

El agro y la reforma tributaria

Cra. Pierina De León
CPA/Ferrere

A un año de la entrada en vigencia de la reforma tributaria en nuestro país, nos parece importante el análisis de la evolución normativa que impactará en la actividad agropecuaria.

Reseña de las principales modificaciones

Imposición a la renta

La imposición a la renta obtenida en la actividad agropecuaria, queda comprendida principalmente en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) que grava al 25% las rentas obtenidas (ingresos gravados menos los gastos deducibles).

Si bien el IMEBA sigue vigente, numerosos productores no podrán optar por esta forma de pagar impuesto a la renta sobre su actividad, dado que se establecen importantes limitaciones.

Es así que están obligados a pagar IRAE las siguientes situaciones:

- Explotaciones con ingresos superiores a aproximadamente U\$S 170.000.
- Explotaciones con extensiones mayores a 1.500 hectáreas (Índice Co neat 100).
- Ingresos por ventas de activo fijo y "asociaciones productivas".
- Explotaciones que adoptaron la forma jurídica de Sociedades Anónimas o Sociedades en Comandita por Acciones.
- Establecimientos permanentes de entidades no residentes, Fondos de Inversión y Fideicomisos.

Imposición al Patrimonio

La Ley de Reforma Tributaria, eliminó la exoneración de Impuesto al Patrimonio (IP) que desde el año 2001 estaba vigente para los bienes destinados a la actividad agropecuaria.

Con la reforma solo estarán exoneradas de este impuesto- que grava con un 1,5% el monto del patrimonio de la explotación a fecha de cierre de ejercicio económico- las empresas agrope-

cuarias cuyos titulares sean:

- Personas físicas
- Sociedades con capital representado en acciones nominativas de personas físicas

Novedades a un año de la reforma

• Exoneración de IVA

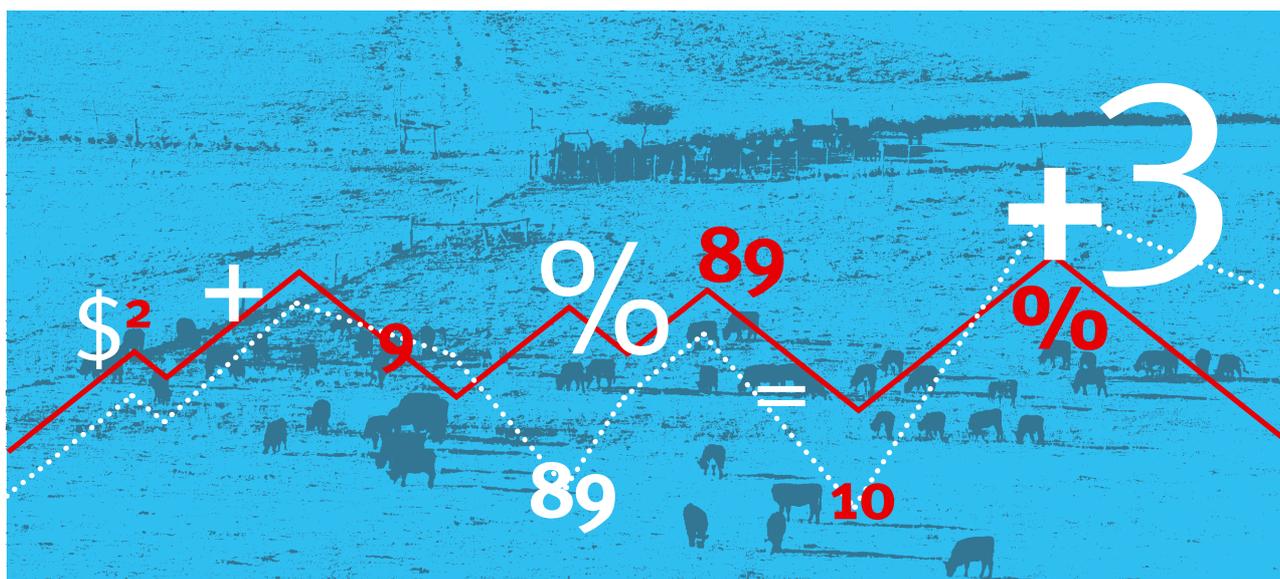
Todas las unidades económicas que se encuentran gravadas por IRAE, automáticamente quedan comprendidas en el ámbito del IVA. Es decir, tendrán obligación de incluir en sus operaciones de venta este impuesto.

Sin embargo, la venta de productos agropecuarios en su estado natural no se comercializa con IVA mientras sigan estando en ese estado. Además se permite recuperar el IVA pagado en las compras de insumos, bienes y contrataciones de servicios destinados a la actividad, mediante la obtención de certificados de crédito. Esto siempre que el productor agropecuario tribute IRAE ya sea preceptivamente o por elección. No aplica a los contribuyentes de IMEBA.

Los dueños de las explotaciones agropecuarias que reciban ingresos por servicios vinculados de los llamados "asociaciones productivas" es decir los pastoreos, las aparcerías, medianerías, capitalizaciones, campos de recría, deben facturarlos con IVA a la tasa básica del 22%. A partir del 1 de setiembre de 2007, el Poder Ejecutivo determinó que estos servicios se encuentran exonerados de la aplicación de este impuesto.

Es importante recordar que los productores agropecuarios que tengan los anteriormente citados ingresos (aparcerías, medianerías, etc.) deberán liquidar además IRAE por los mismos aunque, por sus otros ingresos





agropecuarios hayan elegido el IMEBA.

Sin perjuicio de que siempre se deberá abonar IRAE, existe una exoneración si los ingresos por estas asociaciones productivas y los ingresos por venta de bienes de activo fijo (inmuebles, maquinaria, etc.) sean menores a aproximadamente \$ 530.000.-

Otra norma que impactará sin dudas en el negocio agropecuario es el referido a la exoneración dispuesta para el suministro de agua que tenga por destino el riego.

• IRAE – Liquidación Ficta

Existen productores que pueden optar por un régimen de liquidación ficta del IRAE. Este mecanismo permitirá en muchas 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 340.000 y que no tengan la forma jurídica de sociedades anónimas o 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 dichos productos, la tasa máxima 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. (Ver Cuadro 1).

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

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

• IRAE – Gastos deducibles

Como principio general, a los efectos de calcular la renta de una empresa, se deducen de los ingresos todos aquellos gastos que sean necesarios para obtener y conservar la renta y que estén adecuadamente documentados. Además a los efectos de ser descon-

tables de los ingresos, los gastos deberán constituir para la contraparte una renta gravada por el IRAE, por el Impuesto a la Renta de la Persona Física (IRPF), por el Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

Asimismo, la deducción del gasto estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto, el cociente entre la tasa de impuesto a la renta aplicable a la contraparte y la tasa del IRAE, a la cual deduce el gasto la empresa.

Estas condiciones para la deducción del gasto dan lugar a las siguientes situaciones:

- ✓ El gasto pagado es 100% deducible cuando constituye para la contraparte un ingreso gravado por IRAE.
- ✓ El gasto pagado es 100% deducible si constituye para la contraparte un ingreso gravado por el IRPF en la categoría de rentas del trabajo (ejemplo, los sueldos abonados a los empleados, los honorarios de profesionales universitarios, etc.)
- ✓ El gasto pagado es deducible en un 48% si constituye un ingreso gravado por IRPF en la categoría de rentas de capital (ejemplo, arrendamientos, alquileres pagados a una persona física)
- ✓ El gasto pagado es deducible en un 48% si constituye un ingreso gravado por el IRNR para el receptor del mismo.

En muchos casos los productores agropecuarios contratan una parte importante de servicios o compran bienes a entidades que no pagan IRAE, como por ejemplo lo son las cooperativas agrarias, las sociedades de fomento rural, u otros productores que pagan IMEBA por sus rentas, porque ejercieron la opción.

Por lo tanto si aplicamos el criterio general, las empresas agropecuarias no podrían descontar estos gastos de sus ingresos y por lo tanto terminarían pagando un mayor impuesto a la renta por comprar insumos o contratar servicios a estas entidades que tienen exoneraciones especiales por lo cual no abonan impuestos.

En atención al grave perjuicio que ocasiona a los productores esta limitación, ya que los montos involucrados pueden ser realmente importantes y constituyen insumos fundamentales para la actividad, el Poder Ejecutivo decidió que podrían descontar los gastos –por compra de bienes o contratación de servicios- contratos con:

- Explotaciones agropecuarias que paguen IMEBA
- Instituciones gremiales agropecuarias
- Sociedades de Fomento Rural
- Cooperativas Agrarias, de Producción y las de Ahorro y Crédito

• IRAE – Exoneración por inversiones

La Ley prevé 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.

Por lo tanto, los productores que inviertan en la compra de maquinarias agrícolas –que sean utilizadas en los establecimientos agropecuarios-, mejoras fijas en el sector agropecuario, equipos para el procesamiento electrónico de datos, equipos de comunicaciones, 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

Cuadro1. Determinación del IRAE de forma ficta:

Producto	Tasa Máxima IMEBA	Tasa IRAE ficto
Lanas y cueros ovinos y bovinos	2,5%	3,75%
Ganado bovino y ovino	2,5%	3,75%
Ganado suino	1,5%	2,25%
Cereales y oleaginosos	2 %	3 %
Leche	2 %	3 %
Productos derivados de la avicultura	1,5%	2,25%
Productos derivados de la apicultura	1,5%	2,25%
Productos derivados de la cunicultura	1,5%	2,25%
Flores y semillas	1,5%	2,25%
Productos hortícolas y frutícolas	1,5%	2,25%
Productos cítricos	2 %	3 %
Productos derivados de la ranicultura, helicicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.	1,5%	2,25%
Otros productos agropecuarios que determine el Poder Ejecutivo	1,5%	2,25%

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.

El monto de las utilidades exoneradas no podrá ser distribuido y se deberá crear una reserva que se denominará “Reservas por exoneración por Inversiones”; teniendo como único destino la capitalización. La misma deberá ser creada o incrementada por el órgano competente, dentro de los 120 días siguientes al cierre del ejercicio, con las utilidades contables del ejercicio y, en caso de no ser suficientes, podrán utilizarse otras reservas o los resultados acumulados.

Este beneficio tiene que estar dentro de los siguientes topes:

1) 40% o 20% –según corresponda- del valor de los bienes adquiridos.

2) Que existan resultados contables del ejercicio o acumulados o reservas suficientes para constituir las “Reservas por exoneración por Inversiones” establecida por la normativa.

3) 40% de la renta neta fiscal del ejercicio

La exoneración no puede superar el 40% de la renta fiscal del ejercicio.

En caso de que la exoneración se encuentre topeada por el 40% de la renta neta fiscal, o se carezca de resultados contables y otras reservas suficientes,

el monto que exceda alguno de esos límites podrá ser deducido en las mismas condiciones, en los dos ejercicios siguientes. Es decir, que la exoneración se hará efectiva a partir del ejercicio de adquisición, y hasta los dos ejercicios siguientes en caso que no pudiera utilizarse, ya sea total o parcialmente en el ejercicio que se efectuó la inversión.

Como lo comentáramos anteriormente, por “Maquinaria Agrícola” se entienden a estos efectos la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.

La reglamentación incluye un listado de los bienes que se consideran incluidos en la categoría “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
- Porteras, gallineros, chiqueros y conejeras
- Represas con destino a irrigación
- Tanques de frío
- Instalaciones para la distribución de energía eléctrica dentro del establecimiento y paneles solares,

- Equipamiento para trazabilidad.

Dentro de la categoría “Vehículos utilitarios” se incluyen:

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

Cuando la norma habla de la exoneración a inmuebles, se refiere a la construcción o ampliación de edificios (mayor área construida) destinados a la actividad industrial o agropecuaria. En ningún caso la exoneración comprende la adquisición de inmuebles, ni la de empresas o cuotas de participación en las mismas

Finalmente, la reglamentación dispuso que el contribuyente que se beneficie de este mecanismo, deba presentar junto con la declaración jurada del impuesto, un detalle de los bienes, construcciones o ampliaciones que motivan la exoneración.

Beneficios fiscales a las inversiones

El Poder Ejecutivo emitió al final del

año 2007 una reglamentación con el objetivo de otorgar beneficios fiscales a las empresas que proyecten realizar inversiones en bienes muebles y mejoras fijas destinados a la actividad de la empresa.

Una dependencia del Estado especializada –la Comisión de Aplicación (COMAP)- estudiará el proyecto, establecerá los beneficios aplicables y controlará la ejecución del mismo.

Si bien, anteriormente ya existía un régimen, el mismo estaba enfocado a las grandes inversiones de bienes de capital del área industrial y sólo era aplicable a las sociedades anónimas. Esta nueva normativa abarca más empresas que la anterior, ya que tiene como finalidad beneficiar desde el punto de vista tributario a las pequeñas y medianas empresas y el sector servicios, sin importar el tipo social de la entidad.

A los efectos de determinar el monto del beneficio y el plazo de los mismos, los proyectos presentados a estudio serán calificados en función de la generación de empleo, contribución a la descentralización, aumentar el Producto Bruto Interno,

utilización de tecnologías, incremento en investigación, impacto sobre la economía, etc.

Según su magnitud los proyectos se clasificarán en: (i) pequeños, (ii) medianos o (iii) grandes, y se fijan los objetivos referidos anteriormente para los distintos tipos de proyectos.

El beneficio básico consiste en la exoneración en forma directa del IRAE por montos que pueden ascender hasta el 100% de la inversión efectuada y por plazos de hasta 25 años. Recordamos que el porcentaje de la exoneración depende del monto del proyecto y de la calificación obtenida por el mismo en función de los indicadores referidos.

También se pueden otorgar exoneraciones de Impuesto al Patrimonio, de tributos en la importación para los bienes no competitivos con la industria nacional, exoneración del IVA en la adquisición de materiales y servicios destinados a obras, etc.

Es importante destacar que los bienes que sean amparados en un proyecto de inversión no gozarán del beneficio de la “Exoneración por inversiones” explicitado anteriormente.