

Principales efectos de la reforma tributaria en el sector agropecuario

Cra. Pierina De León
CPA / FERRERE

La reforma tributaria representará para el sector agropecuario cambios en su estructura impositiva. En este artículo repasaremos algunos de los impactos de la reciente ley, sobre uno de los sectores más importantes de nuestra economía nacional.

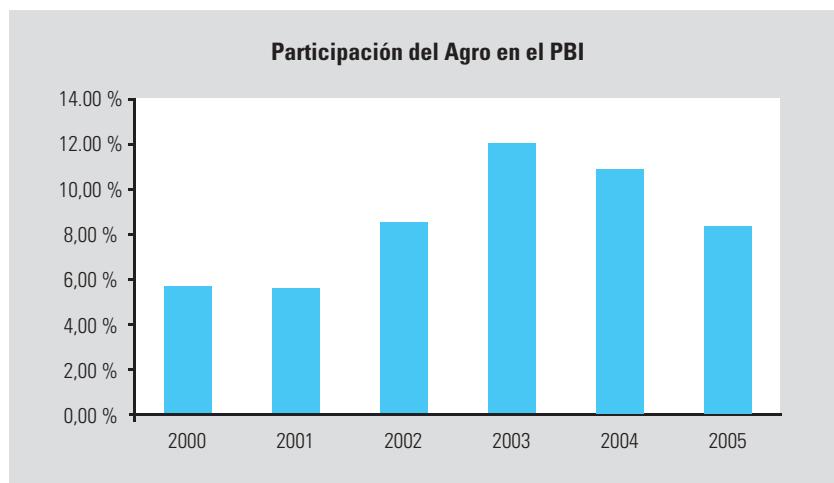
¿Como se estructura el sistema tributario en la actualidad?

A modo de repaso, recordamos que el sector agropecuario básicamente tiene la siguiente estructura impositiva en la actualidad:

- Imposición a la renta de la actividad agropecuaria (IRA, IMEBA)
- Imposición sobre el patrimonio situado en Uruguay (IP)
- Imposición indirecta que se aplica en oportunidad de la venta de bienes y servicios (IVA).

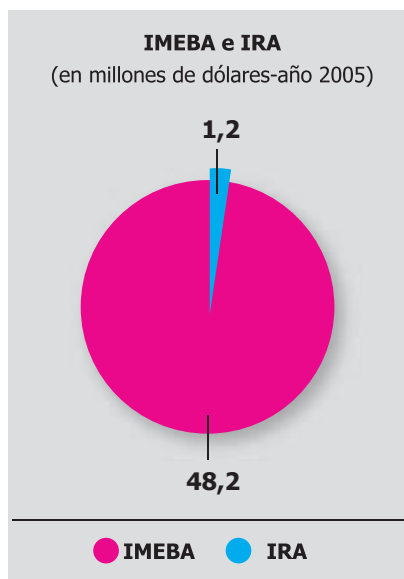
Con la aprobación de la Ley N° 18.083, el sistema tributario se reformó. Los cambios comenzarán a regir el 1° de julio de 2007 fecha en que entrará en vigencia dicha ley.

En relación al sector agropecuario, si bien se mantiene la estructura de tributación actual, se experimentarán algunas modificaciones que impactarán de forma directa y que es importante que los productores tengan en consideración.



Impuestos sobre las rentas obtenidas

En la actualidad, a los efectos de cumplir con el pago de impuesto sobre la renta, el productor agropecuario tiene la posibilidad de optar entre pagar el Impuesto a la Renta Agropecuario (IRA) ó el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuario (IMEBA).



El IRA grava con el 30% la renta neta (diferencia entre ingresos menos los gastos deducibles) que genere la empresa en el ejercicio económico. Se aplica sobre las actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios así como las obtenidas por aparcería, pastoreo y arrendamientos rurales superiores a determinado monto.

El IMEBA se paga en ocasión de la primera venta de una lista taxativa de bienes agropecuarios realizada por los productores, y las exportaciones. A los efectos de determinarlo se aplica una tasa fija sobre el monto facturado. Las tasas varían entre 0,7% a 2,5% según el bien que se este vendiendo.

Desde julio de 2007, el IRA desaparece como tal y la imposición a la renta agropecuaria está contenida en el Impuesto a la Renta de Actividades Empresariales (IRAE) que crea la ley de reforma tributaria.

La norma específicamente establece en su definición de rentas empresariales a las "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 IRAE grava con un 25% las rentas obtenidas (ingresos gravados menos los gastos deducibles) de acuerdo a la definición anterior.

¿El IMEBA continua vigente?

El IMEBA sigue vigente con algunas modificaciones. Es así que, se incluye dentro de la nómina de bienes gravados por este impuesto a rubros como la rancultura, la cría de caracoles, la cría de ñandú, nutrias y similares. A su vez, el Poder Ejecutivo queda con la facultad de incluir todos los productos agropecuarios que considere pertinente, dentro de los rubros gravados.

Sin embargo, el cambio más importante en relación con la imposición a la renta del sector agropecuario es que no todos los contribuyentes del sector podrán elegir pagar el IMEBA. Estos que no puedan hacer uso de la opción, deberán obligatoriamente liquidar y pagar IRAE.

¿Quiénes no podrán elegir?

En la actualidad, optar por uno u otro impuesto depende del cumplimiento de ninguna condición, todos los contribuyentes pueden elegir pagar IRA o IMEBA.

A partir de la reforma tributaria, el ejercer la opción entre pagar IRAE e IMEBA ocurrirá sólo en algunas circunstancias. Por esta razón un numeroso elenco de los productores agropecuarios quedará obligado a pagar IRAE.

Según el texto de la ley de reforma tributaria, los siguientes contribuyentes deberán tributar obligatoriamente IRAE por la rentabilidad que obtengan en su actividad agropecuaria:

- Las explotaciones que superen los topes fijados por el Poder Ejecutivo.
- Las explotaciones que adoptaron la forma jurídica de Sociedades Anónimas o Sociedades en Comandita por Acciones.

- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en nuestro país.
- Entes autónomos y servicios descentralizados.
- Fondos de inversión cerrados y fideicomisos.

¿Cuáles son los topes fijados a los efectos de la opción IRAE/IMEBA?

A los efectos de ejercer la opción, la explotación debe estar incluida dentro del tope de ingresos que estableció el Poder Ejecutivo. Pero eso no será suficiente, también hay una limitación a las posibilidades de optar que está en relación con la superficie de la explotación.

Dependiendo de los ingresos que la explotación obtuvo en el ejercicio precedente se establecieron estas situaciones:

Condiciones	Opción IRAE/IMEBA
Facturación hasta \$3.311.000 anuales	Puede optar
Facturación superior a \$3.311.000 anuales	IRAE

Es decir, únicamente tendrán la posibilidad de optar aquellos productores que tuvieron –en el ejercicio anterior– ingresos menores a \$3.311.000 (aproximadamente U\$S 135.000), los que superen este monto liquidarán obligatoriamente el IRAE abonando una tasa del 25% sobre la renta obtenida. A estos efectos, al momento de evaluar si el monto de los ingresos supera o no el tope, no se considerarán las ventas de activo fijo.

Adicionalmente a la evaluación de los ingresos, deberemos verificar la extensión de la explotación. Si supera las 1.500 hectáreas (índice Coneat 100), el empresario no podrá efectuar la opción, y quedará preceptivamente incluido en el IRAE, aunque el monto de sus ingresos no supere los \$ 3.311.000. El límite de 1.500 hectáreas será aplicable hasta el 30 de junio de 2008, luego de esa fecha este límite será de 1.250 hectáreas (índice Coneat 100). Como puede apreciarse, la norma no se refiere

exclusivamente a la extensión física de la tierra, sino a un concepto más complejo que involucra su calidad. Así por ejemplo un campo de 1.000 hectáreas con un índice CONEAT 150 es una explotación equivalente a 1.500 hectáreas de índice CONEAT 100, por lo que debe empezar a pagar IRAE.

Existe un régimen transitorio para el ejercicio que va desde el 1° de julio de 2007 y el 30 de junio de 2008, en el cual los contribuyentes podrán ejercer la opción entre IRAE/IMEBA sin considerar el tope de los ingresos, pero si deberán evaluar el tope de 1.500 hectáreas índice CONEAT 100.

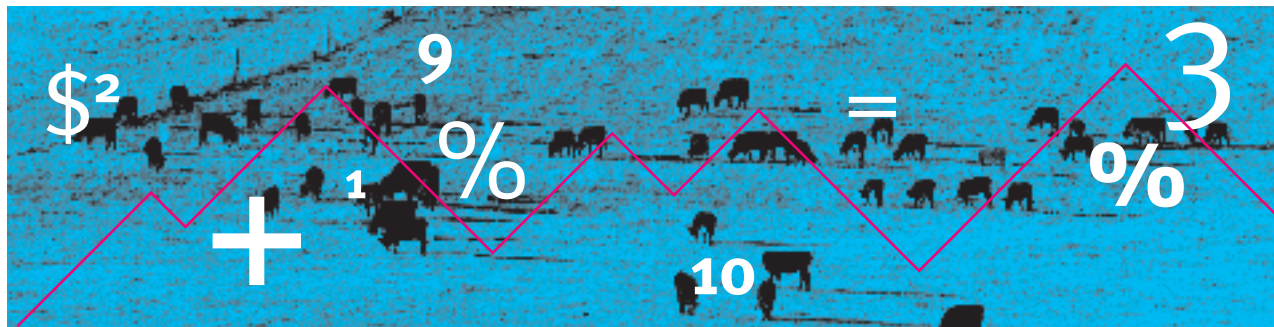
La opción debe realizarse por todas las explotaciones agropecuarias del titular. Una vez que se opta por IRAE se puede volver al IMEBA, si es que se cumplen las condiciones para elegirlo, pero luego de haber liquidado por lo menos tres ejercicios el IRAE.

Tampoco podrán tributar IMEBA aquellos productores que hayan optado por este impuesto –porque tenían la posibilidad de elegirlo– y obtengan ingresos por la venta de bienes que no se encuentren comprendidos en la lista de los bienes gravados por ese tributo.

Es decir que en caso de que un contribuyente venda bienes no comprendidos en el IMEBA, e incluso por la venta de activo fijo afectado a la actividad agropecuaria, deberá liquidar el IRAE correspondiente a estas operaciones y continuará liquidando IMEBA por las restantes.

Sin embargo, quienes elijan el ámbito del IMEBA y vendan bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria no deberán pagar IRAE si las rentas por estas operaciones son menores a \$ 497.000.

Finalmente la ley prevé a los efectos de liquidar el IRAE sobre la venta de bienes inmuebles afectados actividades agropecuarias adquiridos antes del 1° de julio de 2007 un régimen ficto de liquidación, recordamos que a partir de la vigencia de la ley de reforma tributaria la venta de inmuebles rurales pasará a estar gravada por este impuesto. Por lo tanto, el IRAE se determinará o por régimen general apli-



cando 25% sobre la renta derivada de la venta del inmueble (ingreso menos costo) o se podrá aplicar la tasa sobre un valor ficto del 6% sobre el precio de venta. Por lo anterior, en caso de liquidar por el ficto, el impuesto será 1,5% (25% x 6%) sobre el precio de venta.

Principales diferencias entre el IRAE e IMEBA

- Las explotaciones que poseen márgenes de ganancia relativamente importantes, tendrán un incremento en su carga tributaria, si en la actualidad venían optando por liquidar IMEBA. Esta situación debido a que si obligatoriamente deberán pasar a pagar IRAE, este impuesto se liquida sobre los márgenes obtenidos.

- En contrapartida, los productores que en la actualidad ya estaban abonando el IRA se beneficiarán con una rebaja en la tasa del impuesto. Recordamos que la tasa del IRA es del 30% sobre el margen obtenido, el IRAE tendrá una tasa del 25%.

- A los efectos de liquidar el IRAE se debe tener una estructura administrativa que permita el adecuado registro de las operaciones de venta, deberá llevar contabilidad suficiente y mantener sus gastos documentados adecuadamente. Esto es así porque en el IRAE se podrá deducir los gastos necesarios para obtener la renta. Mientras que el IMEBA, se aplica de forma directa sobre el monto de la factura emitida, lo que hace innecesario un soporte administrativo y de registros para liquidar el impuesto.

- Los contribuyentes de IRA en la actualidad – al igual que lo que ocurrirá con los de IRAE- podrán recuperar el

IVA Compras que abonaron en ocasión de la compra de insumos y materiales para la producción. En el caso de haber optado por IMEBA, el IVA no podrá recuperarse, lo que se constituye por tanto en un costo para la explotación. Recordamos, que al igual que lo que ocurre en la actualidad, continúan exonerados de IVA las ventas de bienes a emplearse en la producción agropecuaria, que el Poder Ejecutivo determine.

- Esta previsto – para quienes liquiden IRAE- que puedan acceder al beneficio de “Exoneración por Inversiones” más conocido como “Reinversiones”. Este mecanismo permite que los productores que inviertan en la compra de maquinarias agrícolas, mejoras fijas, y vehículos utilitarios (chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras) podrán bajar de su renta el 40% del monto invertido en estos bienes. También se aplicará este beneficio a los montos que se destinen a la construcción de edificios o ampliaciones destinadas a la actividad agropecuaria. En este caso se descontará de la renta obtenida el 20% de lo invertido en la construcción. Los contribuyentes de IMEBA no pueden acceder al beneficio de “Reinversiones”; previsto para las inversiones realizadas en el sector.

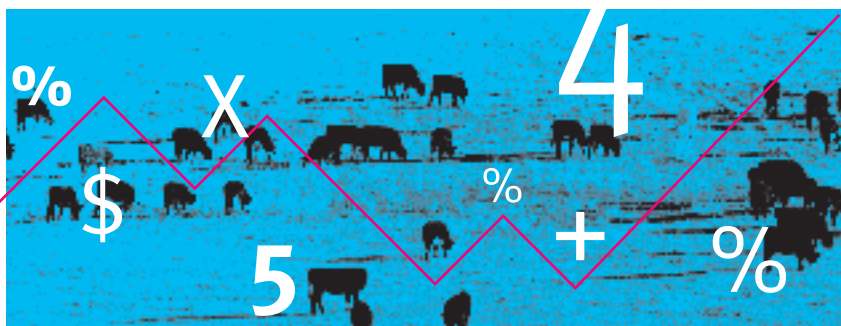
- El IMEBA se debe abonar siempre que se enajenen bienes gravados. Sin embargo el IRAE, dependerá de que en la totalidad de las operaciones del ejercicio se hayan obtenido una rentabilidad positiva. El contribuyente de IRAE no abonará este impuesto si no obtiene un resultado positivo. Además en caso de que en el balance anual se

determina una pérdida, la misma podrá ser descontado de futuras utilidades obtenidas en el plazo de 5 años.

- Se podrán considerar como gasto deducibles de las liquidaciones de IRAE las inversiones realizadas en cultivos, alambrados, implementación de praderas y bosques, tajamares, tanques Australianos, pozos, y riego.

- Respecto de la deducción de los gastos en el IRAE, además de ser devengado en el ejercicio, y estar correctamente documentado, se agrega una nueva condición, la proporcionalidad. Esto quiere decir, que el gasto será deducible en proporción a como tribute renta la empresa o personal con quien contratamos el mismo. A vía de ejemplo, un gasto será 100% deducible siempre que dicho ingreso represente para la contraparte una renta gravada por IRAE a la tasa del 25%. En caso que el gasto se contrate con una persona física por el cual pague Impuesto a la Renta de Persona Física (IRPF) ó con una persona del exterior que pague Impuesto a la Renta de No residentes (IRNR) el gasto será deducible en la proporción resultante entre la tasa del IRAE y la tasa que pague el contratado. Si se contrata un gasto por arrendamiento con una persona física que tributará el 12% por dicho ingreso, el productor agropecuario podrá deducir el 48% del gasto, que resulta de proporcionar la tasa del 25% del IRAE sobre el 12% (12%/25%) que paga el que da en arrendamiento el inmueble.

- Durante el ejercicio que comienza el 1° de julio de 2007 y hasta el 30 de junio de 2008, los arrendamientos rurales, tendrán una excepción a la proporcionalidad recientemente descripta.



Beneficios para el agro en la reforma

El nuevo régimen tributario otorga beneficios específicos para el sector agropecuario, algunos de los cuales ya se encontraban previstos para el IRA y que ahora se extenderán al IRAE.

- **Deducción incrementada.** Algunos gastos reales puedan ser descontados una vez y media. Es decir, si el empresario decide incurrir en gastos por \$ 100 en los rubros específicos el gasto a efectos de la liquidación del IRAE se tomará como de \$ 150. Lo anterior redundará en un pago de impuesto a la renta menor, ya que se le descontará a los ingresos gastos mayores.

Los gastos que pueden computarse por una vez y media son los honorarios por asesoramiento en las siguientes áreas:

- Sanidad animal
- Nutrición animal
- Sanidad vegetal
- Control de calidad de la producción
- Manejo del suelo (erosión y fertilización)
- Instalación y manejo de pasturas
- Sistemas de riego
- Planes de explotación

Los honorarios deberán ser pagados a técnicos egresados de la Universidad de la República, y de las restantes universidades habilitadas, técnicos egresados de los cursos Técnico- Profesional

Se podrán computar un valor equivalente a \$517 por hectárea de Índice CONEAT 100. También se han fijado límites atendiendo a los diferentes tipos de explotaciones agropecuarias. Si bien el régimen de excepción está previsto para el plazo indicado, se podrá seguir aplicando si los contratos de arrendamientos hubieran sido inscriptos antes del 1° de enero de 2007 y hasta la vigencia del contrato.

- Respecto de la incorporación de semovientes, el régimen previsto en la reforma es igual al régimen que en la actualidad se aplica para los contribuyentes de IRA. La renta bruta de semovientes se calcula de la siguiente forma: Ventas de semovientes

- Compras de semovientes del ejercicio

- + Variaciones físicas ocurridas entre el inicio y el fin del ej.

Como puede apreciarse en el esquema, las variaciones quedan incluidas en la renta del ejercicio.

Arrendamientos agropecuarios

En la actualidad los arrendamientos tienen el siguiente tratamiento que depende de quien sea el arrendatario:

Arrendatario	
Persona física	No abona impuesto a la renta por ese ingreso
Empresa opto por IRA	Abona IRA si supera un determinado tope
Empresa opto por IMEBA	No abona impuesto a la renta por ese ingreso

La reforma tributaria introduce cambios en este aspecto, que determinarán la siguiente situación:

Arrendatario	
Persona física	Abona IRPF a la tasa del 12%
Empresa contribuyente IRAE	Abona IRAE a la tasa del 25% sobre la rentabilidad
Empresa opto por IMEBA	Abona IRAE a la tasa del 25% sobre la rentabilidad neta por ese ingreso

de la ANEP y de la Escuela Agrícola Jackson.

También podrán computarse por una vez y media, los gastos de capacitación del personal en áreas consideradas prioritarias para el Poder Ejecutivo.

Finalmente, las semillas etiquetadas que los productores agropecuarios compren para su producción serán incluidas en el beneficio de la deducción incrementada (computar lo vez y media en la liquidación de IRAE). Las semillas deberán cumplir con las normas generales de producción y comercio de semillas reguladas por la normativa correspondiente (Decreto N° 438/2004) y contar con la documentación correspondiente.

- Exoneración por Inversiones. Como lo dijimos anteriormente este beneficio se dirige a que el empresario reciba un beneficio por invertir la renta generada en la adquisición de bienes que se consideran prioritarios para el sector. Por lo tanto, los productores que inviertan en la compra de maquinarias agrícolas, mejoras fijas en el sector agropecuario (tajamares, represas, pozos, molinos de viento, tanques australianos, bombas de agua, balanzas, porteras, represas, tanques de frío, instalaciones de energía eléctrica, paneles solares, equipamiento para trazabilidad, etc), y vehículos utilitarios podrán bajar de su renta el 40% del monto invertido en estos bienes. También se aplicará este beneficio a los montos que se destinen a la construcción de edificios o ampliaciones destinadas a la actividad agropecuaria. En este caso se descontará de la renta obtenida el 20% de lo invertido en la construcción.

Distribución de dividendos y utilidades

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que estará gravada al 7% la distribución de dividendos y utilidades generados a partir de la entrada en vigencia de la reforma.

Impuesto sobre el Patrimonio agropecuario

El Impuesto al Patrimonio (IP) es un impuesto anual, que grava, con una tasa del 1.5% el patrimonio de las empresas a la fecha de cierre del ejercicio económico.

Desde el año 2001 el patrimonio afectado a las actividades agropecuarias se encuentra exonerado de tal impuesto. Sin embargo, en tanto comience a regir la reforma tributaria esta exoneración será aplicable de forma menos general.

Por lo cual muchas de las explotaciones agropecuarias que en la actualidad no pagaban, pasaran a abonar IP nuevamente lo que les significará un aumento de sus costos impositivos.

Los contribuyentes agropecuarios que deberán pagar IP serán:

- Las explotaciones agropecuarias cuyo patrimonio esté representado en acciones al portador (S.A. o en sociedades en comandita por acciones)
- Entidades del exterior cuyos titulares no sean personas físicas.

Las sociedades que tienen su capital representado en acciones nominativas, pero los dueños de estas acciones no son personas físicas se consideran sociedades al portador. Es decir deberán pagar IP.

Finalmente, quienes ejerzan la opción por tributar IMEBA, pagarán el IP en cabeza propia, es decir se asignará el valor del patrimonio de la explotación al titular de la misma quien deberá incluirlo en su liquidación personal.

Aportes a la Seguridad Social

En la actualidad los aportes a la seguridad social que realizan los empresarios del agro están basados, en un sistema mixto de determinación, conocido bajo el nombre de "Contribución Patronal Rural".

Esta contribución, tiene como dijimos dos componentes, los aportes jubilatorios patronales por los titulares y los aportes jubilatorios patronales sobre las retribuciones de los trabajadores.

La base de cálculo del aporte patronal unificado son las hectáreas Coneat 100 que se utilicen para la explotación agropecuaria.

En el cálculo se tienen en cuenta además la cantidad de patronos que efectúen tareas de forma habitual y personal en el establecimiento.

Durante los últimos años, se ha beneficiado al sector con sucesivas rebajas al aporte patronal sobre las remuneraciones de los empleados. Incluso desde el año 2001 se estableció en 0% la tasa.

La reforma tributaria estableció una tasa de aporte patronal jubilatorio sobre las remuneraciones de los trabajadores, que ascenderá al 7,5%, de forma general para todos los sectores. Y delegó en la reglamentación la adecuación de la Contribución Patronal Rural a la nueva tasa de imposición. Sin embargo, aún el Poder Ejecutivo no ha determinado la adecuación correspondiente.

U\$S 135.000 será el tope de facturación para elegir tributar el IMEBA en vez del IRAE.

Las explotaciones mayores a 1.500 hectáreas (IC100) siempre tributarán IRAE.

Los honorarios pagados para mejorar la producción se podrán deducir una vez y media.

Las inversiones realizadas en el sector representarán una menor renta a pagar.

Algunas explotaciones agropecuarias volverán a pagar Impuesto al Patrimonio.