

# El 30 de junio trae impuestos

Cra. Pierina De Leon CPA / Ferrere

Ante el reciente cierre de ejercicio económico – fiscal de las empresas agropecuarias ocurrido el 30 de junio, estimamos conveniente repasar los principales aspectos del impuesto a la renta que gravará la ganancia obtenida durante el ejercicio.

El sector agropecuario paga tributos por las ganancias principalmente a través del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) que grava con un 25% la renta neta obtenida en la explotación (Ingresos gravados menos los gastos deducibles).

Otra alternativa es cumplir con el gravamen por los resultados del ejercicio por la vía del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA). Este impuesto se paga en ocasión de la primera venta que la empresa agropecuaria realice de sus productos a contribuyentes de IRAE, a las intendencias o al Estado. Las tasas de este impuesto son fijas y van desde el 1,5% hasta 2,5% sobre el precio de la operación incluido en la factura.

Sin embargo la opción entre tributar IRAE ó IMEBA, esta sujeta al cumplimiento de diversas condiciones, es decir que el empresario agropecuario tiene algunas limitaciones para elegir pagar el IMEBA sobre sus rentas y no él IRAE.

## ¿Quiénes puede Optar por IMEBA?

La opción debe realizarse por todas las explotaciones agropecuarias del titular. (Cuadro 1.)

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.

En caso de que un contribuyente, haya optado por IMEBA, venda bienes no incluidos en la lista taxativa del impuesto, e incluso por la venta de activo fijo afectado a la actividad agropecuaria, deberá liquidar el IRAE correspondiente a estas operaciones y continuaran liquidando IMEBA por las restantes.

Sin embargo, si las ventas de bienes de activo fijo o los ingresos obtenidos por aparcerías, medianerías, pastoreos son menores a \$ 600.000 en el año, no deberán pagar IRAE ya que existe una exoneración expresa.

## Aspectos a considerar en la elección entre IRAE e IMEBA

Existen particularidades que se deben tener en cuenta, al momento de optar, para aquellos que pueden efectivamente elegir pagar IRAE o IMEBA.

- Los contribuyentes de IRAE podrán ampararse en beneficios cada vez que realicen compras e inversiones en su empresa. Entre ellos el régimen promocional -Decreto 455/07- que exonera el IRAE y el Impuesto al Patrimonio cuando la empresa realiza un proyecto de inversión; o el beneficio de la exoneración de rentas del 40% de ciertas inversiones realizadas. Estos regímenes serán explicados seguidamente.

- Las explotaciones que poseen márgenes de ganancia relativamente importantes, al optar por liquidar IMEBA

**Cuadro 1.**

Facturación inferior a U\$S 200.000 anuales	SI
Sociedades Anónimas, ó en comandita por acciones,	NO
Fondos de inversión y fideicomisos,	NO
Establecimientos permanentes de personas del exterior.	NO
Explotaciones con extensiones mayores a 1.250 hectáreas (índice Coneat 100)	NO
Ingresos por ventas de activo fijo y "asociaciones productivas"	NO



Foto: Plan Agropecuario

reducen su carga tributaria, ya que el IRAE se liquida sobre los márgenes obtenidos, mientras que el IMEBA se determina aplicando las tasas -de menor valor absoluto- sobre el precio de venta del productor.

- 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. 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.

- Los contribuyentes 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.

- 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.

### EL IRAE

Este impuesto, se liquida aplicando la tasa del 25% a la renta neta generada por la empresa al final del ejercicio. El esquema básico de liquidación del IRAE en la actividad agropecuaria es:

- 
- + Renta bruta de semovientes
  - + Ventas de productos o prestaciones de servicios
  - Gastos deducibles
  - Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
  - Exoneración por inversiones

#### Renta neta gravada

---

La renta bruta de semovientes se determina restándole al total de ventas de ganado ocurrida en el ejercicio un costo que se debe calcular de esta forma:

- 
- + Existencia inicial de ganado
  - + Compra de ganado
  - Existencia final de ganado
- 

Tanto para determinar el valor de la existencia inicial como final de animales se considerará el valor que la Dirección General Impositiva (DGI) ha establecido al 30/06/10 con ase-

soramiento del MGAP.

Esta forma de calcular el costo de los animales vendidos determina que en ocasiones el productor agropecuario este pagando el 25% de IRAE por una renta que aún no obtuvo. La situación ocurre en los casos de un animal que el productor tenía en existencias al principio del ejercicio y que aún no ha vendido – es decir continúa en existencia al final del ejercicio- pero que durante el año cambio de categoría. Pasando por ejemplo de novillo de hasta 2 años que se debe valorar a \$ 5.634 a un novillo de hasta 3 años cuyo valor según DGI debió ser \$ 7.216. Es decir que por esa diferencia – y dado el particular mecanismo de cálculo de la renta bruta de semovientes- deberá pagar el 25% sobre \$ 1.582, aunque no haya vendido ese animal. Lo mismo ocurre con los nacimientos del ejercicio, dado que están en el inventario final de ganado y no en el inicial, lo que es contrarrestado obviamente con las muertes de animales que se den en el ejercicio.

Solo debido a que el ganado crece y cambia de categoría y a su vez el costo se determina de forma global y en la existencia final quedan animales que impactan en el costo aunque no se hayan vendido.

## Liquidación Ficta de IRAE

Existen productores que pueden optar por un régimen de liquidación ficta del IRAE. Este mecanismo permitirá en algunas ocasiones pagar menos impuesto a la renta y además reduce sensiblemente las tareas administrativas ya que básicamente se calcula sobre los ingresos de la explotación. Por lo tanto, no será necesario tener una contabilidad como se entiende comúnmente lo que redundará en una simplificación para el productor, disminuyendo para el mismo los costos de administración y gestión.

Accederán a este régimen aquellas explotaciones cuyos ingresos no superen los U\$S 400.000 y que no hayan adoptado la forma jurídica de sociedades anónimas ó sociedades en comandita por acciones, ni sean Fideicomisos, así como tampoco Fondos de Inversión.

Con este sistema de determinación "ficta" calcularán el impuesto a las ganancias según el tipo de renta.

Aquellas rentas que surjan de la venta de productos agropecuarios se gravarán aplicando a los ingresos obtenidos por la venta de los productos la tasa máxima del IMEBA incrementado en un 50%. Es decir, abonará como impuesto a la ganancia una vez y media la tasa del IMEBA correspondiente a cada producto sobre los ingresos por ventas del mismo.

Por ejemplo, si consideramos la venta de un producto cuya tasa máxima legal del IMEBA es un 2,5% el impuesto a la renta ficto ascenderá al 3,75% ( $2,5 \times 1,5$ ) sobre el precio de venta.

En el caso de que el producto no se encuentre gravado por el IMEBA, se aplicará la tasa del 9% sobre los ingresos, por ejemplo intereses, ingresos por venta de servicios, venta de activos fijo etc.

## IRAE cuando se venden inmuebles

Para calcular el IRAE asociado a la venta de inmuebles afectados a la actividad agropecuaria el empresario tendrá diferentes opciones dependiendo de la fecha de compra del inmueble.

Si el inmueble vendido había sido adquirido antes del 1° de julio de 2007 po-



Foto: Plan Agropecuario

drá determinar el impuesto a pagar aplicando el régimen general - 25% sobre la renta derivada de la venta del inmueble (ingreso menos costo) o podrá utilizar un régimen ficto de liquidación previsto. Ésta liquidación ficta consiste en aplicar la tasa del IRAE sobre el 6% del precio de venta. Por lo tanto, el impuesto será del 1,5% ( $25\% \times 6\%$ ) sobre el precio de venta. Si el inmueble fue adquirido luego del 1° de julio de 2007, el contribuyente solo podrá acceder al régimen general de liquidación.

## Gastos que tienen beneficios adicionales

El esquema básico de liquidación del IRAE permite restar de los ingresos del ejercicio los gastos que el empresario debió hacer para obtener sus ganancias.

Con el objetivo de incentivar a los productores a que incurran en determinados gastos, el gobierno estableció que puedan ser descontados una vez y media.

Es decir, si el empresario decide incurrir en gastos por \$100, en los rubros

que se encuentran promovidos, el gasto a efectos de la liquidación del IRAE se tomara 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 se pueden computarse por una vez y media son los honorarios pagados a técnicos egresados de las universidades y cursos de capacitación al personal 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

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

Finalmente, las compras de semillas etiquetadas que los productores agro-



pecuarios efectúen para su producción serán incluidas en el beneficio de la deducción incrementada, es decir computarlo vez y media en la liquidación de IRAE.

### **Exoneración de rentas a cambio de inversiones**

La Ley prevé para aquellos contribuyentes de IRAE el beneficio de "Exoneración por inversiones", el que se orienta a que el empresario reciba un beneficio por invertir la renta generada en la adquisición de bienes que se consideran prioritarios para el sector y la actividad.

Los productores que inviertan en la compra de maquinarias agrícolas —que sean utilizadas en los establecimientos agropecuarios—, mejoras fijas para el sector agropecuario, equipos de com-

putación, equipos de comunicaciones, compra de fertilizantes fosfatados, destinados a la instalación y a la refertilización de praderas permanentes y vehículos utilitarios podrán bajar de su renta el 40% del monto que han 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.

Por lo tanto, todas estas inversiones redundarán en un menor IRAE a pagar.

Nos parece interesante repasar el listado de bienes que se consideran mejoras fijas en el sector agropecuario

- Tajamares.
- Represas.
- Pozos y perforaciones.
- Molinos de viento.
- Tanques Australianos.
- Bombas para extraer agua.
- Bretes para vacunos y lanares.
- Tubos.
- Cepos.
- Balanza fija.
- Porterías, gallineros, chiqueros y co-nejeras.
- Represas con destino a irrigación.
- Tanques de frío.
- Instalaciones para la distribución de energía eléctrica dentro del estable-cimiento y paneles solares.
- Equipamiento para trazabilidad.

Dentro de la categoría "vehículos utili-tarios" tenemos incluidos a:

- Chasis para camiones.
- Camiones.
- Tractores para remolque.
- Remolques.
- Zorras.

### **Beneficios fiscales a las inver-siones**

El Poder Ejecutivo emitió al final del año 2007 una reglamentación con el objetivo de otorgar beneficios fiscales a las empresas que proyec-ten realizar inversiones en bienes muebles y mejoras fijas destinados a la actividad de la empresa.

Una dependencia del Estado espe-cializada —la Comisión de Aplicación (COMAP)— estudiará el proyecto, es-tablecerá los beneficios aplicables y controlará la ejecución del mismo.

A los efectos de determinar el monto del beneficio y el plazo de los mismos, los proyectos presen-tados a estudio serán calificados en función de la generación de empleo, contribución a la descentralización, aumentar el Producto Bruto Interno, utilización de tecnologías, incremen-to en investigación, impacto sobre la economía, etc.

Según su magnitud los proyectos se clasificaran en: (i) pequeños, (ii) medianos ó (iii) grandes, y se fijan los objetivos referidos anteriormen-te para los distintos tipos de proyec-tos.

El beneficio consiste en la exone-ración en forma directa del IRAE por montos que van desde el 50% y pueden ascender hasta el 100% de la inversión efectuada y por plazos de hasta 25 años. El porcentaje de la exoneración depende del monto del proyecto y de la calificación obteni-do por el mismo en función de los indicadores referidos.

También se otorgan exoneraciones de Impuesto al Patrimonio, de tribu-tos en la importación para los bienes no competitivos con la industria na-cional, exoneración del IVA en la ad-quisición de materiales y servicios destinados a obras, etc.