVA PERCEPCIÓN.

Y propondremos un algoritmo como solución para el cálculo de los impuestos aplicados a este sector.

En el Capítulo VI, hablaremos de lo que respecta a otros impuestos indirectos desarrollaremos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Enajenación de bienes Agropecuarios (IMEBA) y los correspondientes, adicionales, MEVIR, BRUCELOSIS, CAJAS NEGRAS, AFTOSA, así como aquellos impuestos en lo que el frigorífico oficia de agente de retención en la materia prima que utiliza (principalmente ganado).

El análisis teórico de cada uno de estos tributos finaliza en el Capítulo VII con un resumen, a manera de conclusiones -a nivel macroeconómico- de los mismos que permitan tener una visión global de la imposición actual al sector.

También se incluirá un anexo con los distintos programas proporcionados por la Administración a efectos del llenado de Formularios en los que se exponen los distintos cálculos de los Tributos que deben utilizar las distintas empresas del sector correspondiente a la Industria Frigorífica.

En el Capítulo VI se analizará, a través de una aplicación práctica, el efecto que tendrían los tributos que gravan al sector frigorífico, estableciendo conclusiones a nivel microeconómico.

Capítulo II

Definiciones básicas en materia Tributaria

En el presente Capítulo, nos proponemos definir algunos de los conceptos que consideramos más importantes en materia tributaria, todos ellos extraídos del CODIGO TRIBUTARIO DECRETO LEY NUMERO 14.306 DE FECHA 29 DE NOVIEMBRE DE 1974, dado que sin sus definiciones concretas no es posible a nuestro juicio tener una comprensión clara del presente trabajo.

CONCEPTO DE TRIBUTO

Artículo 10 del Código Tributario:

“(Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (subrayado nuestro, características fundamentales de las especies tributarias)

No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión.”

Nuestra normativa en este sentido es muy clara y define tres especies de tributos las mismas son impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas especies cumplen con las características definidas en el artículo precedente, es decir son: prestaciones pecuniarias, exigidas por el estado, y constituyen recursos para que éste cumpla con sus fines. Las mismas presentan algunas

diferencias fundamentales en lo que respecta al destino y presupuesto de hecho que pasaremos a desarrollar a continuación.

Con que criterio vamos a diferenciar estas tres especies tributarias? Un criterio es la característica del presupuesto de hecho del tributo y el otro es el destino que se dará al recurso obtenido por el Estado.

Características que presenta la figura del tributo contenidas en el artículo que lo define:

- El origen legal, es el sentido que tiene que tener una norma para que se imponga su obligación.
- El tributo vincula a dos personas, es decir la ocurrencia del hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria (pagar una cantidad de dinero por parte del sujeto pasivo), y esa obligación genera un sujeto activo que es el acreedor de la obligación recibiendo el pago (el Estado).
- Se trata de una obligación de carácter pecuniario, es decir que se debe satisfacer mediante de dinero y no la entrega de bienes.
- Esta prestación se destina a cubrir las necesidades públicas. Este es un rasgo esencial de los tributos que los diferencian de otros institutos semejantes, pero que tienen finalidad distinta, que son las sanciones pecuniarias.

Impuesto

Definición dada en el artículo 11 del Código Tributario:

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

El presupuesto de este tributo sería un hecho cualquiera al que la ley vincula el nacimiento de una obligación. Al ingresar al Estado este tributo no encuentra ningún condicionamiento que afecte la relación jurídica entre el mismo y el contribuyente. Por esto el legislador no encuentra en este tributo los límites que sí se presentan en las tasas y contribuciones especiales. Esto hace que el impuesto sea el tributo característico por excelencia.

La primera característica del impuesto es la independencia, ya que la misma es un rasgo propio de este tributo no presentándose en los otros.

El presupuesto de hecho tiene relación exclusiva con la persona del contribuyente, prescindiendo de toda actividad estatal correlativa. Este hecho se caracteriza por su naturaleza económica reveladora de capacidad contributiva, o por lo menos de la posibilidad material de contribuir a los gastos públicos.

En cuanto al otro elemento por el cual dijimos que se diferencian las especies de tributos, es el destino de lo recaudado, en principio es destinado a los gastos generales corrientes del Estado que prevén leyes complementarias o el mismo presupuesto de hecho. La obligación de pagar nace porque se produce el presupuesto de hecho que prevé la norma con independencia del destino concreto que la misma le haya asignado y del que le dé a lo recaudado la Administración. Sin perjuicio de esto, existen casos tales como el IVA donde siete puntos de éste se destinan a las CESS y el IMESI que tiene un destino a obras públicas.

Como ejemplos de impuestos podemos citar al IRAE que verifica las dos características mencionadas. Su presupuesto de hecho es independiente de que el Estado realice un beneficio con lo recaudado al contribuyente, y el destino de tal recaudo está preestablecido en la norma.

Es por esta independencia de actividad estatal que lleva a no tener un destino específico, que muchas veces varios autores lo han definido como de carácter residual, ya que todo lo que no entra en la definición de contribución especial o tasa cae dentro de la clasificación de impuesto.

Hay diversas formas de clasificar los impuestos. A los efectos del presente trabajo, los clasificaremos en impuestos directos e indirectos.

Los impuestos son directos cuando son exigidos a las mismas personas que se pretende que los paguen. Y son indirectos cuando se exigen a una persona esperando que esta se indemnice a expensas de otra.

*Ejemplos a desarrollar en este trabajo de impuestos **directos e indirectos** que gravan la actividad de la Industria Frigorífica son el **IRAE y el IVA** respectivamente.*

Tasa

La segunda especie de tributos definida en el Artículo 12 del código tributario es la tasa:

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

La tasa se diferencia de las otras especies tributarias por dos elementos: la estructura del presupuesto de hecho y el destino. (Valdés Costa)

El presupuesto de hecho es la existencia de una actividad estatal de tipo jurídico-administrativo hacia un particular; y el destino de lo recaudado con dicha actividad es cubrir las necesidades del servicio.

(Valdés Costa) Los servicios por los cuales el contribuyente debe abonar tasas son aquellos inherentes al Estado, los que no son brindados por ningún particular. Y el monto de lo recaudado por dicho servicio debe ser la razonable equivalencia del producto de la tasa.

Estos servicios el Estado debe prestarlos en principio de manera gratuita, por ser inherentes a él y en virtud de normas constitucionales o legales, y solo pueden resultar gravados por un acto de imperio del Estado que en ocasión de dicho servicio establece una obligación que será la tasa.

Entonces este tributo es la antítesis del impuesto ya que aquí se presenta una actividad específica e inherente del Estado, no existiendo independencia entre dicha actividad y lo recaudado, ejemplo de servicios por los cuales

podemos encontrar tasas son: servicios de justicia y administrativos, servicios de registros públicos, concesión de documentos probatorios, etc.

Un ejemplo de Tasa que cobra el Estado a la Industria Frigorífica es el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS) cuyo detalle abordaremos más adelante.

Este servicio es brindado por el Estado por el solo hecho de que el mismo lo considere una necesidad pública; prescindiendo de la voluntad del contribuyente, hecho que lo diferencia del precio.

Cabe señalar que se debe prestar fundamental atención en la distinción entre tasa y precio dado el régimen jurídico que le corresponde a cada uno.

De acuerdo con los Art. 1661 y 1776CC referentes a los contratos de arrendamiento y compraventa el precio se puede definir como “La suma de dinero que voluntariamente se da como contraprestación por la entrega de un bien, la concesión de su uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio de naturaleza económico”. En el Art 1246 encontramos que la fuente de la obligación es el acuerdo de voluntades, siendo esta la diferencia más importante del precio respecto a la tasa, dado que en los mismos la voluntad proviene de la ley.

Pero este acuerdo de voluntades no es lo único que diferencia al precio de la tasa, ya que existen actividades brindadas por el Estado a favor del contribuyente en las que es difícil distinguir si la contraprestación por ellas es una tasa o un precio.

Por ejemplo esto se da en los servicios públicos en régimen de Monopolio, el mismo consiste en el aprovechamiento exclusivo de algún comercio o industria que puede deberse a la tenencia de un privilegio u otra causa cualquiera (por ejemplo el suministro de agua potable por red pública).

En el caso de la Industria Frigorífica un claro ejemplo es el suministro de energía eléctrica por parte de UTE.

Lo esencial en un monopolio es esta exclusividad en el ejercicio de una actividad ya sea la misma realizada por un particular o por un ente público. Esta exclusividad se da por una prohibición a la generalidad de los

ciudadanos de ejercer una actividad, que puede ser de compra, venta, fabricación de productos o prestación de servicios de carácter público.

Por lo anteriormente mencionado es que debemos tener presente otras diferencias entre tasa y precio a la hora de determinar de cuál de los dos se trata.

A continuación mencionaremos algunas de ellas según sea su naturaleza, fuente jurídica y causa:

- En función de la naturaleza del servicio
 - En caso de la tasa: servicio jurídico administrativos inherentes al Estado.
 - En el caso del precio: servicios económicos.
- En función de la fuente jurídica de la relación
 - acuerdo de voluntades de las partes intervinientes en la relación jurídica, precio
 - ley, voluntad unilateral del estado, tasa
- En función de la causa o fundamento jurídico
 - beneficio individual (precio)
 - beneficio no esencial, incluso inexistente en algunas situaciones (tasa)

Contribuciones Especiales

Definición dada en el Artículo 13 del Código Tributario:

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

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

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

Constituyen ejemplos aplicables a la Industria Frigorífica los aportes patronales al BPS de los cuales ha llegado a estar exonerada, y también las mejoras en caminería bastante frecuentes dado el carácter alejado de las zonas urbanas de las Plantas correspondientes a la misma.

El Código toma una solución amplia de contribución, incluyendo a todas las prestaciones que el Estado impone a todo individuo que obtenga un beneficio económico particular por la realización de alguna obra pública o de una actividad estatal general.

Esta especie se diferencia de la tasa por el hecho de que el contribuyente obtiene un beneficio económico a través de esa actividad prestada por el Estado.

El destino de lo recaudado es necesaria y exclusivamente el financiamiento de la actividad que le da origen. Los dos tipos de presupuesto de hecho más frecuentes son: la construcción de obras públicas y el financiamiento de servicios públicos.

En el primero, el monto máximo de la contribución especial, definido por la ley es en primer lugar un límite máximo general dado por el costo de la obra realizada, y en segundo lugar un límite individual dado por el incremento de valor del inmueble beneficiado.

En cuanto a las contribuciones relativas al funcionamiento de servicios, se incluyen dentro de este concepto las Contribuciones Especiales de Seguridad Social, el beneficio en este caso estaría dado de la siguiente manera: para el caso de los trabajadores, porque los mismos tendrían derecho a seguro por enfermedad, jubilaciones, seguro de desempleo, etc., y para el empleador ya que al sentirse el trabajador más amparado, mejorará la relación de trabajo.

En este caso la contribución de seguridad social es determinada de acuerdo a la remuneración del trabajador, no relacionándose en ninguna forma con el beneficio proveniente de la actividad estatal.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

En nuestro país el sistema tributario toma del derecho que lo rige una serie de principios, entre ellos los de mayor importancia son: el principio de legalidad, de capacidad contributiva, igualdad y garantía constitucional.

Principio de legalidad

El Artículo 2 del Código Tributario establece:

“Artículo 2º. (Principio de legalidad).- Sólo la ley puede:

- 1º) Crear tributos, modificarlos y suprimirlos.*
- 2º) Establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables.*
- 3º) Establecer exoneraciones totales o parciales.*
- 4º) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.*
- 5º) Crear privilegios, preferencias y garantías.*
- 6º) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales.*

En los casos de los numerales 2º, 3º y 4º la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables.”

Debemos interpretar este principio en el sentido de que la obligación tributaria reconoce como única fuente la ley, rechazando al no adecuarse al ordenamiento jurídico, a las teorías que reconocen como posible fuente jurídica las convenciones entre contribuyente y fisco.

Este principio se identifica con la idea de auto imposición, ya que los contribuyentes estarían consintiendo la obligación a través de sus representantes en el parlamento.

Este principio consiste en el desarrollo de las normas constitucionales:

“Artículo 7 de la Constitución:

Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general.”

“Artículo 10 de la Constitución:

Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan el orden público ni perjudican a un tercero, están exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

Vemos en estos artículos que es en la Constitución donde queda establecido que el individuo sólo es obligado por ley. Si lo relacionamos con la materia tributaria que nos compete, esto da seguridad al contribuyente de que en cuanto a la cuantía y existencia de tributos se refiere, ambas deben ser establecidas por ley, a través de un órgano soberano. También vemos en el artículo 85 Inc. 4º de la Constitución que al establecer las competencias de la Asamblea General, se le da a esta la potestad de creación y modificación en materia tributaria.

A pesar de lo dicho anteriormente, las normas reglamentarias que emite el Poder Ejecutivo, pueden referirse a estos temas pero simplemente para especificar o desarrollar los conceptos establecidos en la ley. Para

determinar cualquier otra característica del tributo debe recibir autorización de la ley.

Con este principio se da una autorización formal en cuanto a quién dicta la norma, pero esto no significa que la misma sea impartida de forma razonable y en base a criterios de justicia social, esto se trata en el principio de capacidad contributiva.

Principio de igualdad

Nuestra Constitución consagra el principio en forma general en el Artículo 8:

“Todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.”

Este principio tiene distintas interpretaciones jurídicas: igualdad en la ley, igualdad ante la ley e igualdad por la ley. El contribuyente y el fisco se relacionan a través del tributo como si fueran deudor y acreedor.

- Igualdad en la ley: este concepto significa que todos los individuos son iguales, por esto la ley tributaria no debe hacer distinciones, ya sea en beneficio o perjuicio de algún individuo o grupo. Este concepto permite aplicar al Estado y al contribuyente por igual la ley, sin privilegiar a ninguno de ellos. Y también permite afirmar que a igualdad de circunstancias relevantes a efectos tributarios debe corresponder igual tratamiento en lo referente a un mismo tributo. Aunque hay situaciones en las cuales el Estado tiene más facultades que un acreedor común, ya que puede por ejemplo crear su propio título ejecutivo sin necesitar para esto la voluntad del deudor. También el Estado tiene amplias facultades de fiscalización y de investigación. Pero salvo estas situaciones especiales, las partes están en pie de igualdad. Por esto es que para resolver controversias entre las partes está el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- Igualdad ante la ley: este concepto significa que se debe aplicar la norma con criterio de estricta igualdad a todos los afectados por ella. En este caso el contribuyente es quien debe ejecutar la ley mediante su aplicación al caso concreto y su violación da lugar al caso de ilegalidad.

- Igualdad por la ley: obtener la igualdad a través del ejercicio legislativo, tratando distinto lo que es distinto. Este concepto significa que la imposición se utilice como un instrumento igualitario, de redistribución de la riqueza, es decir correctivo de las desigualdades económicas que imperan.

Principio de tutela jurisdiccional

Este principio debe ser interpretado en el sentido que las controversias que se plantean entre las partes de la relación jurídica tributaria deben ser resueltas por un órgano ajeno a las mismas, con independencia de ellas; no siendo necesario que este órgano integre el Poder Judicial, pero sí que no se encuentre dentro del ámbito del Poder Ejecutivo.

Este principio se fundamenta en la necesidad de protección de los derechos individuales, frente a la creciente actividad del Estado en materia administrativa y legislativa.

La protección jurisdiccional, no obstante debe alcanzar a ambas partes, al contribuyente como al fisco de igual forma.

Este principio resulta de interpretar los artículos 10 y 7 de la Constitución. El artículo 7 dispone que nadie puede ser privado de sus derechos individuales *“...sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”*.

Se busca proteger al contribuyente ante casos injustos para él, situaciones en las que la Administración haya actuado en contra de una regla de derecho, y perjudicando como consecuencia de esta actuación al contribuyente.

Comparando magnitudes la persona es mínima frente a la Administración, por esto es que sería muy difícil resolver un conflicto entre estas partes de no existir este principio instituido en la constitución.

Principio de Capacidad Contributiva

Este principio está muy vinculado con el principio de igualdad ante la ley, pudiendo considerarlo incluso parte de este, ya que todos los individuos son iguales ante la ley.

También este principio responde a la gratuidad, debido a que cuando el Estado decide que prestara gratis un servicio surge el problema de donde se obtendrán los recursos para cubrir los gastos necesarios para llevarlo a cabo, a quién se le exigirán los mismos.

Para que sea justo un tributo, debe ser exigido a un contribuyente que tenga capacidad económica suficiente para contribuir. Esta capacidad es determinada de manera discrecional y se fundamenta en las ideas políticas dominantes.

El legislador debe tomar en cuenta el criterio de igualdad, para que el contribuyente luego de cumplir con la obligación tributaria disponga de un excedente monetario suficiente para sus gastos indispensables. Por esto todo tributo debe respetar un determinado nivel de capacidad contributiva de los sujetos a los que grava por debajo del cual no tendría que verificarse el hecho generador.

También habrá que fijar una franja, debido a que habrá individuos que podrán contribuir en mayor o en menor medida. Debiendo de esta forma también que determinar en qué monto podrá contribuir un individuo. De esta forma estableciendo distintas tasas o escalonamientos progresivos podrá respetarse la igualdad de condiciones entre los individuos ante la ley.

Capítulo III

HECHO GENERADOR

Entendemos por hecho tributable, hecho generador o presupuesto de hecho el evento cuyo acaecimiento, acto o situación de la realidad da nacimiento al tributo. En virtud del acaecimiento o verificación del presupuesto de hecho una persona está obligada hacia el estado u otra entidad pública, es decir nace la obligación tributaria.

El hecho generador se basa en el principio de la capacidad contributiva, hecho generador y presupuesto de hecho son sinónimos, no obstante Valdés Costa considera que hay una diferencia entre ellos, dice que el presupuesto de hecho es la descripción legal y que el hecho generador es la situación verificada en los hechos, ajustada a la previsión normativa, es decir que el hecho generador es la situación practica en la realidad que se ajusta a la normativa, aunque esta diferencia hoy en realidad carece de trascendencia y no existe.

Para que el hecho generador se configure debe ocurrir en la realidad el presupuesto de hecho previsto en la ley y nacer la obligación tributaria.

En nuestra legislación encontramos en el artículo 24 del código tributario, la definición del hecho generador, cuando se considera ocurrido y existentes sus resultados; en el artículo 25 del código tributario se hace mención a los actos condicionados. A continuación se transcribe el Artículo 24° Código Tributario.

“Artículo 24° Código Tributario (Hecho generador).- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

2º) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”

Para que el hecho generador se configure es necesario que se produzcan todos los elementos necesarios para que surja el presupuesto de hecho.

Si bien el hecho generador tiene una total unidad para analizar los elementos que lo conforman, lo subdividiremos en dos aspectos: objetivo y subjetivo.

Aspectos Objetivos

El aspecto objetivo lo analizaremos en sus tres elementos: material, espacial y temporal.

➤ Elemento material

El elemento mas importante, es el hecho, actividad o situación descrita por el legislador en la ley, puede ser un acontecimiento material, un fenómeno económico que es tipificado por las normas tributarias y se convierte de este modo en figura jurídica. El mismo describe al hecho o cosa sobre la que recae el tributo. Por ejemplo en el IMEBA, Adicional IMEBA y MEVIR el tipo de productos en este caso materias primas (ganado) que se encontrarían gravados; en el IRAE las actividades empresariales; en la contribución inmobiliaria es el ser propietario o poseedor de un bien inmueble.

➤ Elemento espacial

Es el espacio en el cual se verifica el hecho, no debe confundirse con la vigencia de la norma, es la descripción legal del espacio territorial en el cual

se va a entender gravados los hecho generadores, en la contribución inmobiliaria por ejemplo es el departamento.

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

También rigen en los casos de extraterritorialidad establecidos por actos internacionales, y cuando se trate de servicios prestados por el Estado fuera de los límites establecidos en el inciso anterior.”

El aspecto espacial son las circunstancias del lugar que están condicionando el hecho y que permiten delimitar el ámbito territorial de su configuración.

En el Uruguay tal aspecto se rige por el principio de territorialidad asociado al de la fuente, el cual no tiene (en la legislación uruguaya) el carácter de norma jurídica genérica, constitucional o legal. Se trata de un principio que, en su caso, está consagrado en la normativa que estructura cada tributo particular.

El principio de territorialidad delinea el criterio de tributación en función de la pertenencia económica, por ejemplo para el IRAE son las rentas de fuente uruguaya, o sea, las obtenidas en territorio nacional.

Sin embargo, este principio, no es de manera alguna un principio universal. El principio de la territorialidad se opone a otros de naturaleza personal o subjetiva que se aplican fundamentalmente en los países desarrollados exportadores de capital, tales como el del domicilio, la residencia o la nacionalidad de las personas que conforman el aspecto subjetivo del hecho generador. Estos países aplican este criterio para tributaciones directas, manteniendo el criterio de la territorialidad para impuestos indirectos como los impuestos al gasto.

Sin ir más lejos, Argentina y Brasil han recientemente adoptado otro sistema de atribución de la potestad tributaria a los estados conocido como el domicilio, por el que se gravan las rentas de los residentes de un determinado país con independencia del lugar donde las mismas se generen.

Como se puede apreciar, la existencia de principios de asignación de la potestad tributaria de Estado diferente, puede llevar a que una misma renta

resulte gravada en más de un país. Es por ello que existen mecanismos para evitar la doble imposición.

➤ ***Elemento temporal***

Es el tramo de tiempo en el cual se realiza el hecho generador. En función de este elemento podemos clasificar a los hechos generadores en instantáneos, periódicos y permanentes.

“Artículo 8º.- (La ley tributaria en orden al tiempo).- Las leyes tributarias materiales se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia.

El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo; cuando sea de carácter permanente, se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil.

Las leyes tributarias formales y procesales se aplicarán en todos los casos a los trámites que se cumplan durante su vigencia, con prescindencia de la fecha de acaecimiento del hecho generador.

Las leyes que tipifiquen infracciones o establezcan sanciones también se aplicarán a los hechos ocurridos durante su vigencia. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que suprimen infracciones y las que establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.”

Los instantáneos ocurren en un momento específico de tiempo y dan lugar a una obligación tributaria en cada ocasión en que se producen. En este caso la obligación se da en el momento en que existe el elemento material del hecho. Por ejemplo en la venta de lecha por parte de un productor a un contribuyente de IRAE se configura el aspecto temporal del IMEBA en el momento de la enajenación, el IVA, impuestos aduaneros, ITP.

Los periódicos son un conjunto de hechos o circunstancias globalmente consideradas, para que los mismos se den se requiere del transcurso de un periodo de tiempo transcurrido el cual su ciclo de formación se completa. En este caso la propia norma fija el lapso que debe ser considerado para que el hecho se configure. Por ejemplo en el IRAE se necesitan el transcurso de un ejercicio para determinar si el sujeto pasivo obtuvo rentas que se encuentren gravadas.

Los permanentes son aquellas situaciones que si bien tienen vocación de permanencia, pueden dejar de producirse por sí mismas en cualquier momento, hay una suerte de permanencia de la situación a lo largo de todos los periodos, hay estabilidad, el hecho generado permanente es como tomar una fotografía en determinado momento y lo transcurrido antes y después no influyen en el hecho generador. Por ejemplo el impuesto al patrimonio, donde la configuración de su hecho generador se da por la mera propiedad de uno o más bienes.

Actos condicionados: *“Artículo 25.- Si el hecho generador fuera un acto jurídico condicionado, se le considerará perfeccionado:*

1º) En el momento de su celebración, si la condición fuese resolutoria.

2º) Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva. En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.”

Puede suceder que el hecho generador (HG) recaiga sobre un acto condicionado (la condición puede ser resolutoria o suspensiva) una condición es suspensiva cuando al cumplirse la condición se comienza a ejercer un derecho: el acto queda suspendido hasta tanto se cumpla la condición. Se suspende el derecho que emana de un acto hasta tanto se cumpla la condición.

Una condición es resolutoria cuando los derechos que emanan del acto se ejercen hasta cumplida la condición.

Si un HG recae sobre un acto con condición suspensiva, el HG ocurre al cumplirse la condición, en el momento que se cumple la condición se entiende que nace el HG.

Si la condición es resolutoria el HG se configura con la fecha de celebración del negocio, en caso de dudas se entenderá que la condición es resolutoria.

Aspectos Subjetivos

Refiere a los sujetos de la obligación tributaria, los cuales se establecen por su vínculo con el hecho generador. A través del mismo se da la relación entre los sujetos -activo y pasivo. Se distinguen diferentes tipos de sujetos pasivos de la obligación tributaria: contribuyente y responsable determinados, en función de los distintos tipos de atribución del hecho a un sujeto. No debe confundirse este aspecto con la figura del contribuyente, que está gravada por cumplirse los dos aspectos el objetivo y el subjetivo sobre el que estamos

tratando. Como ejemplo el aspecto subjetivo, podemos citar el IVA, donde el aspecto subjetivo que se debe verificar es ser contribuyente de IRAE.

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

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

Otros agentes intervinientes:

“Artículo 17°.- (Contribuyente).- Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha calidad puede recaer:

1º) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2º) En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujetos de derecho.”

“Artículo 19°.- (Responsable).- Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición.”

Dentro del concepto de responsables encontramos, a los agentes de retención y percepción definidos en el artículo 23 del Código Tributario,- *“(Agentes de retención y de percepción).- Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.*

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

Determinación de existencia del Hecho Generador

Para determinar la existencia o no del hecho generador, vale decir para reconocer que los cuatro elementos necesarios se verifican, es fundamental pasar por una primera instancia de interpretación de la norma, para lo que se aplican los criterios de interpretación conocidos según lo establece el **artículo 4 del código tributario**.

“Artículo 4° Código Tributario Artículo - (Interpretación de las normas).- En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado.”

Dichos métodos son:

- Literal: como su nombre lo dice, este criterio consiste en darle a la norma la interpretación exacta que las palabras de la misma tienen.
- Histórico: a través de este criterio se analiza la norma teniendo en cuenta el contexto en que esta nació, los antecedentes de la misma, se busca sobretodo reconocer la intención y motivación del legislador en el momento de crearla. Un instrumento útil a la hora de aplicar este criterio sería la lectura de las discusiones parlamentarias.
- Lógico-sistemático: implica estudiar las distintas normas integradas con otras no en forma aislada, sino en conjunto, se parte de la base que las normas están insertas en un sistema.
- Evolutivo: este método es bastante similar al histórico, consiste en insertar la norma en el tiempo, se interpreta la misma teniendo en cuenta su primera redacción y los cambios que ha sufrido hasta traerla a la actual.

Se debe distinguir interpretación, de otra herramienta comúnmente utilizada en derecho –tributario o no- como es la integración analógica. Este es un método utilizado para colmar vacíos legales, es decir intentar solucionar aquellas situaciones para las cuales no existe una norma específica. El Código Tributario hace referencia a ella en el Artículo 5.

“Artículo 5º.- (Integración analógica).- La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni *exoneraciones*.

En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios *generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.*”

Este método consiste en buscar situaciones similares y la solución dada las mismas, sea por la jurisprudencia como por la doctrina, y, por semejanza, aplicar el mismo tratamiento a la situación indefinida. Se aplica para todo caso que no implique la creación de un nuevo tributo, infracción o exención (Artículo 5 del Código Tributario).

Con estos instrumentos podemos llegar a definir si se configuran los cuatro aspectos sustanciales para verificar el hecho generador, no siendo el único fin de los mismos, ya que de estos nos valemos para interpretar todas las disposiciones, no solo las que se refieren del nacimiento de la obligación tributaria.

AGENTES INTERVINIENTES

Sujeto Activo

Es “...*sujeto activo de la relación tributaria el ente público acreedor del tributo.*”(Artículo 15 del Código Tributario)

El sujeto activo es siempre un ente estatal y no como dice el código un ente público, es el organismo estatal el acreedor del tributo, tiene el derecho de exigir el pago del tributo.

Diversas situaciones:

- sujeto activo de la potestad tributaria: o sea el órgano que puede crear el tributo, modificar o extinguir tributos, Poder Legislativo y Junta Departamental.

- sujeto activo de la obligación tributaria, que es el sujeto activo ente estatal, acreedor de la obligación tributaria, que puede o no coincidir con el sujeto activo de la potestad tributaria.

El único caso en el cual hay una disociación de la calidad de sujeto activo de la obligación tributaria es el art 297 de la Constitución, contribución inmobiliaria rural (que solo puede ejercer el gobierno Nacional a través de una ley, pero el acreedor del tributo es el Gobierno Departamental)

- órgano recaudador: que no es parte de la obligación tributaria, no participa en la obligación tributaria, no es sujeto activo, lo único que hace es recaudar.
- destinatario del tributo: tampoco integra la obligación tributaria, ya que es un organismo o institución al cual está destinada la recaudación de un respectivo tributo. Por ejemplo impuesto de Primaria.

Sujeto Pasivo

Es "... sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable."(Artículo 16 del Código Tributario)

Es la contracara del sujeto activo, es el obligado a cumplir la obligación principal, la obligación tributaria; el obligado a pagar el tributo ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Contribuyente.

Es "...aquella persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria." (Artículo 17 del Código Tributario)

El contribuyente es un sujeto pasivo, que tiene la característica esencial que es el que configura el hecho generador, es este el que ve afectada su capacidad contributiva, ya que el legislador valoro su capacidad contributiva.

Su característica esencial es que responde ante el Fisco por deuda propia, es una deuda que él ha generado, este configura el hecho generador y por lo

tanto es el obligado al pago del tributo, haciéndolo responsable por deuda propia y no teniendo derecho a repetición contra terceros.

Para la tesis de Valdés un contribuyente es responsable por deuda propia y según la tesis mayoritaria carece de derecho de repetición porque paga por deuda propia.

La tesis minoritaria entiende que el contribuyente es responsable por deuda propia pero no importa el derecho de repetición.

La regla es que el contribuyente ve afectada su capacidad contributiva aunque en los impuestos al consumo esta regla se ve invertida. Se obliga al importador, al fabricante, pero quien ve afectada su capacidad contributiva es el consumidor final.

Capacidad para ser contribuyente. **Artículo 17°** inciso 2.

Todos podemos ser contribuyentes pero hay diferentes capacidades contributivas, no todos tenemos la misma capacidad contributiva para todos los impuestos

La calidad de contribuyentes puede recaer en:

-Personas físicas, sin considerar la capacidad en el D. Privado, basta con que sea persona física para ser contribuyente, puede ser incapaz, demente o menor, pero igualmente son contribuyentes, no se necesita la capacidad civil para ser contribuyentes

-Persona jurídicas: por ej Sociedad Anónima, S.R.L, pueden ser y son contribuyentes, en la S.A no es sobre los accionistas si no sobre la propia S.A que es la que configura el hecho generador.

Responsable.

Se trata de quién “...sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que correspondan a aquél, teniendo por lo tanto en todos los casos, derecho de repetición.” (Artículo 19 del Código Tributario)

Los sujetos pasivos los son en calidad de contribuyentes o de responsables, estos responsables se regulan en el art 19 como ya se transcribió anteriormente.

El responsable es un sujeto pasivo del cual no se configura el hecho generador ya que si no sería contribuyente, pero por disposición de la ley está obligado al cumplimiento de deberes formales.

La ley en virtud de la cercanía que tiene el responsable con el contribuyente lo obliga, para facilitar el cobro de las deudas tributarias, al pago del tributo, conjuntamente con el contribuyente, el contribuyente no desaparece de la relación tributaria, una persona para ser responsable deberá ser designada por ley, ya que se obliga a una persona a pagar los tributos sin configurar el hecho generador,

El responsable responde por deuda ajena ya que es una deuda del contribuyente y no de él, este trabara una relación tributaria con el estado; tanto contribuyente como responsable están obligados al pago del tributo, son solidariamente obligados al pago, la ley primero obliga al contribuyente pero conjuntamente con él obliga al responsable al pago del tributo.

El responsable en caso de pagar el tributo tendrá el derecho de repetición contra el contribuyente, ante el fisco al pagar se libera él y libera al contribuyente, pero lo repetirá contra el mismo en la órbita del Derecho Privado.

Las semejanzas entre contribuyente y responsable es que ambos están obligados al pago del tributo; y la diferencia es que el contribuyente configura el hecho generador y el responsable no.

Dentro del concepto de responsables nos encontramos con dos tipos:

1) representantes legales y voluntarios, **Artículo 21°** “*Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.*”

2) y los agentes de retención y percepción definidos en el **Artículo 23°** del Código Tributario, en dicho artículo se establece que *“... Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con él contribuyente.”*

Los agentes de percepción y retención si bien se los llama agentes, no son funcionarios públicos si no que son sujetos pasivos en calidad de responsables designados por ley, cumplen tareas para el Estado en el sentido que colaboran con el cobro de las deudas tributarias.

Este solo podrá ser designado por ley, la cual lo autoriza a retener o percibir del contribuyente la deuda tributaria, con la obligación de luego verterla al Fisco. El contribuyente no le pagara su deuda directamente al Estado si no que o bien el contribuyente le pagara al agente de la deuda tributaria (si es agente de percepción) o el agente le va a retener una suma por concepto de tributos (si es agente de retención), y en ese caso el contribuyente extingue su obligación tributaria con el Estado, y queda como único obligado frente al Estado el Agente.

El Agente de percepción o retención es un sujeto que en virtud de su arte, oficio, o profesión, está en condiciones de retener o de percibir del contribuyente el importe del tributo.

El **Artículo 23°**, dice que el agente es designado por ley o por la Administración previa autorización legal, no es el artículo que establece la delegación si no que una ley futura lo establecerá.

Así, si el agente de retención realizó la retención correspondiente se convierte en el único responsable por el pago del tributo puesto que quién originariamente verificaba el hecho generador ya ha dispuesto ese dinero a favor de aquel, si no la realizó se convierte en responsable solidario, lo que implica que el fisco puede ir indistintamente y por el total de la deuda contra cualquiera de los dos (contribuyente o responsable), pero en este caso el agente tiene derecho a ir contra el contribuyente.

Capítulo IV

Reforma Tributaria Ley 18.083

Como mencionamos anteriormente, en la actualidad existen en nuestro país 35 frigoríficos aproximadamente, de los cuales los 22 más importantes que se encuentran en su mayoría afiliados a las dos cámaras empresariales del ramo que son: ADIFU (Asociación de la Industria Frigorífica del Uruguay) o a la CIF (Cámara de Industria Frigorífica). Según información obtenida de estos organismos y de la estadística del mes de diciembre del 2009 del Instituto Nacional de Carnes (INAC) estos frigoríficos son todos Sociedades Anónimas por lo cual están comprendidos en la Ley N°16060. Además de ser los de mayor porte dado que faenan entre 1500 y 20.000 reses mensuales, lo que debido a los volúmenes de faena hace que los mismos requieran un capital importante.

Por lo anterior es que los frigoríficos mencionados quedan alcanzados por la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 en lo referente al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), y el Decreto-Reglamentario del mencionado impuesto 150/007 de 2007 con sus modificaciones y decretos complementarios.

La mencionada ley establece lo siguiente:

Artículo 1°.- Deróganse los siguientes tributos:

- Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).
- Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).
- Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA).
- Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI).
- Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA).
- Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPEQUE).

- Impuesto a las Comisiones (ICOM).
- Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL).
- Impuesto a las Tarjetas de Crédito (ITC).
- Impuesto a las Ventas Forzadas (IVF).
- Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).
- Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas.
- Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público.
- Impuesto a los Concursos, Sorteos y Competencias (ICSC).”

Esta ley en su **Artículo 3°** sustituye el **Artículo 4°** del IRIC impuesto comprendido en el texto ordenado del 96, título 4 como se verá más adelante. También podemos comentar que no sustituye el IRA vigente con anterioridad porque dicho impuesto es optativo para quienes obtengan rentas agropecuarias ya que podrían seguir tributando el impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios (IMEBA) o el IRAE a opción del contribuyente salvo casos que específicamente establezca la administración que se debe tributar IRAE en forma obligatoria (por extensión de explotación, capital aplicado, ingresos superiores a determinada cifra, etc.)

IRAE

Comentaremos los principales Capítulos de este impuesto con el fin de analizar las implicancias del mismo en la Industria Frigorífica y esquematizar la estructura del impuesto para su posterior análisis en profundidad en nuestro caso particular de estudio.

RENDA NETA FISCAL

Capítulo I, Artículo 1°. Se crea el impuesto sobre rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza, la actividad de la Industria Frigorífica por tanto crea rentas económicas que están comprendidas en el IRAE.

Artículo 2° literal A) establece que se trata de rentas empresariales

Artículo 3° literal A) numerales 1 y 2 establece que las rentas obtenidas por las S.A., en Comandita por Acciones y las restantes sociedades comerciales excepto las sociedades de hecho en determinados casos, reguladas por la Ley 16.060 están comprendidas en el impuesto.

Capítulo II, Artículo 15°, Tasa. La tasa del impuesto será del 25% (veinticinco por ciento) sobre la RENTA NETA FISCAL. (En la legislación anterior se gravaba la misma con el 30% (treinta por ciento) tanto para el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio como para el Impuesto a las Rentas Agropecuarias sustituidos como ya se ha dicho por el IRAE).

Capítulo III, Renta Bruta, Artículo 16°. Principio general. Constituye renta bruta: Literal A) “El producido total de las operaciones de comercio y de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades...” Trataremos de ejemplificar para el caso de la Industria Frigorífica las posibles rentas comprendidas:

- i) “Operaciones del comercio y de la industria”. Es el caso de la transformación de todo tipo de ganado en distintos productos terminados (carne con hueso, carne sin hueso envasada ambas enfriadas o congeladas, menudencias ídem a las anteriores, cueros, huesos, subproductos comestibles o no comestibles entre otros) para su posterior venta en plaza o exportación.
- ii) “Servicios”. Podría ser la actividad de fañón de faena o desosado para terceros y/o suministro de frío en cámaras para los mismos en general para todo tipo de carnes y subproductos.
- iii) “Agropecuaria”. No es muy frecuente y no sería típico de la Industria Frigorífica pero podrían existir free-lots que constituye el encierro y alimentación balanceada de animales para su engorde para obtener mejor rendimiento de los ganados en la cantidad y calidad de las carnes producidas.

Capítulo IV, Renta Neta, en el **Artículo 19°** bajo el título principio General, se establece que la misma se obtiene luego de deducir de la Renta Bruta “...los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.”

Aquí hay una particularidad de la Industria Frigorífica porque existe un Organismo que es el INSTITUTO NACIONAL DE CARNES (INAC) que rige la industria y que establece en forma obligatoria el modo en que deben contabilizarse todos los Hechos Económicos de cada empresa del giro de forma de tener para la Industria Frigorífica un contralor común de manera única y consistente y en consecuencia establece:

- ✓ PLANES DE CUENTA UNIFORMES, para registración únicos.
- ✓ TRATAMIENTO DE COSTOS TRIMESTRALES, en un formato y método obligatorio y uniforme.
- ✓ FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO COMUN, que es el 30 de septiembre de cada año taxativamente.
- ✓ ESTADOS CONTABLES SEMESTRALES, unificando a fin de ejercicio ambos semestres
- ✓ OTRAS REGLAMENTACIONES, como así también tributos a erogar ejemplo el INAC 0.7%

Debido a lo anterior cada empresa llega a Resultados de cada Ejercicio en forma similar y uniforme a efectos de poder aplicar políticas comunes hacia el Sector por parte del Estado, que como vimos en Capítulos anteriores es uno de los más importantes en el desarrollo de la economía Nacional con gran participación en el Producto Bruto Interno de la Nación.

Sistema de Costos y Estados Contables Uniformes para la Industria Frigorífica

Expondremos en forma sintética la reglamentación vigente hasta el momento y posteriormente las modificaciones introducidas por el **Sistema Electrónico de Costo Único** versión 1.0 que rige a partir del mes de diciembre de 2009 para ejercicio finalizados a partir del 30-09-2010 que trata de adecuar el sistema anterior a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs y SIICs).

Los resultados se deben establecer en forma trimestral siguiendo las siguientes reglas contenidas en distintas planillas que expondremos brevemente.

- ✓ PLANILLA 1. Se exponen todos los gastos incurridos en la empresa dispuestos en distintos centros de costos:

-Centro 0, compra, recepción y faena (incluye las distintas actividades expuestas).

-Centro 1, elaboración de carne con hueso.

-Centro 2, elaboración de carne sin hueso.

-Centro 3, elaboración de carne cocida y enlatados.

-Centro 4, cuarteos.

-Centro 5, subproductos comestibles.

-Centro 6, servicios auxiliares de apoyo a actividades anteriores.

-Centro 7, gastos variables de Ventas.

-Centro 8, gastos fijos de Producción.

-Centro 9, gastos fijos de Ventas.

-Centro 10, gastos fijos de Administración.

TOTALIZACION DE LOS GASTOS ANTERIORES.

No se incluyen los gastos financieros ni extraordinarios que se incluyen en la PLANILLA 16, que es la final, donde se determina el resultado neto del trimestre.

- ✓ PLANILLA 2- Distribución del Centro 6 de Servicios entre los centros 1 a 5 para su posterior tratamiento en planillas subsiguientes.
- ✓ PLANILLA 3- a) Ventas y consumos de menudencias comestibles que se toman como recuperos para el costo de la carne b) ídem subproductos no comestibles.
- ✓ PLANILLA 4- Compra de Hacienda por categoría.

- ✓ PLANILLA 5- Se obtiene el costo de la media res para lo que se hace lo siguiente por categoría:
Costo de hacienda de P4 + total centro 0 P1 + Distribución P2 centro 0 – P3a - P3b. Finalmente se divide por los kgs. y se obtiene el costo por kg. de media res en gancho.
- ✓ PLANILLA 6- Tratamiento de productos en proceso.
- ✓ PLANILLA 7- Producción neta de carne enfriada.
- ✓ PLANILLA 8- Elaboración de carne con hueso.
- ✓ PLANILLA 9- Determinación del costo por tipo de producto (CUARTEO).
- ✓ PLANILLA 10- Determinación del costo por producto (CARNE CON HUESO).
- ✓ PLANILLA 11- Elaboración carne sin hueso.
- ✓ PLANILLA 12- Determinación del costo por tipo de producto (CARNE SIN HUESO).
- ✓ PLANILLA 13- MOVIMIENTO DE PRODUCTOS TERMINADOS. En esta planilla centraremos el estudio relacionado con los ajustes fiscales a realizar, ya que esta planilla determina el costo de ventas de forma de obtener la utilidad bruta de cada empresa y como se verá en la planilla 14 dicho costo no es admitido fiscalmente y deberán hacerse ajustes para determinar la renta a efectos del cálculo del IRAE. El tratamiento del costo es el siguiente:
Se toma la existencia inicial de cada producto en cantidad y precio, se le suma las cantidades del costo de producción del trimestre de planillas 5 si es media res, 9 si hay venta de cuartos, 10 para cortes con hueso y 12 a la carne con hueso, se obtiene un promedio ponderado que luego será completado con las salidas a promedio ponderado entre existencia y nuevo costo en dos columnas una para VENTAS EN PLAZA y OTRA PARA VENTAS DE EXPORTACION que se tomaran en la PLANILLA 16 donde se determina el resultado del trimestre. También se obtiene el saldo luego de las salidas a costo de ventas de cada producto que pasaran a la planilla posterior costeadas a promedio ponderado.
- ✓ PLANILLA 14- En esta planilla se recalcula el costo de la EXISTENCIA FINAL que servirá para los costos siguientes y se lleva el costo del promedio ponderado al costo de producción del trimestre en cuestión, para lo cual se reevalúa el valor llevando la diferencia de

costos a una RESERVA DE REVALUACION, con lo cual se distorsiona el costo histórico a PROMEDIO PONDERADO, lo cual lo hace no admitido fiscalmente cuando se hace el costo del periodo siguiente y así sucesivamente, además tampoco es admitido fiscalmente a efectos del Impuesto al Patrimonio el valor contable de los Bienes de Cambio porque no se toman a valores históricos.

A los efectos fiscales se debieron tener sin la REVALUACION inicial obligatoria según PLAN DE COSTOS DE INAC, lo mismo sucede con la existencia final de cada producto en cuanto a su costo fiscal.

Recordemos que en el CAPÍTULO III) del Título 4 TO 1996 de RENTA BRUTA, en su Artículo 16° se establece claramente que "...la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción, o en su caso, valor de fecha de ingreso al patrimonio, o valor en el ultimo inventario de los bienes vendidos..." siempre se refiere a valores históricos y en este caso se estaría distorsionando el costo producto de la revaluación aludida.

En el **Capítulo VI del mismo Título, el Artículo 31°**, sobre valuación de inventarios.- establece: "Las existencias de mercaderías se computaran al precio de costo de producción, o al precio de costo de adquisición o al precio de costo en plaza en el día de cierre del ejercicio, a opción del contribuyente." Como se expuso el costo de los inventarios en la industria frigorífica aplicando el PLAN DE INAC, vigente hasta el último ejercicio al 30/09/2009, no cumple con ninguna de las opciones y meritan ajustes fiscales.

- ✓ No comentamos la Planilla 15 y otras porque no son relevantes a los efectos del presente trabajo.
- ✓ PLANILLA 16 – Se expone brevemente ya que en el resto no difiere el tratamiento contable del Plan de Inac con normas fiscales, fuera de algún caso particular que pueda existir.
 - Ventas Brutas
 - Correcciones Vtas.
 - Ventas Netas
 - Costo Variable de lo Vendido. (VENTAS PLAZA Y EXPORTACION)
 - Margen de Contribución Bruto
 - Costos Vbles. De Ventas (PLANILLA 1 Centro 7)
 - Margen de Contribución Neto

- Gastos Fijos de Producción (PLANILLA 1 Centro 8)
- Gastos Fijos de Ventas (PLANILLA 1 Centro 9)
- Gastos Fijos de Administración (PLANILLA 1 Centro 10)
- Resultado Operativo
- AJUSTE POR FINANCIAMIENTO
- Resultados Financ. A n. cargo
- Resultados Financ. A n. favor
- Diferencia de Cambio
- Resultados Varios
- RESULTADO DEL PERIODO (TRIMESTRE)

Recordamos que a partir de la sanción de la Ley N° 18.341 el sistema de costeo ABC (Activity Based Costing) y otros sistemas similares que determine la reglamentación, no serán de aplicación a los efectos de la liquidación del IRAE.

Cabe el comentario de que el ajuste por financiamiento que no desarrollaremos porque es bastante complejo y además diferente al Método de Ajuste Integral aceptado por las NICS tampoco es admitido fiscalmente porque difiere sustancialmente del CAPÍTULO V) AJUSTE POR INFLACION Artículos 27 al 29 de la Ley 18.083. Por lo que habrá que calcularlo y ajustar la diferencia en más o menos según corresponda de la comparación correspondiente.

Como luego veremos el nuevo cambio introducido al PLAN DE CONTABILIDAD UNIFORME DE INAC que se ajusta a las NICS y para el cual fueron consultadas las plantas frigoríficas y contratada la consultora KPMG, hace que en el futuro estos ajustes fiscales sean menores, por ejemplo se aplicará el criterio de FIFO para el costeo, entradas y salidas y existencia final de Bienes de Cambio.

***PRINCIPALES CAMBIOS PARA LA APLICACIÓN DE NORMAS
CONTABLES ADECUADAS FORMULADOS POR INAC.
(#09/172 del 21 de Diciembre de 2009)***

En general la estructura de costos es similar a la anterior pero se persigue cumplir con las NICS Y NIIFS vigentes lo cual hace que algunos ajustes fiscales cambien o desaparezcan al no ser más necesarios porque coinciden conceptos del nuevo sistema de costos y la reglamentación fiscal.

- 1) De acuerdo a la NIC 1 se presentan los Estados Contables según lo establecido por el decreto 103/91.
- 2) Se contempla la NIC 29 estados contables comparados.
- 3) De acuerdo a NIC 21 los Estados Contables deben ser medidos en moneda funcional, en casi todas la Plantas Frigoríficas al comprar los ganados y tener una fuerte incidencia en las ventas las exportaciones, la moneda funcional para la confección de los mismos debe ser el dólar norteamericano.
- 4) Las diferencias de cambio se miden en moneda funcional y se reconocen directamente en el patrimonio, por lo que al hacer la conversión a \$ uruguayos hay que estudiar en cada caso su comportamiento en relación a las normas fiscales.
- 5) Se aplica para el ordenamiento de las salidas de mercadería el criterio FIFO (First in First out) admitido fiscalmente por lo cual no se deberá más ajustar el costo al desaparecer la revaluación de existencias y quedar el stock final a costo o valor neto realizable, no generándose diferencia en el activo a efectos de IRAE ni el IPAT. Recordemos que las existencias eran costeadas al Precio de Venta Neto promedio del trimestre con un stock inicial del trimestre revaluado según costo del trimestre anterior distorsionando el costo histórico y en consecuencia no admitido fiscalmente.
- 6) Debido a lo anterior no se deberán realizar ajustes por revaluaciones de bienes de cambio y no se distorcionará el activo computable por concepto de bienes de cambio en el Impuesto al Patrimonio.

- 7) No se deberá efectuar ajuste por financiamiento y entonces el ajuste por inflación deberá efectuarse directamente en la Declaración Jurada Fiscal.

Estos serán los principales cambios a tener en cuenta cuando se confeccione la próxima Declaración Jurada por ejercicio a finalizar el 30 de setiembre de 2010.

Promoción de inversiones

Para promocionar las inversiones, hay tres incentivos que apuntan a la inversión productiva y son relevantes en la rama que estudiamos.

Los regímenes son:

- 1- El **Artículo 53°**, refiere a la exoneración por inversiones, que está comprendida en el propio IRAE.
- 2- Regímenes de Canalización del Ahorro, el mismo se encuentra dentro de la ley de promoción de inversiones (Ley N° 16.906).
- 3- El Decreto 455/007 del año 2007, que también se basa en los beneficios previstos en la ley de promoción de inversiones.

Estos regímenes en algunos casos son acumulativos y en otros excluyentes. En el caso de Canalización del ahorro el mismo se puede acumular con el régimen de inversiones. Es decir se pueden tomar los beneficios para los mismos bienes. En cambio si se opta por el régimen del Decreto 455/007 este régimen es excluyente. Es decir no se puede utilizar ninguno de los otros dos regímenes para los bienes comprendidos en los beneficios de dicho decreto.

Además el tercer régimen se diferencia de los dos anteriores en que en los dos primeros se exige que la empresa capitalice utilidades creando reservas contables o utilizando reservas ya existentes. O sea que la idea de los dos primeros exceptuando la canalización del ahorro externo, sería financiarse con fondos de la propia empresa que en vez de distribuir retiene y utiliza esos fondos para financiar el proyecto.

En tanto que el Decreto. 455/007 no exige que se capitalicen utilidades, sino que los fondos pueden provenir de fuera de la empresa. También una diferencia muy importante de este tercer régimen con los otros dos es que mientras que en los dos primeros el monto que se exonera es una deducción de la renta neta en el Dec.455/007 la deducción no es de la renta sino del impuesto. Es decir que en vez de deducir por ejemplo el 100% de la renta neta se deduce el 100% del impuesto. Por esto es que este régimen es mucho más beneficioso y utilizado a menudo por los frigoríficos.

Por ejemplo, la resolución número 72670/08 que exponemos en los anexos.

Desarrollaremos brevemente los tres regímenes antes mencionados en su respectivo orden:

Exoneración por inversiones

Este beneficio fue creado por la Ley N° 15.903 del año 1987, el mismo se encuentra recogido en el Artículo 53° del Título 4- T.O.96 y en el Dec. 150/07 por los Artículos 114° al 121°.

Este mecanismo no requiere Resolución del Poder Ejecutivo como veremos que sucede en la Canalización del ahorro y los beneficios previstos por el Decreto 455/007. No es necesaria la presentación del proyecto, con realizar determinado tipo de inversiones ya opera el mecanismo. A grandes rasgos este régimen permite exonerar hasta un máximo del 40% de las inversiones en determinados tipos de bienes muebles y hasta un 20% en para determinadas construcciones de bienes inmuebles.

Vemos que en este régimen la restricción está dada por el tipo de bienes no por un sector, es decir que cualquier empresa de cualquier sector que adquiera estos bienes puede acceder a esta exoneración, y tampoco tiene que utilizar los bienes en su proceso productivo, puede por ejemplo si lo desea arrendarlos e igualmente gozaran de este beneficio dado que la reglamentación no especifica nada a este respecto.

En caso de los bienes muebles, se exonera el 40% del costo de la inversión, siempre que los bienes adquiridos sean algunos de los mencionados en el Artículo 53 T4, como ser:

“ A) Máquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de las financieras y de arrendamiento de inmuebles.

B) Maquinarias agrícolas.

C) Mejoras fijas en el sector agropecuario. El Poder Ejecutivo establecerá la nómina al respecto.

D) Vehículos utilitarios. El Poder Ejecutivo determinará qué se entenderá por tales.

G) Equipos necesarios para el procesamiento electrónico de datos y para las comunicaciones.

H) Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva, en tanto no se encuentren incluidos en los literales anteriores. El Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Agencia Nacional de la Innovación, determinará la nómina de bienes incluidos en el presente literal.”

Para el caso del frigorífico la exoneración recae generalmente por los bienes mencionados en el literal A, D, G y H.

Por otra parte el Decreto 150/07 reglamenta algunas circunstancias especiales. En tal sentido se establece que la exoneración no podrá superar el 40% de las rentas netas del ejercicio una vez deducidas las exoneraciones por otras disposiciones.

Con relación a los vehículos utilitarios la reglamentación establece:

“d) Vehículos utilitarios. A los efectos de este literal se entenderán por tales: las chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques, zorras y ómnibus para el transporte de pasajeros.”

Para el caso de la construcción de inmuebles se entiende por ampliación, este concepto esta dado en el Decreto Reglamentario, en su **Artículo 117°**.

Artículo 117°.- *“Ampliación de edificios.- El concepto de ampliación de edificios implica una mayor área construida.”*

Como vemos debe haber ser una ampliación física del área, un cambio en la estructura del edificio que provoque un mayor espacio físico.

La inversión implica la adquisición y la misma debe darse mediante compraventa o permuta. De no darse de esta forma no califica para esta exoneración.

También el Artículo 115 del Decreto reglamentario habla del momento en que la adquisición es verificada. Vemos que se ratifica un criterio, ya que esta se da en el momento de la tradición, en el momento de la adquisición del bien por parte del frigorífico, ya sea en forma real o ficta. Ejemplo de la primer forma en caso de un bien mueble adquirido en plaza, es la fecha del remito, en caso de adquisición ficta, un ejemplo sería el de bienes muebles importados en cuyo caso la fecha sería la del conocimiento de embarque.

Para los bienes inmuebles es distinto, ya que es según el avance de la obra, no cuando la misma se termina.

La acumulación de los avances de obra me da el costo hasta el cierre del ejercicio. El 20 % del avance de obras es lo que puede exonerar en este ejercicio.

Entonces observamos que mientras en el caso de los bienes muebles es instantáneo en los inmuebles es acumulativo el momento para tomar la exoneración, según el grado de avance de la obra.

Otro de los requisitos para poder hacer uso de esta exoneración es el establecido en el **Artículo 53° del Título 4**, el cual se plantea que: *“..Las rentas exoneradas por este artículo no podrán ser distribuidas y deberán ser llevadas a una reserva cuyo único destino ulterior será la capitalización..”*

Debe realizarse una Reserva por el monto exonerado. En cuanto a esta reserva esta norma es más flexible que la del IRIC, ya que en el caso del IRAE las reservas no tienen porque ser construidas con las utilidades del propio ejercicio como sí sucedía en el caso anterior. Esto es una gran ventaja ya que en el IRIC si no tenía utilidades en el ejercicio o no quería reservar perdía la exoneración en forma definitiva.

En cambio en el IRAE vemos en el DEC. 150/07, **Artículo 120°**:

Artículo 120°.- Reserva.-“ El monto de las rentas exoneradas no podrá ser distribuido debiéndose acreditar a una reserva que se denominará "Reservas por exoneración por Inversiones". Dicha reserva deberá ser creada o incrementada con las utilidades contables del ejercicio; en caso de

no ser éstas suficientes podrán utilizarse otras reservas o los resultados acumulados...”

Observamos aquí que no se limita al uso de las utilidades del ejercicio, ya que puedo utilizar tanto reservas libres como resultados de ejercicios anteriores.

Por otra parte el Artículo continua diciendo: *“..Si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del ejercicio fueran inferiores al monto exoneradle, la diferencia podrá ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes..”*

Vemos entonces que si no llegamos al monto a exonerar tenemos la oportunidad de utilizar el monto no aprovechado en los dos ejercicios subsiguientes, nuevamente esto es siempre que se den todas las condiciones de la norma.

“..El único destino de las reservas mencionadas será la capitalización. El órgano competente deberá resolver dentro de los 120 (ciento veinte) días siguientes al cierre del ejercicio la creación o ampliación de las reservas mencionadas...”

El plazo debe respetarse, ya que según la opinión de la administración fiscal emitida en diferentes consultas, en caso de no cumplirse se perdería la exoneración.

Canalización del ahorro

La canalización del ahorro surge a partir de la ley 16906 de inversiones del 7 de enero de 1998. Esta ley permite dar incentivos a las empresas que hagan proyectos de interés nacional. Básicamente la ley era de inversiones de carácter industrial, el Poder Ejecutivo le concedió el beneficio del ahorro interno u auto canalización del ahorro. Esto es para fomentar que la empresa reinvierta el ahorro en ella misma. Sí lo hace podrá deducir la totalidad de lo invertido en este ejercicio, pero deberá devolver la mitad de esta deducción con un plazo de 5 ejercicios subsiguientes.

En este régimen, tanto en la canalización del ahorro interno como el externo se requiere la presentación de un proyecto de inversión por parte del

contribuyente, siguiendo pautas que establece la comisión asesora. Más allá de las pautas especiales que se puedan establecer se establecen los objetivos, el financiamiento y el cronograma de trabajo. Sobre esta base el proyecto es revisado por la comisión asesora que evalúa si el mismo cumple las pautas establecidas en la ley de promoción de inversiones.

Algunas de las pautas que se consideran beneficiosas para la economía, las cuales figuran en esta ley que es la 14178 son por ejemplo: absorción de mano de obra, incremento de la mano de obra para el empleo, aumento de las exportaciones, descentralización productiva, empresas que apuntan a la innovación tecnológica, entre otras. Los frigoríficos importantes en su mayoría emprenden proyectos con estas características debido a su tamaño y a la magnitud de sus exportaciones.

En el **Artículo 61°** de este Capítulo- Auto- canalización del ahorro- se autoriza al Poder Ejecutivo a dicha exoneración para aquellas empresas que tengan la forma jurídica de sociedad por acciones. Y pone como condición para dicha exoneración que la sociedad resuelva la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones, en un plazo máximo que no exceda la presentación de la declaración jurada. Y especifica que la capitalización no podrá hacerse de la reserva legal.

La resolución del Poder Ejecutivo establece un periodo en el que puede accederse a esta exoneración. El mismo actualmente es de tres ejercicios, durante los cuales el contribuyente puede aprovechar la exoneración. Si no lo hace durante estos tres ejercicios pierde el monto.

Este plazo lo encontramos en el **Artículo 129°** del Dec. 150 de 2007 Capítulo 6 Sección tercera que determina este periodo de tres ejercicios.

En el **Artículo 128°** de la misma sección regula la forma en que se determinará el monto de la exoneración año a año.

Artículo 128°- Exoneración por Canalización: *“La exoneración acordada por el artículo 61° del Título que se reglamenta podrá ser computada en el ejercicio en que se realice la inversión o en los comprendidos en la resolución respectiva...”*

Esto refiriendo al periodo de los tres ejercicios sucesivos durante los cuales el contribuyente puede aprovechar la exoneración.

Además como ya habíamos anticipado en este artículo se especifica que es un requisito que el contribuyente realice capitalizaciones, es decir que se

requiere que el contribuyente destine reservas que tiene en su balance o utilidades acumuladas para su capitalización.

Inciso segundo **Artículo 128°**, *“...Conjuntamente con la respectiva declaración jurada deberá presentarse un anexo en el que se detalle la autoridad social que resolvió la capitalización de reservas o distribución de dividendos en acciones, fecha de la respectiva resolución y denominación de las reservas que se capitalicen..”*

Como vemos en el inciso anteriormente referido debemos presentar acompañando a la declaración jurada un anexo con el contenido que se cita y también vemos que se dan dos posibles formas de llevar a cabo la capitalización. A través de la capitalización de reservas o de utilidades acumuladas que no han sido afectadas disponiendo que las mismas pasen a formar parte del capital integrado a través de la distribución de dividendos en acciones.

Inciso tercero **Artículo 128°**, *“...La fecha de la resolución dará derecho a deducir la exoneración en el ejercicio en que fue tomada, en los siguientes o en el anterior si la resolución fue tomada antes del vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada..”*

La resolución a la que refiere es la del órgano competente, es decir en el caso de una Sociedad Anónima será la Asamblea de accionistas. También vemos que el plazo máximo para que la Asamblea se reúna y decida la capitalización es antes de la presentación de la declaración jurada, ya que si se resuelve después desaparece la posibilidad de tomar la exoneración en el ejercicio y va a poder tomarse recién en los ejercicios siguientes.

Inciso cuarto **Artículo 128°**, *“...La exoneración estará limitada para el importe menor entre el establecido en la resolución que acordó la exoneración, el monto nominal de las acciones emitidas y el costo de la inversión. Cuando el monto exonerado en la resolución estuviera fijado en moneda extranjera, la conversión para calcular el monto exonerado se realizará en base a la cotización al tipo comprador billete del mercado interbancario el día anterior a la resolución de la autoridad competente incrementando el capital..”*

En el inciso precedente el decreto establece 3 topes y fija la exoneración en el menor de ellos.

Tenemos que en el primer tope se habla de el monto establecido en la resolución, al referirse a la misma se trata de la resolución de la Asamblea de accionistas, la cual resuelve el monto considerando las reservas libres disponibles o las utilidades sin distribuir con que se cuenta. La exoneración no podrá ser mayor al monto de la capitalización dispuesto en dicha Asamblea.

En el segundo tope refiere a la resolución que tomo el Poder Ejecutivo a través de la cual se aprobó la exoneración en función del informe presentado por la Comisión de Aplicación que establece un monto máximo para la misma.

Por último el tercer tope es el costo de la inversión, hay que ver lo realmente invertido por la empresa en el ejercicio y cuál es el avance del proyecto.

Entrando en el Beneficio de la exoneración del cual hicimos una breve mención al comenzar el tema, el mismo se establece en el Art. 130 del decreto.

“Artículo 130- Auto canalización del ahorro. Beneficio.- El beneficio a que refiere el artículo anterior, comprenderá:

a) La exoneración de la renta neta fiscal del ejercicio en que se realiza la inversión, o de los comprendidos en la resolución respectiva por un monto equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la inversión efectivamente realizada que se financie con fondos propios o utilidades generadas por la ejecución del proyecto, siempre que dichos aportes patrimoniales se materialicen mediante la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 61º y siguientes del Título que se reglamenta..”

Como podemos ver el artículo condiciona el monto máximo de la exoneración al financiamiento del proyecto con capital propio. Es decir que partimos de un monto que no tiene porque ser igual al 100% de la inversión sino a la parte de la inversión financiada por fondos propios. Y a esta parte es a la que aplicamos la exoneración que consiste en tomamos el 50% de dicho monto que es el que realmente se exonera y el otro 50% se difiere.

Seguendo con el Art. 130 lit. b nos dice:

“..b) El diferimiento de la imputación de la renta neta fiscal no exonerada en virtud de lo dispuesto en el literal anterior, por un monto equivalente al restante 50% (cincuenta por ciento) de la inversión financiada de acuerdo al mecanismo de aumento patrimonial previsto en dicho literal.

La renta diferida a que refiere el inciso anterior, se imputará en el quinto ejercicio siguiente a aquel en el que se ejecute la inversión.”

Como vemos el 50% de la inversión que se difiere se debe pagar en los 5 ejercicios subsiguientes. Entonces el contribuyente podrá deducir en el ejercicio el 100% de la inversión hecha con capital propio pero deberá sumar el 50% de este monto cinco ejercicios después.

En este tipo de canalización del ahorro interno la ley 18083 pone como condición en su Art. 64 que no se podrá hacer rescate de acciones en un periodo de cinco años.

También esta ley en su **Artículo 62°** establece los requisitos que debe tener la resolución del Poder Ejecutivo.

El literal C está pensado debido a que muchas veces las empresas, más en la rama que estamos estudiando en el momento en que se presentan no disponen de capital autorizado suficiente. Entonces capitalizan, pero no pueden utilizar el rubro Capital Integrado sino que deben utilizar una cuenta a capitalizar es por esto que la norma da un plazo para regularizar la situación. Además queda claro lo que ya habíamos mencionado que para acceder a este beneficio la empresa debe ser una Sociedad Anónima requisito que también como ya mencionamos cumplen la mayoría de los frigoríficos.

La otra forma de canalización es la Canalización del Ahorro Externo:

Este régimen está regulado en el Art. 58 y siguientes del Título 4.

Inciso 1 **Artículo 58°.-** Beneficios.- *“El Poder Ejecutivo podrá establecer que las personas físicas o jurídicas que efectúen aportes documentados en*

acciones nominativas por empresas comprendidas en el Dec-Ley No. 14.178, de 28 de marzo de 1974, puedan deducir para la liquidación de este impuesto, el monto de lo invertido antes del plazo de presentación de la respectiva declaración jurada. En caso de enajenarse dichas acciones antes de los tres años de adquiridas, deberá reliquidarse el impuesto correspondiente abonándose la diferencia resultante. El Poder Ejecutivo fijará el plazo durante el cual se otorga el beneficio de canalización de ahorro y el monto máximo de la integración de capital, generadora de la exoneración del impuesto a la renta..”

La exoneración es para empresas que invierten en otras empresas que están realizando un proyecto declarado de interés nacional.

Este Artículo establece un plazo máximo en el tiempo al igual que sucede con la canalización del ahorro interno caso en el cual la Asamblea tiene plazo para resolver la capitalización hasta el vencimiento de la declaración jurada, en este caso se establece el mismo plazo pero ahora dicho plazo refiere a la realización de la inversión en acciones en la sociedad que llevara adelante el proyecto de inversión. Es decir que la sociedad que realizara dicha inversión tendrá tiempo para hacerla hasta el vencimiento de su declaración.

También el Artículo pone como condición que esas acciones no podrán venderse en los tres años siguientes al que son adquiridas. Si se venden deberá reliquidarse y devolverse la exoneración.

La resolución da también un máximo de acciones emitidas por la sociedad que realizo el proyecto que pueden ser adquiridas por terceros.

Como puede suceder que las acciones no estén disponibles para la sociedad en la que se invertirá porque la misma no tiene capital autorizado suficiente, el Decreto reglamentario ofrece alternativas. El **Artículo 127°** del decreto reitera la ley:

***Artículo 127°.-** Canalización del ahorro, “Los contribuyentes podrán computar como rentas exentas de las mencionadas en el artículo 58° del Título que se reglamenta, los montos invertidos en empresas declaradas de interés nacional, para lo cual dispondrán del mismo plazo que el establecido para la presentación de la declaración jurada.*

La inversión deberá ser documentada mediante:

- 1. Acciones nominativas, esta es otra restricción, ya que se debe poder controlar que las acciones adquiridas son de una sociedad promovible. Por esto las acciones no pueden ser al portador.*
- 2. Certificados provisorios de integración de capital, es decir, que la sociedad puede emitir certificados provisorios a fecha del vencimiento si aun no tiene acciones disponibles.*
- 3. Constancias de aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones. En este caso la Asamblea de Accionistas deberá tratar la ampliación de capital en un plazo máximo de ciento veinte días siguientes al primer aporte.”*

Después el Art. establece plazos para el canje de certificados provisorios en el ejercicio siguiente y algunos requisitos particulares más.

Régimen del Decreto 455/007

En la presente exposición haremos una breve evaluación del impacto generado por el Decreto 455/007 (complementario de la ley de Promoción de Inversiones N° 16.906) en la Industria Frigorífica que debe realizar continuamente inversiones para poder seguir funcionando tanto en el mercado local como en el externo porque es bien sabido los cambios que se vienen operando en el mundo con relación a la sanidad y calidad exigida a la carne; y; en consecuencia tenemos reglamentaciones cada vez más exigentes que obligan a efectuar distintas inversiones como ser:

- Sistema de Cajas Negras.
- Aguas Residuales Controladas por DINAMA.
- Trazabilidad en los distintos cortes.
- Distintos controles de calidad (EJ. ISO 22000), etc.

El mencionado decreto propone y lleva a la práctica un eficiente proceso de exoneración de impuestos a través de un esquema de valoración de proyectos y el manejo de plazos concretos ante la Comisión de Aplicación del cual haremos una breve reseña del Decreto aludido y las diferencias de las

exoneraciones de acuerdo a la reglamentación anterior al mismo y que aún están vigentes en la actualidad.

Alcance General de los Estímulos

La ley que reglamenta este decreto (455/007) es la 16.906 donde se establece que aquellos beneficiarios potenciales previstos por la misma (donde pueden haber las plantas frigoríficas) deberán presentar la solicitud de beneficios correspondiente a través de la Oficina de atención al Inversor a la COMAP como ya mencionamos en el análisis de la canalización del ahorro.

Las franquicias previstas alcanzan a los siguientes bienes:

- Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo
- Equipos de procesamiento de datos
- Mejoras fijas (excluidas las de la casa habitación)
- Bienes inmateriales (marcas, patentes, concesiones etc.) a criterio del Poder Ejecutivo.

Beneficios Promovidos

Originalmente la ley 16.906 definió la política de estímulos del orden general de inversiones en su artículo 8vo. Dando amplias facultades al Poder Ejecutivo para otorgarlos ellos son:

- a) Impuesto al Patrimonio – exoneración del mismo sobre los bienes de activo fijo por el plazo de su vida útil.
- b) Exoneración del IVA e IMESI correspondiente a la importación de bienes aplicados al proyecto si es que éstos no son competitivos con la industria nacional.
- c) Depreciación acelerada para bienes definidos en la ley artículo 7mo.
- d) Se facultaba al P.E. A disminuir hasta 3% los aportes patronales a la Seguridad Social en la industria manufacturera (en este caso la Industria Frigorífica).
- e) Da el beneficio de canalización y autocanalización del ahorro.

Nuevo Régimen de Promoción

El decreto 455/07 establece un esquema de segmentación de los proyectos de inversión en función de la magnitud que estos tengan y un sistema de valoración de los aspectos que el mismo priorice como aportes para el país y la comunidad. Adicionalmente racionaliza los trámites de solicitud de las exoneraciones estableciendo plazos perentorios para el pronunciamiento de la COMAP.

¿Quiénes pueden acceder al beneficio?

Podrán acceder todas aquellas empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el P.E. Pudiendo éste declarar promocional a un sector de la actividad específico.

Quien actuará asesorando al P.E. Es la Comisión de Aplicación (COMAP) a los efectos del otorgamiento de las franquicias previstas en la reglamentación que se reglamenta.

En cuanto a los criterios bajo los cuales se estipula la asignación de beneficios, la COMAP ha dictado instructivos y normas para ponderar adecuadamente el cumplimiento de objetivos y clasifica los proyectos según su cuantía económica y luego ha definido una matriz de indicadores para cada tipo de proyecto los cuales deben establecerse según cada uno:

CLASIFICACION DE PROYECTOS PROMOVIDOS (en Unidades Indexadas)

Pequeños	hasta	3.500.000
Medianos Tramo 1	3.500.000	a 14.000.000
Medianos Tramo 2	14.000.000	a 70.000.000
Grandes Tramo1	70.000.000	a 140.000.000
Grandes Tramo 2	140.000.000	a 500.000.000
Grandes Tramo 3	500.000.000	a 7.000.000.000

En la industria frigorífica los proyectos en general son Medianos o Grandes.

Con relación a los procedimientos y plazos, la COMAP dispone de los siguientes plazos a efectos de pronunciarse sobre cada proyecto una vez que éste es presentado en la Oficina de Atención:

-A) para el caso de proyectos pequeños: 30 días

-B) para el caso de proyectos medianos: 45 días

-C) para el caso de proyectos grandes 60: días

Vencidos los plazos indicados anteriormente, los proyectos serán aprobados fictamente por lo que se le asignarán los beneficios establecidos en el instructivo para el proyecto objeto de análisis.

Se busca dotar de mayor agilidad al instrumento que se reglamenta.

Seguimiento y Re-categorización

Se deberá presentar a la COMAP en un plazo no mayor a cuatro meses de cerrado el ejercicio económico de la sociedad, sus estados contables según normas requeridas por la Dirección General Impositiva para las distintas categorías (Grandes Contribuyentes, CEDE, no CEDE). Además se acompañará con una Declaración Jurada donde se incluya toda la información complementaria para el análisis del cumplimiento de los indicadores utilizados para la consecución de los beneficios en el proyecto (medianos y grandes).

Es importante resaltar que si se constata incumplimiento de las obligaciones asumidas ya sea en la ejecución como en la operación del proyecto, se procederá a la re-liquidación de los tributos exonerados. No obstante existen márgenes de tolerancia máximos respecto de la obtención de puntajes proyectados del orden del 30, 40 y 50% según se trate de proyectos pequeños, medianos o grandes. Estas dos últimas categorías son las que suelen encontrarse en los proyectos de las empresas cuyo giro es la Industria Frigorífica.

Exoneración de Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta exonerado no podría ser mayor a los siguientes porcentajes dependiendo de la clasificación del proyecto, calculados sobre el monto efectivamente invertido:

PROYECTOS PROMOVIDOS: EXONERACION COMO PORCENTAJE DE LA RENTA NETA FISCAL ART. 15 DEL DECRETO 455/007 Y PLAZOS MAXIMOS PARA APLICAR LA EXONERACION SEGUN CATEGORIA

Pequeños	60%	5 Años
Medianos Tramo 1	70%	15 Años
Medianos Tramo 2	80%	20 Años
Grandes Tramo1	90%	25 Años
Grandes Tramo 2	90%	25 Años
Grandes Tramo 3	100%	25 Años

Los plazos se computarán a partir del ejercicio en que se obtenga efectivamente Renta Fiscal, para lo cual no debe haber transcurrido cuatro años desde la declaratoria de promoción. De lo contrario el plazo máximo se incrementará en cuatro años (cinco para los usuarios de industrias como en el caso de los frigoríficos) y se computará desde la fecha de dictada la Resolución por el Poder Ejecutivo.

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

En el siguiente cuadro exponemos una aplicación práctica de la resolución numero 72743/08 (ver anexos).

CUADRO DE EXONERACION DE IRAE POR PROYECTO DE INVERSION							
APROBADO POR EL P.E. (MINISTERIO DE INDUSTRIA, ENERGIA Y MINERIA Y MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS)							
EXONERACION UNID. INDEX 1.314.000 (TOPE) EQUIVALENTE AL 54% DE LA INVERSION ELEGIBLE SEGÚN PROYECTO PRESENTADO A COMAP							
PLAZO DE EXONERACION: 3 AÑOS							
MAQUINAS Y ACCESORIOS INCORPORADOS EN EL PRIMER EJERCICIO							UI 31/08/2009
FECHA DE ADQUISICION	PROVEEDOR	ITEM	PRODUCTO	PRECIO \$	UI	UI	1,9681 A EXONERAR
01/03/2009	CFS	1	ENVASADORA DE VACIO	2.719.200,00	1,91	1.422.877,00	2.800.364,22
09/03/2009	XCEL	2	TANQUE DE FLOTACION	482.320,00	1,91	252.180,00	496.315,46
30/09/2008	MIMASA	3	HELVAC AUTOMATICA	470.240,00	1,86	253.280,00	498.480,37
14/11/2008	CREMINOX	4	MOLDE BARRIL	249.300,00	1,87	133.112,00	261.977,73
18/12/2008	CORIN SA	5	TRANSPORTADOR DE PALLETS	8.000,00	1,87	4.282,00	8.427,40
30/09/2008	SUPERVAC	6	BOMBA DE VACIO	69.064,00	1,86	37.199,00	73.211,35
				\$U			\$U
INVERSION EFECTIVA REALIZADA				3.998.124,00		2.102.930,00	4.138.776,53
MONTO EXONERABLE IRAE (54% DE LO INVERTIDO)							2.234.939,33
					\$U		\$U
TOPE EXONERACION SEGÚN COMAP					1.314.000,00		2.586.083,40
TOPE DECRETO 455/2007 90% SOBRE RENTA NETA FISCAL					\$U	14.388.580,00	
ARTICULO 16					\$U	12.949.722,00	
IMPUESTO SOBRE 90 % RENTA NETA (25% TASA DE IRAE)							3.237.430,50
<p>EL MONTO EXONERABLE ES EL MENOR DE LOS TOPES SIEMPRE Y CUANDO EL IRAE RESULTANTE DE LA D.J. SEA MAYOR QUE EL MONTO EXONERABLE, DE LO CONTRARIO SE PAGARA EL 10% DEL IMPUESTO RESULTANTE COMO MINIMO DEL MISMO, Y EL SALDO DE LOS 2.234.939.33 SE UTILIZARA PARA DEDUCIR EL IMPUESTO, HASTA EN TRES DE LOS EJERCICIOS FUTUROS.</p>							

No desarrollamos el trabajo para los pequeños inversores ya que por ejemplo una maquina CRIOVAC peladora de huesos (usada para el desosado) cuesta alrededor de 250.000 € por lo cual es casi imposible que se aplique una inversión menor a dicho monto en un frigorífico que tiene un mínimo de matanza elevado para que el negocio sea rentable. No obstante, igual podrían calificarse proyectos grandes como pequeños a opción del inversor, pero teniendo un tope en el beneficio del 60%, que si se presentaran como grandes tienen una expectativa de exonerarse por un monto mayor, hasta un 100% lo cual da una diferencia apreciable en cuanto al beneficio a obtener.

NIC 12- Impuestos a las Ganancias

Algunos Conceptos:

Impuesto a la renta: comprende tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido sobre los resultados del periodo.

Impuesto Corriente: es el impuesto que se debe pagar efectivamente sobre los resultados el monto imponible de las ganancias del ejercicio.

Impuesto Diferido: se determina partiendo de las diferencias temporarias entre los importes contables de activos y pasivo y los importes utilizados para fines fiscales. El importe del impuesto diferido calculado se basa en la forma en que se espera realizar o liquidar los importes contables de activos y pasivo.

Principales Cambios que trae la aplicación de esta NIC:

Al aplicar esta NIC deberán determinarse al cierre del ejercicio económico los activos y pasivos por impuesto diferido, reconociendo por el neto de estos conceptos un derecho u obligación según corresponda.

Para la determinación de los activos y pasivos por este concepto deberá realizar un análisis de las diferencias entre los criterios contables y los fiscales.

Las diferencias temporales son las que desaparecerán en los próximos ejercicios, esto sucede ya que los criterios contable y fiscal convergen en el mismo resultado al pasar determinado tiempo. Ejemplo: Amortización

Las diferencias permanentes son las que no serán eliminadas en los próximos ejercicios, y por ende no generan activos y pasivos por concepto de Impuesto Diferido.

Las diferencias pueden también generar situaciones en las que se reconocerá un activo o pasivo por este concepto:

Habrá que reconocer un activo por impuesto diferido si la diferencia entre el valor contable y fiscal origina una pérdida fiscal futura.

Se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido, cuando la diferencia entre valor contable y fiscal origina ganancia fiscal futura.

IMPUESTO AL PATRIMONIO

ANTECEDENTES:

Consideraciones Previas:

La Imposición al Capital intenta medir la capacidad contributiva de las personas y empresas no en base a su situación financiera, sino que parte de una situación económica. Se fija en el patrimonio que poseen y no en la riqueza generada por ellas como sucede con el IRAE.

Puede ser un impuesto permanente u ocasional, y puede gravar tanto la transmisión (ya sea a título oneroso como gratuito) como la tenencia.

Este impuesto fue creado en los 60' con la intención de que se aplicara por única vez, esto sucede muchas veces en periodos de recesión suelen aplicarse este tipo de gravámenes en forma ocasional, pero luego empezó a prorrogarse convirtiéndose en un impuesto permanente.

También es un impuesto que ocurre en un momento, es decir está basado en el Patrimonio de una persona físico-jurídica en un momento determinado y sobre eso se paga.

Hay argumentos a favor y en contra de este Impuesto. A continuación desarrollamos los más relevantes.

Argumentos a favor:

- La equidad: este impuesto complementa la equidad implícita en el impuesto a la renta.
- Mejor asignación de recursos, esto es porque el capital improductivo es castigado lo cual lleva a la gente a poner a producir su capital.
- Ayuda en la redistribución de la riqueza, distribuyendo hacia los sectores de la sociedad que más lo necesitan.
- Mejora la eficacia administrativa, ya que ayuda el control de otro tipo de imposición como es la imposición a la renta.
- Es una imposición inelástica, lo cual ayuda en los periodos de recesión dado que nuestro Estado de Situación Patrimonial varia muy poco quizá solo un poco el stock, pero toda la maquinaria y la infraestructura en el caso por ejemplo de una empresa siguen igual, lo que hace que su recaudación no disminuya o apenas lo haga.

Efectos Negativos:

- Penaliza la inversión: si puedo elegir entre invertir y consumir esta penalización hace que la inversión sea consumir. Claro que esto es en la teoría en los impuestos al capital en general, en la práctica en el caso del Impuesto al Patrimonio por ejemplo se exonera a las maquinarias, por esto este defecto teórico no aplica al Impuesto al Patrimonio.
- No es neutral en cuanto al uso de los factores: Castiga la utilización del factor capital favoreciendo en detrimento al factor trabajo.
- Reduce la capacidad de autofinanciamiento: esto es así porque si se contrae un pasivo, el mismo puede deducirse lo que implica un menor Impuesto al Patrimonio, mientras que si se invierte se aumenta el capital aumentando el Impuesto al Patrimonio y por consiguiente perjudicando la autofinanciación.

Situación actual del Impuesto al Patrimonio en nuestro país

Hasta el año 95 este impuesto era básicamente personal, todos los patrimonios que se pudieran verificar se computaban a las personas físicas titulares de estos, exceptuando los casos en que el capital era anónimo o inmobiliario caso en el cual se pagaba en cabeza de la sociedad.

En el año 96 el Impuesto al Patrimonio pasa a ser un impuesto real y a pagar siempre en cabeza de la empresa, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la misma. Pasando a computarse en cabeza de persona física solo cuando es un capital que no puede asignarse a un tipo de explotación.

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO

ASPECTO SUBJETIVO

Contribuyentes: Este impuesto tiene dos formas de liquidación distintas una para personas físicas y otra para personas jurídicas.

Como el caso que estamos estudiando de los Frigoríficos son personas jurídicas, nos remitiremos al análisis solo a estas.

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

B) Quienes estén mencionados en el Art. No. 3 del TIT No. 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley, con excepción de:

1. Los incluidos en el literal E) del Art. No. 52 del TIT No. 4 de este Texto Ordenado, salvo que se encuentren comprendidos en el literal A) del artículo 3º del mismo Título.

2. Los comprendidos en el literal H) del artículo 9º del Título 4 de este

Texto Ordenado.

3. Los que realicen actividades agropecuarias y ejerzan la opción de liquidar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios de acuerdo a lo dispuesto por el Art. No. 6 del TIT No. 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley.”

Este literal b) comprende a los sujetos “mencionados”, no es necesario obtener rentas comprendidas para ser un contribuyente del IP, un ejemplo puede ser una SA que tenga solo un inmueble sin actividad, no obtiene rentas pero igual debe liquidar IP. Entonces alcanza con estar mencionado en el artículo 3° del Título 4 para ser sujeto pasivo de este impuesto.

Como vimos en el Capítulo de IRAE, los frigoríficos que estamos estudiando se encuentran alcanzados por el IRAE por lo ya expuesto en el referido Capítulo y por ende quedan alcanzados por el Impuesto al Patrimonio.

Responsables:

El **Artículo 1°** Título 14 sigue diciendo: “...II. Las entidades comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas o a las Sociedades Financieras de Inversión que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan en el país por medio de establecimiento permanente..”

Los sujetos pasivos del IRAE o ISAFI, deudores de personas físicas o jurídicas del exterior sin establecimiento permanente. En nuestro caso no es común que esto suceda pero de darse que el frigorífico debiera a una empresa o persona en el exterior debería retenerle este impuesto. Siempre para el IRAE y por consiguiente para IP el activo se encuentra en el domicilio del deudor.

Cuando alguien del exterior hace un préstamo a la empresa también se debería retener, pero debido a que existe una reglamentación por la cual no se considera monto imponible, dicho saldo no se retiene.

Tal es el caso del Art.22 TITULO 14 que establece en su Lit. A “ *Saldo de precios que deriven de importaciones, préstamos y depósitos en moneda extranjera, de personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el exterior*” .

Esto también lo encontramos en el Art. 2 del Dec 600/88, junto con otros casos que no competen a la rama frigorífica por esto no son mencionados en el presente trabajo.

ASPECTO OBJETIVO

El Impuesto al Patrimonio, es un impuesto Neto al Patrimonio ubicado en nuestro país. Hasta 1990 el Patrimonio Neto era igual a Activo menos Pasivo. Después, surgen modificaciones en la forma de cómputo de los pasivos, sobre todo en la forma en que estos son deducidos; lo cual hace que la definición de Patrimonio Neto varíe, y en consecuencia este impuesto pasa a gravar activos y admite la deducción de determinados pasivos.

ASPECTO ESPACIAL

Artículo 7 Titulo14:

“ARTICULO 7.- Determinación del patrimonio.- El patrimonio se determinará por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente de acuerdo a este Título y su reglamentación. El patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.”

El Art. en el inciso 2 nos dice bienes; bienes en la definición del código civil abarca los bienes corporales y los incorporales. Lo que significa que son los bienes y los derechos.

Sigue diciendo que son los bienes colocados, utilizados y situados en la República.

Esto es en cuanto a la territorialidad, vemos en este impuesto que al igual que en el IRAE son fronteras geográficas.

Todo bien situado en el país aunque este en un recinto o en zona franca es pasible de pagar impuesto al patrimonio. Si bien luego hay exoneraciones determinadas.

Entonces si la empresa tiene activos en el exterior, en principio no pagará Impuesto al Patrimonio por ellos aunque dependerá de la estructura de

pasivos con la que se cuente, lo que si es claro que los activos en el exterior no forman parte del activo gravado.

ASPECTO TEMPORAL

Imputación (Art. 42 Título 14 y Art.5 Decretos 600/88): La imputación es la fecha de determinación del patrimonio.

Titulo 14 “ARTICULO 42.- Imputación.- El impuesto se liquidará sobre la base de la situación patrimonial del contribuyente en cada año fiscal. Los sujetos pasivos incluidos en el literal B) del artículo 1º de este Título, que tengan contabilidad suficiente, liquidarán el impuesto correspondiente a dicho patrimonio a la fecha de cierre de su ejercicio económico anual...”

Dec.600/88 “ARTICULO 5.-... Los demás sujetos pasivos determinarán su patrimonio a la fecha de cierre de su ejercicio económico si llevaran contabilidad suficiente...”

Los frigoríficos están incluidos en el literal B) Art. 1º del Titulo 14 y tienen contabilidad suficiente por tanto liquidarán el impuesto al patrimonio a fecha de cierre de su ejercicio económico anual, la misma es el 30 de setiembre de cada año según las normas de INAC que se aplican en forma obligatoria.

Base de Cálculo

Vemos en el Art. 7 citado anteriormente en su inciso 1 nos da una aproximación a la base de cálculo. Define al Patrimonio como la diferencia entre Activo y Pasivo que se ajustara de acuerdo al Título 14 y su reglamentación.

Valuación:

“ARTICULO 15.- El patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, se avaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto...”

Esta es la regla genérica, si estamos frente a una persona jurídica no es necesario que la misma obtenga rentas, por el simple hecho de ser persona jurídica tanto nacional como extranjera va a aplicar normas del IRAE. Por ende los Frigoríficos que son personas jurídicas entran en esta norma general.

Entonces el patrimonio del frigorífico por ser afectado a IRAE se debe valorar por normas de IRAE. Salvo en los casos específicos en que el Título 14 mencione un tratamiento diferente.

En cuanto a los Bienes de Cambio, las existencias estaban revaluados con un mayor valor contable que el fiscal correspondiente esto se soluciona con el nuevo sistema de costos a partir del 30/9/2010 al aplicar la industria FIFO como ordenamiento de salidas. Esto se desarrolló al tratar el IRAE en la Industria Frigorífica.

PASIVO DEDUCIBLE:

Art. 15, inciso 5 del Título 14

“..Sólo se admitirá deducir como pasivo:..”

El Art. dice “Admitirá”, o sea que refiere a pasivos admitidos, en la liquidación del impuesto, por lo tanto primero deberá ajustarse el pasivo de acuerdo a las normas de IRAE, artículo 96 Decreto 150/007, y luego se deberá ajustar a lo establecido en este artículo 15 norma específica de IP.

“..Sólo se admitirá deducir como pasivo:

A) El promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

- 1. Los Bancos públicos y privados.*
- 2. Las Casas Financieras.*
- 3. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Dec-Ley No. 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*
- 4. Las empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.*
- 5. Los fondos de inversión cerrados de crédito.*
- 6. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía..”*

En cuanto a lo mencionado en este Artículo cabe destacar que con anterioridad a la reforma tributaria, la ley 16170 dejaba deducir como pasivo las deudas que fueran con bancos y casas financieras siempre que fueran contraídas en el país y computables para la liquidación del IMABA, como se vio que los contribuyentes con el objetivo de reducir el patrimonio fiscal gravado contraían deudas en el último mes anterior a la liquidación del impuesto, en la ley de Rendición de cuentas y ejecución presupuestal número 16462 se estableció que la deducción sería el promedio del ejercicio de saldos deudores a fin de cada mes. Por más que es un mecanismo que resulta criticable ya que desde el punto de vista técnico el IP recoge la situación patrimonial a determinada fecha y esto no sucede en el referido caso.

Esto se mantuvo en la redacción dada por la ley de Reforma Tributaria vigente hoy en día, en la que se deroga el IMABA y se enumeran las entidades con las cuales el contribuyente puede contraer deudas deducibles a los efectos del impuesto.

Literal B) “Las deudas contraídas con Estados, con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, con la Corporación Nacional para el Desarrollo y con instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos..”

Vemos entonces en cuanto a las deudas financieras se distinguen dos clases, la primer clase son las instituciones del país. Si bien como ya comentábamos el IP es un impuesto que alcanza el patrimonio neto a una fecha determinada en este caso para evitar manejo de las deudas el legislador se inclinó por considerar un promedio a los efectos del pasivo admitido.

Y tenemos por otro lado las que son con el exterior, que son básicamente de organismos internacionales de crédito para proyectos a largo plazo. A estos no se les requiere promedio.

Literal C), “... *Las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor..*”

También el Art. hace otra exclusión, la de los precios de importación. Esto es así porque en el Art. 22 se los considera activos exentos. Esto sucede porque la contraparte del activo esta exonerada porque está en el exterior. Entonces el del exterior no paga, por ese activo que tiene en el país y no se deduce el pasivo.

Los saldos de precios de importación si vamos al Art. 203 del 2004 vemos que da la definición y estaría implícito que estos precios abarcarían el exterior y también los exclaves.

El literal C) del inciso 5 Art. 15 Titulo 14 sigue diciendo:

“..Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente de este impuesto, no serán deducibles..”

Esto es así porque si este proveedor no paga por su activo entonces no se puede deducir del pasivo.

Las personas de derecho público que pueden ser proveedores de bienes y servicios del Frigorífico son:

UTE, ANTEL, ANCAP, OSE, que son los cuatro contribuyentes del impuesto. Los entes autónomos y servicios descentralizados que son sujetos pasivos a partir del momento en que lo determina el Poder Ejecutivo.

El Poder Ejecutivo designo sujetos pasivos del IP a UTE, ANTEL, OSE, ANCAP, Administración Nacional de Puertos y los dos Bancos, Hipotecario y República.

Quien no está designado contribuyente del IP es el BSE, motivo por el cual si tenemos una deuda con él la misma no es un pasivo deducible.

Siguiendo en el Art. 15 inciso 5:

Literal D) "... Las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.."

El frigorífico cierra el 30 de setiembre según normas de INAC, al cerrar se deben los impuestos de setiembre y los que corresponden al cierre del ejercicio como ser el IRAE real a pagar, no aplica para el IP real a pagar ya que hay una norma expresa en dicho impuesto que prohíbe su computo como pasivo (Ver análisis que sigue sobre artículo 8).. Estos son deducibles, es decir son pasivo admitido. Pero si se debiera impuestos vencidos los mismos no son admitidos como pasivo fiscal ya que una empresa podría atrasarse en forma voluntaria para aumentar su pasivo y bajar el monto imponible a los efectos del impuesto. Esto también aplica para las personas públicas no estatales, las prestaciones coactivas que se tengan con las mismas no podrán estar vencidas. Así como tampoco pueden deducirse las multas y recargos que corresponden al pago fuera de plazo de los adelantos y prestaciones coactivas.

Los tributos de las prestaciones coactivas no vencidas sí son pasivo admitido.

En el Art. 8 Título 14 encontramos:

"ARTICULO 8.- Prohibición del cómputo de este impuesto.- Este impuesto no se computará como pasivo para la determinación del patrimonio gravado."

En conclusión tenemos una norma que nos dice que los tributos no vencidos se admiten y luego tenemos aquí, una norma específica que dice que este tributo en particular, el IP no es admitido.

Volviendo al Art. 15 Título 14 :

Literal E)

“...E) Las deudas documentadas en debentures u obligaciones, siempre que su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública y que dichos papeles tengan cotización bursátil. Las deudas emitidas a partir de la vigencia de esta ley documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:

- 1. Que tal emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.*
- 2. Que dichos instrumentos tengan cotización bursátil...”*

Esto estaba desde antes de la reforma, luego de la misma se agrega una condición más que es aplicable solamente a las obligaciones que se emitan a partir de la fecha de la reforma tributaria (1º de julio del 2007).

“3. Que el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, una vez contempladas las preferencias admitidas por la reglamentación, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas..”

Entonces si el proceso es suscripción pública pero no el licitatorio, debe adjudicarse a prorrata en los casos en que la demanda supere a la oferta.

El Art. sigue diciendo:

“..Asimismo serán deducibles las deudas documentadas en los instrumentos a que refiere el presente literal, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional (Ley No. 16.774, de 27 de setiembre de 1996)...”

Si la empresa emite este tipo de deudas si son nominativas y sus tenedores organismos estatales o fondos de ahorro provisional es un pasivo que puede deducirse.

A continuación exponemos el esquema del cálculo de Pasivo Computable:

Pasivo Admitido

-Activos exentos

-Activos del exterior

-Bienes no computables

-Bienes excluidos

Pasivo Computable

BENEFICIOS DEL ACTIVO:

Inciso 3 Art.15 Título 14:

“..Los bienes muebles del equipo industrial directamente afectados al ciclo productivo y que se adquirieran con posterioridad al 1º de enero de 1988, se computarán por el 50% (cincuenta por ciento) de su valor fiscal..”

El beneficio se da para los bienes muebles que se encuentren directamente afectados al ciclo productivo.

También habla de equipo industrial, debemos contemplar el concepto de industria que se ve implicado.

Remitiéndonos al Decreto 600 del 88, se agregan datos. A continuación transcribimos el Inciso 1 y 2 del Art. 27 del referido Decreto:

“Artículo 27.- Bienes muebles del equipo industrial.- A los efectos de la deducción prevista por el artículo 439 de la Ley No. 15.903 de 10 de noviembre de 1987, se entenderá por bienes muebles del equipo industrial a

las máquinas, instalaciones, aparatos y sus accesorios en cuanto se destinen a la actividad industrial y se hallen afectados al ciclo productivo.

Se entenderá por empresas industriales las que realicen directamente actividades manufactureras y extractivas...”

Vemos que la industria frigorífica entra en la definición clásica de industria manufacturera que es la contemplada en el Decreto. Es tomar insumos que en el caso del frigorífico es el ganado, y transformarlos adquiriendo un producto distinto al que se adquirió. Esto se da ya que entra el ganado en pie y luego del proceso productivo se obtienen los diferentes cortes de carne vacuna congelada.

El Artículo sigue diciendo:

“El ciclo productivo comprende desde la recepción de la materia prima o la extracción, hasta la entrega del producto manufacturado o extraído, realizado por la empresa industrial...”

Se abarca el ciclo productivo en su totalidad. Es una definición amplia del ciclo productivo, la tendencia en las normas es ir aumentando este ciclo si tomamos normas anteriores como la del 1ro de enero de 1988 notamos esta tendencia ya que cada vez se va ampliando más y se va tomando incluso lo vinculado al empaque, envasado y hasta la conservación del producto.

Entonces la norma nos dice que primero debemos remitirnos al IRAE y valorar los activos según su reglamentación es decir tomando el costo de adquisición revaluado y amortizado y obteniendo de este modo el valor fiscal del activo fijo, luego sí lo que hacemos es aplicar el Artículo anterior a los bienes que verifican las condiciones mencionadas en él. Esto lo hacemos tomando el valor mencionado y aplicando el 50% obteniendo de este modo el valor fiscal IP.

Entonces se parte del activo contable y se hacen los ajustes de valuación que corresponden hasta llegar al valor fiscal.

En este caso no estamos frente a una exoneración sino que es una norma de valuación.

También otros beneficios se concentran en la Ley de Promoción de Inversiones (Ley 16906), del 7 de enero de 1998.

Esta ley está compuesta por dos grandes Capítulos, uno de exoneraciones automáticas y otro de exoneraciones específicas.

Las exoneraciones se dice que son automáticas cuando se establecen en la ley, en su reglamento, y cualquier empresa que las verifique en forma automática aplica los beneficios.

En cuanto a las exoneraciones específicas, las misma habilitan al Poder Ejecutivo a dictar un decreto que otorgue beneficios generales, y además habilitan a las empresas a la presentación de proyectos de inversión que finalicen con la respectiva declaratoria de inversión promovida o de interés nacional en la antigua legislación por parte del Poder Ejecutivo, la cual concede beneficios de todo tipo a la empresa que presentó el proyecto.

La ley es muy amplia y hay beneficios de todo tipo. Los beneficios pueden ser automáticos, generales, o específicos de cada resolución.

Desarrollaremos a continuación algunos artículos de la referida Ley de Promoción de Inversiones:

“Inciso 1, ARTICULO 6.- (Alcance subjetivo). Son beneficiarios de las franquicias establecidas en este Capítulo, los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, del Impuesto a las Rentas Agropecuarias y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuario, que realicen actividades industriales o agropecuarias...”

La Industria Frigorífica al ser contribuyente de IRAE, y realizar actividades industriales quedan contemplados en este Artículo pudiendo acceder a los beneficios de esta ley.

Al ser una norma del año 1998, cuando todavía existía el IRIC. Antes era IRIC e IRA estos dos impuestos se unifican hoy en día en el IRAE, pero también refiere al IMEBA, es decir que no es necesario haber optado por liquidar IRAE en el caso del Agro para verse beneficiado por esta ley.

“ARTICULO 8.- (Beneficios fiscales). Otorganse a los sujetos a que refiere el articulo 6, los siguientes beneficios:

A) Exoneración del Impuesto al Patrimonio de los bienes de activo fijo comprendidos en los literales A) y B) del artículo 7, adquirido a partir de la vigencia de la presente ley. Los referidos bienes se consideraran como activo gravado a los efectos de la deducción de pasivos...”

Los bienes de activo fijo que menciona el Art. remitiendo al Art. 7 son: los del literal A) las maquinarias y los del literal B) equipos para el procesamiento electrónico de datos.

El Art. también aclara que son los adquiridos a partir de la vigencia de esta ley.

También dice que estos bienes se considerarán activo gravado en el momento de la deducción del pasivo.

Es decir que debemos restarlo para llegar al pasivo computable.

Esto es la absorción de pasivos, que aplica tanto a personas físicas como a jurídicas.

Como esto es el caso de una norma de valuación, y no de una exoneración no se absorbe pasivo.

El Decreto reglamentario de esta ley es el 59 del 98, actualizado en el Decreto 150 del 2007 reglamentario del IRAE en sus Artículos 132 y siguientes.

A continuación transcribimos el Inciso 1 literal a) Art.132 del Dec.150:

“ARTICULO 132º.- Decreto No. 59/998 de 4.3.1998.- Alcance subjetivo.- Son beneficiarios de las franquicias establecidas en el Capítulo II de la Ley No. 16.906, de 7 de enero de 1998:

a) Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que realicen actividades industriales, incluidas las manufactureras y extractivas...”

NOTA: TEXTO DADO POR EL Art. No. 1 DEL DECRETO No. 486/008 de 15/10/2008.

LA REDACCION ANTERIOR ESTABLECIA:

“a) Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que realicen actividades manufactureras y extractivas”.

Vemos que quedan alcanzados por el literal precedente los Frigoríficos.

Volviendo a la Ley 16906 vemos que una vez que compramos un bien que verifica las condiciones a partir del 30 de enero de 1998, dicho bien va a estar exonerado por siempre.

TASA del impuesto aplicable a la Industria Frigorífica (Ley 18083, Art. 45, literal D):

La tasa aplicable a las empresas, y por tanto a la Industria Frigorífica es el 1,5% global

ANTICIPO DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO:

Los frigoríficos como el resto de las empresas deberán anticipar mensualmente el 11% del impuesto del año anterior, deduciendo lo correspondiente a Anticipo de ICOSA en los casos de Sociedades Anónimas.

Impuesto al Control de Sociedades Anónimas (ICOSA) (TO 16 Y DEC. 450/002)

“ARTICULO 1.- Las sociedades anónimas estarán gravadas con un impuesto de control, el que se aplicará en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal..”

El ICOSA es un impuesto que deben pagar todas las Sociedades Anónimas, como ya mencionamos en el presente trabajo los Frigoríficos más importantes del país son todas Sociedades Anónimas y por tanto contribuyentes de este impuesto.

TITULO 16 “Artículo 2º.- La base imponible será de 578.428 UI (quinientas setenta y ocho mil cuatrocientos veintiocho unidades indexadas). A tales efectos se tomará la cotización de la unidad indexada al 31 de diciembre del año anterior al acaecimiento del hecho generador.”

Este impuesto se paga sobre un valor, antes este valor era el capital mínimo de las sociedades anónimas. Hoy en día es un valor fijo en unidades indexadas, que asciende a 578428 UI.

*TITULO 16 “Artículo 3º.- Las tasas aplicables serán las siguientes:
a) 1,50% (uno con cincuenta por ciento) para la constitución de la sociedad.
b) 0,75% (cero con setenta y cinco por ciento) para cada cierre del ejercicio.”*

Por constitución se paga el 1,5 de ese valor fijo y luego en cada cierre de ejercicio el 0,75.

DEC. 450/002“**Artículo 9º.- Pagos a cuenta.-** Los contribuyentes comprendidos en el literal b) del artículo 2º deberán efectuar pagos mensuales a cuenta del impuesto. Cada uno de ellos ascenderá al 0,0625% (cero coma cero seiscientos veinticinco por ciento), del capital contractual mínimo vigente al momento de pago...”

Cada mes se anticipa 1/12 del impuesto. Luego este impuesto se imputa al Impuesto al Patrimonio.

TÍTULO 16 “Artículo 4º.- El impuesto correspondiente al cierre del ejercicio fiscal podrá imputarse al Impuesto al Patrimonio de dicho período. Si resultara un excedente por tal concepto, el mismo no dará derecho a devolución.”

Entonces el frigorífico determina el Patrimonio y una vez que lo hizo ve cuanto fue el ICOSA del ejercicio y lo descuenta del Impuesto al Patrimonio. Luego descontará los Anticipos al Patrimonio realizados llegando finalmente al saldo del Patrimonio a pagar.

Sí el ICOSA supera al Patrimonio, la diferencia de más que dé no se devuelve, es decir que en definitiva el ICOSA funciona como un Impuesto al Patrimonio mínimo.

Referente a los Frigoríficos que en su mayoría vimos son sociedades anónimas corresponde mencionar que la Ley 18083 en su Artículo 50 impone un castigo a las sociedades anónimas, al exportador y al capital nominativo en general. Esta norma alcanza a los frigoríficos, por este motivo no puedan abatir con el IRAE.

“ARTICULO 50.- Entidades con capital al portador y entidades no residentes. La exoneración dispuesta por el Art. No. 16 de la Ley No. 17.345, de 31 de mayo de 2001, y el abatimiento establecido en el artículo 47 del TIT No. 14 del Texto Ordenado 1996, no regirán para aquellas entidades que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

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

Este es el caso de los frigoríficos que en general son sociedades anónimas cuyo capital está representado por títulos al portador.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL

ANTECEDENTES

Antes de empezar a desarrollar el tema que nos ocupa, necesitamos desarrollar algunas de las definiciones vistas en el Capítulo 1. En el referido Capítulo definimos tributo como se establece en el Artículo 10 “La prestación pecuniaria que el estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

También habíamos mencionado la existencia de tres clases de tributos; impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En el presente apartado nos centraremos únicamente en las contribuciones especiales

El Código Tributario en su Artículo 13 (Contribución especial).- Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un

beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

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

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

Este Artículo define dos categorías de Contribuciones Especiales; las contribuciones de mejoras o de obras públicas y las contribuciones a la Seguridad Social (C.E.S.S), estas son las que nos interesa analizar a los efectos del presente trabajo a diferencia de los tributos que hemos mencionado hasta ahora ya que los mismos entran en la categoría de impuestos, dado por el Artículo 11. (Impuesto).- Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

Artículo 148.- (Principio de actividad. Hecho generador). Las contribuciones especiales de seguridad social destinadas al Banco de Previsión Social, se generarán por el desarrollo de actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, comprendidas en el ámbito de afiliación del citado Banco.

El hecho generador en este tipo de contribuciones especiales es un beneficio que deriva de una actividad estatal, que en este caso es la cobertura de la seguridad social. Este beneficio económico particular se presenta tanto para el empleado como para el empleador, el mismo es efectivamente, proporcionado al contribuyente a través de actividades estatales tales como: jubilación, cobertura por enfermedad, por desempleo, etc.

Para el patrón el beneficio no es tan directo, se daría a través del mejoramiento de la relación laboral con el trabajador y por evitar futuras contingencias en caso de enfermedad, desempleo, etc.

El hecho generador se configura a través de la materia gravada, o sea la remuneración del trabajador, en el desarrollo de su actividad personal

remunerada incluida en el ámbito de afiliación al BPS y es lo que origina la existencia de la obligación.

MATERIA GRAVADA

Artículo 153.- (Concepto general). A los efectos de las contribuciones especiales de seguridad social recaudadas por el Banco de Previsión Social, constituye materia gravada todo ingreso que, en forma regular y permanente, sea en dinero o en especie, susceptible de apreciación pecuniaria, perciba el trabajador dependiente o no dependiente, en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de afiliación.

Ingreso regular y permanente: en el art 4 del decreto 113 de 1996 encontramos que, se presume que un ingreso es regular y permanente cuando es percibido en no menos de 3 oportunidades a intervalos de similar duración cualquiera sea la causa de la prestación.

El art 26 decreto 526 de 1996 dice que el salario es Materia Gravada (M.G) en la primera oportunidad que se devengue, lo que indica que no es válido el criterio de lo percibido.

Art 154. Concepto de excepción. Establece que cuando la remuneración es en especie, ya sea total o parcialmente o su monto es incierto, el PE deberá determinar los fictos a los efectos de establecer la aportación.

Art 155. BASE FICTA DE CONTRIBUCION. (BFC). En el caso de prestaciones en especie, la aportación deberá realizarse en razón de Base Ficta de Contribución lo que es equivalente a una UR del mes en que se dan los ajustes en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central.

Art 156. Propinas. Son las propinas percibidas por los trabajadores dependientes tiene que ser la tarea principal de la empresa, la deben aportar aquellos trabajadores que las perciben en forma habitual. Por ejemplo mozos. Se grava con 3 BFC a 20 BFC.

En el caso de los empleados de casino aportan el 100 % del valor de la propina. Para el cómputo se tiene en cuenta un mes de trabajo, 25 jornales o 200 hs.

Art 157. VIATICOS. Se gravan los viáticos Forrt Fait 50 % para gastar en el país y 25% para gastar en el exterior. Están exceptuados los gastos de locomoción, alimentos, vivienda o cuando se deba rendir cuentas, escrituración contable o comprobación fehaciente es decir indemnizatorios. Estos son los llamados viáticos al pie de lista.

Art 158 GRATIFICACIONES. Se considera materia gravada las regulares y permanentes. Son de carácter salarial. Es una suma pagada en forma voluntaria por el empleador, como forma de estimular el trabajo cumplido o a cumplirse. Es regular y permanente cuando se percibe más de tres veces.

Art 159. QUEBRANTO DE CAJA. Constituyen MG las percibidas efectivamente por el trabajador.

Art 160. SUBSIDIO POR ACTIVIDAD COMPENSADA. Están gravados los siguientes: enfermedad, maternidad, seguro de paro e incapacidad parcial.

Art 163 APORTES PERSONALES ASUMIDOS POR LA EMPRESA. Constituyen MG los aportes personales que están a cargo de la empresa debido a que su naturaleza es salarial.

Art 164. VIVIENDA. Gravada ya sea en dinero o en especie. Se aporta por 10 BFC.

Art 167. PRESTACIONES EXENTAS. No son MG, ni asignaciones computables las prestaciones siguientes:

Alimentación del trabajador, en los días de trabajo, ya sea en dinero o en especie.

Pago total o parcial de la cuota mutual y/o odontológica. Es otorgada al trabajador, cónyuge, padres, hijos menores de 18 años e incapaces de por vida.

Los seguros de vida o accidentes de trabajo, cuando el empleador es el que asume el pago total o parcial de los mismos.

La ropa de trabajo, herramientas, cuando es otorgada para la realización de su tarea.

En los caso A, B y C no tiene que superar el 20% de las remuneraciones, si es superado debe gravarse el excedente, teniendo presente que en el año 2010 este excedente es gravado sólo por aportes patronales a una tasa de 5% para todo el año 2010, y a partir de enero de 2011 esta tasa será de 7,5%.

Art 168. COOPERATIVAS. Se trata de las actividades que desarrollan los socios, considerados como trabajadores no dependientes.

Tiene que aportarse sobre la remuneración realmente percibida, esto también se aplica para los directores caso en el cual no tiene aporte personal.

Art 169 CONSTRUCCION Y TRANSPORTE, en este caso es aplicado lo específico para su materia.

Art 170. DIRECTORES, ADMINISTRADORES Y SINDICOS DE S.A. aportan por sus remuneraciones realmente percibidas. Dicho aporte no debe ser menor a 30 BFC.

Art 171. EXENCION. A) Cuando no tengan remuneración, pero debe ser probado por certificado notarial o contable.

B) Que estén radicados en el exterior, hecho que debe ser probado.

C) S.A que tengan por destino a casa habitación del inmueble de su propiedad, cuando la misma no tenga otra actividad.

Art 172 a 177. TRABAJADORES NO DEPENDIENTES. Están divididos en dos grupos. Por un lado aquellos que tienen personal y por otro los que no lo tienen. Los trabajadores dependientes que ocupan personal, como sujetos pasivos de la SS son considerados siempre personas físicas. Para estos la base de aportación será una remuneración real o el equivalente al máximo salario abonado por la empresa, el que no debe ser inferior a 15 BFC.

Cuando no tiene personal aportan por una remuneración ficta de 11 BFC hasta 60 BFC, la cual es establecida por ley de acuerdo a una tabla.

El aportador independiente debe optar por una de las tres primeras categorías al ingreso o reingreso, pero si opto por una superior tiene que reingresar a la misma.

Luego de realizar la opción inicial deberá permanecer en la categoría por un plazo mínimo de tres años, luego de los cuales podrá cambiar a la inmediatamente superior. Cuando sea ejercida más de una actividad se deberá aportar por el sueldo mayor.

Las excepciones son los trabajadores rurales y las actividades que carecen de inclusión específica.

CONSIDERACIONES PUNTUALES

AJUSTES SALARIALES PARA TODA LA INDUSTRIA FRIGORIFICA

En referencia a este punto en particular es importante resaltar que son los ajustes salariales para la rama en cuestión vigente a la fecha:

ACTA: En la ciudad de Montevideo, el día 25 de enero de 2010, encontrándose Consejo de Salarios del Grupo No. 2 "INDUSTRIA FRIGORÍFICA", subgrupo 01 "INDUSTRIA FRIGORÍFICA", integrado por: Delegados del Poder Ejecutivo: Dra. Silvana Golino y Dr. Juan Díaz, Delegados Empresariales: Dra. Tatiana Ferreira, Sr. Eduardo Testa , Sr. Daniel Belerati, Dr. Rodrigo Goñi, Delegados de los Trabajadores: Adrián Pérez , Luis Muñoz , Mario Montero , en nombre y representación de la Federación Obrera de la Industria de la Carne y Afines:

HACEN CONSTAR

PRIMERO: Que se procede a fijar el porcentaje de incremento correspondiente al ajuste salarial, en aplicación de lo dispuesto en el Convenio suscripto el día 4 de noviembre de 2008. C A D E 5449.

SEGUNDO: Que en virtud de lo establecido en el referido convenio, el porcentaje de aumento salarial a regir a partir del 1o de enero de 2010, es del 11.28%

TERCERO: Por consiguiente las retribuciones mínimas con carácter nacional para todos los trabajadores del Grupo No. 2 "INDUSTRIA FRIGORÍFICA", subgrupo 01 "INDUSTRIA FRIGORÍFICA", con vigencia desde el 1o de enero de 2010, serán las siguientes:

CATEGORÍAS

A) PRODUCCIÓN - CÁMARAS DE FRÍO - MANTENIMIENTO

	(1)	(2)	(3)
Ofic.Espec.	\$ 49,16 x hora		\$ 65,55 x hora
Oficial "A"	\$ 43,25 x hora	\$ 43,25 x hora	\$ 59,10 x hora
Oficial "B"	\$ 40,78 x hora	\$ 40,78 x hora	\$ 55,97 x hora
Medio Oficial	\$ 38,88 x hora	\$ 39,41 x hora	\$ 51,43 x hora
Peón Práctico	\$ 37,66 x hora	\$ 38,52 x hora	\$ 44,15 x hora
Peón-Aprendiz	\$ 35,73 x hora	\$ 33,65 x hora	\$ 33,65 x hora

(1) - Corresponde a las secciones de: Faena, Menudencias, Mondonguería, Tripería, Cueros, Mangas y corrales, Grasería comestible, Grasería industrial y subproductos, Desosado, Tasajo, Paté, Crudo y carne cocida congelada, Conservas, Servicios. C A D E 5449.

(2) - Corresponde a la sección de: Cámaras de Frío

(3) - Corresponde a las secciones de: Taller y mantenimiento, Sala de máquinas, Sala de calderas

B) ADMINISTRACIÓN - COMPUTACIÓN - SERVICIOS TÉCNICOS

Nivel 1 - Secretaría A - Programador.....	\$ 20,045 por mes
Nivel 2 - Administrativo I - Cajero A - Operador-Programador	\$ 18,131 por mes
Nivel 3 - Administrativo II - Secretaria B - Vendedor A - Ayudante de Ingeniero, Ayudante de Arquitecto,	
Operador Senior	\$ 14,986 por mes
Nivel 4 - Administrativo III - Secretaria C - Vendedor B Cajero B - Cobrador - Dibujante - Ayudante de	
Laboratorio - Operador Junior.....	\$ 12,903 por mes
Nivel 5 - Enfermero - Telefonista-Recepcionista - Digitador.....	\$ 11,322 por mes
Nivel 6 - Administrativo IV - Auxiliar de Arquitectura Auxiliar de Laboratorio.....	\$ 9,743 por mes
Nivel 7 - Administrativo V.....	\$ 8,707 por mes
Nivel 8 - Cadete-Mensajero.....	\$ 7,492 por mes

C) IMPORTE SALARIAL SUSTITUTIVO DE CARNE y COMEDOR: Se establece en \$ 1496 sobre la base proporcional de 125 horas trabajadas en el mes. C A D E 5449.

CUARTO: Se establece que el personal no incluido en las categorías expuestas, como asimismo, todos los trabajadores que no recibieran incrementos salariales en virtud de que al 31 de diciembre de 2009, sus remuneraciones sean superiores a los mínimos por categoría establecidos, recibirán un aumento general del 11.28% sobre sus sueldos y jornales vigentes a esa fecha, no percibiendo además ningún trabajador un aumento salarial inferior al mencionado porcentaje.

PRIMA POR ANTIGUEDAD

VISTO: Los Decreto No. 117/986 de 21 de febrero de 1986 y Decreto No. 677/988 de 17 de octubre de 1988, que establecen y fijan el valor de la prima por antigüedad para el Subgrupo de la Industria Frigorífica, actual Grupo N° 2 Industria Frigorífica Subgrupo 01 Industria Frigorífica, de los Consejos de Salarios. C A D E 5449.

ARTICULO 1.- Establécese que conforme lo resuelto por el Consejo de Salarios del Grupo N° 02 (Industria Frigorífica), Subgrupo 01 (Industria Frigorífica) con fecha 30 de octubre de 2006, en relación al alcance y aplicación de la prima por antigüedad, prevista en el Decreto No. 117/986 y modificativos, consiste en un 2% de la Base de Prestaciones y Contribuciones por cada año de trabajo, pagadera mensualmente a partir de cumplir el trabajador el primer año de vinculación a la empresa y en forma acumulativa, rige con carácter nacional para todas las empresas y trabajadores comprendidos en dicho Subgrupo.

A continuación presentamos un resumen general conteniendo los datos más relevantes respecto de las diferentes Tasas de aportes de Contribuciones Especiales de Seguridad Social (CESS) y Fondo de Reconversión laboral.

Las CESS comprenden los aportes Jubilatorios, Seguro Nacional de Salud

(SNS) y en caso de corresponder la Contribución Patronal por Servicios Bonificados.

TASAS DE APORTACIÓN: GENERALIDADES

Régimen General de Aportación – es de aplicación para las actividades de Industria y Comercio, Servicio Doméstico y Sector Civil, en este último caso con algunas particularidades respecto de las tasas de aportación patronal.

Régimen Rural es de aplicación para las actividades de empresas rurales como de contratistas del sector.

Régimen Construcción es de aplicación para las actividades referidas al personal en obra de la Industria de la Construcción.

Régimen General de Aportación

Luego de haber descripto todos los regímenes actuales regulados en la órbita del BANCO DE PREVISION SOCIAL, en lo que corresponde a nuestro objeto de estudio, pasamos a exponer las tasas del Régimen General, que es el régimen que corresponde a los frigoríficos.

Aportes Jubilatorios

	Aporte personal (montepío)	Aporte Patronal (desde 1.7.07)
Aporte jubilatorio	15 %	7,5 %

- Topes de cotización

A los efectos de determinar el aporte jubilatorio patronal y personal, existe un tope de cotización para trabajadores dependientes y no dependientes incorporados al nuevo régimen jubilatorio (AFAP).

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

- Aporte gradual sobre Prestaciones del Art. 167 Ley 16.713 de 3/9/95

Los importes correspondientes a las prestaciones de alimentación, prestaciones médicas, seguros y gastos de transporte, se gravan, únicamente, con aportes patronales jubilatorios en forma gradual, desde enero./2009 con una tasa del 2,5%, desde enero/ 2010 al 5% y a partir de enero/2011 el 7,5%.

Aportes Seguro Nacional de Salud (SNS)

Tasas Básicas y Adicionales

	Aporte personal	Aporte Patronal
Tasa básica	3 %	5 %
Tasas adicionales	0%, 1,5%o 3%	-----

- Discriminación Tasa Adicional SNS (Aporte Personal)
Las tasas de aportación personal adicional, varían en función de la remuneración y la situación familiar del trabajador, según la siguiente tabla:

Aportes personales Seguro de Salud	Básico	Adicional		Total personal Aporte	
		Sin hijos	Con hijos	Sin hijos	Con hijos
Remuneración					
Hasta 2,5 BPC inclusive	3%	0 %	0%	3%	3%

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

Mayor 2,5BPC	3%	1,5%	3%	4,5%	6%
Socios vitalicios	0%	0%	3%	0%	3%

- Complemento de Cuota Mutua (Aporte Patronal)

Surge de la diferencia entre el importe de las cuotas mutuales por la cantidad de trabajadores beneficiarios y el aporte básico de la totalidad del personal dependiente.

CCM = (Nº de beneficiarios x Valor cuota mutua) – (3 % aporte básico personal + 5% aporte patronal)

Contribución Patronal por Servicios Bonificados

Los empleadores que ocupen trabajadores en actividades que impliquen riesgos para la salud y hayan sido catalogadas como bonificadas a los efectos del cómputo jubilatorio (en edad y servicios), deben abonar, en caso de corresponder, una contribución especial a su cargo. Las tasas a aplicar varían entre el 6.9 % y el 27.5% dependiendo de la actividad y el cómputo otorgado, según el riesgo de vida por su desempeño o afecte la integridad física o mental del afiliado.

Fondo de Reversión Laboral (FRL)

	Aporte personal	Aporte Patronal
Dependientes	0,125 %	0,125 %
No Dependientes	0,125 %	-----

No es de aplicación para los funcionarios públicos del Sector Civil.

Aportes Personales trabajadores dependientes

Corresponde el aporte personal por concepto de Adicional al Seguro Nacional de Salud, según los ingresos y situación familiar del trabajador (ver Régimen General) y el Fondo de Reconversión Laboral.

VALORES DE VARIABLES

VIGENCIA: APORTES QUE SE REALIZAN EN EL MES MAYO/2010

CUOTA MUTUAL	Abril-2010	\$ 857
CUOTA MUTUAL-Construcción	Abril-2010	\$ 751
BASE FICTA DE CONTRIBUCIÓN (BFC)	Abril-2010	\$ 434,65
BASE DE PRESTACIONES Y CONTRIBUCIONES (BPC)	Abril-2010	\$ 2061
SALARIO MINIMO NACIONAL	Abril-2010	\$ 4799
SALARIO MINIMO SERVICIO DOMÉSTICO	Abril-2010	\$ 4764
UNIDAD REAJUSTABLE - UR	Mayo-2010	\$ 462,43
DÓLAR CUOTAS CONV.	Mayo-2010	\$19,214

TOPES ART. 7º y 8º (Ley 16713)	A - \$ 22.229 Vigencia: enero/10	
	B - \$ 33.343 Vigencia: enero/10	
	C - \$ 66.686 Vigencia: febrero/10	
RECARGO POR MORA (Mensual capitalizable cuatrimestralmente)	Mayo-2010	1,2%

IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

ALGUNOS ASPECTOS GENERALES

Nos ocupamos de este tema dentro de este apartado, dado que los empleadores, son agente de retención de IRPF, en el caso de que el trabajador PERCIBA REMUNERACIONES LIQUIDAS MAYORES AL mínimo no imponible de 7 BPC (\$ 14.427 ACTUALMENTE) mensual, para luego declararlo y verterlo al BPS, como lo expresa el siguiente articulo.

“Artículo 61º.- (Afiliados activos).- Serán objeto de retención por parte de sus empleadores:

a) Los afiliados activos al Banco de Previsión Social, que obtengan en el ámbito de dicha afiliación rentas del trabajo en relación de dependencia y asimiladas de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 48 y 49 del presente Decreto (148/2007 del 26 de abril de 2007)

Las retenciones dependerán del régimen progresivo de franja según ingresos y deducciones y otros factores a tener en cuenta establecidos en el decreto reglamentario mencionado en el inciso anterior.

1. Escala mensual de renta

Rangos BPC	Desde	Hasta	Tasa
Hasta 7 BPC	0	14.427	0%
Más de 7 A 10 BPC	14.428	20.610	10%
Más de 10 A 15 BPC	20.611	30.915	15%
Más de 15 A 50 BPC	30.916	103.050	20%
Más de 50 A 100 BPC	103.051	206.100	22%
Más de 100 BPC	206.101		25%

Mínimo No Imponible = \$14.427.-

2. Escala mensual de deducciones

Rangos BPC	Desde	Hasta	Tasa
Hasta 3 BPC	0	6.183	10%
Más de 3 A 8 BPC	6.184	16.488	15%
Más de 8 A 43 BPC	16.489	88.623	20%
Más de 43 A 93 BPC	88.624	191.673	22%
Más de 93 BPC	191.674		25%

LIQUIDACION DE LA RETENCION

(sistema franjas, progresional, escalonado)

- A) Sumatoria de todos los ingresos percibidos por el trabajador en el mes.
- B) Se calcula el monto del impuesto a pagar por el sistema de escalonado, cuadro 1, es decir hasta \$ 14427 no hay impuesto, mas de 14428 tasa 10%, pero por la diferencia, es decir por el monto que supere \$ 14427 se aplica un 10%, el monto que supere 20611 se aplica tasa 15%, y así sucesivamente.
- C) Sumatoria de todas las deducciones admitidas, también aplicando el sistema escalonado para las deducciones igual que para los ingresos pero trabajando con el cuadro 2.
- D) RETENCION : Buscamos la diferencia entre impuesto y deducciones (B-C), en caso de ser núcleo familiar le restamos 5 %.

BREVE APLICACION PRACTICA

SUELDO MENSUAL NOMINAL \$ 20000

HIJOS A CARGO NO

15 % APOORTE JUBILATORIO PERSONAL

4.5% SEGURO DE SALUD AMPARADO POR EL FONASA

Determinamos el ingreso liquido $20000*(15\%+4.5\%)= \$ 3900$

Primer Franja 14.427

Impuesto $(20000-14427)*0.10= 557$

Deducción $(3900*0.10) = 390$

Retencion $(557-390) = \$ 167$

En caso de opción de Nucleo Familiar 5% menos es decir \$ 159.

Capítulo V

Parte A

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ORIGEN

El IVA fue creado en nuestro país por la ley N° 13.637 de 27 de diciembre de 1967 que lo denominó en aquel momento Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo reestructurado por la ley 14.100 de 29 de diciembre de 1972, la que con diversas modificaciones que no alteran su sustancia, continúa vigente.

Simultáneamente con su establecimiento, se derogaron otros impuestos que gravaban la riqueza en ocasión de los cambios económicos relacionados con la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

En referencia a este impuesto que estamos tratando históricamente puede observarse que el IVA representa más del 50% de los ingresos generales, de donde surge la importancia que tiene el IVA en nuestra política fiscal.

Desde su establecimiento hasta el presente no se han efectuado cambios trascendentes en su estructura, siendo los más importantes los que se refieren a la variación en las alícuotas e incorporación de nuevos sujetos pasivos.

CARACTERES GENERALES

El referido es un impuesto indirecto al consumo, cuya carga recae sobre el consumidor final, es decir el que debe soportar la carga tributaria. En virtud de ello nuestra ley admite que en los casos en que la contraprestación no se haga efectiva, ya sea por insolvencia de alguno de los operadores que intervienen en las etapas de circulación de bienes y servicios gravados, u otras causas indicadas por la ley que veremos, se tiene derecho a deducción del impuesto facturado. Es decir que en estos casos el Fisco no percibe el tributo.

Es de carácter plurifásico, no acumulativo, que grava el valor agregado en todas las etapas del circuito económico y que se liquida por el método de sustracción, sobre base financiera, haciéndose las deducciones por el sistema de impuesto contra impuesto.

Es un impuesto nacional, cuyo producido ingresa a Rentas Generales, no pudiendo constitucionalmente los Gobiernos Departamentales establecer un tributo de estas características. Ello sin perjuicio de que la ley nacional resuelva afectar determinado porcentaje de la recaudación a dichos entes territoriales, aspecto éste que actualmente se encuentra a estudio. Este es el caso que rige respecto al Banco de Previsión Social, al cual se le afecta la recaudación correspondiente a siete puntos de la tasa básica.

Como veremos más adelante, tiene una amplia base de imposición, siendo sus hechos generadores la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción definitiva de bienes al país y recientemente el aumento de valor que se origina en la construcción realizada sobre inmuebles en la modalidad de administración.

HECHO GENERADOR: ASPECTO MATERIAL U OBJETIVO

A) Circulación interna de bienes

De acuerdo con el **Texto Ordenado 1996 vigente según ley N° 18.083 de 27.12.006 (Actualizado a diciembre de 2009)**, (en adelante T.O. de 1996 actualizado 12/2009), Tít. 10, art. 2, lit. A), (2), "*por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.*" A vía de ejemplo, la ley enumera las compraventas, las permutas, las cesiones de bienes, las expropiaciones, los arrendamientos de obra con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos actos.

Asimismo quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta.

Las principales características de este hecho generador son las siguientes:

1º: Ha sido definido atendiendo al sustrato económico, por lo cual debe categorizarse como un hecho generador de carácter económico o sustancial y no jurídico o formal.

El legislador ha querido gravar el consumo de bienes en general, lo cual implica la entrega definitiva del bien, de tal forma que quien lo recibe pueda disponer de él como si fuera su propietario. No interesa la forma jurídica que se adopte, ni las definiciones que otras ramas jurídicas, especialmente el derecho civil, atribuyan al derecho de propiedad.

Se consagra al respecto el principio de la realidad de tanta importancia en el derecho tributario y que en nuestro derecho en particular ha sido reconocido expresamente por el Código Tributario en su art. 6º referente a la interpretación del hecho generador, que establece:

"Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica."

2º: Comprende la circulación de bienes, entendiendo por tales de acuerdo con nuestro C. Civil, art. 460, todo lo que tiene una medida de valor y puede ser objeto de propiedad. Se acepta por nuestra ley un concepto amplio de bienes, ya que ella no distingue y por lo tanto deben considerarse comprendidos tanto los bienes corporales como incorporales.

3º: La circulación debe ser a título oneroso, lo cual significa de acuerdo con el art. 1249 de nuestro C. Civil, que el contrato tiene por objeto la utilidad,- es decir la ventaja o provecho,- de ambos contrayentes, gravándose cada uno en beneficio del otro, a diferencia de cuando es a título gratuito donde sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen, o sea la carga o el sacrificio.

Tanto la utilidad como el gravamen deben considerarse en términos de contenido patrimonial. La ley asimila las entregas a título oneroso, al denominado autoconsumo externo, es decir la afectación de los bienes de la empresa al uso privado de sus dueños o socios.

Se trata de una presunción absoluta que en consecuencia no admite prueba en contrario.

Dadas estas características esta norma debe interpretarse estrictamente y por lo tanto ella no se extiende a los accionistas de sociedades de capital ni al autoconsumo interno de la empresa. Por otra parte en este último caso gravar la operación sería irrelevante, ya que se generaría al mismo tiempo un crédito y un débito fiscal.

B) Prestación de servicios - El art. 2º, lit. B), *define los servicios como "toda prestación a título oneroso, que sin constituir enajenación proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación."*

A vía de ejemplo, enumera a los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, comprendiendo entre éstas los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los bancos y los mandatarios en general.

Se observa que se trata de un hecho generador de carácter residual.

La ley comprende en esta hipótesis de incidencia, a todo negocio oneroso, que sin constituir circulación de bienes, reporte a los contratantes ventajas o provechos recíprocos.

La ley, a diferencia de lo que ocurre en materia de autoconsumo externo, no contiene disposiciones que graven el autoservicio, por lo cual consideramos que éste no se encuentra sujeto a imposición.

C) Introducción de bienes - De acuerdo con el art. 2º, lit. C), "por importación se entenderá la introducción definitiva de bienes al mercado interno."

Al referirse la ley a "introducción definitiva", no se encuentran gravados los bienes que ingresan en admisión temporaria.

Por "mercado interno" debe entenderse el traspaso de la frontera aduanera y no de la política, por lo cual no se encuentran gravadas la circulación de bienes ni la introducción de bienes que ingresan en zonas francas, depósitos francos y recintos aduaneros.

En nuestro país actualmente se encuentran gravadas todas las importaciones, tanto las realizadas por contribuyentes del IVA, por los hechos generadores de circulación de bienes y prestación de servicios, como las realizadas por personas que no están comprendidas en estos hechos

generadores, a las cuales la ley llama paradójicamente "no contribuyentes", salvo que se tratara de bienes que éstos hubieran afectado a su uso personal con anterioridad a la importación, en cuyo caso no se encuentran gravados. Esta exoneración comprende solamente las cosas de uso de personas o familias, excluyéndose las que se utilicen en la industria, el comercio, la prestación de servicios, actividades agropecuarias o similares.

También se encuentran gravadas las importaciones hechas por terceros a nombre de éstos pero por cuenta ajena, sea el comitente contribuyente o no. (T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 4).

El fundamento de gravar a todas las importaciones, es no perjudicar a la industria nacional.

La ley sigue el criterio de gravar en el país de destino y no en el de origen, lo cual tiene su contrapartida en la no gravabilidad de las exportaciones, a las cuales con el fin de evitar los efectos perjudiciales de las exoneraciones en materia de deducción del IVA compras, se les consideran gravadas con la tasa cero (Vé. infra N° 7.3.2.).

ASPECTO SUBJETIVO

La naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA, es un tema que provoca grandes discrepancias en la doctrina nacional e internacional.

Según expresa Valdés Costa, el núcleo del problema radica en si se trata de una responsabilidad por deuda propia o por deuda ajena, o sea si los obligados al pago del IVA revisten la calidad de contribuyentes o de simples obligados al pago, en cuyo caso en la terminología usual del derecho latinoamericano se les denomina con la expresión de **responsable**.

Nos limitaremos en consecuencia a consignar las soluciones de nuestro derecho positivo, efectuando algunas aclaraciones previas sobre el concepto de sujeto pasivo, contribuyente y responsable de acuerdo a las definiciones de nuestro Código Tributario, dejando constancia que la legislación especial

sobre el IVA es anterior a nuestro CT y la terminología utilizada por ella no siempre se ajusta a los conceptos técnicos.

El art. 16 del C.T., denomina genéricamente al **sujeto pasivo** de la obligación tributaria, como "la persona obligada al cumplimiento de la prestación correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

El **contribuyente** es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, mientras que el **responsable** es aquél que, sin asumir la calidad de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que le corresponden al contribuyente, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición. (C.T. arts. 17 y 19).

La utilización del término "responsable" es convencional, ya que los contribuyentes también son responsables por deuda propia, habiéndose seguido esta terminología por ser la generalizada en el ámbito latinoamericano, especialmente el rioplatense, a diferencia de lo que ocurre en España e Italia cuyas legislaciones otorgan otros significados a estas expresiones.

❖ **Contribuyentes**

De acuerdo con el T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 6, serán contribuyentes:

“Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3º del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6º del mismo cuerpo.

Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas,

de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5º del Título 4 de este Texto Ordenado.”

Como se observa el concepto de empresas es muy amplio, comprendiendo a las sociedades con o sin personería jurídica, ya sean de carácter personal o por acciones y a las personas físicas titulares de empresas unipersonales.

No seguimos profundizando en este tema dado que para nuestro trabajo ya sean frigoríficos o mataderos, son contribuyentes por su naturaleza económica siempre.

La subordinación es el criterio utilizado por el legislador para determinar si los prestadores de servicios personales son o no contribuyentes del IVA.

De acuerdo con las normas reglamentarias, la existencia o no de dependencia se relaciona con la afiliación de las personas a los organismos de previsión social, encontrándose gravadas las retribuciones percibidas por personas afiliadas a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, a la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones y los que deben afiliarse en calidad de patronos al Banco de Previsión Social.

Aún más; dada las especiales características del IVA en lo que se refiere a la posibilidad de los sujetos pasivos de deducir el impuesto pagado por sus insumos, conviene económicamente a estos entes que se les declare contribuyentes del impuesto, ya que en caso contrario no opera la aludida deducción sino que por el contrario, el IVA compras aumenta el costo de los bienes o servicios.

“...D. Los que introduzcan bienes gravados al país y no se encuentren comprendidos en los apartados anteriores - Se trata de las importaciones realizadas por los llamados "no contribuyentes" a que hemos hecho referencia.”

De lo expuesto surge que nuestro derecho positivo sigue la posición dominante en derecho comparado de que el Estado y los Entes no deben estar sujetos a imposición, salvo en lo que se refiere a su actividad comercial e industrial y a los bienes afectados a ella.

❖ Responsables

El régimen general de los responsables, está previsto en el Código Tributario, aplicable a todos los tributos, salvo aduaneros y departamentales, debiendo agregarse a este régimen algunas normas especiales que rigen en materia de IVA.

Responsabilidad de los Agentes de retención y de percepción

C.T. Art. 23: "Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado frente al sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente."

De acuerdo con lo establecido en el inc. 1º de este artículo, la ley 16.134 de 27/9/90 (T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 1, art. 52), faculta al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva.

Por su parte el Poder Ejecutivo ha autorizado a la Dirección General Impositiva, en los casos en que exista facultad legal, a designar agentes de retención y de percepción para los tributos que administra.

Estas delegaciones de competencias de las facultades legales y reglamentarias, han sido criticadas por parte de nuestra doctrina por considerar que no son jurídicamente procedentes.

Sin perjuicio de estas críticas, de conformidad con lo establecido en las normas precedentemente citadas, el Poder Ejecutivo y la Dirección General

Impositiva han designado diversos agentes de retención y de percepción en el IVA.

Como dijimos, a estos agentes les son aplicables en lo pertinente, las disposiciones del C.T. sobre el régimen general de responsabilidad, a las que deben agregarse otras normas específicas para los impuestos que recauda la Dirección General Impositiva,- entre los cuales se encuentra el IVA,- que señalamos a continuación:

1º: La multa por la infracción de mora, es del 100% del impuesto retenido o percibido y no vertido, en lugar del 20% establecido en el art. 94 del C.T con carácter general. (Dec. Ley 15.646 de 11/10/84, art. 30).

2º: Los agentes de retención y de percepción que no viertan el impuesto retenido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurren en el delito de apropiación indebida. (Dec. Ley 15.294 de 23/6/82).

Con respecto a los agentes de percepción en el IVA, es de destacar que el art. 8, lit A), inc. 2º, del Tít. 10 del T.O. de 1996 actualizado 12/2009, dispone que cuando se trate de bienes cuya distribución en la etapa minorista presente características que no permitan el adecuado control del impuesto, la reglamentación podrá disponer que éste se liquide en alguna de las etapas precedentes sobre el precio de venta al público.

En función de esta norma el Poder Ejecutivo ha designado agentes de percepción en ciertas actividades, tales como la comercialización de la carne fresca, debiéndose proceder a la liquidación del IVA que le corresponde al comerciante minorista en la etapa anterior, tema que trataremos más adelante, dado que contempla un aspecto importante del presente trabajo y será abordado con detalle todo lo referente a la forma de cálculo.

Estas normas plantean problemas que preocupan a la doctrina, pero cuyo análisis no es de técnica tributaria si no para los analistas de la legislación, excede el objeto de nuestro trabajo, por lo cual nos limitamos a señalarlos:

En primer lugar el relativo a su posible anti juridicidad, manifestada en la obligación de abonar un impuesto cuyo hecho generador todavía no ha ocurrido.

En segundo lugar, si técnicamente estamos en estos casos ante la figura del agente de percepción,- como lo denominan las normas reglamentarias,- o ante un responsable sustituto, lo cual trae consecuencias prácticas relativas a la diferente responsabilidad que tienen unos y otros.

Responsabilidad de la parte interviniente

El Dec. 388/92 de 17/8/92, establece la obligatoriedad de la parte interviniente en la operación de exigir la documentación relativa a ella, disponiendo que tanto ella como el contribuyente serán igualmente responsables por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación.

Esta norma, de dudosa legalidad en nuestro derecho ya que a nuestro juicio tal responsabilidad solamente puede ser establecida por ley y no por decreto, no ha tenido aplicación práctica.

ASPECTO ESPACIAL

Principio de la territorialidad - Nuestra ley consagra este principio en el art. 5 del Tít. 10 del T.O. de 1996 actualizado 12/2009, que establece que "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 donde 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 y servicios. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicio que determine el Poder Ejecutivo.

Quedan comprendidos en el concepto de exportación de servicios los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el

territorio nacional y los servicios prestados a organismos internacionales que determine el Poder Ejecutivo.

Si bien este artículo no delimita el concepto de territorio nacional, se interpreta que este territorio está delimitado por la frontera aduanera y no por la política en lo que hace a la circulación de bienes.

La ley de Zonas Francas Nº 15.921, en sus arts. 19 y 21 establece amplias exoneraciones tributarias,-entre las cuales debe considerarse incluido el IVA,- para las actividades que se desarrollan en las mismas y los bienes, servicios, mercaderías y materias primas que ingresan a ellas. **Localización de los servicios** - Nuestra ley no precisa el lugar donde deben considerarse prestados los servicios.

Consideramos al respecto que nuestro país sigue el principio de la fuente o de la territorialidad y no el criterio de la utilización, aprovechamiento o explotación de los servicios, utilizado por los países de la CEE de acuerdo con lo dispuesto por la 6a. Directiva.

Ello en virtud de que nuestra ley prevé la exportación de servicios como figura específica y diferenciada de la extraterritorialidad, lo cual está de acuerdo con el principio de la fuente defendido por nuestro país.

El criterio aplicable surge además por integración analógica con las disposiciones que regulan nuestro IRAE, que de acuerdo con lo establecido en el art. 7 del Tít. 4 del T.O. de 1996 actualizado 12/2009, considera de fuente uruguaya "las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos."

Por lo tanto, cuando el servicio implique el arrendamiento o la cesión de uso de un derecho, debe considerarse prestado donde el bien esté situado o donde el derecho sea utilizado económicamente. Pero cuando el servicio implique el desarrollo de una actividad hacia o en relación con el beneficiario, debe considerarse prestado en el lugar donde la misma se desarrolle.

En cuanto a bienes o actividades de discutible localización, tales como intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica, se sigue el principio

de la fuente por integración analógica con las normas del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, criterio que coincide con las Resoluciones adoptadas en las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Caracas en 1975.

Es así que se consideran localizados:

Intereses: en el lugar donde el prestamista coloca su capital.

Regalías: por cesión de uso de marcas, patentes y similares, y sus accesorios en el lugar donde se utilizan o explotan.

Honorarios por asistencia técnica: en el lugar donde el asesor desarrolla su actividad.

Exportación de bienes - Nuestra ley sigue el criterio admitido internacionalmente de gravar los bienes en el país de destino.

En virtud de ello se considera que las exportaciones se encuentran excluidas del hecho generador, estableciendo que las mismas no se encuentran gravadas, solución ésta aceptada en el derecho comparado, aunque no por exclusión del hecho generador, sino a través del establecimiento de exoneraciones.

Sin perjuicio de ello y a efectos de evitar los efectos distorsionantes que causaría esta no gravabilidad con respecto a la deducción del IVA Compras, el art. 9 de la ley consagra el régimen de tasa cero para las exportaciones, admitiendo que en ellas podrá deducirse el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo del producto exportado.

Exportación de servicios - La no gravabilidad de la exportación de servicios por exclusión del hecho generador, es una solución original de nuestro derecho.

En el derecho comparado, se logran similares resultados, pero por aplicación del criterio de la extraterritorialidad, ya que al seguir el criterio de localizar los servicios por el lugar de utilización, aprovechamiento o explotación de los mismos, estos casos son considerados como servicios prestados en el exterior.

Nuestra ley no define la exportación de servicios, debiendo entenderse por tal el desarrollo de una actividad dentro del territorio nacional que proporciona una ventaja o provecho a una persona situada en el exterior, que utiliza el resultado de esa actividad o la aprovecha económicamente en el extranjero, y paga por ello una contraprestación cuya causa jurídica radica en la consideración que esa ventaja o provecho le proporciona.

Los servicios que se caracterizan por el arrendamiento o cesión de uso de un bien o derecho, no configuran casos de exportación de servicios sino de extraterritorialidad, ya que ellos deben considerarse prestados en el lugar en que esos bienes o derechos están situados o son utilizados.

Por último con respecto a este tema, debe tenerse presente que si bien el art. 5 que hemos transcripto precedentemente establece la no gravabilidad de la exportación de servicios, en su inciso final faculta al Poder Ejecutivo a determinar cuáles son las operaciones que están comprendidas en este concepto.

La reglamentación ha interpretado restrictivamente el concepto de exportación de servicios, incluyendo además operaciones que no configuran prestación de servicios sino circulación de bienes.

ASPECTO TEMPORAL

El principio general está establecido en el art. 3 del Tít. 10 del T.O. de 1996 actualizado 12/2009, que dispone que *"El hecho gravado se considera configurado, cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de los servicios."*

Analizaremos a continuación cuando se configura el hecho gravado en los distintos hechos generadores del IVA dejando de lado el nuevo hecho generador relacionado con la agregación de valor a los inmuebles ya que no guarda relación con el tema de nuestro trabajo.

A. Circulación de bienes - Es un hecho generador de carácter instantáneo, que de acuerdo con la ley se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega de los bienes.

La entrega o tradición es la transferencia que hace una persona a otra, de la posesión de una cosa, con facultad y ánimo de transferirle el dominio de ella. (C. Civil art. 758).

Dicha entrega puede ser real, cuando se verifica por la aprehensión corporal de la cosa, hecha por el adquirente u otro en su nombre, o ficta cuando no se entrega realmente la cosa, sino algún objeto representativo de ella, y que hace posible la toma de posesión de la cosa. (C. Civil arts. 760 y 763).

B. Prestación de servicios - El principio legal debe entenderse en el sentido de que el hecho gravado se configura cuando el servicio se ha prestado íntegramente.

Este concepto es de fácil aplicación en el caso de los servicios que entran en el grupo de los hechos generadores instantáneos. Es distinta la situación cuando la prestación del servicio implica una serie de actos que requieren necesariamente de un lapso más o menos prolongado, situación ésta que se da generalmente en materia de prestación de servicios personales.

Estos servicios de prestación sucesiva, a su vez pueden subdividirse entre los que tienen un plazo previsto de finalización y los que no lo tienen.

En el primer caso, deben considerarse configurados a su finalización, mientras que en el segundo a la finalización del período de desarrollo del servicio (mensual, anual, etc).

Cuando se trata de contratos de arrendamiento de obra determinada, la solución de principio es que la prestación gravada con el impuesto se configura cuando la obra está totalmente ejecutada y entregada o puesta a disposición de quién la encargó. (C. Civil art. 1853).

Debe tenerse presente que tanto en el caso de circulación de bienes como en el de prestación de servicios, la ley presume que ellas son realizadas en la fecha de la factura respectiva, presunción ésta de carácter simple, ya que la Administración está facultada para fijar la misma, cuando existiera omisión, anticipación o retardo en la facturación. (Art. 3, inc. 2º).

C. Introducción definitiva de bienes - En el caso de importaciones regulares, la introducción se considera efectuada en la fecha del despacho aduanero.

Si se trata de bienes introducidos al país irregularmente como en el caso del contrabando, el hecho generador se considera configurado en la fecha de la denuncia o de la detención de las mercaderías.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Según expusimos el IVA en el Uruguay se liquida por el sistema de sustracción, sobre base financiera, haciéndose las deducciones por el procedimiento de impuesto contra impuesto.

Materia imponible

“Está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado, incluyéndose en todos los casos el monto de otros gravámenes que afecten la operación” del T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 7.

En los casos de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, las tasas respectivas se aplicarán sobre el importe total neto contratado o facturado, debiéndose incluir el importe resultante en forma separada en la factura, salvo que la Administración autorice expresamente su incorporación al precio. (T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 8, lit. A).

En las importaciones las tasas se aplicarán sobre el valor normal de Aduanas más el arancel. Si la importación se efectuara a nombre propio y por cuenta ajena o por no contribuyentes, la referida suma será incrementada en un 50% a los efectos de la liquidación del tributo. (Ley 16.697 de 25/4/95).

Con anterioridad a esta ley el valor que se tenía en cuenta era el resultante del costo CIF, más los recargos a la importación. La modificación introducida

por la ley 16.697 tiene por objeto adecuar la base imponible a los parámetros que surgen del MERCOSUR. (Valoración de acuerdo al art. VII del GATT).

Alícuotas - Originariamente la ley 13.637 fijó una alícuota única del 10%. En el año 1972, la ley 14.100 fijó una alícuota básica y otra mínima, que han sufrido diversas modificaciones por la legislación posterior como ser 23 % básica y 14% mínima, estando fijadas actualmente la básica en el 22% y la mínima en el 10%. (**Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 25º**).

Procedimiento de liquidación.

Régimen general

El impuesto a pagar se liquida de la siguiente forma:

- ❖ 1º: Se parte del total de los impuestos facturados de acuerdo a las disposiciones que rigen sobre la materia imponible, (Vér. Supra materia imponible). (T.O. de 1996 actualizado 12/2009 , Tít. 10, art. 9 inc. 1º).
- ❖ 2º: Se descuentan los impuestos incluidos en las facturas cuando la contraprestación no se ha hecho efectiva total o parcialmente por insolvencia del deudor, prescripción, mandato judicial, rescisión del contrato, devolución de mercaderías, bonificación, descuentos, o ajuste posterior del precio o por cualquier otra causa ajena a la voluntad del contribuyente. (T.O. de 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, arts. 3 y 9, inc. 1º).
- ❖ 3º: A la cifra así obtenida.- débito fiscal o IVA ventas,- se deduce el crédito fiscal o IVA compras que incluye:
 - A) El impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo.
 - B) El impuesto pagado por el importador o el comitente en su caso.

En los casos previstos en los apartados precedentes, se requerirá que dichos impuestos provengan de bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas.

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

- ❖ 4º: En los casos que al cierre de cada mes, o del ejercicio -según corresponda- el impuesto facturado por proveedores y el pago por operaciones de importación resultara superior al gravamen devengado por operaciones gravadas, el saldo emergente no dará derecho a devolución. Dicho saldo será agregado al monto del impuesto facturado por compras, en la declaración jurada inmediata. Ello no rige en las operaciones de exportación.
- ❖ 5º: La parte de los saldos acreedores al cierre del ejercicio que provengan exclusivamente de diferencias de tasas, integrarán el costo de ventas y no serán tenidos en cuenta en las próximas declaraciones juradas.
- ❖ 6º: El impuesto se liquida por declaración jurada, pudiendo el Poder Ejecutivo requerir en el curso del año fiscal pagos a cuenta del mismo, calculados en función de los ingresos gravados del ejercicio, del impuesto que hubiere correspondido tributar por el ejercicio anterior o de cualquier otro índice representativo de la materia imponible. (T.O. 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 79 y Ley 16.697 de 25/4/95).

Regímenes especiales.

Solo enumeramos dichos regímenes por entender que exceden el alcance de nuestro trabajo y cuando nos parezca importante para el presente daremos alguna breve descripción:

Exportaciones - Como hemos expuesto anteriormente, las exportaciones se encuentran excluidas del IVA, sin perjuicio de lo cual y a efectos de que los bienes y servicios lleguen al país de destino sin carga impositiva, se aplica con respecto a ellas el régimen de tasa cero, permitiéndose deducir el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo del producto exportado.

El crédito que resulte por este concepto será devuelto o imputado al pago de otros impuestos en la forma que determine el Poder Ejecutivo.

Otros regímenes especiales son los referentes al IVA Agropecuario y la Chatarra, residuos de papel y vidrio

Exoneraciones

El IVA, en su forma más pura, excluye las exoneraciones por las distorsiones que provocan, pero la experiencia pone de manifiesto que es prácticamente imposible prescindir de ellas.

Existe consenso en que el IVA, por su naturaleza, debe ser un impuesto eminentemente neutral, lo cual se consigue mediante la aplicación generalizada y uniforme del impuesto en todas las etapas del ciclo económico.

En función de ello en Resoluciones adoptadas se recomendó evitar el empleo generalizado de exenciones o de exclusiones del hecho generador del IVA como instrumento de política fiscal; se recomendó asimismo considerar la posibilidad de sustituir las exenciones o exclusiones por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada tasa cero, con el objeto de permitir la recuperación del impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones tales como la regla del tope.

Nuestro país no ha seguido estos principios en materia de limitación de exoneraciones, sino que por el contrario ellas son amplias y la tendencia ha sido el aumento de las mismas.

El T.O. 1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 17 prevé diversas exoneraciones en materia de circulación de bienes y prestación de servicios, inspiradas fundamentalmente en razones de política fiscal y en el establecimiento de tratamientos especiales para productos de primera necesidad y manifestaciones culturales.

En materia de importaciones se prevé la exoneración de los bienes cuya enajenación se encuentra exonerada por el mencionado art. 17.

La ley 14.100 de 29/12/72, art. 88, (T.O.1996 actualizado 12/2009, Tít. 10, art. 18) deroga para el IVA las exoneraciones genéricas de impuestos

establecidas a favor de determinadas personas o actividades, salvo determinadas excepciones. Sin perjuicio de ello, la legislación posterior ha establecido nuevas exoneraciones genéricas de impuestos o específicas para el IVA, las que se encuentran reguladas en los arts. 19 y siguientes del T.O.

Sanciones

En esta materia es de aplicación el régimen general establecido por el C.T. y otras disposiciones legales específicas del IVA o establecidas por la legislación posterior.

Régimen de la legislación especial sobre el IVA - La ley 14.100 de 29/12/72, con las modificaciones introducidas por la ley 14.252 de 22 de agosto de 1974, establece diversos requisitos formales en materia de documentación del IVA, disponiendo que las operaciones gravadas deberán documentarse mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del contribuyente, los bienes entregados o servicios prestados, la fecha, importe de la operación y monto del impuesto correspondiente. Asimismo autoriza al Poder Ejecutivo a disponer otras formalidades y condiciones que deban reunir las facturas o boletas.

La ley establece que el incumplimiento de sus disposiciones, configurará defraudación salvo prueba en contrario.

Consideramos que esta disposición ha sido derogada por la sanción posterior del C.T., ocurrida el 29 de noviembre de 1974, sin perjuicio de lo cual la Dirección General Impositiva la considera vigente y así la ha incorporado en el T.O. 1991, Tít. 10, art. 75.

Comentarios similares merecen las normas de la ley 14.100 relativas a la identificación de bienes, cuya infracción es sancionada con una multa equivalente a dos veces el impuesto defraudado, la que consideramos derogada, pese a su inclusión en el T.O. en el art. 78.

Por su parte la ley 16.170 de 28 de diciembre de 1990, (T.O. 1991, Tít. 1, art. 50), faculta a la Dirección General Impositiva, a promover, ante los órganos jurisdiccionales competentes, la clausura hasta por un lapso de seis días hábiles, de los establecimientos o empresas de los sujetos pasivos respecto

de los cuales se comprobare que realizaron ventas o prestaron servicios sin emitir factura o documento equivalente, cuando corresponda o emitieron facturas por un importe menor al real o transgredan el régimen general de documentación.

Con respecto a las severas exigencias que rigen en materia de documentación de las operaciones gravadas por el IVA, debe agregarse la,- a nuestro juicio ilegal,- previsión del Dec. N° 597/88, cuyo art. 53 responsabiliza tanto al contribuyente como a la otra parte interviniente, por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación. (Vé. supra N° 4.2.D).

Régimen de la legislación posterior al C.T.

- Como analizamos supra N° 4.2.D), los Dec. leyes 15.294

de 23/6/82 y 15.646 de 11/10/84, agravaron la situación de los agentes de retención y de percepción de tributos que recauda la Dirección General Impositiva,- entre los cuales se encuentra el IVA, en materia de multa por

mora y configuración del delito de apropiación indebida.

Conclusiones

- ✓ Los impuestos indirectos al consumo, tienen en nuestro sistema tributario una gravitante importancia, siendo el IVA, tanto desde el punto de vista jurídico como económico y político, el más representativo en este tipo de imposición.
- ✓ Implantado originariamente en el año 1967 y reestructurado en 1972, se tiene una larga experiencia que ha permitido superar los problemas de aplicación del tributo y al mismo tiempo concentrar en este impuesto la imposición al consumo, sin perjuicio de la co-existencia con otros tributos de análoga naturaleza pero de mucha menor relevancia.
- ✓ Presenta una amplia base imponible, estando comprendidos todos los casos de circulación de bienes, prestación de servicios e importaciones, sin perjuicio de las exoneraciones que rigen al respecto.

- ✓ Los efectos distorsionantes de las exoneraciones, se han tratado de solucionar mediante los mecanismos de tasa cero o IVA en suspenso, que son utilizados en actividades de fundamental importancia tales como las exportaciones y la circulación de productos agropecuarios en su estado natural.
- ✓ La existencia de dos tasas, la básica y la mínima, es un buen mecanismo de política fiscal que permitiría reducir las exoneraciones, aspecto que sin embargo no se ha producido.
- ✓ Las tasas fijadas (22% y 10%), son de las más altas en el derecho comparado, lo que aumenta la regresividad de nuestro sistema tributario basado fundamentalmente en la imposición indirecta.
- ✓ Al ser un impuesto de carácter nacional y no tener los Gobiernos Departamentales potestades tributarias para establecer este tipo de imposición, no se dan en nuestro país los problemas que se han planteado en otros países tales como Brasil y Argentina, referentes a la circulación de bienes y servicios en el territorio nacional.
- ✓ Los problemas de más difícil solución se plantearán con la implementación plena del Mercosur, en lo que respecta a la supresión de controles fronterizos o barreras aduaneras, condición indispensable para que pueda hablarse de la existencia de un mercado común.
- ✓ La experiencia de la CEE (Comunidad Europea) sobre estos aspectos, será de fundamental importancia.

Notas

(1) El Impuesto Específico Interno (IMESI), es un impuesto indirecto, selectivo, monofásico que grava la primera enajenación a cualquier título de determinados bienes señalados por la ley seleccionados por su naturaleza de suntuarios o de prescindibles o por razones de interés general.

Fue creado por la ley 14.416 de 28/8/75, que sustituyó la legislación anterior, encontrándose actualmente incorporado al T.O. 1991, Tít. 11.

(2) El Texto Ordenado es una recopilación actualizada de las leyes referentes a tributos de competencia de la Dirección General Impositiva, formulada periódicamente por este organismo.

(3) Valdés Costa, Ramón; "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA"; Comunicación presentada a las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Vé. en Rev. Trib. T. XXII, 1995, N° 127, pág. 355.

(4) Constitución art. 69: "Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios."

(6) T.O. 1996, actualizado 12/2009 Tít 3, art. 1.

(7) X Jornadas Luso - Hispano - Americanas de Estudios Tributarios, Memoria, Vol II, Tema II: "Efectos económicos y sociales del Impuesto al Valor Agregado", Mont. Uruguay, 1984.

(8) En los países de la CEE, la tasa básica está situada entre un 15 y un 19%, salvo el caso de Dinamarca (25%) e Irlanda (21%).

Parte B

PERCEPCION DEL IVA A LA CARNE

INTRODUCCION

Como se puede apreciar hasta aquí lo que tuvimos en cuenta fue el IVA en general, y como se expuso es un impuesto al consumo, fue necesario exponer toda la teoría con sus antecedentes, el punto fundamental de nuestra monografía es mostrar cómo es que los frigoríficos perciben el IVA, por haber sido designados agentes de percepción y su cálculo es complejo dado la propia normativa que va fijando diferentes formas de determinar según tipos de cortes y otras consideraciones que como se verá hay que tener en cuenta a la hora de las efectivas liquidaciones.

Luego de las exposiciones teóricas vistas en el Capítulo precedente nos centramos en ejemplificar los casos de la gravabilidad del IVA sobre los frigoríficos, mataderos e importadores es decir sobre la circulación o comercialización de los bienes y servicios transados en ese mercado, en especial la carne fresca y menudencias en todas sus formas de transacción y como expusimos anteriormente, en dos calidades ya sea como agentes de retención y como contribuyentes de este impuesto, considerando las modificaciones introducidas por medio de los Decreto 363/004 del 13/10/04 y 443/004 del 18/12/04; también debemos tener presente que no podemos analizar el IVA sin tratar el FIS 1% IMPUESTO PARA EL FONDO DE INSPECCION SANITARIA

Este impuesto establecido en el Título 18 TEXTO ORDENADO es definido como“..... **b)** *Un impuesto del 1% (uno por ciento) sobre el precio de la carne de origen vacuno y ovino que se destina al consumo de la población y que*

provenza de establecimientos de faena habilitados por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca. El precio sobre el cual se aplicará el impuesto será aquél que pagase el carnicero minorista a su proveedor, siendo éste responsable de su pago, siempre y cuando no exista alguna institución oficial autorizada a retenerlo....”

Otro de los gravámenes que debemos considerar es el INAC 0.7% (INSTITUTO NACIONAL DE CARNES) prevista en el Artículo 17, literal a), Numeral 2) del Decreto Ley 15.605 de 27 de julio de 1984 “...El 0.7% (cero como siete por ciento) del precio de venta de carne y menudencias de las reses faenadas por las plantas de faena autorizadas que se destinen al mercado interno...”, dado que el IVA en este caso funciona en cascada es decir que el IVA TOTAL que sería la sumatoria de el IVA CONTRIBUYENTE más el IVA PERCIBIDO es calculado sobre el precio neto más estos impuestos mencionados anteriormente (FIS e INAC), pero siempre deberán exponerse en forma separada a efectos de una mejor fiscalización por parte de la Administración.

Para dar una aproximación a lo que explicaremos con mas detalles en el presente adelantamos que el IVA se calculara sobre $100 * 1.007 * 1.01 = 101.707$ en un simplificado caso de un precio neto sin impuestos de 100 u.m estas retenciones también están gravadas por el impuesto en cuestión.

AGENTES DE PERCEPCION

Definición de agentes de percepción de Valdes:

Contribuyentes y terceros responsables

Hay unánime acuerdo en que la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a que título está. Es pues un concepto generico comprensivo de dos especies, características, en los artículos siguientes. En una terminología convencional las normas las denominan como contribuyentes y responsables, termino este susceptible de critica, pues es indiscutible que el contribuyente también lo es. El unico elemento diferenciador entre ambas

especies es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable por una deuda ajena.

De esta diferencia resulta una consecuencia fundamental, el contribuyente debe soportar la carga fiscal, no tiene derecho a transferirla a terceros / sin perjuicio , de conseguir la traslación si las circunstancias económicas se lo permiten. Por el contrario el responsable tiene siempre el derecho esencial a ese resarcimiento por cualquier medio juridico, repercusión, retencion, percepción, repetición, aunque la ley no lo establezca, por la indiscutible razon de que se trata de una responsabilidad por deuda ajena.

El rasgo diferenciador presenta particularidades importantes en lo que respecta a los sujetos pasivos del IVA. Con carácter de adelanto puede decirse que es frecuente en la doctrina no diferenciar la traslación, fenómeno generalizado en los tradicionales impuestos al consumo, con el derecho que tiene el sujeto pasivo del iva de transferir el monto del impuesto.

Conforme a las facultades asignadas al Poder Ejecutivo a través del art. 17 del Tít. 1 para designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva (DGI), “ ART 17 TITULO 1 “*FACULTASE AL PODER EJECUTIVO A DESIGNAR AGENTES DE RETENCION Y DE PERCEPCION DE TODOS LOS IMPUESTOS QUE RECAUDE LA DGI.....*”, y de lo dispuesto por el art. 84 del Tít. 10 TO 96, “ **Artículo 84º.- Recaudación.-** *El Poder Ejecutivo reglamentará la forma y época de percepción del impuesto pudiendo requerir en el curso del año fiscal pagos a cuenta del mismo,.....*”, el Dec. 220/998 en su art. 9 designó agentes de percepción del IVA incluido en la carne fresca que comercialicen los frigoríficos y mataderos. El Dec. 363/004 agrega a los importadores como agentes de retención, quedando el art. 9 redactado de la siguiente forma:

"Artículo 9º.- Carne fresca.- Los frigoríficos, los mataderos y los importadores de carne fresca serán agentes de percepción del impuesto correspondiente a la comercialización de la misma cualquiera sea su destino o adquirente...".

La venta de carne esta gravada por IVA a la tasa del 10% y los frigoríficos y mataderos son los encargados de pagar a la DGI no solo el IVA por sus ventas a las carnicerías, sino también el IVA que se genera en la venta de las carnicerías a los consumidores finales. A estos efectos, los frigoríficos y mataderos cobran (perciben) a las carnicerías el IVA que se genera en la

etapa de venta minorista. Para ello se toma como margen de ganancia ficta fijado por la DGI que toma como referencia los precios de venta, precios de compra y gastos de las carnicerías.

MECANISMO DE PERCEPCION

Mediante este sistema los frigoríficos, los mataderos y los importadores (estos últimos a partir del 29/10/004), de carne fresca y menudencias, perciben el impuesto que grava el valor agregado en todas las etapas posteriores a su comercialización, y lo vierten a la DGI junto con los impuestos que deben en carácter de contribuyentes.

La percepción debe realizarse en todos los casos y se debe verter a la DGI al mes siguiente de la enajenación, independientemente del momento de cobro de la factura y con independencia del carácter del adquirente (consumidor final, empresa, etc.).

El adquirente objeto de la percepción no computará como gravadas las operaciones de compraventa de carne fresca para liquidar este impuesto.

La excepción a esta regla, prevista en el art. 11 del Dec. 220/998 la constituye el caso de los vendedores minoristas, quienes tienen la opción de incluir dichas operaciones en el régimen general de liquidación del tributo, previa autorización de la DGI. En estos casos, el importe percibido será imputado como pago en el mes siguiente a aquel en que se hubiera practicado la percepción.

FORMAS DE CÁLCULO

El monto del IVA que corresponde percibir a los frigoríficos, mataderos e importadores, intenta representar la tasa del impuesto aplicada sobre el valor que se le agregaría a la carne y menudencias en etapas siguientes. Al respecto el inciso segundo del art. 9 del Dec. 220/998 establece:

"Artículo 9º... El tributo será percibido en base al margen de utilidad ficta (precio de venta menos precio de compra y gastos). Dicho margen será fijado por la Dirección General Impositiva, la que queda facultada para modificarlo

cuando las condiciones del mercado se alteren pudiendo establecer distintos márgenes en atención a los tipos de productos que se comercialicen...”.

El margen de utilidad ficta se encuentra establecido por medio de la Resolución 451/985 en forma diferencial dependiendo del tipo de carne, corte o servicio prestado, actualmente fijado en un 20% desde hace varios años (igual la administración tiene discreción para fijar esta tasa hasta un 30 % dependiendo en cada momento de razones económicas) del precio de venta o precio de mercado . El mismo se establece como la diferencia entre el precio ficto de venta al público y el precio de venta del frigorífico, o sobre el valor agregado en la etapa minorista que establezca la DGI.

Dicho organismo emite mensualmente al final del cada mes una resolución fijando precios fictos de venta al público y porcentajes fictos de valor agregado, para ser tomados en cuenta esos valores en el próximo mes, dichos valores son calculados a partir de los datos proporcionados por el Instituto Nacional de Carnes (INAC).

❖ PRIMER CASO (PERCEPCION TIPO 1)

CARNE BOVINA: CUARTO DELANTERO, CUARTO TRASERO, MEDIA RES

El numeral 1º de la Resolución 451/85 de 28 de agosto de 1985

establece:

“El monto del Impuesto al Valor Agregado a percibir por los mataderos y frigoríficos por la venta de carne bovina, será el que resulte de aplicar la tasa mínima del tributo sobre la diferencia entre el precio ficto de venta al público que fije al efecto la Dirección General Impositiva en base a información suministrada por el Instituto Nacional de Carnes (INAC) y el respectivo precio de venta del frigorífico o matadero. Estos precios se establecerán para la media res, cuarto delantero y cuarto trasero”.

En caso de que se trate de cuarto delantero, cuarto trasero o media res de carne bovina el monto del impuesto resulta de aplicar la tasa mínima del tributo (actualmente 10%) sobre la diferencia entre el precio de venta al público que fije la DGI y el precio de venta del frigorífico.

Los precios fictos por kilo de venta al público sin IVA, vigentes a partir del 1° de abril de 2010, según la Resolución 650/2010 del 25/03/2010 son los siguientes:

Media res.....\$ 67,90

Cuarto delantero.....\$ 57,72

Cuarto trasero.....\$ 78,09

Ejemplo simplificado 1:

Para comprender mejor la operación ejemplificaremos la misma con un pequeño caso. Supongamos una situación en la que el frigorífico vende a una carnicería 10.000 kilos de media res bovina a \$ 60 el kilogramo sin IVA.

El valor agregado de la carnicería será la diferencia entre el precio de compra al frigorífico y el precio ficto de venta al público por kilo (\$ 67,90 - \$ 60). Esta diferencia se deberá multiplicar por los kilos vendidos para llegar al monto gravado. Corresponde al frigorífico percibir en el momento de la venta, el importe resultante de aplicar la tasa vigente, sobre el monto gravado. En nuestro ejemplo tendremos:

Monto gravado: $10.000 \text{ Kg.} * (\$ 67.90 - \$ 60.00) = \$ 79.000$

Pero recordemos que los \$ 60, incluyen INAC y FIS que serían costos para el frigorífico.

PRECIO SIN IMPUESTOS $60 / (1.007 * 1.01) = \$ 58.993$

PRECIO CON IVA INCLUIDO $60 * 1.10 = 66$

IVA a percibir 10% de la utilidad del carnicero: $\$ 79.000 * 10\% = \$ 7.900$

IVA QUE COBRA DGI (precio de venta por KG por cantidad de kilos por la tasa mínima del impuesto) $\$ 67.90 * \text{Kg} 10.000 * 10\% = 67.900$

FRIGORIFICO EN SUS VENTAS 60.000 DE IVA, independientemente de cómo se mueva el mercado la administración cobra el mismo IVA en base a

las ventas siempre el 10 % del valor ficto por los kilos que venda el frigorífico, por más que haya variaciones en el precio de mercado la DGI recibe el mismo importe todo el mes.

Pero como vemos en este caso es simplificado y no podemos ver los efectos del FIS e INAC, entonces la realidad económica es otra, tenemos que tener en cuenta efectos de esos impuestos, dado que financieramente afecta a toda la cadena cárnica, ya que no dejan de ser impuestos también que van encareciendo los precios al consumo final, por más insignificantes que parezcan sus porcentajes obviamente que tendrán su impacto. Es por esa razón que el monto imponible no aparece con claridad, entonces debemos aplicar un mecanismo de desarme de el precio de venta del frigorífico.

Por razones de simplicidad ahora exponemos el siguiente caso para poder arribar a dos factores de importancia que simplificarán el trabajo para la liquidación de los impuestos que es uno de los objetivos que trazamos al comenzar el presente trabajo.

Ejemplo 2:

Precio de venta frigorífico \$ 113.71 con impuestos incluidos, es decir el precio facturado por kg de carne lo fija el mercado en la competencia de libre oferta y demanda.

Ficto de la DGI \$ 120

Como llegar al monto imponible, o precio neto

FIS 1%

INAC 0.7%

IVA 10%

Factor 1 $(1.01*1.007)= 1.01707$

Factor 2 $(1.01707*1.10)= 1.118777$

IVA FICTO QUE COBRA DGI $120 * 0.10 = 12$

Entonces $113.71 - 12 = 101.71$ \$, precio con FIS e INAC incluidos

Precio neto = Precio con FIS e INAC / FACTOR 1 = $101,71 / 1,01707 = 100$

PERCEPCION = $12 - 100(\text{Factor } 1 = 1,01707) = 12 - 10,1707 = 1,8293$

Utilidad del carnicero es $(120 - 101,707) = 18,293$

Apliquemos este análisis al caso anterior con lo precios fictos establecidos por resolución de marzo de 2010.

Recordando teníamos un precio de \$ 60 sin IVA

Es decir $(60 * 1.10) = \$ 66$ con IVA incluido

Precio neto = $66 / \text{factor } 2 = 66 / 1,118777 = 58,993$ por kg.

Percepción $(67,9 * 10.000) * 0,10 - (58,993 * 1,01707) * 10.000 * 0.10 = 7.900$

Luego de exponer estos casos prácticos el problema radica para los agentes de percepción es decir los frigoríficos, mataderos, son tomadores de precios de los mercados es decir que llegan al carnicero y le venden la carne a un precio preestablecido por el mercado anteriormente incluyendo todos los impuestos e inclusive la percepción (denominada de TIPO 1, por ende el frigorífico llega a la carnicería y le cobra tantos pesos y después pasa a desarmar el precio para ver cuál es su precio sin impuestos, para así poder determinar su rentabilidad, en el caso anterior el frigorífico le factura por kilo al carnicero \$ 66 + \$ 7,9 que es la percepción siendo el total facturado por kilo \$ 73,9; para luego ir desarmado el precio hasta llegar a los impuestos a pagar lo que corresponde a DGI, INAC y FIS. Es por eso la complejidad del análisis a nuestro entender, donde arribamos a las siguientes conclusiones generales para este caso 1:

Se debe trabajar con el factor 2 antes dicho que nos parece ser el más relevante según nuestro objetivo;

Factor 2=1,118777

Lo usamos para arribar a conclusiones inmediatas y saber de antemano si corresponde o no percepción, y conociendo el precio de mercado y precio ficto, con el FACTOR 2= 1,118777; podemos encontrar un punto de inflexión en donde;

Si **$PM/1,118777 < PF$ existe percepción**, y se hace el calculo que se expuso anteriormente, destacando que la DGI siempre recibirá de IVA $0,10 * PF$ seguro, es decir que es el mínimo que cobrara.

Si $PM/1,118777 > PF$ entonces no existe percepción solo se paga el IVA que corresponda es decir que pagara IVA de $(PM/1.11877) * 1.007 * 1.01 * 0.10 > (PF) 0.10$ y DGI cobrara más de lo que espera.

Un ejemplo numérico de cuando no tenemos percepción:

Continuando con el ficto de \$ 67.9

Precio de Mercado \$ 90

Es decir que el IVA= $(90/1.118777) * 1.007 * 1.01 * 0.10 = 8.1818$

IVA SOBRE FICTO= $67.9 * 0.10 = 6.79$, MENOR QUE EL ANTERIOR

Ingresara a la Administración \$ 8.1818 de IVA mayor que el IVA que pretendía.

A los efectos de facilitar la comprensión del trabajo desarrollamos en PLANILLA EXCEL, introduciendo como datos de entrada el Precio de mercado y El precio Ficto, obteniendo la salida de percepción del IVA cuando corresponda y los otros impuestos, así también presentaremos facturas tomadas de casos reales con el fin de que el lector pueda entender claramente el sistema del tema que tratamos en este Capítulo.

❖ SEGUNDO CASO (PERCEPCION TIPO 2)

OTROS CORTES DE CARNE BOVINA, MENUDECENCIAS Y CARNE OVINA

numeral 2º de la Resolución 451/85 de 28 de agosto de 1985

*“En el caso de **otras ventas de carne bovina, de menudencias y de carne ovina**, por parte de frigoríficos y mataderos el Impuesto al Valor Agregado a percibir por dichas empresas, se calculará aplicando la tasa mínima del tributo sobre el valor agregado en la etapa minorista que establezca la Dirección General impositiva sobre el precio en gancho de carnicería, en base al porcentaje de utilidad bruta de las carnicerías suministrado por el Instituto Nacional de Carnes (INAC)”.*

a) carne bovina y ovina (cortes)

En el caso de otras ventas de carne bovina, de menudencias y de carne ovina, el impuesto a percibir se calculara aplicando la tasa correspondiente del tributo sobre el valor agregado en la etapa minorista que establezca la DGI.

Mensualmente, la Administración establece la tasa aplicable para determinar el valor agregado en la etapa minorista, la que a partir de octubre del 2004 se comenzó a fijar en 20% (con anterioridad la misma ascendía al 30%), esta tasa está contemplada dentro de la misma resolución donde se fijan los fictos vistos en el caso anterior, es decir que en la misma resolución la administración ya fija todos los valores a tener en cuenta para el mes subsiguiente, aplicable sobre el monto facturado por el frigorífico, matadero o importador.

Si el frigorífico, matadero o importador vendiera 10.000 kilos de menudencias a un precio de \$ 43 el kilo, la percepción a practicar sería:

Monto gravado: $\text{Kg.}10.000 * \$ 43 * 20\% = \$ 86.000$

IVA a percibir: $\$ 86.000 * 10\% = \$ 8600$

La diferencia que tenemos con el caso anterior es que **el ficto es el porcentaje de utilidad y no un precio ficto**, la Administración entiende que la utilidad en este caso es un porcentaje y no una diferencia como veíamos antes.

La comprensión es más simple en este caso ya que el precio facturado lo que tiene incluido es lo siguiente:

INAC 0.7%

FIS 1%

IVA 10%

PERCEPCION TIPO 2 = $(20\%*10\%)= 2\%$

FACTOR 1= $1.007*1.01=1.01707$

FACTOR 2= $1.01707*1.10= 1.118777$

PERCEPCION TIPO 2= $1.01707*0.02= 0.02034$

FACTOR 3= $1.118777+0.02034=1.139117$

ENTONCES LLEGAMOS A QUE PARA CUALQUIER PRECIO DE MERCADO LE APLICAMOS EL **FACTOR 3=1.139117** Y OBTENEMOS EL PRECIO NETO SIN NIGUN IMPUESTO PARA EL FRIGORIFICO.

Siguiendo el ejemplo anterior numéricamente, se factura un precio de mercado de $(10000*43)*1.10+8600= 481600$

Precio por kg= $481600/10000= \$ 48.16$

Aplicamos el factor $48.16/1.139117= \$ 42.2784$ (neto sin impuestos)

Percepción $42.2784*1.01707*0.02*10000= \$ 8600$

La carne y menudencias se encuentran gravadas por el IVA a la tasa mínima, de acuerdo con lo dispuesto por el lit. A) del art. 18 del Tít. 10 TO 96 actualizado a 12/2009. **Artículo 18º.- Tasa mínima.- Estarán sujetos a esta tasa la circulación de los siguientes bienes y servicios:**

Pan blanco común y galleta de campaña; pescado, **carne y menudencias**, frescos, congelados o enfriados; aceites comestibles; arroz; harina de cereales...”

Con respecto a la carne ovina, el lit. J) del inciso 1º, art. 19 del Tít. 10 del TO 96 actualizado 12/2009, establece la exoneración cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo, quien sólo podrá establecer la misma por plazos de noventa días en cada oportunidad. Actualmente no está vigente dicha exoneración, con lo cual la tasa aplicable sería la mínima.

b) menudencias

Para las menudencias, no merece demasiados comentarios, si algunas salvedades, la forma de liquidación es casi igual, dado que se aplica al igual que el caso anterior el ficto de supuesto 20 % de utilidad por la venta al consumidor final, y no existe un precio ficto, con la salvedad que no esta gravada por el FIS, ello lleva que el FACTOR 3 calculado anteriormente cambia de 1,139117 a **1,127840 que lo denominaremos FACTOR 4, por sacarle el efecto del FIS 1%**. Es decir tomamos el precio de mercado y lo dividimos entre el factor antes dicho y llegamos al neto sin impuestos. O sea dado que solamente esta gravado con el INAC DE 0.7% el monto imponible para DGI es 1.007

NETO	100
Con INAC	1.007
IVA MINIMO	1.007*1.10=1.1070
PERCEPCION 2	1.007*1.02=1.02714
FACTOR 4	<u>1.007*1.12=1.12784</u>

Es decir la administración DGI recauda 12 % de PRECIO NETO MAS INAC

DE CADA \$ 100 CON INAC INCLUIDO \$ 12 PARA DGI.

❖ TERCER CASO (façon)

SERVICIO DE FAENA DE ANIMALES DE TERCEROS

Numeral 3º de la Resolución 451/85 de 28 de agosto de 1985

“Cuando los frigoríficos o mataderos faenen animales propiedad de terceros, además de liquidar el Impuesto al Valor Agregado sobre el servicio de faena, deberán percibir el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la venta de carnes y menudencias .El monto sobre el que deberá operar la percepción estará constituido por la diferencia de multiplicar los kilos de la media res, o cuartos compensados, carne ovina y menudencias obtenidos de la faena, por los precios que fije la Dirección General Impositiva para estos productos, en base a la información suministrada por el Instituto Nacional de Carnes (INAC); y el precio del servicio de faena sin el Impuesto al Valor Agregado. Al importe así obtenido, se le aplicará la tasa mínima del Impuesto al Valor Agregado.

"El frigorífico o matadero deberá discriminar en la documentación del servicio, su propio impuesto y el que perciba de su cliente".(TEXTO DADO por el NUMERAL 1º de la RES. DGI No. 337/986 de 31/10/86)

Los frigoríficos o mataderos cuando faenen animales propiedad de terceros deberán liquidar el IVA sobre el servicio de faena (a la tasa básica) es decir al 22%, y percibir el IVA correspondiente a la venta de carne y menudencias (Resolución 451/85, num. 3, expuesto anteriormente).

El monto sobre el que debe operar la percepción estará constituido por la diferencia de multiplicar los kilos de la media res, o cuartos compensados, carne ovina y menudencias, obtenidos de la faena, por los precios que fije la DGI para estos productos y el precio del servicio de faena sin IVA. Al importe

así obtenido se le aplicará la tasa mínima del IVA, tal cual como lo indica la reglamentación.

Este caso como podemos apreciar es especialmente particular, servicio de faena o façón como se lo conoce comúnmente en la industria frigorífica es particularmente complejo, ya que se trata de que los distintos operadores generalmente sin planta de faena, compran el ganado en pie y lo hacen faenar en frigoríficos habilitados para de esta forma conseguir el producto terminado o sea la carne para su posterior comercialización. El frigorífico efectúa la faena por un precio (precio del servicio) y además de acuerdo a la reglamentación vigente resolución 451/1985 numeral 3, debe constituirse en agente de percepción por los distintos impuestos, retenerlos y luego verterlos a la administración, ya sea a la Dirección General Impositiva o el Instituto Nacional de Carnes. Para ello se usan los fictos establecidos por dichos organismos recaudadores a través de resoluciones y circulares respectivamente.

Entonces en este caso trabajaremos con dos fictos base con respecto a la carne, dictados por la DGI en resoluciones de fin de mes ya antes vista para los otros casos, solo que debemos tener en cuenta una resolución para la liquidación del FIS e INAC y otra para el IVA. Los kilos obtenidos en la faena son entonces valorados de acuerdo a los respectivos valores según lo expuesto anteriormente, a los cuales se les deberá calcular los tributos correspondientes y se facturara tal cual corresponda. Los productos que se reglamentan son la carne y menudencias comestibles ya que los otros subproductos en general se le facturan al frigorífico, ej cuero que está exento o los subproductos sucios que en general están también exento (grasa, huesos, etc), por parte del tomador del servicio o façonero y es descontado por la planta del importe facturado a pagar mediante cambio de recibos, que compensan parcialmente la cuenta corriente, entre ambos operadores planta y façonero.

En la práctica, el sistema es el siguiente: un façonero en enero de 2010 remite a la planta 80 novillos de su propiedad para faenar luego del proceso de faena se obtiene 15031.30 kg de carne y 1178.70 kg de menudencias, en lo general el peso promedio de un novillo son 300 kg rendimiento 53% de

carne, y 15 kg de menudencias por animal a efectos informativos. Los datos que necesitamos son las resoluciones de la DGI.

Resolución Nº 2.266/009

Montevideo, 29 de diciembre de 2009

Para practicar la percepción establecida en el numeral 3º) de la Resolución de la Dirección General Impositiva Nº 451/1985 de 28 de agosto de 1985, los precios a multiplicar por los kilos de carnes y menudencias **obtenidas en la faena**, serán los siguientes:

Carne Bovina media res	\$63,80
Menudencias	\$56,15

Resolución Nº 2.267/009

PARA LA RECAUDACION DEL FIS E INAC

Montevideo, 29 de diciembre de 2009

En los casos de faena a façon, autoabasto o cuando la planta de faena no abasteciera directamente a la carnicería o al establecimiento industrializador, los precios fictos por Kilo, por el mes de enero de 2010, a efectos de la liquidación de los impuestos a que hace referencia el Visto, serán:

Carne Bovina destino abasto	\$ 49,04
Carne Bovina destino industria	\$ 34,54
Carne Ovina	\$ 49,54
Carne Porcina	\$ 57,50

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

CIRCULAR DE INAC C. 352/09

**PRECIOS FICTOS DE CARNES Y MENUDENCIAS COMESTIBLES
QUE SE DESTINEN AL MERCADO INTERNO**

Se exceptúa la aplicación en los departamentos fronterizos con Brasil hasta una distancia de 100 km de la frontera, sólo para los casos previstos en dicha excepción.-

A los efectos de la prestación del 0,7% prevista en el Artículo 17°, Literal A, Numeral 2 del Decreto-Ley 15.605 de 27 de julio de 1984 y Resolución del Instituto Nacional de Carnes N° 201/88 de 15 de noviembre de 1988, se establecen los siguientes precios fictos de conformidad con lo previsto en el numeral 8° de la Resolución citada: Por kilo en gancho de carnicería

establecimiento industrializador (peso carcasa)

CARNE BOVINA DESTINO ABASTO	\$ <u>48.70</u>
CARNE BOVINA DESTINO INDUSTRIA	\$ 34.30
CARNE OVINA.....	\$ 49.20
CARNE PORCINA	\$ 57.10
CARNE DE CONEJO Y ANIMALES DE CAZA MENOR.....	\$ 88.50
MENUDENCIAS DE TODAS LAS ESPECIES, el kilo	\$ <u>42.90</u>

Tratándose de cortes, se le aplicarán los coeficientes que correspondan a efectos de su conversión a peso carcasa.

FECHA DE VIGENCIA: Precios Fictos para liquidar los aportes del 0,7% de la Declaración Jurada del mes de **ENERO/2010**

PROXIMOS VENCIMIENTOS:

18/ENERO/2010: Vencimiento del pago por prestación del mes de **DICIEMBRE/09**

20/ENERO/2010: Vencimiento presentación declaración jurada de **DICIEMBRE/09**

TIMBRE LEY 17.738 de 07.01.04:

Al original de la Declaración Jurada deberá adherirse un timbre de la CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE PROFESIONALES UNIVERSITARIOS de valor **\$ 88.-**

Montevideo, 29 de Diciembre de 2009

(Publicado en El País y Ultimas Noticias de fecha 30.12.09)

Como se observa anteriormente expusimos Resoluciones de DGI y Circular de INAC, pues para la liquidación y percepción de los tributos debemos tener en cuenta varios fictos, por eso la complejidad de este caso, existen dos factores a tener en cuenta en la recaudación del FIS e INAC, es decir por un lado se debe de tener en cuenta cual es el destino de lo faenado (abasto o industria) y en virtud de ello seleccionamos el ficto a aplicar, lo segundo a tener en cuenta como lo establece INAC, es saber si estamos ubicado en frontera con Brasil hasta 100 km o no, porque también es distinta la circular y los fictos, es decir que INAC emite dos circulares una para más de 100 km con Brasil es decir fuera de frontera y otra para los que están en la frontera. En nuestro caso particular de análisis estamos con una planta que esta a mas de 100 km de frontera con Brasil.

¿Qué fictos usamos?

Que necesitamos?, a todo esto lo primero que debemos hacer, es hacernos de Resoluciones de DGI y Circulares de INAC, que establecen los fictos, definir si el destino del façón es abasto o industria, si es mercado interno o exportación, donde se ubica la planta a mas o menos de 100 km de frontera con Brasil, para luego de esta información ver cuáles son los fictos que vamos a usar.

Para la liquidación del IVA Y SU PERCEPCION de nuestro ejemplo usamos el ficto de DGI con destino abasto y para el cobro de FIS e INAC usamos la circular de INAC con destino abasto a más de 100 km de frontera con Brasil.

LA FACTURACION

Lo partimos en dos para una mejor comprensión, primero liquidamos el servicio façón con su correspondiente IVA A TASA BASICA, más los tributos correspondientes y la percepción, en segunda instancia liquidamos las menudencias.

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

LIQUIDACION PARA FACTURA POR CARNE Y FACON						
		FICTOS	MONTO	IMTO.	IMPON.	TASAS IMPUESTOS
1 KGS. CARNE NOVILLC	15031,3	48,7	732024	732024,3	INAC	0,007 5124,17017
2		49,04	737135	737135	FIS	0,01 7371,34952
3 IMPONIBLE IVA SE DTA.FACON		63,8	958997	903236,9	IVA T.M	0,1 90323,694
4 FACON			55760	55760	IVA T.B.	0,22 12267,2
5 TOTAL DE IMPUESTOS						115086,414
6 SERVICIO DE FAENA						55760
7 TOTAL DE LA FACTURA						170846,414
LIQUIDACION PARA FACTURA POR MENUENCIAS						
		FICTOS				
1 KGS. MENUENCIAS	1178,7	42,9		50566,23	INAC	0,007 353,96361
		56,15		66184,01	IVA T.M	0,1 6618,4005
		REDONDEO				0,22
						6972,58411
						177818,998

El dato más relevante a tener en cuenta de este cuadro es que para obtener el monto imponible de la percepción del IVA es que le debemos restar el servicio de FAENA para así calcular la percepción y cumplir con la reglamentación tal cual como lo expone, es decir de

15031.3 kg * 63.8=	\$ 958.996,94
menos servicio 80*697=	\$ 55.760
La diferencia 958996.94-55760=	\$ 903.236,94
Percepción 903236.94*10%=	<u>\$ 90.323,69</u>

Otro dato menos relevante, pero a tener presente, en la resolución de DGI es que el ficto de FIS esta con el INAC incluido es decir que para saber el monto de INAC debemos sacarle el INAC ES DECIR EL 0.7%, Ficto de INAC= FICTO FIS/1.007= 49.04/1.007= \$ 48.7, también es lo mismo tomar este dato de la circular de INAC.

❖ Numeral 4 de resolución 451/1985

“...4.- Quienes tributen por vía de percepción el Impuesto al Valor Agregado sobre la venta de carne y menudencias estarán obligados a incluir dichas operaciones en la declaración jurada del tributo, la que deberá presentarse aunque no existieren otras operaciones. Dichos contribuyentes en su documentación de ventas deberán dejar constancia del nombre y número de inscripción en el Registro Unico de Contribuyentes (RUC) del agente de percepción, con excepción de las realizadas al consumo...”

Aquellos contribuyentes que vendan carne y menudencias, la pueden vender de dos formas a una industria o al consumo final, en el caso de venta a una industria serán percibidos por aquella, es decir le van a retener el IVA de esos productos y por ende estarán obligados a dejar documentados todos los datos referente al agente y el monto percibido, para luego incluirlo en la declaración jurada correspondiente; procedimiento que no corresponderá en el caso de venta al consumo final como lo establece el propio numeral.

❖ Numeral 5 de resolución 451/1985

“...Los carniceros que vendan carne y menudencias, producto de la faena por ellos realizada de animales de su propiedad, serán sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado por las referidas ventas. A tales efectos el impuesto surgirá de multiplicar el impuesto establecido por cada kilo de media res, carne ovina y menudencias, por los kilos vendidos...”

Caso de no aplicación o casi nula, en la realidad de hoy, dado que los carniceros de hoy no puedan faenar, ya que para poder faenar deberán ser frigorífico por resolución de INAC, y si se es frigorífico las ventas al consumo final no existen, ya que el frigorífico no puede vender carne al consumo final, es decir entonces solo lo frigoríficos pueden realizar servicio de faena.

❖ Numeral 6 de resolución 451/1985

ESTE TEXTO TIENE NUEVA REDACCION. RES. DGI No. 882/006 de fecha 07/08/2006

Sustitúyase el numeral 6º de la Resolución 451/85 de 28 de agosto de 1985, por el siguiente:

"..Los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado que adquieran carne y menudencias frescas a quienes les fue percibido el tributo por el frigorífico o matadero, computarán como impuesto en sus adquisiciones de carne bovina y menudencias de la misma especie, frescas, congeladas o enfriadas, el 9,09% del importe total facturado por ese concepto.

Para las adquisiciones de carne ovina en las mismas condiciones del inciso anterior, corresponderá aplicar el 12,28% del importe total facturado."

EXPORTADORES

El Dec. 363/004 (con la redacción dada por el Dec. 443/004) facilita la operativa de exportadores de carne fresca adquirida a agentes de percepción.

El régimen general de exportadores establece la recuperación del impuesto incluido en la compra de bienes y servicios que integren el costo de los bienes exportados (art. 129 del Dec. 220/998), categoría en la que no se encontraba el impuesto percibido. A partir de la aprobación del Dec. 363/004 el impuesto percibido a los exportadores puede, a opción del contribuyente y con autorización previa de la DGI, incluirse en el régimen general de liquidación del tributo, pudiendo solicitarse certificados de crédito endosables por la parte del importe percibido que corresponda a ventas de exportación, o imputarse como pago al mes siguiente al que se practicó la percepción.

OTRAS CONSIDERACIONES

Los agentes de percepción deberán dejar constancia del impuesto percibido en la documentación de sus ventas, según lo dispone el art. 10 del Dec. 220/998. Este aspecto es importante, dado que quienes hayan sido objeto de la percepción no computarán las operaciones de compraventa de carne fresca para liquidar el impuesto, y este extremo será probado mediante la constancia de la percepción realizada incluida en la documentación extendida por el frigorífico, matadero o importador.

A su vez, los vendedores minoristas que opten por incluir las compras de carnes y menudencias en el régimen general de liquidación del IVA, considerarán el impuesto percibido como pago a cuenta, para lo cual debe estar documentado adecuadamente.

El impuesto percibido debe verse a la DGI al mes siguiente de efectuarse la venta; en caso de no hacerlo en fecha la multa por mora asciende al 100 % (cien por ciento) sobre el monto del impuesto percibido y no vertido oportunamente a la DGI, más los recargos correspondientes.

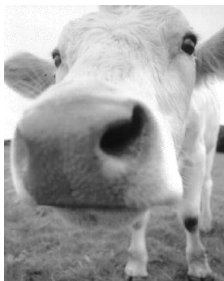
Los exportadores podrán recuperar parte del IVA pagado. Este régimen consiste en que previa autorización de la DGI los exportadores podrán liquidar el IVA en el régimen general y solicitar certificados de crédito endosables, por el IVA asociado a ventas de exportación que les hubieran percibido al comprar carne fresca, cualquiera sea su origen. El IVA percibido que no esté asociado a ventas de exportación, podrá considerarse como pago a cuenta en el mes siguiente al que se practico la percepción.

Capítulo VI

LOS TRIBUTOS EXPORTADOS Y REINTEGRADOS CUANDO DE CARNE SE TRATA.

En el presente apartado abordaremos el conjunto de tributos (impuestos y tasas) que son aplicados a toda la cadena cárnica, subdividiendo la misma en diferentes etapas, que irán desde la producción hasta la comercialización, considerando que para lograr visualizar claramente cuáles son los tributos reales que exportamos con nuestras carnes, se torna imprescindible conocer todos aquellos que se aplican durante el proceso previo a su colocación tanto en el mercado interno como externo. Utilizando los criterios que se han acordado con la Organización Mundial de Comercio (OMC), para conocer cuáles de todos ellos, pueden ser objeto de devolución cuando se efectúan exportaciones, sin que la misma sea considerada un subsidio. Entendiendo que para lograr dicho cometido, se torna imprescindible mencionar teóricamente, cual es el origen legal de los impuestos y tasas que abordaremos en el transcurso del presente apartado.

El origen de los impuestos que pagan las vacas...



Bajo el presente título, pretendemos realizar una breve revisión del origen legal que poseen los impuestos que se aplican a toda la cadena cárnica, comenzando por los que se observan en la etapa agropecuaria hasta llegar a los aplicados en la etapa industrial y comercial (poniendo énfasis en la exportación, ya que nos interesa analizar los futuros reintegros), puntualizando en cuales de estos impuestos la Industria Frigorífica oficia de agente de retención y percepción de los mismos.

A medida que avanzamos en la cadena cárnica, visualizamos la existencia de los siguientes tributos: el IMEBA y sus adicionales, el IMESI al gas oil, los aportes patronales a la seguridad social, la contribución inmobiliaria rural, el impuesto al remate y la enajenación de semovientes, las tasas para el contralor de faena y para la financiación de lucha contra la aftosa, el FIS, las tasas de INAC, tasas de contralor del BROU, el IVA, el IRAE y el IP.

Título 9 – Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (I.M.E.B.A) y sus adicionales - Decreto. 15/96

En el *Artículo 1°*, se señala: gráveze la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (Actualmente IRAE), a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales, sobre una serie de bienes que en dicho artículo van desde el literal “A” hasta el “M”, de los cuales mencionaremos únicamente el “B” que se refiere al ganado bovino y ovino por ser este de nuestro interés.

Continuando con este Título, en su *Artículo 7°*, se detalla cuales serán las tasas máximas que se aplicaran para todos los hechos generadores a los que refiere el artículo 1° del presente Título. Mencionándose que la tasa máxima que se aplicará al apartado B “sobre ganado bovino y ovino” será de un 2 % (dos por ciento).

En el *Artículo 8°*, sobre Impuesto Adicional, se expresa, que se creará un impuesto adicional del 2% (dos por mil) que gravará todos los hechos generadores comprendidos en el artículo 1° de este Título, relativos a los bienes mencionados en los apartados A), B) y D) del inciso primero del citado artículo. Agregándose, que el producido de este adicional se destinará a la Comisión Honoraria pro Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre.

Por otra parte en el *Artículo 9°*, se continúa con Impuesto adicional, expresándose que se creará un impuesto adicional de hasta 4% (cuatro por mil), que gravará todos los hechos generadores comprendidos en el artículo 1° de este Título, relativos a los bienes mencionados en los apartados A) a G) del inciso primero del citado artículo y a los productos de origen forestal,

así como a las exportaciones en estado natural y sin proceso de transformación del productos hortícolas, frutícolas, de flores y semillas. Agregándose que el producido de este adicional se consignará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria.

Título 11 – Impuesto Específico Interno (I.M.E.S.I) - Decreto. 96/90

En el *Artículo 1°* del mencionado Título, establece la creación del Impuesto Específico Interno que gravará la primera enajenación, a cualquier título, de una lista específica de bienes, a los que se le adjudicarán tasas que fijará el Poder Ejecutivo. En el presente artículo se mencionan 16 apartados de los cuales nos centraremos en el “14”, donde se fijan las tasas que gravarán los combustibles y otros derivados del petróleo. En este caso en particular, nos interesan las tasas que se aplican sobre el combustible gas-oil, entendiéndose que dicho insumo es utilizado en todas las etapas de la cadena cárnica comenzando por la agropecuaria (productores rurales) pasando por el transporte de ganado ya sea a los Frigorífico o al Puerto de Montevideo (caso particular que se vendiera ganado en pie) y culminando con el transporte de la carne procesada con destino tanto al mercado interno como externo. En todos estos casos el IMESI al gas-oil se encuentra presente, al necesitarse vehículos de gran porte que utilizan gas-oil para el traslado de los semovientes o de la carne según el caso. A continuación se presentará en forma resumida las tasas aplicadas en el apartado “14”.

	Total	MTOP	Rentas Grales	Intend Interior	Fondo Inv. MTOP
	%	%	%	%	%
Nafta super	133	40	63	5	25
Nafta común	123	40	61	5	17
Gas Oil	30	0	5	0	----

Cuando el Poder Ejecutivo fije en cero la tasa que grava el gas oil, la circulación de dicho bien quedará gravada por el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), a la tasa básica.

Ley 12700 sobre Impuesto a los remates de bienes muebles, inmuebles y semovientes

El *Artículo 1°*, de la mencionada Ley, se refiere a la creación de un impuesto del 2 % (dos por ciento) a los remates de toda clase de bienes muebles, inmuebles y semovientes. Planteándose que las ventas de semovientes efectuadas sin intervención de rematadores, con la sola excepción de los negociados en la Tablada Nacional, estarán gravadas por un 2 % (dos por ciento) sobre el precio de enajenación. Lo recaudado por concepto de dicho impuesto será administrado por 108 respectivos Gobiernos Departamentales. El Poder Ejecutivo reglamentará las condiciones relativas a su aplicación de acuerdo con lo establecido en los artículos 6° y 8°.

En su *Artículo 9°* se establece que el artículo mencionado anteriormente rige para todos los Departamentos de la República con la sola excepción de Montevideo.

Ley 16082 acerca del Impuesto a la Erradicación de la Fiebre Aftosa (Fondo Permanente de Indemnización F.P.I.)

En el *Artículo 14*, de la presente Ley. (Del Fondo Permanente de Indemnización), se postula la creación del Fondo Permanente de Indemnización para la campaña de control y erradicación de la fiebre aftosa y enfermedades exóticas que se destinará a atender las indemnizaciones previstas en el artículo anterior (Artículo 13 de la Ley 16082, titulada Indemnización). La insuficiencia de dicho Fondo no obstaculizará ni impedirá las indemnizaciones correspondientes, las que serán atendidas con cargo a Rentas Generales en carácter de oportuno reintegro.

El mencionado Fondo se integrará mediante la aplicación de un impuesto sobre el total de exportaciones de carne, subproductos cárnicos y derivados de las especies bovinas y ovinas, así como el total de productos lácteos, sus derivados y lanas.

Desde la sanción de la presente Ley hasta que culmine la primer etapa (Artículo 7°) el tributo será de 0.21% (cero punto veintiuno por ciento) sobre el valor declarado de las exportaciones mencionadas con anterioridad. A partir de la segunda etapa (Artículo 8°) el Poder Ejecutivo a propuesta del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca y del Ministerio de Economía y Finanzas podrá aumentar la tasa del tributo hasta un máximo de 1% (uno por ciento), cuando las necesidades del Fondo lo requieran. El cobro de impuesto se suspenderá cuando a criterio del Poder Ejecutivo el monto del Fondo que se estime necesario haya sido alcanzado.

La titularidad y disponibilidad del referido fondo corresponderá al Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca que quedará exceptuado de lo dispuesto por el artículo 75 de la ley 15.809, de 8 de abril de 1986 (Ley de Ejecución Presupuestal).

Ley de creación del I.N.A.C: Dec/Ley 15605- 27/07/1984

La *Ley 15605 en su Artículo 1°* crea el Instituto Nacional de Carnes (I.N.A.C.), como una persona pública no estatal para la proposición, asesoramiento y ejecución de la Política Nacional de Carnes en coordinación con el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (M.G.A.P.).

Dentro de la mencionada Ley, en su *Artículo 2°*, se establece cuales son los cometidos que tendrá dicho Organismo, como ser promover, regular, coordinar y vigilar las actividades de producción, transformación, comercialización, almacenamiento y transporte de carnes, menudencias y subproductos cárnicos.

De acuerdo al *Artículo 9°*, el INAC será dirigido y administrado por una Junta compuesta por seis miembros, integrada por dos delegados del Poder Ejecutivo, dos representantes de los productores rurales (Asoc. Rural del Uruguay y Federación Rural), y dos representantes de los sectores industriales (Asoc. de Industrias Frigoríficas del Uruguay y Cámara de Industrias Frigoríficas del Uruguay). Observándose de esta forma, que la composición del organismo máximo del INAC promueve la coparticipación y la representatividad de todos los sectores que integran el Sector Cárnico en nuestro país.

En cuanto a los recursos del INAC, los mismos quedan establecidos en el *Artículo 17°* de la mencionada Ley, donde se plantea:

- ❖ El 0,6% (cero coma seis por ciento) del precio FOB neto de las exportaciones de carne, que lo retiene el B.R.O.U. y vuelca a una cuenta a nombre del I.N.A.C.
- ❖ El 0,7% (cero coma siete por ciento) del precio de venta de carne y menudencias destinadas al mercado interno.
- ❖ Importe de tarifas establecidas por prestación o utilización de sus servicios.
- ❖ El importe de multas y recargos que aplique.

La Ley 15838, del 14/11/1986, en su Artículo 1°, establece que se exceptúa de los cometidos asignados al INAC, el control de las instalaciones y funcionamiento de carnicerías en todo el territorio Nacional excepto Montevideo, pasando este control a la órbita de las Intendencias Municipales respectivas, según el *Artículo 2°*, compitiéndole además brindarles las correspondientes habilitaciones.

Cabe destacar, que además del Instituto Nacional de Carnes existe otro Organismo denominado "*Oficina de Programación Agropecuarias*" (O.P.Y.P.A.) que depende del M.G.A.P, que en el decreto 24/98 del 08/01/1998, se describe cuales serán las funciones que le competen a dicho Organismo, como ser: "*debe asesorar a la jerarquía ministerial en la formulación de políticas para los sectores agropecuarios, agroindustrial y pesquero y en las políticas de manejo, conservación y desarrollo de los recursos naturales renovables, así como en la implantación de políticas que se adopten, asistir en la adopción de medidas y correctivos coyunturales, que permitan evitar daños a los distintos sectores involucrados*".

En definitiva O.P.Y.P.A. actúa orientando al M.G.A.P. en distintos ámbitos como, elaboración y suministro de insumos técnicos para la toma de decisiones ante demandas específicas, diseño y evaluación de políticas, e instrumentación de acciones específicas de la Dirección Política.

Se observa entonces que O.P.Y.P.A. es la Oficina especializada en políticas y proyectos en materia Agropecuaria que tiene el M.G.A.P., por ende, posee una estrecha vinculación con la Industria Frigorífica.

Título 18 - Fondo de Inspección Sanitaria (F.I.S.) – Decreto. 289/989 y Decreto. 381/990.

En el *Artículo 421° de la Ley 13892*, de rendición de cuentas de 1970 crea el FIS que es el Fondo de Inspección Sanitaria con los recursos provenientes de:

- ❖ 1% (uno por ciento) sobre el valor FOB declarado en las exportaciones de carne en todas sus especies en todas sus formas salvo las conservadas que lo descuenta el BROU.
- ❖ 1% (uno por ciento) sobre el precio de la carne de origen vacuno y ovino que se destine al consumo de la población y que provenga de establecimientos de faena habilitados por el M.G.A.P..
- ❖ 1% (uno por ciento) del valor de venta de la carne bovina y suina con destino a la industria y que provenga de establecimientos de faena habilitados por el M.G.A.P.

El *Artículo 421° de la Ley N° 13.892* del 19 de octubre de 1970 queda sustituido por el *Artículo 319° de la Ley N° 15.809* del 8 de abril de 1986, donde se continúa fijando un impuesto del 1% en cualquiera de los Capítulos señalados por el decreto 381/990.

El destino del F.I.S. será el pago de retribuciones personales y gastos que demande al M.G.A.P. el contralor higiénico, sanitario y tecnológico en Frigoríficos, Mataderos, Saladeros, Fábricas de carnes preparadas, Fábricas de Embutidos, Cámaras Frigoríficas y Transportes Frigoríficos.

Ley 16226 Artículo 458 Tasa del L.A.T.U (Laboratorio Tecnológico del Uruguay).

El Artículo 458°, de la presente Ley, se plantea que las exportaciones de productos que sean considerados no tradicionales se deberán abonar en el Banco de la República Oriental del Uruguay, al liquidarse el cumplimiento de embarque de exportación, un impuesto del 3 o/oo, (tres por mil), del valor FOB de la exportación, que será destinado al Laboratorio Tecnológico del Uruguay (LATU), aunque inmediatamente deroga la tasa que en su momento cobraba el Banco de la República Oriental del Uruguay y estable que la

misma se vierta al Laboratorio Tecnológico del Uruguay (LATU). Cabe destacar que mencionamos esta tasa, porque si bien la misma no se aplica para los productos considerados tradicionales, si recae sobre las menudencias, (las cuales no están alcanzadas por el F.I.S).

Título 4 – Impuesta a la Renta de Actividades Económicas (I.R.A.E) – Ley 18083 - Decreto. 840/988

El IRAE es un impuesto anual que recae sobre rentas netas fiscales de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza. De acuerdo a esta definición, las rentas generadas por los Frigoríficos, al ser de fuente uruguaya y provienen de actividades lucrativas, el IRAE recaería sobre los mismos.

En cuanto al aspecto subjetivo del impuesto, determina como rentas computables a todas las obtenidas por S.A., por esta razón, la mayoría de los Frigoríficos quedarían comprendidos en este reglamento, ya que generalmente adoptan esta forma jurídica, además son sujetos pasivo las Sociedades con o sin personería jurídica, lo cual generaría que se incluyan a los Frigoríficos que no adoptan la forma más habitual que es la S.A.

En el *Artículo 15°* de la mencionada Ley, sobre Tasa, se establece que la tasa del impuesto será del 25% (veinticinco por ciento) sobre la renta neta fiscal.

Título 14 – Impuesto al Patrimonio (I.PAT) – Decreto. 600/988

El Impuesto al Patrimonio es un impuesto anual que recaerá como lo dice en su *Artículo 1°* entre otros, sobre los sujetos pasivos del IRAE; esto quiere decir que la mayoría de los Frigoríficos al estar comprendidos en el IRAE, consecuentemente son sujetos pasivos del I. PAT.

El impuesto comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados en la República Oriental del Uruguay, alcanzando de esta forma a todas las plantas Frigoríficas ubicadas en nuestro territorio.

En el *Artículo 45°* del mencionado Título, sobre Tasas, se estipula que el impuesto se aplicará sobre el patrimonio gravado según la siguiente escala:

A) Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:

- | | | |
|----|--|-------|
| 1) | Por hasta 1 vez el mínimo no imponible de sujeto pasivo..... | 0,70% |
| 2) | Por más de 1 vez y hasta 2 veces..... | 1,10% |
| 3) | Por más de 2 y hasta 4 veces..... | 1,40% |
| 4) | Por más de 4 y hasta 6 veces..... | 1,90% |
| 5) | Por más de 6 y hasta 9 veces..... | 2,00% |
| 6) | Por más de 9 y hasta 14 veces..... | 2,45% |
| 7) | Por el excedente..... | 2,75% |

A partir del año 2008, las tasas correspondientes a las escalas 6) a 7) se reducirán en un 0,25% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 2% en los ejercicios comprendidos entre el año 2008 y el año 2010 inclusive.

A partir del año 2011, las tasas correspondientes a las escalas 2) a 7) se reducirán en un 0,20% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 1% en los ejercicios comprendidos entre el año 2011 y el año 2015 inclusive.

A partir del año 2016, las tasas correspondientes a las escalas 1) a 7) se reducirán en un 0,10% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 0,10%.

En el caso de los sujetos no residentes que no tributen el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, el abatimiento de tasas a que refieren los incisos anteriores tendrá como límite inferior la alícuota del 1,5%.

B) Las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 3,5%.

- C) Las personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco, Casa Financiera o se encuentren comprendidas en el artículo 16.....2,8%
- D) Los restantes contribuyentes.....1,5%

Título 10 – Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) – Decreto. 39/990

El mencionado impuesto “I.V.A.” en su *Artículo 1°* establece que gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país. No quedando comprendidas las exportaciones dentro de la materia a gravar. (Artículo 5° Territorialidad)

Según el *Artículo 3°* del presente Título se menciona que el hecho generador se entiende configurado cuando el contrato o equivalente tenga ejecución mediante la entrega o introducción de bienes o la prestación de servicios. En función de lo mencionado anteriormente queda claro que las operaciones gravadas serían las ventas al Abasto (Mercado Interno) encontrándose a su vez exoneradas las exportaciones (Mercado Externo) de los Frigoríficos.

Por otro lado en su *Artículo 6°* se hace mención al aspecto subjetivo del impuesto, manifestándose que son sujetos pasivos de IVA aquellos sujetos pasivos de IRAE, bajo esta condición, dicho impuesto se aplicaría a los Frigoríficos.

Los porcentajes de las tasas se encuentran comprendidos en el *Artículo 16°*, donde se estipulan los siguientes valores:

- A) Básica del 22% (veintidós por ciento)
- B) Mínima del 10% (diez por ciento)

En la actualidad la carne está gravada a la tasa mínima del IVA o sea 10% según el *Artículo 18° (Tasa mínima)*.

El rol del frigorífico como agente de retención y percepción

En este apartado de nuestro trabajo, examinaremos en cuales de los impuestos desarrollados anteriormente, el Frigorífico oficia como agente de retención y percepción, para ellos, comenzaremos definiendo teóricamente el significado de agente de retención y percepción.

Son Agentes de retención, los Organismos, empresas o personas que están obligados a retener los impuestos a sus proveedores de bienes y servicio, para luego volcarlos a la DGI. Una vez efectuada la retención, el agente es el único obligado ante la DGI y si no la efectúa responde junto con el proveedor. Los agentes de retención son designados a quienes paguen o acrediten retribuciones por servicios gravados a personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior.

Serán también objeto de retención las mismas retribuciones pagadas o acreditadas a personas jurídicas del exterior que no actúen en el país por medio de sucursal, agencia o establecimiento. En tales casos, se considera que el precio incluye el impuesto que se reglamenta.

Podemos observar como los Frigoríficos actúan como agente de retención en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios conocido como IMEBA. Como detallamos anteriormente este impuesto consta de tres componentes: el 0,2% para el financiamiento al Movimiento de Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (M.E.V.I.R.), el 0,4% destinado a financiar el Instituto Nacional de Investigación Agronómica (I.N.I.A.) y el 2,5% aplicado sobre el apartado “B” del título 9 que trata “sobre ganado bovino y ovino”. Como mencionamos anteriormente el monto imponible de dicho impuesto es el precio final del producto y la forma de calcularlo es considerando que dicho precio ya tiene el impuesto incluido.

Decreto. 220/998 (Percepción de I.V.A.)

Los Frigoríficos y Mataderos serán agentes de percepción del impuesto correspondiente a la comercialización de la carne fresca cualquiera sea su destino o adquirente.

Se percibe en base a un margen de utilidad ficta que fija la Dirección General Impositiva (DGI) que se calcula como: [Precio. Venta – (Precio. Compra + Gastos)], o sea Precio de Venta menos Precio de Compra y

Gastos. Este margen se irá fijando por la Dirección General Impositiva, que quedará facultada para modificarlo cuando las condiciones del mercado se alteren pudiendo establecer distintos márgenes en atención a los diversos productos que se comercialicen.

Los Frigoríficos que autoricen matanza por cuenta ajena en sus plantas deben también oficiar como agentes de percepción.

Por último se establece que el MGAP a través del Registro de Plantas de Faena exigirá el Certificado Único que prevé el *Artículo 80º* del Título. 1 del Texto Ordenado de 1996, o sea el Certificado Único emitido por DGI, como requisito para habilitar el establecimiento de faena y lo requerirá anualmente.

¿Con que carga tributaria arriban nuestras carnes en el mundo?

Uruguay exporta más del 50% de su producción de carne, siendo uno de los tres únicos países a nivel mundial junto con Australia y Nueva Zelanda, que posee estas características. Aspecto que provoca que la Industria Frigorífica de nuestro país deba tener una faceta exportadora importante, tratando de satisfacer las distintas necesidades de los países demandantes de carne. Por parte, si bien dentro del mercado mundial Uruguay representa solamente una pequeña porción de las exportaciones totales de carne bovina, esto genera que no pueda repercutir en precios ni destacarse por sus grandes volúmenes de ventas, por ende, las estrategias del país deberían apuntar a que se reconocieran las carnes uruguayas por una de sus características más importantes, que es ser totalmente natural, por no utilizarse anabólicos para estimular el crecimiento del ganado, ni alimentos que no provengan de las pasturas o de los granos naturales. Por estas razones, consideramos que la táctica que debería aplicar el Uruguay como país exportador, más allá de las acciones individuales que tome cada una de las empresas componentes de la Industria, tendría que focalizarse en que el mundo identificará las carnes provenientes de nuestra región como *“las más naturales”*.

Aclarado este aspecto relevante dentro nuestro sistema económico, analizaremos la carga tributaria que soporta la Industria Frigorífica,

identificando cuáles de esos tributos son aplicados únicamente en el abasto y cuales aparecen en ambos mercados (interno y externo).

La Industria Frigorífica del Uruguay está sujeta a una gran carga impositiva, ya que además de los impuestos que pagan la gran mayoría de las sociedades comerciales como el I.R.A.E e I.PAT, tributa una cantidad de impuestos como hemos ido señalando con anterioridad. Esto demuestra claramente que el sector reúne en pocas empresas una gran carga impositiva, que por año significan varios millones de dólares, por lo que la evasión fiscal representa un peligro latente. Esto conlleva a que los controles sean muy rigurosos, ya sea mediante la emisión de certificados de D.G.I y B.P.S que deben estar vigentes y solo tienen validez por noventa días, la implementación del sistema de cajas negras; además de estar sujetos a un sistema estándar de presentación de estados contables con normas específicas creadas por I.N.A.C.

Ante a esta “tentación” de evasión fiscal que debe enfrentar diariamente este sector económico en particular, realizaremos un breve estudio de la evolución histórica que han tenido los controles que apuntan a evitar la evasión fiscal. Observándose en el devenir del tiempo, que el mercado interno demanda un riguroso control de la liquidación y el pago de tributos, ya que en el pasado se comprobó que varias empresas financiaban parcialmente su actividad mediante la evasión fiscal. Apuntando a paliar esta situación I.N.A.C. actuando conjuntamente con D.G.I., B.P.S. y el M.G.A.P. conformaron una comisión, conocida como “clearing”, que se reunía semanalmente y tenía como cometido controlar la actividad de las empresas en forma individual y la liquidación coherente de sus tributos. Bajo esta óptica estatal, cuando una empresa no realizaba una correcta liquidación, esta comisión procedía a cancelar o limitar los certificados correspondientes, realizaba una inspección que podía ser efectuada por todos los integrantes de la comisión o por alguno de ellos y cuando no se contaba con los certificados al día el M.G.A.P. retiraba la inspección sanitaria del establecimiento, quedando de esta forma inhabilitado para realizar cualquier tipo de operación (faena, desosado, traslado de carne u otras mercaderías).

En la actualidad, apuntando a generar un correcto control de este sector, I.N.A.C. ha resuelto implementar un sistema de control llamado “cajas negras” que implica la registración de todo el proceso productivo y de salida

del producto. Uno de los objetivos de I.N.A.C en la implementación de las llamadas “cajas negras” es la de brindarle transparencia al mercado y que todos los operadores cumplan con las mismas reglas de juego. A través de esta breve revisión histórica, podemos observar que el “clearing” fue uno de los primeros instrumentos que se utilizó hace muchos años para efectivizar dicho control, surgiendo posteriormente el Decreto que obligó a estar al día con certificados para transferir la titularidad de la plantas, llegándose en la actualidad a la elaboración del sistema de “cajas negras”. Las mismas son un proyecto desarrollado por el Instituto Nacional de Carnes que incluye la instalación preceptiva de sistemas electrónicos inalterables de control de faenas, desosado y comercialización de carnes en todo el territorio nacional, que garantiza la inviolabilidad de la información y las posibilidades de verificación a tiempo real por parte de las autoridades competentes. Se trata de un circuito inviolable de balanzas electrónicas, computadoras, impresoras, scanners y otros dispositivos integrados en una red local en cada Frigorífico, conectados a través de sus respectivos servidores o una red de área extendida cuyo servidor principal estará en I.N.A.C. Los pesajes obtenidos a través de las distintas balanzas, distribuidas en las plantas de faena a lo largo del proceso productivo son inviolables, se podrán leer todas las veces que sea necesario, pero nadie los puede modificar.

De esta forma el gobierno piensa que se consolidará el concepto de seguridad económica. Seguridad económica para el Estado en cuanto va a tener una mayor certeza en la recaudación de impuestos; para los productores, que tendrán seguridad de que se les pagará por los kilos que realmente pesaron sus animales; y para los empresarios industriales, que dispondrán de una excelente herramienta para el gerenciamiento de la producción.

Por otra parte las normas sanitarias son numerosas y de diversa índole, destacándose que son mayores los requisitos sanitarios exigidos para los establecimientos habilitados a nivel nacional (Categoría. I) que para los demás (Categoría. II, III, y Precarios).

Se debe tener en cuenta que las empresas frigoríficas generan casi un 20% de su facturación en impuestos directos de la carne (0,7% I.N.A.C (Abasto) y 0,6% I.N.A.C (Externo), 1% F.I.S (Ambos Mercados), 10% I.V.A., 2% I.V.A. Percepción (Solamente en el Abasto) y su principal materia prima (casi el

80% del costo) no tiene I.V.A. por lo que prácticamente la totalidad del IVA ventas facturado es impuesto a pagar. Con respecto al IVA si bien está gravado nada más que a la tasa mínima (10%), los frigoríficos, las plantas de faena son Agentes de Percepción del impuesto, es decir que no tienen IVA de compra básicamente porque la materia prima no lo tiene, tendrán IVA de insumos y son sujetos pasivos por la venta que es prácticamente por la totalidad del producto porque no deducen prácticamente nada, pero además perciben por adelantado el IVA hasta el público, de modo que se concentra en esas pocas empresas toda la recaudación del IVA de la venta al mercado interno de la carne.

Hay cinco impuestos que se aplican directamente en la comercialización de la carne que son: I.N.A.C. con el 0,7% para el mercado interno y 0,6% para el mercado externo, el F.I.S. con el 1% para ambos mercados, I.V.A. tasa mínima (10%) solamente para el abasto e I.V.A. Percepción que es el 2% que se calcula como el 10% de I.V.A. aplicado sobre la ganancia estimada del vendedor al consumidor final en un 20% ($20\% \times 10\% = 2\%$). Estos impuestos se aplican en cascada, es decir que el monto imponible del primero de ellos (I.N.A.C. 0,7%) es el precio de la carne por kilo sin ningún impuesto, para el segundo impuesto (F.I.S. 1%) el monto imponible es el precio de la carne sin impuesto mas el impuesto de I.N.A.C. Así sucede para los siguientes impuestos que en orden son, el I.V.A 10% y el I.V.A. Percepción teniendo en cuenta que el monto imponible para estos últimos dos es el mismo.

En las exportaciones además de los tributos que se han ido señalando anteriormente se aplica una tasa de contralor del BROU que asciende al 0,05% del valor FOB.

En el caso particular de las menudencias, las mismas no se ven alcanzadas por el 1% del F.I.S. pero en cambio sí lo están por la tasa del 0,3% cobrada por el LATU.

Cabe aclarar que cuando el producto que se vende es carne con hueso en media res o cuartos, la forma de cálculo del I.V.A. Percepción difiere ya que pasa a ser el 14% de la diferencia entre el precio de la carne (con I.N.A.C. y F.I.S. incluidos) y un precio ficto que la Dirección General de Impositiva publica mensualmente a estos efectos. Aclarándose además que la forma de

calcular los impuestos sobre las menudencias vacunas es similar a la expuesta en el párrafo anterior, con excepción del F.I.S. que en este caso no es aplicable.

Desde el campo a la mesa...

La ganadería en nuestro país se caracteriza principalmente por la cría de animales en campos abiertos, con paraderas naturales, los cuales abarcan aproximadamente el 80% de territorio nacional. Los animales provenientes de esta fase arriban a la etapa industrial donde serán faenados, “cargando consigo” una serie de impuestos, que son tanto directos como indirectos, permitiéndonos bajo este criterio calificar cuáles de ellos serán susceptibles a ser reintegrados. Algunos de estos impuestos son específicos por producto y se abonan en una sola etapa, como ser, el *Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios* (IMEBA) y sus adicionales, cuyo destino son el Instituto de Investigación Agropecuaria (INIA) y al Movimiento de Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (MEVIR). Otros de ellos son generales dentro de la actividad agropecuaria y por ende, debe imputarse la parte correspondiente a la producción de carne vacuna, como es el caso del *Impuesto a los Combustible* (IMESI gas-oil); o se recaudan sobre todos los semovientes (en especial vacunos y ovinos), como es el caso del Impuesto al Remate y la Enajenación de Semovientes, que se caracteriza por ser un impuesto “en cascada”, abonándose en cada operación sin la posibilidad descontar lo aportado en alguna operación previa. Dentro de esta fase de la cadena cárnica, podemos observar la existencia de los siguientes impuestos: el IRAE, el IMEBA y sus adicionales, al Patrimonio Agropecuario, el IMESI al gas-oil, la Contribución Inmobiliaria Rural, al Remate y Venta de Semovientes, las detracciones y las tasas de registro.

En cuanto al *Impuesto a la Renta* y a la *Contribución Inmobiliaria Rural*, los mismos estarían excluidos según los criterios establecidos en el párrafo “e”, del Anexo I (donde aparece una lista sobre las subvenciones aplicadas a la exportación), del “*Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*” plasmados por la OMC. Donde se establece: e) La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados

específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos (58)¹ o de las cotizaciones de la seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales o comerciales. Teniendo en cuenta lo que se plantea en dicho párrafo sobre los impuestos directos, quedaría excluido el *Impuesto al Patrimonio Agropecuario*, ya que al exceptuar los inmuebles este quedaría sin fuente imponible y las *detracciones*, porque actualmente no gravan la exportación de carne vacuna.

En cuanto, al resto de los Impuestos que gravan la producción de ganado vacuno y su comercialización, como ser el IMEBA y sus adicionales, el IMESI al gas oil, el impuesto al remate y vente de semovientes y las tasas de registro.

Una vez que los semovientes están preparados para “abandonar las praderas”, generalmente son transportados y comercializados a la Industria Frigorífica, sumándose en dicho proceso los siguientes impuestos: el IMESI al gas oil en el transporte del ganado y el impuesto a las comisiones de los consignatarios (el cual es probable que se cobre en varias oportunidades).

Por otra, según el *decreto N° 151/992, en su Artículo 1°* establece que: toda enajenación de haciendas bovinas, ovinas o suinas, con destino a faena, ya sea con la finalidad de exportación, abasto o industria de cualquier tipo, celebrada por productores actuando personalmente o intermediando consignatario y plantas de faena con la habilitación correspondiente, deberá documentarse de la siguiente forma (según lo estipulado en el presente Artículo), una vez que las haciendas en pie son recibidas y pesadas en la planta compradora, previamente a la actuación del comprador sobre las haciendas objeto de negocio. Dicho documento, que tendrá que ser expedido por la empresa compradora, deberá incluir los siguientes requisitos:

*Lugar y fecha del acto.

¹ “(58) *A los efectos del presente Acuerdo*: Por “impuestos directos” se entenderán los impuestos sobre los salarios, beneficios sociales, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles”. Dato extraído del trabajo realizado por el *Cr. Ariel E. Davrieux*; “*Estimación de la Tasa de Evaluación de Impuestos a la Carne Vacuna sin Hueso, Admisible según la Normativa de la OMC*”, Montevideo, 2006.

*Nombre, domicilio y número de inscripción de DI.CO.SE. del vendedor, del comprador y de consignatario si éste participara en la operación.

*Cantidad de haciendas recibidas en la plata y número de Guía de Propiedad y Tránsito, categoría, raza, tipo, quilaje por pesada y quilaje promedio por animal por categoría.

*Precio de la operación y forma de pago; de modo que surja una obligación líquida o liquidable y exigible.

*Cuál de las partes tendrá a su cargo el pago del flete.

*Otras condiciones acordadas por las partes, entre las que deberán figurar todas aquellas que impliquen retenciones legales al precio.

*Firmas de vendedor o consignatario o de quienes los representen en el acto (Ley N° 16064, de 6 de octubre de 1989). Se presume que quién firma por el comprador está autorizado para el acto.

*La expresión: “El presente documento constituye título ejecutivo no transferible ni negociable”.

El presente documento deberá ser numerado y extendido en dos vías: una original para el vendedor o su consignatario y una copia para el comprador.

Señalándose además, que los documentos de compraventa de haciendas, realizados de acuerdo a la modalidad estipulada en el presente Artículo, tienen carácter de título ejecutivo para reclamar el pago total o parcial del precios acordado (artículo 69 de la Ley N° 13695, de 24 de octubre de 1968). Para deducir la acción ejecutiva no será necesaria la previa intimación de pago.

Luego en el *Artículo 3°* se instituye que el documento previsto en el artículo 1° del presente decreto podrá ser registrado en el Registro de Compraventa de Haciendas cuando las partes intervinientes así lo acordaran o a pedido de una de ellas. A tales efectos, el interesado presentará al Registro su vía correspondiente y éste sacará una fotocopia para su archivo, devolviendo el original con la constancia de intervención registral, número y fecha.

El mencionado Registro será dirigido y administrado por la Cámara Mercantil de Productos del País. Como compensación podrá cobrar el costo de dicho

servicio, el cual deberá ser comunicado al Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, con una semana de anticipación a su vigencia.²

El Decreto 171/993 en Artículo 1° establece que los establecimientos de faena habilitados a nivel nacional, deberán remitir al Instituto Nacional de Carnes una tercer vía del documento previsto en el artículo 1° del Decreto N° 151/992, de 6 de abril de 1992 que ya desarrollamos anteriormente. En su Artículo 2° se establece que cuando el pago del flete sea a cargo del comprador, la tercer vía a que se refiere el artículo anterior deberá contener, además de los datos previstos en el artículo 1° del Decreto N° 151/992, de 6 de abril de 1992, la estimación del costo del flete por quilo en pie hasta el establecimiento de faena. Dicha estimación será exclusiva responsabilidad del comprador.

En el Decreto 359/009 en su Artículo 1° establece que se dejará sin efecto la obligación de los establecimientos de faena de presentar una tercer vía del documento previsto en el artículo 1° del Decreto N° 151/992, de 6 de abril de 1992, únicamente para la especie bovina, cuando así lo disponga el Instituto Nacional de Carnes. De aquí en más la información contenida en dicho documento será obtenida exclusivamente a través de la captura directa por parte del denominado “Sistema Electrónico de Información de la Industria Cárnica” (SEIIC).

Posteriormente, los semovientes que han sido negociados cumpliendo con las mencionadas exigencias estatales, gran parte de ellos ingresan a las diferentes plantas frigoríficas de nuestro territorio, que se concentran principalmente en la zona sur de nuestro País, debido a la cercanía geográfica que se tiene con el puerto de Montevideo. Dentro de dichas plantas, se inicia la etapa de industrialización y comercialización de la carne que se obtiene a través del proceso de faena, donde visualizamos la existencia de los siguiente impuestos, el IRAE, los aportes a la seguridad social, el IVA, el impuesto para el fondo de Incepción Sanitaria (FIS), la tasa con destino INAC, el IMESI al gas oil en el transporte al puerto de la carne, la

² Ver en Anexos, un modelo de documento realizado como compromiso de compra y venta.

tasa de contralor de BROU y el impuesto a las comisiones incorporado en el costo del despachante de aduana. De todos los impuestos mencionados en esta última etapa, según los criterios establecidos en el párrafo “e”, del Anexo I, del acuerdo realizado por la OMC (mencionado con anterioridad), quedarían excluidos el IRAE y los aportes a la seguridad social, sin embargo se incluye aquella parte del IVA cuya deducción no es admitida para el mercado interno, el impuesto para el fondo de Incepción Sanitaria (FIS), la tasa con destino INAC, el IMESI al gas oil en el transporte al puerto de la carne, la tasa de contralor de BROU y el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) incorporado en el costo del despachante de aduana.

Por otra parte, algunos estudios realizados sobre los reintegros en las exportaciones, señalan que el porcentaje de devolución de impuestos indirectos rondaría entre el 4% y el 6%, sin que dicha devolución sea considerada un subsidio, de acuerdo a los criterios establecidos por la OMC. De todas formas, se debe tener en cuenta que, si bien un país puede estar en condiciones de devolver impuestos indirectos incluidos en sus bienes exportados sin incurrir en subsidios (o sea, sin afectar desfavorablemente en forma desleal la competitividad de otros integrantes de la Organización) sino concretara dicho acto, la OMC no juzgarían negativamente a esta actitud. Debido a que el país que no devuelve los impuestos indirectos, estaría afectando desfavorablemente sus propias exportaciones, potenciando de esta manera la competencia de los productos extranjeros en otros mercados, por ende, los integrantes de la OMC no se verían afectados por este hecho, ya que ese país en particular estaría lesionando negativamente su propia capacidad de competencia en los mercados externos.

Esta reflexión expuesta anteriormente sería pertinente para un sistema que suponga devolver los impuestos aceptados en los acuerdos de la OMC en unos productos y no en otros. En la concepción recogida en los acuerdos de comercio, esta política no implica una práctica desleal. Los productos a los que se devuelven los impuestos admitidos quedan con capacidad de competencia equitativa con el exterior; los que no perciben esa devolución (o aún son gravados específicamente en la exportación por detracciones o retenciones) quedan con menor capacidad de competencia, sin afectar desfavorablemente la competitividad de la producción de otros países.

La decisión de devolver los impuestos indirectos a todos los productos exportados, devolver impuestos a algunos productos y otros no, o no

devolver impuestos indirectos a ningún producto exportado, constituye una decisión de política económica interna del país.

En nuestro país la normativa sobre reintegros a la exportación en general la encontramos reglamentada por el *Decreto 230/07* en el cuál se encuentran los porcentajes de reintegros a las exportaciones de carne y otros productos, que según los diversos cortes de la carne bovina la devolución puede variar entre un 2% y un 2,5%.

Cabe aclarar que en el caso particular de las menudencias que se exporten en estado fresco o refrigerado (enfriado, entre -0° y $1,4^{\circ}$), las mismas no cuentan con reintegro alguno. Solamente contarán con reintegros cuando éstas se exporten en forma congelada (entre -18° y -20°).

Para hacer efectiva esta devolución de impuestos, se debe haber embarcado la mercadería en cuestión, haber cumplido con el DUA (Documento Único Aduanero) y esperar a que la Aduana transfiera la información por el Sistema Lucía, es decir que la misma haga el cierre del mes (operaciones transcurridas desde el 1° al 30 de cierto mes) a la DGI. De ahí en más el exportador se presenta ante la DGI con el formulario y el diskette y puede exigir el reintegro de acuerdo a los cumplidos que haya emitido la Aduana en ese período.

Que otras políticas en incentivos encontramos...

En lo que refiere a incentivos, la única política que se diagramó específicamente para la industria es la devolución de impuestos indirectos para las exportaciones, aunque otras industrias poseen regímenes similares.

Sin ser las normas detalladas anteriormente no existen políticas de carácter macro económicas o micro económicas que afecten directamente al sector, tampoco leyes o decretos que regulen la cantidad de competidores o políticas de carácter anti-trust.

Como mencionábamos anteriormente, los beneficios específicos para el sector no son muchos, se puede decir que puede acogerse a la exoneración por inversiones para la liquidación de IRAE, que tiene como tope de exoneración de hasta un 40% de las inversiones realizadas en “instalaciones industriales necesarias para realizar el ciclo productivo”, pero estos beneficios son los mismos que obtuvieron empresas de otras industrias. (*Ley 18083 Artículo 53*)

Capítulo VII

CONCLUSIONES:

En el presente capítulo para culminar nuestra investigación, expondremos las conclusiones a las que hemos arribado en lo que hace a la tributación en la Industria Frigorífica del Uruguay.

- 1) Importancia de la IF (Industria Frigorífica) en el Uruguay, en cuanto a ser uno de los principales factores en el PBI nacional, como así también en la generación y mantenimiento de empleo.
- 2) Debido a lo anterior y al movimiento de factores económicos que la industria genera, el contralor y las contribuciones fiscales a las que el Estado Uruguayo la somete, la hace una materia compleja y extensa en cuanto al número de tributos que la gravan tanto directa como indirectamente, así como también la gran responsabilidad tanto en forma de contribuyente como agente de retención y percepción obligado y cuya omisión la hace pasible a responsabilidades tanto pecuniarias (en algunos casos 100% de multas) como penales (apropiación indebida etc.).
- 3) Por lo antes expuesto se encaró un trabajo que desarrolló:

3.1 – IMPUESTO A LAS RENTAS EMPRESARIALES

Su complejidad es debida a la particularidad que tienen las industrias en cuanto a llevar un sistema de costos especiales y

una contabilidad particular de acuerdo a normas preceptivas y uniformes que marca el Instituto regulador que es el INAC.

Se desarrolló la renta neta fiscal para lo cual se tomó en cuenta dicho sistema de costos y estados contables uniformes lo que llevó a exponer brevemente cada una de las 16 planillas por las cuales se llega a costos trimestrales para posteriormente obtener el resultado de cada trimestre cuya contabilización y compilación en los cuatro trimestres del año componen la utilidad contable de cada empresa. Dicha utilidad luego de respectivos ajustes comunes a la industria fueron desarrollados en el presente a fin de llegar a la utilidad fiscal a efectos de la aplicación de la tasa del 25 % para obtener el impuesto devengado en el ejercicio. También se desarrollaron los puntos de abatimiento del mismo, primero con exoneraciones directas a la renta fiscal y luego con la exoneración directa del impuesto a través de la reglamentación dada por la ley de inversiones 16906 y sus modificaciones hasta llegar al decreto 455/007 donde se establecen importantes rebajas impositivas a efectos de bonificar al sector debido a la gran importancia que tiene para el Estado de forma que el mismo haga inversiones que repercutirán en mejorar el PBI nacional. Finalmente se incluyó un capítulo con las posibles modificaciones en los ajustes fiscales para los ejercicios que finalicen a partir del 30/09/2010 según la nueva reglamentación dictada por el INAC a esos efectos, sobre costos y contabilización uniforme con asesoramiento de KPMG, de forma que los mismos contemplen las NICS que son hoy día de carácter obligatorio; también se incluyeron ejemplos numéricos sobre posibles casos del decreto 455/007 entre otros.

3.2- IMPUESTO AL PATRIMONIO

El impuesto al patrimonio es también alcanzado en cuanto a los ajustes fiscales se refiere por las reglamentaciones mencionadas en el análisis de IRAE. Se desarrollaron ejemplos particulares de criterios disimiles ocurridos por diferencias en cuanto al avalúo de activos en particular de los bienes de cambio cuya reglamentación fija el revalúo de los mismos a costo de último trimestre, no respetando los valores históricos, los bienes de uso eran revaluados en forma trimestral a efectos de costos trimestrales, todo ello causaba distorsiones a efectos fiscales que debían ser contemplado en los ajustes dispuestos en el presente trabajo.

3.3- IMPUESTO AL CONTROL DE LAS S.A

Expusimos las características de este impuesto a pesar de no tener diferencias fundamentales con otras unidades económicas de otras ramas.

3.4- CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Se expuso la reglamentación y la particularidad, a reseñar es la categorización de esta industria habiéndose anotado las diferencias con el resto como ser el Importe Salarial Sustitutivo de Carne y Comedor que es exclusivo de este sector, entre otros beneficios como ser prima por antigüedad, nocturnidad, etc. Además destacamos que en esta rama muchos trabajadores a través de convenios particulares entre patronal y empleados tienen remuneraciones a destajo como ser:

- en la parte de faena se conviene un pago mínimo por res.

- en la parte de desosado se paga por huesos producidos (cortes de $\frac{1}{4}$ delanteros y traseros).

3.5- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Este impuesto se presenta en forma especial en la industria frigorífica ya que por haberse operado una serie de gravámenes a la carne en forma sucesiva: primero el INAC antes CADA, 0.7% a los efectos de financiar al INAC, luego se creó el FIS de 1% que es un fondo para financiar la inspección sanitaria, es decir los veterinarios que manda el ministerio a efectos de asegurar la calidad y sanidad de carnes y subproductos. Este impuesto opera en cascada, es decir se grava el precio del producto más el INAC, luego se crea el IVA, que también toma como monto imponible el producto más los dos impuestos anteriores, para finalmente la Administración Fiscal crea la percepción que opera de distintas formas cuyo cometido es evitar la evasión fiscal de los agentes que comercializan el producto en etapas posteriores a la industria como ser abastecedores mayoristas, carnicerías minoristas, etc. De esta forma se busca “gravar en la fuente” para asegurarse el cobro de los tributos.

Como vimos en el trabajo esta forma de aplicar los tributos crea una serie de complejidades que la industria debió resolver mediante complicados cálculos o algoritmos que fueron suficientemente expuestos con sus respectivos ejemplos dado que se tuvo que contemplar la fase comercial del hecho económico que establece que sea lo común comercializar las medias reses y los cortes con impuestos incluidos por ejemplo el kilo de media res, el kilo de una caja de colitas de cuadril, etc, debe aportarse un precio que para el ciclo siguiente la empresa

que lo comercializa tiene el precio del producto más los impuestos como un costo final, en función de que los impuestos le son percibidos.

También presenta una gran complejidad resuelta y expuesta en el presente trabajo la actividad que desarrollan los frigoríficos de matanza a terceros es decir servicio de faena, más conocido en la jerga del sector como facón, cuyo calculo es también total en cada operativa ya que los frigoríficos deben retener los impuestos, para lo que la Administración establece fictos al igual que en el caso de las medias reses, todo lo que se expuso ampliamente en el capítulo correspondiente.

3.6- OTROS TRIBUTOS

Es importante el papel que tiene la industria frigorífica como agente recaudador en diversas tasas que tiene destinos específicos que sería imposible al Estado poder recaudarlas sin designar a la industria como agente de retención y percepción de las mismas. Tal es el caso de tributos que gravan el ganado como ser el IMEBA, ADICIONAL IMEBA, INIA, IMPUESTO A LA BRUCELOSIS, IMPUESTO AL CONTROL DE AFTOSA, IMPUESTOS CON DESTINO A CAJAS NEGRAS, etc.; todos ellos comentados en este trabajo. Así como ser sus correspondientes reglamentaciones vigentes como ser la obligatoriedad de documentar las compras de ganado en boletas de compraventa, entre otros.

3.7- DEVOLUCION DE IMPUESTOS

No podemos dejar de mencionar la importancia que tiene en la industria y que deriva en una ayuda con el fin de aumentar las exportaciones de los llamados reintegros que no son otra cosa que devoluciones de impuestos locales que no deben ser exportados al exterior ya que encarecerían el producto en detrimento del comercio internacional con resultados negativos en la balanza comercial del país. Por lo tanto incluimos un capítulo tratando el tema.

Finalmente debemos anotar que en todos los temas se busco exponer el aspecto teórico como se hecho generador, agentes intervinientes, etc., poniendo énfasis en casos prácticos y exclusivos que tiene lugar en la actividad de la Industria Frigorífica en el Uruguay.

FIN

ANEXOS

En el presente Capítulo agregamos las principales declaraciones juradas exigidas por la Administración que se manejan en la industria objeto de nuestro estudio, a los efectos del cumplimiento de la reglamentación vigente en nuestra legislación en la aplicación de sus principales formalidades.

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS
IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE) IMPUESTO DE CONTRALOR DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS IMPUESTO AL PATRIMONIO Exclusivamente para GRANDES CONTRIBUYENTES y CEDE

2149
VERSIÓN 01

 DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA
--

RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A. N° RUT **2** 214680680015
 Original **3** Reliquidación **4** Período **7** 2009-09
 Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** N°/CRC **10** 87 / 0 N° Documento **11** 0
 Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 1

RUBRO 2 - ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

ACTIVO				
Activo Corriente				
	Línea		Línea	
Disponibilidades e Inv.Temporarias	8	33.000.000		
Créd. por vtas.- Deudores de Plaza	51	14.000.000		
Créd. por vtas.- Deudores Exterior	52	30.858.000		
Créd. por vtas.- Otros	53	0		
Otros Créditos - Ant.de Impuestos	54	75.000.000		
O.Créd. - Ctas socios, dir. y acc.	55	0		
Otros Créditos - Otros	56	0		
Bienes de cambio	57	86.365.000		
Otros activos corrientes	58	0		
Total de Activo Corriente	59	239.223.000		
Activo no Corriente				
Bienes de uso	61	51.000.000		
Intangibles	62	300.000		
Otros activos no corrientes	63	0		
Total de Activo no Corriente	64	51.300.000		
ACTIVO CONTABLE AL CIERRE	13	290.523.000		
PASIVO				
Pasivo Corriente				
Deud.Com.- Acreed. compras plaza			65	92.000.000
Deud.Com.- Acreed. p/importación			66	0
Deud.Com.- Personas D.Público			67	0
Deud.Com.- Otras deudas			68	0
Deud. Div.- Acreedores fiscales			69	10.000.000
Deud. Div.- Ctas.socios,dir.y acc.			70	0
Deud. Div.- Otras			71	9.000.000
Deudas Financieras bancarias			72	60.684.377
Deudas Financieras no bancarias			73	0
Total de Pasivo Corriente			74	171.684.377
Pasivo no Corriente				
Deudas Financieras bancarias			75	0
Deudas Financieras no bancarias			76	0
Otras deudas no corrientes			77	0
Total de Pasivo no Corriente			78	0
PASIVO CONTABLE AL CIERRE			30	171.684.377
PATRIMONIO CONTABLE	79	118.838.623	80	0

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A

N° RUT **2** 214680680015

Original **3** Reliquidación **4**

Período **7** 2009-09

Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** N°/CRC **10** 87 / 0

N° Documento **11** 0

Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 2

RUBRO 3 - PATRIMONIO - DETERMINACIÓN DEL MONTO IMPONIBLE

Ajuste al Activo	Línea		Línea	
Previsiones	81	0		
Deudores incobrables	82	0	83	0
Anticipos de impuestos DGI	84	0	85	0
Rubros Amortizables	14	0	15	0
Deduc. Bienes Muebles Equipo Ind.			16	24.661.545
Otros Ajustes	86	0	87	26.232.055
Total de Ajustes	19	0	20	50.893.600
Activo Fiscal	21	239.629.400		
Activo Gravado				
Act.Exentos, gravados para pasivos			46	5.144.290
Otros activos exentos			24	0
Act. Exterior, gravados p/pasivos			45	30.858.000
Otros activos exterior			22	0
Activo Gravado	25	203.627.110		
Ajuste de Pasivo				
Acreedores por importación	31	0		
Deud. Personas D.Público no deduc.	32	0		
Deudas Financieras deducibles	88	0	89	0
Deudas financieras no deducibles	33	0		
Ctas. socios, directores y accion.	90	8.686.000		
Otros Ajustes	34	100.000	35	0
Totales de ajustes	36	8.786.000	37	0
Pasivo Deducible			38	162.898.377
Pasivo Computable			39	162.898.377
PATRIMONIO FISCAL			41	0
Pat. exon. actividad y/o distan.	42	0		
Patrimonio Imputable a Socios	43	0		
Patrimonio Gravado	47	40.728.733		
Patrimonio Gravado Inst. Financ.	48	0		

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A

Nº RUT **2** 214680680015

Original **3** Reliquidación **4**

Período **7** 2009-09

Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** Nº/CRC **10** 87 / 0

Nº Documento **11** 0

Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 3

RUBRO 4 - ESTADO DE RESULTADOS

Ingresos Operativos	Línea		Línea	
Ventas plaza	160	196.500.000		
Vtas. Exp.y Asim. b.cbio.y serv.	161	557.000.000		
Otros Ingresos operativos	162	0		
Total de Ventas bs.de cbio.y serv.	100	753.500.000		
Costo de los bienes vendidos y servicios prestados				
Inventario Inicial de bs.de cambio			102	22.500.000
Compras mat.primas y prod.reventa			103	661.000.000
Remuneraciones de producción			195	40.000.000
Cargas Sociales de producción			196	6.000.000
Gastos producción			105	50.000.000
Inventario Final de bs. de cambio	106	86.365.000		
Total Costo de Ventas			177	693.135.000
Gastos de Administración y Ventas				
Remuneraciones adm. y ventas			178	4.400.000
Cargas sociales adm. y ventas			179	680.000
Amortizaciones			163	4.500.000
Honorarios y servicios asimilados			164	1.200.000
Publicidad y propaganda			165	25.000
Agua, energía eléctrica y telecom.			166	6.500.000
Combustibles y gtos. de locomoción			167	1.300.000
Arrendamientos			168	0
Gastos calidad			169	0
Avales			170	0
Gastos en el exterior			171	0
Comisiones de exportación			172	145.000
Deudores incobrables			173	0
DGI - impuestos			174	7.365.745
Otros gastos			175	2.500.000
Total de Gastos de Adm. y Ventas			176	28.615.745
Otros Ingresos y Egresos				
Venta de bienes de uso	180	0		
Costo de los bienes de uso			181	0
Otros ingresos	182	4.900.000		
Otros egresos			183	0
Total de Otros Ingresos y Egresos	184	4.900.000	185	0
Resultados Financieros				
Diferencia de cambio ganada	186	8.000.000		
Intereses ganados	187	800.000		
Diferencia de cambio perdida			188	13.300.000
Intereses perdidos			189	2.200.000
Gastos bancarios			190	0
Otros Resultados Financieros	191	0	192	0
R.D.M.	193	1.107.318	194	0
Total de Resultados Financieros	108	9.907.318	109	15.500.000
RESULTADO NETO	114	31.056.573	115	0

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A

N° RUT **2** 214680680015

Original **3** Reliquidación **4**

Período **7** 2009-09

Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** N°/CRC **10** 87 / 0

N° Documento **11** 0

Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 4

RUBRO 5 - IRAE - DETERMINACIÓN DEL MONTO IMPONIBLE

Ajustes	Línea		Línea	
Ajuste Inventario Inicial bs.cbio.	118	0	119	0
Ajuste Inventario Final bs.cbio.	120	0	121	0
Remuneraciones y c.soc. producción	122	0	123	0
Gastos producción	124	2.113.855	125	0
Remuneraciones y c.soc. adm.y vtas	126	0	127	0
Ajuste por inflación	130	1.078.980	131	0
Remuneraciones dueño o socios	132	0	133	0
Amortizaciones	201	0	202	0
Donaciones	203	0	204	0
Publicidad y propaganda	205	0		
Arrendamientos	207	0		
Gastos calidad			209	0
Gtos. capac.y contrib. al personal			210	0
Gastos en el exterior	211	0		
Avales	212	0		
Comisiones de exportación	213	0		
Deudores incobrables	214	0	215	0
Sanciones p/infracc. fiscales C.T.	216	2.946		
Contribuciones al personal	217	0		
Intereses fictos	218	0		
Diferencias de cambio	219	0	220	0
Intereses perdidos	221	0	222	0
Otros ajustes	223	7.385.974	224	1.107.318
Total de ajustes	136	10.581.755	137	1.107.318
Resultado neto primario	138	40.531.010	139	0
Rentas no gravadas			140	0
Gtos.corresp. a rentas no gravadas	141	0		
Renta ficta de act.internacionales	250	0		
Resultado Neto	142	40.531.010	143	0
Pérdidas fiscales ejer. anteriores			144	9.631.015
Sub - Total	145	30.899.995	146	0
Utilidades Difer. L.15.903 Art.445	147	0	148	0
Sub - Total	149	30.899.995	150	0
Canalización ahorro y capitalizac.			151	0
Sub - Total	152	30.899.995	153	0
Inversiones Ley 15.903 Art.447			154	3.880.740
RESULTADO FISCAL	155	27.019.255	156	0

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

RUBRO 1-IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A

Nº RUT **2** 214680680015

Original **3** Reliquidación **4**

Período **7** 2009-09

Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** N°/CRC **10** 87 / 0

Nº Documento **11** 0

Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 5

RUBRO 6 - LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS

IRAE	Línea		Línea	
IRAE	301	6.754.814		
Pagos de ant. mínimo según escala			326	61.350
Ret.IRIC,IRAE e IRPF comp.ant.mín.			350	0
IRAE luego de deducir ant. mín.	327	6.693.464		
IRAE complemento de anticipos			302	5.000.000
IMEBA - Pagos y Retenciones			351	0
Restantes ret. de IRIC,IRAE e IRPF			352	0
Saldo o crédito IRAE	303	1.693.464	304	0
Saldo o crédito ICOSIFI	336	0	337	0
Compensación saldos IRAE-ICOSIFI	338	1.693.464	339	0

ICOSA				
ICOSA	340	8.157		
Anticipos ICOSA			343	8.054
Saldo o crédito ICOSA	344	103	345	0

PATRIMONIO				
Impuesto al Patrimonio	330	610.931		
Imp.Pat. liquidado en otro cierre			306	0
Impuesto o complemento	307	610.931		
Abatimiento			331	0
Impuesto al Patrimonio abatido	305	610.931		
ICOSA			341	8.157
Imp.Pat. luego de deducir ICOSA	342	602.774		
Anticipos Impuesto al Patrimonio			308	580.000
Saldo o crédito Imp. Patrimonio	309	22.774	310	0

RUBRO 7 - OTROS DÉBITOS

Multas	311	0		
Recargos	312	0		
Pagos a Cuenta	313	0		
Otros	314	0		

RUBRO 8 - CANCELACIÓN DE ACTAS Y EXPEDIENTES

Acta Número	315	0		
Acta Importe	316	0		
Expediente Número	317	0		
Expediente Importe	318	0		

RUBRO 9 - CUADRO RESUMEN

Total de débitos	320	1.716.341		
Total de créditos			321	0
Saldo deudor	322	1.716.341		
Solicitud certificados de crédito			323	0

RUBRO 10 - PAGOS A CUENTA EJERCICIO SIGUIENTE

IRAE-Coeficiente				0,0090
ICOSA Anticipo - Ejerc. siguiente				680
Patrimonio Ant. - Ejerc. siguiente				65.107

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN

Nombre **1** CLARABELLA S.A. N° RUT **2** 214680680015
 Original **3** Reliquidación **4** Período **7** 2009-09
 Tipo Envío Medio Magnético **8** WEB **9** N°/CRC **10** 87 / 0 N° Documento **11** 0
 Contabilidad Suficiente Si No

Pág. 6

El que suscribe, _____ en su carácter de _____ de la empresa, se responsabiliza de que la información declarada es completa y correcta de acuerdo a lo que establecen las normas tributarias y penales.

FIRMA: _____

C.I: _____

T.P. _____

RUBRO 11 - MEDIOS DE PAGO

CHEQUES

Número	Banco	Fecha Valor	Importe

CAJA

Efectivo	401	0
Banco	402	1.716.341
Certificados de Créditos D.G.I	403	0
Otros Certificados	404	0
Otros	405	0
TOTAL	406	1.716.341

CERTIFICADOS DE CRÉDITOS D.G.I.

Serie	Tipo	Número	Fecha Valor	Importe

COMPUTADOS

Pagos a Cuenta	407	0
Pagos efectuados D.J. reliquid	408	0
Otros Pagos Computados	409	0
TOTAL Computados	410	0

OTROS CERTIFICADOS

Cód.	Número	Fecha Vto.	Importe

PENDIENTES CON ACTA

Cód.	Acta	Cód.	Imp.	Importe	
411	0	412	0	413	0
414	0	415	0	416	0
417	0	418	0	419	0
420	0	421	0	422	0
423	0	424	0	425	0
456	0	457	0	458	0
459	0	460	0	461	0
				426	0

PAGOS A CUENTA

Form.	Número	Importe
430	0000	0
433	0000	0
436	0000	0
439	0000	0
442	0000	0

OTROS PAGOS COMPUTADOS

Detalle Importe

A CANCELAR CON CONVENIO

Convenio Nro Importe
 (427) (428) 0

Son \$ _____

TOTAL 406 + 410 + 426 + 428 (429) 1.716.341

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

CLARABELLA S.A.		RUC 21 6264580019	
AJUSTE AL RUBRO 3 (EJERCICIO 2009)			
LINEA 130	Ajuste por inflación	TC	21.467
	Activo Fiscal al ppio.		160,000,000
	Activo Fijo al ppio.		(42,000,000)
	Activos Exentos		(6,000,000)
	Deudores en el Exterior		(15,000,000)
	Pasivo contable		(111,000,000)
	POSIC. MONETARIA		(14,000,000)
	COEF.	IPC(262.87/244.06)	POR OPCION
		0.07707	ALTA
		(1,078,980)	ALTA

Ventas	Netas	FORM.2/176	753,500,000
Exentas	Exportación		
Exportación	Plaza Grav.	VTAS. NETAS	755,000,000
		INAC EJ.	630,000
		FIS EJ	870,000
		Conciliación Sdos.	755,000,000

No Corresponde Ajuste

LINEA 223	Gastos y Costos no Deducibles	MAQS. Y HERR. MEJORAS	INV.EJ.2008
	Gastos sin comprobante		5,541,777.94
	IRAE 2009		9,051.00
	IPAT 2009 (ICOSA)		139,617.70
			45,790.90
			6,300.00
LINEA 216	Infraestructuras Fiscales		16,972.10
LINEA 124	CORR. Por Reserva Revaluación al Costo		41,500.00
LINEA 224	Ajuste por Financiamiento INAC		2,603,892.91
			16,935.00
LINEA 144	Pérdidas Fiscales Ejercicios Anteriores		58,087.10
	valores 2007		870,000
	valores 2008		64,300.00
			938,064.00
			INV.EJ 2007
			9,482,288.65
			439,123.00
			87,825
			3,792,915
			40%

LINEA 154	Inversiones Ley 15903 ART. 447	Adquisic. Mej 2008	LINEA 154
	Adquisiciones Bs. 2008	Maq.e Instal.	Exoneración
	40%		3,880,739 (BAJA)
	40% UTILIDAD FISCAL		87,825 (BAJA)

Intereses Fictos por Ctas. Particulares Deudores: No corresponden Cta. Acreedora con Alta en Patrimonio, No se generan intereses. No se contabilizaron Intereses por Aval de Directores ya que no hizo efectivo el 4% permitido fiscalmente.

SE DEBERA CREAR UNA RESERVA POR ESTE MONTO CON ASAMBLEA ANTERIOR AL VTO. DE LA D.J.

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

CLARABELLA S.A.

RUC 21 6264580019

AJUSTE AL RUBRO 2 (EJERCICIO 2009)

LINEA 16

Bienes Muebles del Equipo Industrial

Maquinarias Industriales
Instalaciones
Vehículos Utilitarios
Eq. Proc. Electrónico
50 % Hasta 1998

Hasta 1998	Desde 1998	
-	15,089,927	
-	8,050,313	
-	1,061,439	
-	459,866	
-	-	
-	24,661,545	(Baja)

LINEA 45

Ds. P/Exportación

30,858,000 (Baja)

LINEA 46

Bonos del Tesoro Según Anexo

5,144,290 (Baja)

LINEA 90

Deudas Financieras no deducibles

Cuenta Accionistas

8,686,000 (Alta)

8,686,000 (Alta)

LINEA 34

Anticipos de clientes

100,000 (Alta)

LINEA 87

Promedio Pasivo Financiero Bancario

18,752,721

ANEXO L.87

Reserva por Revaluación de Existencias S/INAC

7,479,334

Total Linea 87

26,232,055 (Baja)

ANEXO L.87

PROMEDIO DEUDA BANCARIA

t/c

MES

oct-07	54,647,408
nov-07	60,893,307
dic-07	60,434,656
ene-08	60,415,068
feb-08	60,251,207
mar-08	24,999,334
abr-08	24,333,099
may-08	24,314,903
jun-08	24,086,459
jul-08	24,068,745
ago-08	24,051,313
sep-08	60,684,378
	<hr/>
	503,179,877

**Promedio
Contable**

**12
41,931,656
60,684,377
18,752,721**

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

CLARABELLA S.A.

RUC 21 6264580019

ANEXO LINEA 24:

BONOS DEL TESORO EN NBC

		<u>US\$</u>	<u>S</u>
			21,467
B.C.U. - BONO BT2010TI	1	223,920.00	4,806,891
B.C.U. - BONO BT2010TI	1	6,917.13	148,490
B.C.U.- BONO BT2010TI	1	8,800.00	188,910
B.C.U.- BONO BT2010TV	1	0.00	0
B.C.U.- BONO BT2011TV	1	0.00	0
B.CU.- BONO BT2011FI	1	0.00	0
B.CU.- BONO BT11/2011FI	1	0.00	0
B.CU.- BONO BT08/11 FI	1	0.00	0
		<u>239,637.13</u>	<u>5,144,290 (Baja)</u>

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) - RESPONSABLES
ANTICIPOS DE IRIC, IRAE, IMPUESTO AL PATRIMONIO e ICOSA
Exclusivamente para GRANDES CONTRIBUYENTES y CEDE

2176
VERSIÓN 01



Período	2009-09	CRC	278 -	0
Fecha	24/05/2010	RUT	214680680015	
*** Borrador de DJ con Movimiento ***		Número		0
Nombre:	CLARABELLA S.A	Formulario	2176 Pág.	1

RUBRO 2-IVA (Cód. Impuesto 545)				
RUBRO 2.1-IVA REGÍMENES ESPECIALES (FFH Y OTROS)				
No Gravadas (Exentas y No Comp)	(208)	0		
De Exportación y Asimiladas	(209)	0		
Con IVA en Suspenso	(210)	0		
Gravadas Tasa Mínima	(211)	0	IVA V.T.Min.	(215) 0
Gravadas Tasa Básica	(212)	0	IVA V.T.Bas.	(216) 0
	(213)	0		(217) 0
Total (Cód. 208 a 213)	(214)	0	Total	(218) 0
Créd.Prod.Agro (Art.20,Dec.219/02)		(250)	0	
IVA Comp.Deducible por Oper Grav		(219)	0	
Créd. Excedente del mes ant.DJ Nro	(220)	0	(221)	0
IVA Comp. No Ded. por Dif. Tasas				(251) 0
Crédito Exc. que pasa al próx. mes	(222)	0	Impuesto	(223) 0
IVA Comp.Ded. por Op. Exp.y Asim.		(227)	0	
Créd. que pasa al Cód.51 Rubro 2.2	(244)	0	Saldo a Cod.50	(243) 0

CÁLCULO DE IVA COMPRAS DEDUCIBLE DE REGÍMENES ESPECIALES (FFH Y OTROS)

Ventas e ingresos netos acumulados desde el inicio del ejercicio hasta el mes que se declara.	%	
No Gravadas	0	0,00
De Exportación y Asimiladas	0	0,00
Con IVA en Suspenso	0	0,00
Gravadas	0	0,00
TOTALES	0	0,00

IVA COMPRAS DE REGÍMENES ESPECIALES (FFH Y OTROS)

Por Operaciones	Acum.Hasta Mes Actual	Acum. Hasta Mes Anterior	Del Mes	Directo del Mes	Total del Mes
No Gravadas	0	0	0	0	0
De Exp.y Asim.	0	0	0	0	0
C/IVA en Susp.	0	0	0	0	0
Gravadas	0	0	0	0	0
TOTALES	0	0	0	0	(61) 0

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

Período	2009-09	CRC	278 -	0
Fecha	24/05/2010	RUT	214680680015	
*** Borrador de DJ con Movimiento ***		Número		0
Nombre:	CLARABELLA S.A	Formulario	2176 Pág.	2

RUBRO 22-IVA				
No Gravadas (Exentas y no Comp.)	(8)	3.314.000		
De Exportación y Asimiladas	(9)	34.618.000		
Con IVA en Suspense	(78)	0		
Con Impuesto Percibido	(10)	0		
Gravadas Tasa Mínima	(11)	8.112.000	IVA V.T.Min.	(15) 811.200
Gravadas Tasa Básica	(12)	221.000	IVA V.T.Bas.	(16) 48.620
	(13)	0		(17) 0
Total (Cód.8 a 13)	(14)	46.265.000	Total (15 a17)	(18) 859.820
IVA Comp. Deduc. por Oper. Grav.			(19) 144.712	
Créd. Exc. del Mes Anterior DJ Nro	(20)	0	(21) 0	
Saldo Rubro 3.1 (Cód.243)				(50) 0
Créd. Exced. que pasa al próx. mes	(22)	0	Saldo	(68) 715.108
Crédito por reducción de Alícuota			(63) 0	
Créd. Exc. del Mes Anterior DJ Nro	(64)	0	(65) 0	
Créd. no deduc. al cierre del ej.				(66) 0
Créd. Exced. que pasa al próx. mes	(67)	0	Impuesto	(23) 715.108
Crédito por Retenciones/Percep.			(44) 0	
Anticipo IVA Importación			(45) 0	
Suma (Cód.44+45)			(24) 0	
Saldo			(25) 0	(26) 715.108
IVA en Suspense			(46) 0	
Saldo			(47) 0	(48) 715.108
IVA Comp.Ded.por Oper. Exp.y Asim.			(27) 1.173.549	
Créd. No Sol. mes ant. DJ No.	(39)	0	(40) 0	
Crédito Rubro 2.1 (Cód.244)			(51) 0	
Créd.que Sol.por Cert.y/o Compensa	(41)	458.441		
Saldo a Pagar (Cód.48-27-40 -51)				(43) 0
Crédito que pasa al Próximo Mes	(42)	0		
			T.Iva Compra	(60) 1.381.000

CÁLCULO DE IVA COMPRAS DEDUCIBLE

Ventas e ingresos netos acumulados desde el inicio del ejercicio hasta el mes que se declara.	%	
No Gravadas	72.000.000	9,54
De Exportación y Asimiladas	557.000.000	73,77
Con IVA en Suspense	0	0,00
Con Impuesto Percibido	0	0,00
Gravadas	126.000.000	16,69
TOTALES	755.000.000	100,00

IVA COMPRAS A DEDUCIR

Por Operaciones	Acum.Hasta Mes Actual	Acum. Hasta Mes Anterior	Del Mes	Directo del Mes	Total del Mes
No Gravadas	1.108.739	1.046.000	62.739	0	62.739
De Exp.y Asim.	8.573.549	7.800.000	773.549	400.000	1.173.549
C/IVA en Susp.	0	0	0	0	0
C/Imp.Perc.	0	0	0	0	0
Gravadas	1.939.712	1.795.000	144.712	0	144.712
					(62)
TOTALES	11.622.000	10.641.000	981.000	400.000	1.381.000

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

Período	2009-09	CRC	278 -	0
Fecha	24/05/2010	RUT	214680680015	
*** Borrador de DJ con Movimiento ***		Número		0
Nombre:	CLARABELLA S.A	Formulario	2176 Pág.	3
RUBRO 3 - RESPONSABLES - CRÉDITO POR RETENCIONES				
RESPONSABLES SUSTITUTOS DE IRPF POR TRABAJADORES DEPENDIENTES - QUE DECLARAN ANTE DGI (Código de Impuesto 144)				
Resp. Sust. IRPF - Trab. Dep.		(69)		0
RESPONSABLES SUSTITUTOS DE IRPF POR PASIVIDADES (Código de Impuesto 145)				
Resp. Sust. IRPF - Pasividades		(70)		0
RESPONSABLE POR IRPF TRABAJADORES INDEPENDIENTES Y CATEGORÍA I (Código de Impuesto 146)				
Imp. Dev. IRPF - Trab.Ind.y Cat I		(71)	0	
Resp. por IRPF - Trab.Ind.y Cat I		(72)		26.000
RESPONSABLE POR IRNR (Código de Impuesto 246)				
Impuesto Devuelto IRNR		(73)	0	
Responsable por IRNR		(74)		0
OTROS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN (Código de Impuesto 549)				
Impuesto Devuelto - Otros		(28)	0	
Imp. Ret. o Percibido - Otros		(29)		388.000
CRÉDITO POR RETENCIONES DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS(Código de Impuesto 690)				
Crédito Retenciones Dto. 94/02		(49)	0	
RUBRO 4 - OTROS IMPUESTOS				
IRAE ANTICIPO (Código de Impuesto 108)				
Marca Anticipo IRAE: DJ Común				
Coefficiente Anticipo IRAE				0,0010
Pagos mensuales según escala				5.620
IRAE Anticipo a Pagar		(34)		46.265
IMPUESTO AL PATRIMONIO ANTICIPO (Cód. Impuesto 328)				
Marca Ant. Patrimonio: DJ Común				
Patrimonio Anticipo a Pagar		(38)		66.000
IMPUESTO DE CONTROL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS ANTICIPO (Cód. Impuesto 606)				
Marca A.ICOSA: DJ Común				
ICOSA Anticipo a Pagar		(52)		680
RUBRO 5 - OTROS DÉBITOS				
Otros Débitos - Multas	(311)		0	
Otros Débitos - Recargos	(312)		0	
Otros Débitos - Pagos a Cuenta	(313)		0	
Otros Débitos - Otros	(314)		0	
RUBRO 6 - CANCELACIÓN DE ACTAS Y EXPEDIENTES				
Cancelación de Actas - D.J. N°	(315)		0	
Cancelación de Actas - Importe	(316)		0	
Cancelación de Expediente N°	(317)		0	
Cancelación de Expediente Importe	(318)		0	
RUBRO 7 - CUADRO RESUMEN				
Total Débitos	(320)		526.945	
Total Créditos	(321)		458.441	
Saldo Deudor	(322)		68.504	
Solicitud Cert. Crédito	(323)		0	

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

Período	2009-09	CRC	278 -	0
Fecha	24/05/2010	RUT	214680680015	
*** Borrador de DJ con Movimiento ***		Número		0
Nombre:	CLARABELLA S.A	Formulario	2176 Pág.	4

El que suscribe, _____, en su carácter de _____ de la empresa, se responsabiliza de que la información proporcionada es correcta y completa de acuerdo con lo que establecen las normas tributarias y penales.

FIRMA: _____

C.I: _____

T.P.

RUBRO 8 - MEDIOS DE PAGO

CHEQUES

Número	Banco	Fecha	Valor	Importe

CAJA			
Efectivo	(401)		0
Banco	(402)		68.504
Certificados de Crédito D.G.I	(403)		0
Otros Certificados	(404)		0
Otros	(405)		0
TOTAL	(406)		68.504

CERTIFICADOS DE CRÉDITOS D.G.I.

Serie	Tipo	Número	Fecha	Valor	Importe

COMPUTADOS			
Pagos a Cuenta	(407)		0
Pago Efec. en DJ Reliquidada	(408)		0
Otros Pagos Computados	(409)		0
TOTAL Computados	(410)		0

OTROS CERTIFICADOS

Cód.	Número	Fecha Vto.	Importe

PENDIENTES CON ACTA

Cód. Acta	Cód. Imp.	Importe
(411) 0	(412) 0	(413) 0
(414) 0	(415) 0	(416) 0
(417) 0	(418) 0	(419) 0
(420) 0	(421) 0	(422) 0
(423) 0	(424) 0	(425) 0
(456) 0	(457) 0	(458) 0
(459) 0	(460) 0	(461) 0
(462) 0	(463) 0	(464) 0
(465) 0	(466) 0	(467) 0
(468) 0	(469) 0	(470) 0
(471) 0	(472) 0	(473) 0
TOTAL		(426) 0

PAGOS A CUENTA

Form.	Número	Importe
(430) / 0	(431) 0	(432) 0
(433) / 0	(434) 0	(435) 0
(436) / 0	(437) 0	(438) 0
(439) / 0	(440) 0	(441) 0
(442) / 0	(443) 0	(444) 0


OTROS PAGOS COMPUTADOS	
Detalle	Importe

Son \$ _____

A CANCELAR CON CONVENIO

Convenio Nro	Importe
(427)	(428) 0
TOTAL 406 + 410 + 426 + 428	(429) 68.504

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS											1146 VERSIÓN 00	 DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA		
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESPONSABLES POR RENTAS DE CATEGORÍA I y DE TRABAJADORES INDEPENDIENTES														
RUBRO 1 - IDENTIFICACION														
NOMBRE O DENOMINACION		1 CLARABELLA S.A.							N° RUT		2 214680680015			
MARCAR LO QUE CORRESPONDA											PERIODO			
ORIGINAL	3	X	RELIQUIDACIÓN	4							7	MES	AÑO	
TIPO ENVIO		MEDIO MAGNÉTICO	8		WEB/CD	9		CRC	10	374 - 0		N° DOCUMENTO	11	
RUBRO 2 - INFORMACIÓN DE RETENCIONES														
RUBRO 2.1 - INFORMACIÓN SIN APERTURA														
NO EXISTEN DATOS CORRESPONDIENTES AL RUBRO														
RUBRO 2.2 - INFORMACIÓN CON APERTURA														
											LINEA	IMPORTE		
Ret. s/rentas de trabajadores independiente											136	26000		
Importe total a pagar (Código de impuesto146)											300	26000		
RUBRO 3 - INFORMACIÓN DE GESTIÓN														
											LINEA	IMPORTE		
Rentas de trabajo independiente											336	371427		
LAS LÍNEAS NO IMPRESAS SE DECLARAN EN CERO														
RUBRO 6 - RESPONSABLE														
El que suscribe en su calidad de 961 se responsabiliza de que la información declarada es completa y correcta de acuerdo a lo que establecen las normas tributarias y penales														
C.I.		962											FIRMA	
RUBRO 7 - CONSTANCIA DE RECEPCIÓN														

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

ANEXO DE DECLARACIÓN JURADA 2176



AGENTES DE RETENCIÓN Y/O PERCEPCIÓN

Periodo	2009-09	CRC	377	0
Fecha	01/06/10	RUC	214680680015	
*** Borrador de Declaración Jurada ***		Número		0
Nombre	CLARABELLA S.A. - CEDE	Página		2 de 2

RUBRO 3. RETENCIONES Y PERCEPCIONES NO DEFINITIVAS (*)	Línea	Importe
RETENCIONES:		
IVA-Emp. Seguridad, Vig. y Limp. (D.194/00 y 528/03)	114	28600
IVA-Emp. Transportistas Profesionales de Carga	115	137700
IRIC/IRAE-Emp. Seguridad, Vigil. y Limpieza (Dto.19)	121	4000
PERCEPCIONES:		
IVA-Frig.y Matad. Carne Fresca (Art9 Dto.220/98)	211	217700
TOTAL RETENCIONES Y PERCEPCIONES NO DEFINITIVAS	300	388000

RUBRO 4. IMPUESTO TOTAL - Código 049	Línea	Importe
IMPORTE TOTAL A PAGAR (Línea 100 + Línea 300)	400	388000

(*) QUE PUEDEN SER DEDUCIDAS POR LOS CONTRIBUYENTES RETENIDOS O PERCIBIDOS EN SUS D.J.

LAS RETENCIONES Y PERCEPCIONES CORRESPONDIENTES A LAS LÍNEAS NO IMPRESAS SE DECLARAN EN CERO.

El que suscribe Sr. _____ en su carácter de _____ se responsabiliza de que la información proporcionada en este formulario y su anexo es correcta y de acuerdo a lo que establecen las normas tributarias y penales

Firma: _____

C.I. _____

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

ANEXO DE DECLARACIÓN JURADA 2176

AGENTES DE RETENCIÓN Y/O PERCEPCIÓN



Periodo	2009-09	CRC	377	0
Fecha	01/06/10	RUT	214680680015	
*** Borrador de Declaración Jurada ***		Número		0
Nombre	CLARABELLA S.A. - CEDE	Página		1 de 2
RUBRO 2. RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEFINITIVAS		Línea		Importe
TOTAL RETENCIONES Y PERCEPCIONES DEFINITIVAS		100		0

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



Instituto Nacional de Carnes
National Meat Institute

RINCON 545 - C.P. 11000 MONTEVIDEO
Tel. 916 04 30 - Fax 916 94 26

DECLARACION JURADA

Para Sujetos Pasivos del Art. 17 Ap. A) Inc. 2) Ley 15605 - Resolución de INAC Nº 201/88

R. 1 - IDENTIFICACION DEL SUJETO PASIVO		R.U.T.	
CLARABELLA S.A.			
Nombre o Razón Social		Nº Usuario Guías INAC	Nº Registros INAC
Calle - Camino - Ruta	Localidad - Paraje	Departamento	

R. 2 - DECLARACION CORRESPONDIENTE AL MES Setiembre DE 2009

INFORMACION SOBRE FAENAS CON DESTINO AL MERCADO INTERNO

2.1 - AUTOABASTOS DEL INTERIOR DEL PAIS Y/O EXPEDICION A COMERCIO MINORISTA SIN OPERACION DE VENTA

PRODUCTO	KGS. EXPEDIDOS	P. FICTO	IMPORTE FICTO	0.7%
Carne Bovina Abasto				
Carne Bovina Industria				
Carne Ovina				
Carne Porcina Abasto				
Carne Porcina Industria				
Otros Mamíferos				
Menudencias				

Sub-Total 2.1:

2.2. - VENTAS DIRECTAS

PRODUCTO	KILOS FACTURADOS	IMPORTE FACTURADO (SIN IMPUESTOS)	0.7%
Carne Bovina Abasto	45.980	2.319.971	16.240
Carne Bovina Industria			
Carne Ovina			
Carne Porcina Abasto			
Carne Porcina Industria			
Otros Mamíferos			
Menudencias	225	90.867	636

Sub-Total 2.2:

16.876

2.3. - VENTAS DIRECTAS A ESTABLECIMIENTOS INDUSTRIALIZADORES

PRODUCTO	KILOS FACTURADOS	IMPORTE FACTURADO (SIN IMPUESTOS)	0.7%
Carne Bovina	50.815	2.157.899	15.105
Carne Ovina			
Carne Porcina			
Carne Mamíferos			
Menudencias	6.980	133.297	933

Sub-Total 2.3:

16.038

FORMULARIO SIN CARGO

48.001 al 49.000 x 2 - 12/08 - IMP. KAPPA SRL - RUT 21 201252 0019
1ª Via ORIGINAL - Blanca / 2ª Via DUPLICADO - Verde

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA

2.4 - FAENAS PROPIAS DEL ESTABLECIMIENTO INDUSTRIALIZADOR				
PRODUCTO	KGS. TRANSFERIDOS	P. FICTO	IMPORTE FICTO	0.7%
Carne Bovina				
Carne Ovina				
Carne Porcina				
Otros Mamíferos				
Menudencias				
			Sub-Total 2.4:	

2.5 - FAENAS A FAÇON				
PRODUCTO	KGS. EXPEDIDOS	P. FICTO	IMPORTE FICTO	0.7%
Carne Bovina Abasto	5.380	52770	283.526	1.985
Carne Bovina Industria	4.320	39.30	169.776	1.188
Carne Ovina				
Otros Porcina Abasto				
Carne Porcina Industria				
Otros Mamíferos				
Menudencias	95	46.40	4.408	31
			Sub-Total 2.5:	3.204
			TOTAL	36.118

R.3.PAGO - CTA. CTE. INAC 152.0029409 - (BROU, Casa Central)		
FECHA	Nº DEPOSITO	IMPORTE

OBSERVACIONES: _____

R.4.VENTAS DIRECTAS BAJO RESGUARDO DE EXPORTADOR		
PRODUCTO	KILOS FACTURADOS	IMPORTE FACTURADO
Carne Bovina		
Carne Ovina		
Carne Porcina		
Otros Mamíferos		
Menudencias		

TIMBRE
PROFESIONAL

LEY 17.738

R.5. FAENAS A FAÇON BAJO RESGUARDO DE EXPORTADOR		
PRODUCTO	KILOS EXPEDIDOS	
Carne Bovina		
Carne Ovina		
Carne Porcina		
Otros Mamíferos		
Menudencias		

El que suscribe Sr. _____ C.I. Nº _____ en su carácter de _____
de la Empresa, se responsabiliza de que la información proporcionada es correcta y completa de acuerdo con las
disposiciones que establecen las normas tributarias y penales.

SELLO

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



Nº 004327

DUPLICADO (EMPRESA)

DECLARACIÓN JURADA

CATEGORÍA I

TASA DE CONTROL

Art. 3º del Decreto 364/003 de 29/8/03

ESTABLECIMIENTO DE FAENA			R.U.T.	TELÉFONO
CLARABELLA S.A.			Nº Registro INAC	FAX
DIRECCIÓN	C.P.	LOCALIDAD	DEPARTAMENTO	E-MAIL

MES:

AÑO:

INFORMACIÓN SOBRE FAENAS DIARIAS DE RESES BOVINAS (CABEZAS):

DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES
1	180	9	314	17	316	25	98
2	25	10	253	18	150	26	268
3	45	11	200	19	198	27	
4	50	12	210	20		28	154
5	213	13		21	242	29	245
6		14	198	22	346	30	161
7	303	15	353	23	299	31	
8	315	16	390	24	289	TOTAL	5.385

Tasa establecida con destino a la Cuenta Instituto Nacional de Carnes/Tasa Control de Faenas (INAC/TCF) por Decreto Nº 364/003 de 29/8/03: US\$ 1.- (Un dólar USA) por cabeza bovina faenada.

Importe en US\$ a depositar en Cuenta Nº 151.1146713 a nombre de "Instituto Nacional de Carnes/Tasa Control de Faenas (INAC/TCF)" radicada en el Banco de la República Oriental del Uruguay, Agencia Misiones.	US\$ 5.335,00
Son dólares USA: Cinco mil ochocientos treinta y cinco.	

El que suscribe, Sr. C.I. Nº
 en su carácter de de la Empresa, se responsabiliza de que la información proporcionada es correcta y completa de acuerdo con las disposiciones que establecen las normas tributarias y penales.

FIRMA

INSTITUTO NACIONAL DE CARNES Rincón 545 CP 11000, Montevideo - Uruguay - www.inac.gub.uy

ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS E-mail: finanzas@inac.gub.uy

Tel: (598-2) 916 0430 Int. 206 - Fax: (598-2) 916 9426

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



MINISTERIO DE GANADERIA AGRICULTURA Y PESCA
DIRECCION GENERAL DE SERVICIOS GANADEROS

DECLARACION JURADA

SEGURO para el CONTROL de la BRUCELOSIS (SCB)
Ley 17.730 de 31/12/2003 - Ley 18.520 de 15/07/2009

BRUCELOSIS

ESTABLECIMIENTO DE FAENA			RUT	TELEFONO
CLARABELLA S.A			Nº Registro MGAP	900.59.16
			850	FAX 900.64.85
DIRECCION	C.P.	LOCALIDAD	DEPARTAMENTO	E-MAIL
	12400	MONTEVIDEO	MONTEVIDEO	

MES: SETIEMBRE AÑO: 2009

INFORMACION SOBRE FAENAS DIARIAS DE RESES BOVINAS
(CABEZAS - Vaca o vaquillona mayor de dos dientes)

DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES
1	170	9	310	17	315	25	98
2	20	10	240	18		26	248
3	40	11	180	19	148	27	
4	50	12	198	20		28	144
5	210	13		21	205	29	235
6		14	170	22	287	30	171
7	280	15	343	23	241	31	
8	310	16	315	24	279	TOTAL	5207

Tasa establecida con destino a la Cuenta "MGAP-Ley 17.730 de 31/12/2003 (Seguro para el Control de la Brucelosis - SCB)

U\$S 0.81 (Ochenta y un centavos de dólar USA) por cabeza de vaca o vaquillona mayor de dos dientes faenada.

VENCIMIENTO: Quince días corridos, luego de finalización de cada mes.

Importe en U\$S a depositar en Cuenta Nº 196-001324-6 a nombre de "Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - Ley 17.730 de 31/12/2003" (SEGURO para el CONTROL de la BRUCELOSIS SCB) radicada en el BANCO de la REPUBLICA ORIENTAL del Uruguay, Sucursal El Gaucho Montevideo.	U\$S . 4217.67
--	---------------------

Son dólares USA: CUATRO MIL SETECIENTOS TREINTA Y DOS CON 83/100.....

El que suscribe, Sr. C.I. Nº en su carácter de de la Empresa, se responsabiliza de que la información proporcionada es completa y correcta de acuerdo con las disposiciones que establecen las normas tributarias y penales.

.....
FIRMA

**TIMBRE
PROFESIONAL**
Ley 17.738

MINISTERIO DE GANADERIA AGRICULTURA Y PESCA
DIRECCIÓN GENERAL DE SERVICIOS GANADEROS



DECLARACION JURADA

TASA DE CONTROL

Decreto 432/003 del 29-10-2003

Decreto 34/006 del 14-02-2006

Decreto 11/009 del 05-02-2009

AFTOSA

ESTABLECIMIENTO DE FAENA			RUT	TELEFONO
CLARABELLA S.A			Nº Registro MGAP	900.59.16
			850	FAX 900.64.85
DIRECCION	C.P.	LOCALIDAD	DEPARTAMENTO	E-MAIL
	12400	MONTEVIDEO	MONTEVIDEO	

MES:

SETIEMBRE

AÑO:

2009

INFORMACION SOBRE FAENAS DIARIAS DE RESES BOVINAS
(CABEZAS)

DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES	DIA	RESES
1	180	9	314	17	316	25	98
2	25	10	253	18	150	26	268
3	45	11	200	19	198	27	
4	50	12	210	20		28	154
5	213	13		21	242	29	245
6		14	198	22	346	30	181
7	303	15	353	23	299	31	
8	315	16	390	24	289	TOTAL	5835

Tasa establecida con destino a la Cuenta "MGAP-Decreto Nº 432/003 de 29/10/03 (Tasa Vacuna Antiaftosa)

U\$S 3,80 (Tres dólares con 80/00 USA) por cabeza bovina faenada.

VENCIMIENTO: A finalización de cada mes.

Importe en U\$S a depositar en Cuenta Nº 196-001315-8 a nombre de "Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - Decreto Nº 432/003" (Vacuna Antiaftosa) radicada en el Banco de la República Oriental del Uruguay, Sucursal EL Gaucho - Montevideo	u\$S 22,173.00
---	----------------

Son dólares USA: VEINTISIETE MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO CON 60/100.....

El que suscribe, Sr. C.I. Nº
en su carácter de de la Empresa, se responsabiliza de que la información proporcionada es completa y correcta de acuerdo con las disposiciones que establecen las normas tributarias y penales.

FIRMA

TIMBRE
PROFESIONAL
Ley 17.738

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



DECRETO 151/92 y concordantes.

Form.: 339,741
 Establecimiento de Faena: **CLARABELLA S.A.** Fecha: 29/04/2010
 Dicose: 100 011 913 Nro. de Tropa: 916

Productor: RUBEN ESPONDA
 RUC: 19 012113 0012
 Dicose: 111 116 334
 Guia: T626592-93-94

CI: : . -

Consignatario: FERATIR SA
 RUC: 215124800018
 Dicose: 188 903 673
 Guia:

Comentario:

CATEGORIA	RAZA	NUMERO CABEZAS	KILOS EN PIE	PESO EN PIE	PROM. KILOS DESC.	MOTIVO	PRECIO POR KG.	IMPORTE TOTAL
NOV.	CRU	3	1320	440.0	0		0.9427	1,244.36
VACA	CRU	1	320	320.0	0		0.8235	263.52
VACA	CRU	8	3140	392.5	0		1.1066	3,474.72
VACA	CRU	60	25680	428.0	0		1.1203	28,769.30
VACA	CRU	16	6760	422.5	0		1.1203	7,573.23

Forma de pago:	Retenciones:	Subtotal:	41,325.14	
Contado: <input type="checkbox"/>	INIA 0.4%	161.11	Comisión:	413.25
Financiado: <input checked="" type="checkbox"/>	MEVIR 0.2%	80.56	I.V.A.:	90.92
Plazo: 45 Días corridos	IMEBA 2%	805.56	Com.IVA inc.:	504.17
Vencimiento: 13/06/2010	Otros	422.40	S.C.B.:	68.85
	T. Reten.:	1,538.48	Total Retenc.:	1,538.48
Flete a cargo de:			Total:	U\$S 40,290.83
Productor: <input type="checkbox"/>				
Establecimiento: <input checked="" type="checkbox"/>				

..... Firma del Comprador Firma de Vendedor/Representante

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



Paysandú 1101 4º Piso - C.P. 11.000
Tel.: (598 2) 900 0231 al 33
Correo: info@miem.gub.uy
Montevideo - Uruguay

SECRETARIA DE ESTADO

SIRVASE CITAR

72670/08

MINISTERIO DE INDUSTRIA, ENERGIA Y MINERIA

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 31 AGO. 2009

VISTO: la solicitud de la empresa **SIRSIL S.A.**, de obtener la declaratoria promocional para la actividad que se propone realizar según su proyecto de inversión y la concesión de diversos beneficios promocionales;-----

RESULTANDO: que el proyecto presentado tiene como objetivo la incorporación de equipamiento con la finalidad de actualizar su planta industrial;-----

CONSIDERANDO: I) que la Comisión de Aplicación creada por el art. 12º. de la Ley 16.906, de 7 de enero de 1998, en base al informe de evaluación y la recomendación realizada por el Ministerio de Industria, Energía y Minería, decide recomendar al Poder Ejecutivo el otorgamiento de beneficios establecidos en la citada Ley;-----

II) que el proyecto presentado por **SIRSIL S.A.** da cumplimiento con el artículo 11 de la Ley No. 16.906, de 7 de enero de 1998;-----

ATENTO: a lo expuesto, a lo establecido por el Decreto Ley No. 14.178 de Promoción Industrial del 28 de marzo de 1974 y Ley No. 16.906 de 7 de enero de 1998;-----

-----**EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA**-----

-----**RESUELVE:**-----

1º.- Declárase promovida la actividad del proyecto de inversión presentado por **SIRSIL S.A.**, tendiente a la incorporación de equipamiento con la finalidad de actualizar su planta industrial, por un monto de UI 6.738.259.-----

As 291

JTO. B.
M.E.F.

2°.- Exonérase en forma total a la empresa **SIRSIL S.A.**, de todo recargo incluso el mínimo, derechos y tasas consulares, Impuesto Aduanero Único a la Importación, Tasa de Movilización de Bultos y en general todo tributo cuya aplicación corresponda en ocasión de la importación del siguiente equipamiento previsto en el proyecto y declarado no competitivo de la industria nacional:-----

- Una (1) envasadora industrial automática al vacío para productos cárnicos.-----
- Un (1) tamiz rotativo para tratamiento de rúmen.-----
- Dos (2) evaporadores de túnel de congelado.-----
- Un (1) detector de metales.-----

3°.- Otórgase a la empresa **SIRSIL S.A.**, un crédito por el Impuesto al Valor Agregado incluido en la adquisición de materiales y servicios utilizados para la obra civil prevista en el Proyecto, por un monto imponible de UI 38.893. Dicho crédito se hará efectivo mediante el mismo procedimiento que rige para los exportadores.-----

4°.- Exonérase a la empresa **SIRSIL S.A.**, del pago de los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas por UI 1.279.788, equivalente a 21,23% de la inversión elegible, que será aplicable por un plazo de 5 años a partir del ejercicio comprendido entre el 1º/10/08 y el 30/09/09 inclusive o desde el ejercicio en que se obtenga renta fiscal, siempre que no hayan transcurrido cuatro ejercicios de la declaratoria promocional. En este caso, el referido plazo máximo se incrementará en cuatro años y se computará desde el ejercicio en que se haya dictado la presente declaratoria.-----

El monto exonerable en cada ejercicio no podrá superar la menor de las siguientes cifras:-----

- a) la inversión efectivamente realizada en el ejercicio y en ejercicios anteriores si dichas inversiones estuvieran

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



Paysandú 1101 4º Piso - C.P. 11.000
Tel.: (598 2) 900 0231 al 33
Correo: info@miem.gub.uy
Montevideo - Uruguay

SECRETARIA DE ESTADO

SIRVASE CITAR
12670/08

comprendidas en la declaratoria promocional y no hubieran sido utilizadas a efectos de la exoneración en los ejercicios que fueron realizadas,-----

b) el monto total exonerable a que refiere el presente numeral, deducidos los montos exonerados en ejercicios anteriores.-----

Este beneficio se aplicará de acuerdo a lo establecido en el Art. 16 del Decreto N° 455/007 de 26 de noviembre de 2007.-----

5º.- Los bienes que se incorporen con destino a la Obra Civil, para llevar a cabo la actividad del proyecto de inversión que se declara promovido en la presente resolución, se podrán computar como activos exentos a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio, por el término de 8 años a partir de su incorporación y los bienes muebles de activo fijo por el término de su vida útil. A los efectos del cómputo de los pasivos, los citados bienes serán considerados activos gravados.----

6º.- Los beneficios previstos en los numerales precedentes serán aplicables a las inversiones realizadas entre el 1º/06/08 y el 30/09/09.-

7º.- A los efectos del control y seguimiento, la empresa **SIRSIL S.A.**, deberá presentar a la Comisión de Aplicación y en forma simultánea ante el Ministerio de Industria, Energía y Minería, dentro de los cuatro meses del cierre de cada ejercicio económico, sus Estados Contables con informe de Profesional habilitado según corresponda y un documento en el que conste el cumplimiento de los resultados esperados por el proyecto que justificaron el otorgamiento de los beneficios.-----

8º.- A los efectos de la aplicación de los beneficios promocionales dispuestos precedentemente, la Dirección Nacional de Industrias del Ministerio de Industria, Energía y Minería, certificará a los organismos competentes la pertinencia de los mismos, de acuerdo con su adecuación al proyecto declarado promovido.-----

As. 291

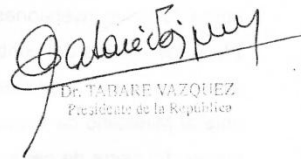
VTO. P^{ta}
M.E.P.

**TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y
PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA**

9°.- Declárase que deberá darse estricto cumplimiento a las normas vigentes emanadas de las autoridades competentes en la implantación, ejecución y funcionamiento del presente proyecto, así como al objetivo respecto al proyecto presentado. Su incumplimiento podrá, cuando a ello hubiere mérito, traer aparejado de oficio o a petición de parte, la revocación de la declaratoria promocional, de conformidad a lo dispuesto en la Ley No. 16.906, en su Art. 14° y en el Art. 13° del Decreto Ley No. 14.178, de 28 de marzo de 1974 y demás disposiciones concordantes o que se establezcan sin perjuicio de la reliquidación de tributos, multas y recargos que puedan corresponder en caso de verificarse el incumplimiento.-----

10°.- Comuníquese al Ministerio de Industria, Energía y Minería, a la Dirección Nacional de Aduanas, a la Dirección General Impositiva, notifíquese a la empresa y remítase a la Comisión de Aplicación para su archivo.-----

/al



Dr. TABARÉ VAZQUEZ
Presidente de la República

TRIBUTACION EN LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y SU ROL COMO AGENTE DE RETENCION Y PERCEPCION EN TODA LA CADENA CARNICA



Paysandú 1101 4º Piso - C.P. 11.000
Tel: (598 2) 908 0231 al 33
Correo: info@miem.gub.uy
Montevideo - Uruguay

SECRETARIA DE ESTADO

SIRVASE CITAR
7267/08

Montevideo, 2 de setiembre de 2009.-

DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

Para su conocimiento y demás efectos remito adjunto a la presente copia de la Resolución por la cual se declara promovida la actividad del proyecto de inversión presentado por SIRSIL S.A..-

Saludo a usted atentamente.-

vm.-


BEATRIZ GUTIÉRREZ
DIRECTOR DE DEPARTAMENTO

Bibliografía Consultada

-Código Civil;

-Código Tributario; “Normas Generales de Derecho Tributario Nacional”,
División Estudios Legislativos. Cámara de Senadores. República Oriental del
Uruguay; Montevideo, 1974.

-Constitución de la República Oriental del Uruguay,

-Revista Tributaria XXII; N°127; 1995, pp. 355.

- REVISTA N.º 32 Año 17, El impuesto al valor agregado en el Uruguay.

Nelly Valdes. ®BuscaLegis.ccj.ufsc.br

-Davrieux, A.E; “Estimación de la Tasa de Evaluación de Impuestos a la
Carne Vacuna sin Hueso, Admisible según la Normativa de la OMC”,
Montevideo, 2006.

-Consultora KPMG: “Trabajo sobre Sistema de Costos y Contabilidad
Uniforme para la Industria Frigorífica del Uruguay contemplando las NICS.”

-INAC: “Sistema Electrónico de Costos Único Instituta Nacional de Carnes”
Versión 1.0 **-Material elaborado con la asistencia de KPMG**

-Anuarios Estadísticos 2007-2009 del INAC- Dirección de Información y Análisis Económico.

-Fichero CADE.

-Decima Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios,
"Efectos económicos y sociales del Impuesto al Valor Agregado"; Memoria,
Volumen II, Tema II, Montevideo, 1984.

-Valdés Costa, R; *"Naturaleza Jurídica de los sujetos pasivos del IVA";*
comunicación presentada a las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho
Tributario.

Otros Recursos

-Circular N° 352/2009, INAC

-Decreto N° 597/1988.

-Decreto N° 600/1988.

-Decreto N° 840/1988.

-Decreto N° 289/1989.

-Decreto N° 39/1990.

-Decreto N° 96/1990.

-Decreto N° 381/1990.

-Decreto N° 103/1991.

-Decreto N° 388/1992

-Decreto N° 15/1996.

-Decreto N° 408/1996.

-Decreto N° 24/1998.

-Decreto N° 59/1998.

-Decreto N° 220/1998.

-Decreto N° 338/2003.

-Decreto N° 450/2002.

-Decreto N° 363/2004.

-Decreto N° 366/2004.

-Decreto N° 443/2004.

-Decreto N° 150/2007.

-Decreto N° 208/2007.

-Decreto N° 230/2007.

-Decreto N° 455/2007.

-Decreto N° 486/2008.

Diario “El País” y “Ultimas Noticias” 30-12-2009.

-Ley N° 12.700; *“Gobiernos Departamentales”*. Se Crea un Impuesto a los Remates de Bienes Muebles, Inmuebles y Semovientes. Montevideo; 1960.

-Ley N° 13.637; *“Presupuesto Nacional de Recursos”*. Se crean y modifican impuestos, tasas, patentes, se autoriza al Banco Central a efectuar una acuñación de monedas y se dan Normas sobre infracciones, sanciones, procedimientos, etc. Montevideo; 1967.

- Ley Nº 13.892**; *“Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal”*. Montevideo; 1970.

- Ley Nº 14.100**; *“Presupuesto Nacional de Recursos”*. Se aprueba Índice. *Imposición a la Renta*; Montevideo; 1972.

- Ley Nº 14.178** (denominada Decreto-Ley, por [Ley Nº 15.738](#)); *“Ley de Promoción Industrial”*. Aprobada para aquellas actividades que cumplan con los objetivos establecidos en los Planes de Desarrollo Económico y Social; Montevideo; 1974.

- Ley Nº 14.252**; *“Rendición de Cuantas y Balance de Ejecución Presupuestal”*. Se aprueba la correspondiente al ejercicio 1973. El Consejo de Estado ha aprobado el siguiente Proyecto de Ley; Montevideo; 1974.

- Ley Nº 14.416** (denominada Decreto-Ley por [Ley Nº 15.738](#)); *“Se Aprueba la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, Correspondiente al Ejercicio 1974”*; Montevideo; 1975

- Ley Nº 15.294**; *“Código Tributario”*. Se Introducen Modificaciones; Montevideo; 1982.

- Ley Nº 15.322** (denominada Decreto-Ley por [Ley Nº 15.738](#)); *“Sistema de Intermediación Financiera”*, Montevideo; 1982.

-**Ley Nº 15.605** (denominada Decreto-Ley por [Ley Nº 15.738](#)); “Se crea el *Instituto Nacional de Carnes y se establecen sus cometidos (INAC)*”, Montevideo; 1982.

-**Ley Nº 15.646**; “Se crea el impuesto a las rentas agropecuarias y se aprueban modificaciones al régimen de tributación del agro.”; Montevideo; 1984.

-**Ley Nº 15.767**; “Se Aprueba la *Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal Correspondiente al Ejercicio 1984*”; Montevideo; 1985.

-Ley Nº 15.806; “**Presupuesto Nacional de Recursos y Gastos.**”; Montevideo; 1986.

-**Ley Nº 15.809**; “Presupuesto Nacional de Recursos y Gastos.”; Montevideo; 1986.

-**Ley Nº 15.838**; Montevideo; 1986.

-**Ley Nº 15.903**; “*Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal*”; Montevideo; 1987.

-**Ley Nº 15.921**; “Se Aprueba la *Ley de Zona Francas*”; Montevideo; 1987.

-**Ley Nº 16.060**; “*Sociedades Comerciales*”, Montevideo; 1989.

-**Ley Nº 16.082**; “*Fiebre Aftosa*” Declárese de *Interés Nacional el Control y Erradicación en todo el Territorio Nacional*, Montevideo; 1989.

- Ley Nº 16.134**; “Se aprueba la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal Correspondiente al Ejercicio 1989”; Montevideo; 1990.
- Ley Nº 16.170**; “*Presupuesto Nacional de Sueldos, Gastos e Inversiones*”. Se aprueba el Presente, que entrara en Vigencia el 1º de Enero de 1991; Montevideo; 1990.
- Ley Nº 16.226**; “*Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal*”; Montevideo; 1991.
- Ley Nº 16.697**; “Sector Productivo”. Establecese Nuevo Régimen Fiscal y la Mejora de la Competitividad; Montevideo; 1995.
- Ley Nº 16.774**; “*Fondos de Inversión*”. Se regulan las Actividades de las Sociedades Financieras que Administran este tipo de Ahorro; Montevideo; 1996.
- Ley Nº 16.906**; “*Interés Nacional, Promoción y Protección*”. Dictanse Normas Referidas a la Declaración de las Inversiones Realizadas por Inversores Nacionales y extranjeros en el Territorio Nacional; Montevideo; 1998.
- Ley Nº 17.738**; “*Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios*”, Montevideo; 2004.
- Ley Nº 18.083**; “*Sistema Tributario*”, Montevideo; 2006.
- Resolución Nº 201/1988, INAC**
- Resolución Nº 451/1985, DGI**

-Resolución N° 337/1986, DGI

-Resolución N° 2266/2009, DGI

-Resolución N° 2267/2009, DGI

-Resolución N° 650/2010, DGI

-Título I; *“Normas Generales de Derecho Tributario Nacional”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título III; *“Algunas Exoneraciones de Interés General”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título IV; *“Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)”*.

-Título IX; *“Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título X; *“Impuesto al Valor Agregado (IVA)”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título XI; *“Impuesto Específico Interno (IMESI)”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título XIV; *“Impuesto al Patrimonio (IPAT)”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

-Título XVI; *“Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA).”*

- Titulo XVIII**; *“Impuesto para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS).”*

- Titulo XXII**; *“Impuesto a las Retribuciones por Servicios al Estado”*, Texto Ordenado de la Dirección General de Impositiva.

- Curso de Derecho Tributario. Valdez Costa.

- Apuntes de Clase de Legislación y Técnica Tributaria.

- Material extraído de Clases de Derecho Tributario.

RECONOCIMIENTOS:

Queremos expresar nuestro agradecimiento en primer lugar al Cr. ROBERTO RIVERON, por la invaluable colaboración prestada en la redacción de este trabajo y por el apoyo incondicional que nos ha brindado.

A nuestras familias y amigos; especialmente a Ana María, María del Rosario, Zully y Marena , por su apoyo constante a lo largo de toda la carrera y mayormente en este tramo final.

A nuestro tutor Cr. Luis Fabregat, gracias por haber tenido fe en nosotros y por habernos acompañado en este emprendimiento.

Nuestro reconocimiento también a los señores Daniel Beleratti Secretario Ejecutivo de la Camara de la Industria Frigorífica del Uruguay; Carlos Orden y Leonardo Antunes Despachantes de Aduana; a las Contadoras Sandra González y Milka Farias de la División Estudios Económicos de INAC, a todos ellos muchas gracias por el tiempo brindado y amabilidad con que nos atendieron ante nuestras inquietudes proporcionándonos información valiosa para llevar a cabo nuestro trabajo.

Y a todas aquellas personas que hicieron posible que pudiéramos llevar a cabo el presente, nuestro agradecimiento.

Silvana, Gilberto y Sebastián