

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

TRIBUTACIÓN EN LA CADENA CÁRNICA: SU EVOLUCIÓN, RÉGIMEN ACTUAL Y ANÁLISIS COMPARATIVO CON LA REGIÓN



**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE CONTADOR PÚBLICO**

**MARÍA NOEL FERNÁNDEZ DEL PUERTO
ANDREA PAOLA FORMILIANO ESPINEL**

**TUTORA:
CRA. MERCEDES GÓMEZ**

DICIEMBRE 2009

ABSTRACT

En virtud de la entrada en vigencia de la ley de Reforma Tributaria, resulta interesante realizar una investigación de los cambios implementados y de los impactos que la misma ha producido en la cadena cárnica.

El objetivo principal de la presente monografía consiste en analizar la presión tributaria que debe enfrentar tanto el sector ganadero como el sector industrial de nuestro país en lo que respecta específicamente a la carne bovina, tras la aplicación de la ley N° 18.083 de Reforma Tributaria.

Con el fin de darle al lector un panorama de la evolución de la presión tributaria en la cadena, se comenzará la investigación con una síntesis histórica de la normativa.

Posteriormente, se realizará un análisis de los tributos de carácter nacional aplicables al sector en cuestión, elaborando asimismo un análisis comparativo con los tributos aplicados con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley de reforma tributaria.

Adicionalmente, con el fin de tener una visión amplia del tema, se efectuará un análisis comparativo de la tributación aplicable a nivel nacional a la cadena en la región, tomando como puntos de referencia para la investigación a Argentina, Brasil y Chile.

Con el objetivo de obtener una visión global, se realizarán entrevistas a entendidos en la materia, pertenecientes a los diferentes sectores comprendidos.

A modo de conclusión, se efectuará un análisis crítico de la incidencia del nuevo régimen tributario en la cadena agroindustrial de la carne, teniendo en cuenta la información obtenida a lo largo de la investigación.

LA TRIBUTACIÓN EN LA CADENA CÁRNICA: SU EVOLUCIÓN, RÉGIMEN ACTUAL Y ANÁLISIS COMPARATIVO CON LA REGIÓN

ABSTRACT	1
CAPÍTULO I - METODOLOGÍA DEL TRABAJO	6
Selección del tema	7
Objetivos y alcance del trabajo	8
Recopilación y procesamiento de la información	8
Desarrollo del trabajo	9
CAPÍTULO II - MARCO CONCEPTUAL	10
CONCEPTO DE TRIBUTO	11
Impuesto	11
Tasas	12
Contribuciones especiales	13
HECHO GENERADOR	14
Aspecto objetivo	14
Aspecto subjetivo	14
Aspecto temporal	14
Aspecto espacial	15
AGENTES INTERVINIENTES	16
Sujeto Activo	16
Sujeto Pasivo	16
Contribuyente	16
Responsable	16
CAPÍTULO III - EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN LA CADENA CÁRNICA	17
PRODUCTOR AGROPECUARIO	18
IMPUESTOS A LA RENTA	18
Opción IRA - IMEBA	22
IRA Ficto	24
IMPUESTO AL PATRIMONIO	24
CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL	25
MEVIR	26
IMPUESTOS AL CONSUMO	27
CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA RURAL	28
IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE SEMOVIENTES	29

INDUSTRIA FRIGORÍFICA	30
IMPUESTOS A LA RENTA	30
IMPUESTO AL PATRIMONIO	34
CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL	35
IMPUESTOS AL CONSUMO	36
COFIS	36
IVA	37
CAPÍTULO IV - RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN ACTUAL EN LA CADENA CÁRNICA	38
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS - IRAE	39
Aspecto objetivo	39
Quiénes pueden optar por IMEBA	42
Casos concretos	44
Aspecto territorial	44
Año fiscal	45
Aspecto subjetivo	45
Tasa	47
Renta Bruta - Renta Neta	48
Deducción proporcional	51
Otras pérdidas admitidas	52
Excepciones al principio general	54
Deducciones incrementadas	55
Deducciones no admitidas	57
Renta Bruta de Semovientes	58
Otras variaciones patrimoniales	59
Ajuste por inflación y valuación	60
Regímenes especiales	61
Pequeña empresa	62
Exoneración por inversiones	62
Canalización del ahorro	65
Canalización del ahorro externo	66
Canalización del ahorro interno	66
Promoción y protección de las inversiones	67
Liquidación	69
Resumen del régimen de IRAE	71
IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE BIENES AGROPECUARIOS - IMEBA	73
IMEBA frente al IRAE	75
Punto de equilibrio IMEBA - IRAE	75
IMPUESTO AL PATRIMONIO - IP	76
Hecho generador	76
Exoneraciones al sector agropecuario	76
Valuación del activo	78
Pasivos deducibles	78
Alícuota	80
Abatimiento	80

Pagos a cuenta - Anticipos	80
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA	80
Características del IVA en Uruguay	81
Hecho generador	81
Agentes de percepción	83
Agentes de retención	85
Exoneraciones	85
Monto imponible	88
Alícuotas	89
IVA agropecuario	90
Esquema de liquidación	90
Particularidades de la liquidación de IVA en el sector agropecuario	91
CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL - CESS	92
Cuantía de la obligación tributaria por CESS para el sector agropecuario	93
Empresas rurales	94
Empresas contratistas	95
Predios rurales no explotados	95
Pago del tributo	95
Impuesto afectado a MEVIR	95
Cuantía de la obligación tributaria por CESS para la industria frigorífica y demás agentes intervinientes en la cadena.	96
Tabla comparativa de aportes patronales	97
OTROS TRIBUTOS RELACIONADOS CON LA CADENA CÁRNICA	97
Contribución Inmobiliaria Rural	97
Impuesto a la Enajenación de Semovientes	97
INAC	98
FIS - Fondo de Inspección Sanitaria	98
Tasa de Control	100
SCB - Seguro para el Control de la Brucelosis	101
Ejemplo de liquidación de venta de ganado	101
DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS A LAS EXPORTACIONES	102
CAPÍTULO V - RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN VIGENTE EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN	104
ARGENTINA	105
Impuesto a la Ganancia	105
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	107
Impuesto al Valor Agregado	108
Derechos de Exportación	110
Contribuciones Especiales a la Seguridad Social	111
Impuesto Sobre los Ingresos Brutos	111
Impuesto a los Sellos	112
Impuesto Inmobiliario	112

Tasas Retributivas de Servicios	112
Tasa Vial	112
BRASIL	113
Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ)	113
Tratamiento de las sociedades no residentes	115
Impuestos sobre las ventas	115
Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI)	115
Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS)	115
Impuesto Sobre Servicios (ISS)	116
Contribuciones Sociales	116
Contribución Social sobre el Lucro (CSLL)	116
Contribución para el Financiamiento de la Previsión Social (COFINS) y	
Contribución para el Programa de Integración Social (PIS / PASEP)	117
Contribución para la Previsión Social sobre la Planilla de Pagos y	
salarios (CINSS)	117
Contribución Provisoria sobre el Movimiento Financiero (CPMF) y	
de Intervención en el Dominio Económico (CIDE)	117
Impuesto Territorial Rural	117
CHILE	119
Impuesto a la Renta	119
Rentas de la Primera Categoría	119
Régimen general	120
Impuesto Único de la Primera Categoría	121
Régimen simplificado	122
Régimen de presunción de renta	122
Rentas de la Segunda Categoría	123
Impuesto Global Complementario	124
Impuesto Adicional	124
Impuestos a las Ventas y Servicios	124
Impuesto Territorial	125
Análisis Comparativo	126
Imposición sobre la renta	127
Imposición al consumo	131
Imposición sobre los activos o el patrimonio	134
CAPÍTULO VI - CONCLUSIONES	136
ANEXO - ENTREVISTAS	145
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	157
AGRADECIMIENTOS	160

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE TRABAJO

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE TRABAJO

➤ SELECCIÓN DEL TEMA

La cadena cárnica en nuestro país, tiene gran importancia en el entramado productivo, la generación de empleos y de divisas, siendo el primer rubro exportador con el que se compite en el mundo. Lo que incide sobre esta cadena, genera efectos en el factor socio-económico, aunque la fuente laboral o la actividad principal que se desarrolle, no este vinculada directamente con este sector.

Según datos recabados en la revista "30 años de Información 1977 - 2006" del Instituto Nacional de Carnes (INAC), en promedio en dicho período, la carne bovina representó aproximadamente el 80% del valor total exportado por el sector cárnico, repartándose el restante 20% entre las menudencias y subproductos, la carne ovina y otros conceptos.

Uruguay en el año 2006, alcanzó una cifra cercana al medio millón de toneladas de carne exportada, lo que constituye un excelente registro. Este valor, ubicó a nuestro país entre los ocho mayores exportadores mundiales de carne bovina.

Las exportaciones de carne bovina en el período comprendido entre Julio 2007 y Junio 2008 significaron un ingreso al país de US\$ 1.074.734.000.

En virtud de la información antes expuesta, que demuestra la importancia de la cadena cárnica, en particular de la carne bovina, en la economía de nuestro país y dado los cambios que se han producido en el régimen impositivo nacional desde la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, se considera que es necesario reunir en un solo trabajo, un análisis de la presión tributaria en dicho sector.

Para realizar este estudio, se parte del sector agropecuario con el ganado en pie, continuando luego con el eslabón industrial hasta llegar a su comercialización, tanto en el mercado interno como la exportación.

En la medida en que las economías se vuelven más integradas y globalizadas, la tributación adquiere un papel importante en las estrategias de las empresas. La interdependencia económica tiene profundas implicancias en materia tributaria, dado que el aumento en la movilidad de los factores, particularmente del factor capital, se torna sensible a los diferentes tratamientos fiscales.

Por las razones enunciadas, resulta relevante analizar en qué situación tributaria se encuentra el sector cárnico en Uruguay, con respecto a la región (Argentina, Brasil y Chile).

➤ OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO

El objetivo de este trabajo, es estudiar la evolución de la carga impositiva en la cadena cárnica, analizando en detalle el régimen actual. Asimismo, a efectos de complementar la investigación, se realizará un análisis general de los principales tributos vigentes en la región (Argentina, Brasil y Chile), referentes al sector en estudio. De esta forma se busca proporcionar un material útil de consulta, para inversionistas, productores y todos los agentes interesados en el tema.

Para ello, se analizarán los tributos nacionales que afectan a toda la cadena y su impacto, así como su evolución a lo largo del tiempo. Se realizará una descripción detallada de estos tributos, lo que implicará estudiar su estructura así como su mecánica de liquidación.

Los tributos vigentes analizados a lo largo del trabajo son los siguientes:

- Impuesta a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)
- Impuesta a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)
- Impuesto al Patrimonio (IP)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS)
- Contribución Inmobiliaria Rural
- Impuesto a la Enajenación de Semovientes
- INAC
- Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)
- Tasa de Control (TCF/FVA)
- Seguro para el Control de la Brucelosis (SCB)

Asimismo, se hará mención al régimen actual de devolución de impuestos indirectos a las exportaciones.

La selección de los tributos que serán estudiados, fue realizada teniendo en cuenta la incidencia de los mismos en el sector.

Por otra parte, a efectos de obtener opiniones acerca del impacto del régimen tributario actual, de parte de los actores que intervienen en la cadena cárnica, se incluirán en el trabajo entrevistas a personas vinculadas al sector en estudio.

➤ RECOPIACIÓN Y PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La presente monografía, ha sido elaborada en base a la recopilación de información de múltiples y diferentes fuentes que se citarán en el transcurso del trabajo y en el apartado “Bibliografía Consultada” que se encuentra al final del mismo. Las fuentes principales de información son:

- Leyes
- Decretos
- Resoluciones
- Consultas de DGI
- Revistas Tributarias

- Antecedentes Parlamentarios
- Artículos de Prensa
- Entrevistas

➤ **DESARROLLO DEL TRABAJO**

Partiendo del procesamiento de la información recopilada y su posterior análisis, se ha elaborado la presente monografía, la que se estructura en seis capítulos y anexos:

- En el Capítulo I “Metodología de Trabajo”, se expone la metodología utilizada para realizar el trabajo, la que consta de la selección del tema de investigación, de los objetivos y alcance del trabajo y de la exposición de las principales fuentes de información utilizadas.
- En el Capítulo II “Marco Conceptual”, se definen los principales conceptos tributarios necesarios para la cabal comprensión del presente trabajo, por cualquier agente interesado en el tema.
- En el Capítulo III “Evolución histórica de la normativa tributaria en la cadena cárnica”, se expone una síntesis de la evolución histórica de los tributos que han gravado al agro y al sector industrial, particularmente a lo relacionado al sector.
- En el Capítulo IV “Régimen de tributación actual en la cadena cárnica”, se realizará un análisis detallado de los tributos actuales que recaen sobre dicho sector.
- En el Capítulo V “Régimen de tributación vigente en los países de la región”, se realizará un estudio de los tributos aplicables al sector que nos ocupa, en Argentina, Brasil y Chile, efectuando luego un análisis comparativo de los regímenes vigentes en la región, con el aplicado actualmente en nuestro país.
- En el Capítulo VI “Conclusiones”, como su nombre lo indica, se exponen las conclusiones a las que se arriban, luego del análisis desarrollado durante la realización del presente trabajo.
- En el anexo “Entrevistas”, se exponen las entrevistas realizadas a diferentes actores de la cadena para conocer su opinión, respecto al régimen tributario actual que los afecta.

CAPÍTULO II

MARCO CONCEPTUAL

CAPÍTULO II

MARCO CONCEPTUAL

En el presente capítulo, se definen algunos de los principales conceptos que se tratarán a lo largo del trabajo, proporcionando conocimientos sólidos sobre los temas a estudiar, a todos aquellos sujetos interesados en su lectura y que no cuenten con los conocimientos técnicos, necesarios para una adecuada comprensión.

➤ CONCEPTO DE TRIBUTO

En el artículo 10 del Código Tributario (en adelante CT), se define el concepto de tributo como: *“... 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”*.

Analizando la definición dada por el CT, se establece que se está en presencia de un tributo, cuando exista un mandato del Estado que exija realizar una prestación pecuniaria, prescindiendo de la voluntad del obligado. O sea que se necesita una ley, para la creación de un tributo, ya que nadie “será obligado a hacer lo que no manda la ley” (art. 10 de la Constitución).

El fin primordial de su existencia, es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

Dentro de los tributos, existen tres especies que son: las tasas, contribuciones e impuestos, que se diferencian por dos factores: el destino y el presupuesto de hecho.

El género tributo, según la definición del art. 10 del CT, está estructurado en base a los elementos comunes (prestaciones pecuniarias, exigidas por el Estado, que constituyan recursos para el cumplimiento de los fines del Estado) a todas las especies tributarias. Las tres especies abarcan todos los tributos existentes, cualquiera sea su denominación legal.

▪ **Impuesto**

Para definir una de las especies más importantes, por el porcentaje que supone del total de la recaudación pública, cabe remitirse al artículo 11 del CT:

“Impuesto, es el tributo cuyo presupuesto de hecho, es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”

Una de las características del impuesto y la cual le permite diferenciarse de las otras dos especies tributarias, es la de no requerir una contraprestación directa o determinada por parte del Estado. Cabe señalar que, en algunos casos la ley impositiva, fija un destino específico para volcar la recaudación de determinado impuesto, pero éste hecho no afecta la consideración del tributo como “impuesto”, ya que el presupuesto de hecho se establece con independencia de la actividad estatal que se pretende financiar.

Los impuestos son generalmente calculados sobre bases porcentuales, llamadas alícuotas o tasas de impuestos, sobre un valor particular que se denomina base imponible.

Una de las clasificaciones existentes es: entre impuestos proporcionales, progresivos o regresivos, los cuales se distinguen, por la variación de la cuantía porcentual del impuesto.

Adicionalmente, se menciona la clasificación de los impuestos en: Directos e Indirectos, para hacer dicha distinción existen distintas concepciones, citándose a continuación las más usuales:

- a) Directos: son los que se aplican sobre la renta y el patrimonio.
Indirectos: los que gravan el consumo.

- b) Directos: son los impuestos en los que el contribuyente designado por ley como responsable del ingreso, del tributo al fisco, es el mismo que soporta la carga impositiva.
Indirecto: es cuando el contribuyente designado por ley como responsable del ingreso, del tributo al fisco, no coincide con el contribuyente que soporta la carga impositiva.

Esta segunda concepción es discutida, ya que es difícil identificar quién es el contribuyente que soporta realmente la carga tributaria y en qué medida.

Dentro de los impuestos directos se pueden encontrar dos tipos: los reales (aquellos que se aplican sobre bienes y cuyo gravamen depende de las características de éstos y no del titular de los mismos) y los personales (los cuales se aplican sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas).

El Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), que entró en vigencia a partir del 1 de julio de 2007 con la Reforma Tributaria, es un ejemplo de impuesto directo, al igual que el Impuesto al Patrimonio (IP). Ejemplos de impuestos indirectos son, el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

▪ Tasas

Continuando con las descripciones de las especies tributarias, se transcribe el artículo 12 del CT, para definir que se entiende por tasa: *“es el tributo cuyo presupuesto de hecho, se caracteriza por una actividad específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no tiene que tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo”*.

Analizando la definición dada a la tasa, se puede mencionar que es lo opuesto a un impuesto, ya que aquí si se presta una actividad específica por parte del Estado y lo recaudado por la misma, debe destinarse a financiar el servicio público correspondiente. En el caso que lo recaudado, se utilice para un fin distinto al mencionado, se presume la figura de una malversación de fondos.

Los cinco elementos que conforman la tasa son: naturaleza jurídica, divisibilidad o especificidad, efectividad, destino y limitación de su cuantía a las necesidades financieras de dicho servicio.

Es importante hacer una distinción entre tasa y precio, dado el régimen jurídico a que cada uno de ellos está sometido.

Un precio público, es aquel que se paga voluntariamente por un servicio que presta el Estado.

- **Contribuciones especiales**

La última de las tres especies tributarias, se encuentra definida en el artículo 13 del CT:

“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 patrones y trabajadores destinados a los organismos de seguridad social”.

El hecho imponible, consiste en la obtención por parte del obligado tributario de un beneficio económico, ya sea como consecuencia de la realización de la obra pública o financiando los servicios de previsión social, estatales o no estatales, que fueron organizados en su beneficio y en el de sus causahabientes.

Lo recaudado por esta especie, no debe tener otro destino que no sea el de financiar la actividad que originó dicha contribución.

Las contribuciones especiales financian a servicios tales como: jubilaciones, pensiones, seguro de desempleo, asignaciones familiares, seguro de paro, entre otros. Cabe destacar que, las contribuciones no logran generar los recursos necesarios para financiar el total de servicios de seguridad social que brinda el Estado, por lo que parte de lo recaudado por el Impuesto al Valor Agregado es destinado al Banco de Previsión Social y si esto no es suficiente puede haber asistencia financiera del Estado.

Otro punto a señalar, es que existe un problema en determinar si los aportes patronales son una contribución o un impuesto. Según el Derecho uruguayo, se ha optado por la solución de que son contribuciones aludiendo que también el empleador se beneficia económicamente.

La tasa, definida anteriormente, presenta similitudes con esta especie tributaria, ya que el presupuesto de hecho, es una actividad del Estado a favor del contribuyente y en ambas se prescinde de la voluntad de éste. El elemento que las diferencia, es que en la contribución el contribuyente obtiene un beneficio económico de la actividad que desarrolla el Estado.

➤ HECHO GENERADOR

Según la definición dada por el artículo 24 del CT, 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:

- 1) *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.*
- 2) *En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable”.*

El hecho generador debe estar claramente tipificado en la ley, en sus elementos objetivo, temporal, espacial y subjetivo, ya sea en forma explícita o implícita. O sea que, a la hora de analizar si efectivamente corresponde la aplicación de determinado impuesto, estos cuatro elementos mencionados deben ser tenidos en cuenta, siendo condición necesaria que todos se puedan verificar.

A continuación se definen cada uno de los aspectos mencionados:

▪ Aspecto Objetivo

En este aspecto, se determinan las circunstancias materiales que se deben presentar para configurar el hecho generador, o sea se fija cual es el hecho o cosa sobre la que recae el tributo. Por ejemplo, en el IMEBA, son los tipos de productos que se encontrarían gravados y para el caso del IRAE son las actividades o forma jurídica de las sociedades.

▪ Aspecto Subjetivo

El aspecto subjetivo, tiene que ver con las personas que estarán vinculadas como sujetos activos y pasivos, o sea quienes serán titulares del crédito y el débito, para que se configure el hecho generador. Es importante no confundir este aspecto con lo que es la figura del contribuyente, éste último es una figura específica, que se encuentra gravada por haberse dado los cuatro aspectos esenciales para que se determine el hecho generador, entre ellos el subjetivo.

Como ejemplo de aspecto subjetivo, podemos citar el caso del IVA donde el elemento subjetivo que se debe cumplir es ser contribuyente de IRAE.

▪ Aspecto Temporal

Éste se vincula con la circunstancia de tiempo en que el hecho se va a configurar, determinando el momento exacto de su ocurrencia. Existe una parte de la doctrina que distingue los hechos generadores en: instantáneos, periódicos y permanentes.

Instantáneos: son los que se consideran configurados en un momento específico de tiempo con la sola ocurrencia del resto de los aspectos. Por ejemplo, en el momento que se produce la venta de ganado por parte del productor a un contribuyente de IRAE, se configura el elemento temporal del IMEBA.

Periódicos: son los que requieren de un período de tiempo para su configuración. Por ejemplo, en el IRAE se precisa el transcurso de un ejercicio para determinar si el sujeto pasivo obtuvo rentas que se encuentren gravadas por dicho impuesto.

Permanentes: consisten en situaciones que tienen una vocación de permanencia pero que por sí mismas pueden cesar en cualquier momento. Por ejemplo, el Impuesto al Patrimonio, donde se configura el hecho generador por la mera propiedad de uno o más bienes.

- **Aspecto Espacial**

Éste aspecto, marca las circunstancias de lugar que condicionan el hecho, que permiten delimitar el ámbito territorial de su configuración.

Por ejemplo: en Uruguay el aspecto espacial se rige por el principio de territorialidad, asociado al criterio de la fuente. Dicho principio, se encuentra consagrado en la normativa que estructura cada tributo en particular, no teniendo el carácter de norma jurídica genérica, constitucional o legal, en la legislación uruguaya.

En el caso del IRAE, el principio de territorialidad establece que las rentas sean de fuente uruguaya, o sea obtenidas en el territorio nacional, para que se encuentren gravadas por dicho impuesto.

Este principio adoptado en nuestro país, no reviste un carácter universal, sino que existen otros criterios como el del domicilio, residencia y nacionalidad de las personas que conforman el aspecto subjetivo. Como ejemplo de ello, Argentina y Brasil han adoptado el criterio del domicilio, por lo que se gravan las rentas de los residentes de dichos países sin importar donde éstas se generen.

Al diferir los criterios de asignación de la potestad tributaria del Estado, puede suceder que una misma renta se encuentre gravada en más de un país. A modo de ejemplo, si un residente en Argentina genera una renta en territorio uruguayo, dicha renta se encontraría doblemente gravada; en Uruguay estaría gravada por cumplir con el criterio de la fuente y en Argentina por configurar el criterio del domicilio. A los efectos de solucionar este problema de doble imposición, existen mecanismos para evitarla, como es el caso de los tratados entre países.

Como fue mencionado anteriormente, para que se verifique el hecho generador, es necesario que se configuren los cuatro aspectos: temporal, objetivo, subjetivo y espacial. Para determinar si dichos elementos se cumplen, es necesario interpretar las normas, aplicando los criterios de interpretación conocidos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 del CT.

En el caso de que existan vacíos legales, es decir, que se de una situación no contemplada en una norma específica, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 del CT, se debe recurrir a la integración analógica, la que consiste en buscar situaciones similares y la solución dada por la jurisprudencia o la doctrina, a los efectos de aplicar el mismo tratamiento a la situación indefinida.

➤ **AGENTES INTERVINIENTES**

▪ **Sujeto Activo**

El CT, en su artículo 15, define al sujeto activo de la siguiente forma: *“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el Ente Público acreedor del tributo”*.

▪ **Sujeto Pasivo**

El artículo 16 del C T, establece que: *“Es sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”*.

▪ **Contribuyente**

Según el artículo 17 del C T, es contribuyente: *“...la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*

Dicha calidad puede recaer:

- 1) *En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el Derecho Privado.*
- 2) *En las personas jurídicas y demás Entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyen la calidad de sujeto de derecho”*.

▪ **Responsable**

De acuerdo al Artículo 19 del C T, es responsable: *“...la persona que sin asumir la calidad de Contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que correspondan a aquel, teniendo por lo tanto en todos los casos, derecho de repetición”*.

Dentro del concepto de Responsable, se encuentran los Agentes de Retención y Percepción. En relación a los mismos el artículo 23 del C T, establece que: *“Son responsables en calidad de Agentes de Retención o Percepción, las personas designadas por 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 ante el sujeto activo, por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el Contribuyente.”

CAPÍTULO III

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN LA CADENA CÁRNICA

CAPÍTULO III

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN LA CADENA CÁRNICA

En el presente capítulo, se realizará una reseña histórica de los principales tributos nacionales que a lo largo de la historia han afectado a la cadena cárnica y que han tenido mayor incidencia en la recaudación.

A efectos prácticos y de facilitar el análisis de los tributos en cada sector, se estructurará este capítulo estudiando por separado los tributos que afectan a cada uno de los principales actores que participan en la cadena cárnica: Productor Agropecuario e Industria Frigorífica.

PRODUCTOR AGROPECUARIO

➤ IMPUESTOS A LA RENTA

A comienzos del siglo XIX, las exportaciones de productos agropecuarios (cueros, tasajos, etc.) representaban el 70% de los ingresos totales del país, incrementándose a un 90% hacia fines de siglo.

En 1853 surge la imposición directa, gravándose al ganado en pie y a las construcciones rurales. El ganado en pie queda inmediatamente exento y se pasa a gravar únicamente la tierra, surgiendo así el tributo denominado Contribución Inmobiliaria.

Para los productores, la Contribución significó un costo secundario, ya que la sub-valoración de la tierra contribuyó a deprimir el ingreso fiscal.

A principios del siglo XX, la imposición pasó de tener un objetivo meramente recaudatorio, a tener un objetivo finalista promoviendo la justicia social a través de la redistribución del ingreso y la promoción del desarrollo económico.

Entre los años 1931 y 1959, año en que surge la Ley de Reforma Cambiaria, como consecuencia de la sobrevaluación de la moneda nacional, surgen y adquieren gran importancia los cuasi-tributos. Si bien estos jurídicamente no son impuestos, tienen los mismos efectos.

Las detracciones (un tipo de cuasi-tributo) a los exportadores y a través de ellos a los productores, tuvieron gran importancia en el sector agropecuario. Este gravamen presentaba dos grandes inconvenientes; en primer lugar era oculto, lo que implicaba una gran dificultad para el productor ante la imposibilidad de determinar en qué medidas sus ingresos se veían afectados por este cuasi-tributo; en segundo lugar, otro inconveniente importante era que el monto de los cuasi-tributos era fijado por la Administración, bajo la figura del Banco de la República o del Poder Ejecutivo, con prescindencia del Parlamento.

La Ley de Reforma Cambiaria, que como se mencionó surge en 1959, además de derogar los cambios múltiples y establecer la vigencia de un cambio único regulado por el mercado de la oferta y la demanda, crea también detracciones, que autorizaban a detraer en beneficio del Estado, un determinado porcentaje del precio en moneda nacional, que recibían los exportadores por ciertos productos (fundamentalmente pecuarios y algunos agrícolas). La ventaja que representó para el productor este nuevo sistema, fue que clarificó el aporte que éste hacía al Estado.

Hasta aquí los impuestos al patrimonio y a la renta, no existían y los aportes previsionales eran de escasa significación.

En los años 1960 y 1961, surgen las leyes que crean la imposición global personal a la renta. A nivel de la renta agropecuaria, se gravaba al productor en razón directa a la superficie que controlaba y en razón inversa al rendimiento que se obtuviera por hectárea, dado que se calculaba la renta en función de una producción por hectárea, que se suponía real, a nivel de promedio del país y ficta a nivel individual.

En 1964 surge el impuesto al Patrimonio, que se creó en principio por una sola vez, con una alícuota proporcional, adquiriendo luego carácter permanente, aplicándose tasas progresionales.

El IMPROME (Impuesto a la Producción Mínima Exigible) es creado en el año 1968 y se aplicaba sobre el ingreso bruto pecuario, en términos fictos, no permitiéndose la deducción de gastos, excepto las pérdidas extraordinarias ocasionadas por causa de fuerza mayor y determinadas reinversiones establecidas tanto en la propia ley, como en los decretos reglamentarios.

El ingreso básico de cada inmueble se calculaba como el total de hectáreas del mismo por la producción mínima exigible por hectárea correspondiente a dicho inmueble. La capacidad productiva de cada inmueble y la capacidad productiva media del país eran fijadas mediante Decretos por el Ministerio de Agricultura y Pesca, previo asesoramiento de la "Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra". Así surge el índice CONEAT, conocido por todos.

De esta forma, una vez determinado el ingreso total de cada sujeto pasivo, siendo este la suma de los ingresos básicos de cada inmueble del que él, su cónyuge o hijos menores fueran explotadores, así como su cuota parte de las sociedades en condominio, se aplicaban sobre el mismo, en franjas progresionales, la escala de tasas que oscilaban en un 28% para la franja más baja y un 56% aplicable, a la franja más alta.

En 1979 se aprueba la ley N° 14.948 de Reforma Tributaria, mediante la cual, entre otras cosas, se modifica el régimen tributario del Agro, a través de la creación de un impuesto anual a las explotaciones agropecuarias denominado IMAGRO.

En abril de 1978 se crea una Comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía y Finanzas, Dirección General Impositiva, SEPLACODI y DINACOSE, con la asistencia del Ministerio de Agricultura y Pesca, que tenía como objetivo la redacción de la mencionada ley en lo que respecta al IMAGRO. A tales efectos, el Poder Ejecutivo dio una serie de pautas que en líneas generales planteaban:

- 1- Debía proyectarse un impuesto de carácter fiscalista que igualara la presión fiscal del sector agropecuario con la del sector industria y comercio.
- 2- Por encima de ese nivel el impuesto tendría un carácter finalista y sus objetivos serían mejorar la productividad del factor tierra y frenar la concentración de tierras.
- 3- Se debía simplificar el sistema impositivo del agro, transformando el nuevo impuesto en el único impuesto a la actividad agropecuaria o a sus bienes.
- 4- Las características del nuevo impuesto deberían ser similares a las del IMPROME con las siguientes modificaciones:
 - a) Se gravaría un ingreso neto en forma ficta, para lo cual debía reconocerse una canasta de insumos del productor.
 - b) Se reduciría el plazo de fijación de la productividad física de 5 a 3 años.
 - c) No se considerarían deducciones por reinversiones.
 - d) El índice de capacidad productiva no reflejaría las zonas improductivas de los establecimientos.

El hecho generador de este tributo, era la existencia real o potencial de una explotación agropecuaria, bastando que existiera un predio susceptible de ser asiento de una explotación agropecuaria para que se configurara el hecho generador del tributo.

Este impuesto es de carácter personal, así, por ejemplo las personas físicas determinarán su monto imponible luego de sumar los ingresos gravados correspondientes a su explotación. Si suponemos un contribuyente persona física que realice la explotación de dos padrones deberá calcular el ingreso bruto de cada padrón (superficie x productividad x cap. de producción del padrón) sumarlos y obtener así el ingreso bruto total de su explotación. A ese ingreso bruto deberá deducírsele la canasta preceptiva correspondiente al total de há. que explota (costo ficto por há. x total de há. explotadas) y, en caso de corresponder la canasta optativa (hasta un límite del 40 % de su ingreso neto).

En el libro "La Reforma Tributaria - Impuestos Agropecuarios" de Federico Berro y Carlos Dentone se realiza un análisis comparativo entre el régimen del IMPROME y del IMAGRO que demuestra que las tasas proyectadas del IMAGRO, a pesar de ser más altas, no son excesivas desde que lo único que logra es sustituir la recaudación obtenida anteriormente en 1977. Por otra parte, considerando que la Presión Fiscal del Sector en el período 76/77 era del 21% y en el período 78/79 era del 18%, se concluye que la extracción de recursos al sector no es excesiva, ya que en el año 1977 estaba por debajo de la media nacional del 24%.

El IMAGRO no absorbe la rentabilidad que se determina a una productividad media del país que comprende una producción física de 48 kgs. de carne. En este escenario el IMAGRO representa un 19% de la productividad media. Pero en caso que la producción se tecnificara y abandonara la media, el impuesto permanecerá fijo y perderá significado respecto al producto.

En 1984 se crea el IMEBA (Impuesto a la Enajenación Agropecuaria), que gravaba entre otros a los productos pecuarios tradicionales como el ganado, con una tasa que fijaba el Poder Ejecutivo, hasta un máximo legal de 4%. Puntualmente en el '85 la tasa fijada para el ganado era 3%. Junto con el IMEBA se crea el IRA (Impuesto a las Rentas Agropecuarias), que es un

impuesto anual, que grava rentas de fuente uruguaya, obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias.

Según la ley, el concepto de actividades agropecuarias comprende las típicas que provienen de la explotación agropecuaria en sí misma y además las derivadas de arrendamientos, pastoreos, aparcerías, etc. y las provenientes de la enajenación de ciertos activos fijos. Cabe señalar que como norma general, se considera fecha de cierre de ejercicio económico, el 30 de junio de cada año; la tasa es la misma que en el IRIC (Impuesto a la Industria y Comercio) (30%), además para todo lo que no este legislado en relación al IRA, hay que remitirse a las normas del IRIC.

El objetivo en el momento que nació el IMEBA fue más que nada financiero, servir de pago a cuenta del IRA o del IMAGRO, en si no era un impuesto sino que era un mecanismo de pago a cuenta de los dos impuestos que gravaban a la renta.

En ese momento coexistían dos impuestos a la renta, el IRA e IMAGRO, inspirados en filosofías diametralmente opuestas, uno basado en la renta ficta y otro en la real. Los contribuyentes que desarrollando actividades agropecuarias permanecieran por debajo de determinado monto de ingresos, debían tributar IMAGRO, teniendo la opción de elegir IRA para realizar la contribución que le correspondía. Pero aquellos contribuyentes que superaran dicho monto de ingresos, serían obligatoriamente contribuyentes de IRA. Asimismo, aquellos contribuyentes que pudiendo tributar IMAGRO, optaban por liquidar IRA, una vez que ejercían la opción, no podían volver a liquidar IMAGRO.

A partir del 1° de julio de 1988, el IMEBA pasa a tener tasa cero, porque como se aprueba un régimen distinto de pago a cuenta de los impuestos agropecuarios, no tenía sentido dicho impuesto. A pesar de lo antes mencionado, la ley del IMEBA regía en la práctica, pero sin causar ninguna incidencia. El IMEBA tiene dos impuestos adicionales que si se mantuvieron, cuya recaudación está destinada a MEVIR y al INIA.

Con la Ley de Presupuesto Nacional N° 16.736 del año 1996, se producen una serie de modificaciones en la forma de tributar en el sector agropecuario. Los cambios más trascendentales en lo que tienen que ver con la imposición a la actividad agropecuaria son:

- 1) Se pone énfasis en la imposición indirecta.
- 2) Adoptar definitivamente la imposición a la renta real.
- 3) Eliminar la progresividad en la imposición pasando a tasas totalmente proporcionales.
- 4) La consolidación de la exoneración de los inmuebles rurales.

Dicha ley establece la derogación del IMAGRO a partir del 1° de julio de 1995, situación que significó un gran cambio algunos productores. También se revitaliza el IMEBA, con algunas características normativas nuevas, muy importantes.

Dentro de los cambios más importantes sobre el IMEBA, debemos destacar:

- 1) Ampliación en la base de imposición; mayor cantidad de productos enumerados taxativamente.

- 2) Se define la afectación al uso propio como hecho generador para el productor agroindustrial.
- 3) Definición con mayor precisión de las figuras intervinientes en la operación, el enajenante, el comprador y la introducción de la figura del productor sin una definición establecida.
- 4) Tasas múltiples, que en realidad ya se daba anteriormente.
- 5) Las alícuotas también son sensiblemente distintas, antes la alícuota máxima era el 4% y ahora es 2,5%, aplicada para el ganado bovino y ovino, entre otros productos.
- 6) Los adicionales del IMEBA no pueden ser deducidos del IRA o del IRIC, en su caso. Es de destacar que estos dos impuestos tienen características muy señaladas, muy propias, hechos generadores distintos al IMEBA, posición de tasas diferentes, contribuyentes distintos, destinatarios distintos.

El hecho generador del IMEBA con la nueva ley establece que, se grava la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores a quienes se encuentren comprendidos en el IRIC, a las administraciones municipales y a los organismos estatales. También están gravadas, las exportaciones de bienes agropecuarios, la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRIC. Cabe aclarar que determinados bienes podrían estar alcanzados dentro del IMEBA, pero si quienes intervienen en la operación no son los que se acaban de mencionar, entonces en ese caso no se va a configurar el hecho generador del impuesto. Es decir, es un impuesto donde el aspecto subjetivo tiene mucha relevancia.

El monto imponible del impuesto está dado por el precio de venta de los bienes gravados excluido este impuesto y a falta de este se toma el corriente en plaza. Este último caso puede darse por ejemplo, en la manufactura de bienes de la propia producción o afectación al uso. En caso de no existir precio corriente en plaza se le permite al contribuyente de IMEBA que estime el valor por el cual tributar el impuesto, obviamente que la Administración tiene reservado el derecho de impugnar el valor.

Con la nueva Ley de Presupuesto vigente, se plantea una situación en la que coexiste por un lado, un impuesto a la renta real (IRA) y por otro, lo que podría denominarse un impuesto a la renta presunta (IMEBA).

Opción IRA - IMEBA

Después de haber dado un pantallazo de los dos impuestos vigentes a partir de la Reforma del '96, es fundamental desarrollar el tema de la opción a ejercer por los contribuyentes agropecuarios, al momento de tributar uno u otro impuesto.

Antes es conveniente resaltar las características más importantes que tienen uno y otro impuesto. El IRA es un impuesto complejo para liquidar, ya que se necesita tener documentación que respalde tanto las ventas, como las compras por parte del productor, inventario inicial y final y llevar contabilidad. Adicionalmente este impuesto aplica una tasa del 30%. En cambio el IMEBA presenta una sencillez práctica que favorece tanto su liquidación por parte del productor, como el control de la recaudación por parte del Fisco. Además según el Dr. Gimeno, tiene una relación tributo-ingreso que debería estar en el entorno del 25%.

En el artículo 11 del Título 9 del Texto Ordenado de 1996 (en adelante "TO") correspondiente al IMEBA, se menciona que: *"los contribuyentes podrán optar por liquidar este impuesto o el Impuesto a las Rentas Agropecuarias. En todos los casos los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares. El Poder Ejecutivo establecerá la forma y los plazos en los que regirá la opción a que refiere el inciso anterior"*. Asimismo en el art 6 del Título 8 del Texto Ordenado, el cual refiere al IRA, existe una norma similar que vuelve a dar la opción al contribuyente de liquidar uno u otro impuesto.

El decreto 407/96 es el que reglamentó el tema de la opción entre uno y otro impuesto. Es importante destacar que lo establecido en la reglamentación no es realmente una opción tal como se podría interpretar literalmente de la norma; lo que se pretendió es que el contribuyente eligiera entre liquidar IRA por sus rentas o dar carácter definitivo a las retenciones de IMEBA de las que fuera sujeto. En caso de que optara por liquidar IRA, igualmente sería pasible de retenciones de IMEBA, pero las mismas se consideran pagos a cuenta de aquel.

En el decreto 407/96 se establece que los contribuyentes que hubiesen optado por dar carácter definitivo al IMEBA, podrían en cualquier momento comenzar a liquidar IRA, sin embargo una vez que haya optado por IRA no podrá volver al IMEBA.

Cabe destacar que para que un contribuyente sea pasible de retención del IMEBA, deben cumplirse simultáneamente los siguientes aspectos: que el producto que se vende este gravado por este impuesto, el tipo de transacción esté definida dentro del impuesto y que las partes intervinientes cumplan las condiciones establecidas para que se configure el hecho generador. De ello se puede concluir, que aquellos establecimientos agropecuarios que hayan optado por IMEBA y no cumplan con las condiciones para ser pasibles de retención, con este régimen, no se encontrarán alcanzados por ningún impuesto a la renta en el sector. A modo de ejemplo: si un productor que optó por IMEBA, se dedica a la cría de ganado que será vendido a otro productor agropecuario (que en consecuencia no es sujeto pasivo de IRIC), ésta venta no estará alcanzada por ningún impuesto a la renta.

En definitiva, a la hora de ejercer la opción, el contribuyente deberá evaluar su situación teniendo en cuenta los costos impositivos, costos administrativos, la sencillez de un impuesto y la complejidad del otro, el nivel y tipo de explotación que efectúa, si es intensiva o extensiva, si es agrícola o pecuaria, a los efectos de elegir lo que más le conviene.

Hasta el momento se han expuesto algunas de las ventajas y desventajas que presentan cada uno de los impuestos para el contribuyente, pero también se deben tener en cuenta las ventajas y desventajas de cada uno, para la Administración. Si bien el IMEBA es un impuesto de recaudación sencilla y de fácil control, la desventaja que presenta, es que el productor pierde interés en reclamar las facturas a los agentes económicos con los que interactúa, lo que puede resultar en una menor liquidación de los tributos de éstos.

En cambio, el IRA es un impuesto complejo en su liquidación y no es tan sencillo su control por el Fisco, pero tiene como ventaja que los contribuyentes se deben preocupar de conseguir las boletas de sus compras, incidiendo ello en la tributación de los agentes económicos con los que se relacionan, ya que éstos deberán facturar IVA, pagar rentas, etc.

IRA Ficto

En la Resolución de la DGI 334/989, se estableció este régimen de liquidación para los casos en que predomina la ausencia de documentación, la cual obliga a establecer ciertas deducciones en forma ficta.

En la mencionada Resolución, se fija que para el cálculo del impuesto se tomará en cuenta la renta bruta del contribuyente y sobre ésta se aplicará un porcentaje que representará los gastos incurridos por el mismo para obtenerla, determinándose de esta forma por diferencia, la renta neta ficta.

A las rentas netas totales se les deducirán como únicos gastos específicamente identificados, los incurridos en concepto de arrendamientos y los correspondientes a sueldos admitidos de dueños o socios. De esta forma se obtiene el monto imponible al que se le aplicará la tasa del 30%, la que coincide con la tasa de IRA, aplicada para los casos en que se cuenta con documentación.

En este régimen ficto no se consideran las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no se realiza ajuste por inflación, ni se permite hacer uso de la exoneración por inversiones.

Al contrario de lo que sucedía para el caso de la opción IRA- IMEBA, en la cual el contribuyente una vez que optara por liquidar IRA no podía volver atrás y liquidar IMEBA en carácter definitivo, con el método de IRA ficto se le da la posibilidad al contribuyente de optar en cada ejercicio entre aplicar un método de liquidación real o ficto. Esta situación puede otorgar flexibilidad, ya que el contribuyente puede hacer la comparación en cada ejercicio de cuál es el sistema que le implica menos erogaciones por concepto de tributos a pagar, pudiendo pasar de un régimen a otro cuantas veces lo prefiera.

➤ IMPUESTO AL PATRIMONIO

A través de la Ley 13.421 de enero de 1964, se crea en nuestro país el Impuesto al Patrimonio con el objetivo de aumentar los ingresos fiscales y de mejorar el sistema tributario en lo que respecta a la equidad y justicia.

Los sujetos pasivos del impuesto eran las personas físicas, los núcleos familiares, las sucesiones indivisas, las cuentas bancarias con denominación impersonal, las personas jurídicas constituidas en el país, por la parte de su capital accionario al portador y las constituidas en el extranjero. Todos ellos estaban gravados a una tasa del 1,33%.

Originalmente, dicho impuesto sería aplicado por única vez pero la ley N° 13.319 de diciembre de 1964, prorrogó su aplicación por tres años más. Esta ley disminuyó las alícuotas del impuesto, excluyó a las sociedades personales del impuesto pero hizo que las cuotas representativas de su capital se computaran para el impuesto a las personas físicas de sus titulares y dispuso la aplicación del principio de extraterritorialidad ya que estableció el gravamen de bienes que se encontraran dentro y fuera del país.

Posteriormente, la ley N° 13.637 de diciembre de 1967, otorgó al impuesto carácter permanente. Adicionalmente, organizó un impuesto a las personas físicas en el que se incorporaba como patrimonio gravado no sólo sus cuotas de participación en sociedades personales, sino que también se gravarán sus participaciones en las sociedades de capital que emitan acciones nominativas, mientras que el impuesto a las personas jurídicas, sólo recaía sobre las sociedades de capital que emitan acciones al portador y sobre las personas jurídicas constituidas en el extranjero. Para las personas físicas se mantiene la aplicación del mínimo no imponible y se crean alícuotas de carácter progresivo por escalas. Para aquellos bienes cuyos propietarios no eran identificables, designó responsables sustitutos.

El Decreto-Ley N° 14.948 de noviembre de 1979, derogó la aplicación del principio de extraterritorialidad y determinó que sólo estarían gravados a los efectos de este impuesto todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.

La ley N° 16.736 de enero de 1996, introdujo importantes modificaciones al Impuesto al Patrimonio que podemos definir como las más importantes que ha tenido este impuesto desde su implantación.

Hasta la entrada en vigencia de esta ley, el impuesto recaía básicamente sobre las personas físicas y en algunos casos sobre las personas jurídicas, pero con su implementación cambia la óptica en cuanto a la forma de tributación del impuesto.

El cambio consiste básicamente en gravar, en principio, todos los patrimonios afectados a actividades empresariales, ya sean éstas industriales, comerciales o agropecuarias y mantiene la tributación para las personas físicas, solamente para aquellos bienes que no están afectados al ámbito empresarial.

De acuerdo a lo expresado anteriormente, y según lo establecido en el literal C) del artículo 665 de la ley, los titulares de explotaciones agropecuarias son sujetos pasivos de este impuesto, siempre que el patrimonio afectado a dichas explotaciones exceda el 50% del mínimo no imponible correspondiente a personas físicas y sucesiones indivisas. En caso que las explotaciones agropecuarias fueran llevadas a cabo por una sociedad anónima, éstas siempre estarían gravadas por el Impuesto al Patrimonio.

Luego en el artículo 16 de la Ley 17.345 del 31.05.2001, se establece que el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias se encontrará exonerado del impuesto al patrimonio.

➤ **CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL**

Las contribuciones especiales a la seguridad social en el sector agropecuario, han tenido una serie de cambios, ya que primero rigió un régimen de aportación en base a la superficie del predio explotado establecido en la ley 13.705 del 22/11/68 y luego con la ley 15.343 del 03/11/82, se pasó a un régimen basado en determinado porcentaje sobre las remuneraciones abonadas al personal dependiente.

A partir del 24 de diciembre de 1986, los aportes a la seguridad social en las empresas rurales se encuentran regulados por la Ley 15.852. Dicho sistema de aportación se caracteriza por tomar como base, la rentabilidad potencial de la tierra explotada.

Se puede señalar que en el sector agropecuario coexiste un sistema mixto de aportación, dado que por un lado se toma como base la remuneración real para los dependientes, mientras que por otro, para los patrones se hace en función de fictos por hectárea.

La Ley 15.852, establece los aspectos sustanciales del hecho generador de la obligación tributaria, pero dicha norma ha sufrido modificaciones, entre las cuales podemos mencionar:

- El pago de la contribución a la seguridad social que la ley establecía debía hacerse en forma trimestral en cambio con el Decreto 575/93 del 21/12/93 paso a ser cuatrimestral.
- La Ley de Presupuesto Nacional N° 16.736, que entró en vigencia el 01/02/96 estableció la escala progresional sobre la cual el empresario rural debía hacer su aporte en un 1,5%, cuando en la ley original oscilaba entre un 1%o y un 2%o.
- La Ley 16.883 del 10/11/97, estableció que la tasa de aportes jubilatorios para los trabajadores fuera de un 15%, para todas las categorías a partir del 01/01/98.

Según la Ley 15852 en los artículos 1 y 2, los sujetos pasivos en este régimen particular podrían dividirse en dos:

- Empresarios rurales que desarrollen explotación agropecuaria, sea tanto en predios propios o ajenos.
- Contratistas rurales, son aquellos que no mantienen relación con un asentamiento territorial.

Por lo tanto corresponde pagar este tributo al titular de la explotación, independientemente de su calidad o no de propietario de la tierra.

Todo lo relacionado con la determinación de la cuantía y aspectos prácticos del tributo será desarrollado en el Capítulo IV, donde se analizará el régimen actual, dado que el mismo no presenta mayores modificaciones.

MEVIR

Además de las contribuciones a la seguridad social, según el artículo 16 de la Ley 15.852, el productor agropecuario deberá pagar por cada hectárea Coneat 100, un impuesto correspondiente al 1%o de la UR vigente al primer día de cada trimestre. Este impuesto grava a todos los establecimientos mayores a 500 hectáreas Coneat 100.

Este impuesto denominado MEVIR (Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural), será recaudado por el BPS conjuntamente con las aportaciones sociales y tendrá como destino exclusivo financiar la construcción de viviendas para trabajadores rurales.

➤ **IMPUESTOS AL CONSUMO**

Si bien no existiría ninguna razón para que el sector agropecuario tuviera un tratamiento diferencial, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, ya que es una parte más del sistema económico del país, desde los orígenes de este impuesto han existido previsiones especiales para dicho sector.

En el año 1972 con la ley N° 14.100 se crea el I.V.A. en Uruguay. En dicha ley no se introdujo en el aspecto subjetivo de su hecho generador, ninguna categoría que incluyera directamente al sector agropecuario, que según lo mencionado en el apartado 3.2.1 por esas fechas se encontraba gravado por el impuesto a la renta llamado IMPROME.

Con la ley 15.851 del 24 de diciembre de 1986, surge finalmente el IVA para el sector agropecuario, la que lo incorpora en sus artículos 180 a 189, estableciendo un régimen de tasa cero, que permite al sector recuperar parte del IVA incluido en la compra de bienes y servicios.

Previo a la entrada en vigencia de la ley 15.851, el sector debía soportar la carga del IVA incluido en la adquisición de servicios, insumos y bienes de activo fijo que se adquirían para la producción por encontrarse expresamente exonerado del IVA. Esto hacía que los costos del sector se vieran incrementados por el IVA abonado en la compra de bienes y servicios necesarios para su producción, haciendo que el margen de rentabilidad de los productores se viera disminuido, al no poder trasladar este incremento en los costos a los precios, dado que estos eran fijados internacionalmente.

Para tratar de solucionar este problema, se buscaron alternativas que subsanaran dicha situación, pero las mismas sólo fueron parciales. Una de ellas fue la de exonerar del pago de IVA, la compra de determinados insumos y maquinaria necesaria para la producción agropecuaria. Dicha solución se consideró parcial, ya que la facultad de determinar la lista de productos exonerados recaía en el Poder Ejecutivo, el que limitó el área de exoneración a los bienes exclusivamente insumidos o afectados a la producción agropecuaria, quedando afuera todos aquellos que aunque fueran necesarios para la producción, se utilizaran también en otro tipo de tareas.

Cuando entró en vigencia la ley 15.851 que gravó con IVA al sector agropecuario, coexistían el IRA e IMAGRO en dicho sector. La ley establecía como sujetos pasivos de IVA a los contribuyentes de IRA, no quedando comprendidos los que tributaban IMAGRO.

La legislación tomó en cuenta que los contribuyentes de IMAGRO no estaban comprendidos como sujetos pasivos de IVA y estableció en los artículos 185 a 189 de la ley 15.851, un régimen ficto de deducción de IVA, en las compras para dichos contribuyentes, con el fin de que pudieran deducir al menos una parte de lo abonado por concepto de IVA. Esta deducción ficta, estaba topeada a la vez por el IVA abonado en concepto de compras.

La solución dada por la ley es coherente con el propio régimen del IMAGRO, el que se basaba también en un sistema ficto de determinación de la renta.

El régimen especial para el sector agropecuario establecido por la ley 15.851, determinó que todas las operaciones atípicas realizadas por el productor contribuyente de IRA, como la venta de bienes del activo fijo a excepción de los reproductores, prestación de servicios y venta de insumos (las que no estuvieran exoneradas), estarían gravadas a tasa básica y se registrarían de la misma forma que hasta el momento se establecía para el IVA normal.

Para las restantes operaciones de venta, o sea aquellas relacionadas con la producción agropecuaria, fue instrumentado un procedimiento consistente en gravarlas con IVA en suspenso, es decir que se aplica una “tasa cero” a todas las etapas en que dichos bienes circulen en su estado natural.

Este régimen permitía la deducción de todo el IVA compras incluido en las adquisiciones de insumos, bienes de activo fijo y servicios que integren el costo de los bienes y servicios que correspondan a ingresos de exportación, o IVA en suspenso de los contribuyentes de IRA.

A priori se puede pensar, que la incorporación de este nuevo impuesto al sector, redundaría en un incremento en su carga tributaria. Sin embargo, la realidad muestra que esto favoreció al productor, al permitirle deducir el monto pagado en concepto de IVA compras, reduciendo de este modo sus costos de producción.

Con la entrada en vigencia de la ley de Presupuesto Nacional N° 16.736 de 1996, se introducen algunas modificaciones a este impuesto. En ésta, como fue mencionado oportunamente, se derogó el IMAGRO y resurge el IMEBA, y en consecuencia coexisten en el sector agropecuario el IMEBA y el IRA.

Los productores que optaron por el régimen de IMEBA, tienen como costo el IVA compras de sus insumos agropecuarios, ya que no están incluidos en el régimen de IVA en suspenso. Los contribuyentes de IMEBA en carácter definitivo, se veían más perjudicados que los contribuyentes de IMAGRO, ya que no tenían derecho siquiera, a una deducción ficta del IVA compras.

➤ **CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA RURAL**

La Contribución Inmobiliaria, es un impuesto que grava la posesión a cualquier título de bienes inmuebles rurales.

Existen actualmente dos clases de imposición sobre la posesión de inmuebles: la contribución inmobiliaria urbana y suburbana y la contribución inmobiliaria rural. Cabe destacar que no siempre existió esta distinción. La imposición sobre los bienes inmuebles rurales ha tenido en nuestro país una importante evolución.

Desde épocas coloniales, antes de ser un país independiente y hasta 1827, existieron impuestos que gravaban los bienes inmuebles sin distinguir entre los urbanos o los rurales.

A partir de 1887, se establece un impuesto que gravaba puntualmente a los inmuebles distinguiéndose entre lo que se podría asimilar en esas épocas, a urbano y rural (ubicación del bien) y el destino que se le diera al mismo, diferenciando principalmente los inmuebles que

estuvieran destinados a la producción agrícola y los que no. Las tasas aplicables eran de un 6,5% y 5,5% dependiendo la aplicación de una u otra, como mencionamos anteriormente, del destino y ubicación del inmueble.

En 1918 se dictó una ley que hacía la distinción entre el departamento de Montevideo y el resto del país, fijando para cada uno un impuesto nacional diferente.

Posteriormente en 1934 se retorna a lo que sería una contribución inmobiliaria nacional única, para todo el país, con la particularidad que dependiendo de la ubicación del inmueble y su valor de aforo, se fijaría la alícuota a aplicar.

Surgen nuevamente en 1952 diferentes impuestos a la propiedad inmueble rural, dependiendo del departamento donde estuviera ubicado el mismo. Esto sucede porque se da potestad tributaria departamental para fijar la contribución inmobiliaria, tanto urbana y suburbana como rural.

En cambio, en 1967 con la Ley 13.637, si bien se mantiene la potestad tributaria departamental para inmuebles urbanos y suburbanos, para los inmuebles rurales se establece potestad tributaria nacional. Esto último es lo que rige en la actualidad, establecido por la Constitución de 1967 en el artículo 297.

En resumen, hoy en día, la Contribución Inmobiliaria Rural es un tributo de carácter nacional, aunque su recaudación está a cargo la Administración Departamental y lo recaudado por tal concepto está destinado al gobierno departamental.

El monto imponible para la Contribución Inmobiliaria Rural, estará dado por el valor real íntegro del inmueble fijado por Catastro, ajustado cuando corresponda.

A este monto imponible, se le aplica la alícuota del tributo, la que será fijada por ley.

En la Ley 13.637, la tasa fijada era del 2% sobre el valor imponible de los inmuebles, pero actualmente, dicha tasa está establecida por la Ley 15.809 en 1,25%.

➤ **IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE SEMOVIENTES**

El 4 de febrero de 1960 con la Ley 12.700, nace el Impuesto a la Enajenación de Semovientes, el que establece que se gravará la enajenación de semovientes sin intervención de rematadores, y los remates de toda clase de bienes muebles, inmuebles y semovientes.

En el artículo 1 de esta ley, además de establecerse cuales serán las situaciones gravadas por dicho impuesto, se fija la tasa del mismo en un 2% sobre el precio de la enajenación. Además, dispone que *“lo recaudado por concepto de dicho impuesto será administrado por las respectivos Gobiernos Departamentales”*. O sea que, al igual que con la Contribución Inmobiliaria Rural, la potestad tributaria es nacional y la recaudación le corresponde a los gobiernos departamentales.

La estructura de este impuesto ha sufrido una serie de modificaciones en el tiempo, hasta llegar a la vigente, la cual quedó determinada por la Ley 15.851.

Este impuesto tiene la característica ser plurifásico, indirecto y presenta efecto cascada.

Es plurifásico, ya que grava todas las enajenaciones de que pueda ser objeto un bien.

Es indirecto porque grava toda enajenación de semovientes como manifestación indirecta de capacidad contributiva.

Por último, se dice que es un impuesto que presenta efecto cascada, debido a que al gravar todas las enajenaciones de semovientes sobre el precio total de la operación, afecta al precio de la misma incrementándolo al venderse el bien sucesivas veces, ocasionando que se termine pagando impuesto sobre impuesto.

La obligación de pagar el Impuesto a la Enajenación de Semovientes nace en el momento de la venta, al igual que en el Impuesto al Valor Agregado. Cabe señalar que el momento del pago no debe ser simultáneo a la venta, sino que los gobiernos departamentales tienen la potestad tributaria de determinar el momento del pago del impuesto (artículo 211 de la Ley 15.851).

El monto imponible de este impuesto es el precio total de venta del bien, o sea que se considera además del valor real del bien, los impuestos que se hayan abonado en enajenaciones anteriores, formando estos, parte del valor del bien.

Luego que se determina el monto imponible, se aplica la tasa del 1%, que es la que rige actualmente de acuerdo a la ley.

INDUSTRIA FRIGORÍFICA

➤ IMPUESTOS A LA RENTA

En Uruguay, el primer impuesto que gravó en forma orgánica las rentas provenientes de actividades comerciales e industriales, fue el "Impuesto a las Ganancias Elevadas", creado por la Ley 10.597 del 28 de diciembre de 1944.

Posteriormente, la Ley 12.804 del 30 de noviembre de 1960, en su artículo 371, deroga el mencionado impuesto. Asimismo, mediante esta ley se crea el Impuesto a la Renta, la que fue luego sustancialmente modificada por la Ley 13.032 del 7 de diciembre de 1961.

La ley estaba estructurada de tal forma que organizaba en forma independiente el impuesto a las personas físicas, en los artículos 1 al 67 de la ley, como también el impuesto a las personas jurídicas de derecho privado, en los artículos 68 a 71 de la ley.

El impuesto a las personas físicas constituía un impuesto único sobre la renta global del contribuyente, con tasas progresivas aplicadas por escalonamientos progresionales que oscilaban entre 5%, para las rentas gravadas menores de \$25.000 y 50% para la fracción que superaba \$1.000.000. Cabe destacar que por estas épocas, el impuesto a la renta uruguayo, era fundamentalmente un impuesto a las personas físicas.

Por otra parte, el impuesto a las personas jurídicas que en definitiva, según establecía la ley, sólo afectaba a las sociedades de capital, gravaba con una tasa del 15% las utilidades no distribuidas, solución tendiente a evitar la doble imposición (en la sociedad y el accionista). Asimismo, el impuesto sólo se aplicaba si no se reinvertía la utilidad con los fines establecidos en los artículos 23 y 28 de la ley, disposición que, con un criterio amplio, generaba un incentivo a las reinversiones. En caso que las utilidades gravadas por este impuesto fueran posteriormente distribuidas, la ley preveía que el accionista podría deducir del impuesto que le correspondía abonar, el que esa renta hubiera pagado en la sociedad mientras no había sido distribuida.

En relación al antes mencionado impuesto a las personas físicas, el artículo 1 de la ley establecía que éste gravaba las rentas de fuente uruguaya obtenidas por toda persona física, cualquiera fuera su nacionalidad, domicilio o residencia. No obstante, en el artículo 35 se establece que también computarían a los efectos del impuesto, las rentas de fuente extranjera obtenidas por ciudadanos uruguayos domiciliados en el país. De la conjunción de los artículos 1 y 35, resulta que el impuesto gravaba no sólo rentas de fuente uruguaya sino que también algunas de fuente extranjera, siempre que éstas fueran obtenidas por ciudadanos uruguayos domiciliados en el país.

El impuesto a las personas físicas estaba estructurado sobre la base de la división en seis categorías: las dos primeras, relativas a las rentas derivadas del capital (inmobiliario y mobiliario); la tercera y la cuarta, a las rentas mixtas provenientes de la combinación de capital y trabajo (industria y comercio y agropecuario); la quinta y sexta, a las provenientes del trabajo en relación de dependencia y profesional, respectivamente.

A los efectos de la determinación de la renta de las personas físicas, la ley establecía tres categorías de rentas, a saber: a) Renta Total; b) Renta Líquida; y c) Renta Total Gravada.

El artículo 35 de la ley establecía que: “Para la determinación de la renta total del año fiscal, se sumarán las rentas netas gravadas de cada categoría, compensándose sus resultados positivos y negativos...”

En segundo lugar, para determinar la renta líquida, la ley establecía que se debía tomar como base la renta total del año fiscal y se debía considerar el domicilio del contribuyente, ya que el tratamiento legal era diferente según se tratara de sujetos pasivos domiciliados en el país o en el extranjero, específicamente en lo que respecta a las deducciones admisibles para cada uno de ellos.

Así, una vez determinada la renta líquida, se llegaba a la renta total gravada, mediante la deducción de los mínimos no imponibles y de las partidas permitidas por conceptos de dependientes, que variaban según existiera o no núcleo familiar.

Del análisis de la tercera categoría de rentas establecida por este sistema tributario, es decir la categoría de Industria y Comercio, surge que se consideraban gravadas todas las rentas provenientes de actividades comerciales o industriales, ya sea que las mismas fueran obtenidas de forma directa por el contribuyente o que fueran el resultado de una distribución de utilidades de sociedades personales de las que formara parte. Asimismo, se puede decir que ésta era una

categoría residual, ya que comprendía rentas provenientes de otras actividades no incluidas expresamente en las demás categorías.

De acuerdo al artículo 18 de la ley, constituía renta bruta de esta categoría, tanto en la actividad del contribuyente, como en las sociedades en cuyas utilidades participaba, el producido total de las operaciones de comercio, de la industria o de otras actividades mencionadas en el artículo 17. Es decir que constituye renta gravada en esta categoría, toda operación en que intervenga el capital y el trabajo, que produzca una ganancia, un incremento patrimonial.

Las rentas de la industria gozaban de una exoneración especial dentro de los límites del artículo 23, siempre que fueran destinadas a la instalación, ampliación o renovación de equipos industriales. Las rentas destinadas a estos fines quedaban exoneradas hasta un máximo del 80% de las utilidades netas del ejercicio correspondiente. Si dichas reinversiones se realizaban en los departamentos del interior, el porcentaje de exoneración podía llegar al 90% o 100%. Dichas rentas debían ser llevadas a una reserva cuyo único destino ulterior sería la capitalización. La inversión debía ser realizada dentro de un plazo que no excediera el vencimiento del tercer ejercicio siguiente al que motivaba la exoneración. En caso que no se realizara dicha inversión en los plazos estipulados, se adeudaría el impuesto por dichas rentas desde la fecha en que el mismo se hubiera devengado, incluyéndose los recargos correspondientes.

En materia de deducciones, se establecían como admisibles todos los gastos necesarios para obtener y conservar la renta. Asimismo, para aquellos contribuyentes que tuvieran rentas brutas menores a \$ 240.000 anuales o sea \$ 20.000 mensuales, existía la posibilidad de liquidar el impuesto, en función de la utilidad ficta del 20%. De esta manera, se pretendía evitar que el pequeño comercio se viera obligado a llevar contabilidad a fin de determinar las rentas netas efectivamente percibidas y facilitar también la acción de verificación por parte de la administración.

Adicionalmente, esta ley también creó un tributo llamado “Impuesto a las Super Rentas”, el que recaía sobre las rentas netas distribuidas o no, de la categoría Industria y Comercio y de las sociedades de capital, en el importe que excedía el 30% del capital que las producía. Se entendía por capital la diferencia existente al cierre del ejercicio económico entre el activo y pasivo fiscalmente ajustados. Estaban exentos del pago de este impuesto quienes poseían un capital fiscalmente ajustado inferior a \$1.000.000. Las tasas del impuesto se aplicaban por escalonamientos progresionales con una alícuota mínima del 40%, cuando las rentas netas superaban el 30% del capital que las producía, y una máxima de 70%, cuando dichas rentas superaban el 45%. Este impuesto fue derogado para los ejercicios iniciados a partir de enero de 1967, por el artículo 37 de la Ley 13.637.

En diciembre de 1972 con la Ley 14.100, se creó un impuesto anual sobre las rentas derivadas de las actividades comprendidas en la categoría Industria y Comercio del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio. Eran sujetos pasivos de este impuesto, las sociedades con o sin personería jurídica y las empresas unipersonales que realizaran las actividades gravadas.

La tasa de este impuesto era del 15%, con una sobretasa del 10% para las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital accionario y las sucursales, agencias o establecimientos de personas jurídicas constituidas en el extranjero.

Este Impuesto a la Renta de Industria y Comercio, reunió en un solo tributo el anterior Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (que había regido desde 1962) y el Impuesto a la Renta de las Sociedades de Capital.

El decreto-ley N° 14.252 del 22 de agosto de 1974, derogó el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio, sustituyéndolos por un nuevo y único impuesto también denominado Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC). El nuevo IRIC es un impuesto de carácter real, que se creó en parte a imagen y semejanza de la categoría Industria y Comercio del derogado Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Fuera de este tributo, sólo quedó vigente el IMPROME para las rentas de las actividades agropecuarias, impuesto que ya fue analizado oportunamente en este capítulo.

El artículo 330 de la Ley 14.252 establecía la estructura del nuevo impuesto. Su redacción era la siguiente: *“Crease un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya, derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza.”*

Asimismo, el artículo 331 de la ley, establecía las rentas comprendidas por este impuesto de acuerdo al siguiente detalle:

- A) Las derivadas de la utilización conjunta de capital y trabajo aplicado a actividades lucrativas regulares.
- B) Las derivadas del arrendamiento, cesión del uso o de la enajenación de marcas, patentes, modelos industriales o privilegios, siempre que sean realizadas por titulares domiciliados en el exterior a sujetos pasivos de este impuesto.
- C) La asistencia técnica prestada a los sujetos pasivos de este impuesto, por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior.
- D) Las derivadas de la actividad de comisionista, corredor, rematador, despachante de aduana y corredor de cambio, siempre que el factor productivo predominante no lo constituya su actividad personal.
- E) Dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos de este impuesto, a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior.

El ámbito de aplicación de este impuesto, en lo referente a las rentas del apartado A) del artículo 331, era el mismo que abarcaba la categoría Industria y Comercio del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

En el artículo 334 se definía al Sujeto Pasivo del IRIC: *“Serán sujetos pasivos las sociedades con o sin personería jurídica y las empresas unipersonales, que realicen las actividades gravadas. Se considera empresa la que desarrolle actividades con fines de lucro, que se manifiesten por la organización del capital y del trabajo a través de una unidad económico-administrativa.”*

La ley en su artículo 336, establecía que la tasa del impuesto a aplicar era del 20% en términos generales, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 337, que preveía una sobretasa del 14% a aplicar a las rentas netas gravadas de las sociedades anónimas, sociedades en comanditas por acción (en la parte que corresponda al capital accionario), las personas jurídicas constituidas en el extranjero y las personas físicas domiciliadas en el exterior.

El IRIC creado por la Ley 14.252, si bien sufrió una serie de modificaciones, en términos generales éstas no fueron sustanciales, ya que los lineamientos principales de este tributo se mantuvieron vigentes hasta el 30 de junio de 2007, fecha en que comenzó a regir el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) creado por la Ley 18.083.

Una de las modificaciones a destacar respecto al IRIC, es la variación de su tasa. Ésta tuvo varios cambios, establecidos por el art. 346 del Decreto-Ley 14.416 del 28 de agosto de 1975 y por el art. 4 del Decreto-Ley 15.294 del 23 de junio de 1982. En este último fue donde se fijó la tasa del 30% que estuvo vigente hasta la actual Reforma Tributaria, para los ejercicios económicos iniciados antes del 30 de junio de 2007.

➤ **IMPUESTO AL PATRIMONIO**

En lo que respecta a este impuesto, en líneas generales y en lo que respecta a la evolución de la imposición al patrimonio, aplica para el sector Industria y Comercio lo mismo que fue analizado anteriormente en el este capítulo al tratar la evolución en el Sector Agropecuario.

De acuerdo al literal B) del Art. 1 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996, son sujetos pasivos, “Los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), comprendidos en los literales A), B), E) y F) del artículo 6° del Título 4 del Texto Ordenado, con excepción de los incluidos en el literal E) del artículo 33° del mismo Título.”

Del mencionado artículo surge que son sujetos pasivos las sociedades con o sin personería jurídica, los titulares de empresas unipersonales, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados y los fondos de inversión cerrados de crédito.

Las diferentes alícuotas de la tasa del Impuesto al Patrimonio estaban establecidas en el artículo 45 del Título 14, del Texto Ordenado de 1996. En el numeral 4 de dicho artículo, establece una tasa del 1,5% para el patrimonio afectado directamente a obtener rentas comprendidas en el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, Impuesto a las Rentas Agropecuarias o Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Por otra parte en el artículo 47 del Título 14, se establece un beneficio para los sujetos pasivos contribuyentes de IRIC (los mencionados en el literal B) del Artículo 1 del Título 14), que consiste en el abatimiento del impuesto del ejercicio por concepto de IRIC generado en el mismo ejercicio. El límite máximo de abatimiento sería el 50% del IP generado en el ejercicio, quedando facultado el Poder Ejecutivo a fijar la tasa de abatimiento efectiva. Dicha tasa estaba fijada en el 1%.

En cuanto a los Bienes de Uso, se establecieron algunos beneficios que se detallan a continuación:

En primer lugar, en el artículo 8° de la ley 16.906 de enero de 1998, se establece una exoneración del 100% del Impuesto al Patrimonio de los bienes de activo fijo comprendidos en los literales A) y B) del artículo 7° de la misma ley los que consisten en bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo y equipos para el procesamiento electrónico de datos, respectivamente. Para acceder a este beneficio basta con que el contribuyente sea una empresa industrial y haya

adquirido los bienes con posterioridad al 01/02/98. Si bien dichos activos estaban exentos, a los efectos de la deducción de pasivos se considerarían gravados.

En segundo lugar, el artículo 11° de la misma ley, establece que podrán acceder al beneficio de la exoneración del 100% del Impuesto al Patrimonio aquellos bienes afectados a un proyecto declarado promovido por el Poder Ejecutivo.

En tercer y último lugar, el artículo 15° del Título 14 establece una norma de valuación para los bienes muebles del equipo industrial directamente afectados al ciclo productivo y que se hubieran adquirido con posterioridad al 1° de enero de 1988, los que de acuerdo a esta norma computarán únicamente por el 50% de su valor fiscal. Como vemos esta última es una norma de valuación y no una exoneración y siempre que el contribuyente tenga bienes muebles que cumplan con esta condición, a los efectos prácticos de la liquidación de este impuesto, debe aplicarse esta norma antes de verificar si los mismos están exonerados por otra norma.

➤ **CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL**

La Ley 16.713 de setiembre de 1995, es la norma que regula los principales aspectos en materia de seguridad social. En ésta, además de crearse el nuevo régimen previsional mixto, mediante la combinación del régimen jubilatorio de solidaridad intergeneracional y el régimen jubilatorio por ahorro individual obligatorio, se recopilaron una serie de normas que en muchos casos ya regían, pero mediante su entrada en vigencia se le dio mayor precisión a los temas, a los efectos de un alcance claro y preciso.

A continuación se analizan algunas partidas establecidas en esta norma, que constituyen un beneficio para los trabajadores y salvo algunas excepciones, no representan un costo de aportes a la seguridad social para las empresas.

Alimentación

Están exoneradas las partidas que las empresas destinen al pago de gastos de alimentación de sus empleados, en los días efectivamente trabajados, que sean destinadas al trabajador, contra recibo del mismo y ya sea que se provean en especie o su pago efectivo lo asuma el empleador, mediante entrega de órdenes de compra personalizadas, emitidas por él o por terceros.

Gastos en salud

Los importes que las empresas destinen al pago parcial o total de cobertura médica, asistencial, odontológica o preventiva, están incluidos en la exoneración de aportes prevista por la legislación. Los mismos pueden corresponder al trabajador, su cónyuge, hijos menores de 18 años o de 25 si se encuentran cursando estudios terciarios, padres a su cargo e hijos incapaces sin límite de edad.

Seguros de vida o accidentes del trabajador

Si el pago de estas partidas es realizado en forma total o parcial por la empresa, los montos correspondientes no constituyen materia gravada.

Gastos en transporte

La Ley 17.555 agregó a las partidas exoneradas de aportes los gastos que la empresa abone a sus funcionarios por el costo del transporte en los días efectivamente trabajados.

El artículo 60 de la citada ley establece: “Agréguese al inciso primero del artículo 167 de la Ley 16.713 el siguiente numeral:” 4) el costo del uso del transporte colectivo de pasajeros en los días trabajados cuando su pago efectivo sea asumido por el empleador”.

Las partidas analizadas precedentemente tienen un tope objetivo para estar alcanzadas por la exoneración de aportes: no deben superar en conjunto el 20% de la retribución gravada abonada en efectivo al trabajador. En caso que superen dicho tope, el excedente será considerado materia gravada para BPS.

En cuanto a los beneficios específicos otorgados al sector industria, éste recibió desde la entrada en vigencia de la Ley 16.697 de 1995, una reducción de aportes patronales a la seguridad social. Luego, la Ley 17.345 amplió los beneficios otorgados por la Ley anterior estableciendo en su artículo 18 la reducción a cero del aporte jubilatorio patronal al BPS de la Industria Manufacturera Privada comprendida en la Gran División 3, de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme. Asimismo, estableció la disminución en un 2,5% el aporte patronal al BPS de estos contribuyentes correspondiente a los seguros sociales por Enfermedad. A los efectos del cálculo del complemento establecido en el artículo 338 de la Ley N° 16320, se consideraba como efectivamente aportada esta reducción.

Los beneficios otorgados por esta ley fueron ampliados posteriormente por el artículo 1° de la Ley 17.519, la que estableció que durante un período de seis meses el 100% de los montos vertidos por las empresas a las cajas convencionales de seguros de enfermedad, constituirían un crédito fiscal a favor de dichas empresas. Durante los doce meses subsiguientes, la proporción referida antes, se reducirá al 50% (cincuenta por ciento). Asimismo, autorizaba al Poder Ejecutivo a ampliar los plazos establecidos.

➤ **IMPUESTOS AL CONSUMO**

▪ **Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)**

Este impuesto se creó con la Ley 17.345 del 31 de mayo de 2001 y su finalidad, como su nombre lo dice, es contribuir al financiamiento de la seguridad social.

El COFIS gravaba las importaciones de bienes industrializados y la enajenación a cualquier título de dichos bienes, fueran estos nacionales o importados, realizadas a organismos estatales, a las empresas y a quienes se encuentren comprendidos en el hecho generador del IVA o del IMESI.

Estaban alcanzadas por este impuesto las entregas de bienes efectuadas en territorio nacional y la introducción efectiva al país, independientemente del lugar donde se hubiera celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervinieran en las operaciones. No estaban comprendidas las exportaciones de bienes o servicios.

La alícuota de este impuesto era del 3%. El monto imponible estaba constituido por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o por el valor del bien importado. En el primer caso, la alícuota se aplicaba sobre el importe total neto facturado excluido el IVA. En las importaciones, la alícuota se aplicaba sobre el valor en aduana más el arancel, incrementada en hasta un 21,75%.

Es de señalar que la carne era uno de los bienes que se encontraba alcanzado por este impuesto, el que fue derogado por la Ley 18.083.

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Como fue mencionado al desarrollar el régimen especial de IVA para el sector agropecuario, el Impuesto al Valor Agregado que rige actualmente en nuestro país, fue creado en 1972 por la Ley 14.100, la que luego fue complementada y modificada por sucesivas leyes posteriores.

Según lo establecido en el artículo 1° del Título 10 del Texto Ordenado (versión dada por Decreto 338/96), el IVA gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país.

Los aspectos fundamentales de este impuesto serán desarrollados en el Capítulo IV al tratar el régimen tributario actual, dado que el mismo no sufrió modificaciones sustantivas con la entrada en vigencia de la Ley 18.083.

No obstante, cabe destacar que las tasas de este impuesto vigentes antes de la reforma, ascendían a 14% (tasa mínima) y 23% (tasa básica).

CAPÍTULO IV

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN ACTUAL EN LA CADENA CÁRNICA

CAPÍTULO IV

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN ACTUAL EN LA CADENA CÁRNICA

Siguiendo con la estructura planteada para el presente trabajo y luego de haber analizado los antecedentes en materia tributaria en el sector objeto de estudio, en el presente capítulo se destacarán los principales tributos vigentes, que inciden sobre la cadena cárnica.

Se comenzará dicho análisis con Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, ya que es el impuesto medular del Nuevo Sistema Tributario y que afecta a los principales actores de la cadena, que son: el productor ganadero, intermediario e industria frigorífica.

Se continuará, desarrollando el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) y sus adicionales MEVIR e INIA, Impuesto al Patrimonio (IP), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS) y otros tributos, como Contribución Inmobiliaria Rural, Impuesto a la Enajenación de Semovientes, INAC, FIS, Tasa de Control (Cajas Negras y Aftosa) y Seguro para el Control de la Brucelosis.

Por último, se hará mención al régimen de devolución de impuestos indirectos a las exportaciones.

IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS - IRAE

Entre las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, la Ley No. 18.083, integró en un único impuesto ampliado, denominado IRAE, el que mantiene el criterio de la fuente territorial, los hechos generadores de los anteriores Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio e Impuesto a la Renta Agropecuaria, eliminando el IRIC instantáneo, que gravaba determinados giros realizados, básicamente al exterior (estos últimos quedaron comprendidos dentro del Impuesto a la Renta de los No Residentes).

➤ ASPECTO OBJETIVO

En el artículo N° 2 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 (en adelante "TO"), se determinaron cuales son las rentas que están comprendidas por este impuesto, que a texto seguido se mencionan:

"A) Las rentas empresariales.

B) Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.

C) Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo."

En los artículos 3 al 5 del Título 4, se define con precisión el alcance de cada una de las rentas comprendidas en el artículo 2.

El artículo 3 establece que “Constituyen rentas empresariales:

A) Las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:

1. **Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.**
2. **Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho se regularán por lo dispuesto en el numeral 8.**
3. **Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.**
4. **Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.**
5. **Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.**
6. **Los fondos de inversión cerrados de crédito.**
7. **Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.**
8. **Las sociedades de hecho y las sociedades civiles.**

No estarán incluidas en este numeral, las sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes.

Tampoco estarán incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.

B) En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:

1. **Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo, para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.**

En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:

- i) El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta, sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.
- ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios, cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal, es asistido por personal dependiente.

2. **Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.” (el subrayado y destacado es nuestro)**

Del análisis de este artículo y su comparación con los art. 2, 6 y 7 del Título 4 del IRIC, se constata que aumenta la lista de sujetos, que preceptivamente estarán gravados por IRAE, sin importar los factores utilizados para la obtención de sus rentas.

A modo de ejemplo: con el régimen actual una SRL cuyo único objeto sea la prestación de servicios de intermediación en la compraventa de ganado, por lo establecido en la normativa,

sus rentas estarán comprendidas dentro del hecho generador del IRAE. Sin embargo, en el régimen anterior estas rentas no se encontraban comprendidas dentro del hecho generador del IRIC, ya que para su obtención no se producía una combinación de capital y trabajo, establecida como requisito para constituir renta gravada por dicho impuesto, según el literal A) del artículo 2 del Título Ordenado, vigente antes de la Reforma Tributaria.

Según el numeral 2 del literal A del artículo 3, todas las rentas obtenidas por las sociedades comerciales reguladas por la ley N° 16.060, están gravadas por el IRAE, a excepción de las obtenidas por las sociedades de hecho y las sociedades civiles.

De acuerdo al numeral 8 del artículo 3, no estarían incluidas dentro de este impuesto, las sociedades de hecho integradas exclusivamente por personas físicas residentes que no combinen capital y trabajo, ni tampoco las sociedades que obtengan rentas puras de capital y estén integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.

No obstante, si la sociedad de hecho o civil combina capital y trabajo, por el numeral 1 del literal B) del artículo 3, estará alcanzada por IRAE. Asimismo, una sociedad civil o de hecho integrada por entidades del exterior y/o personas físicas residentes, que obtengan rentas puras de trabajo, estarán gravadas por IRAE.

Volviendo con el ejemplo de la intermediación en la compra-venta de ganado, si la misma se desarrolla por dos personas físicas residentes que integran una sociedad de hecho, las rentas obtenidas por la sociedad no estarán gravadas preceptivamente por IRAE, siempre y cuando no superen el límite establecido por el Poder Ejecutivo.

Además de los sujetos que son preceptivamente contribuyentes de IRAE por tener determinada forma jurídica, por combinar capital y trabajo, por obtener rentas asimiladas a empresariales y de los que obteniendo rentas comprendidas en el IRPF opten por tributar IRAE o deban hacerlo preceptivamente, también serán contribuyentes de este impuesto, los que realicen actividades agropecuarias.

A tales efectos, se consideran rentas agropecuarias:

- Las derivadas de la explotación agropecuaria
- Las resultantes de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria
- Las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente, derivados de la explotación agropecuaria
- Las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares

En lo que respecta a las actividades agropecuarias, existe la posibilidad de que determinados contribuyentes, realicen la opción de liquidar IMEBA en carácter definitivo, en lugar de liquidar IRAE.

Quienes están facultados a realizar esta opción, son los que obtienen las rentas mencionadas en el numeral 2 del literal B) del artículo 3 del TO, que son las rentas derivadas de "*Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales*". No obstante lo anterior, en el inciso final del artículo 6, se establece que quienes obtengan rentas de la enajenación de

bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, a pesar de haber optado por tributar IMEBA por dichas rentas, deberán liquidar preceptivamente IRAE.

Aquellos contribuyentes que hayan realizado la opción de dar carácter definitivo al IMEBA, deberán liquidar este impuesto por todas las rentas de explotaciones agropecuarias, de las que sean titulares. Según la definición dada por el artículo 4 del Decreto 150/07; *“se entiende por explotación agropecuaria: la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola, floricultura, y avicultura, apicultura y cunicultura.”*

Si bien se guardan similitudes en este aspecto con lo que establecía la normativa anterior, se puede destacar un cambio importante que intenta subsanar el vacío existente, respecto a las rentas provenientes de arrendamientos y derivadas de algunas actividades agropecuarias. En el régimen anterior, aquellos contribuyentes que optaren por liquidar IMEBA y obtuvieran rentas que no estaban comprendidas en dicho impuesto, no tributaban ningún impuesto a la renta ni IMEBA por las mismas. En cambio, en el nuevo régimen, quienes opten por liquidar IMEBA en carácter definitivo y obtengan rentas que no estén gravadas por el mismo, tributarán por éstas IRAE.

A modo de ejemplo: un productor ganadero que presta servicios de pastoreo y opta por tributar IMEBA, en el régimen anterior sólo tenía gravados los ingresos provenientes de la explotación ganadera, ya que los ingresos derivados de los servicios prestados no se encontraban comprendidos en este impuesto. Sin embargo con la normativa actual, este contribuyente deberá pagar IMEBA por los ingresos de la explotación e IRAE, por las rentas obtenidas de los servicios prestados.

La misma situación se daba cuando el mismo productor ganadero obtenía también ingresos por arrendamiento de parte de sus campos, ya que estas rentas no estaban alcanzadas por el IMEBA.

No obstante lo anterior, existe una exoneración para aquellos contribuyentes que habiendo optado por IMEBA, obtengan rentas derivadas de la enajenación de activo fijo, afectado a la explotación agropecuaria, pastoreo, aparcería y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, siempre que éstas no superen en el ejercicio, las 300.000 UI (la cotización de la Unidad Indexada a utilizarse será la vigente al cierre del ejercicio).

¿Quiénes pueden optar por IMEBA?

A diferencia del régimen anterior, actualmente no cualquier contribuyente puede hacer uso de la opción de liquidar IMEBA en carácter definitivo. Las limitaciones al ejercicio de la opción están dadas por: forma jurídica, niveles de ingresos obtenidos y hectáreas explotadas.

Los contribuyentes que están limitados por forma jurídica son: las sociedades de capital, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, fondos de inversión cerrados de crédito y los fideicomisos.

En lo que respecta a los ingresos, aquellos contribuyentes que pudiendo realizar la opción, obtengan ingresos que generen rentas derivadas de la explotación agropecuaria que superen los 2.000.000 de U.I. en el ejercicio inmediato anterior, estarán incluidos preceptivamente en el IRAE por todas sus rentas.

A modo de transición, la normativa estableció que para los ejercicios iniciados entre el 1 de julio de 2007 y el 30 de junio de 2008, los contribuyentes podrían ejercer la opción aunque en el ejercicio anterior hubieran superado este límite. Esta excepción rigió únicamente para el primer ejercicio, iniciado luego de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria.

En relación a la superficie explotada, no podrán ejercer la opción los contribuyentes que realicen su explotación en predios cuya superficie al inicio del ejercicio supere las 1.500 hectáreas coneat 100. Cabe señalar que este límite se redujo a 1.250 hectáreas coneat 100, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2009.

De esta forma, si un contribuyente que al inicio de su ejercicio económico tenía menos de las hectáreas establecidas como límite y ejerció la opción de liquidar IMEBA en carácter definitivo, no importa que en el transcurso del ejercicio en cuestión haya adquirido más hectáreas, superando las establecidas como límite, para ese ejercicio liquidará IMEBA. Será recién en el ejercicio siguiente, si sigue manteniendo las hectáreas que lo hicieron superar el límite, que comenzará a tributar IRAE preceptivamente.

Los contribuyentes que pudiendo hacer la opción IMEBA - IRAE, opten por liquidar IRAE, deberán liquidar dicho impuesto por al menos tres ejercicios.

Asimismo, se considerará ejercida la opción de dar carácter definitivo al IMEBA, por el sólo hecho de no presentar la Declaración Jurada por IRAE.

Síntesis:

Contribuyente	Tributación
Sociedad Anónima y en comandita por acciones	IRAE 25% El IMEBA pagado se toma como crédito
Actividades agropecuarias (no SA ni SCA)	Opción por IRAE 25% El IMEBA pagado se toma como crédito
	Opción por IMEBA - Tasas según producto
	Inclusión preceptiva en IRAE: - por superar el límite de ingresos - por superar el límite de hectáreas - por ser agroindustrial

Casos concretos

- ¿Una SRL que en el ejercicio 2007-2008 tuvo ingresos derivados de la explotación agropecuaria superiores a UI 2.000.000, puede optar por IMEBA?

De acuerdo a lo explicado anteriormente, podrá ejercer la opción para el ejercicio 2007-2008, pero dichos ingresos la condicionarán para el ejercicio siguiente en el que deberá liquidar preceptivamente IRAE.

- ¿Una SRL que al inicio de su ejercicio, el 1° de julio de 2009, realiza su explotación agropecuaria en una superficie de 1000 hectáreas coneat 130, puede realizar la opción?

Según lo mencionado no puede optar por IMEBA porque al inicio de su ejercicio superaba las 1250 hectáreas coneat 100.

1000 Hás. * 130 índice coneat = 1.300 hectáreas coneat 100.

- Una SRL obtiene ingresos por la venta de ganado por un monto equivalente a 1.500.000 UI y por la venta de un campo y arrendamiento de otro obtuvo ingresos por 2.000.000 UI. ¿En este caso, puede ejercer la opción?

Si, puede optar por IMEBA ya que los ingresos que determinan la posibilidad de hacer la opción o no, son los derivados de la explotación agropecuaria, en este caso 1.500.000 UI. Por los otros ingresos deberá tributar IRAE.

➤ ASPECTO TERRITORIAL

Al igual que en el régimen anterior, se sigue manteniendo el criterio de la fuente. El artículo 7 del Título 4 del TO, determina en términos generales qué rentas se consideran de fuente uruguaya. Al respecto, establece que se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, sin que importe el origen de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Uno de los cambios fundamentales introducidos por este artículo es: que se considerarán de fuente uruguaya, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE. Asimismo, la Ley facultó al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje que de dichas rentas se considera de fuente uruguaya, cuando las mismas se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en IRAE.

El Decreto 149/07, con las modificaciones introducidas por el Decreto 281/07, que reglamenta el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), en su artículo 11, acota el concepto de rentas derivadas de la prestación de servicios del exterior, estableciendo que se considerarán de fuente uruguaya, únicamente las rentas derivadas de servicios de carácter técnico, prestadas fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

Asimismo, dicho artículo menciona que cuando estos servicios técnicos estén sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no comprendidas en el IRAE, por parte del usuario de los servicios, la renta de fuente uruguaya se determinará según lo establecido en el artículo 21. Al respecto, éste último fija que la renta de fuente uruguaya será de un 5% del ingreso total del que presta el servicio, siempre que se cumpla que los ingresos comprendidos en el IRAE del beneficiario de los servicios, no superen el 10% de sus ingresos totales.

Según las tasas fijadas por el artículo 22 del Decreto 149/07, corresponde gravar las rentas derivadas de los mencionados servicios a la tasa del 12%.

➤ **AÑO FISCAL**

En el artículo 8 del Título 4 del TO, se establecen diferentes posibilidades de fijar el año fiscal en el que se imputarán las rentas. Siempre que se lleve contabilidad suficiente, la empresa imputará sus rentas al año fiscal en que termine su ejercicio económico anual, de lo contrario, el ejercicio fiscal coincidirá con el año civil. No obstante, la DGI queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en una fecha que no coincida con el año fiscal.

En el caso particular de los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias, cerrarán su ejercicio fiscal el 30 de junio de cada año, excepto que realicen conjuntamente actividades industriales y lleven contabilidad suficiente, en cuyo caso su ejercicio fiscal coincidirá con el económico.

Todo lo establecido en este artículo, guarda similitud con lo establecido en el régimen anterior para el IRIC e IRA.

➤ **ASPECTO SUBJETIVO**

En líneas generales, se amplía la lista de sujetos pasivos que existían en el régimen anterior. Esta modificación no amerita mayor análisis dado que, a excepción de los establecimientos permanentes, los nuevos sujetos pasivos, no tienen relación con la cadena cárnica.

De acuerdo a lo mencionado, los establecimientos permanentes pueden tener relación con el sector y al representar un concepto nuevo establecido por la normativa, se considera relevante su estudio.

Se configura establecimiento permanente, cuando un no residente realice toda o parte de su actividad, por medio de un lugar fijo de negocios en la República. No obstante, aquellas entidades no residentes, que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando todo su activo se encuentre en Uruguay, no configuran establecimiento permanente.

En los artículos 11 y 12 del Título 4 del TO, se reglamenta que los establecimientos permanentes computarán en la liquidación del IRAE, la totalidad de las rentas obtenidas en el país y que estarán obligadas a designar una persona física o jurídica residente en Uruguay, para que los represente ante DGI, en relación con sus obligaciones tributarias. Dicho representante será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias de su representado. Por la no

comunicación del representante a DGI, se presumirá que el contribuyente tiene intención de defraudar, de acuerdo a lo dispuesto por el literal I) del artículo 96 del Código Tributario.

Los criterios de residencia a efectos fiscales están establecidos en los artículos 13 y 14 del Título 4 del TO. En el caso de personas jurídicas y otras entidades, serán residentes en territorio nacional, aquellas constituidas de acuerdo a leyes nacionales.

Por otra parte, para que una persona física sea considerada residente en territorio nacional, debe cumplir con uno de los siguientes criterios:

- Que la persona permanezca más de 183 días en el país, durante el año civil siempre y cuando no acredite su residencia fiscal en otro país.
- Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales, estableciéndose en el mismo artículo, la presunción, de que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando su cónyuge e hijos menores de edad que dependan de él, residan habitualmente en la República.

¿Una persona física no residente puede ser considerada establecimiento permanente?

Como fue mencionado, el concepto de establecimiento permanente es nuevo en la legislación tributaria uruguaya y su aplicación no es sencilla pudiendo dar lugar a diferencias de interpretación.

De respuestas a consultas realizadas a DGI, surge que la opinión del fisco en cuanto al tema es que una persona física no residente podría constituir establecimiento permanente.

En la Consulta N° 4891 del 22/07/2008, transcrita a continuación se deja clara dicha posición:

“Una persona física no residente que evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria cuyo campo es menor a 1250 has con índice CONEAT 100 y estima ingresos anuales menores a UI 2.000.000, consulta si puede optar por tributar IMEBA o tiene que tributar preceptivamente el IRAE y además llevar preceptivamente contabilidad suficiente por tener un "establecimiento permanente".

Se entiende que la consultante posee un establecimiento permanente de acuerdo a la definición dada por el artículo 10 del Título 4 TO 1996 que establece que cuando un no residente realice todo o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de un no residente.

Asimismo en sede de IRAE el artículo 3° literal A) numeral 4 del Título 4 T.O. 1996 establece que constituyen rentas empresariales cualquiera sean los factores utilizados, las obtenidas por los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, mientras que el artículo 9° del Decreto N°150/007 de 26.04.007 titulado "Rentas Agropecuarias. Inclusión preceptiva", establece en el literal a) la obligación de tributar preceptivamente el IRAE, entre otros, de los sujetos referidos en el numeral 4 del literal A) del artículo 3° del Título 4 T.O. 1996.

En consecuencia de acuerdo a las normas citadas la consultante deberá tributar preceptivamente el IRAE sin importar la cantidad de hectáreas CONEAT que ocupe la explotación agropecuaria o el nivel de ingresos.

Para finalizar, de acuerdo a lo establecido en el artículo 168° literal a) del Decreto N° 150/007, los establecimientos permanentes de entidades no residentes están obligados a liquidar el IRAE mediante el régimen de contabilidad suficiente."

La posición adoptada por el fisco no es compartida por parte de la doctrina. Esta última fundamenta su postura, en que el artículo 10° del Título 4 del TO, refiere a "Establecimientos permanentes de entidades de no residentes", por lo que dicho concepto no debería hacerse extensivo a personas físicas. (Subrayado realizado por las autoras)

Las personas físicas pueden ser o no residentes, en función de su situación particular y de circunstancias específicas. Estos son los criterios mencionados anteriormente, para considerar que un individuo es residente o no en la República.

En vista de estos criterios, la residencia de la persona física podría considerarse como un concepto dinámico. Un cambio en la situación de dicha persona puede hacer que cambie su residencia fiscal, lo que traería aparejado un cambio en su régimen de tributación entre IRNR e IRPF (o IRAE si la actividad así lo implica).

En cambio, una persona jurídica o entidad del exterior, no se volverá residente por el hecho de tener actividades en nuestro país, ya que sólo se consideran residentes en territorio nacional, las que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.

En esto radica la importancia del concepto de establecimiento permanente, pues determina cuál es la presencia mínima requerida a una empresa extranjera, para ser considerada fiscalmente, de la misma forma en que se tratan las empresas residentes.

En resumen, teniendo en cuenta los argumentos planteados, se comparte la posición de parte de la doctrina, de que una persona física no residente, no puede configurar establecimiento permanente. Según lo establecido por el Cr. Enrique Ermoglio en el artículo publicado en el suplemento "Economía y Mercado" del diario "El País", en la respuesta a la Consulta N° 4.891, se debería aplicar el numeral 2 del literal B) del artículo 3° del Título 4 del TO, que establece como comprendidas en IRAE a las rentas derivadas de actividades agropecuarias, pero que a diferencia de lo planteado en la consulta, permite sí optar por IMEBA, ya que no se estaría ante un establecimiento permanente de una entidad no residente.

➤ TASA

El artículo 15 del Título 4 del TO fija la tasa del IRAE en un 25%. Comparando esta tasa con la vigente en el régimen de IRIC e IRA, la que estaba fijada en un 30%, a priori se podría entender una reducción del 5%, la cual podría llegar a ser significativa.

Lo antedicho debe relativizarse dado que, cuando se produce la distribución de utilidades generadas por rentas gravadas por IRAE a personas físicas, a dicho monto se le aplica una tasa del 7% por concepto de IRPF o IRNR (dependiendo si el accionista o socio es residente o no residente fiscalmente en Uruguay). Este gravamen sobre las rentas distribuidas provoca que la tasa real de imposición a la renta sea del 30,25%.

	IRIC	IRAE
Resultado fiscal	1000	1000
Impuesto	(300)	(250)
Resultado neto	700	750
Retención s/dividendos	0	(52,50)
Impuesto total	300	302,50
Tasa efectiva	30%	30,25%

En el antiguo régimen, la distribución de dividendos y utilidades, se encontraba gravada por IRIC instantáneo vía retención, sin embargo ésta sólo aplicaba siempre que se cumpliera simultáneamente con las siguientes condiciones:

- 1) fueran pagados o acreditados a personas físicas o jurídicas del exterior
- 2) que los mismos se hallen gravados en el país del domicilio del titular
- 3) que exista crédito fiscal por el impuesto abonado en el Uruguay

En resumen: el beneficio de la reducción de la alícuota, sólo se verificará, cuando no se distribuyan dividendos o cuando se trate de una distribución, que en el régimen anterior estuviera gravada por IRIC instantáneo.

No obstante lo expuesto anteriormente, se establece una exoneración a las utilidades distribuidas por las sociedades personales, cuyos ingresos no superen el límite fijado por el Poder Ejecutivo. Al respecto, en el literal C, artículo 34 del Decreto 148/07 se determina que las sociedades personales cuyos ingresos no superen en el ejercicio que de origen a la distribución, el límite establecido para liquidar preceptivamente el IRAE en el régimen de contabilidad suficiente, que se encuentra fijado en 4.000.000 UI, son las que gozarán de la exoneración.

Asimismo, para evitar posibles maniobras con el fin de eludir el IRPF sobre dividendos, la ley estableció que estarán gravados por IRPF, los dividendos o utilidades distribuidas por contribuyentes de IRAE, que hayan sido beneficiarios de dividendos o utilidades distribuidas por otros contribuyentes del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primera distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE.

Por último, el fin buscado al gravar la distribución de dividendos, es incentivar la reinversión de los fondos generados en la empresa.

➤ RENTA BRUTA - RENTA NETA

Se entiende por renta bruta, el producido total de las operaciones de la empresa que se hayan devengado en el transcurso del ejercicio. Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, generalmente la renta bruta será la diferencia entre las ventas netas menos el costo de adquisición o producción de los mismos. Por ventas netas se entiende, a las ventas brutas menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y similares.

Asimismo, debe considerarse como renta bruta:

- El resultado de la enajenación de bienes del activo fijo.
- El resultado de bienes muebles o inmuebles que hayan sido recibidos en pago de operaciones habituales o de créditos provenientes de las mismas.
- El resultado que derive de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los accionistas o socios.
- La diferencia de cambio proveniente de las operaciones en moneda extranjera.
- Los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación.
- El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio.
- El resultado de la liquidación total o parcial de establecimientos o casas de comercio.
- El monto de las reservas distribuidas y del capital rescatado en infracción de las normas que conceden beneficios fiscales condicionados a su creación o ampliación, respectivamente.
- Los intereses fictos por préstamos o colocaciones.
- La cobranza de créditos previamente castigados como incobrables a efectos fiscales.
- La renta bruta de semovientes.

Para que los costos y gastos asociados a la producción y venta de bienes puedan computarse, deben cumplir las siguientes condiciones:

- 1) que se devenguen en el ejercicio
- 2) que sean necesarios para obtener y conservar la renta
- 3) que estén debidamente documentados
- 4) que cumplan la condición de la contraparte, lo que comúnmente se conoce como “regla candado”.

En relación al criterio de lo devengado, no existe ninguna norma tributaria que lo defina, por lo que correspondería remitirse al concepto contable del mismo, según el cual los gastos se reconocen en el período en el que se efectúan, sin que importe el momento del pago de los mismos.

Respecto a la segunda condición, es decir que el gasto sea necesario para obtener y conservar la renta, existen varias discusiones respecto a qué se entiende por necesario.

Siempre que un gasto es obligatorio, en principio sería necesario. No obstante, la discusión entre la Administración y la Doctrina, sobre la necesidad del gasto, se da cuando el contribuyente realiza un gasto que no es obligatorio.

Por una parte, está el tema de la causalidad (relación causa-efecto), que es la posición adoptada mayoritariamente por la doctrina. Por otra parte, la Administración entiende que además de la causalidad, debe cumplirse que el gasto sea razonable.

Se entiende que se cumple la relación causa-efecto, cuando un gasto está relacionado, directa o indirectamente, con obtener y conservar la renta.

En cuanto a la razonabilidad de un gasto, ésta es relativa, ya que depende de quién la evalúe.

La tercera condición, establece que el gasto debe estar debidamente documentado. Para este caso también existen discrepancias entre la opinión de la Administración y de la Doctrina, que resultan de la inexistencia de normas específicas al respecto, dentro del IRAE.

La Administración entiende que para la deducibilidad de gastos en el IRAE, la documentación debe cumplir con los criterios establecidos en la normativa del IVA, en lo que refiere a los ingresos y a la deducción del IVA compras.

Esta opinión no es compartida por la doctrina, ya que determinados gastos, como por ejemplo, los relacionados con proveedores del exterior, se pueden deducir aunque no estén debidamente documentados (según el criterio de DGI) y no existe una norma que prevea estas excepciones.

La cuarta condición, conocida como “Regla Candado”, es uno de los cambios más importantes introducidos con la reforma tributaria.

El objetivo de este cambio, es que no se pueda deducir un gasto, si quien presta el servicio o vende el bien que origina dicho gasto, no paga algún tipo de impuesto a la renta.

“**Regla Candado**” fue el nombre dado por la administración a esta condición, para no dar lugar a que los contribuyentes evadan o realicen planificación tributaria.

Es importante destacar que este criterio no se aplica solamente a los gastos, sino que para los costos también se debe tener en cuenta qué impuestos paga la contraparte. En primera instancia, de la normativa no surgía que los costos debían cumplir esta condición, pero ello fue aclarado en las modificaciones introducidas por la Ley 18.341, en la que se establece que efectivamente los costos deben respetar el mismo criterio para ser computables. Según surge de algunos artículos consultados, elaborados por la doctrina, no existe ningún país del mundo, que tenga una normativa similar, sobre todo en lo que respecta a los costos de venta.

Si bien la tasa nominal del IRAE, tal como se mencionó anteriormente, es del 25%, esta condición de deducción hace que la tasa efectiva sea absolutamente variable, dependiendo de quienes sean los proveedores de bienes y servicios del contribuyente de IRAE.

A modo de ejemplo, en caso que una pequeña empresa, comprendida en el literal E del art. 52 del Título 4 del TO, le preste servicios a un contribuyente de IRAE, este último no podrá deducir los gastos pagados a la misma, ya que en este caso no está cumpliendo con la regla candado, en virtud de que la pequeña empresa está expresamente exonerada del pago de dicho tributo.

Con esto, se llega a que dos empresas que giren en el mismo ramo, pero una tiene como proveedor a una pequeña empresa, con las características antes señaladas, mientras que la otra tiene como proveedor a un contribuyente de IRAE, van a tener diferentes tasas efectivas de IRAE. La primera empresa, tendrá una tasa efectiva de impuesto mayor, ya que a diferencia de la segunda, no podrá considerar como deducibles los gastos incurridos con la pequeña empresa.

▪ **Deducción Proporcional**

Según lo explicado anteriormente, para que un gasto sea deducible, la contraparte debe estar gravada por algún impuesto a la renta.

En los casos en que la contraparte obtenga rentas gravadas por IRPF en la categoría I (rentas de capital) o rentas gravadas por IRNR, la deducción del gasto estará limitada al monto que surja de aplicar al mismo, el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría, en el impuesto correspondiente y la tasa fijada para el IRAE (25%).

Si para la contraparte existe una imposición a la renta en el exterior, ésta se tomará en cuenta y el gasto se podrá computar un 100%, siempre que la tasa efectiva fuera igual o superior al 25%. Cuando dicha tasa resulte inferior al 25%, deberá realizarse la proporción correspondiente para el cómputo del gasto.

Para entender este concepto, a continuación se desarrollan algunos casos:

Caso 1 - Un frigorífico uruguayo, contribuyente de IRAE, mantiene un préstamo con uno de sus accionistas que es una persona física residente. Dicho préstamo genera intereses, por los que el accionista deberá tributar Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, Categoría I, a una tasa del 12% según lo establece la reglamentación de dicho impuesto. ¿Cuánto de estos intereses perdidos podrá deducir el frigorífico en su liquidación de impuesto a la renta? Como el accionista está pagando por dichos intereses IRPF a una tasa del 12% y la tasa del IRAE, que debe pagar el frigorífico, es del 25%, según lo establecido en los artículos antes mencionados, la porción a deducir de los mismos resultará de multiplicar el monto de dichos intereses, por el cociente formado por el 12% en el numerador y el 25% en el denominador, dando como resultado que se podrá deducir solamente el 48% del monto total de intereses.

Caso 2 - Un frigorífico uruguayo, contribuyente de IRAE, recibe servicios técnicos desde el exterior, los que en Uruguay se encuentran gravados para el no residente que los está prestando, por IRNR a una tasa del 12%. Adicionalmente, dicho contribuyente debe tributar en su país por la renta obtenida por la prestación de dichos servicios, a una tasa que sería del 15%. ¿Qué podría deducir en este caso el frigorífico Uruguayo contribuyente de IRAE? Según lo establecido en la norma, al monto de los gastos por servicios técnicos, lo debemos multiplicar por el cociente que surge de sumar la tasa de IRNR más la tasa efectiva aplicada en el exterior sobre la tasa de IRAE. En este caso el cociente sería de 1,08, pero dado que según la normativa la deducción nunca podrá superar el 100% del gasto, en este caso se tomará la totalidad del gasto en que incurrió.

En resumen, para que un gasto sea deducible, no sólo se requiere que el mismo se devengue en el ejercicio, sea necesario para mantener y conservar la renta y esté debidamente documentado, sino que también es imprescindible que la contraparte esté gravada por alguna imposición a la renta, ya sea en Uruguay o en el exterior. Dependiendo de cuál sea la tasa de imposición a la renta de la contraparte, será la porción del gasto que pueda deducir y por ende la tasa efectiva que resulte del impuesto.

En lo que respecta a los gastos del exterior, la DGI en junio de 2009, dictó la Resolución 869/09, en la que se establecen los medios de prueba exigibles a los contribuyentes de IRAE, para que

puedan computar dichos gastos en su liquidación de impuestos. Cabe destacar que en un principio era necesario contar con dicha documentación para poder deducir los mencionados gastos, pero a partir de esta resolución, se entiende que se deberá contar con la misma, sólo si la Administración lo requiere.

A continuación se transcribe parte de la citada resolución:

“... A efectos de la deducibilidad de costos y gastos incurridos con entidades residentes en el exterior, en tanto no se trate de entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación; los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, en caso de requerimiento de la Dirección General Impositiva, deberán aportar un certificado expedido por la autoridad estatal competente.

En aquellos casos en que referida autoridad no expida dichos certificados, se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio.

Los mencionados documentos se considerarán aplicables a todo el año calendario al que refieran y deberán establecer como mínimo:

a) *tasa nominal del impuesto a la renta empresarial o personal, según corresponda, en la correspondiente jurisdicción.*

En caso de existencia de una escala de tasas progresionales, el documento dejará constancia de la misma, resultando aplicable a efectos de determinar la deducción, la tasa máxima de dicha escala.

b) *declaración de que el tipo de renta al que refiere el certificado es computable para el impuesto referido en a).*

c) *referencia a la no aplicabilidad o inexistencia de crédito fiscal en el país de origen, por el Impuesto a las Rentas de los no Residentes aplicado en nuestro país. ...”*

▪ **Otras pérdidas admitidas**

La normativa fija una lista taxativa de pérdidas admitidas.

Uno de los cambios más importantes consiste en que se pueden deducir pérdidas fiscales de hasta cinco ejercicios anteriores, siempre y cuando las mismas se hayan devengado a partir de la entrada en vigencia del IRAE. En el régimen anterior sólo se podían deducir las pérdidas fiscales de hasta tres ejercicios anteriores.

También es de destacar, como otro cambio introducido por este régimen, lo establecido respecto a sueldos patronales, sueldos de directores y retribuciones personales, excluidas las referentes a dueños, socios o directores.

Sueldos patronales

En cuanto a los sueldos patronales, la normativa indica que serán deducibles las remuneraciones reales o fictas de los dueños o socios, a condición de que presten efectivo servicio, aporten a la

seguridad social (cuando corresponda) y tributen IRNR o IRPF, salvo por el mínimo no imponible, que también es deducible, aunque por esa suma esté exonerado de pagar IRPF.

Para el caso de los sueldos fictos, la deducción admitida equivaldrá a once Bases Fictas de Contribución por cada mes del ejercicio.

Aquellos contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias, podrán deducir mensualmente, como única remuneración de dueños o socios, a condición de que presten efectivo servicio, el monto equivalente a la doceava parte del 20% del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas, con un máximo de tres socios. No obstante, esta deducción está condicionada al pago de aportes a la previsión social.

Sueldos de Directores

Respecto a los sueldos de Directores, se admite su deducción hasta el monto por el cual se efectúen aportes jubilatorios. Asimismo, serán deducibles el salario vacacional obligatorio y las remuneraciones abonadas según lo dispuesto por la ley 16.713 (referente al régimen de AFAP), por las que no corresponda aportes patronales jubilatorios.

Retribuciones personales, excluidas las remuneraciones a dueños, socios o directores

Las retribuciones personales devengadas en el ejercicio, que cumplan las condiciones de ser necesarias para obtener y conservar la renta, se originen en la prestación de servicios y realicen los aportes de previsión social correspondientes, podrán ser deducidas fiscalmente, a los efectos de la liquidación del IRAE .

Adicionalmente, las retribuciones personales que se abonen como consecuencia de la distribución de utilidades, si cumplen las condiciones establecidas anteriormente, también podrán ser deducidas, en el ejercicio en cuyo transcurso lo hubiera dispuesto el órgano social competente.

Asimismo, se permitirán deducir las remuneraciones que de acuerdo al régimen legal vigente, no tengan que efectuar aportes jubilatorios, así como las abonadas en concepto de pasantías laborales reguladas por el Decreto 425/001.

Remuneraciones - Condición de la contraparte

Para que las remuneraciones de cualquier índole, puedan ser deducibles, se fija como condición necesaria, que generen para la contraparte, rentas gravadas para IRNR o IRPF. No obstante, quedan exceptuadas las partidas exentas de estos impuestos por la aplicación del mínimo no imponible correspondiente, así como las deducciones dispuestas en el inciso 4° del artículo 32.

En este sentido el nuevo régimen es más beneficioso, ya que en el antiguo régimen, las remuneraciones que superaban el Tope de AFAP, por la suma que superaba dicho tope, estaban exoneradas de realizar aportes jubilatorios. Esta suma que estaba exonerada no era deducible un 100% para IRIC, sino que sólo parte de ella era computable, exactamente un 32,89%. Lo mismo

aplica para el caso de las industrias, entre ellas la frigorífica, las que se encontraban totalmente exentas de aportes jubilatorios patronales por todas las remuneraciones.

El porcentaje mencionado, surge de la proporción entre las cargas patronales de las remuneraciones que superaban el límite y las de las remuneraciones por debajo del mismo:

$$\frac{\text{DISSE} + \text{IRP} + \text{FRL}}{\text{AJ} + \text{DISSE} + \text{IRP} + \text{FRL}} = \frac{5\% + 1\% + 0,125\%}{12,5\% + 5\% + 1\% + 0,125\%} = 32,89\%$$

DISSE: Aporte al seguro por enfermedad; IRP: Impuesto a las retribuciones personales; FRL: Fondo de Reversión Laboral; AJ: Aportes jubilatorios

Ejemplo: Un trabajador de una industria frigorífica que percibe una remuneración nominal de \$65.000 y que el tope de AFAP se encuentre en \$40.000. A la empresa, este empleado le costaba \$ 68.981 (incluidos los aportes patronales). Sin embargo, al momento de calcular la renta neta la empresa sólo podía deducir \$52.204 [(65.000-40.000)*0,3289 + 40.000 + 3,891].

En el nuevo régimen, la misma empresa, bajo los mismos supuestos (sin considerar el aumento en las tasas de aporte jubilatorio patronal) podrá deducir el 100% del costo del empleado, o sea \$ 68.981, según lo expuesto con anterioridad.

En otro orden, resulta importante resaltar la consideración como gasto del ejercicio, de determinadas inversiones realizadas por quienes desarrollan actividades agropecuarias. El IRAE toma una disposición ya existente en el IRA, que tenía como objetivo incentivar la inversión productiva, pero ampliando la nómina de estas inversiones, incorporando a la de construcción y adquisición de tajamares, alumbramientos de agua, tanques australianos, pozos surgentes y semisurgentes, bombas, molinos, cañerías de distribución de agua, bebederos y obras de riego.

▪ **Excepciones al principio general**

No obstante la rigurosidad en cuanto a las condiciones que deben cumplir los gastos para ser deducibles en la liquidación de IRAE, existen ciertas excepciones que han sido establecidas tanto en la ley, como en los decretos reglamentarios, que permiten que ciertos gastos que en principio no serían deducibles, se puedan tomar como tales para determinar la renta neta.

Una de estas excepciones, tiene que ver con las remuneraciones pagadas por servicios personales prestados dentro o fuera de la relación de dependencia.

En el régimen anterior los honorarios pagados por este tipo de servicios, sólo podían deducirse hasta el tope del 2% de los ingresos gravados. En el régimen actual dichos honorarios son 100% deducibles, ya sea que paguen IRPF o que estén exonerados de dicho impuesto por la aplicación del mínimo no imponible correspondiente.

Un tema que se extiende a lo largo de toda la ley y que representa un cambio respecto al IRIC, es la excesiva facultad que se le otorga al Poder Ejecutivo para que actúe con discrecionalidad en temas que deberían ser potestad exclusiva de la legislación. En este caso se le da la posibilidad de ampliar la base de deducción de gastos, mediante la aplicación de excepciones al principio general.

Al momento de la elaboración del presente trabajo el Poder Ejecutivo, como consecuencia de fuertes presiones surgidas desde diferentes sectores de la sociedad, ha hecho uso de dicha facultad en el artículo 42 del Decreto 150/07, así como en otros decretos posteriores a éste, tales como 441/007, el 258/007 artículo 2, 496/007 artículo 3, entre otros.

Dentro de las excepciones al principio general que ha resuelto incluir el Poder Ejecutivo, se encuentran las siguientes:

- Gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, siempre que se cuente con documentación fehaciente. Los gastos que se podrán deducir serán sólo por los que la contraparte tribute IMEBA (Ref. Consulta DGI N° 4.760, numeral 3).
- Servicios prestados a los productores por instituciones gremiales agropecuarias en el ámbito de su objeto, siempre que se cuente con documentación fehaciente.
- Contribuciones a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural.
- Donaciones a entes públicos, LATU, INIA e Instituto Pasteur, con determinadas condiciones.
- Tributos y prestaciones coactivas a favor de personas de derecho público no estatal.
- Costo por importación de bienes.
- Costos cuyo prestador es una persona de derecho público.
- Diferencia de cambio o reajustes que constituyan para la contraparte rentas exentas de IRPF o IRNR.
- Los fletes y el transporte de correspondencia con compañías de navegación marítima y aérea.
- Deducción del 48% de gastos por arrendamientos exentos de IRPF.
- Gastos incurridos con Sociedades de Fomento Rural y con Cooperativas Agrarias, de Producción y de Ahorro y Crédito, así como las cooperativas de segundo grado integradas exclusivamente por ellas.
- Gastos de transporte terrestre de carga y de seguros correspondiente a mercaderías que se exporten, importen o circulen en tránsito.
- Indemnización por despido.
- Gastos de capacitación con algunas excepciones.
- El valor fiscal de los bienes adquiridos antes del 1° de julio de 2007.
- Comisiones por exportaciones, hasta el 2% del valor FOB de la exportación.
- Publicidad con determinados topes.

▪ **Deducciones incrementadas**

Si bien en el IRIC ya se permitía la deducción incrementada de algunos gastos, en el nuevo régimen se amplía la lista.

Dentro de los gastos que se pueden deducir una vez y media, se encuentran los destinados a capacitar al personal en áreas consideradas prioritarias. Dichas áreas serán fijadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo al Plan Estratégico Nacional en Materia de Ciencia, Tecnología e Innovación, estando aún pendiente de reglamentación. Cabe destacar que en los artículos 44 a 46

del decreto reglamentario 150/07, se establecen las condiciones que deben cumplir los cursos para poder ser deducidos en forma incremental.

Es de señalar la importancia que se le da a las condiciones del medio ambiente de trabajo, ya que se autoriza a deducir en forma incrementada los gastos y remuneraciones en que incurran las empresas a mejorarlo a través de la prevención.

Si bien en el IRAE dichos gastos pueden ser deducidos en forma incrementada, se presenta un cambio respecto al IRIC, ya que en este último podían llegar a deducirse hasta dos veces su valor, con lo que podemos apreciar una reducción del beneficio otorgado en un 50%.

Respecto a los gastos en que se incurra para financiar los proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico, se mantiene la posibilidad de deducirlos en forma incrementada. Para ello, se fija como condición que dichos proyectos sean aprobados por el Poder Ejecutivo con asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la COMAP. Éste tema se encuentra reglamentado en los artículos 48 a 56 del Decreto 150/07.

Asimismo, gozan de este beneficio los gastos por honorarios pagados a técnicos, que tengan un título universitario, siempre y cuando estén relacionados con las áreas consideradas prioritarias que define la reglamentación.

Adicionalmente, la nueva normativa agrega que podrán computarse por una vez y media, los gastos en que incurran los productores agropecuarios en material genético para su establecimiento.

Esto deja ver la intención del legislador de incentivar al productor agropecuario, a que apunte a mejorar la calidad de su producción, con el objetivo de comercializar en los mercados internacionales, que exigen determinadas características para este tipo de productos.

También existe la intención por parte del legislador en promocionar el empleo, permitiendo al sujeto pasivo de este impuesto, deducir en forma adicional parte de los gastos salariales. A tales efectos, deberá tenerse en cuenta el 50% de la menor de las siguientes cifras:

- 1) El excedente que surja de comparar el monto total de salarios del ejercicio con los del ejercicio anterior. Los salarios deberán ajustarse por la variación del IPC producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.
- 2) El monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio, respecto al del ejercicio anterior. A los efectos del cálculo deben tomarse la cantidad de trabajadores a fin de cada mes.
- 3) El 50% del monto total de salarios del ejercicio anterior actualizados por IPC, tomando la variación producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.

Cabe señalar, que a efectos de realizar los cálculos señalados, no deben tenerse en cuenta a los dueños, socios y directores, ni las remuneraciones que estos perciban.

▪ **Deducciones no admitidas**

Al comparar el régimen vigente con el anterior del IRIC, no se encuentran importantes cambios en relación al tema. Las modificaciones a destacar son que: se quitaron algunas partidas que había anteriormente como las remuneraciones personales, por las que no se efectúen aportes jubilatorios y los honorarios profesionales cuando superen el porcentaje establecido por DGI. Las mismas se eliminaron por la aparición del IRPF y la condición de tributación de la contraparte.

No obstante, se mantiene la imposibilidad de deducir algunas partidas muy criticadas en el IRIC, situación que podría haberse modificado con la reforma.

Dentro de las partidas no admitidas, resulta importante focalizarse en la no deducibilidad del IRAE y del Impuesto al Patrimonio, por considerar que estos representan la mayor carga impositiva que soporta el sector en estudio.

Con relación al IRIC y transpolando esto al IRAE, el Cr. Rossetto en su libro el "Impuesto a la Renta de Industria y Comercio, Parte II", comenta que: "la no deducibilidad (para la determinación de la renta gravada) de los impuestos que la gravan, es un principio común en la legislación comparada; se basa en la consideración de que el impuesto sobre la renta no es un gasto necesario para obtenerla, sino una forma de participación del Estado, en esa renta, una vez obtenida".

En adición a lo antes expuesto, se considera que el cuestionamiento acerca de la deducibilidad o no del IRAE, no es más que un tema de tasa; si la normativa autoriza a deducir el propio impuesto, la tasa efectiva del mismo dejaría de ser 25%.

Se concluye que es correcta la no deducibilidad del IRAE como gasto, teniendo en cuenta las razones antes expresadas.

Por otra parte, en lo que respecta a la no deducibilidad del Impuesto al Patrimonio, parte de la doctrina no está de acuerdo con la postura adoptada por la legislación. Esta opinión se basa en que el Impuesto al Patrimonio configura un gasto necesario para obtener y conservar la renta, en el caso de las personas jurídicas gravadas por el mismo.

Esta limitación de la no deducibilidad del Impuesto al Patrimonio como gastos, afecta a empresas que tienen un patrimonio gravado importante, como es el caso de las empresas frigoríficas. Éstas, para poder operar requieren de grandes instalaciones que son imprescindibles para obtener y conservar sus rentas. Ello implica que en caso que fuera posible la deducción del impuesto en la liquidación de IRAE, estos contribuyentes verían disminuida en un importe considerable el impuesto a la renta a pagar.

Otra de las partidas criticadas por su no deducibilidad desde el IRIC y que se mantiene en la legislación vigente, es la amortización del valor llave. De acuerdo a lo que menciona el Dr. José Carlos Bordolli, en la "Revista Tributaria N° 195", la prohibición de deducir la amortización del valor llave, nunca tuvo justificación técnica, y es un tratamiento que no tiene simetría, para comprador y vendedor.

La no amortización del valor llave puede parecer razonable por la naturaleza de este activo, pero para que ello sea fiscalmente correcto, los activos adquiridos deberían transferirse al valor en plaza de los mismos, porque en caso contrario, se daría una situación de doble imposición.

EJEMPLOS DE DEDUCCIÓN DE GASTOS

Concepto	Renta	Gasto
Honorarios obtenidos por No Residentes Tasa exterior "x"	IRNR (12%)	$(x+12\%)/25\%$, mín 48%, máx 100%
Honorarios Residentes Independientes	IRPF (Franjas)	100%
Remuneraciones Residentes Dependientes	IRPF (Franjas)	100%
Arrendamientos por Persona Física Local/Exterior	IRPF/IRNR (12%)	Mín 48%
Arrendamiento contribuyente de IRAE	IRAE (25%)	100%
Servicio con Cont. IMEBA (Ingresos por servicios inferiores a 300.000UI)	Exonerado de IRAE	No deducible (Consulta 4760)
Intereses préstamo Persona Jurídica Exterior	IRNR (12%)	Mín 48%
Interese préstamo Org. Internacional que integre Uruguay para financiación a LP de Proyectos Productivos	IRNR (Exonerado)	100%
Intereses con Instituciones Bancarias	IRAE	100%
Gastos con pequeña empresa	N/A	0%

➤ RENTA BRUTA DE SEMOVIENTES

En lo que refiere a la Renta Bruta de Semovientes (RBS), cabe detenerse en su análisis por estar directamente vinculada al tema de este trabajo.

La forma de cálculo de la misma se encuentra definida en el literal L) del artículo 17 del Título 4 del TO.

"La renta bruta de semovientes, que resultara de deducir a las ventas netas las compras del ejercicio y las variaciones físicas operadas en cada categoría, avaluadas a precio de fin de ejercicio, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación."

Al comparar la nueva normativa con el régimen anterior, se puede destacar que no hubo modificaciones en cuanto a la forma de cálculo de la renta bruta de semovientes.

En el caso de los semovientes de la explotación agropecuaria, la renta bruta de los mismos se determina igual que para el resto de los bienes (venta neta - costo de los bienes vendidos). La particularidad, se encuentra en la valuación del inventario inicial, ya que tanto éste, como el inventario final, estarán valuados a precios de cierre de ejercicio.

La Dirección General Impositiva, anualmente pública los valores por categoría de los animales que debe tomar el contribuyente, para valuar su inventario. Para ello, la DGI se basa en los valores de mercado de los semovientes.

Como se mencionó, para efectuar el cálculo de la renta bruta de semovientes, el contribuyente debe tomar, tanto el inventario inicial, como el inventario final, a los valores de cierre de ejercicio fijados por DGI, mientras que las ventas netas y las compras del ejercicio, serán datos tomados de los registros contables de la empresa.

El modelo de cálculo de la RBS, está basado en un concepto de capital operativo y contempla el ciclo de natural de vida de los animales, lo que explica la forma de valuación del inventario inicial y final a los mismos valores. De esta forma, las ganancias se darán por nacimientos y cambios en las categorías de los animales y las pérdidas por muertes o consumo de los mismos.

A vía de ejemplo, un productor que no vendió ni compró animales en el transcurso del ejercicio, en principio podría deducirse que su renta es cero. Sin embargo, puede darse un resultado por el hecho de que los semovientes crecieron y cambiaron de categoría.

EJEMPLO NUMÉRICO

Datos al 30/06/08		Datos al 30/06/09	
Unidades físicas	Valor de mercado	Unidades físicas	Valor de mercado
1 Vaca	\$ 8.000	1 Vaca	\$9.200
1 Toro	\$ 26.000	1 Toro	\$28.000
1 Ternero/a	\$ 2.500	1 Ternero/a	\$3.300
		1 Novillo	\$6.000

$$\text{RBS} = 46.500 - 40.500 = 6.000$$

- Existencia inicial a valores de cierre = 1 vaca * 9.200 + 1 toro *28.000 + 1 ternero *3.300 = 40.500
- Existencia final a valores de cierre = 1 vaca *9.200 + 1 toro *28.000 + 1 ternero *3.300 + 1 novillo *6.000 = 46.500

Explicación de la RBS:

- El nacimiento de un ternero a \$ 3.300
- El cambio de categoría (ternero a novillo) \$ 2.700

➤ OTRAS VARIACIONES PATRIMONIALES

Por último, el artículo 18 de Título 4 del TO establece que: *“no constituye renta bruta las variaciones patrimoniales que resulten de:*

- A) *Revaluaciones de los bienes de activo fijo.*
- B) *Integraciones, reintegros o rescates de capital social.”*

El cambio introducido en el nuevo régimen al respecto, se relaciona con los rescates de capital social, ya que anteriormente estos eran considerados como renta bruta, para el IRIC.

➤ **AJUSTE POR INFLACIÓN Y VALUACIÓN**

Los contribuyentes de IRAE que tengan contabilidad suficiente, deberán incluir en su liquidación de impuestos, el resultado económico de la variación del signo monetario.

Cabe señalar que la forma de cálculo de este ajuste, no sufrió grandes variaciones con respecto al régimen anterior. Sin embargo, se agrega una condición en la que los contribuyentes se encuentran exceptuados de efectuar dicho cálculo.

La misma consiste en que el porcentaje de variación de precios no supere el 10%. El Poder Ejecutivo es quien queda facultado a otorgar dicha excepción y hasta el momento no se ha expedido al respecto.

Por otra parte, se mantiene la condición que establece que aquellos contribuyentes que no hayan obtenido ingresos provenientes de operaciones en el ejercicio, tampoco deberán realizar el mencionado ajuste.

En el artículo 28 reglamentado en los artículos 58 y 58 bis del Decreto 150/07, se determina la forma de cálculo de dicho ajuste. El Poder Ejecutivo en uso de sus facultades estableció como posible opción la aplicación del IPC en lugar del IPPN para el ajuste. En caso de elegir el Índice de Precios al Consumo (IPC), el contribuyente deberá mantener el uso del mismo por tres ejercicios.

A los efectos del cálculo del ajuste por inflación, las sociedades personales considerarán como activo o pasivo, el saldo que surja de la compensación de: saldos deudores de socios, pérdidas incluidas en el activo, si los socios están obligados a restituirlos a la sociedad, por mandato expreso del estatuto y los saldos acreedores de socios. Si como resultado de dicha compensación surgiera un saldo acreedor, este se considerará pasivo fiscal, de lo contrario, sólo se tomará como activo fiscal el monto que exceda los saldos de utilidades no distribuidas y de las reservas voluntarias.

En otro orden, en cuanto a los activos fijos, se mantiene la forma de valuación existente en el régimen anterior. No obstante, se da al contribuyente la opción de amortizarlo y revalorarlo en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo.

Es de destacar que a partir de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, muchos contribuyentes que hasta entonces no tributaban, comenzaron a ser sujetos pasivos de IRAE, lo que representó para ellos una dificultad a la hora de valorar su activo fijo inicial. Para salvar dicha situación, el Poder Ejecutivo quedó facultado para establecer formas de valuación y períodos de amortización especiales para los bienes adquiridos antes de la reforma. A vía de ejemplo, las sociedades anónimas con giro agropecuario que antes de la reforma liquidaban IMEBA en carácter definitivo, son algunos de los contribuyentes afectados por este tema.

En relación a los bienes de cambio y semovientes, no se verifican cambios en la forma de valorar los mismos.

Por último, es importante resaltar que los contribuyentes del IRAE, mantendrán los criterios de valuación y amortización que hubieran optado en IRIC e IRA.

➤ **REGÍMENES ESPECIALES**

En la normativa se prevé, al igual que sucedía en el régimen de IRIC, que aquellos contribuyentes que por alguna razón no pueden determinar sus rentas netas fehacientemente y que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente, puedan determinarla en forma ficta.

La forma de cálculo de la renta neta, consiste en multiplicar las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio, por el porcentaje que corresponda según los ingresos obtenidos de acuerdo a la siguiente escala:

Más de	Hasta	%
UI 0	UI 2.000.000	13,2
UI 2.000.000	UI 3.000.000	36,0
UI 3.000.000	En adelante	48,0

A la cifra así obtenida se le permiten deducir los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación (11 Bases Fictas de Contribución -BFC-).

Los contribuyentes que estén comprendidos en el IRPF y tributen IRAE por haber ejercido la opción, obligatoriamente deberán aplicar la tasa del 48%. El mismo porcentaje deberán aplicar los contribuyentes que se encuentran comprendidos en el literal A del artículo 3 del Título 4 del TO, que obtengan rentas que no deriven de la aplicación conjunta de capital y trabajo.

No obstante lo anterior, para los contribuyentes que realizan actividades agropecuarias y no están obligados a llevar contabilidad suficiente, se establece una forma de cálculo diferente de la renta neta ficta correspondiente a la venta de productos agropecuarios.

Para hallar la misma, se deben multiplicar las ventas de dichos productos por la tasa máxima legal del IMEBA aplicable a cada producto, incrementada en un 50%, sin importar quien sea el adquirente.

Las restantes rentas agropecuarias surgirán de la diferencia de multiplicar el producto de las ventas, servicios y demás rentas brutas por el 36% (el que surge de la segunda escala expuesta supra), menos once BFC mensuales por cada dueño o socio, en concepto de retribución patronal, siempre que los mismos presten efectivo servicio y se efectúen los aportes patronales correspondientes. Si la cifra así obtenida resultare negativa, no podrá computarse para reducir el impuesto correspondiente a los productos agropecuarios, resultante de la aplicación de las tasas de IMEBA, ni podrá ser deducida en ejercicios siguientes.

Asimismo, todos los contribuyentes, incluso los que lleven contabilidad suficiente, tienen la posibilidad de optar por determinar la renta neta derivada de la enajenación de bienes inmuebles afectados a la actividad agropecuaria, adquiridos antes del 1 de julio de 2007, de acuerdo al régimen general o por considerar como tal al 6% del precio de la enajenación.

Por último, quienes no estén obligados a tributar IRAE y hayan optado por liquidarlo en forma ficta, aplicarán los porcentajes de renta ficta como mínimo, en los ejercicios comprendidos entre el 01/07/2007 y 31/12/2011.

➤ **PEQUEÑA EMPRESA**

Determinados contribuyentes, que estarían comprendidos en el IRAE, están expresamente exonerados del mismo.

Dentro de éstos, se encuentran los que menciona el literal E) del artículo 52 del Título 4, que comúnmente se conocen como “pequeñas empresas”. Las mismas se encuentran exoneradas del pago de IRAE siempre y cuando el monto de sus ingresos no supere en el ejercicio 305.000 UI.

Es de señalar que los principales actores de la cadena cárnica, a saber; el productor ganadero, el intermediario y el frigorífico, no pueden hacer uso de esta opción. Los dos primeros porque están expresamente excluidos y en el caso del frigorífico porque no tiene una reducida capacidad económica, un frigorífico que facture menos de 305.000 UI en el año no podría hacer frente a los gastos en los que debe incurrir para llevar adelante su operativa.

No obstante, es importante mencionar dicha exoneración, ya que los actores de la cadena cárnica deberán evaluar al momento de adquirir bienes o contratar servicios, si lo hacen o no con una pequeña empresa, dado que esto afectará su liquidación de IRAE, tal como fue explicado oportunamente. Vale recordar que en caso de contratar con una pequeña empresa, no se estaría cumpliendo la condición de la contraparte, necesaria para poder deducir el gasto. Esto afecta doblemente, tanto a quien contrata, como a la pequeña empresa, ya que esta última ve limitado su espacio de acción de manera indirecta.

➤ **EXONERACIÓN POR INVERSIONES**

En el nuevo régimen se mantiene el beneficio correspondiente a la exoneración por inversiones, en principio, con las mismas características del régimen anterior.

Uno de los cambios introducidos, que tiene incidencia en el sector agropecuario, es la incorporación dentro de las exoneraciones, de las maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva. Por delegación de funciones, el Poder Ejecutivo es quien tiene la facultad de determinar la nómina de bienes a exonerarse, para lo cual deberá contar con el asesoramiento de la Agencia Nacional de la Innovación.

Otra de las modificaciones introducidas es la incorporación dentro de las exoneraciones, a la construcción de edificios o sus ampliaciones destinadas a la actividad agropecuaria.

Asimismo, se amplió la lista de mejoras fijas en el sector agropecuario, que pueden computarse para la exoneración por inversiones.

Dentro de las exoneraciones que se incorporan, se encuentran los fertilizantes fosfatados destinados a la instalación y refertilización de praderas permanentes. La misma es aplicable

exclusivamente para productores pecuarios, quienes deberán acreditar el gasto, mediante los requisitos previstos en la reglamentación.

No obstante lo expuesto, uno de los cambios más relevantes que aplica para la mayor parte de los sujetos pasivos, dentro de ellos la industria frigorífica y los productores ganaderos, es que si en el ejercicio actual no se cumplieran las condiciones para poder deducir el monto exonerable de la inversión, el mismo podrá ser deducido con las mismas limitaciones, en los dos ejercicios siguientes.

Es de señalar, que en el antiguo régimen si el contribuyente no podía cumplir en el ejercicio que se realizaba la inversión, con los límites establecidos (renta neta fiscal superior al 40% de la inversión realizada y resultado contable suficiente para constituir la reserva) no podía diferir el beneficio para los siguientes ejercicios y por consiguiente el mismo se perdía.

Adicionalmente, cabe destacar, que a efectos de crear la reserva fiscal, deben tenerse en cuenta no el resultado contable del ejercicio, sino también los resultados acumulados de ejercicios anteriores y las reservas libres.

EJEMPLO

Liquidación IRAE de una S.A. Agropecuaria

Ejercicio 2007

Camión $500.000 * 40\% = 200.000$

Res. Contable del Ej. + Res. Contable de Ej. Anteriores + Reservas Libres = 130.000

Renta Neta Fiscal (RNF) = 150.000 / 40% RNF = 60.000

Exoneración Inversiones = 60.000

A deducir en los dos ejercicios siguientes = 140.000

Ejercicio 2008

No inversiones y renta neta fiscal negativa

Ejercicio 2009

Fertilizantes Fosfatados $80.000 * 40\% = 32.000$

Res. Contable del Ej. + Res. Contable de Ej. Anteriores + Reservas Libres = 300.000

Renta Neta Fiscal = 400.000 / 40% RNF = 160.000

Exoneración por inversiones = 140.000 (2007) + 20.000 (2009) = 160.000

A deducir en los dos ejercicios siguientes = 12.000 (2009)

Quienes liquidan IRAE en forma ficta y tienen contabilidad suficiente ¿Pueden realizar el ajuste de exoneración por inversiones?

De acuerdo a lo que surge de algunas Consultas de DGI como las N° 5.046, 5.203 y 5.167, estos contribuyentes no pueden hacer uso de dicho beneficio. A continuación se transcribe parte de dichas consultas:

“Consulta N° 5.046 - EL texto de esta consulta fue sustituido por FE de ERRATAS de fecha 18.08.009

Se consulta en forma no vinculante si una empresa que lleva contabilidad suficiente, y opta por liquidar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) bajo la forma de estimación ficta, puede hacer uso del beneficio de exoneración por inversiones consagrado en el Art. 53° Tít. 4 TO 96.

(...)

Se considera que a pesar de tener el contribuyente la opción de liquidar el impuesto en forma ficta, dado que para acceder al beneficio tributario la norma establece como requisito obligatorio poseer contabilidad y aún más, se exige que esta Administración juzgue la suficiencia de la misma, el contribuyente deberá liquidar haciendo uso de la misma a todos los efectos fiscales....”

“Consulta N° 5.203

Se consulta si el régimen de exoneración de rentas por reinversiones, a los efectos de liquidar el IRAE, puede ser aplicado por quienes liquiden el gravamen utilizando el sistema de estimación ficta establecido por el artículo 64° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

(...)

No es posible la aplicación de estimación ficta de rentas netas del artículo 64° del Decreto N° 150/007, con las exoneraciones por reinversiones que están comprendidas en el sistema general de rentas reales. ...”

“Consulta N° 5.167

Se plantea el caso de una sociedad anónima propietaria de padrones rurales que ha celebrado un contrato de arrendamiento con otra sociedad que realizará una explotación agropecuaria.

La sociedad arrendadora realizó determinadas inversiones en los referidos predios rurales y en esta consulta se plantean dos preguntas: la posible exoneración del IRAE por determinadas inversiones (artículo 53° Tít. 4 TO 96) y, la posible exoneración a contribuyentes que opten por la determinación de sus rentas en forma ficta.

Este segundo tema ya fue planteado en Consulta N° 5.046 de 29.07.009 (Bol. 434), remitiéndose a lo allí expresado.

Las inversiones efectuadas fueron la construcción de edificios (obras inscritas en el BPS), represas para riego, de pozos de agua, tendidos de alambrados e inversiones en electrificación.

El artículo 53° Tít.4 TO 96 exonera hasta un máximo del 40% de las inversiones, entre otras, de las mejoras fijas en el sector agropecuario (literal C) del inciso 1°) y del 20% de la construcción de edificios destinados a la actividad agropecuaria.

En ninguno de los dos casos se exige que la actividad agropecuaria sea desarrollada por el propio contribuyente; es indispensable que su destino sea la citada actividad, y es indiferente que sea realizada por un tercero.

En cuanto a las demás inversiones por las que se consulta, el detalle de las mejoras fijas, del literal C) antes mencionado, está dispuesto en el literal C) del inciso 1° del artículo 116° del Dto. N° 150/007 de 26.04.007.

Las inversiones mencionadas por la consultante están incluidas en dicha disposición, excepto el tendido de alambrados. (...)”

➤ **CANALIZACIÓN DEL AHORRO**

La Ley de Inversiones N° 16.906, establece un sistema de promoción de inversiones, dentro del cual se encuentra la exoneración para empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos, por el Poder Ejecutivo. La promoción puede recaer en una actividad sectorial específica, entendiéndose por tal, el conjunto de emprendimientos dirigidos a producir, comercializar o prestar, según sea el caso, determinados bienes o servicios.

Para otorgar el beneficio se evaluarán aquellas inversiones que:

- 1) Incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad.
- 2) Faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, especialmente aquellas que incorporen mayor valor agregado nacional.
- 3) Generen empleo productivo directa o indirectamente.
- 4) Faciliten la integración productiva, incorporando valor agregado nacional en los distintos eslabones de la cadena productiva.
- 5) Fomente las actividades de las micro, las pequeñas y medianas empresas, por su capacidad efectiva de innovación tecnológica y de generación de empleo productivo.
- 6) Contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con una utilización significativa de mano de obra e insumos locales.

Para acceder al beneficio, las empresas deben presentar ante la COMAP (Comisión de Aplicación la que esta integrada por representantes de diversos Ministerios y organismos públicos) un proyecto de inversión. En caso de ser aprobado, el Poder Ejecutivo declara el proyecto de interés nacional y le otorga determinados beneficios tributarios, entre los que se encuentra la canalización del ahorro.

Este beneficio puede darse mediante dos modalidades: canalización del ahorro y autocanalización del ahorro. Se podrá optar sólo por uno de estos beneficios. La decisión de acceder a uno u otro, va a estar determinada por la forma en que el proyecto fue financiado y de la utilización o nó, de una nueva empresa para llevar adelante el mismo.

▪ CANALIZACIÓN DEL AHORRO EXTERNO

Este beneficio aplica para los inversionistas (personas físicas o jurídicas) que sean titulares de acciones nominativas de empresas declaradas promovidas. Estos podrán deducir de la liquidación del IRAE propio, el monto de lo invertido antes del plazo de presentación de la respectiva declaración jurada. En la declaratoria de promoción que realiza el Poder Ejecutivo, se fija el plazo durante el cual se concede el beneficio y el monto máximo de integración de capital, generadora de la exoneración del IRAE.

En este caso, el beneficiado con la exoneración, no es la empresa declarada de interés nacional, sino la empresa que invierta en la misma, la que podrá deducir de su renta neta gravada, el importe invertido.

De enajenarse dichas acciones antes de los tres años de adquiridas, deberá reliquidarse el impuesto correspondiente, abonándose la diferencia resultante.

En la normativa se contempla la situación de incumplimiento o violación de las obligaciones asumidas por los responsables de las empresas declaradas promovidas, estableciéndose que se perderán los beneficios concedidos, sin perjuicio de las sanciones penales fijadas en la legislación vigente. Los directores de dichas empresas responderán personal y solidariamente por los daños y perjuicios causados a la Administración o a terceros y por las sanciones patrimoniales que se apliquen a aquellas.

▪ CANALIZACIÓN DEL AHORRO INTERNO

A diferencia del beneficio explicado anteriormente, la autocanalización del ahorro consiste en exonerar del pago de IRAE a la propia empresa que fue declarada promovida, deduciendo de la renta neta fiscalmente ajustada del ejercicio en que se realiza la inversión o de los comprendidos en la correspondiente resolución, el monto del aumento de capital integrado, derivado de la capitalización de reservas o de la distribución de dividendos en acciones equivalentes a la inversión referida.

En un plazo máximo que no podrá exceder el de la presentación de la declaración jurada, la autoridad social competente será responsable de llevar a cabo la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones.

A tales efectos, no es posible capitalizar reservas legales, por reinversiones, por mantenimiento de capital circulante, ni por inversiones.

En caso de incumplir con la emisión de acciones, la empresa adeudará el impuesto sobre las rentas exoneradas, desde el momento en que el mismo se haya devengado, más las sanciones que correspondan.

La finalidad de este beneficio, es premiar la financiación de un proyecto con fondos propios. Por ello la exoneración que se establezca no puede superar la parte del proyecto que se prevé financiar, con fondos propios.

Por otra parte, se fija que quienes se acojan a los beneficios otorgados por la autocanalización del ahorro, no pueden rescatar acciones antes de los 5 años de vencido el plazo máximo previsto en la resolución, para realizar las integraciones de capital.

Actualmente, pueden hacer uso de dicho beneficio las sociedades que tengan actividad industrial, comercial, de servicio o agropecuaria.

➤ **PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LAS INVERSIONES**

Tal como fue mencionado anteriormente, la Ley de Inversiones N° 16.906, busca estimular las inversiones del sector privado, a efectos de mejorar la economía del país, la competitividad de los productos nacionales y el nivel de empleo entre otros factores, haciéndolo a través de incentivos tributarios.

Con anterioridad al Decreto 455/07, el régimen de promoción de inversiones tenía las siguientes características:

- 1) Era aplicable solamente a empresas industriales o agropecuarias.
- 2) Regía solamente para sociedades anónimas
- 3) La inversión debía ser financiada con fondos propios (autocanalización del ahorro).
- 4) Se exigía la realización de capitalizaciones
- 5) Los plazos para hacer uso de la exoneración eran limitados (2 ó 3 años)

En cuanto a los beneficios específicos a las inversiones se destacan:

- 1) Beneficio de canalización y autocanalización del ahorro.
- 2) Exoneración de tributos a la importación, para equipamiento declarado no competitivo nacional.
- 3) Exoneración de Impuesto al Patrimonio por los bienes de activo fijo incorporados en el proyecto de inversión.
- 4) Exoneración del Impuesto a las Transmisiones Inmobiliarias.

Asimismo, se podrá conceder a los contribuyentes de IRAE e IMEBA que realicen actividades industriales o agropecuarias, entre otros, el beneficio de amortización acelerada, a los efectos del IRAE e IP, de determinados bienes, destinados a integrar el activo fijo o intangible.

La lista de bienes a los que se aplica este beneficio es la siguiente:

- a) Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo.
- b) Equipos para el procesamiento electrónico de datos.
- c) Mejoras fijas afectadas a las actividades industriales o agropecuarias.
- d) Bienes inmateriales tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llaves, nombres comerciales y concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.
- e) Otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación tecnológica y supongan transferencia de tecnología, a criterio del Poder Ejecutivo.

A su vez, el Poder Ejecutivo está facultado para incluir dentro de la lista a:

- a) Los bienes muebles destinados a la eliminación o mitigación de los impactos ambientales negativos del mismo o a recomponer las condiciones ambientales afectadas.
- b) Mejorar fijas afectadas al tratamiento de los efectos ambientales, de las actividades industriales y agropecuarias.

El Decreto 455/07 de noviembre del 2007, introdujo importantes modificaciones en cuanto a la presentación de los proyectos, la categorización de los mismos y los beneficios otorgados.

Los beneficios otorgados por el nuevo sistema comprenden:

- 1) La exoneración de IP de los bienes muebles por toda su vida útil y de las obras civiles, 8 años si el proyecto es de Montevideo o 10 años si se realiza en el Interior.
- 2) Exoneración de tasas o tributos a la importación de bienes muebles del activo fijo, declarados no competitivos de la industria nacional.
- 3) Devolución de IVA en régimen de exportadores por la adquisición en plaza de materiales y servicios destinados a la obra civil.
- 4) Honorarios y salarios en desarrollo tecnológico de áreas prioritarias deducibles por una vez y media en el IRAE.
- 5) Exoneración de IRAE por un monto (entre 51% y 100% de lo invertido) en un plazo de 3 a 25 años, a partir del año en que se obtenga renta neta fiscal, dependiendo del tamaño del proyecto y del logro de determinados objetivos.

Se prevén controles y seguimientos del cumplimiento de los objetivos previstos y las inversiones efectuadas.

A los efectos de clarificar la categorización a la que los proyectos son sometidos, los volúmenes de inversión comprometida en los mismos, la exoneración máxima del IRAE así como los plazos máximos para la aplicación de la exoneración del IRAE, se presenta el siguiente cuadro:

Clasificación del Proyecto	Volumen de inversión (aprox. en US\$)	Exoneración máxima de IRAE	Plazo máximo de exoneración de IRAE
Pequeño	Hasta 300.000	60% del monto invertido	5 años
Mediano - Tramo I	Entre 300.000 y 1.180.000	70% del monto invertido	15 años
Mediano - Tramo II	Entre 1.180.000 y 5.880.000	80% del monto invertido	20 años
Grande - Tramo I	Entre 5.880.000 y 11.760.000	90% del monto invertido	25 años
Grande - Tramo II	Entre 11.760.000 y 41.990.000	90% del monto invertido	25 años
Grande - Tramo III	Entre 41.990.000 y 587.880.000	100% del monto invertido	25 años
Significativos	Más de 587.880.000	100% del monto invertido	25 años

Es de señalar que, a los efectos del monto computable para la obtención de los beneficios se puede tomar en cuenta como parte del proyecto, las inversiones realizadas en los seis meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud o del año fiscal. Adicionalmente, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto 443/08, favoreció las inversiones realizadas en el 2009 permitiendo tomarlas por el 120% del monto invertido a los efectos del monto computable para la exoneración de IRAE.

A modo de resumen, se detallan cuáles son las ventajas del nuevo régimen con relación al anterior:

- Exoneración a nivel de impuestos y no a nivel de renta
- Ampliación del universo de posibles beneficiarios, haciéndolo extensivo a sociedades de cualquier naturaleza jurídica que desarrollen cualquier tipo de actividad.
- Aumento de los plazos
- No hay requisitos acerca del origen de los fondos para financiar el proyecto
- No hay obligación de capitalización
- Mejora sustantiva para nuevas inversiones

Por otra parte, la desventaja que plantea el nuevo sistema con respecto al anterior, es que no hay estímulo para inversiones en reconversión o mantenimiento.

Por último, por lo antes expuesto, a la hora de invertir es importante analizar los posibles beneficios fiscales a los que el contribuyente puede acceder, ya que la obtención de los mismos resulta ser un buen camino para solventar la inversión.

➤ LIQUIDACIÓN

En términos generales, el esquema de liquidación del impuesto se mantiene incambiado con respecto al de IRIC e IRA. El impuesto se liquidará por ejercicio económico anual, a no ser que las circunstancias especiales lo justifiquen y la DGI autorice a liquidarlo en base a un período menor.

Esquema de liquidación de un productor agropecuario

Renta Bruta de Semovientes
Otras rentas (venta de lana, cuero, productos agrícolas, etc.)
+/- Diferencia de stock (de "otras rentas")
Aparcerías, pastoreos y similares
Enajenación de activo fijo
Servicio derivados de la explotación y resultados financieros
Total Rentas Brutas
- Gastos asociados a la obtención de rentas gravadas
+/- Ajuste por inflación
- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
- Canalización o Autocanalización del ahorro
- Exoneración por inversiones
Monto Imponible

Al monto imponible así obtenido se le aplicará la tasa del 25%, resultando así el monto del Impuesto. A éste se le deducirán las retenciones y pagos efectuados de IMEBA y el IVA compras, obteniéndose así el monto del impuesto a pagar o el crédito a solicitar. Cabe señalar, que no se tomarán en cuenta las retenciones o pagos de los adicionales del IMEBA (INIA y MEVIR).

Esquema de liquidación de la industria frigorífica y demás agentes relacionados con el sector

Resultado Contable +/- Ajustes fiscales
Resultado neto primario
- Rentas no gravadas Gastos asociados a rentas no gravadas
Resultado neto antes de exoneraciones especiales
- Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores - Canalización y Autocanalización del Ahorro - Exoneración por Inversiones
Monto Imponible

En lo referente al sistema de pagos a cuenta, el mismo permanece sin modificación en relación al sistema anterior. Al respecto, los contribuyentes deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, salvo en el año de iniciación de actividades y cuando no fueran sucesores de otro contribuyente.

A efectos de calcular el monto de los pagos a cuenta, se utiliza un coeficiente que surge de la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originan rentas gravadas en cada ejercicio. Dicho coeficiente se aplica sobre las ventas de cada mes del ejercicio, obteniéndose de esta manera el anticipo mensual de IRAE.

Los contribuyentes deberán comenzar a anticipar desde el mes en que obtengan rentas gravadas, salvo que las mismas provengan exclusivamente del factor capital. En caso de no tener coeficiente para calcular dicho anticipo (por ejemplo en caso que sea el primer ejercicio económico) deberán comenzar a hacerlo de acuerdo con la escala de anticipos mínimos, que fija anualmente el Poder Ejecutivo.

Para el caso particular de los contribuyentes que obtienen rentas derivadas de las actividades agropecuarias y que liquiden IRAE sobre base real, pagarán, si corresponde, anticipos de forma trimestral. La forma de cálculo de este anticipo surge de aplicar el 25%, a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del IVA, referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto. Al monto así obtenido, se le deberá deducir las retenciones practicadas y los pagos realizados del IMEBA del trimestre correspondiente.

Si bien los contribuyentes del sector agropecuario que hayan optado por liquidar la renta neta en forma ficta, también realizarán anticipos trimestrales, el cálculo de los mismos es diferente. El monto de cada anticipo surgirá de multiplicar las ventas de productos agropecuarios del trimestre, por la tasa de IMEBA que resulte aplicable, incrementada en un 50%,

independientemente de que dichas ventas estén alcanzadas por dicho tributo. A la cifra así obtenida, se le deberá deducir las retenciones y pagos realizados de IMEBA y saldo a favor del IVA, del trimestre correspondiente.

Los contribuyentes de IRAE que desarrollen actividades agropecuarias, podrán optar en cada ejercicio, por realizar los pagos a cuenta siguiendo el sistema establecido para el régimen general o efectuarlos según lo fijado específicamente para el sector.

➤ **RESUMEN DEL RÉGIMEN DE IRAE**

• **¿Qué impuesto a la renta tributa un productor ganadero?**

Quién desarrolla la actividad pecuaria	Hás. Coneat 100 explotadas al inicio	Ingresos del ejercicio anterior	Impuesto aplicable
S.A., en comandita por acciones, EA y SD, EP, FICC, Fideicomisos	N/A	N/A	IRAE real
Otras formas jurídicas	Mayor a 1.250	Menor a 4.000.000 UI	IRAE real o ficto
		Mayor a 4.000.000 UI	IRAE real
	Menor a 1.250	Menor a 2.000.000 UI	Opción IRAE - IMEBA
		De 2.000.000 UI a 4.000.000 UI	IRAE real o ficto
		Mayor a 4.000.000 UI	IRAE real

• **¿Qué impuesto a la renta tributa un intermediario en la compra y venta de ganado?**

Quién desarrolla la actividad de intermediación	Nivel de ingresos en el ejercicio anterior	Impuesto aplicable
S.A., en comandita por acciones, EA y SD, EP, FICC, Fideicomisos	N/A	IRAE real
Otras formas jurídicas, excepto sociedades de hecho	Menor a 4.000.000 UI	IRAE real o ficto
	Mayor a 4.000.000 UI	IRAE real
Personas Físicas y Sociedades de Hecho	Menor a 4.000.000 UI	IRPF u opción IRAE real o ficto (*)
	Mayor a 4.000.000 UI	IRAE real

(*) Rentas comprendidas en IRPF:

Dado que el intermediario rural, obtiene rentas puras de trabajo, en caso que sea una persona física o sociedad de hecho y no obtenga ingresos superiores a los 4.000.000 de UI, queda comprendido dentro del hecho generador del IRPF.

En este caso, para determinar la renta, se deducirá del monto total de los ingresos, un 30% del total de ingresos en concepto de gastos, más los créditos incobrables.

Al monto así obtenido, se le aplicarán tasas progresivas (que van de 0% a 25%) vinculadas a una escala de rentas, que incluye un monto mínimo no imponible de 7 BPC mensuales. De esta forma se obtiene el IRPF primario.

Asimismo, se deben tener en cuenta las deducciones establecidas por la normativa, a cuya suma deben aplicársele la escala de tasas fijadas a tales efectos. El monto así obtenido será restado del IRPF primario, obteniéndose de esta forma el IRPF a pagar.

- **¿Qué impuesto a la renta tributa un frigorífico?**
 - Cualquiera sea su forma jurídica tributará IRAE ya que para la realización de su actividad combina capital y trabajo.
 - Si sus ingresos fueran menores a 4.000.000 UI y no estuviera limitado por su forma jurídica podría tributar IRAE en régimen ficto (situación no usual en la práctica).

- **¿Cuál es la tasa del IRAE?**
 - Tasa nominal: 25%
 - Se agrega en IRPF o IRNR una retención del 7% sobre la distribución de dividendos o utilidades de rentas gravadas por IRAE
 - De esta manera la tasa efectiva podría llegar a ser de 30,25%

- **Para que un gasto sea deducible en IRAE debe cumplir las siguientes condiciones:**
 - que se devengue en el ejercicio
 - que sea necesario para obtener y conservar la renta
 - que esté debidamente documentado
 - que cumpla la condición de la contraparte (“Regla Candado”)

No obstante estas condiciones, la normativa prevé excepciones al principio general.

- **¿A qué beneficios puede acogerse un contribuyente de IRAE, en régimen real o ficto?**

IRAE ficto

- Ley de Promoción de Inversiones

IRAE real

- Canalización o Autocanalización del Ahorro
- Exoneración por Inversiones
- Ley de Promoción de Inversiones

Es de señalar que, si el contribuyente se acoge al régimen de canalización o autocanalización del ahorro, puede conjuntamente utilizar el beneficio de exoneración por inversiones. En cambio, si el contribuyente obtiene el beneficio que otorga la ley de promoción de inversiones, no puede hacer uso de la exoneración por inversiones.

IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE BIENES AGROPECUARIOS - IMEBA

El IMEBA se mantiene básicamente con la misma estructura anterior a la reforma. Uno de los cambios más importantes, pero que no afecta al sector pecuario, es la incorporación a la lista de bienes gravados, en la primera enajenación y en la exportación de los productos de la ricultura, helicicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.

A su vez, la ley faculta al Poder Ejecutivo a incluir en la lista de bienes gravados a otros productos agropecuarios que estime conveniente.

Según lo expuesto oportunamente, al tratar el tema de la opción IRAE - IMEBA que pueden realizar determinados contribuyentes del sector agropecuario, es importante resaltar la limitación que la nueva normativa introduce, para realizar dicha opción. En el régimen anterior, cualquier contribuyente que realizara actividades agropecuarias podía optar por liquidar IMEBA en carácter definitivo.

En lo que respecta al hecho generador del IMEBA, estará gravada la primera enajenación a cualquier título (ya sea oneroso o gratuito) de ganado, entre otros bienes, realizada por productores a contribuyentes de IRAE que no sean productores agropecuarios, Administraciones Municipales u Organismos Estatales.

Asimismo, estará gravada la exportación de ganado, entre otros, realizada por los productores o contribuyentes de IRAE de bienes de su producción.

También estará gravada la manufactura, afectación al uso o enajenación de bienes propios o importados realizada por contribuyentes de IRAE.

Por último, el hecho generador se considera configurado cuando: *“el contrato o acto equivalente, tenga ejecución mediante la entrega de los bienes, la afectación al ciclo industrial o al uso propio y, en caso de exportaciones, con el despacho de los bienes.”*

Por otra parte, según la operación que efectúe el productor, existen tres posibles montos imponibles del impuesto:

- En caso que enajene el ganado en plaza, el monto imponible será el precio de venta.

- En caso de exportación, será el valor FOB de la misma.
- Si se trata de manufactura o afectación al uso, se tomará el valor en plaza de los bienes.

Cabe señalar, que el precio de los bienes gravados incluye el impuesto.

En lo que respecta al ganado bovino, la tasa de IMEBA aplicable es del 2%

En forma adicional al IMEBA, al realizar su liquidación se deberán contemplar dos tributos que también se reglamentan en el Título 9 del Texto Ordenado. Ellos son:

- MEVIR, cuyo producido se destinará a la Comisión Honoraria pro Erradicación de la Viviendo Rural Insalubre y tiene una tasa del 2%o
- INIA, cuyo producido se destinará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria y tiene una tasa del 4%o.

Caso práctico: Venta de ganado por parte de un productor a un frigorífico

Datos:

- Precio de la transacción: \$ 1.000
- Tasa de IMEBA: 2%
- Adicionales de IMEBA: 0,6%

Cálculo del impuesto a retener por parte del frigorífico:

$$[\$ 1.000 / (1 + 2,6\%)] * 2,6\% = \$ 25,3$$

El IMEBA y sus adicionales son recaudados principalmente por vía de retención.

Quienes actuarán como Agentes de Retención son los siguientes:

- Contribuyentes de IRAE no productores agropecuarios, Administraciones Municipales y los Organismos Estatales que adquieran bienes gravados a productores agropecuarios.
- Rematadores de ganado ovino o bovino cuando los compradores sean contribuyentes de IRAE no productores, Administraciones Municipales u Organismos Estatales.
- Quienes exporten bienes gravados por cuenta de productores, salvo que deje constancia que es un contribuyente de IRAE no productor agropecuario.

Es obligación del agente de retención emitir liquidación de compra con el importe retenido, número de RUT y demás formalidades de la documentación. Por otra parte, es obligación del retenido suministrar al agente de retención su RUT, nombre o razón social y ubicación del establecimiento. Asimismo, cuando interviene un consignatario, éste deberá suministrar los datos para la identificación del contribuyente y la constancia de retención será entregada al consignatario para que la remita al productor.

El pago a DGI del IMEBA y sus adicionales, tanto por parte de los contribuyentes como de los responsables, se efectuará dentro del mes siguiente al de realización de las operaciones gravadas que los generaron.

Luego de haber analizado los dos impuestos a la renta, que tienen relación con el productor ganadero, corresponde señalar cuáles son las ventajas y desventajas, que se considera, presenta el IMEBA frente al IRAE tanto en régimen ficto como real.

➤ **IMEBA frente al IRAE**

Ventajas

- Es de fácil liquidación
- Es de fácil recaudación y fiscalización
- Está asociado a los ingresos
- No grava la distribución de utilidades

Desventajas

- El IVA compras constituye un costo
- Favorece la informalidad en torno al sector
- No se liquida en función de la utilidad
- No se pueden aprovechar los beneficios previstos para los proyectos de inversión

Para evaluar la conveniencia de liquidar IRAE, frente a dar carácter definitivo al IMEBA, hay que considerar los servicios agropecuarios, aparcerías y otras rentas asimiladas, además del monto de IVA compras, asociado al IVA en suspenso.

➤ **PUNTO DE EQUILIBRIO IMEBA - IRAE**

IMEBA = 2% x ventas

IRAE = 25% x utilidad

$2\% \times \text{ventas} = 25\% \times \text{utilidad}$ $2\% / 25\% = \text{utilidad} / \text{ventas}$ $8\% = \text{utilidad} / \text{ventas}$

Comentarios:

- Si la utilidad sobre ventas que el productor obtiene es inferior al 8%, le conviene optar por IRAE, en cambio si es superior, le conviene IMEBA.
- Además de tener en cuenta esta relación utilidad / ventas, se debe considerar que en IRAE se recupera el IVA compras, que la distribución de utilidades está gravada al 7% y que se debe ser más riguroso en la documentación de las operaciones.

No obstante lo expuesto, en el nuevo régimen está limitado el ejercicio de la opción de IMEBA en carácter definitivo. Cabe plantearse la pregunta de porqué se limitó el ejercicio de la opción. Las razones para ello serían: equiparar la carga impositiva del sector agropecuario con la del resto de la economía, formalizar tanto al sector como a los agentes vinculados con el mismo y de esta forma evitar posibles evasiones y aumentar la recaudación de la Administración.

IMPUESTO AL PATRIMONIO - IP

➤ HECHO GENERADOR

En términos generales, el aspecto objetivo del IP permanece incambiado. El mismo está constituido por la tenencia de un patrimonio, por parte de algún contribuyente de IRAE o por parte de personas físicas o jurídicas, que realicen actividades agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA.

El impuesto grava un patrimonio neto, es decir la diferencia entre el activo y el pasivo, ajustados desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con las normas del Título 14 del TO y su reglamentación.

Este impuesto al igual que el IRAE, se basa en el principio de territorialidad, por lo que estarán comprendidos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, con independencia del lugar de celebración de los contratos o de las partes intervinientes.

Para el cálculo del IP, el patrimonio que se considera, es el de los sujetos pasivos al cierre del ejercicio económico anual.

En lo que respecta al sector agropecuario, hay un cambio en relación a la normativa anterior, ya que se elimina la condición relativa a la tenencia de un patrimonio superior al 50% del mínimo no imponible para personas físicas, para que se encuentre gravado por este impuesto. De esta forma todas las explotaciones agropecuarias, se encontrarían comprendidas en el aspecto material del hecho generador del IP.

Según la normativa, los contribuyentes comprendidos en el artículo 3 del Título 4 del TO, que hayan optado por liquidar IMEBA, no serán sujetos pasivos de IP. Esto no implica que el patrimonio que estos afecten a la realización de actividades agropecuarias no esté gravado, ya que el mismo se asignará a cada uno de los socios, quienes lo computarán para su liquidación personal.

En la misma situación, se encuentran las empresas comprendidas en el literal E) del artículo 52 del Título 4 del TO, siempre que las mismas no adopten una de las formas jurídicas establecidas en el literal A) del artículo 3 del mismo Título.

Los contribuyentes comprendidos en el literal A) del artículo 3 del Título 4 y las personas jurídicas constituidas en el extranjero, siempre liquidarán el impuesto "en cabeza propia".

➤ EXONERACIONES AL SECTOR AGROPECUARIO

En principio la normativa actual mantiene la exoneración del patrimonio afectado a las actividades agropecuarias.

No obstante, es en el sector agropecuario en donde se produce una de las modificaciones más relevantes, la que consiste en la eliminación de la exoneración del patrimonio agropecuario consagrada en la Ley 17.345, a las sociedades anónimas cuyo capital esté representado por

acciones al portador, o que siendo nominativas, estén a nombre de personas jurídicas, tanto residentes como no residentes.

Cabe señalar que cuando el capital al portador no constituya la totalidad del patrimonio, la exoneración se aplicará en la proporción que exista entre el capital nominativo y el total de capital integrado, considerado al cierre del ejercicio económico.

De lo anterior, se pueden distinguir tres situaciones diferentes:

1. Las entidades no residentes y las empresas con capital social totalmente representado por títulos al portador o nominativos, que no estén a nombre de una persona física, pagarán IP por el 100% del patrimonio afectado a la explotación.
2. Las entidades que tengan parte del capital social, representado por títulos nominativos cuyos titulares sean personas físicas, aplicarán los beneficios de la exoneración en la proporción que corresponda.
3. Las explotaciones agropecuarias cuyos titulares sean personas físicas, sociedades personales o sociedades de capital, con acciones nominativas a nombre de personas físicas, se encontrarán exoneradas de este impuesto.

Vale agregar, que el Poder Ejecutivo podrá exonerar a las empresas que tengan acciones al portador que coticen en bolsa, siempre que al menos el 25% del capital, haya sido integrado mediante oferta pública.

Por otra parte, la Ley 18.092 de enero del 2007, (referente a la titularidad del derecho de propiedad sobre inmuebles rurales y explotaciones agropecuarias) establece que las sociedades anónimas y las en comandita por acciones, podrán ser titulares de inmuebles rurales y de explotaciones agropecuarias, siempre que la totalidad de su capital accionario esté representado por acciones nominativas, pertenecientes a personas físicas.

Dicha Ley, otorga un plazo para que aquellas sociedades que no cumplen las condiciones antes mencionadas, se adecuen a los requerimientos establecidos. Este plazo fue modificado por el Decreto 201/008, marcándose como fecha límite el 31.12.09. En caso que vencido el plazo, las empresas no hayan regularizado su situación, se considerarán disueltas de pleno derecho a todos los efectos legales, procediéndose luego a su liquidación. Si esta situación llegara a configurarse, la ley dispone que las adjudicaciones de inmuebles, semovientes y demás bienes de la sociedad disuelta que se hicieran a los socios o accionistas, estén exoneradas de todo tributo.

En principio, tomando en cuenta lo expuesto, a partir del 01/01/2010 las únicas explotaciones agropecuarias que estarán gravadas por IP, serán las desarrolladas por entidades no residentes, siempre que no sean personas físicas.

Con los cambios introducidos por la normativa, se verían perjudicadas las inversiones en el sector agropecuario en nuestro país, realizadas por grandes compañías o fondos de inversión, donde la identificación de sus propietarios es difícil de lograr.

➤ VALUACIÓN DEL ACTIVO

Para este impuesto, en el caso de personas jurídicas, los activos se valuarán según normas específicas dadas en la normativa que regula el IP y a falta de estas el contribuyente debe remitirse a las normas de IRAE.

▪ Bienes inmuebles urbanos y suburbanos

En lo que respecta a este tema, existe una norma específica de valuación para personas jurídicas, según la cual los inmuebles urbanos y suburbanos, excepto aquellos que sirven de asiento a explotaciones industriales o comerciales de sus propietarios, se computarán por el mayor valor entre el valor real (valor de catastro) y el determinado de acuerdo a las normas del IRAE (costo de adquisición más gastos incurridos en la transacción de compra).

▪ Bienes muebles del equipo industrial

Dada la importancia que tienen estos bienes en las empresas frigoríficas, consideramos importante detenernos en el análisis de su forma de valuación.

En el artículo 27 del Decreto 600/88 se enumeran los bienes muebles considerados parte del equipo industrial siendo los mismos las máquinas, instalaciones, aparatos y sus accesorios destinados a la actividad industrial y afectados al ciclo productivo, que hayan sido incorporados a partir del 01/01/88. Según la DGI no están incluidos los vehículos, salvo aquellos comprendidos en alguna etapa del ciclo producido.

Se entiende por ciclo productivo al proceso que abarca desde la recepción de la materia prima hasta la entrega del producto terminado.

Los bienes muebles del equipo industrial se computarán por el 50% de su valor fiscal. Ésta es una norma de valuación y no una exoneración.

Adicionalmente, la Ley 16.906, establece que son activos exentos y no restan pasivo, los bienes muebles de las empresas industriales directamente afectados al ciclo productivo y los equipos para el procesamiento electrónico de datos, excluido el software. Los bienes que gozarán de este beneficio serán los incorporados luego del 01/02/1998, no existiendo límite temporal para este beneficio.

Tal como fue comentado oportunamente, al desarrollar los beneficios otorgados por la Ley de Inversiones, están exonerados de IP los bienes muebles, por toda su vida útil y las obras civiles, por 8 años si el proyecto es en Montevideo, o 10 años si se realiza en el interior.

➤ PASIVOS DEDUCIBLES

El Impuesto al Patrimonio tiene como base imponible al activo menos el pasivo, pero no todo el pasivo, sino aquellos que están expresamente incluidos en el artículo 15 del Título 14 del TO.

Dentro de los pasivos deducibles, se encuentran las deudas contraídas en el país con los sujetos establecidos en el artículo 15.

Con anterioridad a la Reforma Tributaria, la ley 16.170, permitió deducir como pasivo las deudas contraídas en el país con bancos y casas financieras, que fueran computables para la liquidación del IMABA. Como se verificó que en los hechos, los contribuyentes contraían préstamos con bancos y casas financieras locales, recién en el mes que debía liquidarse el impuesto con el objetivo de reducir el patrimonio fiscal gravado, en la Ley de Rendición de Cuentas y Ejecución Presupuestal N° 16.462, se estableció que la deducción sería el promedio en el ejercicio, de los saldos deudores a fin de cada mes, con contribuyentes de IMABA.

Este mecanismo resulta criticable desde el punto de vista técnico, ya que una de las características del IP, es la de ser un impuesto que recoge la situación patrimonial a determinada fecha. Por ello la forma de computar este pasivo, desvirtúa la filosofía del IP.

Sin embargo, este criterio se mantiene en la redacción dada por la Ley de Reforma Tributaria, con el objetivo de evitar maniobras elusivas. El único cambio que se incorpora, en virtud de la derogación del IMABA, es la enumeración de las entidades con las que el contribuyente puede contraer deudas que sean deducibles.

También serán deducibles las deudas contraídas con Estados, organismos internacionales de crédito que integre Uruguay, con la Corporación Nacional para el Desarrollo y con instituciones financieras estatales del exterior, para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

La modificación que da la reforma al respecto, es la inclusión de las deudas contraídas con Estados e instituciones financieras estatales del exterior.

Asimismo, podrán deducirse las deudas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes se destinen a la actividad del deudor. Serán deducibles las deudas con personas de Derecho Público contribuyentes de IP (ANCAP, ANTEL, UTE, OSE, BROU, BHU).

Previo a la reforma, no eran deducibles las deudas contraídas con personas de Derecho Público, fueran estas contribuyentes o no del IP.

Adicionalmente son deducibles las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio. Al hacer referencia a las "deudas por tributos", se admite la deducción tanto de impuestos, tasas como de contribuciones especiales. En el artículo 8 del Título 14 queda exceptuado el cómputo de las deudas por concepto de IP.

Por último en el literal E) del artículo 15, se incluyen como pasivos deducibles, las obligaciones documentadas en determinados instrumentos financieros.

No obstante lo expuesto, se debe tener en cuenta que no todos los pasivos mencionados resultan deducibles, ya que cuando existan activos en el exterior, activos exentos, bienes excluidos y bienes no computables de cualquier origen y naturaleza, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos.

➤ **ALÍCUOTA**

Con anterioridad a la Reforma Tributaria, la alícuota aplicable para las personas jurídicas era del 1,5%, para el patrimonio afectado directamente a la obtención de rentas comprendidas en el IRIC, IRA o IMEBA y del 2% para el resto del patrimonio.

La forma de determinar el patrimonio afectado a obtener rentas comprendidas en IRIC, IRA o IMEBA, consistía en la proporción entre el activo afectado a obtener dichas rentas y el activo total, ajustado de acuerdo a las normas del Título 14.

En cambio, con la Reforma Tributaria, la tasa se establece en el 1,5%, independientemente de que el patrimonio esté afectado o no a obtener rentas comprendidas en IRAE o IMEBA.

➤ **ABATIMIENTO**

Luego de obtener la pérdida correspondiente al impuesto al patrimonio, que resultará de aplicar a la diferencia entre el activo gravado y el pasivo computable la tasa del 1,5%, los sujetos pasivos del IRAE podrán abatir el impuesto al patrimonio del ejercicio con el monto generado en el mismo por concepto de IRAE o IMEBA.

El límite máximo legal del abatimiento es del 50% del IP generado, aunque actualmente el Poder Ejecutivo, haciendo uso de la facultad que le otorga la ley, ha fijado dicho límite en 1%.

No obstante, no podrán hacer uso de este beneficio las entidades con capital al portador y entidades no residentes.

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

➤ **PAGOS A CUENTAS - ANTICIPOS**

Según lo establecido en el artículo 11 del Decreto 600/88, los pagos a cuenta mensuales serán del 11% del impuesto al patrimonio abatido del ejercicio anterior.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA

La base normativa de este impuesto se encuentra en el Título 10 del Texto Ordenado de 1996, con los cambios introducidos por la Ley 18.083, estando reglamentado básicamente en el Decreto 220/98, con las modificaciones dadas por el Decreto 207/007.

En líneas generales, este impuesto en lo que respecta a la cadena cárnica no presenta cambios sustanciales.

Características del IVA en Uruguay

El IVA es el impuesto que tiene mayor recaudación en nuestro país hasta el momento, en el año 2007 representó el 56,7% de la recaudación de DGI.

Es un impuesto general al consumo ya que alcanza a todos los bienes y servicios. Asimismo, presenta las características de ser plurifásico (grava todas las etapas de la circulación de bienes y servicios), no acumulativo (solo grava el valor agregado) y de tasas múltiples con exoneraciones.

Los contribuyentes de este impuesto se ven obligados a llevar registros contables que le permitan liquidar el valor agregado que generen. Adicionalmente, en el artículo 157 del Decreto 220/98, se establecen las obligaciones formales que deben cumplirse, dentro de éstas están que el IVA ventas e IVA compras deben ser registrados en dos cuentas separadas y a su vez ambos deben estar discriminados por tasa.

➤ HECHO GENERADOR

Según la normativa, el IVA grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al mercado interno y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

En lo que refiere a la circulación de bienes, lo importante es que quien reciba el bien pueda disponer económicamente de él como si fuera su propietario y no solo que exista una transferencia jurídica del derecho de propiedad.

La circulación de bienes debe ser de carácter definitiva, o sea que el bien debe pasar de un patrimonio a otro sin que la operación implique o suponga el posterior retorno al patrimonio de origen. Por ello, no quedarían incluidos dentro de circulación de bienes, por ejemplo, los contratos de arrendamientos.

Otra de las características que debe cumplir la circulación de bienes es que debe ser de carácter oneroso, dejando afuera del hecho generador a las operaciones realizadas a título gratuito en las que una parte obtiene determinado beneficio, sin estar obligada a entregar una contrapartida equivalente.

Adicionalmente, la normativa establece que los bienes que dueños o socios retiren de la empresa para su consumo serán considerados a título oneroso, quedando así alcanzados por este impuesto.

Por otra parte, en lo relativo a la prestación de servicios dentro del territorio nacional, para que se configure el aspecto material del hecho generador de este impuesto, es imprescindible el carácter oneroso de la prestación.

Es importante definir qué se entiende por servicio. Si bien, se podría llegar a comprender que se presta un servicio cuando alguien obtiene un beneficio por lo que otro hace a su favor, la ley le da a este concepto un carácter más amplio al definirlo de manera residual. Para ésta constituye

un servicio todo lo que no implica enajenación, llegándose incluso a considerar dentro de esta categoría a los contratos con obligación de no hacer.

Otra de las actividades gravadas por este impuesto es la introducción definitiva de bienes al mercado interno.

En la normativa del IVA no existe una definición de lo que se entiende por importación. Por ello, hay que remitirse al Código Aduanero, que la define como la introducción definitiva de mercaderías procedentes del exterior al territorio aduanero nacional. De esta manera, quedan excluidas aquellas importaciones en régimen de admisión temporaria.

La razón para gravar las importaciones es poner en pie de igualdad la tributación de los bienes de producción nacional con los importados.

En lo que refiere al gravamen sobre la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles, no se profundizará en el tema por considerar que no está directamente relacionado con la presión tributaria que recae sobre el sector en estudio.

En otro orden, el impuesto 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...”

De lo anterior, surge que el aspecto temporal se configurará cada vez que se verifique algunas de las operaciones gravadas, por ello es necesario precisar el momento exacto en que dichos hechos ocurran.

Se pueden distinguir hechos generadores instantáneos y continuados. Las operaciones de circulación o entrega de bienes y de importación, pertenecen a la categoría de hechos generadores instantáneos, ya que se configuran cuando el acto o contrato equivalente tenga ejecución mediante la entrega del bien o su introducción al mercado interno.

Sin embargo, las prestaciones de servicios pertenecen a la categoría de hechos generadores continuados. Para los servicios “específicos o puntuales”, el hecho generador se configura en el momento de finalización de los mismos. En los servicios de “tracto sucesivo” (seguros, asesoría permanente de profesionales, intereses de financiación, etc.), el hecho generador se configura en forma mensual.

El inciso dos del artículo 3 del Título 10, incluye la presunción de que tanto la entrega de los bienes como la prestación del servicio se consideran realizadas en la fecha de la factura correspondiente. Sin embargo, esto no siempre determina el aspecto temporal del hecho generador, admitiéndose prueba en contrario.

En relación al concepto de territorialidad definido en el artículo 5 del Título 10, el mismo permanece básicamente incambiado respecto al régimen anterior.

En este sentido, se consideran gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, así como la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones.

Cuando un servicio implique el arrendamiento o cesión de uso de un bien, se considerará prestado en el lugar donde el bien esté ubicado o donde el derecho sea económicamente utilizado.

Cuando el servicio implique el desarrollo de una actividad debe considerarse prestado donde dicha actividad se lleve a cabo.

La circulación de bienes y la prestación de servicios en zonas francas, recintos aduaneros y recintos portuarios, no estará gravada ya que dichos lugares no forman parte del territorio aduanero nacional.

Por otra parte, los bienes y servicios que procedan del territorio no franco y sean introducidos a las zonas francas, tendrán para el IVA el mismo tratamiento que las exportaciones.

El segundo concepto incluido en el artículo 5 antes mencionado, es lo relativo a la exportación de bienes y servicios, el que presenta algunas modificaciones respecto al tratamiento anterior a la Reforma Tributaria.

En efecto, se establece que no estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el poder ejecutivo. Por lo tanto, si se presta un servicio que cumple con la definición doctrinaria de exportación pero no está incluido en la lista confeccionada por el Poder Ejecutivo en la nueva redacción del artículo 34 del Decreto 220/98, estará igualmente gravado.

En el IVA el aspecto material u objetivo del hecho generador, se encuentra condicionado por el aspecto subjetivo del mismo, ya que para que nazca la obligación tributaria es necesario que dichas operaciones sean realizadas por determinados sujetos que se encuentran designados en la normativa.

Si bien existe una lista amplia en la que se definen todos los sujetos pasivos del IVA, a continuación se mencionan sólo los que tienen relación con los actores intervinientes en la cadena cárnica:

- Quienes sean contribuyentes de IRAE por la obtención de rentas empresariales (artículo 3 del Título 4) con excepción de quienes hayan optado por tributar IMEBA.
- Prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia.

En el nuevo régimen, muchos contribuyentes del sector agropecuario que antes tributaban IMEBA, comenzaron a tributar perceptivamente IRAE y por ello pasaron a ser contribuyentes de IVA por todas sus enajenaciones.

➤ **AGENTES DE PERCEPCIÓN**

Según la normativa, se nombrarán agentes de percepción de este impuesto, cuando se trate de bienes cuya distribución en la etapa minorista, presente características que no permitan el adecuado control del impuesto, facultándose al Poder Ejecutivo a disponer cuando lo crea conveniente, que el IVA se liquide en alguna de las etapas precedentes sobre el precio de venta al público. Cuando el precio al público no esté fijado oficialmente, el Poder Ejecutivo establecerá

el porcentaje a agregar al precio de venta al minorista, teniendo en cuenta para ello las características de los distintos bienes y los antecedentes que obtenga de los interesados.

En la cadena cárnica los frigoríficos, mataderos e importadores han sido designados agentes de percepción por la comercialización de carne fresca, cualquiera sea su destino o adquirente y por servicios de faena.

Casos Prácticos

El monto a percibir por la etapa siguiente se calculará de la siguiente manera:

1) Venta de carne bovina (media res, cuarto delantero y cuarto trasero). En este caso se deberá aplicar el 10% (tasa de IVA mínima) a la diferencia entre el precio de venta al público (fijado por la DGI) y el precio de venta del frigorífico.

Ejemplo:

Un frigorífico vende a una carnicería 10.000 kg de media res bovina a \$ 50 el kilo.

El precio final de la media res para setiembre de 2009 (fijado por Resolución de DGI N° 1.450/09) se encuentra en \$ 71,87.

Percepción de IVA = $10\% \times [10.000\text{kg} \times (\$ 71,87 - \$ 50)] = \$ 21.870$

2) Venta de otros cortes de carne bovina, menudencias y carne ovina. En este caso se deberá aplicar el 10% al valor agregado en la etapa minorista (utilidad bruta de las carnicerías fijada por la DGI, la que actualmente está en 20%) sobre el precio en gancho de carnicería.

Ejemplo:

Si la venta del frigorífico es de 10.000 kg de menudencias a \$ 46 el kilo.

Percepción de IVA = $10\% \times (10.000\text{kg} \times \$ 46 \times 20\%) = \$ 9.200$

3) Prestación de servicios de faena. Cuando los frigoríficos o mataderos faenan animales de terceros, además de liquidar el IVA sobre el servicio de faena, perciben el IVA correspondiente a la venta de carnes y menudencias.

Para el cálculo del IVA percepción se deberá aplicar el 10% sobre la diferencia de multiplicar los kilos de media res, cuartos compensados, carne ovina y menudencias obtenidos de la faena por los precios que fija la DGI y el precio del servicio de faena sin IVA.

Ejemplo:

Una empresa entrega al frigorífico 20 reses bovinas para faenar. Del proceso resultan 4.000kgs de carne y 1.000kgs de menudencias, el frigorífico le cobra \$ 360 sin IVA por la faena de cada res. Los precios fictos para el mes de setiembre de 2009 fijados por la Resolución 1.450/09 a estos efectos se encuentran en:

- Carne bovina media res	\$ 71,87
- Menudencias	\$ 63,22

Percepción de IVA = $10\% \times [(4.000\text{kgs} \times \$ 71,87) + (1.000\text{kgs} \times \$ 63,22)] - (20 \text{ reses} \times \$ 360) = \$ 27.870$

Para la liquidación del IVA sobre el servicio de faena se deberá realizar el siguiente cálculo:

$22\% \times (20 \times \$ 360) = \$ 1.584$

Como comentario final sobre el tema, cabe señalar que las industrias que compren a los frigoríficos y mataderos, deducirán el importe del IVA percepción y del IVA compras pagado al momento de efectuar su liquidación de IVA. Asimismo, los contribuyentes que compren a las carnicerías podrán deducir el IVA incluido (a la tasa mínima) en dicha transacción aunque el mismo no se encuentre discriminado en la factura respectiva.

➤ **AGENTES DE RETENCIÓN**

Por otra parte, se designan agentes de retención 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 retribuciones pagadas o acreditadas a personas jurídicas del exterior que no actúen en el país por medio de sucursal, agencia o establecimiento.

Según el Decreto 62/003 y sus modificativos, los frigoríficos y mataderos, entre otros, son designados responsables por obligaciones tributarias de terceros cuando sean deudores de empresas transportistas de carga como consecuencia de la contratación de sus servicios.

Como consecuencia de esto, deberán retener y verter a la DGI, al mes siguiente a la prestación del servicio, el 60% del IVA incluido en la facturación de los servicios contratados a empresas transportistas, teniendo la obligación de emitir a estas últimas los resguardos correspondientes a la retención efectuada.

➤ **EXONERACIONES**

El nuevo régimen tributario establecido con la Reforma, introduce cambios relativos a las exoneraciones, comprendidas en los artículos 19 y 20 del Título 10.

Ninguna de las exoneraciones que se establecen en el artículo 20, están vinculadas con el sector en estudio, por lo que no se procederá con su análisis.

En relación con las exoneraciones fijadas en el artículo 19, a continuación se desarrollan las que están vinculadas con la cadena cárnica.

- **Maquinarias agrícolas y sus accesorios**

En lo que respecta a las maquinarias agrícolas y sus accesorios, la ley establece que la exoneración estará vigente cuando la otorgue el Poder Ejecutivo. Éste hizo uso de su facultad ya

en las primeras normas relativas al IVA, pero recién en la Ley de Presupuesto del año 1996, se estableció un régimen de devolución del impuesto incluido en las compras en plaza e importaciones de bienes y de servicios destinados a la fabricación de las maquinarias agrícolas y sus accesorios.

Esta exoneración favorece básicamente a los contribuyentes de IMEBA, pues de no existir, éstos deberían asumir el IVA compras como costo. En el caso de los contribuyentes de IRAE, el beneficio es financiero ya que para estos el IVA compras no es un costo dado que pueden recuperarlo. Se entiende que es un beneficio financiero, ya que transcurriría un tiempo entre que el productor desembolse el valor del IVA compras y que pueda recuperarlo mediante certificados de crédito.

- **Combustibles derivados del petróleo**

La normativa exonera de este impuesto a los combustibles derivados del petróleo con excepción del gasoil y del fueloil. A tales efectos, se entiende por combustibles a los bienes cuyo destino natural es la combustión.

En el régimen anterior, se condicionaba la gravabilidad del IVA al gasoil, en función de la alícuota de IMESI aplicable a las enajenaciones de dichos bienes. La Ley de Reforma Tributaria elimina la mencionada condición, quedando el gasoil gravado en todos los casos a la tasa mínima de IVA.

- **Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración**

En lo que respecta a este punto, la ley establece que será el Poder Ejecutivo quien determine la lista de bienes comprendidos dentro de esta exoneración y a qué fabricantes de estos bienes les será aplicable el régimen de devolución del IVA compras. En uso de su facultad el Poder Ejecutivo, en el artículo 39 del Decreto 220/98, enumera una lista taxativa de bienes que gozarán de la mencionada exoneración.

- **Suministro de agua**

En el régimen anterior, el suministro de agua estaba exonerado en todos casos, no existiendo limitación alguna.

A partir de la Reforma Tributaria, dicha situación cambió ya que sólo se encuentra exonerado de IVA, exclusivamente el consumo familiar dentro de los límites fijados por el Poder Ejecutivo.

Asimismo, la ley facultó al Poder Ejecutivo a exonerar el suministro de agua destinado al riego en explotaciones agropecuarias. En uso de su facultad éste, en el artículo 39 bis del decreto 220/98, estableció dicha exoneración a las explotaciones agropecuarias que cumplieran determinados requisitos allí enumerados.

La gravabilidad del suministro de agua, no tiene un impacto significativo en los agentes intervinientes en la cadena cárnica ya que el IVA compras puede ser recuperado. La excepción

son los productores ganaderos que hayan optado por tributar IMEBA ya que para estos el IVA compras es un costo.

No obstante, cabe señalar que en el sector agropecuario el abastecimiento de agua se obtiene generalmente de recursos naturales.

- **Arrendamiento de inmuebles**

En cuanto a este punto, se mantiene la misma exoneración vigente en el régimen anterior.

- **Seguros y reaseguros**

Están exonerados de IVA los seguros y reaseguros, que cubran riesgos de incendio y climáticos, que puedan afectar a la producción de ganado desarrollada en nuestro país. Esta exoneración rige para la cobertura de otros bienes, que no se mencionan por no tener relación con el objeto de estudio.

- **Operaciones bancarias**

Están exoneradas de IVA, las operaciones bancarias efectuadas por Bancos, Casas Financieras y Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley 15.322, con excepción del Banco de Seguros del Estado. Esta exoneración ya estaba vigente en el régimen anterior.

- **Arrendamiento de maquinaria agrícola y otros servicios relacionados**

Para que estos servicios estén exonerados, deben ser realizados por cooperativas de productores, asociaciones y agremiaciones de productores, a sus asociados.

- **Servicios de campo de cría, pastoreo, aparcería, medianería y actividades análogas**

La exoneración de IVA de estos servicios está sujeta a la determinación de la misma por parte del Poder Ejecutivo. Éste, en el artículo 58 del Decreto 220/98, otorgó dicha exoneración.

- **Importaciones de bienes**

En relación a las exoneraciones de las importaciones de bienes, se mantienen las mismas que en el régimen anterior. No obstante, es de destacar que las modificaciones que se señalaron para las enajenaciones de bienes, rigen también para las importaciones de los mismos.

- **Aeroaplicación de fertilizantes y productos químicos para siembra**

En el artículo 19 Título 10 del TO, se establece la exoneración de los servicios de aplicación de productos químicos para siembra y fertilización del agro por empresas registradas ante la autoridad correspondiente.

Para las empresas de aplicación aérea, esta disposición fue reglamentada por el artículo 59 del Decreto N° 220/998, estableciendo que la autoridad ante la cual deben registrarse, es la Dirección Nacional de Aviación Civil.

Esta exoneración, en principio, también regiría para las empresas terrestres que presten dichos servicios, pero dado que aún no se ha reglamentado ante quien deben registrarse, estos servicios se encuentran gravados por IVA.

Si bien las exoneraciones antes descriptas, representan un beneficio para los adquirentes de bienes nacionales e importados y receptores de servicios alcanzados por éstas, para los contribuyentes que tributen IRAE dicho beneficio no sería relevante. Para éstos contribuyentes, en caso que la exoneración no existiera y tuvieran que pagar IVA compras, éste no significaría un costo, ya que se puede recuperar en la liquidación de IVA.

Sin embargo, los contribuyentes de IMEBA, para los cuales el IVA compras es un costo, se ven beneficiados por estas exoneraciones.

¿Qué pasa si un contribuyente de IMEBA realiza una exportación?

En este caso prima la calidad de exportador del contribuyente, sobre la de productor que tributa IMEBA, por lo que podría recuperar el IVA compras, asociado a dichas ventas de exportación.

➤ MONTO IMPONIBLE

Se entiende por materia imponible del tributo, al monto sobre el cual se aplicará la alícuota correspondiente al impuesto.

Según la normativa, la materia imponible estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o a la prestación del servicio o por el valor del bien importado. Adicionalmente, en todos los casos debe incluirse el monto de otros gravámenes que afecten la operación.

Según el Cr. Carlos Borba, es condición indispensable el carácter oneroso de la operación ya que si hay contraprestación existirá monto imponible, pero si la transacción fuese a título gratuito no.

Asimismo, en caso que la contraprestación no pudiese ser cuantificada, no se podría calcular el impuesto ya que no habría posibilidad de determinar la materia imponible.

Por otra parte, el impuesto a facturar cuando se realice la entrega de bienes o la prestación de servicios, surgirá de la aplicación de las tasas respectivas sobre el importe total neto contratado o facturado. El monto del impuesto resultante debe discriminarse en la factura o documento que respalde la operación.

En el caso de un bien importado, la materia imponible será el valor normal de aduana más el arancel. Si la importación se realizara a nombre propio y por cuenta ajena, o por un no contribuyente, la referida suma será incrementada en un 50%, para la liquidación del tributo.

A los efectos de este cálculo, se debe definir qué se entiende por “valor normal en aduana más arancel”. Según la normativa referente a normas de valuación aduanera, el “valor normal en aduana” es el que se conoce como valor CIF (Costo, Seguro y Flete). Por arancel, se entiende la suma de los recargos aduaneros más el IMADUNI.

Es de destacar que, en caso que existan prestaciones accesorias, éstas tendrán el mismo tratamiento que la operación principal. Esto implica que, por ejemplo, para el caso particular del sector agropecuario, si la operación principal está gravada por “IVA en suspenso”, la prestación accesorias recibe el mismo tratamiento, por lo tanto no lleva “IVA explícito” en la factura, sino que también se mantiene en suspenso. Al respecto, los fletes no se pueden ser considerados prestaciones accesorias, por lo que tienen que estar discriminados para poder aplicarles el tratamiento correspondiente.

➤ **ALÍCUOTAS**

Las tasas del impuesto son las siguientes:

- Básica del 22%
- Mínima del 10%

Asimismo, se prevé la posibilidad de que el Poder Ejecutivo reduzca gradualmente la tasa básica del impuesto hasta alcanzar el 20%. En caso que se produzca la reducción, la alícuota no podrá volver a aumentarse si no media autorización legal.

Como se puede apreciar, las tasas del IVA sufrieron una reducción, en el caso de la tasa básica de un punto porcentual y en el de la mínima de cuatro puntos porcentuales.

Los frigoríficos tienen generalmente ingresos gravados a la tasa básica y mínima, exentos y de exportación. A modo de ejemplo estos ingresos pueden provenir de:

1. Las ventas de carnes y menudencias ya sean frescas, congeladas o enfriadas. Estas se encuentran gravadas por IVA a tasa mínima.
2. La venta de carne en conserva, la que se encuentra gravada por IVA a la básica.
3. La venta de subproductos. Estos pueden estar gravados a la tasa mínima, básica o encontrarse exentos dependiendo del tratamiento que la Administración establezca para cada uno.
4. Los servicios de faena, los que se encuentran gravados a tasa básica.
5. Los servicios de frío mediante la utilización de cámaras frigoríficas, que se encuentran exonerados.

➤ IVA AGROPECUARIO

Si bien existieron proyectos de reforma que planteaban modificaciones al régimen de liquidación del IVA del sector agropecuario, ninguno de ellos tuvo éxito manteniéndose el régimen vigente previo a la Reforma, quedando demostrado que la intención del legislador es beneficiar al sector en cuestión.

Dado que el régimen aplicable al sector presenta características particulares y únicas, es conveniente mencionar brevemente las más importantes.

Las enajenaciones de productos agropecuarios en estado natural, con excepción de flores, frutas y hortalizas, están gravadas con un régimen de “IVA en suspenso”. Esto implica que dichos productos estarán gravados en los hechos a tasa cero, en todas las etapas en que la circulación de los mismos se siga realizando en su estado natural.

Según la normativa, se entiende por “productos agropecuarios en estado natural” a los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores, o sea que no hayan sufrido manipulaciones que impliquen un proceso industrial, excepto que sean necesarias para su conservación. Cuando se altere su naturaleza, quien realice la primera operación siguiente deberá incluir el IVA sobre el monto facturado.

Por otra parte, el beneficio que otorga este régimen consiste en que los contribuyentes de IRAE que realicen actividades agropecuarias, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar IMEBA, podrán deducir el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que integren el costo de los bienes y servicios vendidos.

Por último, para las operaciones atípicas que realicen los productores como ser prestaciones de servicios, ventas de insumos o de bienes de activo fijo, excepto reproductores, se aplica el régimen general del IVA.

➤ ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

El esquema de liquidación del impuesto es básicamente el mismo tanto en el régimen general como en el sector agropecuario y no presenta modificaciones respecto al previsto en el sistema tributario anterior a la Reforma.

El esquema conceptual de liquidación que se maneja es el siguiente:

(+) Débito Fiscal:	Impuesto sobre ingresos o “IVA Ventas”
(-) Crédito Fiscal:	Impuesto sobre egresos o “IVA Compras”
(=) Saldo IVA:	Impuesto a pagar o Crédito a recuperar, según si Débito > Crédito o viceversa, respectivamente

El Débito Fiscal resultará de aplicar la tasa básica o mínima sobre:

- El total facturado incluido el IVA
- El valor de venta en plaza de los bienes o servicios afectados al uso propio por los dueños o socios de la empresa contribuyente

- Los reajustes en el mes en que se perciban

Del importe que surja del cálculo anterior se podrá deducir:

- El impuesto correspondiente a los casos en que la contraprestación no se haya efectuado total o parcialmente por las causas que se establecen en el inciso cuarto del artículo 3 del Título 10 del TO.

Por otra parte, el Crédito Fiscal estará compuesto por:

- El impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios debidamente documentados, asociadas a las ventas gravadas por este impuesto y a las exportaciones.
- El impuesto pagado al importar bienes

Luego de determinados los débitos y créditos fiscales, es posible obtener por diferencia el saldo del impuesto, el que podrá ser a favor del fisco o a favor del contribuyente. Cabe destacar, que en caso que se de la segunda situación, en general, dichos saldos acreedores no generan devolución de dinero para el contribuyente sino que son de aplicación en tales casos mecanismos compensatorios.

En cuanto al período de liquidación del IVA, la Administración Fiscal lo recaudará en forma mensual, no obstante lo cual en algunos casos esos pagos mensuales serán a cuenta de una liquidación anual, mientras que en otros casos las liquidaciones serán mensuales y definitivas.

En otro orden, las operaciones objeto de retención o percepción del impuesto, constituyen ingresos gravados para el contribuyente objeto de las mismas al momento de realizar su liquidación mensual.

En el caso de la carne fresca, se prevé la posibilidad de que los vendedores minoristas, que adquieran productos sobre los cuales corresponda realizar la percepción, puedan optar por incluir dichas compras en el régimen general del impuesto. En este caso, se computarán las ventas de carne como gravadas, se deduce el impuesto incluido en las respectivas compras y el impuesto percibido será imputado como pago en el mes siguiente al de la percepción. Esta opción debe ser autorizada previamente por la DGI.

Particularidades de la liquidación del IVA en el Sector Agropecuario

En este caso, el Débito Fiscal se integrará por el impuesto de las operaciones gravadas que el productor tenga, comprendidas en el régimen general, además de las que quedan sujetas al régimen de IVA en suspenso, rigiendo los descuentos previstos en el inciso cuarto del artículo 3 del Título 10 del TO.

Por otra parte, el Crédito Fiscal se compondrá del IVA compras de insumos, servicios y bienes de activo fijo que integren el costo de los bienes producidos y servicios prestados, sean estos gravados o con IVA en suspenso. Lo mismo rige para los mismos bienes en caso que sean importados.

Cabe señalar, que las operaciones gravadas y con IVA en suspenso, dan ambas derecho al contribuyente a descontar el IVA compras. En cambio, tal como sucede en el régimen general, por las operaciones no gravadas no se permite descontar el IVA compras asociado.

Dado que existe la posibilidad de que el saldo resultante de saldo fiscal resultante no fuere a pagar, sino que sea un crédito favor del contribuyente, se dispone que crédito pueda ser imputado de otros tributos recadados por la DGI o aportes provisionales en la forma establecida por el Poder Ejecutivo.

Finalizando con este tema, resta marcar una diferencia existente respecto al régimen general la cual refiere al período de liquidación del impuesto. En la normativa se establece que el período de liquidación también será anual pero sin realizar pagos mensuales. Dicho período se fija en concordancia con el ejercicio fiscal previsto para los contribuyentes de IRAE del sector agropecuario.

Si se constata que el contribuyente realiza actividades mixtas, o sea actividades agropecuarias y otras que no lo sean, y que tampoco califiquen como agroindustriales, deberán declarar por separado el IVA de cada actividad.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL - CESS

Se entiende por contribuciones especiales a la seguridad social, los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.

La regulación básica de estos aportes está dada por la Ley 16.713 y sus decretos reglamentarios, cuyo ámbito de aplicación abarca todas las actividades amparadas por el B.P.S (Banco de Previsión Social).

Para poder desarrollar el tema es necesario definir qué es materia gravada a los efectos de estos tributos. Al respecto, la normativa establece que "...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 aplicación."

Se presume que un ingreso es regular y permanente, cuando es percibido en no menos de tres oportunidades a intervalos de similar duración, cualquiera sea la causa de la prestación. Esta presunción será aplicable a los elementos marginales del salario y no respecto del salario mismo, que será materia gravada en la primera oportunidad que se devengue.

En relación al hecho generador de las CESS, vale aclarar que su aspecto objetivo esta dado por el beneficio económico particular proporcionado a empleadores y trabajadores por el servicio de previsión social.

En lo que respecta al aspecto subjetivo, el mismo define las características específicas que debe presentar el contribuyente para que se configure el hecho generador, estando constituido:

- 1) Por la circunstancia de desarrollar una actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, distinguiendo la ley entre trabajadores dependientes y no dependientes.
- 2) Por el hecho de contratar personal dependiente dando lugar a los aportes patronales jubilatorios.

En relación al aspecto temporal, no existe en la ley 16.713 ni en sus antecesoras, ninguna disposición que permita ubicar temporalmente la configuración del hecho generador. Estas normas solo se limitaban a explicitar la base de medición o cálculo que determina la cuantía de la prestación que es la remuneración de los trabajadores. No obstante, la doctrina considera que el aspecto temporal, se configura con el devengamiento de las remuneraciones.

Por último el aspecto espacial del hecho generador de las CESS esta delimitado por el ámbito de competencia del BPS, es decir el territorio nacional.

En virtud de lo expuesto, en el caso de los aportes patronales del sector agropecuario, que como se desarrollará posteriormente tienen un tratamiento especial, se encuentran gravadas solo las tierras del territorio nacional.

- **CUANTÍA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR CESS PARA EL SECTOR AGROPECUARIO**

Previo a exponer el tema relativo a la cuantía de la obligación tributaria, es necesario precisar algunos conceptos.

Dentro de los sujetos pasivos del sector se encuentran los empresarios rurales que desarrollen explotaciones agropecuarias y los contratistas rurales.

Por explotación agropecuaria, se entiende la realización de una actividad productiva relacionada con animales o plantas, con base en la tierra y que busca un resultado económico. Según lo dispone la normativa, quien debe tributar es el titular de la explotación agropecuaria, independientemente de su calidad o no de propietario de la tierra.

Si bien, de una primer lectura de la normativa referente al tema, podría interpretarse que solo se debe tributar sobre las tierras explotadas, es importante destacar que ello no es así, sino que por el contrario por las tierras inexploradas se deben realizar aportes aún más gravosos, por un 50% más que si la tierra fuera explotada.

Dentro de los sujetos pasivos se encuentran los contratistas rurales, entendiéndose por tales, a las personas físicas o jurídicas que en forma independiente se dediquen a tareas de conducción de ganado, esquila, alambramiento, monte, silvicultura, jardinería y trabajos agrícolas en general. A diferencia de las empresas rurales, la actividad de las empresas contratistas no esta vinculada a un asentamiento territorial.

o **Empresas rurales**

Según surge de la Ley 15.852 la contribución patronal mensual resultará de multiplicar el número de hectáreas explotadas índice coneat 100 por el monto de la Unidad Básica de Contribución (UBC).

Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria la UBC pasó a ser del 1,156% de la BPC (Base de Prestaciones y Contribuciones). Previo a la Reforma el porcentaje por el cual se debía multiplicar la BPC era de 0,66%.

Con la modificación introducida se busca homogeneizar el aporte patronal rural con los de los otros sectores de la economía, manteniéndose incambiada su forma de cálculo.

$$\text{Hás. Imponibles Coneat 100} = \frac{\text{Superficie del predio} \times \text{Coneat predio}}{100}$$

$$\text{Unidad Básica de Contribución (UBC)} = 0,01156\% \times \text{BPC}$$

$$\text{Contribución Patronal Mensual (CPM)} = \text{Hás. Imponibles Coneat 100} \times \text{UBC}$$

Luego de efectuar la conversión a hectáreas imponibles totales, las fracciones de hasta media hectárea índice coneat 100 se redondean al número de hectáreas inmediato anterior, mientras que las superiores se computarán por una hectárea adicional.

De lo anterior surge que, el aporte patronal del empresario rural se realiza en función de la tierra (explotada o no explotada) y no en función de una remuneración real o ficta, como sucede en el caso de la industria y comercio que se explica más adelante.

No obstante, el importe que surja del cálculo precedente, existe un mínimo de aportación patronal, el que no podrá ser menor al monto equivalente al aporte en concepto de montepío de un peón especializado plenamente ocupado, vigente en el período considerado.

Por otra parte, dentro de las empresas rurales existen unipersonales y pluripersonales. Como su nombre lo dice, las unipersonales son las que tienen un solo individuo, mientras que las pluripersonales son aquellas en que además de su titular realizan habitualmente y personalmente tareas agropecuarias en el establecimiento otros individuos, con la condición de que no exista relación de dependencia laboral en forma explícita.

Por las empresas rurales pluripersonales la normativa establece que el monto imponible debe acrecentarse de la siguiente manera:

- 10% por los primeros tres integrantes
- 10% por cada uno de los siguientes integrantes que superen la cantidad de tres.

Adicionalmente, dado que los directores de sociedades anónimas son considerados siempre “integrantes efectivos”, independientemente de que realicen efectivamente una actividad habitual y personal, los mismos deben ser tenidos en cuenta para el cálculo del acrecimiento.

○ **Empresas contratistas**

Las empresas contratistas que cuenten con personal dependiente deben realizar un aporte patronal por un monto equivalente a la suma que corresponda retener al personal dependiente por concepto de montepío, independientemente del número de patrones que posea.

No obstante, existe un mínimo de aportación patronal que corresponde al montepío de un peón especializado plenamente ocupado por cada uno de los patrones que la empresa contratista tenga.

En caso que la empresa contratista no tenga personal dependiente, la cuantía del aporte será el aporte mínimo de las empresas contratistas con personal dependiente.

○ **Predios rurales no explotados**

En caso que las tierras no sean explotadas, la ley obliga a realizar aportes incrementados en un 50% como forma de castigo.

A tales efectos los titulares de predios rurales en los que no exista explotación agropecuaria, serán responsables del pago de la contribución patronal rural, sin perjuicio de tener derecho de repetición contra quien disponiendo del inmueble no lo explote.

○ **Pago del Tributo**

Según lo estipulado por el Decreto 575/993, los aportes previsionales rurales se harán efectivos cuatrimestralmente, dentro del mes siguiente al vencimiento del mismo. Actualmente corresponde realizar los pagos en los meses de enero, mayo y setiembre.

○ **Impuesto afectado a MEVIR**

En lo relacionado con el impuesto afectado a MEVIR, no se analizará ya que no presenta modificaciones con el régimen anterior, expuesto en el Capítulo III.

Este impuesto se recauda en forma conjunta con los aportes previsionales que efectúen las empresas rurales, o sea se pagará cuatrimestralmente. En mayo se pagan dos trimestres (enero-marzo y abril-junio) y en setiembre y enero un trimestre respectivamente.

▪ **CUANTÍA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR CESS PARA LA INDUSTRIA FRIGORIFICA Y DEMÁS AGENTES INTERVINIENTES EN LA CADENA.**

A diferencia del sector agropecuario, la industria y los demás agentes intervinientes en la cadena, realizan sus aportes a la seguridad social de acuerdo al régimen general, el cual toma como monto imponible para el cálculo de los aportes patronales las remuneraciones nominales pagadas a su personal que se encuentren comprendidas en el ámbito de BPS.

En lo que respecta a la industria, con la entrada en vigencia de la Reforma se elimina la exoneración de aportes patronales que rigió hasta el 30 de junio de 2007 la que ya fue mencionada en el Capítulo III.

La eliminación de esta exoneración impactó en la carga tributaria que soporta el sector ya que mientras antes estaba exonerado de aportes jubilatorios, o sea la tasa era 0%, actualmente debe realizar aportes a la tasa de 7,5%

En cuanto a los demás agentes intervinientes en la cadena, el nuevo régimen de aportación les otorgó un beneficio equivalente a 5 puntos porcentuales, ya que pasaron de aportar un 12,5% a 7,5%.

Adicionalmente, al derogarse el Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) cuya tasa de aportación para los patrones era de 1%, se ve disminuida la carga por este concepto que debe soportar tanto la industria como los demás agentes intervinientes.

Por otra parte, tal como fue mencionado en el Capítulo III determinadas partidas establecidas en el artículo 167 de la Ley 16.713, estaban exoneradas de aportes jubilatorios personales y patronales. La Ley de Reforma Tributaria modificó dicha exoneración con respecto a los aportes jubilatorios patronales, estableciendo que a partir del 1° de enero de 2009, dichas partidas estarán gravadas a una tasa del 2,5%, luego del 1° de enero de 2010, pasarán a gravarse al 5% y posteriormente, desde el 1° de enero de 2011 serán gravadas a la tasa general del 7,5%, eliminándose por completo la exoneración patronal.

Otro cambio que afectó a la industria frigorífica, que tiene que ver con la eliminación de exoneraciones de aportes patronales establecidas por la Ley de Reforma Tributaria, es que en lugar de pagar 2,5% en concepto de seguro de salud patronal pasa a pagar a la tasa del 5% al igual que el resto de los agentes de la cadena.

Asimismo, cabe señalar que mediante la Ley 18.131 del 31 de mayo de 2007, se crea el Fondo Nacional de Salud (FONASA) que sustituyó al antiguo régimen de salud (ex -DISSE. El FONASA es administrado por el BPS y financia el régimen de prestación de asistencia médica de los beneficiarios del seguro de enfermedad, entre otros. Éste se financia por aportes patronales que realizan las empresas y por los aportes personales de los trabajadores. En lo que respecta a los aportes patronales, la alícuota de contribución se mantiene en un 5%.

En lo que respecta al aporte al Fondo de Reversión Laboral, se mantiene sin cambios, siendo la alícuota aplicable por tal concepto del 0,125%.

No se estudiarán los aportes personales a la seguridad social, por considerar que los mismos no representan un costo para la empresa, sino que son de cargo de cada trabajador, la empresa sólo actúa como agente de retención de estos para verterlos a los organismos de seguridad social.

▪ **TABLA COMPARATIVA DE APORTES PATRONALES**

Sector Aporte	RÉGIMEN ANTERIOR			RÉGIMEN ACTUAL		
	Agro	Industria	Demás Agentes	Agro	Industria	Demás Agentes
Aportes jubilatorios	Hás. Coneat 100 x 0,66% x BPC	-	12,5%	Hás. Coneat 100 x 1,156% x BPC	7,5%	7,5%
Seguro de Salud	-	2,5%	5%	-	5%	5%
FRL	-	0,125%	0,125%	-	0,125%	0,125%
IRP	-	1%	1%	-	-	-

OTROS TRIBUTOS RELACIONADOS CON LA CADENA CÁRNICA

▪ **CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA RURAL**

En lo que respecta a este tributo, hay que remitirse a lo explicado en el Capítulo III, por no presentar variaciones en la actualidad.

A modo de resumen, vale recordar que es un impuesto nacional que grava la posesión a cualquier título de inmuebles rurales el cual es recaudado y administrado por los gobiernos departamentales.

Como fue mencionado oportunamente, el monto imponible para la Contribución Inmobiliaria Rural estará dado por el valor real íntegro del inmueble fijado por Catastro, ajustado cuando corresponda.

Sobre este monto imponible se aplica la alícuota del tributo, la que actualmente se encuentra fijada en 1,25%.

▪ **IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN DE SEMOVIENTES**

Este tributo fue analizado en el Capítulo III y dado que no presenta modificaciones, vale lo desarrollado oportunamente.

En síntesis, éste es un impuesto que grava la enajenación de semovientes a una tasa del 1% sobre el precio de venta.

En caso que los semovientes sean vendidos en un remate, los rematadores serán agentes de retención según lo que establece la normativa.

- **INAC**

Este tributo fue creado por el Decreto-Ley 15.605 de 1984. Grava la expedición de carnes y menudencias de reses, faenadas por las plantas de faena autorizadas y tiene como destino financiar al Instituto Nacional de Carnes que fue creado por el mencionado Decreto-Ley.

Cuando la carne se comercializa en el mercado interno, la alícuota que corresponde aplicar es del 0,7% sobre los precios fictos fijados por INAC. El mismo debe abonarse por la planta de faena o frigorífico a INAC al mes siguiente al de la expedición de la carne.

En caso que el destino de la carne sea la exportación, la alícuota a aplicar es del 0,6% sobre el precio FOB neto de las exportaciones y será el BROU quien descuenta este gravamen al exportador.

En los casos en que el frigorífico preste el servicio de faena a façon y esa carne se destine a la exportación, la empresa que contrató el servicio debe presentar al frigorífico un resguardo de INAC donde conste que dicha carne será exportada a efectos de que el frigorífico no efectúe la correspondiente retención.

- **FIS - FONDO DE INSPECCIÓN SANITARIA**

Este impuesto se establece en el Título 18 del Texto Ordenado de 1996, ya que se ha designado como organismo público de recaudación y fiscalización del tributo a la DGI. Adicionalmente, el mismo se encuentra reglamentados en los Decretos 289/89 y 381/90 y su finalidad es el financiamiento del Fondo de Inspección Sanitario, de ahí su nombre.

El FIS tiene tres hechos generados dependiendo del tipo de carne y del destino que se le de a la misma.

En primer lugar, este impuesto grava las exportaciones de carne de las especies bovina, ovina, suina, equina, de aves y de animales de caza menor, en todas sus formas excepto conservadas. Serán contribuyentes en este caso los frigoríficos autorizados.

El monto imponible de este impuesto estará dado por el equivalente en moneda nacional del valor FOB de la mercadería exportada más el impuesto recaudado por INAC (0,6% sobre el mismo valor) según las normas del BROU en la materia. Al importe así obtenido, se le aplicará la tasa del 1%.

El encargado de efectuar la liquidación del FIS en este caso es el BROU, quien la realizará en oportunidad de cada exportación descontando del monto de la misma el importe correspondiente al impuesto.

En segundo lugar, el FIS grava la expedición por el frigorífico o matadero de carne bovina y ovina con destino al consumo de la población. Serán contribuyentes quienes realicen la expedición de carne de estas dos especies.

El monto imponible estará constituido por los kilos de carne gravada multiplicados por los respectivos precios de venta de la misma puesta en gancho de carnicería más el impuesto recaudado por INAC (0,7% sobre el precio ficto fijado por INAC).

En los casos de faena a façon, autoabasto o cuando la planta de faena no abasteciera directamente a la carnicería, el monto imponible resultará de multiplicar los kilos de carne gravada por los precios fictos que fije la DGI, con el asesoramiento de INAC, a través de resoluciones.

Al monto imponible calculado, en cualquiera de las dos situaciones, se le aplicará la alícuota del 1%.

En este caso la liquidación del impuesto se hará mediante declaración jurada mensual en la que debe indicarse los kilos de carne y los respectivos montos imponibles.

En lo que respecta al pago, deberá hacerse dentro del mes siguiente en las condiciones y plazos fijados por DGI

Por último, estará gravada la expedición por el frigorífico o matadero de la carne bovina y suina con destino a la industria. Serán contribuyentes quienes realicen la expedición de carne proveniente de estas especies.

El monto imponible estará dado por los kilos de carne gravada, multiplicado por los correspondientes precios de venta puesta en el establecimiento industrializador.

En los casos de faena a façon, faena propia de establecimiento industrializador o cuando la planta de faena no abastezca directamente a los establecimientos industrializadores, el monto imponible surgirá de aplicar al los kilos de carne gravada el precio ficto a nivel de establecimiento industrializador que establezca la DGI con el asesoramiento de INAC.

Cuando el volumen gravado de la carne para industria, no surja de la faena, el monto imponible se determinará aplicando los índices de conversión aceptados por INAC.

La tasa aplicable al monto imponible calculado en cualquiera de los casos, será del 1%.

En este caso el impuesto también será liquidado mediante declaración jurada mensual indicando kilos de carne y los respectivos montos imponibles y deberá ser abonado a DGI dentro del mes siguiente de producido el hecho gravado.

En todos los casos, el FIS se cobra por única vez. Por lo tanto, si el frigorífico compra la carne a establecimientos de faena habilitados, dado que el vendedor ya vertió el impuesto a la DGI, cuando el comprador la vuelva a vender, no debe cobrar nuevamente este impuesto.

A modo de resumen, el precio que debe considerarse para calcular el monto imponible dependerá del destino de la carne:

- Si se vende a una carnicería: precio de venta.
- Si se vende a un distribuidor: precio ficto establecido por resolución de DGI (carne bovina con destino a abasto).
- Si se industrializa, por ejemplo se realizan hamburguesas o tasajo, se debe determinar la porción de carne que tiene cada producto elaborado para luego aplicarle el precio ficto establecido por DGI.

Las ventas de carne bovina que realiza un frigorífico a una empresa exportadora, ¿Están gravadas por FIS?

Tal como surge de la Consulta de DGI N° 4.419 de 2004, esta situación no estaría contemplada en ninguno de los hechos generadores del impuesto, excepto que la empresa exportadora sometiera la carne adquirida a un proceso industrial. De no darse esta situación, tales ventas no se encuentran gravadas por FIS.

▪ TASA DE CONTROL

De acuerdo a las gestiones promovidas por el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP) y por INAC, por medio del Decreto 364/003, se implanta un sistema electrónico para el control de faena, desosado y comercialización de carne en todo el país (conocido como “cajas negras”). Para esto, se fija una Tasa de Control de US\$ 1,00 que gravará la faena de cada res bovina.

Los contribuyentes de esta tasa son las personas físicas o jurídicas remitentes a los establecimientos de faena sujetos a las actividades específicas de control llevadas a cabo por el MGAP a través de la Dirección General de Servicios Ganaderos.

Lo recaudado, será depositado por las empresas titulares de los establecimientos de faena de bovinos en una cuenta especial en dólares estadounidenses a nombre del INAC / TCF (Tasa de Control de Faena) abierta en el BROU. El depósito se realizará dentro del mes siguiente a la generación del hecho gravado y las plantas deberán presentar una declaración mensual de las faenas diarias de reses bovinas.

Por otra parte, el Decreto 432/003, incrementó el monto de la Tasa de Control en US\$ 1,50 con el fin de financiar la compra de vacunas antiaftosa, siendo luego incrementada en febrero de 2006 por el decreto 34/06, en US\$ 1 y nuevamente aumentada en enero de 2009 por el Decreto 11/009, en US\$ 1,30. Por lo tanto la tasa actual para financiar este cometido es de US\$ 3,80.

Los contribuyentes son los mismos que se establecieron para la TCF y al igual que en ésta, los establecimientos de faena serán los encargados de depositar lo recaudado en la cuenta especial abierta en el BROU a nombre de MGAP / FVA (Financiamiento de la Vacuna Antiaftosa).

Por el ganado bovino que se exporten en pie, también se debe abonar la tasa para el FVA. En este caso el depósito deberá ser realizado por el exportador quien deberá acreditar que efectuó dicho pago ante la Dirección Nacional de Aduanas, para que ésta autorice el embarque.

Por último, cabe aclarar que la tasa total asciende a US\$ 4,80 de los cuales US\$ 1,00 corresponden a la TCF y US\$ 3,80 al FVA.

▪ **SCB-SEGURO PARA EL CONTROL DE LA BRUCELOSIS**

Mediante la Ley 17.730 de diciembre de 2003, se crea el Seguro para el Control de la Brucelosis (SCB) que tiene como destino compensar al productor ganadero que debe faenar obligatoriamente el ganado afectado por dicha enfermedad. Cabe mencionar que la citada Ley esta en concordancia con lo dispuesto por la Ley 12.937, que declara obligatoria la lucha contra la brucelosis en todo el territorio nacional.

Dicho seguro se financiará con los aportes fijados a los productores de ganado bovino de carne y leche. A continuación solo se expondrá lo referente al ganado bovino de carne, por ser el objetivo de este trabajo.

El monto de dichos aportes se ha modificado con el correr del tiempo y hoy en día el aporte máximo que gravará la faena de cada res bovina (vaca o vaquillona mayor de dos dientes), llevada a cabo por todos los establecimientos de faena de bovinos, se encuentra establecido en US\$ 0,81 (dólares norteamericanos).

Cabe mencionar que, serán contribuyentes las personas físicas o jurídicas remitentes a los establecimientos de faena de bovinos y el aporte será percibido y depositado por las empresas titulares de estos establecimientos en el BROU. Los aportes retenidos serán depositados dentro de los 15 días del mes siguiente de efectuada la retención.

Ejemplo de liquidación de venta de ganado

Un productor ganadero vende a un frigorífico 50 vacas y 20 novillos. El precio por kg. de cada novillo es de US\$ 3,00 y de las vacas es de US\$ 2,50. En promedio cada novillo pesa 250 kg. y las vacas 200 kg.

Con los datos expuestos la liquidación a efectuar por el frigorífico al productor es la siguiente:

Cantidad	Concepto	Kg. Promedio	Precio/ Kg.	Importe US\$
20	Novillos	250	US\$ 3,00	15.000,00
50	Vacas	200	US\$ 2,50	25.000,00
Sub-total US\$				40.000,00
IMEBA				800,00
MEVIR				80,00
INIA				160,00
SCB (Brucelosis)				40,50
TCF				70,00
FVA				266,00
Total de retenciones				1.416,50
TOTAL NETO US\$				38.583,50

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS A LAS EXPORTACIONES

El sistema de devolución de impuestos indirectos al sector exportador, existe en muchos países y tiene como objetivo rembolsar a los exportadores los impuestos indirectos nacionales que debieron pagar para obtener el producto final, permitiendo que los bienes lleguen al país de destino sin incorporar en su precio los gravámenes indirectos que integran sus costos.

Este mecanismo se basa en el principio de comercio internacional de “no exportar impuestos”, aceptado expresamente por la Organización Mundial de Comercio (OMC) y lo que procura es evitar que la competitividad de las empresas se vea distorsionada por diferencias impositivas entre países.

Se considera que la devolución de impuestos no es un subsidio a las exportaciones, los que no son admitidos por la OMC, ya que por estos se entiende únicamente a “la exención o remisión de impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, por una cuantía que exceda los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado interno”.

Por otra parte, vale mencionar qué considera la OMC como impuestos indirectos. Al respecto, se consagra un criterio muy amplio considerando como indirectos a los “impuestos sobre las ventas, el consumo, el volumen del negocio, el valor añadido, las franquicias, el timbre, las transmisiones y las existencias de equipos, los ajustes fiscales en la frontera y los demás impuestos distintos de los impuestos directos y las cargas a la importación”.

En nuestro país, la Ley 16.492, estableció un régimen de devolución de tributos que integran el costo de bienes exportados, dentro de estos bienes se encuentra la carne bovina.

En los últimos tiempos, éste ha sido un tema muy polémico, debido a la reducción que han sufrido las tasas de devolución aplicables. En lo que refiere a las exportaciones del sector cárnico, hasta el 30 de setiembre de 2007, rigieron las siguientes tasas de devolución de impuestos indirectos: 5,5% para la carne sin hueso y 2,25% para la carne con hueso. A partir del 1° de octubre de 2007, con la entrada en vigencia del Decreto 230/007 del 29 de junio de 2007, las mencionadas tasas pasaron a ser del 2,5%.

El monto imponible para la aplicación de dichas tasas es el valor FOB de los productos exportados.

La fundamentación dada por el Poder Ejecutivo para efectuar la reducción de las tasas mencionadas es que, las tasas anteriores de devolución fueron estimadas con las estructuras de costos, precios e impuestos de abril del año 1994. Desde ese momento han ocurrido cambios significativos en la productividad, precios relativos e impuestos, estos últimos modificados en forma sustancial por la Reforma Tributaria, lo que justificó la realización de una nueva estimación de las alícuotas de devolución de tributos indirectos.

Los impuestos y tasas que se contemplaron para obtener la alícuota de los tributos a devolver son los siguientes:

- Impuestos a los remates y semovientes
- Adicional del IMEBA con destino MEVIR
- Fondo de Inspección Sanitaria (por la cuota parte que va a rentas generales y no se vuelca al sector)
- Impuestos a las Transmisiones Patrimoniales
- Tasa del BROU
- IVA de compras de bienes y servicios no deducible
- Aranceles a la importación
- Impuesto para el LATU

No obstante lo expuesto, la doctrina no comparte la fundamentación dada por la Administración ni los tributos contemplados para el cálculo de las nuevas tasas de devolución. Al respecto en el artículo publicado por el Sr. Gonzalo Ramírez en el Diario El País, el 2 de julio de 2007, éste establece que el Ministerio de Economía y Finanzas no consideró algunos tributos que califican como indirectos por gravar la circulación de bienes, entre ellos:

- el IMEBA, que recae sobre las enajenaciones de ganado
- el adicional del IMEBA destinado al INIA
- la tasa de financiamiento de la vacuna antiaftósica
- el gravamen destinado a INAC que recae sobre las exportaciones y ventas de carne
- los impuestos sobre las exportaciones y ventas de carnes destinados al Fondo de Inspección Sanitaria

Continuando con los argumentos que expone Ramírez en contra de la reducción de las tasas de devolución de impuestos, en el mismo artículo expone que ello traerá para la industria frigorífica, al menos cuatro consecuencias negativas:

1. Afectará la competitividad de nuestras carnes en los mercados extranjeros, frenando el ciclo de crecimiento del sector productivo exportador más importante en nuestro país.
2. Importará una disminución de los valores de las haciendas ya que la industria frigorífica necesariamente va a trasladar el costo de los impuestos indirectos “hacia atrás” en la cadena productiva, dado que no existe la más remota posibilidad de que el costo se traslade a los precios internacionales de la carne.
3. Afectará el espectacular nivel de inversión en tecnología y contratación de personal que evidenció la industria frigorífica en los últimos años.
4. Alentará la modalidad de exportación de ganado en pie, que de generalizarse significaría un retroceso enorme para nuestro país.

En otro orden, el beneficio de devolución de impuestos se hace efectivo mediante la entrega por parte del Estado de certificados de crédito que pueden utilizarse para el pago de tributos administrados por DGI o por BPS tanto del propio contribuyente como de terceros (mediante la solicitud por parte del contribuyente de certificados endosables).

CAPÍTULO V

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN VIGENTE EN LOS PAISES DE LA REGIÓN

CAPÍTULO V

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN VIGENTE EN LOS PAISES DE LA REGIÓN

En este capítulo, se realizará una síntesis de la estructura tributaria vigente en los países de la región, Argentina, Brasil y Chile, teniendo en cuenta principalmente los tributos que inciden sobre el sector en estudio.

Dada la complejidad que representa desarrollar a fondo el régimen tributario de cada país, que excedería los objetivos de este trabajo, no se llevará a cabo un análisis exhaustivo de los mismos. Lo que se pretende, es brindar la información necesaria en materia tributaria que debería considerar una persona interesada en invertir en el sector o que simplemente tenga interés en conocer cuál es la situación de nuestro país respecto a la región.

ARGENTINA

En Argentina, según establece su Constitución, existen tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. La atribución de competencias entre ellos en materia tributaria, surge de una regla de distribución genérica contenida en la Constitución Nacional, por la cual las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación.

Es competencia de la Nación establecer impuestos indirectos, internos y externos o aduaneros e imponer contribuciones directas a título de excepción por tiempo determinado que originalmente son de competencia provincial.

El sistema tributario argentino, está estructurado principalmente sobre los impuestos a la renta, el patrimonio y los consumos.

A continuación se desarrollarán los principales tributos vigentes:

➤ IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Este impuesto grava las rentas obtenidas por personas físicas o jurídicas, con características diferentes según se trate de una u otra clase. Asimismo, las sociedades están sujetas a distintos tratamientos, dependiendo si son sociedades de capital o personales.

Las personas físicas o jurídicas residentes en Argentina tributan sobre su renta mundial, pudiendo computar como pago a cuenta de este impuesto, las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos en el exterior, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originada en Argentina, por la incorporación de la ganancia obtenida en el extranjero.

Tanto para las personas físicas como para las jurídicas, el monto imponible del impuesto se determina en función de la ganancia bruta real, de la que se deducen los gastos necesarios para mantener y conservar la renta, pudiendo las personas físicas deducir también los aportes

obligatorios a los sistemas de jubilaciones y a obras sociales. Cabe destacar que no se consideran parte de la renta bruta, es decir que no se encuentran gravados, los dividendos ganados que hayan sido distribuidos por sociedades residentes en Argentina que se encuentren sujetas al impuesto.

Tal como se mencionó anteriormente, las sociedades de capital reciben en este impuesto un tratamiento diferente a las sociedades personales. En las sociedades de capital, éste es un impuesto real, sin deducciones personales y tiene una alícuota proporcional. En cambio, en las sociedades personales, si bien la utilidad se calcula de forma similar que en las sociedades de capital, aquella luego se distribuye entre los socios, los que la computarán en su liquidación personal, permitiéndoles de esta forma, incorporar deducciones personales y tener alícuota progresiva.

Para las personas jurídicas, el monto del impuesto se determina aplicando al monto imponible la tasa del 35%. Sin embargo para las personas físicas existen tasas progresivas según una escala de siete tramos, siendo las alícuotas mínima y máxima de 9% y 35% respectivamente.

Por otra parte, es importante señalar, que una empresa no residente, sin una sucursal u otro establecimiento permanente en Argentina, es sujeto pasivo solo por los ingresos y ganancias de capital de fuente argentina. El impuesto en este caso, se recauda a través de retenciones efectuadas por el agente argentino que paga la prestación. La tasa aplicable para realizar la retención varía dependiendo del tipo de ingreso y surge de aplicar la alícuota del 35% sobre la ganancia presunta establecida en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

A los efectos de determinar cuando una persona, tanto física como jurídica, debe tributar por todas sus rentas mundiales o solo por sus rentas de fuente argentina, es importante definir cuáles son los criterios de residencia fiscal que establece la legislación argentina:

Una persona física, se considera residente en Argentina, cuando vivan más de seis meses en el país en el transcurso del año fiscal.

Por su parte, en cuanto a las personas jurídicas, se consideran residentes a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, asociaciones, fundaciones, fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en Argentina.

El impuesto es anual y se liquida por año comercial, mediante el sistema de autodeterminación, debiéndose liquidarse y presentarse la declaración jurada correspondiente al quinto mes siguiente al del cierre del ejercicio.

A cuenta del impuesto anual, las personas jurídicas deben abonar diez anticipos mensuales, que se determinan en función del impuesto del ejercicio anterior, el primero del 25% y los nueve restantes de 8,33%, menos las retenciones y percepciones que se hayan realizado. Por su parte las personas físicas deben realizar cinco anticipos bimestrales, que se determinan como el 20% del impuesto del año anterior menos retenciones y percepciones.

En otro orden de cosas, es de señalar que se permite la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. Cuando en un año se produce una pérdida, ésta puede deducirse de las

ganancias gravadas que se obtengan en los próximos cinco años. Transcurrido ese lapso, dejan de ser deducibles.

En lo que refiere al sector agropecuario, el Impuesto a las Ganancias no difiere sustancialmente de la aplicación para otros sectores. La principal diferencia que, en este impuesto, rige para este sector radica en la valuación de las existencias.

Para valuar el ganado, se establecen criterios de valuación de cada tipo de establecimiento ganadero. A continuación detallamos los criterios que refieren específicamente al ganado bovino:

- *Establecimientos de cría: Costo estimativo por revaluación anual.*
 - Para la hacienda bovina en general, dicho costo se determina como el 60% del precio promedio ponderado de las ventas de propia producción representativas de los últimos tres meses de la categoría más vendida. La condición de representatividad está dada por las ventas de los últimos tres meses, de la categoría que supere el 10% del total de las ventas. En el caso que no hayan ventas de propia producción o no sean representativas, se toma como valor base el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad en los últimos tres meses, es decir el 60% del precio promedio ponderado.
 - Para valuar los “vientres”, que es el ganado destinado a cumplir con dicha finalidad, se debe tomar el valor que tenían al inicio de ejercicio para cada categoría de cierre.
 - La “hacienda reproductora” se considera parte del activo fijo de la empresa. Cuando haya sido adquirida se valuará al costo de compra menos amortizaciones, mientras que si es de propia producción, deberá valuarse al valor probable de realización.

- *Establecimientos de invernada: Precio de plaza menos gastos de venta.*

El precio de plaza a considerar, es aquel que se obtiene en el mercado en el que habitualmente opera el contribuyente.

➤ **IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA**

Este impuesto grava todos los activos mantenidos al cierre de ejercicio de empresas Argentinas, ya sea que estos se encuentren en Argentina o en el exterior. Los establecimientos permanentes de personas o entidades extranjeros, también son sujetos pasivos de este impuesto, pero solo por los bienes situados en Argentina.

En algunos casos, este tributo actúa como complementario del impuesto a las ganancias y en otros, como un verdadero tributo patrimonial.

Tal como se mencionó, este tributo grava los activos sin considerar los pasivos por lo que puede generar situaciones injustas.

En este tributo se definen exenciones y bienes no computables.

Dentro de las principales exenciones, cabe destacar que se encuentran exentos los bienes de activo gravado en el país que en su conjunto no superen los \$A 200.000. Esta cifra se incrementará cuando existan activos gravados en el exterior, en el porcentaje que estos últimos

representen del activo total. Superada dicha suma, se encontrará gravada la totalidad del activo. No se encuentran incluidos en dicha exención los bienes de cambio y los bienes inexplotados.

Por otra parte, no resultan computables a los efectos de la liquidación de este impuesto, el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente. Igual tratamiento tienen las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras que no revistan el carácter de bienes de cambio, excepto que se trate de inmuebles no afectados a la actividad.

Asimismo, tampoco resultan computables las acciones y participaciones en otras sociedades argentinas sujetas al impuesto y las utilidades acreditadas o percibidas correspondientes a ejercicios comerciales de la sociedad emisora o en la que se tuviere la participación, cerrados durante el transcurso del ejercicio por el cual se liquida el tributo.

Este tributo se determina en forma anual y en simultáneo con el Impuesto a las Ganancias, siendo el período fiscal aplicable el ejercicio comercial de la empresa. En caso que no se lleven registros contables, el año fiscal coincidirá con el año calendario.

La alícuota de este impuesto es proporcional y está fijada en un 1%.

A cuenta de la obligación, deben efectuarse once anticipos mensuales de un 9% cada uno, a excepción de las empresas unipersonales y las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, quienes deben abonar cinco anticipos bimestrales del 20% cada uno.

Cabe destacar que el Impuesto a las Ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, una vez deducido de éste el que sea atribuible a los inmuebles no afectados a la actividad.

En forma simple, determinado el Impuesto a las Ganancias, si este fuera inferior al determinado para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se deducirá de este el primero y se ingresarán ambos impuestos.

La parte abonada de este último impuesto, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, con ciertos topes, en los próximos diez ejercicios.

➤ **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El IVA es un impuesto al consumo, que recae sobre el último eslabón de la cadena, que es el consumidor final o, de existir una exención posterior, el último sujeto gravado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplica sobre:

- Las ventas de cosas muebles dentro del territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto.
- Las prestaciones de servicio de independientes dentro del territorio del país.
- La importación de bienes muebles.

- La prestación de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina, cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Según la normativa vigente, se considera venta: “toda transferencia a título onerosos, entre personas físicas o jurídicas, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión, a cualquier título, del dominio de cosas muebles, incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de sus transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

Asimismo, serán sujetos pasivos del IVA, entre otros, aquellas personas que habitualmente realicen ventas de cosas muebles, locaciones o prestaciones gravadas, efectúen importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Por otra parte, el hecho imponible se perfecciona, para las ventas, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva o acto equivalente. En el caso de comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura o ganadería, donde el precio se fije con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la determinación de dicho precio.

Cuando los productos primarios se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega. El mismo criterio se aplicará cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

Por otra parte, es de mencionar que las exportaciones de mercaderías y servicios se encuentran exentas de IVA, permitiéndose el recupero del impuesto abonado en concepto de materias primas y demás compras relacionadas con los bienes a exportar.

En los casos que, la deducción del crédito fiscal no fuese posible o el mismo se hubiese producido en forma parcial, el monto excedente del crédito no utilizado, se admitirá como crédito respecto de otros impuestos nacionales, o de lo contrario, se le devolverá al contribuyente.

La base imponible está conformada por el precio neto de la operación, incluido el de servicios prestados conjuntamente con la operación o con motivo de ella y las contraprestaciones de financiación. No integran la base, el IVA generado por la propia operación y los tributos internos incluidos en la venta.

La tasa general del impuesto es del 21%, existiendo una tasa reducida del 10,5% (que se aplica a los animales bovinos en pie, carne o despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados de animales bovinos, entre otros bienes) y una incrementada del 27% para ciertos servicios públicos.

El débito fiscal se genera al aplicar al precio neto de venta, la alícuota vigente del impuesto. En cambio, el crédito fiscal se genera en la compra de insumos, contratación de servicios, etc. La diferencia entre el IVA que se incluye en las ventas y el IVA de las compras de insumos o servicios, constituye en cada período fiscal el monto a abonar al fisco.

El impuesto se liquida mediante declaración jurada mensual, salvo algunas excepciones. Entre los que gozan del régimen especial, se encuentran los productores agropecuarios, que desarrollen esta actividad de forma exclusiva, los cuales si bien liquidan el impuesto de forma mensual, podrán pagarlo anualmente por ejercicio comercial.

Adicionalmente, existen regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.

➤ **DERECHOS DE EXPORTACIÓN**

El derecho de exportación, más conocido como retención, es un impuesto al comercio, que grava la venta, de determinados productos, al exterior. El principal objetivo que persigue este impuesto es extrafiscal, ya que es utilizado para mantener deprimidos los precios internos y de ese modo reducir la inflación.

La base imponible general de este impuesto es el valor FOB, descontado el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente, contenidas en el producto exportado y los propios derechos y demás tributos que gravan la exportación.

Por su parte, para los productos agrícolas, incluidos en la Ley 21.453, se aplica el precio oficial establecido por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

La normativa fija alícuotas diferenciales según el producto. En el caso de la carne bovina con hueso o procesada o conservada y de los animales vivos de la especie bovina para consumo, la tasa aplicable es de 15%.

Las retenciones a la exportación, reducen el precio que percibe el productor, impactando en la economía al disminuir el ingreso del sector.

Según la doctrina argentina, las retenciones permiten mantener deprimidos los precios internos, hecho que favorece a los grupos urbanos de ingresos inferiores. Asimismo, resultan útiles porque en lugar de sacrificar ingresos fiscales, como sería necesario frente a un esquema de subsidios, pueden contribuir a reducir el déficit fiscal en forma significativa. Sin embargo, esto termina incidiendo en la balanza de pagos y en el desaliento a la producción agropecuaria.

➤ **CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL**

El sistema de Seguridad Social en Argentina está integrado por los siguientes componentes: Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA); Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados; Régimen Nacional de Asignaciones Familiares; Fondo Nacional de Empleo; Superintendencia de Servicios de Salud; Régimen de Obras Sociales.

Los empleados y los empleadores están obligados a realizar aportes y contribuciones respectivamente, correspondientes a jubilaciones, obras sociales, entre otros. Cabe mencionar que contribuciones son los importes que debe abonar el empleador, mientras que los aportes son las sumas retenidas al empleado o pagadas directamente por éste.

Se centrará el estudio en las contribuciones, ya que éstas son las que representan un costo para las empresas.

Según el informe “Tributos Vigentes en la República Argentina a Nivel Nacional” (actualizado al 30 de junio de 2009), emitido por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, a los fines del cálculo de las contribuciones, la base imponible mínima previsional está fijada en \$A 268,06.

A continuación se detallan las tasas de contribuciones a la seguridad social en el régimen general:

Contribuciones	Empleador
Jubilación	16%
Obra Social Jubilados	2%
Obra Social	6%
Asignaciones Familiares	9%
Totales	33%

Como se mencionó oportunamente en el régimen de tributación argentino además de los tributos nacionales, existen tributos provinciales y municipales. Dado que estudiar en forma detallada estos tributos excedería el alcance del presente trabajo, a continuación solo se mencionaran los impuestos provinciales vigentes en la Provincia de Buenos Aires (por ser ésta la que tiene mayor peso relativo en cuanto al tamaño de su economía) y algunos impuestos municipales.

➤ **IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

Se aplica sobre la venta de productos agropecuarios con una tasa del 1%, gravándose el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades desarrolladas en la jurisdicción de la provincia correspondiente, cualquiera sea el sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

La base imponible de este impuesto, es el ingreso bruto. Se considera ingreso bruto, el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, remuneración total obtenida por los servicios, retribución por la actividad ejercida e intereses obtenidos por préstamo de dinero.

Para quienes no tengan obligación de llevar libros, la base imponible es el ingreso percibido en el ejercicio fiscal correspondiente.

Es de destacar que tratarse de un gravamen provincial y por compromisos asumidos en el llamado "Pacto Fiscal", todas las provincias en momentos distintos, han eximido a las explotaciones agropecuarias de tal impuesto. Actualmente, las empresas que tramitan dicha exención, se encuentran liberadas del pago del mismo. Sin embargo, dicho régimen no se encuentra vigente en la provincia de Buenos Aires.

➤ **IMPUESTO A LOS SELLOS**

El impuesto a los sellos grava, con tasas que oscilan entre el 5 y 25 %, todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, realizados en documentos públicos o privados.

➤ **IMPUESTO INMOBILIARIO**

Serán contribuyentes de este impuesto todos los dueños de propiedades situados en la Provincia, quienes deberán pagarlo anualmente, en función de las alícuotas y mínimos establecidos por ley.

Se definen diferentes escalas de valuación de inmuebles y de alícuotas, en función que las propiedades sean urbanas o rurales y de que se considere o no la incorporación de mejoras.

Existen exenciones de este impuesto, dependiendo quien sea su propietario o según el destino que se le otorgue al inmueble.

➤ **TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS**

Son tasas municipales que deben ser abonadas mediante sellos, estampillas, timbrados o depósitos en el Banco de la Provincia de Buenos Aires por los servicios que presta la Administración o la Justicia Provincial, existiendo diferentes montos a abonar, en función del tipo de servicio prestado.

➤ **TASA VIAL**

Este es un tributo municipal que debe abonarse como contrapartida por las tareas de mantenimiento de los caminos. Su alícuota es del 0,4% sobre la base imponible, constituida esta última por el 80% de la valuación de mercado de la tierra libre de mejoras

BRASIL

El sistema tributario que rige actualmente en Brasil, es extremadamente complejo, ya que existen más de setenta tributos distintos que gravan las rentas y actividades de los individuos y de las empresas.

La Constitución Federal vigente, atribuye potestades tributarias a la Federación, a los Estados y a los Municipios. Es competencia de la Federación, crear tributos que gravan: las importaciones, exportaciones, rentas de cualquier naturaleza, comercio de productos industrializados, operaciones de crédito, de seguros y relativas a títulos y valores mobiliarios, bienes inmuebles rurales y grandes fortunas.

A continuación se desarrollarán los principales tributos federales:

➤ **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS (IRPJ)**

Este impuesto es el principal tributo federal y resulta aplicable a todo tipo de persona jurídica residente en Brasil, incluyendo a los establecimientos permanentes y las oficinas de representación de entidades no residentes.

Según la normativa, se entiende que una sociedad es residente en Brasil cuando ha sido constituida de acuerdo con la ley brasilera y tiene su sede de dirección efectiva en dicho país, o bien cuando, habiendo sido constituida en el exterior tiene en el país su sede de dirección efectiva.

Se encuentran comprendidos en este impuesto los incrementos patrimoniales, todas las rentas obtenidas por la empresa que procedan del trabajo, del capital o de una combinación de ambos, así como otros ingresos señalados por ley.

Brasil adopta un sistema de tributación sobre la renta mundial. Esto implica que estarán gravadas las rentas generadas directamente o a través de establecimientos permanentes en el exterior y las utilidades antes de impuestos, obtenidas por sociedades extranjeras, que tengan una participación de residentes brasileños de al menos un 10%.

Adicionalmente, es posible deducir el impuesto pagado en el exterior por la sucursal o la filial, así como las retenciones sobre las rentas efectivamente distribuidas a la casa matriz u oficina central, con el límite del importe del impuesto brasilero sobre las mismas rentas.

Para el cálculo de la base imponible, las empresas pueden optar entre dos sistemas diferentes: un sistema de beneficio presunto o estimado y un sistema de beneficio real.

Pueden ejercer la opción de tributar por el sistema de beneficio presunto, las empresas cuyos ingresos brutos en el ejercicio no excedan los R\$ 48.000.000 y no operen en sectores excluidos por la Ley.

El sistema de beneficio presunto, es un método simplificado para el cálculo de la base imponible, el que consiste en aplicar un porcentaje (que varía entre 1,6% y 32%, dependiendo de la

actividad que se realice) a los ingresos brutos obtenidos durante un trimestre. El impuesto a pagar surge de aplicar la tasa del 15% sobre ésta base imponible. En caso que la base imponible supere los R\$ 60.000 en un trimestre, se encontrará gravada en forma adicional a una tasa del 10%.

Asimismo, las empresas residentes están obligadas a pagar un tributo denominado "Contribuição Social sobre o Lucro", cuya base imponible en este sistema de beneficio presunto, se determina aplicando a los ingresos brutos la tasa del 12% o 32%, dependiendo de la actividad de la empresa. A esta base imponible, se le aplica la alícuota del 15%.

Por otra parte, en el sistema de beneficio real, para determinar la base imponible se toma como punto de partida el resultado contable, al cual se le realizan ajustes establecidos por la normativa fiscal.

Es de señalar, que existen rentas exentas, dentro de las que se incluyen los dividendos procedentes de la participación en otras sociedades residentes en Brasil.

Para el cálculo del impuesto, a la base imponible así determinada, se le aplica la tasa general del 15%. No obstante, aquellas empresas que obtengan beneficios superiores a R\$ 60.000 en el trimestre ó R\$ 240.000 anuales, deberán abonar un recargo adicional del 10%.

Al igual que en el sistema de beneficio presunto, toda entidad residente sujeta a IRPJ debe abonar un importe equivalente al 15% de su beneficio gravado, como pago de la denominada "Contribuição Social sobre o Lucro". Ésta tiene como finalidad financiar el sistema federal de seguridad social.

Para determinar el impuesto definitivo a pagar, en el sistema de beneficio real, se deben restar las deducciones otorgadas como incentivos a la inversión, los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio fiscal, así como el impuesto extranjero soportado por las filiales o sucursales, con los límites antes señalados.

Se admite la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no existiendo límite temporal alguno para ello. No obstante, el importe de pérdidas a deducir, está limitado al 30% de la base imponible del ejercicio en que se pretende realizar la compensación.

Adicionalmente, las pérdidas generadas en el exterior a través de filiales o sucursales, sólo pueden ser compensadas con ingresos de la misma naturaleza, al igual que ocurre con las pérdidas extraordinarias y de capital.

Por último, es de señalar que en el sistema de beneficio real, la declaración y pago del impuesto se realiza trimestralmente, salvo que se opte por realizarla de modo anual. En este último caso, deben realizarse pagos mensuales a cuenta del impuesto, los que se calculan aplicando la tasa del 15%, a un porcentaje de la facturación mensual (que generalmente es del 8%), incrementado por las ganancias de capital y otros ingresos.

▪ **Tratamiento de las sociedades no residentes**

Las rentas obtenidas por sociedades no residentes en Brasil que no configuren establecimiento permanente, están gravadas por IRPJ, el que se recauda a través de la aplicación de retenciones. Están exentos de retención los dividendos pagados a estas empresas. La tasa de retención efectiva general es del 25% (15% en concepto de impuesto a la renta y 10% correspondiente a la contribución al sistema social), la resulta aplicable a intereses, royalties, pagos por prestación de servicios de asistencia técnica y ganancias de capital, salvo que exista un convenio para evitar la doble tributación, el que establezca una tasa menor.

Es importante para los no residentes, tener en cuenta la forma en la que tributarán, dependiendo de si realizan su actividad a través de una sucursal, establecimiento permanente, agencia u oficina de representación. Mientras que las sucursales y los establecimientos permanentes se asimilan a las sociedades residentes y están sujetas a tributación por sus rentas mundiales, las agencias y oficinas de representación son consideradas sociedades no residentes, por lo que tributarán en Brasil únicamente por sus rentas de fuente brasilera.

➤ **IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS**

Estos impuestos inciden sobre las ventas de productos y servicios. Existen tres tipos de impuestos, según la naturaleza de la operación:

- Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI).
- Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS).
- Impuesto sobre Servicios (ISS).

▪ **Impuestos sobre Productos Industrializados**

Este es un impuesto federal que recae sobre los productos industrializados nacionales e importados.

Se considera que el IPI es un impuesto no acumulativo, ya que se permite que el valor del impuesto debido sea compensado con los créditos relativos al impuesto cobrado en la compra de materias primas, productos semielaborados y materiales de embalaje. El crédito relativo a bienes destinados al activo fijo no es admitido.

La tasa promedio del impuesto es del 10%, aunque varía en función de la naturaleza del bien oscilando entre 0% y 365%. Según la Tabla de Incidencia del Impuesto (TIPI), en la Sección I correspondiente a “Animales vivos y productos del reino animal”, para las carnes de la especie bovina ya sea fresca, refrigeradas y congeladas, la tasa aplicable es del 0%.

Por último, cabe mencionar que este impuesto no incide sobre las operaciones de exportación.

▪ **Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios**

El ICMS es un impuesto estadual, similar la IPI, que grava las entregas de bienes en las distintas fases de los procesos de producción y comercialización, incluyendo la importación. En cuanto a

los servicios, este impuesto solo grava determinadas prestaciones, establecidas en la ley (servicios de transporte, telecomunicaciones y suministro de electricidad).

Este tributo incide en todas las etapas de comercialización, desde la venta inicial del fabricante hasta el consumidor final. Funciona como un impuesto al valor agregado, ya que el proveedor del bien o servicio, deduce del impuesto liquidado en la venta del bien o servicio, el pagado en la adquisición de materias primas y productos intermedios.

La alícuota es la misma para todos los productos, pero varía de un estado a otro. En términos generales, varía entre el 7% y 25%, y normalmente se fija en un 17% o 18%. Las operaciones interestatales se gravan con tasas de entre el 7% y 12%, dependiendo del destino.

▪ **Impuestos Sobre Servicios**

El ISS es un tributo municipal que se aplica sobre cualquier tipo de servicios enumerado en la normativa correspondiente, prestado por una empresa o profesional independiente.

La tasa de este impuesto, generalmente varía entre un 2% y 5%, siendo su base imponible el valor de facturación.

Cabe mencionar, que el ISS incide sobre los servicios provenientes del exterior, cuya prestación se haya iniciado en el exterior y se encuentren establecidos en la normativa.

Sin embargo, no grava las exportaciones de servicios al exterior. No se consideran como tales, aquellos desarrollados en Brasil y cuyo resultado allí se verifica, aunque el pago sea realizado por un no residente.

➤ **CONTRIBUCIONES SOCIALES**

Con el fin de financiar la seguridad social, la Unión establece las siguientes contribuciones:

- Contribución Social sobre el Lucro (CSLL).
- Contribución para el Financiamiento de la Previsión Social (COFINS).
- Contribución para el Programa de Integración Social (PIS/PASEP).
- Contribución para la Previsión Social sobre la Plantilla de Pagos y Salarios (CINSS).
- Contribución Provisoria sobre el Movimiento Financiero (CPMF).
- Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE).

▪ **Contribución Social sobre el Lucro**

Este tributo, tal como fue mencionado al desarrollar el Impuesto a la Renta a las Personas Jurídicas, grava a la tasa del 15% las utilidades netas antes del pago del impuesto a la renta.

- **Contribución para el Financiamiento de la Previsión Social y Contribución para el Programa de Integración Social**

La forma de liquidación de estos tributos, así como la tasa aplicable a cada uno de ellos, va a depender del régimen de liquidación de la renta en el que se encuentre la empresa.

En caso que la empresa liquide Impuesto a la Renta bajo régimen real, el PIS y el COFINS se liquidarán bajo el régimen llamado “No Acumulativo”. En este sistema, el PIS y el COFINS se aplicarán sobre la facturación mensual, entendida ésta como los ingresos brutos de la venta de bienes y servicios y todos los demás ingresos obtenidos.

Podrán descontar los créditos relativos a los bienes adquiridos para la reventa, los bienes y servicios utilizados como insumos en la prestación de servicios o en la fabricación de productos, energía eléctrica y otros previstos en la legislación. Estas empresas también podrán, en determinadas situaciones, tomar como crédito el PIS y el COFINS que inciden en la importación de bienes y servicios.

Las alícuotas aplicables en este caso, son de 1,65% para el PIS y de 7,60% para el COFINS.

Si la empresa liquida su renta de manera presunta, el PIS y el COFINS se liquidarán bajo el régimen denominado “Acumulativo”, aplicándose las alícuotas sobre la facturación mensual, con la diferencia que la empresa no tiene derecho a descontar ninguna clase de crédito.

Las tasas aplicables en este régimen, son de 0,65% para el PIS y de 3% para el COFINS.

Por último, cabe mencionar que también existen regímenes especiales de liquidación de estos tributos pero no se desarrollarán ya que no aplican para el sector en estudio.

- **Contribución para la Previsión Social sobre la Plantilla de Pagos y Salarios**

Esta contribución a la seguridad social se calcula sobre el total de las remuneraciones nominales abonadas por la empresa a sus trabajadores, siendo la alícuota aplicable del 20%, más un porcentaje variable en función del grado de riesgo de su actividad, el que está determinado por el “Código Nacional de Actividad Económica”.

- **Contribución Provisoria sobre el Movimiento Financiero y de Intervención en el Dominio Económico**

Ambos tributos no serán desarrollados, dado que no tienen incidencia en el sector en el estudio.

➤ **IMPUESTO TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Este es un tributo federal, anual que debe pagar, toda persona física o jurídica que sea propietaria, arrendataria o poseedora a cualquier título, inclusive usufructuaria, de inmuebles rurales, al 1° de enero de cada año.

Existen exenciones a este impuesto, entre ellas se encuentran los pequeños propietarios rurales. Se consideran pequeños propietarios rurales, las explotaciones con un área igual o inferior a:

- 100 há. localizadas en el municipio localizado en la Amazona Occidental, en el Pantanal de Mato-Grosso o en el sur de Mato-Grosso.
- 50 há. localizadas en el municipio comprendido en el “Polígono das Secas” o en la Amazona Oriental.
- 30 há. localizadas en cualquier otro municipio.

Para poder hacer uso de esta exoneración, la persona física o jurídica que tenga la explotación a cualquier título de los bienes antes mencionados, no podrá poseer otro bien, ya sea urbano o rural dado en arrendamiento, comodato o aparcería.

La base de cálculo del ITR es el valor de mercado del inmueble rural al 1° de enero de cada año, sin tener en cuenta las construcciones, instalaciones, praderas, cultivos, etc.

Al valor así obtenido, debe aplicársele un coeficiente que resulta de la proporción entre el área tributable y el área total del inmueble. A este monto, se le llama “Valor da Terra Nua Tributável” (VTNT).

También debe tenerse en cuenta a efectos del cálculo del impuesto, el grado de utilización del inmueble, que es la relación porcentual entre el área efectivamente utilizada para la actividad rural y el área aprovechable del inmueble rural.

La alícuota aplicable al VTNT para el cálculo del ITR está establecida para cada inmueble rural, en función del área total del inmueble y de su grado de utilización, de acuerdo al siguiente cuadro:

AREA TOTAL DEL INMUEBLE (en hectáreas)	GRADO DE UTILIZACIÓN				
	Hasta 30%	Mayor a 30% y hasta 50%	Mayor a 50% y hasta 65%	Mayor a 65% y hasta 80%	Mayor a 80%
Hasta 50	1,00	0,70	0,40	0,20	0,03
Mayor a 50 y hasta 200	2,00	1,40	0,80	0,40	0,07
Mayor a 200 hasta 500	3,30	2,30	1,30	0,60	0,10
Mayor a 500 hasta 1.000	4,70	3,30	1,90	0,85	0,15
Mayor a 1.000 hasta 5.000	8,60	6,00	3,40	1,60	0,30
Mayor a 5.000	20,00	12,00	6,40	3,00	0,45

CHILE

El sistema tributario chileno contempla tres grandes fuentes de impuestos, teniendo en cuenta lo que se pretende gravar: la utilidad o renta, el gasto o consumo y otros hechos especiales.

Asimismo, la estructura tributaria se divide en dos tipos de impuestos, los directos, que gravan o afectan la obtención de la renta en manos de la persona que la obtiene y los indirectos, que afectan la manifestación de la riqueza, gravando los actos o contratos sobre determinadas operaciones.

El Impuesto a la Renta es un impuesto directo que grava las utilidades empresariales y la renta de las personas físicas, ya sean éstas residentes o no residentes en Chile. Los residentes, tienen gravadas todas sus rentas, ya sean éstas de fuente chilena o del exterior, mientras que los no residentes solo tienen gravadas sus rentas de fuente chilena.

Por otra parte, dentro de los impuestos indirectos se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros, que no se mencionan por no estar relacionados con el sector en estudio.

Adicionalmente, cabe mencionar al Impuesto Territorial, que si bien es un impuesto nacional, su recaudación tiene como destino el municipio en el que esté situado el bien gravado.

Por último, respecto a las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social, es de señalar que en Chile las empresas no efectúan aportes patronales a la seguridad social. Por esta razón, no se realizará un análisis del tema, ya que no afecta los costos del sector en estudio.

➤ **IMPUESTO A LA RENTA**

Según la ley tributaria chilena, renta es "...todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación".

Asimismo, se considera "renta devengada", a la utilidad sobre la cual se tiene un título o derecho y que constituye un crédito para su titular, independientemente de su exigibilidad. Se entiende por "renta percibida", la que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, incluyendo las devengadas cuya obligación se cumple por figuras jurídicas distintas al pago efectivo.

La Ley de la Renta, que grava las rentas obtenidas en función del capital o del trabajo, tiene una estructura dual de la que surgen dos tipos de impuestos: Impuesto de Primera Categoría e Impuesto de Segunda Categoría. También están definidos dentro de esta Ley, dos impuestos: Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional.

• **Rentas de la Primera Categoría**

Las rentas que se clasifican en la Primera Categoría, son aquellas cuya fuente generadora es principalmente el capital.

Se entiende por renta de capital cuando un factor de la producción formado por la riqueza acumulada, unido al elemento trabajo y recursos naturales, genera nueva riqueza.

Dentro de estas rentas se encuentran, las que surgen de:

- La explotación de bienes inmuebles agrícolas y no agrícolas.
- Capitales mobiliarios
- El comercio, la industria, la minería, la construcción y los servicios en general.
- Servicios de intermediación (corredores, comisionistas, martilleros, agentes de aduana, etc.), educación, salud y diversión y esparcimiento.
- Cualquier otra actividad o servicio no comprendida en las anteriores.

En la Primera Categoría se definen distintos regímenes tributarios:

- Régimen General
- Impuesto Único de Primera Categoría
- Régimen Simplificado
- Régimen de Presunción de Renta

▪ **Régimen General**

Este régimen comprende a las personas físicas o jurídicas cualquiera sea su domicilio o residencia, que obtengan alguna de las rentas de la Primera Categoría, mencionadas anteriormente.

Para determinar la base imponible del impuesto, se parte del resultado contable. A éste se le efectúan los ajustes que correspondan de acuerdo a lo que determina la Ley de la Renta, obteniéndose de esta forma el resultado fiscal.

Una vez determinada la base imponible, a efectos de calcular el impuesto, la tasa aplicable es del 17%.

Existen determinadas partidas que pueden ser tomadas como crédito del Impuesto de Primera Categoría, dentro de éstas, se mencionarán a continuación solo las relacionadas al sector en estudio:

- Crédito por contribuciones de bienes inmuebles,
- Créditos por bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o construidos por el contribuyente, con determinadas condiciones que establece la normativa.
- Crédito por donaciones a determinadas instituciones, con algunas limitaciones que fija la reglamentación al respecto.
- Pagos Provisionales Mensuales.

Por otra parte, los contribuyentes comprendidos en el régimen general, que lleven contabilidad suficiente, están obligados a llevar el registro de Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

En el FUT, se registran las utilidades gravadas por el Impuesto de Primera Categoría generadas por las empresas, susceptibles de retiro o distribución por parte del propietario, socios o accionistas, que una vez distribuidas serán gravadas por el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional. Al momento de la distribución se deberá restar de las utilidades, el impuesto pagado en Primera Categoría.

▪ **Impuesto Único de Primera Categoría**

Este impuesto tiene dos hechos generadores con bases imponibles bien diferenciadas, uno se encuentra establecido en el artículo 17 y el otro en el artículo 21 de la Ley de la Renta.

○ **Impuesto Único según artículo 17**

Son contribuyentes por este régimen, las personas físicas o jurídicas por determinadas operaciones que tengan el carácter de no habituales.

Las operaciones comprendidas por este impuesto son:

- Enajenación de acciones de S.A.
- Enajenación de pertenencias mineras.
- Enajenación de derechos de aguas.
- Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial.
- Enajenación de acciones de SOC legal minera.
- Enajenación de bonos o debentures.

En este caso la tasa aplicable es el 17%.

En vista de que este impuesto no está directamente relacionado con el sector en estudio, no se considera necesario realizar mayor análisis sobre el mismo.

○ **Impuesto Único según artículo 21**

Son contribuyentes de este impuesto las sociedades anónimas, en comandita por acciones y agencias de empresas extranjeras.

La base imponible está constituida por los “gastos rechazados”, gastos presuntos por el uso o goce de bienes de propiedad de las empresas, rentas presuntas (determinadas por la normativa), préstamos a los accionistas personas físicas efectuados por las S.A. cerradas y adquisición de acciones de S.A. de su propia emisión y que no fueran enajenadas dentro del plazo máximo de 24 meses.

Cabe señalar que se entiende gastos rechazados, a los desembolsos (en dinero o especie) realizados por las empresas, destinados a beneficiar a los propietarios. Los mismos se gravan, ya que se estima que podrían ser retiros encubiertos.

La tasa de este impuesto es del 35%.

Por último, es importante destacar que en el caso de las sociedades personales, el propietario individual beneficiario de los gastos rechazados, debe computarlos para el cálculo del Impuesto Global Complementario o Adicional.

▪ **Régimen Simplificado**

Este régimen grava las rentas con el Impuesto de Primera Categoría, una vez que éstas son distribuidas y/o retiradas y no por él régimen general.

Los contribuyentes que se pueden acoger a este sistema son:

- Cualquier contribuyente del régimen general que lleve contabilidad suficiente, cuyos ingresos por ventas o servicios, en los tres últimos ejercicios comerciales, como promedio anual no excedan de 3000 UTM (Unidad Tributaria Mensual).
- Contribuyentes que recién inicien actividades, cuyo capital propio inicial sea igual o inferior a 200 UTM del mes en que ingresen.

Los contribuyentes que opten por este régimen, tributarán Impuesto de Primera Categoría sobre los retiros que realicen de su empresa los propietarios, socios o comuneros y sobre las distribuciones a los accionistas, a cualquier título, ya sea en especie o dinero, debidamente reajustados, independientemente del origen y fuente de las rentas con cargo a las cuales se efectuaron los retiros o distribuciones, aunque éstas estén exentas de impuesto o no constituyan renta en el régimen general.

A su vez, las sociedades anónimas, en comandita por acciones y agencias de empresas extranjeras, tributarán el Impuesto Único del art. 21 a la tasa del 35%, sobre los gastos rechazados que generen dichas empresas.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen están liberados de:

- Llevar registro FUT.
- Practicar inventario.
- Aplicar la Corrección Monetaria.
- Efectuar depreciación de los bienes.
- Confeccionar un balance general anual.

Por otra parte, una vez que el contribuyente ejerce la opción por este régimen, debe permanecer en el sistema como mínimo durante tres ejercicios, luego de los cuales puede abandonarlo voluntariamente e incorporarse de pleno derecho al régimen que le corresponda.

▪ **Régimen de Presunción de Renta**

Este régimen no grava las rentas por su percepción, sino por el avalúo fiscal que tenga la propiedad o bien sobre el cual realiza sus operaciones.

Cabe señalar, que solo determinados sujetos pueden adherirse a este régimen, entre ellos, los productores agropecuarios, que no sean sociedades anónimas ni agencias de empresas

extranjeras y que cumplan con determinados requisitos (límite de ventas no exceda de 8.000 UTM, no lleven contabilidad por otras actividades, entre otras establecidas por la normativa).

En este régimen el único impuesto que aplica es el de Primera Categoría, a la tasa del 17%.

Para los productores agropecuarios la base imponible se determina de la siguiente manera:

- 10% del Avalúo Fiscal al primer día del año, en el caso de los propietarios o usufructuarios de los bienes.
- 4% del Avalúo Fiscal al primer día del año, en el caso de los arrendatarios de los bienes.

Por otra parte, los contribuyentes podrán tomar como crédito en contra del impuesto, los pagos en concepto de contribuciones de bienes inmuebles y los pagos previsionales mensuales (cabe señalar que los productores agropecuarios no deben efectuar pagos mensuales si optan por este régimen).

Adicionalmente, estarán exentos del pago del impuesto, aquellos contribuyentes cuyas rentas presuntas, no superen 1 UTA (Unidad Tributaria Anual).

En este régimen, los contribuyentes se encuentran liberados de llevar contabilidad, excepto algunos libros auxiliares y de llevar registro FUT.

Por último, aquellos contribuyentes que teniendo la posibilidad de determinar sus rentas de manera presunta, opten por declarar la renta por el régimen general, no pueden volver al régimen de renta presunta, tornándose irreversible el cambio de régimen.

• **Rentas de la Segunda Categoría**

Se consideran rentas de la Segunda Categoría, aquellas en cuya generación predomina el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital.

A efectos de determinar dicha preponderancia, el capital debe ser totalmente secundario, predominando el trabajo personal, sin perjuicio de la contratación de dependientes que ayuden a la prestación de los servicios.

El impuesto de Segunda Categoría, tiene la característica de ser progresivo, teniendo tasas que van desde el 5% al 40%, existiendo un tramo exento en su parte inferior (hasta 13,5 UTM).

Cuando existe relación laboral, la renta del trabajador se grava con un impuesto único de Segunda Categoría. En caso que está sea la única renta que obtiene el trabajador, solo debe pagar el mencionado impuesto. En cambio, si obtuviera otras rentas, las debe declarar en el Impuesto Global Complementario.

En el caso del trabajador independiente, éste no tiene un impuesto de categoría que pagar, sino que se fija una base imponible que es un agregado al Global Complementario o Adicional, en su caso.

▪ **Impuesto Global Complementario**

Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas residentes en Chile, comunidades hereditarias, depósitos o bienes a favor de personas, funcionarios fiscales y los cónyuges.

Al igual que el Impuesto de Segunda Categoría, éste es un impuesto progresivo con tasas que van desde el 5% al 40%, existiendo un tramo exento en su parte inferior (hasta 13,5 UTA).

▪ **Impuesto Adicional**

Están afectadas con este impuesto las agencias extranjeras, los accionistas de S.A. y en comandita por acciones, empresarios individuales, socios de sociedades personales, las prestaciones de servicios y personas físicas extranjeras por actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas.

Computan para este impuesto, los retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior que sean de fuente chilena.

Este es un impuesto proporcional, ya que grava a una tasa fija sin importar el monto de la renta. Existen diferentes tasas siendo la general del 35%.

➤ **IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS**

El Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), es un impuesto interno que grava las ventas de bienes y prestaciones de servicios, definidas en la correspondiente ley, realizadas por empresas comerciales, industriales, mineras y de servicios, entre otras.

Este impuesto tiene una única tasa aplicable, actualmente establecida en un 19% y en la práctica cuenta con pocas exenciones, dentro de las que cabe destacar por su relevancia, la relativa a las exportaciones.

Si bien el IVA afecta al consumidor final, se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. Se entiende por débito fiscal, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes y por crédito fiscal, el impuesto recargado en las facturas, por la adquisición de bienes o utilización de servicios y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.

Por otra parte, si al momento de efectuar la liquidación del impuesto, resulta un remanente del crédito fiscal, éste se acumulará al período siguiente y así sucesivamente hasta su extinción.

Finalmente, a los exportadores exentos de IVA por las ventas que efectúen al exterior, la ley les concede el derecho de recuperar el IVA pagado en las compras afectadas a tal destino.

➤ **IMPUESTO TERRITORIAL**

El Impuesto Territorial, también denominado como Contribuciones a los Bienes Raíces, es un tributo que se aplica sobre el avalúo fiscal de bienes agrícolas y no agrícolas. Dicho avalúo fiscal es determinado por el Sistema de Impuestos Internos, con metodologías diferentes, según el bien sea agrícola o no.

De acuerdo a la normativa vigente, las tasas de este tributo varían entre el 1% y 1,4%, dependiendo del tipo de bien. Los bienes agrícolas, están gravados a la tasa al 1%, mientras que a los no agrícolas, les aplica la tasa del 1,4%.

Por último, como se mencionó en la introducción, es de destacar que si bien este tributo es de carácter nacional, su recaudación tiene por destino integrar los fondos municipales.

ANÁLISIS COMPARATIVO

Luego de analizados los regímenes tributarios vigentes en Argentina, Brasil y Chile, corresponde realizar la comparación de los mismos con Uruguay, con el fin de conocer en qué situación se encuentra éste, en materia tributaria, en relación a estos países.

A continuación, se presenta un esquema de los principales tributos vigentes en cada país, que tienen relación con el sector en estudio:

TRIBUTACIÓN	ARGENTINA	BRASIL	CHILE	URUGUAY
RENDA / INGRESOS	- Impuesto a las Ganancias (tasa 35%)	- Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas (tasa 15% + 10% adicional dependiendo de los ingresos)	- Impuesto a la Renta (tasa 17% con excepciones gravadas al 35%)	- Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (tasa 25%) - Impuesto a la Enajenación de Semovientes (tasa aplicable al sector 2%)
CONSUMO	- IVA (tasa mínima 10,5% - tasa básica 21% - det. Servicios 27%) Tasa aplicable al sector en estudio: 10,5% - Impuesto sobre los Ingresos Brutos (1%)	- Impuesto sobre los Productos Industrializados (la alícuota varía entre 0% y 365%) Tasa aplicable al sector en estudio: 0% - Impuesto sobre la Circulación de Bienes y Servicios (tasa varía entre 7% y 25% dependiendo del Estado) - Impuesto Sobre Servicios (tasa varía entre 2% y 5% dependiendo del Estado)	- IVA (tasa única 19%)	- IVA (tasa mínima 10% - tasa básica 22% - en suspenso 0%)
PATRIMONIO / ACTIVOS	- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (tasa 1%) - Contribución Inmobiliaria Rural (alícuota depende de la ubicación del bien)	- Impuesto Territorial Rural (la tasa varía entre 0,03% y 20%)	- Impuesto Territorial (tasa varía entre 1% y 1,4%)	- Impuesto al Patrimonio (tasa aplicable 1,5%) - Contribución Inmobiliaria Rural (tasa 1,25%)

<p>CONTRIBUCIONES SOCIALES</p>	<p>- Aportes patronales (tasa 33%)</p>	<p>- Contribución Social sobre el Lucro (tasa 15%) - Contribución para el Financiamiento de la Previsión Social (tasas 3% o 7,60%) - Contribución para el Programa de Integración Social (tasas 0,65% o 1,65%) - Contribución para la Previsión Social sobre la Plantilla de Pagos y Salarios (tasa 20% + % variable)</p>	<p>- N/A</p>	<p>- Aportes patronales (tasa 12,625% ó Hás. Coneat 100 x 1,156%o x BPC)</p>
---------------------------------------	--	--	--------------	--

Los sistemas tributarios de los países en análisis, a primera vista resultan similares. En todos los casos la recaudación tributaria, se encuentra en torno a un peso preponderante de los impuestos generales sobre bienes y servicios y una participación menor de los aportes y contribuciones a la seguridad social y del impuesto a la renta. No obstante, cuando se profundiza en el análisis, surgen notorias diferencias entre las normativas de los países.

➤ **IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA**

Todos los países aplican impuesto a la renta sobre las personas físicas y jurídicas.

Como primer punto a destacar, se encuentra lo relativo al criterio que adopta cada país, con relación al aspecto espacial del hecho generador del impuesto a la renta. Argentina, Brasil y Chile, aplican el criterio de renta mundial, es decir, que los individuos residentes en el país, las empresas nacionales, las filiales y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras, tienen gravadas sus rentas de fuente nacional y del exterior. En tanto, los individuos y empresas no residentes tienen únicamente gravadas sus rentas de fuente nacional.

Por otra parte, Uruguay, como se mencionó oportunamente, aplica el criterio de la fuente, por lo que, en principio, sólo están gravadas las rentas de fuente nacional, generadas tanto por individuos o empresas residentes como no residentes. No obstante, existe una excepción, que son los servicios técnicos, que aún siendo prestados desde el exterior, se encuentran gravados por impuesto a la renta.

Otro punto a señalar, es que, en Argentina, Chile y Uruguay, el impuesto a la renta empresarial, tiene alícuota proporcional, siendo éstas de 35%, 17% y 25%, respectivamente.

En Brasil, se verifica una ligera progresividad, dado que, si bien todas las rentas están gravadas a una tasa del 15%, aquellas que superen los R\$ 240.000 anuales, estarán adicionalmente gravadas a una tasa del 10%. Asimismo, se aplica una tasa del 15% por concepto de Contribución Social sobre el Lucro Líquido, destinada a financiar la seguridad social. De este modo, la alícuota total, resulta ser del 40%.

En Argentina y Brasil, las rentas de origen empresarial están gravadas únicamente por el impuesto a la renta de las personas jurídicas (Impuesto a las Ganancias e IRPJ, respectivamente) y los dividendos, distribuidos por empresas nacionales residentes, sujetas a este impuesto, no se incorporan a la base imponible del impuesto a la renta personal, evitando así la doble imposición.

En cambio en Chile, se busca evitar la doble imposición aplicando otro procedimiento. Los dividendos distribuidos por empresas que tengan sus rentas gravadas por impuesto a la renta, se computan para el cálculo de la renta personal, pero se les otorga a los beneficiarios de los dividendos, un crédito por el impuesto pagado en "cabeza de la empresa".

En Uruguay, los dividendos distribuidos por empresas que tengan sus rentas gravadas por IRAE, están gravados por impuesto a la renta de las personas físicas, tanto de residentes como de no residentes, por lo que, a diferencia de los otros países, no se evita la doble imposición.

En Argentina, Brasil y Chile, los dividendos recibidos de empresas no residentes, se encuentran gravados por impuesto a la renta personal, otorgándose en todos los casos, crédito fiscal, por el impuesto pagado en el país fuente. Como Uruguay, no adopta el criterio de renta mundial, estos dividendos no están alcanzados por ningún impuesto a la renta.

Ni Argentina, ni Brasil efectúan retenciones sobre los dividendos remitidos o acreditados al exterior, con algunas excepciones. A diferencia de estos, Chile y Uruguay, gravan con impuesto a la renta estas distribuciones, el primero a la tasa del 35% (considerando como crédito fiscal el impuesto pagado en "cabeza de la empresa") y el segundo a la tasa del 7%.

En otro orden, luego de realizada la investigación, se puede apreciar que solamente en Uruguay existe un régimen especial, por el cual pueden optar determinados productores agropecuarios. Como se desarrolló oportunamente, los productores que cumplan con los requisitos que fija la normativa, en lugar de tributar impuesto a la renta, pueden optar por pagar IMEBA, a la tasa del 2% (tasa aplicable al ganado bovino), sobre los ingresos brutos que obtengan de sus ventas a contribuyentes de impuesto a la renta, con algunas excepciones.

Los otros países analizados, no presentan un régimen especial para el sector agropecuario. Lo que la normativa de estos países prevé, es que ciertos productores agropecuarios tengan la posibilidad de liquidar sus rentas de manera real o presunta. Esta opción, también esta prevista en la normativa uruguaya.

IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL

CONCEPTO	ARGENTINA	BRASIL	CHILE	URUGUAY
Criterio jurisdiccional	<p>Renta mundial</p> <p>- Empresas argentinas, agencias y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras: se gravan sus rentas de fuente argentina y del exterior</p> <p>- No residentes: se gravan sus rentas de fuente argentina</p>	<p>Renta mundial</p> <p>- Empresas brasileras, subsidiarias en el exterior de empresas brasileras, filiales y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras: se gravan sus rentas de fuente brasileras y del exterior</p> <p>- No residentes: se gravan sus rentas de fuente brasileras</p>	<p>Renta mundial</p> <p>- Empresas chilenas, cualquiera sea su naturaleza y empresas extranjeras que realicen actividades gravadas en Chile: se gravan sus rentas de fuente chilena y del exterior</p> <p>- No residentes: se gravan sus rentas de fuente chilena</p>	<p>Renta de fuente nacional</p> <p>- Empresas uruguayas, establecimientos permanentes de entidades no residentes: se gravan sus rentas de fuente uruguayas</p> <p>- No residentes: se gravan sus rentas de fuente uruguayas</p>
Proporcional o Progresivo	Proporcional	Progresivo	Proporcional	Proporcional
Alicuota	35%	15% + 10% para rentas superiores a R\$ 240.000 + 15% para CSLL	17% (con algunas partidas gravadas al 35%)	25%
Dividendos distribuidos a personas físicas	Dividendos recibidos de empresas argentinas no están gravados, mientras que los recibidos de no residentes sí están gravados	Dividendos recibidos de empresas brasileras, no están gravados, mientras que los recibidos de empresas no residentes sí están gravados	Dividendos recibidos de empresas chilenas, están gravados, pero se otorga un crédito por el impuesto pagado en la sociedad. Los recibidos de empresas no residentes, también están gravados.	Dividendos recibidos de empresas uruguayas, están gravados, mientras que los recibidos de empresas no residentes, no están gravados.
Rentas del Exterior	Las rentas recibidas del exterior, de las agencias o subsidiarias de empresas argentinas u obtenidas en el exterior y no distribuidas, son gravadas. Las empresas residentes reciben	Las rentas de agencias en el exterior de empresas brasileras, son gravadas cuando se devengan y las rentas de subsidiarias son gravadas cuando están disponibles. Se concede crédito fiscal, para evitar	Las rentas recibidas del exterior, de las agencias o subsidiarias de empresas chilenas u obtenidas en el exterior, son gravadas. Las empresas residentes reciben crédito fiscal por el impuesto	Las rentas de fuente extranjera no son gravadas.

	crédito fiscal por el impuesto pagado en el exterior, por sus rentas de fuente extranjera, hasta el incremento del impuesto a la renta, resultante de incluir en la base, la renta de fuente extranjera.	la doble imposición. En el caso de las subsidiarias, el crédito fiscal es exigible, si los beneficios están disponibles para la matriz brasilera dentro de los dos años siguientes al momento en que se generaron.	pagado en el exterior, por sus rentas de fuente extranjera.	
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	Se admite la deducción de pérdidas de hasta 5 ejercicios anteriores	Se admite la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores sin límite de tiempo, pero con un tope de hasta el 30% de la renta gravada	Se admite la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, sin límite de tiempo	Se admite la deducción de pérdidas fiscales de hasta 5 ejercicios anteriores

Caso Práctico

A efectos de visualizar la carga que representa la imposición a la renta en cada uno de los países, a continuación se plantea un ejemplo práctico.

Es importante destacar que el caso planteado es abstracto, ya que para su elaboración se tomaron en cuenta los siguientes supuestos simplificadores de la realidad:

- El impuesto a la renta es el único tributo que deben afrontar las empresas
- Los gastos tienen el mismo tratamiento fiscal en todos los países
- Resultado fiscal anual: 1.000.000
- Distribución total de las utilidades netas fiscales
- Los accionistas son no residentes en todos los casos
- La empresa no puede acogerse a ningún régimen fiscal especial, ni goza de ningún beneficio fiscal

	ARGENTINA	BRASIL	CHILE	URUGUAY
Resultado fiscal	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Tasa nominal	35%	40%	17%	25%
Impuesto	(350.000)	(400.000)	(170.000)	(250.000)
Resultado neto	650.000	600.000	830.000	750.000
Tasa de ret. s/dividendos	-	-	35%	7%
Retención s/dividendos	-	-	(120.500) (*)	(52.500)
Impuesto total	350.000	400.000	290.500	302.500
Tasa efectiva	35%	40% (**)	29,05%	30,25%

(*) Si bien en Chile la distribución de dividendos a no residentes, se encuentra gravada a la tasa de 35%, se otorga un crédito sobre el impuesto en “cabeza de empresa”. El cálculo es el siguiente:

Impuesto sobre dividendos: $830.000 \times 35\% = 290.500 - 170.000 = 120.500$

(**) Cabe señalar que el contribuyente de IRPJ, además de este impuesto que tiene una alícuota de un 15% más un adicional de 10%, debe pagar sobre sus beneficios líquidos, la Contribución Sobre el Lucro Líquido (CSLL), cuya tasa es de 15%. Por lo que si bien, éste no es un impuesto a la renta propiamente dicho, al estar asociado, debe tenerse en cuenta al evaluar el costo fiscal sobre la renta. Tomando en cuenta este tributo, es que se llega a la tasa efectiva de 40%.

Consideraciones:

- Bajo los supuestos planteados, al considerar la CSLL, la tasa efectiva de Brasil pasa a ser la más alta, seguido por Argentina, luego Uruguay y por último Chile.
- Adicionalmente, es de señalar, que si bien, bajo los supuestos planteados, Chile tiene una tasa efectiva de 29,05%, si la empresa tuviera “gastos rechazados”, éstos estarían gravados al 35%, con lo que la tasa efectiva se vería incrementada.
- Asimismo, debe tenerse en cuenta que la tasa efectiva de Uruguay, podría ser mayor o menor a la calculada, dados los criterios de deducibilidad de los gastos.

Un inversionista interesado en el sector agropecuario o en la industria frigorífica, deberá tener en cuenta, en lo que respecta al impuesto a la renta de cada país, la normativa específica del mismo en cuanto a incentivos fiscales, criterios de deducibilidad de gastos, definición de renta, forma jurídica adoptada, política de retención sobre dividendos, entre otros.

➤ **IMPOSICIÓN AL CONSUMO**

Tal como se mencionó anteriormente, los impuestos al consumo, tienen un peso importante en la recaudación tributaria de los cuatro países en estudio.

Argentina, Chile y Uruguay, gravan con IVA a nivel del gobierno federal o central, según corresponda, las transferencias de bienes y las prestaciones de servicios. En todos los casos, se trata de un IVA tipo consumo, es decir, se admite la deducción del impuesto pagado por inversiones, en la práctica por la compra de bienes de capital, maquinarias y equipos y otros activos fijos. El tributo se aplica en todos los países, como impuesto contra impuesto o débito menos crédito con deducciones financieras.

En el caso de las transferencias de bienes, en los tres países se aplica el criterio de destino, esto es, se gravan las importaciones y no las exportaciones. En rigor, las exportaciones se gravan a tasa 0%, con lo cual, se devuelve el impuesto pagado al comprar insumos afectados a la producción de los bienes exportados.

En cuanto al tratamiento tributario de los servicios, la situación es diferente, ya que mientras en Argentina se aplica el criterio de destino, en Chile y Uruguay predomina el principio de origen (está gravada la prestación de servicios dentro del territorio nacional).

Argentina, adicionalmente presenta un impuesto provincial a los ingresos brutos que tiene un efecto acumulativo a tasas reducidas.

Por otra parte, en Brasil rige el ICMS, que técnicamente es un impuesto similar al IVA. Es el principal impuesto estadual y grava las transferencias de mercaderías y las prestaciones de determinados servicios. El resto de los servicios, se encuentran gravados por el ISS, que es un impuesto municipal y monofásico.

Tal como fue mencionado oportunamente, el ICMS presenta diferentes alícuotas, según el Estado en donde se encuentre el bien o servicio y el tipo de bien que se grave. Esto genera inconvenientes cuando se producen ventas entre Estados, los que se hacen más notorios cuando se realizan exportaciones.

Por ejemplo, si una empresa se encuentra instalada en el Estado A, desde el cual efectúa exportaciones, gravadas por ICMS a la tasa del 0% y realiza sus compras de insumos en el Estado B, gravados por ICMS a la tasa correspondiente, debería poder obtener crédito por el ICMS incluido en dichas compras. El Estado A es quien debe concederle el crédito, sin embargo, dado que fue el Estado B quien recaudó el ICMS, es probable que A se niegue a otorgarle el crédito correspondiente. Esto genera mayores costos para las empresas que se encuentren en la situación planteada.

En Argentina, Chile y Uruguay, el mecanismo de devolución de IVA a exportadores funciona razonablemente bien, cuando los créditos pagados en las compras de insumos no alcanzan a ser compensados por los débitos resultantes de las ventas en el mercado interno.

Del análisis realizado, se puede concluir que, Uruguay es el único país que tiene un régimen especial de IVA para el sector agropecuario. Como se vio, éste es un régimen similar al aplicado en las exportaciones, por el cual las ventas de productos agropecuarios en su estado natural, se gravan a tasa 0%, permitiendo recuperar el IVA pagado en la compra de insumos asociados a dichas ventas.

IMPUESTOS AL CONSUMO

CONCEPTO	ARGENTINA	BRASIL	CHILE	URUGUAY
Impuesto	a) IVA (nacional) b) Impuesto sobre los ingresos brutos (plurifásico, acumulativo o cascada; provincial)	a) IPI (federal) b) ICMS (estadual) c) ISS (municipal)	a) IVA (nacional)	a) IVA (nacional)
Base Imponible	a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, prestaciones de servicios o importaciones a título oneroso	a) Salida del establecimiento industrial e importación de los bienes gravados b) Todas las salidas del establecimiento	a) Todas las enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios, definidas en la ley, realizadas por empresas comerciales,	a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, importaciones, prestaciones de servicios, agregación de valor originada en la construcción

	b) Toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual	de cosas muebles y servicios de transporte y comunicaciones, a cualquier título. Importaciones. c) Prestaciones de servicios enumerados taxativamente, excepto transporte y telecomunicaciones	industriales, mineras y de servicios, entre otras.	realizada sobre inmuebles, a título oneroso.
Alícuotas	a) Tasa general 21% Tasa reducida 10,5% (todo lo relacionado con el ganado bovino y la carne se encuentra gravado a esta tasa) Tasa máxima 27% (algunos servicios públicos) b) Tasas varían de 0% a 4% dependiendo de la actividad	a) Tasas varían entre 0% y 365%, siendo aplicable al sector cárnico 0%. b) Tasas varían entre 7% y 25% dependiendo del estado. En las transacciones interestaduales, las tasas varían entre 7% y 12%. c) Tasas varían entre 2% y 5%	a) Tasa 19%	a) Tasa básica 22% Tasa mínima 10% (a la carne fresca se le aplica la tasa del 10%, mientras que la venta de ganado en pie, está gravada con "IVA en suspenso" a tasa 0%)
Exportaciones	a) Bienes gravados a tasa 0%. Se devuelve o compensa el IVA pagado en la compra de bienes o en la importación b) No gravadas. No existe recuperación del impuesto pagado por el exportador en sus compras	a) Exentas b) Bienes gravados a tasa 0%. En teoría se devuelve el ICMS pagado en la compra de bienes o en la importación b) Las exportaciones de servicios están gravadas por ISS	a) Bienes gravados a tasa 0%. Se recupera el IVA pagado en la compra de bienes y en las importaciones.	a) Bienes gravados a tasa 0%. Se recupera el IVA pagado en la compra de bienes y en las importaciones
Liquidación	a) El impuesto a pagar surge de deducir a los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones b) Aplicación sobre los ingresos brutos de la empresa durante el período. Sin deducción por el impuesto pagado en	a) Precio neto en las ventas. En operaciones no onerosas: valor corriente de mercado. En importaciones: precio CIF más derechos y recargos de importación b) El impuesto a pagar surge de deducir a los débitos	a) El impuesto a pagar surge de deducir a los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones	a) El impuesto a pagar surge de deducir a los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones

	las compras (cascada)	por ventas del período, los créditos por compras o importaciones c) Aplicación sobre el precio del servicio. Sólo en algunos casos se admite la deducción del impuesto pagado a proveedores.		
--	-----------------------	---	--	--

➤ **IMPOSICIÓN SOBRE LOS ACTIVOS O EL PATRIMONIO**

Sólo se aplican impuestos globales sobre el patrimonio o activos de las empresas, en Argentina y Uruguay, en tanto no existen impuestos generales al patrimonio, en Brasil y Chile.

En Argentina, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se aplica sobre activos, independientemente de los pasivos del contribuyente. Esto constituye una diferencia con Uruguay, donde el impuesto se aplica sobre el patrimonio neto.

No obstante, es importante destacar que en Uruguay, en la medida que solo ciertas deudas son deducibles, el impuesto tiene a volverse una imposición sobre activos.

Otra diferencia radica en el principio jurisdiccional, ya que mientras Argentina, grava los residentes por sus activos locales y en el exterior, Uruguay solamente grava el patrimonio ubicado en el país.

La finalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, es asegurar un mínimo de la recaudación de las empresas y reducir la evasión del Impuesto a las Ganancias. Al considerarse a los pagos efectuados por Impuesto a las Ganancias, como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se establece un vínculo entre ambos.

En Uruguay existe un sistema que vincula el Impuesto al Patrimonio con el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), que consiste en que el Impuesto al Patrimonio puede abatirse hasta un 50%, si el IRAE alcanza esa cifra (este régimen puede aplicarse sólo si la empresa tiene acciones nominativas). Es de señalar, que el Poder Ejecutivo es quien se encuentra facultado para reglamentar el porcentaje de abatimiento, el que actualmente se encuentra fijado en un 1%.

Cabe destacar que Uruguay otorga una exoneración del Impuesto al Patrimonio al sector agropecuario, cuando los productores cumplen con ciertas condiciones, oportunamente expuestas.

Por último, en los cuatro países bajo análisis rige un tributo que grava los bienes inmuebles rurales. Una de las diferencias a señalar, es que Brasil grava con este tributo a las personas físicas o jurídicas que exploten el inmueble, ya sea en calidad de propietario, arrendatario, entre

otros. En cambio en Argentina, Chile y Uruguay el contribuyente de este tributo es el titular del inmueble, sin importar quien tenga la explotación del mismo.

Asimismo, otro aspecto a tener en cuenta es que mientras Brasil grava a los inmuebles, con alícuotas diferenciales, dependiendo del total de hectáreas del mismo y de su grado de utilización (a menor cantidad de hectáreas y mayor grado de utilización, alícuota más baja), los demás países simplemente gravan con una alícuota única, sin considerar el grado de explotación del inmueble.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES

En el presente capítulo, en primer lugar se efectuarán conclusiones parciales relacionadas a cada actor interviniente en la cadena cárnica, a saber: Productor Agropecuario, Intermediario Rural e Industria Frigorífica.

En segundo lugar, se realizará una conclusión global teniendo en cuenta a todos los eslabones de la cadena cárnica estudiados, dando de esta forma un panorama general de las interrelaciones entre los agentes y de la carga fiscal que soporta la cadena en su conjunto.

Por último, en base a la información analizada, respecto a los regímenes tributarios vigentes en los países de la región (Argentina, Brasil y Chile), se concluirá en qué situación se encuentra Uruguay en materia tributaria en relación a dichos países. Es importante tener en cuenta que el análisis realizado es limitado, dado que no se pudo obtener información tributaria específica del sector en estudio en dichos países.

➤ **PRODUCTOR AGROPECUARIO**

Uno de los objetivos de la Reforma Tributaria fue equiparar la presión tributaria que soportan todos los agentes de la economía nacional.

Para cumplir con este objetivo, en lo que respecta al impuesto a la renta, se limitó la opción de liquidar IMEBA en carácter definitivo, a la que anteriormente podían acogerse todos los productores agropecuarios. En la actualidad sólo pueden hacer uso de esta opción, aquellos contribuyentes que no superen los límites establecidos (de hectáreas e ingresos) y no adopten determinadas formas jurídicas (sociedades anónimas y en comandita por acciones, entre otras). El resto de los productores deberán tributar IRAE preceptivamente al igual que los demás agentes de la economía.

Es de señalar que si bien con anterioridad a la Reforma, también existía un régimen real de liquidación de la renta del sector agropecuario, denominado IRA, al mismo sólo se acogían aquellos contribuyentes que con éste, pagaban menos impuesto que si optaban por IMEBA. El IRA era un impuesto a la renta que regía únicamente para el sector agropecuario, que con la entrada en vigencia del IRAE se elimina, ya que este último abarca a todas las rentas empresariales, entre ellas las agropecuarias.

Otro punto a destacar es que, aquellos contribuyentes que opten por liquidar IMEBA en carácter definitivo, deberán pagar IRAE por aquellas rentas que no estén alcanzadas por el primero. Con esto, la normativa vigente buscó que no existieran partidas que no quedaran gravadas por impuesto a la renta o IMEBA. En esta situación se encuentran las rentas derivadas de arrendamientos, aparecerías, pastoreos, entre otras, que superen en el ejercicio las 300.000 UI.

Lo que a primera vista podría verse como un beneficio, es la reducción de la alícuota del impuesto a la renta, que paso de ser de 30% a 25%. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que a diferencia de lo que sucedía en el régimen anterior, la distribución de utilidades se encuentra gravada por IRPF o IRNR, a la tasa del 7%. Esto implica que la tasa efectiva, en caso que se distribuyan utilidades, pasa a ser de 30,25%, mayor que la que se aplicaba en el IRIC e IRA.

La intención perseguida al gravar la distribución de utilidades, es incentivar la reinversión de los fondos generados en la empresa, por ello los contribuyentes que no realicen distribución de utilidades se ven beneficiados con una menor tasa.

Asimismo, las sociedades personales cuyos ingresos no superen en el ejercicio los 4.000.000 UI, se encuentran exoneradas de retención sobre la distribución de utilidades. A nuestro entender, con esta exoneración se pretende que empresas de menor porte, no se vean alcanzadas por esta disposición.

Un cambio importante que se produjo con la entrada en vigencia de la nueva normativa, es lo relacionado a los costos y gastos computables para determinar la renta neta fiscal. A diferencia del régimen anterior, en el que para que un gasto fuera deducible se exigía que se devengara en el ejercicio, fuera necesario para obtener y conservar la renta y estuviera debidamente documentado, en la actualidad, adicionalmente debe cumplirse la condición de la contraparte, más conocida como "regla candado".

Esta condición provoca que, a igual estructura de costos y gastos de diferentes productores agropecuarios, la tasa efectiva de IRAE varíe en función de qué impuesto a la renta paguen sus proveedores. Esto genera desigualdades en cuanto a la carga tributaria, que deben pagar productores en iguales condiciones. Desde nuestro punto de vista, lo que debería primar es que el gasto sea necesario para obtener y conservar la renta.

La Reforma introdujo cambios en régimen del impuesto a la renta que se pueden considerar positivos.

Se amplió la lista de gastos que pueden deducirse en forma incrementada. Cabe señalar que dentro de estos gastos, se encuentran los relacionados con la genética animal. Este beneficio pondría en pie de igualdad a la genética animal con la vegetal, procurando contribuir a la mejora tecnológica. No obstante, el problema que se plantea es que hasta el momento no existe reglamentación acerca del certificado que deben expedir las instituciones públicas o personas de derecho público no estatal, entendidas en el tema, por lo que los productores que hagan uso de este beneficio, ante una posible inspección de DGI, no tendrían un respaldo suficiente para justificar dicho tratamiento.

Por otra parte, puede citarse como un nuevo beneficio la ampliación del período de tiempo (de tres a cinco años), en el que pueden ser deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores.

Adicionalmente, puede destacarse como un punto a favor, en lo que respecta al tema de la canalización del ahorro, el hecho de que actualmente todas las empresas, cualquiera sea el ramo de su actividad, pueden acceder a dicho beneficio.

En lo relacionado al beneficio de exoneración de inversiones, se amplía la lista de bienes para los cuales rige este tratamiento. Asimismo, se amplía a tres ejercicios, el tiempo durante el cual el contribuyente puede hacer uso de la exoneración (si no tiene utilidades suficientes en el ejercicio en el adquiere el bien exonerado). Con relación a los topes, dos de ellos se mantienen sin modificaciones respecto al régimen anterior, mientras que el tope que refiere a las utilidades pasa a estar formado no sólo por el resultado del ejercicio, sino también por los resultados de ejercicios anteriores y por las reservas libres.

En cuanto al régimen de promoción de inversiones, el mismo presenta los cambios que se detallan a continuación:

- Exoneración a nivel de impuestos y no a nivel de renta
- Ampliación del universo de posibles beneficiarios, haciéndolo extensivo a sociedades de cualquier naturaleza jurídica que desarrollen cualquier tipo de actividad.
- Aumento de los plazos
- No hay requisitos acerca del origen de los fondos para financiar el proyecto
- No hay obligación de capitalización
- Mejora sustantiva para nuevas inversiones

Por otra parte, la desventaja que plantea el nuevo sistema de promoción con respecto al anterior, es que no hay estímulo para inversiones en reconversión o mantenimiento.

Dada las características que presentan la mayor parte de los productores agropecuarios en el Uruguay, es de señalar que el régimen de promoción de inversiones y de canalización del ahorro probablemente serán beneficios poco utilizados por este sector.

En otro orden, en lo que respecta al impuesto al patrimonio, el cambio que se considera más relevante para el sector, es lo relacionado a la eliminación de la exoneración del patrimonio afectado a la actividad agropecuaria, para el caso de sociedades anónimas y comanditas con acciones al portador y para las sociedades anónimas con acciones nominativas, cuyos titulares no sean personas físicas.

Asimismo, según los técnicos de OPYPA, el mencionado cambio no provocará efectos de magnitud, pues la ley 18.092 establece que este tipo de figuras societarias no podrán ser titulares de inmuebles rurales ni de explotaciones agropecuarias.

Puede apreciarse que el fin que persigue esta limitación, es conocer quien es el propietario final de la tierra.

En los últimos tiempos, ha existido una importante demanda de tierras por parte de extranjeros, que trajo aparejado un fuerte incremento en el precio de la tierra. Este tipo de inversiones pueden verse desestimuladas por los nuevos requerimientos en cuanto a la propiedad de la tierra.

En relación al IVA, no se experimentaron mayores cambios respecto al régimen anterior. Sí es importante destacar, que al aumentar los contribuyentes del sector que deben tributar IRAE, aumentan consecuentemente los contribuyentes alcanzados por el régimen de IVA en suspenso.

Por otra parte, en cuanto a las contribuciones especiales a la seguridad social, uno de los objetivos que se buscó con la Reforma, fue la unificación de aportes patronales para todos los sectores de la economía.

En lo que respecta al sector agropecuario, si bien aumentó la tasa de aportación sobre las hectáreas, para equipararla con la alícuota del 7,5%, se mantuvo el régimen especial de contribución sobre la tierra y no sobre el total de remuneraciones, como rige para el resto de los sectores.

Este régimen especial resulta favorable para aquellos productores que realizan la actividad agropecuaria de forma intensiva, que son los que contratan más mano de obra, siendo perjudicados aquellos que lo hacen de manera extensiva.

Se entiende que este tratamiento diferencial que se le da al agro, no va en contra del principio de equidad perseguido por la Reforma, ya que equidad significa tratar diferente a los que son desiguales, situación que se verifica en este caso.

Otro de los objetivos que persiguió la Reforma, fue simplificar el régimen tributario. A tales efectos, se creó un sistema tributario con impuestos más generales y se eliminaron un número importante de impuestos específicos.

En vista de lo anterior, los productores ganaderos esperaban que se eliminara el Impuesto a los Semovientes, ya que este es un tributo que representa una carga para el productor y su mantenimiento no guarda concordancia con el objetivo de simplificación buscado por la Reforma.

Asimismo, el productor ganadero debe hacer frente a una serie de tributos de menor porte, pero que mirados en forma global, aumentan la carga fiscal que soporta el sector.

Uno de estos tributos es la tasa de control destinada al financiamiento de las cajas negras. El sistema de cajas negras, fue solicitado por los productores, pero una vez que el mismo fue implementado, muy pocos productores han hecho uso de éste. Este hecho implica que si bien la tasa fue creada a efectos de financiar un requerimiento planteado por el sector, hoy en día representa un costo, dado la poca utilización del mismo.

Por otra parte, si bien el sistema de cajas negras representa un costo para el productor, para el Estado es un elemento adicional a efectos de realizar controles.

➤ **INTERMEDIARIO RURAL**

Con la Reforma se deroga el impuesto a las comisiones que recaía sobre los consignatarios y rematadores de ganado.

Este impuesto gravaba los ingresos devengados en concepto de comisiones u otro tipo de retribuciones. La tasa aplicable era del 9%.

Las rentas comprendidas anteriormente en el impuesto a las comisiones pasan a estar gravadas, en el nuevo régimen, por IRPF o IRAE, dependiendo de la forma jurídica, de los ingresos del que obtiene las comisiones o de la opción que efectúe el contribuyente, por los servicios de intermediación en la compraventa de ganado.

En el caso que se trate de una sociedad de capital o de una sociedad de responsabilidad limitada, entre otras, las rentas estarán alcanzadas por IRAE. Sin embargo, si se trata de una empresa unipersonal que no supera el límite de ingresos (4.000.000 UI en el ejercicio), tributará IRPF por sus rentas de servicios personales, salvo que realice la opción de tributar IRAE.

Punto de equilibrio entre ICOM - IRAE

ICOM = 9% x ventas

IRAE = 25% x utilidad

$\begin{aligned} 9\% \times \text{ventas} &= 25\% \times \text{utilidad} \\ 9\%/25\% &= \text{utilidad/ventas} \\ \mathbf{36\%} &= \mathbf{\text{utilidad/ventas}} \end{aligned}$

Comentarios:

- Un consignatario de ganado que tribute IRAE, cuyo margen de utilidad sea superior al 36%, con el nuevo régimen paga más impuesto a la renta que cuando tributaba impuesto a las comisiones.
- En caso que el consignatario opte por liquidar IRAE de forma ficta, pagará más impuesto a la renta que en el régimen anterior, ya que al ser un servicio personal se considera como renta gravada el 48% de sus ingresos (antes la utilidad sobre venta gravada era de 9%/30% = 30%).
- Además debe considerarse que en algunos casos (si la empresa supera el límite de ingresos y dependiendo de la forma jurídica adoptada), sobre la distribución de dividendos, corresponderá la retención de IRPF o IRNR a la tasa del 7%.

Es de destacar que los intermediarios rurales que tributen IRAE, tendrán los mismos beneficios y limitaciones que establece este impuesto, los que fueron oportunamente mencionados en las conclusiones correspondientes al productor agropecuario.

Para evaluar si el contribuyente que tributa actualmente IRPF soporta una carga superior a la del régimen anterior, por concepto de impuesto a la renta, debe tenerse en cuenta los ingresos que percibe y las partidas que puede deducir.

Cabe señalar, que aquellos contribuyentes que perceptivamente tributen IRAE, serán sujetos pasivos de impuesto al patrimonio de persona jurídica, a la tasa del 1,5%.

En principio, esto representaría una mayor carga impositiva para el sector. No obstante, dado que para obtener estas rentas el factor predominante es el trabajo, el patrimonio gravado por

este impuesto, en la mayoría de los casos, no es significativo, por lo que el impuesto no sería un costo de gran relevancia.

Por otra parte, este sector se vio beneficiado por la reducción en la tasa de aportes jubilatorios patronales, que se estableció en la reforma. Este beneficio resultará más relevante para aquellos contribuyentes que ocupen mayor mano de obra.

➤ **INDUSTRIA FRIGORÍFICA**

Como fue mencionado anteriormente, la Reforma produjo cambios en la tributación sobre la renta, siendo algunos de ellos beneficiosos para el sector y otros más gravosos.

Dentro de los beneficios que establece el nuevo sistema, se pueden citar:

- La reducción de la tasa del impuesto, con las salvedades mencionadas oportunamente.
- Deducciones incrementadas. Dentro de estas se encuentra la promoción del empleo.
- Deducción de la totalidad de las remuneraciones pagadas, aunque las mismas superen el tope de AFAP o no se efectúen aportes al BPS por no corresponder.
- Ampliación a cinco años del período por el cual se pueden computar las pérdidas de ejercicios anteriores.
- Ampliación del límite temporal para hacer uso de las exoneraciones por inversiones y de los rubros a tomar en cuenta para crear la reserva fiscal (resultado del ejercicio, resultado de ejercicios anteriores y reservas libres).
- Los cambios incorporados en la ley de promoción de inversiones que ya fueron detallados al exponer las conclusiones para el sector agropecuario.

En cuanto a la promoción del empleo, cabe destacar que representa un beneficio significativo para el sector, dado el volumen de mano de obra que generalmente emplea un frigorífico.

Los beneficios de canalización del ahorro, exoneración por inversiones y promoción y protección de inversiones, dadas las características del sector, son incentivos relevantes a los que puede acceder la industria frigorífica, a efectos de mitigar la carga por impuesto a la renta.

Por otra parte, el nuevo régimen presenta las siguientes desventajas:

- Retención del 7% sobre distribución de dividendos.
- Regla candado.
- Se mantiene la imposibilidad de deducir como gasto, el importe pagado en concepto de impuesto al patrimonio.

Si bien a simple vista, parecen más los beneficios que las desventajas que presenta el nuevo sistema, se debe tener en cuenta que la condición de la regla candado y la retención sobre la distribución de dividendos, son dos temas que pueden afectar en gran medida la tasa efectiva de impuesto a la renta que termina pagando la industria.

En otro orden, en relación al impuesto al patrimonio, si bien en líneas generales la normativa sobre el mismo, se mantiene sin mayores cambios, se puede mencionar que sólo se podrá

computar como pasivo, el importe de las deudas que exceda el valor de los activos en el exterior, exentos, bienes excluidos y no computables de cualquier origen y naturaleza. Según la estructura patrimonial de la empresa, esto puede implicar que en el nuevo régimen, los pasivos a computar para el cálculo del impuesto, se vean disminuidos respecto al régimen anterior.

Otro aspecto a destacar, es lo relativo al límite máximo legal del abatimiento del IP generado, el cual se fijó en un 50%. No obstante, el Poder Ejecutivo mantiene como límite a abatir el 1%.

Asimismo, se limitó este beneficio a las empresas cuyo capital esté representado por acciones nominativas, debiendo ser sus titulares personas físicas.

Si bien el abatimiento, podría ser un beneficio importante para la industria, si fuera aplicable el abatimiento máximo establecido en la ley, como aún el porcentaje a abatir permanece en un 1%, éste termina siendo poco relevante.

En nuestra opinión, uno de los cambios más desfavorables para el sector, que introdujo la Reforma, es la eliminación de la exoneración de aportes patronales. Sin embargo, está en línea con el objetivo de la Reforma, de equiparar la carga tributaria que soportan los diferentes agentes de la economía.

Dado el volumen de mano de obra que generalmente emplean los frigoríficos, el aporte patronal jubilatorio a la tasa del 7,5%, representa un costo importante que ahora debe soportar la industria. Adicionalmente, en concepto de aporte patronal al FONASA, la empresa debe pagar un 5% sobre el total de remuneraciones, mientras que antes pagaba un 2,5% en concepto de seguro de salud.

Si bien, estos aportes son gastos deducibles de la liquidación de IRAE, como es evidente, esta deducción no alcanza a compensar el nuevo costo a afrontar, en concepto de aportes patronales a la seguridad social.

En virtud de la calidad de exportador que tiene el sector, unos de los cambios que puede tener un impacto negativo sobre su competitividad en el mercado, es la reducción de la tasa de devolución de impuestos indirectos a las exportaciones.

La Administración justifica la reducción de la tasa de devolución de impuestos, en el hecho de que las tasas anteriores fueron estimadas en base a estructuras de costos, precios e impuestos de 1994 y dado que la situación actual es diferente en todos los aspectos, correspondía realizar un ajuste. Sin embargo, esta fundamentación es discutible, dado que no se contemplan todos los tributos indirectos que afectan al sector.

Por último, si bien no afecta la carga tributaria del sector, es importante señalar que el nuevo régimen designó como agente de retención de una serie de tributos, a la industria frigorífica, entre otros. Esto, sumado a las obligaciones existentes desde el régimen anterior, de actuar como agente de retención y percepción de determinados tributos, ha generado un aumento en los costos operativos que debe asumir la industria, a efectos de cumplir con dicho mandato.

Luego de realizada la síntesis de los cambios, en materia tributaria, que afectaron a cada uno de los agentes de la cadena, desde nuestro punto de vista se puede concluir, que todo impacto que se produzca sobre la industria frigorífica, va a repercutir sobre la rentabilidad del productor agropecuario.

Esto se debe a que la industria es tomadora de precios internacionales, si sus costos aumentan, para no perder rentabilidad, en principio trasladará sus mayores costos al productor agropecuario, pagándole un menor precio por el ganado que éste envía a faena. De esta forma, el productor agropecuario, ve disminuida su rentabilidad.

Por otra parte, dado que el intermediario rural se encuentra entre los dos agentes mencionados, tiene limitado su poder de negociación en cuanto a la fijación de sus precios, por lo que, si sus costos aumentan, estos serán absorbidos por él mismo, sin posibilidades de trasladarlos. Por ende, su rentabilidad también se verá disminuida.

Es oportuno destacar, que la reducción de las alícuotas del IVA introducida con la Reforma, puede apreciarse como un aspecto positivo. Dadas las características de este impuesto, en principio es un beneficio para el consumidor final, que es quien soporta la carga de este impuesto y no para las empresas. No obstante, aquellos productores agropecuarios que tributen IMEBA, también se vieron beneficiados con la mencionada reducción, ya que para ellos el IVA también es un costo.

A efectos de lograr visualizar claramente, cuál es la contribución que en materia tributaria realiza el sector cárnico a la economía nacional, sería necesario contar con datos de la recaudación de los diferentes tributos que lo afectan. Luego de efectuada la búsqueda de dichos datos, se encontró que no hay información que contemple de forma específica, la recaudación impositiva que se obtiene del sector.

Una vez finalizado el presente trabajo, se puede concluir que la Reforma implicó un aumento en el costo fiscal que debe soportar la cadena cárnica en su conjunto. No obstante, por las limitaciones mencionadas, en cuanto a la obtención de datos referentes a la recaudación, no resulta posible comprobar con datos de la administración fiscal, cuál es el mayor aporte en materia tributaria, que efectúa el sector.

Adicionalmente, cabe destacar que diversos estudios revelan que la recaudación del sector agropecuario, en el año 2008, mostró un crecimiento del 26% en relación al año anterior. No obstante, la presión fiscal se mantendría en un 6%, prácticamente incambiada respecto al año anterior, debido a que el PBI agropecuario en dólares corrientes, tuvo un fuerte incremento. Esto como consecuencia del aumento en el precio de los productos y la desvalorización del dólar, durante buena parte del 2008.

➤ **URUGUAY RESPECTO A LA REGIÓN**

En lo que respecta a las conclusiones relativas a este apartado, cabe remitirse a lo expuesto en el “Análisis Comparativo” desarrollado en el Capítulo V.

ANEXO

ENTREVISTAS

➤ CR. HÉCTOR ÁLVAREZ (Directivo de la Asociación Rural del Uruguay)

1. **Luego de transcurridos dos ejercicios de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, ¿qué impactos considera que han afectado de manera significativa al agro y particularmente al productor ganadero? ¿Qué opinión le merece el cambio realizado por el cual muchos contribuyentes ya no pueden liquidar IMEBA en carácter definitivo como ocurría en el régimen anterior? ¿Considera adecuados los topes establecidos con relación a los ingresos y a las hectáreas coneat para que los contribuyentes puedan ejercer la opción?**

La reforma tributaria causó un gran impacto en todo el sector, que les digo, cuando se estaba estudiando a nivel del parlamento y después que salió concretamente, la Asociación Rural hizo dos giras por todo el país explicando el alcance.

Nosotros considerábamos que la reforma tenía aspectos positivos con relación a los sistemas que habían regido y tenía algunos aspectos negativos. De los positivos señalábamos que el impuesto a la renta era la base de la tributación, que ARU siempre ha estado de acuerdo en ese criterio. El segundo elemento era que se incluían algunos beneficios por inversiones que considerábamos importantes. Había algunas deducciones ampliadas que también considerábamos importantes y básicamente como se mantenía la exoneración de impuesto al patrimonio, por lo menos parcialmente, para la mayoría de los productores, también nos parecía que era importante.

Por otro lado, también encontrábamos algunos aspectos negativos que eran básicamente, el tema de que algunas deducciones en el impuesto a la renta no se podían deducir totalmente, sino que había que hacer el prorrateo y donde era muy grave era en el tema de los arrendamientos rurales.

Veíamos también como negativo, el hecho de fijar un tope obligando a la gente a pasar a IRAE, máxime que anteriormente el criterio había sido muy laxo y realmente lo considerábamos un problema. El gobierno creó el IRAE ficto que paliaba en parte alguno de los problemas que se habían planteado, sino todos. Eso en general en este momento.

Nosotros estuvimos en contra de que se pusiera el tope (de IMEBA), considerábamos que no era conveniente, que realmente aseguraba un nivel de recaudación al Estado, que era conocido. De la otra manera, recién tiene la seguridad que por ejemplo los anticipos que recibe correspondan al impuesto que va a pagar el productor, la mayoría de las veces hay muchos créditos.

La profesión consideraba que era bueno porque de esa forma se obligaba a los contribuyentes, a los productores agropecuarios, a tener una contabilidad formal.

Yo discrepo totalmente con ese criterio. Pienso que para la gente no tiene que ser el cuco el impuesto, sino que debe ser el convencimiento del productor de que realmente eso le sirve. Y lo digo porque el Estudio nuestro funciona con el sector agropecuario, prácticamente el total y dentro de los productores que nosotros teníamos ya muchos estaban en IRA. Y además,

realmente veíamos que poco a poco íbamos avanzando en la trascendencia que le daban a todos los aspectos contables y a conocer la información y a tenerla en fecha. Por lo tanto no estábamos de acuerdo con eso. De todas maneras se impuso.

¿Considera adecuados los topes establecidos con relación a los ingresos y a las hectáreas coneat para que los contribuyentes puedan ejercer la opción?

Bueno, hubiésemos preferido que no hubiese ninguno. Dentro de todo, hay dos cosas que generan problemas. Una, que en el IRAE, los arrendamientos quedan fuera del IRAE. En el IRA los arrendamientos estaban dentro del IRA. Entonces el arrendamiento se considera una actividad no agropecuaria y eso genera problemas en las liquidaciones especialmente de establecimientos que arriendan parte de su campo, por ejemplo ahora con el tema agrícola y genera dificultades.

Eso fue una mala solución, no entendí porqué y más allá de que se me diga que realmente es una renta de capital lo que se recibe y sino quedaría gravado con el 25% y no con el 12%. Pero también me parece medio un disparate el tema de las actividades que obligatoriamente tienen que tributar IRAE, pese a que el productor está dentro de IMEBA.

Eso también me parece bastante traído de los pelos, la verdad no tengo la idea de cómo podría tributar un productor IRAE real, en el caso que sea de IMEBA. Todos los hacemos tributar IRAE ficto por las dudas, pero no está muy claro como funciona en el otro caso. Por lo tanto, ahí hay problemas que genera esto de los topes y la interpretación que le da Impositiva.

2. ¿Qué repercusión tuvo en los costos de las empresas agropecuarias, que las actividades de aparcería, pastoreo y análogas, se encuentren preceptivamente comprendidas en el IRAE?

Evidentemente le generó un incremento. Esto generó un incremento sin duda, de costo y tuvo una incidencia. No se cuan alta es esa incidencia, pero tuvo una incidencia.

3. ¿Qué opina respecto a las limitaciones establecidas en la reforma respecto a la deducibilidad de gastos?

Un poco eso lo hablamos, me parece que si se va a un sistema de impuesto a la renta real, se deberían deducir todos los gastos necesarios para producir la renta. Ese es un criterio que no estamos de acuerdo y es por defecto de la propia tributación.

4. Con respecto a las deducciones incrementadas que se establecen con la Reforma, ¿considera que estas son adecuadas? ¿en su opinión existen otros gastos que deberían recibir el mismo tratamiento?

Ustedes saben que con las deducciones incrementadas en general estuvimos de acuerdo, lo que nosotros atacamos fue el hecho de que salió deducción incrementada para la genética agrícola y no para la genética animal. Después se corrigió con una ley a posteriori. Astori fue un gran impulsor de esa ley, estableciendo que también iba por una vez y media los animales mejoradores, los reproductores mejoradores.

El problema que se estableció, fue que algún organismo público para-estatal tiene que fijar cuáles son los mejoradores. Sacaron un decreto donde dice que por reglamentación tiene que haber un certificado expedido por INIA, la Facultad de Agronomía y la Facultad de Veterinaria. Bueno, eso no se implementó nunca, nos encontramos que quien algo trabajó en ese tema fue INIA, pero Del Piazzo que es el abogado de INIA, interpretó que INIA no puede emitir certificados de ningún tipo, por la ley de creación. Entonces quedó trancado ahí, se lo hemos planteado a Impositiva, sabemos que hay algunos productores que están haciendo la deducción ampliada, pero no sé qué soporte tendrán en el caso de una inspección.

5. El aporte patronal que rige para el sector, si bien sufrió un incremento, continúa teniendo un tratamiento diferencial respecto al resto de la economía. ¿Considera que el mismo es adecuado o cree que el régimen general sería más conveniente?

Es una discusión antigua, muy, muy antigua. Yo creo que el sistema es lo mejor que se puede conseguir. No estoy de acuerdo ahora que se eliminó la exoneración patronal que existía, pero creo que el aporte por hectárea le da tranquilidad al productor. Hubo un período en el año 82, 83 donde el sector agropecuario estuvo por el sistema general. En ese período se generó un endeudamiento brutal con el Banco de Previsión Social.

Yo realmente creo que esa ley hay que tratar de mantenerla. Sé que la posición del BPS hoy es un poco contraria, pero creo que hay que mantenerla. Me parece que es favorable, va con el principio de que quien ocupa mayor mano de obra, no tiene mayor costo y creo que eso es importante.

6. ¿Considera que la carga tributaria que actualmente soporta la industria frigorífica, afecta de alguna forma al sector agropecuario?

Indudablemente que la afecta porque el sector agropecuario recibe precios, entonces la industria frigorífica recibe precios del exterior, traslada lo que queda, entonces por ejemplo la eliminación de la devolución de impuestos, es un tema que realmente afecta y afecta sustancialmente al sector primario.

7. En lo que refiere a la carga tributaria, ¿cree que el sector pecuario se encuentra en pie de igualdad con respecto al resto de los agentes de la cadena cárnica?

Nosotros tenemos el concepto que el sector primario aporta lo mismo o más que los otros. ¿Por qué? Porque tiene algún impuesto específico, como puede ser el 1% municipal que en ningún otro sector se aporta, tiene algunas disposiciones que si bien el producido en algunos casos vuelve al sector, lo afectan directamente.

Entonces, creo que en algunos aspectos soporta más carga social que no es del concepto general. Es una discusión que tenemos con OPYPA y con algunos estudios que se realizan, de que deje de figurar que el sector agropecuario contribuye menos en la economía de lo que lo hacen los otros sectores. Y fundamentalmente siempre lo comparan con lo que es la carga fiscal global de todos los habitantes del Uruguay y realmente ahí se comen una cosa, la comparación la tenemos que hacer con el sector industria y comercio o financiero no con el consumidor común, porque también el productor agropecuario es un consumidor común. Entonces no tiene sentido esa comparación.

Nosotros pensamos que contribuye, por lo menos igual y probablemente más que los demás. Hay que tomar en cuenta que en general el sector pecuario, es un sector de muy baja rentabilidad. El sector agrícola hoy día está contribuyendo con mucho más, porque tiene una rentabilidad mayor y en lechería se ha dado un poco esa situación cuando se dieron los cambios. Evidentemente esos son elementos que hay que tomar en cuenta.

8. ¿Qué opina respecto a la Ley N° 18.092 que obliga a que los inmuebles rurales estén a nombre de personas físicas? ¿Considera que esto desincentiva de alguna manera al inversor que pueda estar interesado en el sector agropecuario en nuestro país?

Si yo creo que no hay argumentos para que las sociedades anónimas al portador no puedan ser titulares de explotaciones agropecuarias, me parece un disparate esta ley pero evidentemente en el Uruguay, ustedes saben que la ley anterior oficio del 64 al 99 creo, se ve que hay un concepto que bueno... yo creo que es un error. ¿Y si se desincentiva de alguna manera al inversor? Yo no se si lo desincentiva pero le crea problemas, crea dificultades que me parece que son las que Uruguay tiene que obviar. Uruguay es un país al que le falta capital y entonces a quien trae capital tenemos que habilitarlo y no crearle complicaciones. Por lo tanto yo creo que esa ley es mala.

9. Desde la entrada en vigencia de la reforma, se ha desincentivado la utilización de sociedades anónimas para desarrollar actividades agropecuarias (requiriendo que las acciones sean nominativas y eliminando la posibilidad de ejercer la opción de liquidar IMEBA). Teniendo en consideración que ésta es una de las formas jurídicas más adoptadas mundialmente para realizar inversiones, en su opinión, ¿a qué se debe este nuevo tratamiento?

Ustedes saben una cosa, no es esto cierto, a pesar que yo la defiendo, no es la forma jurídica más adoptada. Si ustedes van a Estados Unidos miren que son nominativas y si van a Brasil son nominativas y además formar una sociedad anónima en Brasil es muy complicado. Entonces no es cierto eso y en Europa mismo tampoco es cierto. Lo que si para el Uruguay que es lo que yo les decía que tiene dificultades para obtener capital es un mecanismo válido y creo que en cierta medida de protección también frente a la situación internacional. La sociedad anónima tiene la facilidad de la transferencia de las acciones. De todas maneras les digo la gente busca otras formas sociales. Como tradicionalmente las he fomentado, lo que me resulta es que las sociedades en comandita simples, en cierta medida han venido a ocupar el papel de las sociedades anónimas y tenemos muchas sociedades anónimas que se transformaron en sociedades en comanditas simples que por ser sociedades personales están dentro del sistema general. Entonces ha pasado eso. Pero evidentemente la gente hoy ya no toma la sociedad anónima tanto para la inversión agropecuaria.

- Pero usted cree que es adecuado que solo por ser sociedad anónima ya no tenga opción a optar por IMEBA? Porque todas las otras sociedades pueden optar, en cambio la sociedad anónima está limitada en eso.

Sí, está limitada. Yo te digo que en la sociedad anónima tenés la obligación de tener contabilidad, entonces ahí yo ya tengo un poco más de duda. De todas maneras pienso que el régimen tiene que ser general para todas igual, pero dado que las sociedades anónimas tienen su contabilidad, capaz que no está tan mal. El tema es discutible pero, yo en general pienso que todas deberían tener la misma situación, tienen la misma actividad por lo tanto todas deberían tener el mismo tratamiento, pero el caso de la sociedad anónima en cierta medida crea algunos problemas.

¿A qué se debe este nuevo tratamiento? Bueno, es una posición política y lo habían dicho antes de las elecciones y bueno lo llevaron adelante a capa y espada por más que se les habló. En determinado momento nosotros lo hicimos dudar a Tabaré Vazquez del tema, pero al final se dispuso. Con todo demoró más de lo previsto porque era una de las medidas que tenían al comienzo y demoró un poco más un poco porque los hicimos dudar.

También hay un tema que juega en esto. Yo tengo la idea de que el sector agropecuario es ideal para cotizar en bolsa y realmente no se ve a nivel de productor el tema, no lo ven como una sociedad. Y realmente es ideal, ¿porqué? Porque en Uruguay normalmente las empresas que

cotizan en bolsa son industriales o comerciales que quien tiene la acción y es minoritario no tiene ningún control de la situación. En cambio en el sector agropecuario, donde lo más importante es el activo fijo, podés tener un control de las minorías muy importante. Entonces, es una sociedad en la cual perfectamente se podrían emitir acciones en bolsa y que funcionara el sistema. Lo que pasa es que en Uruguay somos medio timoratos, los corredores de bolsa tienen ingresos de formas más fáciles y entonces nadie se metió. Pero la sociedad anónima es ideal para eso. En el caso del Uruguay, donde además existe un sentimiento de que todo el mundo querría tener algo que ver, querría tener una pata de una vaca. Y les digo yo he tenido algún caso con sociedades anónimas con 55 socios que han participado poniendo capitales chicos, de US\$ 5.000, US\$ 10.000 algunos y realmente ha funcionado. Por lo tanto yo creo que en eso faltó creatividad, faltó gente que se pusiera la camiseta al hombro y saliera, porque yo creo que es un elemento que puede ser una forma de conseguir capital para el sector agropecuario muy importante, que se ha desperdiciado, que se desperdicia. Eso fue lo que hizo dudar a Tabaré Vázquez.

10. ¿Considera que son adecuados los tributos que deben abonarse con cada venta de ganado en concepto de cajas negras, vacuna anti-aftosa y brucelosis? ¿Le parece que el método de recaudación mediante retención es el más adecuado?

Esto son de los temas complicados. Primero, lo que yo pienso es que el concepto de cajas negras es una ventaja para el propio Estado porque a través de la DGI le permite un control mucho mejor. El sector agropecuario, los productores, lo pidieron. Hoy entran a consultar las cajas negras el 9% de los productores. Entonces son de esas cosas que se piden y que después nadie usa. Y entonces les cuesta, y cuesta porque es un sistema complicado, no es un sistema sencillo, no existe en otro país con este alcance y realmente es una cosa complicada, es lo mismo que la trazabilidad.

La vacuna antiaftosa, me resulta ridículo que el productor no pague su propia vacuna antiaftosa, yo no estoy de acuerdo con que lo pague el Estado, es por eso que existe esta tasa pero no debería existir la tasa y no debería ser el Estado quien pague la vacuna, el productor debe ser responsable de vacunar.

En materia de brucelosis, el tema es más complejo. Ningún mercado del mundo te exige que estés libre de brucelosis. Quiere decir que comercialmente no tiene ningún efecto. En el Uruguay hasta el año 94, se vacunaba con cepa 19. La cepa 19, si bien no eliminaba la brucelosis lo que hacía era eliminar la consecuencia de brucelosis, las vacas no abortaban. En ese momento se hizo un estudio y dio que el 0,2% del país tenía signos de brucelosis y que no justificaba mantener la vacuna, entonces se eliminó, con la idea de que además se iba a hacer un seguimiento para la erradicación total de la enfermedad.

Pasó el tiempo y hace cuatro años aparecieron fundamentalmente en vacas lecheras problemas de brucelosis. Entonces se creó una atmósfera con eso muy importante y como se procedió mal, porque en el momento en que se detectó se debió haber matado a esos animales, se dejó

perdurar a que tuvieran las crías y todo lo demás y después se extendió y fue indomitable y hoy día estamos en una situación muy grave. Caso de Treinta y Tres tiene 302 focos y allí es una situación complicada.

Ahora, realmente eso el productor lo ve como una incomodidad y además un costo en la medida en que no le toque. Si le toca tiene abortos lo que hará eliminará las vacas y se termina el tema. Evidentemente tiene un costo la indemnización que se paga. O sea cuando vendés una vaca hasta hace poco se pagaban US\$ 60 ahora creo que es ciento y algo y eso tiene un costo que participan productores en la Administración de ese fondo.

Yo te digo, capaz que somos demasiado optimistas de que podemos llegar a la erradicación total de la enfermedad, hay dudas. Capaz que tenemos que ir a que se vacune. Hoy ya no es la cepa 19, es la VRH51. El argumento en contra de la vacunación es que dice que no es segura totalmente y evidentemente no es segura tiene un 70% de seguridad. Pero yo creo que Uruguay se encaminó en un área que le cuesta al productor no solo dinero sino que internamente le cuesta. Ustedes se dan cuenta que en una cabaña se detecta brucelosis y la desarmen. Entonces el tema es complicado el de la brucelosis. Yo no se si la campaña está bien. Si existe la campaña no tenés más remedio que mantenerla porque de alguna manera hay que pagarle al productor que se ve perjudicado por la brucelosis.

¿Le parece que el método de recaudación mediante retención es el más adecuado?

Si, yo pienso que siempre el método de retención es el más adecuado para el productor agropecuario. Al productor le revienta tener que ir a pagar a cualquier lado y hacer gestiones y hacer trámites que no entiende. Entonces es lo más práctico.

11. En términos generales, ¿considera que es adecuada la presión tributaria que soporta el sector en comparación con la región?

Ustedes saben que en la región hay de todo. El problema es que Uruguay es chiquito entonces es más controlable. Entonces ese es un tema. A mi me parece que la presión fiscal no es exagerada y que está bastante controlada. Me parece que visto lo que es el costo del Estado, que es exagerado en el Uruguay, me parece que mucho más no se puede pedir. Yo creo que eliminaría el 1% municipal porque me parece un disparate, pero yo mucho más pienso que no. Cuando ponés arriba de la mesa algunos temas te salen siempre negativos y no positivo, máxime con la ideología predominante. Entonces mejor ni plantearlo.

➤ **CR. NÉSTOR COALLA (Contador de la firma Zambrano & Cía - Consignatarios de Ganado)**

1. Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, la carga fiscal que afecta a los intermediarios rurales cambió radicalmente. ¿Qué opina, en términos generales, al respecto?

Pasamos de, básicamente, un régimen ficto, como era el impuesto a las comisiones, a un régimen real, que un poco dependiendo de la estructura de cada escritorio puede afectar bastante el tema costos, sobre todo cuanto más pequeñas son las estructuras. Donde el nivel de gastos es relativamente poco, hay un alto porcentaje de peso de trabajo propio, de trabajo personal y ahora por el impuesto a la renta, ya sea en régimen real o en régimen ficto, estamos hablando de costos más importantes. Por otro lado, todo este cierre con el impuesto a la renta de las personas físicas, ha llevado a que muchos operadores que antes estaban bastante en la línea informal, se hayan formalizado y eso de alguna manera mejoró el tema de la competitividad porque se hizo más pareja, más racional por no haber tanto informal en la vuelta.

- *Por el tema de la deducibilidad de los gastos, ¿ustedes se vieron perjudicados?*

Te diría que, eso mismo que te decía de la disminución importante de la informalidad, ayudó en el sentido de que se hizo bastante más fácil que la gente te facturara los gastos, estuviera en regla y te permitiera la deducibilidad de los gastos, que antes de repente no le ponías tanto énfasis porque tenías impuesto a las comisiones, porque era un ficto y si el gasto no te lo pasaban con factura no era tanto el tema.

Ahora sí importa y ahora todo el mundo exige más el tema factura y de alguna manera obligó a aumentar la formalidad. Lo mismo del punto de vista del productor, que antes tenía régimen ficto, que no importaba tanto el tema formalidad y tener factura de todo y ahora sí, ahora todos te ponen énfasis en la factura, te ponen énfasis en que le pongas el RUT para poder descontar el IMEBA y entonces de alguna manera si bien tenés más exigencias formales, ha llevado a montar un plan de igualdad en el tema competitividad por formalismo o no.

En empresas con estructuras importantes, la diferencia quizá no sea tan grande. En las estructuras más chicas seguramente pese más. Además justamente esas, como eran las que estaban más en la informalidad, también les pegó porque en definitiva no es que pasaron de un régimen ficto a pagar en un régimen real, pasaron de la informalidad a un régimen real o cuasi-real, con IRAE ficto que es más caro de lo que era el impuesto a las comisiones igual.

2. Dejando de lado los costos fiscales ¿considera que el nuevo régimen tributario afectó los costos operativos necesarios para llevar adelante la actividad de este tipo de empresas?

Sí, afectó los costos operativos. Desde el punto de vista de nuestra empresa, que tenemos una estructura más o menos grande, tenés costos administrativos extra, ya sea por retenciones, ya sea por controles que antes no tenías. El tener que ver, para el tema de retenciones, que tal o cual empresa pase o no pase del límite para ver si tenés que retener o no retener, presentar esas

retenciones, tiene un costito operativo más importante. Más que en el régimen de retenciones las multas son del 100%, entonces los errores son muy caros. Tenés que poner controles, tiene su costito mayor.

Lo mismo la deducibilidad o no deducibilidad de determinado tipo de factura, de determinado tipo de empresas. Todo requiere un mayor análisis, mayor control y mayor riesgo de cometer errores y que cuesten carísimo.

Desde el punto de vista de la contabilidad hubo que cambiar todo. Si bien nosotros seguimos cobrando comisiones ya no corre más el impuesto a las comisiones, es todo con impuesto a la renta. Hubo que variar bastante toda la parte del sistema de la computadora.

3. Dado que las empresas intermediarias rurales, deben negociar tanto con el productor agropecuario como con la industria frigorífica, en su opinión ¿cuáles fueron los cambios que afectaron en mayor medida a ambos agentes? En consecuencia de estos cambios, ¿cree que las condiciones de negociación con ambos agentes tuvieron modificaciones?

Yo te diría que capaz que el cambio más importante de todo esto, fue justamente lo que te decía recién. Al haber un mayor cierre desde el punto de vista fiscal, hay más retenciones, hay más controles, ahora todos están interesados en que las cosas se hagan dentro de la norma porque sino les pega, entonces uno de los problemas que tenemos diariamente es el tema famoso de que aparezcan las retenciones de IMEBA.

El frigorífico retiene IMEBA para el productor, o sea cuando nos paga la factura ya retiene IMEBA y teóricamente lo vierte, pero cuando yo le pago al productor también sale descuento y el productor muchas veces no tiene claro si el que le esta reteniendo es el frigorífico o yo. Yo en realidad no retengo nada pero como yo soy el que le coloco el ganado, es a mi a quien viene cuando no le aparece y yo no puedo hacer nada más que llamar al frigorífico y decirle por favor hacelo.

A los frigoríficos todos los días los llaman todos los consignatarios por no se cuantos productores, entonces ya están hartos de tener que reliquidar porque un productor se olvidó de poner en la guía el número de RUT entonces lo declararon con RUT cero y ahora tiene que reliquidar. Los frigoríficos están constantemente reliquidando y entonces están hartos y se la agarran conmigo y yo me la tengo que bancar. El productor se la agarra conmigo porque no le aparece y yo me la tengo que aguantar y tengo que estar haciendo un equilibrio, que antes ese equilibrio lo hacia por el negocio en si, por obtener el mejor precio para el productor y el mejor precio para el frigorífico, que son cosas contrarias.

Ahora a su vez también tengo que andar "cintureando" en el tema de si aportó el IMEBA o no aportó el IMEBA que a mi no me aporta nada y es un tema de discordia constante. Muchas veces

estas al borde de perder el cliente por el famoso tema del descuento o no descuento y eso ha pegado.

En la reforma uno de los estandartes que se manejó fue la simplicidad que se iba a dar porque se iban a eliminar un montón de impuestos. Sin embargo se mantuvieron un montón de impuestos que retiene y cobra el frigorífico como la tasa de control y todo eso que nadie entiende nada, de cómo se calcula ni de nada pero que es una mordida que le pegan al productor que no es poco. Porque son cálculos complicados, por ejemplo, si tiene la vaca tantos dientes o tantos otros, el porcentaje varía.

Entonces cuando el productor ve todo ese sistema de impuestos pregunta, porqué me descontás esto, porqué me descontás lo otro, como si yo fuera Astori. De alguna manera toda esta reforma ha pegado en ese reraconamiento, porque es un punto más de discordia o una piedra en el zapato entre las dos puntas que son el frigorífico y el productor.

➤ **ENTREVISTA ESCRITA (VÍA E-MAIL) AL CR. ENZO PANDOLFI (FRIGORÍFICO TACUAREMBO - GRUPO MARFRIG)**

1. Dados los cambios introducidos con la reforma, ¿considera que estos significan un mayor costo en las empresas frigoríficas? En caso que los costos se hayan visto aumentados por la presión tributaria, ¿estos costos pudieron trasladarse a los precios que se pagan a los productores rurales?

En principio los costos aumentaron y estos juegan en la ecuación para llegar a un precio de compra de hacienda pero no son significativos ya que las principales variables que inciden en los precios de compra de hacienda son los precios de venta de los negocios pactados por el frigorífico y la oferta de ganado que exista en el momento de realizar la compra. Con esto lo que quiero decir es que no se puede trasladar tan directamente los nuevos costos ya que inciden si en los precios de compra pero existen otras variables que juegan y son mucho mas fuertes.

2. ¿Qué impacto cree que tienen las nuevas condiciones de deducibilidad de gastos?

No permite deducir muchos gastos que antes eran deducibles (ejemplo el 48% de alquileres de oficinas que se realizan a personas físicas y muchos gastos que se realizan con pequeñas empresas. También se limito mucho el tema de gastos en el exterior por comisiones etc.

3. Con relación a la eliminación de las exoneraciones de aportes patronales jubilatorios, ¿considera que este cambio afectó de manera significativa los costos que debe soportar el sector industrial? ¿Cree que el mencionado cambio puede verse parcialmente compensado por la posibilidad que existe actualmente de poder deducir la totalidad de las remuneraciones?

Los costos aumentaron y de eso no hay dudas, también es cierto que se puede ver compensado una parte de este aumento con la posibilidad de deducir el 100% de las remuneraciones.

4. ¿Considera que las modificaciones en la ley de inversiones, significan un incentivo importante a la hora de evaluar la realización de una inversión?

La verdad que el régimen es muy beneficioso para las empresas, es tan beneficioso que puede llegar a compensar los costos adicionales que se han generado en los puntos anteriores. Igual el mismo no define el llevar adelante o no un nuevo proyecto que este en dudas pero si afecta su monto ya que luego que se define hacerlo se hace lo mejor que se pueda.

5. Las empresas frigoríficas son designadas por la ley como agentes de retención y percepción de determinados tributos. Esta función, ¿genera a las empresas frigoríficas importantes costos operativos?

Genera tener prácticamente una persona en la empresa designada para esta tarea. Ese es el costo adicional que hemos tenido.

6. En términos generales, ¿cuáles entiende que son los cambios introducidos por la Reforma Tributaria que más perjudicaron o beneficiaron a la industria frigorífica?

Perjuicios Respuesta 2, a eso se agrega aporte patronal (7.5% y un 2.5% adicional en el aporte patronal del seguro por enfermedad) y la rebaja en los reintegros a las exportaciones que se hicieron y como beneficios Respuesta 4 y la rebaja de la tasa del impuesto a la renta del 30% al 25%, esto último es un beneficio para la empresa y un perjuicio para los inversores en caso que se distribuyan utilidades.

7. ¿Qué opinión le merece la reducción de los beneficios relacionados con los reintegros de exportación? ¿Cree que con dicha modificación se pierde competitividad con los países de la región? ¿Tiene información respecto a estudios que cuantifiquen el impacto de este cambio?

No la única información que tengo es la que se refleja en la cuenta resultados de la empresa y la verdad es que fue importante. Sobre los estudios que nos comparan con la región no tengo ni idea de los mismos.

8. En relación con la región, ¿cree que la industria frigorífica en Uruguay se encuentra en igualdad de condiciones en lo que respecta a la presión fiscal?

La realidad de la industria esta muy atada a lo que sucede con los precios internacionales de los commodities y en realidad en los últimos años esto nos ha favorecido bastante (se dice que por el aumento del consumo de China) junto con temas sanitarios en Brasil (brote de aftosa) y temas de retenciones a las exportaciones en Argentina.

Gracias a estos tres temas los últimos años de la industria han sido de los mejores en toda la historia entonces no se va claramente cuanto impacto la reforma tributaria ya que se pueden deducir todos los costos extras ya que se esta teniendo rentas a favor y se están realizando inversiones (mejoras en equipamiento y obras civiles) que no se habían realizado en años.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

URUGUAY

Normativa

- Código Tributario
- Constitución de la República Oriental del Uruguay
- Decreto N° 11/09
- Decreto N° 148/07
- Decreto N° 149/07
- Decreto N° 150/07
- Decreto N° 201/08
- Decreto N° 208/07
- Decreto N° 258/07
- Decreto N° 280/07
- Decreto N° 281/07
- Decreto N° 289/89
- Decreto N° 364/03
- Decreto N° 381/90
- Decreto N° 407/96
- Decreto N° 425/01
- Decreto N° 432/03
- Decreto N° 441/07
- Decreto N° 455/07
- Decreto N° 496/07
- Decreto N° 575/93
- Decreto N° 600/88
- Decreto N° 840/88
- Decreto-Ley N° 14.252
- Decreto-Ley N° 14.416
- Decreto-Ley N° 15.294
- Decreto-Ley N° 15.605
- Ley N° 10.597
- Ley N° 12.700
- Ley N° 12.804
- Ley N° 12.937
- Ley N° 13.032
- Ley N° 13.319
- Ley N° 13.421
- Ley N° 13.637
- Ley N° 13.705
- Ley N° 13.892
- Ley N° 14.100
- Ley N° 14.948
- Ley N° 15.343

- Ley N° 15.809
- Ley N° 15.851
- Ley N° 15.852
- Ley N° 16.060
- Ley N° 16.082
- Ley N° 16.492
- Ley N° 16.697
- Ley N° 16.713
- Ley N° 16.736
- Ley N° 16.906
- Ley N° 17.345
- Ley N° 17.519
- Ley N° 17.730
- Ley N° 17.906
- Ley N° 18.083
- Ley N° 18.092
- Ley N° 18.341
- Ley N° 18.520
- Resolución de la DGI N° 334/89
- Texto Ordenado 1996 que rigió hasta el 30/06/07
- Texto Ordenado 1996 vigente a la fecha

Otros

- “Análisis Sectorial de la Industria Frigorífica” - Informe de Deloitte - Mayo 2008
- Anuarios Estadísticos de INAC
- Anuarios OPYPA (varios)
- Artículo publicado en el diario “El País” por el Dr. Gonzalo Ramírez, 02/07/07, sobre Devolución de Impuestos Indirectos.
- Artículo publicado en Suplemento “Economía y Mercado” del diario “El País” por el Cr. Enrique Ermoglio sobre Establecimientos Permanentes
- Artículo publicado en Suplemento “Economía y Mercado” del diario “El País” por el Ing. Agr. Julio Preve Folle, sobre Devolución de Impuestos Indirectos.
- Documentación obtenida de la biblioteca del INAC
- “El Impuesto al Valor Agregado” - Curso básico - Carlos Alberto Borba - Fundación de Cultura Universitaria, edición 2001
- “Impacto de la Reforma Tributaria en el Sector Agropecuario”, Trabajo Monográfico realizado por Valentina Belbussi, Valentina Ferrero y Claudia Marton, 2007
- “Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio” parte II, Cr. Rossetto
- “La reforma Tributaria - Impuestos Agropecuarios” - Federico Berro, Carlos Dentone
- “La Reforma Tributaria - Impuestos Agropecuarios”, Federico Berro y Carlos Dentone, 1980
- “Manual de Impuesto al Valor Agregado” - Tomo I - Ceferino Costa - Editorial Acali, 1978
- “Manual de Materia Gravada y Asignaciones Computables”, BPS, Diciembre 2004 - vs 7
- “Perspectivas Agropecuarias” 2007/08 - Blasina & Tardáguila Consultores Asociados
- “Perspectivas Agropecuarias” 2008/09 - Blasina & Tardáguila Consultores Asociados
- Revista Tributaria N° 132, Cr. Raúl D’Alessandro
- Revista Tributaria N° 195, Dr. Carlos Bordolli

- Revistas “Plan Agropecuario”
- Suplementos “El País Agropecuario” del Diario “El País”
- Transparencias de UPAE sobre Tributación en el Agro, 2009
- “Tributación en el MERCOSUR, Evolución, comparación y posibilidades de coordinación”, Alberto Barreix y Luiz Villela, 2003
- Tributos al Agro”, Trabajo Monográfico realizado por Mercedes Gómez y Alejandra Rosas, 1998

Páginas Web

- www.aru.org.uy - Asociación Rural del Uruguay
- www.bid.org.uy - Banco Interamericano de Desarrollo
- www.bps.gub.uy - Banco de Previsión Social
- www.cnccs.com.uy - Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay
- www.dgi.gub.uy - Dirección General Impositiva
- www.inac.gub.uy - Instituto Nacional de Carnes
- www.mef.gub.uy - Ministerio de Economía y Finanzas
- www.mgap.gub.uy - Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca
- www.parlamento.gub.uy - Poder Legislativo Uruguay
- www.planagro.com.uy - Plan Agropecuario
- www.presidencia.gub.uy - Presidencia de la República

ARGENTINA

- www.afip.gov.ar AFIP - Administración Nacional de Ingresos Públicos
- www.consejo.org.ar - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- www.deloitte.com.ar - Deloitte Argentina
- www.fiscalex.com.ar - Consultoría Tributaria
- www.mrtrader.com.ar - Mr. Trader
- www.oncca.gov.ar - Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario
- www.prosperar.gov.ar - ProsperAr
- www.ruralarg.org.ar - Sociedad Rural Argentina

BRASIL

- www.braziltradenet.gov.br - Brasil Trade Net
- www.el-exportador.com - El Exportador
- www.receita.fazenda.gov.br Receita Federal do Brasil

CHILE

- www.odepa.gob.cl - Oficina de Estudios y Políticas Agrarias
- www.sii.cl - Servicio de Impuestos Internos

AGRADECIMIENTOS

A nuestras familias y especialmente a nuestros padres, a nuestros novios Álvaro y Luis, a nuestros amigos y compañeros de trabajo, por apoyarnos e incentivarnos en todo momento a lo largo de la carrera y sobre todo en este tramo final.

A la Cra. Mercedes Gómez, por haber confiado en nosotras, por sus aportes y devoluciones; agradecemos enormemente el esfuerzo que somos concientes hizo para que este trabajo hoy pueda estar en vuestras manos.

Al Cr. Luis Waksman, por habernos guiado en la elección del tema y encontrarse siempre dispuesto a brindarnos su opinión y a darnos una mano.

Al Dr. Emilio Mangarelli, por habernos proporcionado información y contactos muy valiosos para poder llevar a cabo el trabajo.

Al los Cres. Enrique Elena, Héctor Álvarez, Néstor Coalla y Enzo Pandolfi, por habernos brindarnos su tiempo y conocimiento sobre el tema.

A todos aquellos que de una manera u otra contribuyeron a que este trabajo haya podido lograrse.

A TODOS MUCHAS GRACIAS!!!

Andrea y María Noel