



DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

CONSULTAS

Sector Agropecuario

CONSULTAS SECTOR AGROPECUARIO

SUJETOS PASIVOS	11
Consulta N° 4.806 – Grupo de interés económico	12
Consulta N° 5.057 - Productor rural que realiza producciones artesanales - contribuyente mayorista que cambia su actividad a puesto de feria - contribuyente que reinicia, solicitud de autorización para estar comprendido en el Monotributo - contribuyente con más de un giro - IMEBA - IVA - IRIC - IRAE - IPAT - Monotributo - IPE - diferentes situaciones - tratamiento tributario.	13
Consulta N°5.192 – IRAE - Inclusión preceptiva	14
Consulta N° 5.235 - Asociación agraria de productores forestales – IRAE – IVA – IPAT – Sujeto pasivo – Ingreso por cuotas sociales.	16
Consulta N° 5.245 - Sociedad anónima con explotación agropecuaria que se transforma en sociedad en comandita – IRAE – IMEBA – Inclusión preceptiva y opción – Tratamiento tributario.	16
Consulta N° 5.307 - Asociación civil – Ingresos no vinculados a sus fines – IRAE – IPAT – IVA – IMEBA – Cesión de local feria – Venta de semovientes – Alquiler de locales sociales y salones de fiestas.	17
Consulta N° 5.529 - Condominio titular de explotación agropecuaria – Adjudicación de bienes al condómino saliente – Venta de su cuota parte por el condómino saliente a un tercero – IRAE – IVA – RUT – Tratamiento tributario	18
Consulta N° 5.596 - Adquisición inmueble rural por S.A. y Personas Físicas – IRAE – IP – Inscripción – Fecha de balance – Exoneración, consideraciones	20
Consulta N° 5.826 - Sociedad Civil Agropecuaria – Condominio propietario del inmueble con parte dada en arrendamiento – Gastos por partición de inmueble – IRAE – IMEBA – IRPF – Tratamiento tributario.	21
Consulta N° 5.885 - Cooperativa Agraria – Cría y engorde de ganado vacuno – Actividad agraria, Concepto y alcance – tratamiento tributario.....	21
.....	21
Consulta N° 5.993 - Inversión en capitalización de ganado por fundación religiosa sin fines de lucro – IMEBA	

En el presente documento se encuentran disponibles las principales Consultas vinculadas al Sector Agropecuario a Setiembre 2019.

- IRAE – Tratamiento Tributario.	23
ACTIVIDADES AGROPECUARIAS	24
Consulta N° 871 – Cría y venta de lombrices.....	24
Consulta N° 2.891 – Humus de lombriz	24
Consulta N° 3.860 – Cría de ranas.....	25
Consulta N° 4.368 - Comercialización de semen, ovarios y embriones	25
Consulta N° 4.586 – Extracción de sangre a yeguas preñadas y su posterior venta para exportación.	26
Consulta N° 4.643 - Comercialización de pollos en pie y/o faenados - IRA - IMEBA - IVA - IRIC	26
Consulta N° 4.649 - Compra de ganado para su reventa al exterior mantenidas en pastoreo con alimentación especial – IRA – IMEBA – IRIC – naturaleza de la actividad.	27
Consulta N° 4.661 - Extracción de sangre a yeguas preñadas– IRIC – IRA – IMEBA – IVA – PAT – COFIS	28
Consulta N° 4.666 - Actividad de obtención de abonos orgánicos por productor agropecuario - IRIC - IVA ..	29
Consulta N° 5.249 - Médico veterinario en ejercicio de su profesión y comercialización de semen de toros propios o de terceros – IRAE – IMEBA – IVA – IPAT – IRPF – Tratamiento tributario.	29
Consulta N° 5.336 - Persona jurídica con actividad agropecuaria y manufacturera industrial – Patrimonio afectado al proceso de packing – ipat – Exoneración, no corresponde.	31
Consulta N° 5.389 -S.A. con actividad frigorífico y engorde de ganado – IMEBA – Tratamiento tributario.	32
Consulta N° 5.477 - S.A. sin propiedad rural que exporta ganado en pie comprado a productores rurales o consignatarios - IRAE – IPAT – IVA – IMEBA – ICOSA – IRPF – IRNR – Tratamiento tributario.	33
Consulta N° 5.571 - Actividad de cría y venta de peces – IRAE – IPAT – IVA – Tratamiento Tributario.	34
Consulta N° 5.575 - Extracción de ovocitos, actividades de – IRAE – IMEBA – IVA – Tratamiento tributario.	34
Consulta N° 5.636 - Plantación y explotación de hoja de tabaco – IRAE – IVA – IMESI – Empresa unipersonal con actividad agropecuaria e industrial – tributación en forma preceptiva.....	35
Consulta N° 5.767 - Productor agropecuario con cría y reproducción de toros de Pedigree – Crédito de uso con opción de compra – IVA – IRAE – IP – IMEBA – Tratamiento tributario.	35
Consulta N° 5.854 - “Invernador” de ganado, actividad de – IRAE – Tratamiento tributario	37

SERVICIOS AGROPECUARIOS	38
Consulta N° 3.799 – Concepto de pastoreo - IVA	38
Consulta N° 4.751 - Servicios de inseminación artificial prestados por productor agropecuario a otros productores - IRAE - IVA - Tratamiento Tributario.	40
Consulta N° 4.760 - Contratos de capitalización, aparcería, pastoreo - actividades análogas, concepto - venta de inmueble rural forestado - IRAE - IMEBA - IVA - tratamiento tributario.	40
Consulta N° 4.856 - Arrendamiento de inmueble rural y suministro de agua para riego - bien dado en comodato - productor agropecuario, anticipos - IRPF - IRAE - IVA - tratamiento tributario.	43
Consulta N° 4.862 - Productor agropecuario que presta servicios agropecuarios a otros productores – IMEBA – IRAE – naturaleza de la actividad.	44
Consulta N° 5.085 - Prestadores de “servicios agropecuarios” - IVA - deducción del IVA compras gasoil, no corresponde.	45
Consulta N° 5.115 - Empresa de aereoaplicación agrícola - IVA - IRAE - IPAT - tratamiento tributario.	46
Consulta N° 5.273 - Sociedad anónima con giro cría y engorde de ganado – Ingreso derivado de contrato que denomina de aparcería agrícola – IRAE – Tratamiento tributario.	47
Consulta N° 5.394 - Servicio de engorde de ganado a corral “FEEDLOT” – IVA – Exoneración, corresponde.	48
Consulta N° 5.514 - Rentas agropecuarias – ingresos derivados de pastoreo – IMEBA – IRAE – IRPF – Exoneración, alcance de.	49
Consulta N° 5.720 - S.A. con explotación cítrica – IRAE – IVA – Contratos de arrendamientos rurales con S.A. propietarias – Contratos de aparcería con s.a. propietaria.	50
Consulta N° 5.971 - Rentas agropecuarias – Ingresos derivados de pastoreo – IRAE – Exoneración, alcance de.	52
NORMAS DE VALUACIÓN – LIQUIDACIÓN.....	53
Consulta N° 3.974 - Nuda propiedad de inmueble rural adquirido con saldo de precio del 100% - IPAT - IRA – IRIC- Activo computable – Pasivo admitido – Renta gravada.	53
Consulta N° 4.075 - Certificados de crédito - PAT - Explotación agropecuaria - Pagos en demasía - Tipos de certificados.	53

Consulta N° 4.901 - Asociación Agraria - bienes afectados a explotación agropecuaria - IPAT – valuación...	54
Consulta N° 4.944 - S.A. con acciones nominativas y giro agropecuario - IRAE - IPAT – Valuación de padrones.	54
Consulta N° 5.081 - Saldo a cobrar por venta de la totalidad de los bienes de S.A. agropecuaria – IPAT – Exoneración, no corresponde.	56
Consulta N° 5.114 - S.R.L. con actividad agropecuaria integrada por persona física y S.A. - IPAT - exoneración y abatimiento, corresponde parcialmente.....	56
Consulta N° 5.167 - Rentas por reinversiones – Inversiones en predios rurales arrendados – Liquidación por estimación Ficta – IRAE – Contabilidad suficiente, consideraciones.....	57
Consulta N° 5.168 - Servicios de fumigación y fertilización prestado por empresa de aeroaplicación a productor agropecuario – IRAE – Deducibilidad del gasto, no corresponde.	57
Consulta N° 5.239 - Constitución de derecho de superficie sobre inmueble – IRPF – IPAT – Tratamiento Tributario.....	58
Consulta N° 5.271 - Arrendamiento rural escrito e inscripto en registro – IRAE – Dedución de gastos.....	59
Consulta N° 5.323 - Adquisición de fertilizantes fosfatados con fósforos únicamente por parte de empresa unipersonal con giro explotación agropecuaria – IRAE – Exoneración por inversiones, corresponde.....	59
Consulta N° 5.315 - IRAE - Valuación de activos.....	60
Consulta N° 5.336 - Persona jurídica con actividad agropecuaria y manufacturera industrial – Patrimonio afectado al proceso de packing – ipat – Exoneración, no corresponde.	61
Consulta N° 5.379 – IRPF-IRAE – Venta de inmueble rural arrendado.....	62
Consulta N° 5.460 - Persona física adquiere inmueble rural afectado a explotación agropecuaria de sociedad anónima – IPAT – Exhibición de declaración jurada al escribano actuante, corresponde.	63
Consulta N° 5.521 S.A. que adquiere y arrienda padrones rurales – IRAE –Valuación de mejoras – Inversiones, tratamiento.	64
Consulta N° 5.707 – Pérdidas Fiscales, cómputo de IRAE – Renta neta – Deducibilidad – Criterio real y ficto – Contribuyentes de rentas agropecuarias y no agropecuarias – Anticipos.	65
Consulta N° 5.781 - Pastoreo sin delimitación de predio – IPAT – Exoneración, cálculo a sus efectos	68

Consulta N° 5.783 – Persona física integrante de condominio propietario de padrones rurales arrendados y socia de S.R.L. con explotación agropecuaria – IP – Cómputo – Tasas y sobretasa aplicables	69
Consulta N° 5.846 - Arrendamiento de inmuebles con destino agropecuario – IRAE – Deducción, tope de – Liquidación, valores	71
Consulta N° 5.847 – Forestación en inmuebles propios y ajenos – IP sobretasa – Valuación de bosques – Participaciones en otras empresas forestales – Pasivo, asignación del.....	72
Consulta N° 5.865 – Inmuebles rurales, valuación – IP – S.A. con o sin explotación agropecuaria.	75
Consulta N° 5.869 – S.R.L. Redomiciliada en el exterior - valuación de inmuebles rurales - IP - Liquidación.	76
Consulta N° 5.870 – Inmueble rural de personas físicas no residentes afectado a explotación agropecuaria – IP – Valuación – Liquidación.	77
Consulta N° 5.889 - Empresa agropecuaria productora de arroz y semillas de arroz híbrido – IVA – gas oil, porcentaje tope deducción – cónyuges que donan inmuebles rurales a hijos – IP – IRPF – UEA, conformación – donación con usufructo o plena, consideraciones.	78
Consulta N° 5.891 – Sociedad constituida en el extranjero y SRL constituida en el país con explotación agropecuaria – IP – Valuación de activos.	80
Consulta N° 5.899 – Silo desmontable, valuación y arrendamiento de – Bien mueble o inmueble, consideraciones – Tratamiento tributario.....	81
Consulta N° 5.906 – Fideicomiso dedicado a actividad agropecuaria y forestal – IP - Valuación.	82
Consulta N° 5.908 – Fideicomiso dedicado a actividad agropecuaria y forestal – IP – Valuación.	84
Consulta N° 5.925 - Enajenación De Inmuebles Rurales – IRAE – Liquidación – Monto Imponible.	86
IVA	89
Consulta N° 588 - Productos destinados a combatir las plagas de la ganadería y la agricultura.....	89
Consulta 846 – IVA – Proceso para conservar frutas: frutilla y ananá.	89
Consulta N° 1.734 - Importación y posterior venta de determinados productos del agro.	89
Consulta N° 2.935 - Silos.....	91
Consulta N° 3.696 – IVA - Deshidratación de vegetales y frutas.	91

Consulta N° 5.229 - Empresa de aereoaplicación agrícola - IVA - IRAE - IPAT - tratamiento tributario.	91
Consulta N° 5.277 - Importación, exportación y venta en plaza de insumos agropecuarios – IVA – Exoneración, no corresponde.....	93
Consulta N° 5.281 - Enajenación de “poroto de soja extrusado” – IVA – Exoneración, no corresponde.	94
Consulta N° 5.289 - “Avena despuntada” – IVA – Tratamiento tributario.	95
Consulta N° 5.376 - Empresa dedicada a la fabricación de maquinaria agrícola y accesorios para la producción agropecuaria – IVA – Devolución del impuesto correspondiente a los costos de fabricación.	97
Consulta N° 5.569 - Bolsas de polipropileno, importación de – IVA – Tratamiento Tributario.....	97
Consulta N° 5.602 – Flete incluido en precio de mercaderías con IVA en suspenso – Contratos de compraventa de cereales y granos – IVA – Documentación – Tratamiento tributario.	98
Consulta N° 5.651 - Insumos agropecuarios – IVA – Fertilizante a base de mezcla de productos – Exoneración, corresponde.	99
Consulta N° 5.722 - Insumos Agropecuarios – Fertilizantes – IVA – Elaboración, alcance del concepto fiscal.	100
Consulta N° 5.728 - Insumo Agropecuario – Desinfectante de máquinas de ordeñar – IVA – Exoneración.	101
Consulta N° 5.830 - Pulverizadores, importación de – IVA – Bienes gravados.	102
Consulta N° 5.833 - Comederos para ganado – IVA – Exoneración, corresponde.....	102
Consulta N° 5.987 - Semilla de algodón para alimentación animal – IVA – Importación – Tratamiento tributario.	103
Consulta N° 6.008 - “Big Bags”, importación y fabricación – Bolsas de arpillera sintética para envasado de semillas y raciones – IVA – Tratamiento tributario.....	104
Consulta N° 6.060 - Lectores de caravanas electrónicas de ganado – iva – exoneración, solicitud.....	105
Consulta N° 6.203 - Productor avícola contribuyente de IMEBA – IVA Deolución por adquisición de insumos para fabricación de raciones – certificados de crédito	105
Consulta N° 6.208 – Geomembranas plásticas y su instalación en piletas de acumulación de efluentes de tambos	106
Consulta N° 6.230 – Pellet de Alfalfa	107
AGENTES DE RETENCIÓN	109

Consulta N° 5.562 - Empresa Agroindustrial Avícola – IMEBA – IRAE – Proceso productivo vertical – Agente de retención	109
Consulta N° 4.987 - Enajenación de inmueble rural adquirido por partición – IRPF – IPAT – IMEBA – IRAE – Tratamiento tributario.....	109
FLORES, FRUTAS Y HORTALIZAS	111
Consulta N° 4.314 - Enajenaciones de flores, frutas y hortalizas a Entes Autónomos y a otras dependencias del Estado	111
Consulta N° 4.828 - Venta de frutas y verduras a Ministerios por productor agropecuario – IVA en suspenso – facturación	111
Consulta N° 5.013 - Enajenación de frutas, flores y hortalizas en estado natural por productor agropecuario a sujeto pasivo de IRAE - Sociedad de hecho integrada por S.A. uruguaya y persona física no residente - IVA - IPAT - IRAE - Tratamiento tributario.....	111
Consulta N° 4.937 - Venta de frutas y hortalizas a ministerios por productor agropecuario - IVA - tasa a aplicar.....	113
ACTIVIDAD FORESTAL	115
Consulta N° 2.725 – Valuación de plantaciones.....	115
Consulta N° 3.322 – Bosques – IPAT.	115
Consulta N° 5.016 - Actividad forestal - S.A. con acciones nominativas - IRAE - valuación de bosques - rentas derivadas de la explotación forestal, determinación - venta del producido de podas y raleos.	115
Consulta N° 5.080 - Productores agropecuarios - actividad forestal - IRAE - rentas agropecuarias - inclusión preceptiva - cálculo de límites.	116
Consulta N° 5.502 - S.A. que presta servicio de chipecado a terceros sobre bosques no propios – IRAE – Exoneración, no corresponde.	117
Consulta N° 5.717 - Venta de Inmuebles Rurales Forestales – IRAE – Exoneración.....	117
Consultas N° 5.674-5.675-5.676-5.677-5.680-5.681- Venta de inmuebles rurales forestales – IRAE – Exoneración.....	117

SUJETOS PASIVOS

Consulta Nº 4.800 - Animales dados en pastoreo – Cría y engorde de ganado – Arrendamiento de vaca lechera – Institución deportiva que arrienda o vende local – IRAE – IMEBA – IRPF – IVA – Tratamiento tributario.

Se efectúan una serie de consultas que se contestarán por su orden:

1) Una empresa unipersonal, con giro explotación agropecuaria, explota, al 1º de julio de 2007, 1.450 hectáreas Coneat 100 y tiene a pastoreo en campos ajenos 200 novillos de 1 a 2 años.

Se consulta si los animales dados en pastoreo inciden en el cómputo de las hectáreas explotadas a efectos de analizar la obligatoriedad de tributar por IRAE.

La respuesta es negativa; en efecto, las hectáreas deberán ser computadas por el titular del predio y no por el titular del ganado.

En caso de que el contrato incluya el arrendamiento de un predio, las hectáreas arrendadas al inicio del ejercicio deberán considerarse por el arrendatario (y no por el arrendador) a efectos de determinar si corresponde tributar preceptivamente el IRAE.

2) Se consulta respecto a qué tributos está obligado un propietario de ganado que no posee campo; la cría y engorde la realiza el propietario del campo.

De acuerdo al numeral 2 del literal B) del Artículo 3º del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y al Artículo 6º del mismo cuerpo, las actividades destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, constituyen renta agropecuaria gravada por IRAE, aún cuando la cría y engorde de ganado no sea realizada por el propietario del ganado, sino por terceros.

Asimismo, conforme lo establecido por el Artículo 6º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, podrá optar por tributar el IMEBA, siempre que no se verifiquen las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE establecidas en el artículo 9º del Decreto Nº 150/007 de 26.04.007.

3) Se consulta respecto a qué tributos está obligado un propietario de ganado, capataz o peón de un establecimiento, que cría sus animales a título gratuito en el campo donde trabaja.

La respuesta es la misma que en el punto anterior.

4) Se consulta en caso de arrendarse una vaca lechera y se recibe como contrapartida litros de leche, devolviéndose la vaca al final del contrato.

De acuerdo a lo dispuesto en el literal A) del Artículo 16º del Título 7 del Texto Ordenado 1996, las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso y goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes corporales muebles o de bienes incorporales, constituyen rendimientos de capital mobiliario, sujeto al pago de IRPF, vía atribución de rentas (Artículo 7º del mismo Título).

5) Se consulta si el arrendamiento que una institución deportiva realiza de su sede, para eventos sociales (cumpleaños, casamientos), está gravado por IRPF.

En la medida que no sólo se arrienden las instalaciones y bienes ubicados en las mismas, sino que además se desarrollen otros servicios que impliquen la combinación de capital y trabajo para la obtención de la renta, la actividad por la que se consulta se encontrará gravada por el IRAE.

Por otra parte, se considera que no es de aplicación la exoneración dispuesta por el literal G) del Artículo 52º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en virtud de lo establecido en el Artículo 54º del mismo Título:

“Artículo 54º.- Alcance de las exoneraciones.- Las exoneraciones de que gozaren por leyes vigentes las sociedades y demás entidades, no regirán para las rentas que no estén directamente relacionadas con sus fines específicos.”

Esta Administración ha entendido que solo cumplen con el requisito de estar “directamente relacionados con sus fines específicos”, aquellos actos o negocios que están en conexión con los mismos de forma tal que no puede concebirse su existencia sin el inevitable cumplimiento de la actividad exonerada.

Este criterio ha sido sostenido por esta Oficina en diversas consultas, entre otras, Consulta N° 4.598 (Bol. 399).

Por lo tanto, en la medida que la actividad por la que se consulta no puede considerarse en forma alguna directamente relacionada con aquellas que dan lugar a la exoneración, y siempre que la misma implique la combinación de capital y trabajo, se encontrará comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto mencionado.

Cabe destacar que respecto del IVA, se verifican todos los aspectos del hecho generador del tributo, resultando intrascendente el destino que se dé a los ingresos obtenidos.

6) Respecto al punto anterior, se consulta si la respuesta sería la misma en caso de venta de la sede o de otra dependencia.

Se entiende que en el caso no se configura el tributo, dado que la exoneración comprende a los gravámenes aplicables a bienes, servicios o negocios jurídicos que estén directamente relacionados con los fines específicos de las entidades que han motivado su inclusión en el régimen de exenciones; en consecuencia, la venta de un inmueble vinculado al desarrollo de los fines de la institución está comprendida en la exoneración, a pesar de que eventualmente el mismo sea arrendado.

De lo contrario, si lo que se vende no es una sede o dependencia, sino un inmueble que no está relacionado con los fines de la institución, tal venta se encontrará gravada, si se configuran los demás aspectos del tributo, no siendo aplicable la exoneración antedicha.

Consulta N° 4.806 – Grupo de interés económico

Un Grupo de Interés Económico constituido de acuerdo a los artículos 489 a 500 de la Ley N° 16.060 de 4 de setiembre de 1989 consulta cuál es su situación frente a los distintos tributos recaudados por la Dirección General Impositiva.

El Grupo está compuesto por productores agropecuarios y se formó para la utilización conjunta de un sistema de riego, con agua proveniente del embalse de la presa del Canelón Grande, en el departamento de Canelones.

El mismo ya había realizado una consulta similar en ocasión de su creación. En esta oportunidad la consulta se realiza a raíz de las modificaciones introducidas en el sistema tributario a través de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 y decretos reglamentarios.

De acuerdo a lo que establece el artículo 2º del Título 4 del T.O. 1996, constituyen rentas comprendidas en el IRAE, entre otras, las rentas empresariales. El numeral 1 del literal B) del artículo 3º del referido título establece que constituyen rentas empresariales las derivadas de "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..."

Por otra parte, de acuerdo a lo que establece el literal I) del artículo 9º del Título 4 del T.O. 1996, los Grupos de Interés Económico son sujetos pasivos del IRAE. Por lo tanto las rentas obtenidas por dicha entidad serán computables para la determinación del citado impuesto.

Por tratarse de un sujeto comprendido en el artículo 3º del Título 4 del T.O. 1996, el grupo será sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio, de acuerdo a lo establecido en el literal B) del artículo 1º del Título 14 del T.O. 1996

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de acuerdo a la actividad descrita por el consultante, se considera que el grupo presta un servicio a sus asociados porque proporciona una ventaja o provecho que constituye la causa de la contraprestación.

La ventaja o provecho para los asociados se debe al hecho de que, al centralizar este proceso en un solo agente cada productor asociado puede acceder al mismo a un costo menor del que hubiera incurrido de realizarlo por su propia cuenta.

Consulta N° 5.057 - Productor rural que realiza producciones artesanales - contribuyente mayorista que cambia su actividad a puesto de feria - contribuyente que reinicia, solicitud de autorización para estar comprendido en el Monotributo - contribuyente con más de un giro - IMEBA - IVA - IRIC - IRAE - IPAT - Monotributo - IPE - diferentes situaciones - tratamiento tributario.

Se realizan una serie de consultas no vinculantes:

1) En el caso de un productor rural contribuyente de IMEBA por su actividad agropecuaria, ¿cómo tributa cuando tiene además una actividad de producción artesanal de quesos?, ¿y si es una producción artesanal diferente a la producción de quesos?

La normativa aplicable al caso está dada por los artículos 85 y 86 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 y el artículo 14 del Decreto N° 496/007 de 17.12.007, que se transcriben a continuación:

Artículo 85 - Ley N° 18.083

"Aportación de productores rurales artesanales. A partir de la vigencia de la presente ley, estarán incluídas en el régimen de aportación rural a la seguridad social de las empresas comprendidas en la Ley N° 15.852, de 24 de diciembre de 1986, y sus normas modificativas, las actividades de transformación artesanal que realicen los productores de reducida dimensión económica, sobre bienes agropecuarios de su propia producción.

Para estar amparados por el régimen a que refiere el inciso anterior, deberán cumplirse conjuntamente las siguientes condiciones:

A) Los productores que desarrollen la actividad artesanal verifiquen las condiciones subjetivas establecidas para el Monotributo.

B) Los ingresos derivados de la actividad artesanal, así como los ingresos totales derivados de la suma de la actividad agropecuaria más la actividad artesanal, excluído en este último caso el Impuesto al Valor Agregado, no superen respectivamente los límites que establezca el Poder Ejecutivo. Dichos límites podrán ser diferenciales en virtud de la naturaleza de las explotaciones y del valor agregado incorporado en la etapa artesanal.

C) Los productores sean contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios por los ingresos derivados de la producción agropecuaria."

Artículo 86 - Ley N° 18.083

"Inclusión opcional. Los productores comprendidos en el artículo anterior, podrán optar, en relación a los ingresos derivados de su producción artesanal, por:

A) Quedar incluídos en la exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) establecida en el literal E) del artículo 52 del Título 4 de este Texto Ordenado, en cuyo caso deberán tributar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) mínimo a que refiere el artículo 30 del Título 10 del Texto Ordenado 1996.

Dicha prestación mínima se tributará conjuntamente con los aportes rurales al Banco de Previsión social en las condiciones que establezca la reglamentación.

B) Quedar incluídos en el régimen general de liquidación del IRAE y del IVA."

Artículo 14 - Decreto N° 496/007

"En virtud de lo dispuesto en el literal B del artículo 85 de la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, fíjense los siguientes límites anuales para la actividad de producción artesanal de quesos:

a) Ingresos derivados de la actividad artesanal, una vez y media el monto fijado por el artículo 122 del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007.

b) Ingresos totales, derivados de la suma de la actividad agropecuaria y la artesanal, dos veces el monto referido en el literal anterior.

A efectos de la aplicación de los antedichos límites, regirán los criterios establecidos en los artículos 122 y siguientes del Decreto N° 150/007, de 26 de abril de 2007."

Del análisis de la normativa transcripta, se deduce que la única actividad de producción artesanal para la cual se reglamentó el literal B) del artículo 85 de la Ley N° 18.083, es la actividad de producción artesanal de quesos. Las empresas que realicen estas actividades artesanales aportarán a la seguridad social por ambas actividades (rural y artesanal de quesos) de acuerdo a la Ley N° 15.852 de 24 de diciembre de 1986 y sus normas modificativas.

Además, por los ingresos provenientes de la enajenación de quesos artesanales podrán optar en tributar por el régimen general de IRAE e IVA, o quedar comprendidos en la exoneración establecida en el Literal E) del artículo 52 del Título 4 T.O. 96, tributando el IVA mínimo, y por los ingresos de la actividad rural deberán ser contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Con respecto a las otras actividades artesanales, donde se enajenan otros bienes agropecuarios, al no estar reglamentadas las mismas, deberán aportar a la seguridad social en el régimen de industria y comercio, y no de acuerdo a la Ley N° 15.852.

A su vez por los ingresos provenientes de otros productos artesanales, podrán ser contribuyentes del Monotributo estando esto previsto en la excepción que se menciona en el artículo 71 Literal C) Ley N° 18.083, siempre y cuando se cumplan con todas las demás condiciones para estar comprendido.

Artículo 71 - Ley N° 18.083

"Alcance objetivo. Podrán optar por el régimen a que refiere el artículo anterior los sujetos a que refiere dicho artículo que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones:.....

C) Ejerzan una única actividad sujeta a afiliación patronal; salvo en el caso de los productores rurales, en la hipótesis en que complementen los ingresos derivados de la producción de bienes en estado natural de su establecimiento, con la enajenación en forma accesoria de otros bienes agropecuarios, en estado natural o sometidos a algún proceso artesanal."

2) Un contribuyente que tributaba IRIC, IVA y PATRIMONIO ó IPE cambia su actividad de mayorista a puesto de feria, ¿Puede pasar a tributar Monotributo?

No puede, dado que no se está frente a una readecuación de la prevista por el artículo 11 del Decreto N° 199/007 de 11.06.007, ya que no cumple con lo dispuesto por dicho artículo de encontrarse comprendido en las hipótesis establecidas por los artículos 70 y siguientes de la Ley N° 18.083, al entrar en vigencia la misma.

3) Un contribuyente que tributaba IRIC, IVA y PATRIMONIO ó IPE y que estuvo clausurado en el período comprendido entre el 1º/01/005 y el 1º/07/007, por lo que no pudo solicitar régimen de adecuación, ¿para reiniciar debe presentar solicitud de autorización para estar comprendido en el monotributo?

El inciso 3º del numeral 1º de la Resolución DGI N° 763/007 de 23.07.007 establece:

"Tampoco deberán solicitar autorización quienes hayan dado clausura con una antelación no menor a 3 años, transcurridos entre el momento de la clausura y el reinicio de actividades."

Por lo tanto para el caso en consulta deberá solicitarse autorización para poder modificar su inscripción de reinicio y quedar comprendido en el Monotributo.

4) Un contribuyente de Monotributo ¿puede tener más de un giro?

Sí, siempre que se cumplan todas las disposiciones normativas necesarias para estar incluido en dicho régimen establecidas en la Ley N° 18.083 artículos 70 y siguientes, y Decreto N° 199/007 de 11.06.007.

Consulta N°5.192 – IRAE - Inclusión preceptiva

La presente consulta se refiere al límite de 1.500 hectáreas de índice Coneat 100 a que se refiere el literal c)

del artículo 9º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

El consultante considera que para determinar la superficie de un establecimiento debe excluirse la ocupada por bosques naturales protectores.

Basa su posición en que en la normativa sobre bosques se prohíbe su corte (salvo autorización de la Dirección Forestal) y que el BPS no computa sueldos patronales por la superficie ocupada por bosques.

Esta Comisión de Consultas no comparte el temperamento del consultante.

En primer lugar, la norma no autoriza a que se excluya superficie alguna. Aunque el consultante lo entienda lógico, esta Comisión de Consultas tiene por finalidad expedirse sobre la aplicación de las normas sobre casos concretos y no tiene atribuciones para legislar modificando las disposiciones legales o reglamentarias.

En segundo lugar, deber tenerse presente que la norma se refiere a áreas de productividad de índice Coneat 100.

Los índices de productividad se fijan por cada tipo de suelo atendiendo a su capacidad para producir carne, lana, leche, etc. Estos índices se promedian en forma proporcional para determinar la productividad de cada padrón.

Esto significa que los padrones ocupados total o parcialmente por montes naturales tienen asignada una productividad acorde con dicha ocupación.

En consecuencia, el índice Coneat del establecimiento, cuya superficie debe proporcionarse con el índice 100, ya contiene la productividad del monte, o, por ejemplo, el ocupado por una laguna.

En síntesis, no se comparte la posición del consultante.

Consulta Nº 5.235 - Asociación agraria de productores forestales – IRAE – IVA – IPAT – Sujeto pasivo – Ingreso por cuotas sociales.

La Consulta

Se consulta en forma no vinculante por parte de una asociación agraria de productores forestales, constituida al amparo de la Ley Nº 17.777 de 21 de mayo de 2004 con giro exportación de madera, el tratamiento tributario a dispensar a las cuotas sociales cobradas a sus asociados, considerando que en algunos casos las mismas se cobran dos o tres años por adelantado.

La Respuesta

La presente consulta se contestará en el supuesto que el ingreso derivado del cobro de las cuotas sociales está destinado a cubrir los gastos de funcionamiento de la asociación, constituyendo por tanto la contrapartida del servicio prestado por la asociación a sus asociados, obteniendo éstos por dicha prestación, una ventaja o provecho económico que dió motivo a la creación de la asociación.

Las asociaciones agrarias con objeto agrario son sujetos pasivos del IRAE, de acuerdo a lo dispuesto en el literal C) del artículo 9º del Título 4 T.O. 96, y sus rentas se consideran empresariales cualquiera sean los factores utilizados [numeral 3 literal A) artículo 3º del Título 4 T.O. 96].

La asociación objeto de consulta debe considerarse comprendida en las normas citadas ya que, si bien realiza una actividad de comercialización de productos forestales, realiza actividad agropecuaria de acuerdo a lo dispuesto en el último inciso del artículo 4º del Decreto Nº 150/007 de 26.04.007.

Por tanto, dado que es sujeto pasivo del IRAE deberá computar en la liquidación del impuesto todas sus rentas, incluidas las cuotas sociales que se hubieran devengado en el transcurso del ejercicio, de acuerdo a lo dispuesto en el literal A) artículo 16 del Título 4 T.O. 96.

Respecto al IVA, es sujeto pasivo del impuesto por aplicación del literal A) artículo 6º del Título 10 T.O. 96 y dado que presta un servicio de tracto sucesivo, el impuesto debe considerarse configurado mensualmente, según lo dispuesto por el artículo 3º del Título 10 T.O. 96, en forma independiente a como se realice el cobro del mismo.

Por último, en lo que respecta al Impuesto al Patrimonio, las cuotas cobradas por adelantado constituyen un pasivo por adelanto de clientes, que no es deducible en la liquidación del impuesto de acuerdo a lo previsto en el artículo 13 del Título 14 T.O. 96, dado que por Consulta Nº 4.901 (Boletín Nº 422) se entendió que las asociaciones agrarias cumplen con las características de una sociedad de tipo personal y de acuerdo al inciso final del artículo 15 del Título 14 T.O. 96, las sociedades personales con explotación agropecuaria determinan su patrimonio de acuerdo a los artículos 9º y 13º del referido Título.

Consulta Nº 5.245 - Sociedad anónima con explotación agropecuaria que se transforma en sociedad en comandita – IRAE – IMEBA – Inclusión preceptiva y opción – Tratamiento tributario.

Se plantea el caso de una explotación agropecuaria que es realizada por una empresa que al 1º de julio de 2007 su naturaleza jurídica era sociedad anónima, y que se transformó en sociedad en comandita simple en el transcurso del ejercicio, de modo que al 30 de junio de 2008 tenía esta última naturaleza jurídica.

Se aclara que la empresa explota menos de 1.250 hás. Coneat 100 y que ha obtenido ingresos menores a UI 2.000.000, topes que, de ser superados, le impedirían optar por el IMEBA.

Manifiesta el consultante que consideró que la empresa estaba gravada por el IRAE en ese primer ejercicio, debido a su forma jurídica, y consulta si puede optar por el IMEBA a partir del ejercicio siguiente.

En primera instancia, se debe tener en cuenta lo expresado por esta Comisión de Consultas en la Consulta N° 5.034 (Bol. 427): "El Artículo 8 del Código Tributario establece que:

«"... El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo, ..."»

"De acuerdo a dicho artículo, el hecho generador del IRAE se considera ocurrido al cierre del ejercicio, por lo que habrá que tomar en cuenta cuál es la naturaleza jurídica del contribuyente en ese momento. Debe aclararse que el trámite de transformación debe estar culminado a esa fecha."

En consecuencia, si al momento del cierre del ejercicio 2007/2008 se había culminado con la totalidad del trámite de transformación a Sociedad en Comandita Simple, la naturaleza jurídica de la empresa no era un impedimento para poder optar por liquidar IMEBA. Adicionalmente se debió tener en cuenta el límite de hectáreas establecido por el literal c) del artículo 9° del Decreto N°150/007 de 26.04.007. Para los ejercicios posteriores al finalizado el 30.06.2008, también se deberá tener en cuenta el límite de ingresos del literal b) del artículo 9° del Decreto N° 150/007.

Dado que se optó por liquidar IRAE, el inciso segundo del artículo 8° del Decreto N° 150/007 establece que deberá continuar liquidando dicho impuesto por al menos tres ejercicios.

Aunque no es el caso del consultante, cabe mencionar que si la inclusión en el IRAE hubiera sido preceptiva, podría liquidar IMEBA en el ejercicio siguiente si las circunstancias que motivaron tal inclusión cambiaran, tal como se expone en el instructivo para la confección del Formulario 1006 para el Sector Agropecuario, citado por el consultante.

En cuanto a la obligación de realizar anticipos, deberá efectuarlos según el impuesto a ser liquidado al cierre del ejercicio en el cual se anticipa, criterio que ya fue expresado en la Consulta N° 5.246 (Bol.440).

En caso de haber realizado algún pago en concepto de anticipos, que no correspondiera realizar, podría solicitar su devolución.

Consulta N° 5.307 - Asociación civil – Ingresos no vinculados a sus fines – IRAE – IPAT – IVA – IMEBA – Cesión de local feria – Venta de semovientes – Alquiler de locales sociales y salones de fiestas.

Una asociación civil sin fines de lucro enumera una serie de ingresos que obtiene y consulta acerca de si corresponde tributar por ellos y, en caso afirmativo, qué tributos le alcanzan.

Adelanta opinión en el sentido de que no le corresponde tributar por los mismos, ya que se encuentra exonerada de todos los tributos nacionales y departamentales por el artículo 69 de la Constitución. No se comparte la opinión de la consultante.

Las asociaciones y fundaciones son contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), toda vez que realicen actividades u operaciones que no estén directamente relacionadas con determinados fines específicos que hayan dado lugar a que la ley las declarara exoneradas. Están nominadas como sujetos pasivos del IRAE por el Literal H) del Artículo 9° del Título 4 T.O.1996. En el mismo se establece que las asociaciones y fundaciones serán sujetos pasivos por las actividades gravadas que no estén directamente relacionadas con los fines específicos que motivaron su inclusión en el régimen de exenciones.

Por su parte las rentas que verifican el aspecto objetivo son las del literal B) del Artículo 3° del Título 4 T.O. 1996, es decir aquellas rentas que se originan en la combinación de capital y trabajo para producir un resultado económico.

Además, en ningún caso tributarán Impuesto al Patrimonio (IPAT), ya que se encuentran excluidas expresamente del aspecto subjetivo del tributo por el numeral 2) del literal B) del Artículo 1° del Título 14 T.O. 1996.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), el literal H) del Artículo 6° del Título 10 T.O. 1996 nombra a las asociaciones y fundaciones como sujetos pasivos, por las actividades gravadas que no estén directamente relacionadas con los fines específicos que motivaron su inclusión en el régimen de exenciones. Hechas estas aclaraciones se analizarán los ingresos por los que se consulta.

a) Cuotas sociales abonadas por los socios: están comprendidas dentro de la exoneración que comprende a las asociaciones.

Todos los ingresos que se analizarán a continuación surgen de actividades que no están vinculadas directamente a los fines de la entidad que motivaron su inclusión en el régimen de exenciones; por lo tanto, estas rentas verifican en todos los casos el aspecto subjetivo del IRAE.

b) Ingresos percibidos de escritorios rurales por la cesión del local feria, para que los mismos realicen los remates ganaderos: como se verifica el aspecto subjetivo del hecho generador de IRAE, se debe analizar si se desarrollan actividades lucrativas, derivadas de la combinación del capital y el trabajo. En caso afirmativo, las mismas estarán alcanzadas por el impuesto. En este caso se deberá tributar IVA, en la medida que no constituya arrendamiento de inmueble en las condiciones del artículo 60 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998. Por su parte, si las rentas obtenidas fueran puras de capital, no verificarían el aspecto objetivo del hecho generador, no estando alcanzadas por el IRAE ni tampoco por el IVA.

c) Venta de semovientes criados en su campo ganadero: estas rentas constituyen rentas comprendidas en el numeral 2 del literal B) del Artículo 3° del Título 4 T.O. 1996, por las mismas podrá optar por tributar el IRAE o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), si se cumplen las condiciones establecidas por el Artículo 6° del Título 4 T.O. 1996. Por su parte, a los efectos del IVA, este permanecerá en suspenso de acuerdo al Artículo 11° del Título 10 del T.O. 1996.

d) Alquiler de locales sociales para fines comerciales (confitería, estudio contable, etc.): ídem punto b).

e) Alquiler de sus salones de fiestas para la realización de diferentes eventos por parte de otras instituciones públicas o privadas, o a sus asociados para la realización de eventos familiares: ídem punto b).

Consulta N° 5.529 - Condominio titular de explotación agropecuaria – Adjudicación de bienes al condómino saliente – Venta de su cuota parte por el condómino saliente a un tercero – IRAE – IVA – RUT – Tratamiento tributario

La Consulta

El Sr. A falleció el 10/10/1987 siendo titular de una explotación agropecuaria sobre inmuebles rurales propios.

Con fecha 03/09/1988 se efectúa la declaratoria de herederos en la sucesión del Sr. A siendo declarados herederos sus 6 hijos.

Con fecha 03/09/1988 se adjudica a uno de los hijos su cuota parte continuando la empresa agropecuaria con los 5 herederos restantes hasta el 31/01/1993, fecha en que se desvinculan 2 de los condóminos.

A partir del 1°/02/1993 la empresa continúa sus actividades en los inmuebles rurales no adjudicados con los 3 hermanos restantes, en carácter de condóminos.

En junio de 2011 uno de los tres hermanos se desvincula de la empresa, se le adjudica su cuota parte en inmuebles rurales y semovientes los que enajena simultáneamente a un tercero quien la explotará individualmente.

A partir del 1°/07/2011 los dos hermanos restantes continúan la explotación sobre el resto de los inmuebles rurales los cuales son propiedad de ambos en carácter de condóminos.

Asimismo se informa que el condominio se encuentra inscripto en la DGI como sociedad de hecho contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

El consultante aclara que en ningún caso se suscribió un contrato de sociedad.

Concretamente, se consulta en forma no vinculante, cuáles son los impuestos que gravan la enajenación al tercero, de la cuota parte del condómino que se separó del condominio y si dicho condominio puede mantener su continuidad como contribuyente con el mismo número de RUT, continuando sus actividades sin los bienes del condómino que se retira (inmuebles, maquinarias y semovientes) o, por el contrario, deberá clausurar sus actividades a la fecha de la venta e inscribir un nuevo condominio con los dos herederos que permanecen.

La Respuesta

1) Efectos tributarios de la adjudicación de bienes al condómino saliente.

En forma previa a analizar los impuestos que gravan la enajenación de los bienes que realiza el condómino al tercero, corresponde abordar el análisis de los efectos tributarios que tiene la salida del condómino del condominio sucesorio cuando éste es titular de una explotación agropecuaria.

Al respecto cabe citar la Consulta N° 5.145 de 14.07.009 (Boletín N°: 434) en la que se distinguió el concepto de condominio del de sociedad de hecho.

De acuerdo a dicha consulta mientras que el condominio es aquella situación en la que la propiedad de una cosa es compartida por dos o más personas, rigiéndose por la normativa civil, la sociedad de hecho regulada por la Ley N° 16.060 de 04 de setiembre de 1989, es considerada una sociedad comercial. De acuerdo al artículo 1° de la citada Ley: "Habrà sociedad comercial cuando dos o más personas, físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada, con el fin de participar en las ganancias y soportar las pérdidas que ella produzca."

En el caso objeto de consulta al existir un condominio sucesorio que realiza explotación agropecuaria, estamos ante una sociedad de hecho cuyos socios son los herederos.

Considerando que es esencia de toda sociedad que los socios se obliguen a realizar aportes, en el caso en consulta, los bienes que conforman el patrimonio de la sociedad de hecho formada por el condominio sucesorio, fueron adquiridos por el modo sucesión al momento del fallecimiento del causante.

Esa indivisión, culmina para el condómino saliente cuando se le adjudica la cuota parte de bienes que le corresponde en el acervo hereditario.

Los bienes inmuebles adquiridos por el modo sucesión, cada heredero los ha aportado (cuota parte) a esa sociedad de hecho, y en consecuencia, los bienes adjudicados al socio (inmuebles, semovientes, maquinarias, etc.), deberán reputarse aportados a la sociedad a la fecha de fallecimiento del causante salvo documento que compruebe fehacientemente un destino diferente al aporte por parte de ese socio.

Por tanto, cuando el socio decide retirarse de la sociedad, el retiro de esos bienes así como otros que le correspondan por su participación en la sociedad, se encontrará gravado por IRAE de acuerdo a lo previsto en el numeral 8), literal A) del artículo 3° del Título 4 del T.O. 1996, literal A), del artículo 9° y literal L), del artículo 17° del Título 4 del T.O. 1996, que establece que constituye renta bruta el retiro para uso particular, de su familia o de terceros bienes de cualquier naturaleza, debiéndose considerar que tales actos se realizan al precio corriente de venta de los mismos con terceros.

También dicha operación se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de acuerdo a lo previsto en el literal A) del artículo 2° del Título 10 del T.O. 1996 que dispone que quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta, sin perjuicio de considerar que la adjudicación de los semovientes es una operación con IVA en suspenso de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 11° del Título 10 del T.O. 1996.

2) Efectos tributarios de la venta de la cuota parte de inmuebles y semovientes por el condómino saliente a un tercero quien la explota.

La venta de la cuota parte de inmuebles y semovientes efectuada por el heredero saliente a un tercero quien la va a explotar en forma individual, encuadra en la hipótesis de enajenación de establecimiento agropecuario, encontrándose alcanzada por IRAE por aplicación de los artículos 3° literal B), artículo 9° literal G) y el artículo 17° literal F) del Título 4 del T.O. 1996, y por IVA de acuerdo a lo previsto en el literal A) del artículo 2° del Título 10 del T.O. 1996 exceptuándose a los semovientes cuya venta tiene IVA en suspenso.

En lo que refiere al aspecto formal el condómino saliente deberá inscribirse en el RUC y clausurar a la fecha de la transferencia del establecimiento agropecuario de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 32° y 36° del Decreto N° 597/988 de 21.09.988.

3) Aspectos formales a considerar a raíz del alejamiento de uno de los condóminos.

Por último, se consulta si el condominio formado por los dos herederos restantes, puede mantener su continuidad como contribuyente con el mismo número de RUT, continuando sus actividades sin los bienes del condómino que se retira (inmuebles, maquinarias y semovientes) o, por el contrario, deberá clausurar sus actividades a la fecha de la venta e inscribir un nuevo condominio.

Tal como se ha señalado, al ser el condominio titular de una explotación agropecuaria, se configura una sociedad de hecho integrada por los condóminos que se hace cargo de dicha explotación.

De acuerdo a criterio explicitado en la Consulta N° 3.916 de 05.05.000 (Boletín N°: 324), cada cambio de integrantes provoca un cambio en su denominación pero no extingue la persona jurídica por lo que, se entiende, que la sociedad formada por los dos herederos restantes mantiene el mismo número de RUT.

Cabe aclararse además, que la situación en consulta no difiere de las otras adjudicaciones realizadas anteriormente por los herederos salientes de ese condominio, socios de la sociedad de hecho que realiza la explotación agropecuaria. Se trata en todos los casos de una enajenación parcial del establecimiento comercial.

Consulta N° 5.596 - Adquisición inmueble rural por S.A. y Personas Físicas – IRAE – IP – Inscripción – Fecha de balance – Exoneración, consideraciones

Una sociedad anónima y dos personas físicas adquirieron, por partes iguales, tres padrones rurales que posteriormente serán arrendados. Se consulta si se debe inscribir tal entidad como una sociedad de hecho, y tributar en consecuencia el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) e Impuesto al Patrimonio (IP), ó si debe considerarse como un condominio y por lo tanto imputar las rentas a cada uno de los condóminos.

Además consulta, si la sociedad anónima debe modificar su fecha de balance al 30 de junio, coincidiendo con el cierre agropecuario, y si la cuota parte que le corresponde imputar de patrimonio a efectos del Impuesto al Patrimonio se encuentra exonerada en aplicación del artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001, dado que se trata de una sociedad anónima con acciones nominativas.

Esta Administración ya se pronunció, en otra oportunidad, en la Consulta N° 5.145 de 14.07.009 (Boletín N° 434) respecto al tratamiento tributario a dar a la adquisición, por partes iguales, de un inmueble rural por parte de una sociedad anónima y una persona física, para su posterior arrendamiento. Se transcribe parcialmente la contestación:

"...

Si el inmueble no se afectara a una actividad comercial, sino que es arrendado, salvo que el condominio optara por tributar el IRAE, las rentas se imputarán a cada uno de los condóminos. La persona física tributará el IRPF vía atribución de rentas (conforme lo dispuesto en el artículo 7 del Título 7 del T.O. 1996), y la sociedad anónima, en la medida que este tipo de entidades computan y ajustan todas sus rentas en el IRAE, deberá incluir la cuota parte del alquiler en la liquidación de ese impuesto. En ambos casos cada condómino deberá incluir en su liquidación del IPAT el 50% del valor del inmueble, la persona física como contribuyente del literal A) del artículo 1º del Título 14 del T.O. 1996 y la sociedad anónima como contribuyente del literal B) del mismo artículo.

..."

Respecto al patrimonio imputado a la sociedad anónima y la aplicabilidad de la exoneración establecida en el artículo 16 de la Ley N° 17.345 se contesta qué, si bien las excepciones a la exoneración dispuesta en los literales A) y B) del inciso 1º del artículo 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, en principio no le alcanzan pues se trata de una sociedad con acciones nominativas, igualmente deberá analizarse la calidad de los titulares de las referidas acciones, de acuerdo a lo establecido en el tercer inciso del referido artículo. Si los titulares de las acciones son personas físicas, la entidad podrá beneficiarse de la exoneración, en cambio si los titulares no son personas físicas, la participación patrimonial deberá considerarse al portador y por tanto le cabe la excepción del literal A) antes mencionada, no correspondiendo la exoneración. El consultante nada dice de la calidad de los accionistas, haciendo mención únicamente a que otra sociedad anónima es quien preside el Directorio.

Referente al cambio en la fecha de balance, se entiende que no corresponde a la sociedad anónima la obligación de cambiar de fecha de balance al 30 de junio, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3º del artículo 8º del Título 4 del T.O. 1996, ya que sus ingresos por esta actividad son resultado de una atribución de rentas de capital por parte del condominio y no de rentas de actividades agropecuarias, en la definición del artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

Consulta N° 5.826 - Sociedad Civil Agropecuaria – Condominio propietario del inmueble con parte dada en arrendamiento – Gastos por partición de inmueble – IRAE – IMEBA – IRPF – Tratamiento

tributario.

Se consulta con carácter no vinculante, por parte de un profesional, cuál ha de ser el tratamiento tributario respecto a la imposición a las rentas, de la siguiente situación:

- a. Cuatro hermanos realizan una explotación agropecuaria (ganadería), repartiendo los resultados en partes iguales, habiendo conformado una sociedad civil a esos efectos.
- b. La explotación se realiza sobre inmuebles que pertenecen a un condominio, integrado por las mismas personas con diferencia en los porcentajes de la propiedad.
- c. Parte de los inmuebles del condominio son dados en arrendamiento a un tercero, que realiza cultivo de granos en el mismo.

Se consulta además, si en el caso de realizar una partición de los campos, los gastos asociados a la misma (honorarios de ingenieros agrónomos, mediciones, amojonamiento, planos, etc.) se pueden descontar en la declaración de la sociedad, o son gastos que los debe absorber cada persona física en forma independiente a la sociedad.

Se responde :

1. La sociedad civil agropecuaria es sujeto pasivo del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), encontrándose sus rentas comprendidas en el hecho generador del impuesto.

En su calidad de contribuyente, podrá optar por tributar el Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios (IMEBA), si así lo permiten el monto de sus ingresos o la superficie total explotada (artículo 9º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007).

2. El condominio conformado por los cuatro hermanos es una entidad en régimen de atribución de rentas y, de acuerdo a lo establecido por el artículo 7º del Título 7 del T.O. 1996, sus rentas por arrendamientos se atribuirán a cada uno de sus integrantes, aplicando lo establecido por el artículo 6º del Decreto N° 148/007 de 26.04.007.

El condominio podrá realizar la opción de tributar IRAE por las rentas derivadas del arrendamiento, y en ese caso se constituye en contribuyente del impuesto de acuerdo a lo previsto en el artículo 6º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

3. En caso de realizar una partición de los campos, los gastos incurridos, por su naturaleza, no son deducibles a los efectos del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los condóminos.

En el caso en que el condominio optara por tributar IRAE, las erogaciones realizadas como consecuencia de la partición no estarían vinculadas con la obtención de las rentas por arrendamiento, no siendo por tanto deducibles.

Consulta N° 5.885 - Cooperativa Agraria – Cría y engorde de ganado vacuno – Actividad agraria, Concepto y alcance – tratamiento tributario.

Una Cooperativa Agraria de Responsabilidad Limitada consulta al amparo de lo dispuesto por los artículos 71 y siguientes del Código Tributario, si las cooperativas agrarias amparadas por la Ley N° 18.407 de 24 de octubre de 2008 pueden desarrollar actividad agropecuaria (cría y engorde de ganado vacuno) y si están gravadas por impuestos o se encuentran exoneradas por ser cooperativas.

Adelanta opinión en sentido favorable a la realización de dicha actividad, así como respecto de la exoneración de tributos lo que fundamenta (en conclusión) en el espíritu de la Ley de promoción del cooperativismo, así como en que no existe limitación alguna para desarrollarse en cualquier área lícita, incluida la agropecuaria; actividad ésta que sería propia de su esencia.

RESPUESTA

El artículo 108º de la Ley N° 18.407 (Ley de Cooperativas) establece que: "Son cooperativas agrarias las que tienen por objeto efectuar o facilitar todas o algunas de las operaciones concernientes a la producción, transformación, conservación, clasificación, elaboración, comercialización, importación o exportación de productos provenientes de la actividad agraria en sus diversas formas, realizada en común o

individualmente por sus miembros".

Por su parte, el artículo 109º de la norma legal, establece que: "(Actividad).- A los efectos de lo establecido en el artículo anterior podrán:

A) Realizar la adquisición, importación y empleo de máquinas, instrumentos y demás insumos necesarios para la explotación agraria.

B) Realizar todos los actos de administración y disposición necesarios para cumplir con sus fines específicos así como las necesidades sociales y económicas de sus integrantes.

En la facultad establecida en este literal queda comprendida de modo expreso la adquisición y el arrendamiento de tierras y edificios para aprovechamiento en común y fraccionamiento de tierras para vender a sus socios.

C) Gestionar y administrar, en favor de sus socios, créditos de organismos nacionales, extranjeros e internacionales".

Es decir que las actividades que puede desarrollar la cooperativa agraria en tanto connaturales a su objeto, son las referidas en el artículo 108º y no en el 109º, dado que este último lo que hace es establecer cuales son las actividades instrumentales o complementarias que es posible realizar, a los efectos de actuar el objeto detallado en el artículo 108º.

Por lo tanto, para dar respuesta a lo consultado es necesario analizar si la actividad por la que se consulta es alguna de las mencionadas en el artículo 108º, a lo que cabe responder en sentido afirmativo. En efecto, la cría y engorde de ganado queda comprendida dentro de aquellas realizadas para "efectuar" la producción de ciertos productos.

En segundo término, se debe determinar qué se entiende por actividad agraria. Podemos decir, con el Prof. Fernando P. Brebbia en "Consideraciones en torno al objeto y contenido del Derecho Agrario" citando a Carozza "que en su íntima esencia, la actividad agraria consiste en el desarrollo de un ciclo biológico, vegetal o animal, ligado directa o indirectamente al disfrute de las fuerzas y de los recursos naturales, la que se resuelve económicamente en la obtención de frutos - vegetales o animales - destinados al consumo directo, o bien previa una o más transformaciones; estas actividades dependientes de ciclos biológicos se encuentran ligadas a la tierra o a los recursos naturales y están condicionados por las fuerzas de la naturaleza, y ello es lo que diferencia, lo que individualiza y distingue a la agricultura de las actividades secundarias en tanto que en éstas los procesos biológicos se encuentran totalmente dominados por el hombre".

Esta concepción amplia respecto de la actividad agraria ha sido recogida en algunas consultas tales como la Consulta Nº 3.251 de 10.08.992 (Boletín Nº 231), en la que la actividad desarrollada era de fomento apícola; la Consulta Nº 5.206 de 25.05.009 (Boletín Nº 432), en la que realizaba actividades en el sector avícola y la Consulta Nº 5.242 de 11.11.009 (Boletín Nº 438), cuya actividad principal era la compra y venta de lana, resultando que la naturaleza agraria incluye la realización de explotación animal, y no solamente la agrícola.

Por lo tanto, la cría y engorde de ganado vacuno es una "actividad agraria en (una de) sus diversas formas", alcanzándole el consecuencia los beneficios tributarios previstos para este tipo de cooperativas.

En conclusión, las cooperativas agrarias y por lo tanto la consultante, están exentas en un 100% del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y en un 50% de todo otro gravamen, con excepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Específico Interno (IMESI).

En el caso del IVA, la circulación de los bienes de la producción, al tratarse de un producto agropecuario en su estado natural, hace de aplicación lo dispuesto por el artículo 11 del Título 10 del T.O. 1996 que dispone que, mientras los productos agropecuarios se mantengan en dicho estado, el impuesto permanecerá en suspenso a los efectos tributarios hasta su transformación o alteración.

En cuanto al IMESI, los bienes de que se trata no se encuentran gravados por este impuesto.

Consulta N° 5.993 - Inversión en capitalización de ganado por fundación religiosa sin fines de lucro – IMEBA – IRAE – Tratamiento Tributario.

Una fundación sin fines de lucro, con personería jurídica aprobada por el Ministerio de Educación y Cultura cuyo fin, de acuerdo a lo que el consultante plantea estar consignado en sus estatutos, es brindar ayuda material y espiritual a sacerdotes de la Iglesia Católica, Apostólica, Romana en el Uruguay, que pasaron a situación de retiro por razones de edad o enfermedad.

De manera de administrar su patrimonio planea llevar adelante determinada actividad económica la que denomina, "Inversión en capitalización de ganado" por la que consulta si la misma resulta gravada por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) e Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

La actividad consiste en adquirir semovientes para su posterior capitalización y enajenación. De acuerdo al planteo de la consultante la fundación, propietaria de los bienes en cuestión operaría como Dador de los mismos, mientras que un Tomador, productor agropecuario, se haría cargo de la capitalización de los semovientes. Las pautas del negocio están preestablecidas en un contrato a firmar entre ambas partes.

Esta Comisión de Consultas entiende que si bien esta entidad puede estar comprendida en la exoneración establecida en el inciso tercero del artículo 1º del Título 3 del T O 1996 , por tratarse de una institución religiosa cuyo patrimonio está destinado a obras asistenciales, la nueva actividad que se propone a realizar no está directamente relacionada con los fines específicos que motivaron su inclusión en el régimen de exenciones por lo que, por aplicación del artículo 5º del Título antes mencionado, corresponderá aplicar los gravámenes correspondientes, sobre bienes, servicios o negocios jurídicos en los que ésta participe, tal como lo establece la referida norma.

En el caso del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) el artículo 4º del Título 9 del TO 1996 establece que son contribuyentes (entre otros) quienes enajenen los bienes gravados, mientras que el artículo 5º del mismo Título establece que a los efectos de este tributo quedan derogadas todas las exoneraciones genéricas de impuestos establecidas a favor de determinadas entidades o actividades. Los bienes que la entidad planea adquirir para su posterior capitalización y venta se hallan en la nómina de bienes gravados por este tributo, de acuerdo al artículo 1º del Título 9 TO 1996.

Respecto al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) el Literal H) del artículo 9º del Título 4 del TO 1996, establece que serán sujetos pasivos del IRAE las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3, antes mencionado. La actividad agropecuaria destinada a obtener productos primarios se halla comprendida en el ámbito de este impuesto por aplicación del Numeral 2 del Literal B) del artículo 3º del Título 4 del TO 1996, pudiéndose exonerar de este impuesto en aplicación de Literal C) del artículo 52, en la medida que el contribuyente opte por tributar el IMEBA, de acuerdo a lo establecido en los artículos 8 y 9 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

Consulta Nº 871 – Cría y venta de lombrices

Se consulta si la actividad de la siembra, cría y comercialización de lombrices está gravada por IMPROME y, por lo tanto exonerada del RIC e IVA, con respecto a las ventas realizadas en plaza. La actividad realizada consiste en preparar la tierra que se acondiciona junto con las lombrices fecundadas en cajones fruteros para su reproducción, luego se engordan en piletas con tierra preparada, y finalmente se comercializan en plaza y en el exterior.

Se contesta:

IMPROME: Dada la forma como se desarrolla la actividad, en que el factor predio rural no es imprescindible ya que la tierra es utilizada como un elemento transportable, acondicionable y desprendido del suelo, no se halla gravada por este impuesto. Si bien la actividad podría ser considerada como agropecuaria, porque de ella se obtiene un producto animal, la lombriz, no cumple el otro requisito imprescindible para quedar alcanzada por el impuesto, que es el realizar la "cría y engorde" en un predio rural.

IVA: No tributa, por tratarse de la enajenación de un producto agropecuario (liberal A numeral 1º artículo 13, Título 9, T.O. 76).

RIC: Corresponde tributar por las rentas provenientes de las ventas realizadas en plaza, y también por las ventas de exportación, por no derivar de bienes fabricados o procesados en el país.

Consulta Nº 2.891 – Humus de lombriz

Se consulta en primer lugar sobre la inclusión del "humus de lombriz" en la exoneración establecida, para el Impuesto al Valor Agregado, por el Decreto Nº 666/979, artículo 13, literal a) -texto dado por el Decreto Nº 832/985, artículo 16- que considera exonerados a los "Fertilizantes de fabricación nacional registrados de acuerdo al artículo 18 de la Ley Nº 13663 de junio de 1986 y materias primas para su elaboración."

En la información brindada por los Ingenieros Agrónomos de la Dirección General Impositiva, se manifiesta que "se trata de un abono orgánico compuesto por tierra digerida por lombrices, y por tierra como tal, en proporciones variables. Su principal característica es poseer un mayor tenor de materia orgánica que la tierra común, lo que produce, al ser usada como fertilizante, un aporte de nutriente a los vegetales, un mejoramiento de la estructura del suelo, y una normalización del ph del mismo."

"Su mayor uso es en cultivos intensivos y en invernáculos."

Respecto a lo consultado por la empresa corresponde expresar que en la aplicación de las normas exoneratorias, la Administración debe proceder ajustándose estrictamente al tenor de los textos consagratorios de tales dispensas. El texto en consideración establece como condición para gozar de la exoneración, la inscripción del producto de que se trate en los registros especiales llevados por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, según Ley Nº 13.663, artículo 18; a su vez el artículo 23 dispone -entre otros- que las enmiendas orgánicas "quedan excluidas del régimen de contralor regulado por esta ley, pero en su venta o propaganda no podrá hacerse referencia a su valor fertilizante ni a la composición de los mismos."

Se torna así indudable en el caso, que el fertilizante motivo de consulta, no obstante poseer netas características de tal, no cumple con los requisitos exigidos por la norma reglamentaria para gozar de la exoneración pretendida, por lo que debe tributar el Impuesto al Valor Agregado a la tasa básica.

En cuanto a la consulta relativa a si corresponde incluir a la empresa en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias o en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, debe en el caso atenderse al procedimiento empleado para la obtención del producto final y a la naturaleza del mismo, si bien en principio se obtiene un producto animal -las lombrices- es al solo efecto de lograr posteriormente el "humus" producido por esos anélidos, utilizado como fertilizante.

Cabe entonces en el caso la aplicación de lo establecido por la Ley Nº 15.903 de 10/11/987 que en su artículo 433 legisla en cuanto al tratamiento tributario para las rentas derivadas de "actividades agropecuarias e industriales obtenidas por el mismo sujeto pasivo, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituya insumo de la industrial", las que se incluyen en el artículo 2º, literal A) del

Título 4 del T.O. 1987, o sea deben tributar por el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio a partir de los ejercicios cerrados desde el 1º de enero de 1988 (Resolución D.G.I. N° 359/988 de 18/10/988).

Consulta N° 3.860 – Cría de ranas

Se consulta sobre los impuestos, de los que recauda esta Oficina, que alcanzan a la actividad de un criadero de ranas.

Esta Comisión de Consultas concuerda con el consultante en el sentido que la actividad queda comprendida en la agropecuaria. El artículo 2º, literal A) del Título 8 del Texto Ordenado 1996 dice que son rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios animales o vegetales tales como, entre otros, avicultura, apicultura, cunicultura, etc.

La cría y engorde de ranas queda claramente incluida entre las rentas agropecuarias gravadas por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias y por aplicación del artículo 6º del citado Título, su titular puede optar entre tributar este gravamen o quedar comprendido en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, acotándose que la venta de ranas no integra los hechos generadores del impuesto.

Esta respuesta es válida en el entendido que la actividad es la de criar y vender ranas vivas.

En cambio, si el criadero de la consulta vende ranas faenadas, se viene a constituir en una agroindustria, porque obtendrá rentas en que el producto de la actividad agropecuaria constituirá un insumo de la actividad industrial.

En tal caso las rentas de la explotación estarán alcanzadas por el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.

En cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, si la explotación consistiera en la venta de ranas vivas, y su titular hubiera optado por tributar el Impuesto a las Rentas Agropecuarias, las ventas estarán gravadas por el Impuesto al Valor Agregado en suspenso. Esto significa que el impuesto no deberá estar incluido en la documentación de las ventas y la empresa podrá obtener la devolución del Impuesto al Valor Agregado de sus compras de bienes y servicios.

En cambio, si hubiera optado por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, sus ventas no estarán gravadas por no hallarse nominado como sujeto pasivo del impuesto.

Si la empresa vendiera la carne de rana, sus ventas estarán gravadas por el Impuesto al Valor Agregado a la tasa mínima si fuera carne fresca, congelada o enfriada. Esta contestación es un cambio de criterio con respecto a la Consulta N° 3.522 (*).

(*) Publicada en el Boletín Informativo N° 270 - Noviembre 1995, página 7.

Consulta N° 4.368 - Comercialización de semen, ovarios y embriones

La compareciente desarrolla la actividad de comercialización de semen, ovarios y embriones, y consulta sobre la calidad de agropecuarias o comerciales de las mismas en materia tributaria.

Con relación al semen, la actividad consiste en la extracción a toros propiedad de la consultante y su comercialización. Parte del semen es vendido en plaza, previo proceso de congelamiento, y parte es sometido a un proceso de clasificación denominado "sexado" que tiene por finalidad la separación de los espermatozoides de acuerdo al sexo (macho o hembra).

En cuanto a los ovarios y embriones, la actividad consiste en comprarlos para su posterior reventa.

Del informe producido por los ingenieros agrónomos de la Dirección General Impositiva, se extraen las siguientes conclusiones.

Extracción y congelado de semen. Se trata de una actividad agropecuaria siempre que el factor tierra sea explotado directamente por la empresa consultante, pudiendo optar por tributar el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA). El semen bovino se encuentra comprendido en las disposiciones del artículo 39 del Decreto N° 220/998, de 12.08.998, por lo tanto exonerado del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Extracción y "sexado" de semen. Se entiende que el "sexado" es un procedimiento de laboratorio que no es necesario para la conservación del bien primario. El semen bovino, es el producto natural de las secreciones testiculares y prostáticas del toro, y el "sexado" consiste en un proceso de transformación que no es propio

de la actividad agropecuaria, en virtud de lo cual corresponde tributar el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC); se deben aplicar por asimilación las disposiciones relativas a agroindustrias. El semen "sexado", aunque no se encuentre en estado natural, se encuentra comprendido en el citado artículo 39.

Reventa de ovarios y embriones. La compra para su posterior reventa de ovarios y embriones, es una actividad comprendida en el IRIC. Los embriones se encuentran exonerados del IVA por el mencionado artículo 39, y los ovarios tributan dicho impuesto a la tasa mínima según lo establece la Resolución DGI N° 305/979, de 30.11.979, y el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS) cuando corresponda.

Consulta N° 4.586 – Extracción de sangre a yeguas preñadas y su posterior venta para exportación.

Se consulta en forma no vinculante respecto a los impuestos que gravan la actividad de un establecimiento agropecuario que extrae sangre a yeguas preñadas y la vende a una firma exportadora.

Respecto al tratamiento de la renta, corresponde definir si se trata de una actividad agropecuaria.

En ese sentido el artículo 3° del Decreto N° 599/988 de 21.09.988 establece:

"Se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como:

- a. Cría o engorde de ganado.
- b. Producción de lanas, cerdas, cueros y leche.
- c. Producción agrícola, frutícola y hortícola.
- d. Floricultura.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios."

El caso por el que se consulta no está comprendido en la definición de actividad agropecuaria, no quedando incluido entonces en el hecho generador del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).

Por otra parte, la actividad queda comprendida en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), no gozando de la exoneración establecida en el literal B) del artículo 31 del Título 4 del T.O. 1996.

La enajenación a la firma exportadora del producto de la actividad (la sangre), estará gravada por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a la tasa básica (numeral 38 de la Resolución DGI N° 305/979 de 30.11.979) y por el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).

El patrimonio no afectado a la explotación agropecuaria estará gravado por el Impuesto al Patrimonio (PAT).

Consulta N° 4.643 - Comercialización de pollos en pie y/o faenados - IRA - IMEBA - IVA - IRIC

Una empresa cuyo giro es comercialización de pollos en pie y faenados, consulta sobre la tributación que la alcanzará al realizar la siguiente operativa:

- 1 - compra de pollitos bebé recién nacidos.
- 2 - compra de alimentación para dichos animales
- 3 - contratar los servicios de granjeros y sus instalaciones.
- 4 - compra de combustible para la calefacción y productos para la sanidad.
- 5 - venta de pollos en pie o faenados por un frigorífico.

La situación es distinta si la consultante vende los pollos en pie o faenados, debiendo considerarse asimismo si esos pollos vendidos incluyen comprados bebé y criados por el consultante y también pollos comprados ya criados que sólo revende.

A) Si la actividad desarrollada por el consultante se limita exclusivamente a la compra de pollos bebé, por la cría y posterior venta de los mismos en pie, desarrollará una actividad agropecuaria comprendida en el IRA (artículo 2° Título 8 Texto Ordenado 96). Por tanto, será objeto de retención del IMEBA si vende a contribuyentes del IRIC, Municipios u organismos estatales. De acuerdo al artículo 6° del Título 8 del Texto

Ordenado 96, podrá optar por tributar el IRA o el IMEBA. En cuanto a las adquisiciones de los pollitos bebés, no se verificaría el hecho generador del IMEBA en virtud de que son adquiridos a productores agropecuarios y/o contribuyentes de IRIC. En cuanto al IVA, sus ventas quedarán comprendidas en el régimen de impuesto en suspenso previsto en el artículo 11 del Título 10 del Texto Ordenado 96 en tanto hubiera optado por tributar IRA. En cambio si se trata de un contribuyente de IMEBA, no se configura el aspecto subjetivo del hecho generador del impuesto.

B) Si la actividad desarrollada por el consultante se limita exclusivamente a la compra de pollos bebé, la cría y posterior venta de los mismos faenados, la actividad será de agroindustria. En consecuencia, para la liquidación de sus rentas deberá aplicar lo establecido por el Decreto N° 792/988 de 23.11.988, estando gravadas las ventas por el IVA a la tasa mínima. En relación al IMEBA, la afectación de los pollos criados a la actividad industrial estará gravada por tal tributo y el consultante deberá actuar como agente de retención del tributo en oportunidad de adquirir los pollos a productores agropecuarios, tanto sean éstos pollos bebé o gordos en pie. Respecto a este impuesto, no se comparte la posición del consultante en cuanto a la existencia de doble tributación. Si bien la doble imposición no está prohibida, la misma no ocurre dado que en una instancia el impuesto grava la venta del productor agropecuario, en tanto en la etapa siguiente grava la afectación del bien hecha por el consultante.

C) En caso que la actividad consista en la compra de pollos bebé, la cría y la posterior venta faenados o en pie, tanto de esos pollos como de otros comprados ya criados, deberá aplicar también lo dispuesto por el Decreto N° 792/988 de 23.11.988, a los efectos de determinar si liquida o no, el IRIC por la totalidad de sus rentas. En cualquiera de las hipótesis planteadas por el referido Decreto N° 792/988, la consultante es contribuyente de IRIC, por lo que deberá actuar en calidad de agente de retención del IMEBA en ocasión de la compra de los pollitos bebé a productores agropecuarios, y como contribuyente por la afectación de los pollos gordos a la actividad industrial, tal como se planteara en el caso anterior. En cuanto al IVA, la venta del pollo faenado quedará gravada a la tasa mínima. Para el caso de los ingresos derivados de la venta de pollos en pie, si la empresa encuadra en el concepto de agroindustria, se mantendrá el régimen de impuesto en suspenso según lo dispuesto por el artículo 147 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998. Si no calificara como agroindustria, y hubiera optado por el IRA en lo que tiene que ver con la actividad no comprendida en el IRIC, también mantendría el régimen de impuesto en suspenso. En cambio si hubiera optado por el IMEBA, sería un ingreso no comprendido en el hecho generador del IVA.

D) Si la actividad a desarrollar consiste exclusivamente en comprar y vender pollos en pie, el consultante será contribuyente del IRIC. Por lo tanto, será agente de retención del IMEBA en los casos en que la compra sea a productores agropecuarios. En cuanto al IVA, sus ventas quedarán comprendidas en el régimen de IVA en suspenso, no teniendo derecho a crédito fiscal por el mismo.

Consulta N° 4.649 - Compra de ganado para su reventa al exterior mantenidas en pastoreo con alimentación especial – IRA – IMEBA – IRIC – naturaleza de la actividad.

Se consulta sobre la tributación que puede corresponder a una sociedad anónima que proyecta adquirir vaquillonas Holando preñadas, mantenerlas en pastoreo por un plazo de aproximadamente entre 35 a 55 días, con una alimentación especial, con lo cual aumentarán de peso, para luego exportarlas en pie.

El literal A) del artículo 2º del Título 8 del T.O. 1996 establece como rentas comprendidas en el IRA a: "Las actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado..."

En consecuencia es menester desentrañar la verdadera naturaleza de la actividad objeto de consulta, considerando que si se tratase de una actividad agropecuaria estaría alcanzada por el IRA y/o IMEBA mientras que si no lo fuera estaría alcanzada por el IRIC.

A tales efectos se hace necesario analizar la actividad objeto de consulta que se describe a continuación:

- 1) La sociedad anónima comenzará a operar como exportador de ganado en pie por lo que cuenta con un número de DICOSE como exportador.
- 2) Se adquirirán a diferentes productores el ganado, que luego será remitido a un predio contratado para pastorear el ganado con destino a exportación.
- 3) Dicho predio es necesario para poner el ganado que se va a exportar, en cuarentena, por lo que se contratará el pastoreo por el término de 35 a 55 días. La cuarentena es una condición exigida por el país de destino de la exportación.

4) Se dispondrá de una alimentación específica para el ganado a los efectos de su engorde y preparación metabólica para que soporte el transporte marítimo de 18 días.

5) Se realizará un proceso de sanidad y alimentación buscando un engorde acelerado que prepare al ganado para un adecuado y seguro transporte marítimo a su destino final.

Del análisis del conjunto de actividades reseñadas, surge claramente que el fin de la empresa no es realizar engorde de ganado. En realidad la empresa desarrolla una actividad comercial que consiste en la compra de ganado para su reventa al exterior del país y que la alimentación especial que se brinda a los animales durante la cuarentena, sólo se explica, atendiendo las condiciones particulares de alimentación que tendrán durante la travesía marítima.

En consecuencia, por lo expuesto, se entiende que la actividad que desarrollará la consultante no es una actividad agropecuaria y por tanto se encuentra gravada por el IRIC.

Consulta N° 4.661 - Extracción de sangre a yeguas preñadas- IRIC – IRA – IMEBA – IVA – PAT – COFIS

Se consulta en forma vinculante, por parte del titular de un establecimiento agropecuario, respecto al régimen tributario aplicable a la actividad de extracción de sangre a yeguas preñadas, la cual es comercializada en plaza.

El tema ya ha sido objeto de análisis al evacuar la Consulta N° 4.586 (Boletín N° 400).

El consultante adelanta opinión en el entendido que la actividad objeto de consulta queda alcanzada por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) o por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

El artículo 2º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, establece que serán rentas comprendidas en el IRA, entre otras:

"A) Las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura...."

Por su parte el Decreto N° 599/988 de 21.09.988, reglamentario del IRA establece en su artículo 3º:

"Se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como:

- a) Cría o engorde de ganado.
- b) Producción de lanas, cerdas, cueros y leche.
- c) Producción agrícola, frutícola y hortícola.
- d) Floricultura.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios.

Quedan incluidas las actividades de avicultura, apicultura y cunicultura."

Ni de la norma legal ni de la reglamentaria se desprende que la actividad consultada pueda considerarse como agropecuaria, es más, la extracción de sangre es una actividad que implica una manipulación que no es necesaria para la conservación del bien primario.

El consultante menciona como caso análogo, el tratamiento dado a la extracción y congelado de semen en la Consulta N° 4.368(Boletín N° 370), criterio que no se comparte.

El caso de la extracción de sangre, a diferencia del semen, no tiene un destino agropecuario, ni está destinado a la conservación de un bien primario, ni apunta a generar una mejora genética propia del sector, como es el caso de comparación. Por el contrario, la extracción de sangre no está vinculada a la actividad agropecuaria, luego de su extracción la misma es sometida a un proceso industrial, el cual no es necesario para mantener o conservar el bien. Por lo que no quedaría comprendido dentro de la definición de actividad agropecuaria.

Refuerza este concepto el tratamiento que recibe para el Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el caso del semen, el mismo está incluido en el artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 como insumo

agropecuario, quedando exonerado del impuesto, en cambio la sangre estará gravada a la tasa básica, según el numeral 38) de la Resolución DGI N° 305/979 de 30.11.979.

Por lo tanto la extracción de sangre no se considera actividad agropecuaria, quedando comprendida en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), no gozando de la exoneración establecida en el literal B) del artículo 31 del Título 4 del T.O. 1996 y la enajenación de sangre estará gravada por IVA a la tasa básica y por el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).

El patrimonio no afectado a la explotación agropecuaria estará gravado por el Impuesto al Patrimonio (IP).

Consulta N° 4.666 - Actividad de obtención de abonos orgánicos por productor agropecuario - IRIC - IVA

Se consulta sobre los impuestos que deberá tributar la actividad de obtención de abonos orgánicos que desarrollará un productor agropecuario.

La referida actividad no tiene cabida como actividad agropecuaria definida en el literal A) del artículo 2° del Título 8 del T.O. 96.

Teniendo presente que el consultante aplicará capital y trabajo para la obtención de rentas, el resultado estará gravado por el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), y por el gravamen del inciso tercero del artículo 61 del Título 4 del T.O. 96.

En caso que los ingresos del consultante no superen el tope para estar comprendido en el literal E) del artículo 33 del citado Título, deberá tributar el impuesto del inciso primero del referido artículo 61, teniendo presente, si correspondiera, el artículo 1° de la Ley N° 17.436 del 17 de diciembre de 2001.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), no se proporcionan antecedentes para establecer si las ventas estarán gravadas o exentas al amparo del numeral 1) del artículo 39 del Decreto N° 220/998 del 12/08/998.

En caso de estar comprendido por el literal E) antes mencionado, no deberá tributar el IVA.

Consulta N° 5.249 - Médico veterinario en ejercicio de su profesión y comercialización de semen de toros propios o de terceros – IRAE – IMEBA – IVA – IPAT – IRPF – Tratamiento tributario.

Un médico veterinario, que realiza las actividades de extracción, congelado y venta de semen de toros de su propiedad, extracción, congelado y venta de semen de toros propiedad de terceros y el ejercicio libre de su profesión fuera de la relación de dependencia, consulta acerca del tratamiento fiscal de las mismas.

En cuanto a la operativa con el semen de toros propiedad de terceros, el consultante compra el semen para su posterior reventa o realiza la actividad de intermediación, cobrando una comisión por la misma.

Para realizar sus actividades cuenta con dieciocho hectáreas arrendadas, un empleado, toros de su propiedad, toros de terceros, una planta física en el establecimiento y equipos para la realización de las mismas.

El tratamiento fiscal de estas actividades se contestará por su orden:

1) En cuanto a la extracción, congelado y venta de semen de toros de su propiedad, se adelanta opinión que sería una actividad agropecuaria alcanzada por IRAE o IMEBA, ya que no cumple ninguno de los requisitos de obligatoriedad para liquidar IRAE; con respecto al IVA, el semen bovino estaría exonerado y si el consultante realiza la venta de semen a un contribuyente de IRAE, se le debería retener IMEBA a la tasa del 1,5%, retención que no correspondería en el caso que el consultante realizara la venta a un productor.

En efecto, se trata de una actividad agropecuaria, de acuerdo al criterio expuesto en la Consulta N° 4.368 (Boletín N° 370), cuyas rentas están comprendidas en el IRAE por el literal a) del artículo 4° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, pudiendo optar por liquidar el IRAE o dar carácter definitivo al IMEBA, siempre y cuando no verifique las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE.

El semen bovino se encuentra exonerado del IVA por el numeral 16 del artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

Si el consultante vendiera semen a un contribuyente de IRAE que no sea productor agropecuario, este, de acuerdo al literal a) del artículo 4º del Decreto N° 15/996 de 24.01.996, le deberá retener IMEBA a la tasa del 1,5% (literal n) artículo 1º Decreto N° 265/007 de 25.07.007), retención que no correspondería si el consultante realizara la venta a un productor agropecuario.

El patrimonio afectado a esta actividad está exonerado del IPAT, según lo establecido por los artículos 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001 y 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

2) En cuanto a la extracción, congelado y venta de semen de toros propiedad de terceros, se adelanta opinión para cada tipo de operativa:

2.1) Para el caso en que el consultante compra el semen para su posterior reventa, se opina que sería una actividad comercial gravada por el IRAE; con respecto al IPAT, estaría gravado el patrimonio afectado a esta actividad; con respecto al IVA, el semen bovino estaría exonerado y el consultante deberá retener IMEBA a la tasa del 1,5%. También se adelanta opinión en el sentido que, para determinar el patrimonio afectado a la actividad comercial, se tendría que prorratear entre las ventas que constituyen actividad agropecuaria y las que constituyen actividad comercial.

En efecto, se trata de una actividad comercial, dado que se refiere a un producto primario animal que no va a ser afectado a la producción por el consultante, cuyas rentas están comprendidas en el IRAE por el numeral 2 del artículo 3º del Decreto N° 150/007.

Con respecto al IPAT, el patrimonio afectado a esta actividad se encuentra gravado de acuerdo al literal b) artículo 1º del Título 14 T.O. 1996.

El semen bovino se encuentra exonerado del IVA por el numeral 16 del artículo 39 del Decreto N° 220/998.

Cuando el consultante compre semen a productores agropecuarios, de acuerdo al literal a) del artículo 4º del Decreto N° 15/996, les deberá retener el IMEBA a la tasa del 1,5%.

En cuanto al criterio a utilizar para la determinación del patrimonio afectado a esta actividad a efectos de la liquidación del IPAT, el patrimonio que esté exclusivamente afectado a esta actividad será así considerado, en tanto que para el patrimonio que esté afectado a dos o más actividades se entiende como coeficiente técnicamente aceptable la relación entre los ingresos de esta actividad respecto del total de ingresos a los cuales está afectado.

2.2) Para el caso en que el consultante realiza la actividad de intermediación cobrando una comisión por la misma, opina que dicha comisión estaría gravada por el IRAE, por el IVA a la tasa básica, y con respecto al IPAT estaría gravado el patrimonio afectado a esta actividad.

No se comparte la opinión del consultante en cuanto al IRAE, ya que estas comisiones encuadran en el hecho generador del IRPF, considerándose rentas puras del trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia según lo dispuesto por el artículo 50 del Decreto N° 148/007 de 26.04.007.

No obstante, el consultante podrá ejercer la opción de tributar el IRAE por dichas rentas, o deberá hacerlo preceptivamente si las mismas superasen los U.I. 4.000.000.

En cuanto al IVA, dichas comisiones se encuentran gravadas por el IVA a la tasa básica.

Con respecto al patrimonio afectado a esta actividad, tributará el Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas si el mismo superase el mínimo no imponible, salvo en el caso que el consultante tribute preceptivamente IRAE, en el cual será sujeto pasivo del IPAT de acuerdo al literal c) artículo 1º del Título 14 T.O. 1996.

3) En cuanto al ejercicio libre de su profesión, se adelanta opinión que sería contribuyente de IVA e IRPF Categoría II.

En efecto, los honorarios de dicho profesional se encuentran gravados por el IVA a la tasa básica.

También se encuentran gravados por el IRPF Categoría II, por tratarse de rentas puras de trabajo.

No obstante, el consultante podrá ejercer la opción de tributar el IRAE por dichas rentas, o deberá hacerlo preceptivamente si las mismas superasen los U.I. 4.000.000.

Cabe acotar que, según lo establecido por el artículo 5º del Título 4 T.O. 1996, el ejercer la opción de liquidar el IRAE será para la totalidad de las rentas del trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia. Asimismo, se deberán sumar la totalidad de las rentas del trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia del consultante, a efectos de analizar si las mismas deben tributar preceptivamente el IRAE.

Consulta N° 5.336 - Persona jurídica con actividad agropecuaria y manufacturera industrial – Patrimonio afectado al proceso de packing – ipat – Exoneración, no corresponde.

Se consulta en forma vinculante por una persona jurídica, cuyo capital está conformado por acciones nominativas de las cuales el 67% son propiedad de personas físicas, cuya actividad es la producción de frutos cítricos en estado natural, empaque y comercialización, si el patrimonio afectado al proceso de packing está comprendido en la exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP) prevista por la normativa vigente, en la proporción que corresponde.

El consultante manifiesta que realiza la actividad de siembra y cuidado de árboles cítricos, su cosecha y el proceso posterior tendiente a poner la fruta en condiciones de exportación y comercialización en el mercado local (packing).

Señala que dicha actividad supone el lavado, desinfección, ocasional desverdización, encerado, selección, empaque, y pre enfriado de la fruta. Asimismo entiende que dichos procesos no suponen una transformación del producto, sino que simplemente son tendientes a poner la fruta de su producción en condiciones de comercialización y exportación. Por tanto, el packing no calificaría como actividad industrial, sino como actividad agropecuaria.

En suma, la consultante sostiene que atento a las características que presenta el proceso de packing que lleva a cabo, respecto de los bienes que produce, el patrimonio afectado a dicha actividad estaría comprendido en la exoneración del IP.

No se comparte la opinión del consultante, en relación a la exoneración del artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001, que establece: "Exoneración.- Exonérase del Impuesto al Patrimonio el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias .

Esta exoneración regirá para ejercicios cerrados a partir del 1º de enero de 2001[...] (subrayado D.G.I.).

Conforme el citado artículo, es condición necesaria para que opere la exoneración del IP que se trate de bienes afectados a la explotación agropecuaria.

Por su parte, el artículo 3º del Decreto N° 199/001 de 31.05.001, que reglamenta la citada ley, define los bienes industriales como: "[...] A los efectos de este impuesto se considerarán bienes producto de la actividad industrial a los bienes materiales originados en actividades manufactureras y extractivas. Están comprendidos en tal concepto los productos agropecuarios que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, salvo que sean necesarias para la conservación del producto en estado natural o para su envasado . Se entiende por productos agropecuarios en su estado natural, a los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores." (subrayado D.G.I.).

Asimismo el artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 define la explotación agropecuaria como: "[...] A tales efectos 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.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios [...]" (subrayado D.G.I.).

Los diversos procesos descriptos por el contribuyente, aplicados a preparar el producto para su posterior venta, implican una alteración o transformación del producto en un nuevo producto diferente al que emergió en su estado natural. Tales procesos no responden a necesidades exclusivamente referidas a la conservación del producto, dado que hay incluso procesos de tipo químico como el caso de la desverdización que según lo describe el propio consultante implica " ...aceleración estética del proceso de pigmentación externa de la cáscara...". Por lo expuesto anteriormente, estamos ante un proceso industrial.

En suma, el patrimonio afectado al packing de los productos cítricos no se encuentra afectado a una explotación agropecuaria, sino a una actividad de tipo manufacturera industrial, no correspondiendo la exoneración respecto al IP a que refiere el artículo 16 de la Ley N° 17.345 y artículo 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, sin perjuicio de los beneficios que le correspondan a los bienes muebles del equipo industrial.

Este ha sido el criterio de esta Administración en similares casos, en Consultas N° 3.874 (Boletín N° 319), N° 4.097 (Boletín N° 343) y N° 4.676 (Boletín N° 405).

Consulta N° 5.389 -S.A. con actividad frigorífico y engorde de ganado – IMEBA – Tratamiento tributario.

La Consulta.

Una sociedad anónima que desarrolla como giro principal la actividad frigorífica, recientemente ha expandido su actividad. Adquiere ganado a otros productores agropecuarios, lo engorda controlando su alimentación por aproximadamente tres meses, para mejorar la calidad de las carnes que serán industrializadas por su planta, aumentando por tanto el precio del producto final.

Consulta respecto al momento en que se configura el hecho generador del IMEBA en la adquisición de ganado destinado a esta nueva actividad, así como el tratamiento que le corresponde como contribuyente de ese impuesto cuando manufactura, exporta o enajena dichos bienes.

Adelanta opinión en cuanto a que el hecho generador del IMEBA se configura en el momento que el ganado, una vez engordado, es destinado a la manufactura. Asimismo se señala que lo debe pagar la sociedad en calidad de contribuyente. Fundamenta dicha opinión indicando que el IMEBA grava a los productos agropecuarios una única vez, dependiendo el momento en que se considera configurado el hecho generador de la hipótesis de que se trate.

La Respuesta.

El Artículo 1º del Título 9 del Texto Ordenado 1996 establece:

"Grávase la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales, de los siguientes bienes:

[...] B) Ganado bovino y ovino.

[...] Quedarán gravadas asimismo, la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio..."

A su vez el artículo 3º del Decreto N° 15/996 de 24.01.996 define quiénes son los sujetos pasivos de IMEBA.

"a) Los productores agropecuarios que enajenen bienes gravados a sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) que no sean productores agropecuarios, a Administraciones Municipales o a Organismos Estatales.

[...] c) Los productores de los bienes gravados que sean sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y manufacturen, enajenen o afecten al uso propio dichos bienes..."

Por otra parte el artículo 4º del citado decreto designa agentes de retención, entre otros, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y no sean productores agropecuarios, que adquieran bienes gravados a quienes sean productores agropecuarios.

Cabe agregar que el Artículo 99º del Título 4 del Texto Ordenado 1996 señala que:

"Las referencias legales realizadas al Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y al Impuesto a las Rentas Agropecuarias, se considerarán realizadas al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas".

Fuente: Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

Conforme a la ley, queda gravada la primera enajenación realizada por productores de ganado bovino y ovino a quienes se encuentren comprendidos en el IRAE, incorporando la reglamentación la condición de que no sean productores agropecuarios y que en dicha situación estos se constituyen agentes de retención.

El punto en cuestión es determinar si por la actividad de compra de ganado al cual luego se engorda y posteriormente se lo faena, a la consultante se la debe considerar como productor agropecuario, por la actividad intermedia, por lo que no se constituiría en agente de retención por dicha compra.

Este tema fue tratado en la Consulta N° 4.643 (Boletín N° 402), que se transcribe parcialmente:

[...] "B) Si la actividad desarrollada por el consultante se limita exclusivamente a la compra de pollos bebé, la cría y posterior venta de los mismos faenados, la actividad será de agroindustria.

...En relación al IMEBA, la afectación de los pollos criados a la actividad industrial estará gravada por tal tributo y el consultante deberá actuar como agente de retención del tributo en oportunidad de adquirir los pollos a productores agropecuarios, tanto sean estos pollos bebé o gordos en pie.

Respecto a este impuesto, no se comparte la posición del consultante en cuanto a la existencia de doble tributación. Si bien la doble imposición no está prohibida, la misma no ocurre dado que en una instancia el impuesto grava la venta del productor agropecuario, en tanto en la etapa siguiente grava la afectación del bien hecha por el consultante."

Las modificaciones introducidas a partir de la reforma tributaria no modifican la respuesta dada en la citada consulta, en la medida que el inciso final del artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, artículo en el cual se establece cuáles son las rentas agropecuarias comprendidas en el IRAE, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios.

En consecuencia, la consultante deberá retener el IMEBA cuando adquiera ganado destinado al engorde, debiéndose asimismo tributar IMEBA en calidad de contribuyente cuando el mismo sea faenado.

Consulta N° 5.477 - S.A. sin propiedad rural que exporta ganado en pie comprado a productores rurales o consignatarios - IRAE – IPAT – IVA – IMEBA – ICOSA – IRPF – IRNR – Tratamiento tributario.

La Consulta.

Se consulta por parte de un estudio contable sobre los impuestos a que se halla obligada una sociedad anónima por acciones al portador como contribuyente y como responsable.

Dicha sociedad tiene como giro la exportación de ganado en pie, que compra directamente a productores rurales o a consignatarios de ganado. Agrega además que no posee ninguna propiedad rural.

La Respuesta.

Impuestos obligados como contribuyente

Imposición a la Renta

De acuerdo a lo establecido en el literal A), artículo 3º Título 4 del TO 1996, constituyen rentas empresariales las obtenidas por sociedades anónimas, cualesquiera sean los factores utilizados. Por tanto las rentas generadas por su actividad comercial de compra y venta de ganado están gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Imposición al Capital

De acuerdo a lo establecido en el literal B) del artículo 1º del Título 14 del TO 1996 dicha sociedad es sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio, debiendo valorar su patrimonio según normas de IRAE a fecha de cierre de ejercicio.

También está gravada por el Impuesto a la Constitución de las Sociedades Anónimas (ICOSA), que se debió pagar en ocasión de su constitución y que se genera al cierre de cada ejercicio fiscal.

Imposición al Consumo

De acuerdo a lo establecido en el artículo 5º del Título 10 del TO 1996 no están gravadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) las exportaciones de bienes.

Impuestos obligados como responsable.

Según lo dispuesto por el artículo 1º del Título 9 del TO 1996 está gravada por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) la primera enajenación a cualquier título realizada por los productores a quienes se encuentran comprendidos en el IRAE por la venta de ganado. Asimismo el artículo 4º del Decreto N° 15/996 de 24.01.996 designa como agentes de retención de este impuesto a quienes, como en este caso, se encuentran comprendidos en el IRAE y no son productores agropecuarios. El monto imponible estará dado por el precio de venta de los bienes gravados excluido el impuesto.

Cabe destacar que podría ser responsable de otros tributos administrados por la DGI, como el IRPF o el IRNR.

Consulta N° 5.571 - Actividad de cría y venta de peces – IRAE – IPAT – IVA – Tratamiento Tributario.

Se consulta en forma no vinculante respecto al régimen de tributación que le corresponde a la actividad de cría y venta de peces que se describe a continuación.

La actividad se inicia con la reproducción de las especies en cautiverio y, una vez que nacen las crías, se pasa a la próxima etapa donde se les brinda la alimentación y las condiciones adecuadas para el crecimiento de los peces, hasta llegar a la etapa final del ciclo donde van adquiriendo las aptitudes propicias para su venta en estado vivo.

Para el desarrollo de la actividad descrita se acondicionará, en un establecimiento rural, peceras, piletas y accesorios necesarios para la permanencia de los peces durante todo el proceso hasta culminar con la venta.

A los efectos de dilucidar si la actividad en cuestión es de naturaleza agropecuaria, se ha expedido el equipo de Asesores Ingenieros de la División Fiscalización en dictamen que se transcribe parcialmente.

"...Es indudable que la cría de peces encuadra dentro del sector acuicultura, que es la producción de especies acuáticas (animales o vegetales), ya sea de agua dulce o agua salada. Dentro de ellas se encuentran las algas, los moluscos, los crustáceos y por supuesto, los peces.

Confirmando nuestra posición, la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) Revisión 4, codifica la pesca y acuicultura dentro de la División 03, separada de la agricultura y ganadería.

Si bien el producto obtenido en la situación planteada es de origen animal, no se trata de una actividad agropecuaria..."

Por lo expuesto, y en relación al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), considerando que el consultante no realiza actividad agropecuaria, podemos concluir que será contribuyente de dicho impuesto por aplicación del literal A), artículo 3º del Título 4 del T.O. 1996, en caso de adoptar alguna de las formas jurídicas previstas en dicho literal, o si no fuera así, por aplicación del literal B), por ser necesaria para llevar a cabo la actividad objeto de consulta, la combinación de los factores capital y trabajo.

En relación al Impuesto al Patrimonio (IP), la consultante será sujeto pasivo del impuesto de acuerdo a lo previsto en el literal B) del artículo 1º del Título 14 del T.O. 1996 y, en lo que refiere al Impuesto al Valor Agregado (IVA), cabe consignar que la venta de peces se encuentra alcanzada a la tasa básica, tal como ya fuera sostenido por esta Comisión de Consultas en Consulta N° 2.807 de 17.11.987 (Boletín N° 174).

Consulta N° 5.575 - Extracción de ovocitos, actividades de – IRAE – IMEBA – IVA – Tratamiento tributario.

Un profesional consulta en forma no vinculante el tratamiento tributario de las actividades que se describen a continuación:

Extracción de ovocitos, mediante una operación en vacas para producir embriones en un laboratorio y luego implantarlos en ganado del mismo productor rural.

Extracción de ovocitos en vacas propias (mediante una operación) para producir embriones mediante la fecundación en laboratorios y posterior venta de embriones al mercado local o para exportación.

En concordancia a lo informado por el Equipo de Ingenieros Agrónomos de la Dirección General de Impositiva se responde:

1. La actividad de fecundación invitro, es un procedimiento de laboratorio que no es necesario para la conservación del bien primario.
2. Los embriones no son productos primarios de origen agropecuario.
3. En la medida que no venda productos primarios de origen agropecuario, no desarrolla actividades económicas de este tipo.

De acuerdo a lo establecido por la norma legal, inciso 2º literal B artículo 3º Título 4 T.O. 96 y artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 de la actividad consultada no se considera agropecuaria, situación que no cambia en caso que la empresa arriende un inmueble agropecuario para realizar la actividad.

En la medida que no son bienes agropecuarios no se encuentran alcanzados por el Impuesto a la Enajenación de los Bienes Agropecuarios (IMEBA.)

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), tanto los óvulos como los embriones son insumos agropecuarios exentos del impuesto por el numeral 17 del artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 y de acuerdo a lo establecido por el referido artículo 39 en su inciso final, el IVA de compras de bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los embriones será devuelto de acuerdo al procedimiento establecido para exportadores.

Este criterio se encuentra en concordancia con el de las Consultas N° 4.368 de 31.03.004 (Boletín N° 370) y la N° 4.586 de 19.09.006 (Boletín N° 400).

Consulta N° 5.636 - Plantación y explotación de hoja de tabaco – IRAE – IVA – IMESI – Empresa unipersonal con actividad agropecuaria e industrial – tributación en forma preceptiva.

Una empresa unipersonal que se dedica a la plantación y explotación de la hoja de tabaco negro, también denominada "de cuerda", "criollo", o "naco", se encuentra inscrita como contribuyente del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) entendiéndose que no le corresponde tributar Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en forma preceptiva, ya que, en la elaboración del producto no existe ningún proceso industrial.

A tales efectos se solicitó informe a los técnicos de esta Oficina, del que se desprende que:

"... el tabaco de cuerda o naco es claramente una manufactura que se obtiene a partir de la hoja del tabaco mediante secados y fermentaciones parciales que transforman sus cualidades originales, además de someterse a un proceso físico de torneado y trenzado para lograr un producto que se expende como tal al consumidor final... "

O sea que estamos en presencia de una actividad agropecuaria e industrial, y, dado que el 100% de su producción agropecuaria se destina a la industrialización, el contribuyente se encuentra incluido preceptivamente en el IRAE de acuerdo al literal d) del artículo 9° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007. La mencionada norma establece que las empresas que realicen a la vez actividades agropecuarias e industriales, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituya insumo de la industrial, siempre que los ingresos de la actividad industrial superen el 75% del total de ingresos, tributarán obligatoriamente el IRAE.

Si bien no es objeto de consulta, entendemos pertinente aclarar que también deberá tributar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Específico Interno (IMESI) correspondiente.

Consulta N° 5.767 - Productor agropecuario con cría y reproducción de toros de Pedigree – Crédito de uso con opción de compra – IVA – IRAE – IP – IMEBA – Tratamiento tributario.

Un productor agropecuario que se dedica a la cría y reproducción de toros de pedigree, los que cuentan con certificación de calidad y trazabilidad, realizará ventas mediante la modalidad de crédito de uso con opción de compra, siendo el propio toro la garantía. En caso de que el toro se lastime o muera, se le reemplazará con un toro de similares características.

Otro productor agropecuario realizará el pago de cuotas semestrales o anuales, teniendo la opción de compra del reproductor a partir del tercer año, por medio de un pago de un valor residual cuyo monto será inferior al 75% del valor del toro amortizado por los 3 años del contrato.

Adelanta opinión en el sentido que se encuentra incluido en el régimen del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en suspenso, pudiendo recuperar consecuentemente el IVA compras asociado a dicha operativa, si no ejerció la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

En cuanto a las rentas derivadas de la actividad, manifiesta que podría optar por dar carácter definitivo al IMEBA si se encuentra en las condiciones requeridas por los artículos 8° y 9° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, no encontrándose sus rentas, en ese caso, gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

En caso de no realizar la referida opción o de no corresponder ésta, las rentas obtenidas se encuentran alcanzadas por el IRAE y, en esta hipótesis, podrá corresponder realizar la liquidación con contabilidad suficiente u optar por realizarla por el régimen ficto.

En el caso de realizar la liquidación por el régimen de contabilidad suficiente, el consultante manifiesta que "corresponderá reconocer como costo el valor fiscal del toro al comienzo del contrato y como ingreso las cuotas a recibir actualizadas. En los ejercicios subsiguientes se reconocerá como renta bruta la diferencia entre las cuotas y la amortización financiera de la colocación (intereses ganados y devengados en el ejercicio) al término de cada ejercicio, sin perjuicio de computar las diferencias de cotización si la operación estuviera pactada en moneda extranjera."

Respecto al Impuesto al Patrimonio (IP), considera como activo gravado el monto total de las cuotas pendientes de cobro actualizadas a fecha de balance.

RESPUESTA

Dada la modalidad de venta descrita, estamos ante una operativa incluida en la definición de contrato de crédito de uso operativo establecida por el artículo 636 de la Ley N° 17.296 de 21 de febrero de 2001. El artículo 637 de la referida ley establece que este tipo de contratos se encuentran regulados por la Ley N° 16.072 de 9 de octubre de 1989 con excepción de los artículos 3°, 4°, 11°, 12° literal b), 13°, 14° y los Capítulos VI (Normas Tributarias) y VII (Disposiciones Finales). Por lo que en estos casos el régimen tributario a aplicar es similar al de una operación de compra-venta. No obstante de las condiciones estipuladas en el contrato se desprende que es de aplicación lo dispuesto por la Resolución DGI N° 256/981 de 28.07.981.

IVA

El hecho generador del IVA se configura con la entrega del bien. El caso objeto de consulta trata de bienes incluidos en el régimen de IVA en suspenso, por lo que el productor agropecuario podrá recuperar el IVA compras asociado a dicha operativa, en la medida que no haya ejercido la opción de tributar IMEBA.

El mismo tratamiento corresponde darle a los intereses y otras prestaciones accesorias y reajustes de precios generados por la operación.

IRAE

En caso de liquidar IRAE por el régimen de contabilidad suficiente, en el primer ejercicio deberá reconocerse como renta bruta la diferencia resultante de la sumatoria de las cuotas a cobrar actualizadas (valor actual) y el valor fiscal del bien objeto del contrato.

Además, de acuerdo a lo establecido en el numeral 2 de la Resolución DGI N° 256/981, el dador computará como ganancia bruta los intereses ganados en cada ejercicio, que surgen de la diferencia entre las cuotas y el valor de la amortización financiera de la colocación, sin perjuicio de reconocer los eventuales reajustes de precios y las diferencias de cambio en caso de que la operación se concertara en moneda extranjera.

En los pagos que se devenguen a favor del dador, deberán discriminarse la amortización del pasivo y los intereses (Resolución DGI N° 256/981 Numeral 4).

En caso de determinar sus rentas por el régimen ficto, "las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio", estarán constituidas por la sumatoria de las cuotas a cobrar actualizadas y los intereses devengados en cada ejercicio, a los cuales se les aplicará el porcentaje que corresponda según la escala establecida en el artículo 64 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

IP

Según lo establecido en el numeral 1 de la citada Resolución, el productor dador del bien computará como activo circulante el saldo actualizado de las prestaciones a recibir.

IMEBA

En la medida que las transacciones se realizan entre productores agropecuarios no se genera el impuesto.

Consulta N° 5.854 - "Invernador" de ganado, actividad de - IRAE - Tratamiento tributario

La Consulta.

Se consulta por parte de un profesional acerca del tratamiento fiscal que se aplica a la actividad que realiza una empresa unipersonal. La misma consiste en comprar ganado flaco (novillo o vaca), lo engorda y luego lo vende cuando el mismo alcanza el kilaje adecuado.

Se desarrolla en un corto período de tiempo, pudiendo comenzar y finalizar el proceso en menos tiempo que un ejercicio económico agropecuario. Manifiesta que en la jerga se le conoce como "invernador". Se diferencia por tanto del "criador" que realiza todo el proceso de recría, tiene el vientre, nacimiento, cría y engorde, ciclo que puede insumir hasta cuatro años.

Consulta si la actividad de "invernador" es considerada agropecuaria y por tanto contribuyente del IRAE Agropecuario y su opción por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), o se trata de una actividad de industria y comercio.

Manifiesta que la duda se debe a que el BPS pretende cobrar sus tributos como industria y comercio y no cuatrimestral como lo hacen los productores agropecuarios, basándose en el hecho de que el invernador posee una "mercadería de reventa".

La Respuesta.

El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.

Dentro de las rentas comprendidas se encuentran las rentas empresariales.

El artículo 3 del Título 4 del T.O. 1996 establece que:

"Artículo 3º.- Rentas empresariales.- Constituyen rentas empresariales:

B)

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."

A su vez, el artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 determina que:

" Artículo 4º.- Rentas agropecuarias .- Constituyen rentas comprendidas:

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

A tales efectos 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. (subrayado DGI).

De la normativa analizada a efectos de los impuestos administrados por la D.G.I., se concluye que la actividad por la que se consulta de engorde de ganado es considerada explotación agropecuaria y por tanto las rentas derivadas se encuentran comprendidas en el IRAE.

SERVICIOS AGROPECUARIOS

Consulta Nº 3.799 – Concepto de pastoreo - IVA

Una persona física titular de un establecimiento agropecuario consulta (de acuerdo con lo establecido por el artículo 71 del Código Tributario) cuál es el tratamiento fiscal que corresponde aplicar respecto del Impuesto al Valor Agregado a los ingresos por concepto de "pastoreo".

El caso consultado corresponde a una modalidad del tal contrato que el consultante describe como:

- 1) "Se recibe ganado vacuno de terceros a los efectos de la cría o engorde del mismo".
- 2) "El personal del establecimiento es propio y es el responsable del cuidado y manejo del mismo".
- 3) "Pago los aportes correspondientes (patronales y personales) al BPS, por toda la extensión".
- 4) "El cuidado y la generación de las reservas forrajeras del establecimiento son de mi cargo. Ello implica fertilización, aplicación de herbicidas, siembra de granos forrajeros (trigo, soja, maíz, etc.) y de variedades de trébol, lotus, festuca, etc.".
- 5) "El buen funcionamiento de las aguadas naturales y artificiales son también de mi cargo".
- 6) "Decido sobre la ubicación y rotación del ganado a efectos de un mejor manejo del mismo."
- 7) "El precio que se paga está en función del número de cabezas de ganado y de su tamaño y varía según sea campo natural, mejorado o con forraje especial."
- 8) "No hay plazo de este contrato de hecho, ya que el mismo depende de la reserva forrajera y de la reserva de agua. Ambas dependen del clima."
- 9) "Los clientes pueden ser varios y cambiantes."

El consultante manifiesta además que constituyen contratos análogos la aparcería, medianería y capitalización, solicitando se conteste además si el criterio a aplicar a la situación en consulta debe hacerse extensivo a estas situaciones.

El consultante adelanta opinión en el sentido de que el contrato que reúna las características del expuesto, origina un ingreso que está gravado con el Impuesto al Valor Agregado en suspenso por consistir en la venta del forraje del establecimiento, asimilándolo a la venta de fardos de pasturas previamente trilladas.

Corresponde en primer lugar establecer que el contrato agropecuario conocido como "pastoreo" puede asumir dos modalidades distintas de acuerdo con las especiales características que definan cada situación.

El Dr. Adolfo Gelsi Bidart en un trabajo publicado en la "Revista de Derecho Agrario" distingue lo que denomina: a) "convenio de pastoreo del Decreto-Ley Nº 14.834 (Ley de arrendamientos rurales)" (*) y b) "convenio de pastoreo propiamente dicho".

a) Convenio de pastoreo del Decreto-Ley Nº 14.834.- El autor citado afirma que el primer tipo de convenio es un verdadero contrato de arrendamiento porque por su aplicación se entrega el uso y el goce de un predio rural con destino a una explotación pecuaria por un precio. El contrato mencionado es un contrato oneroso y conmutativo de tracto sucesivo. El elemento esencial para que este contrato no se encuentre comprendido en las disposiciones de la ley de arrendamientos rurales es su duración. En efecto, la duración de un convenio de tales características no deberá superar un año de vigencia; si el plazo fuera mayor a un año, el respectivo contrato se encontraría comprendido en las normas que regulan los arrendamientos rurales por así disponerlo el artículo 2º de la ley referida.

b) Convenio de pastoreo propiamente dicho.- La diferencia básica de este convenio con el analizado en el párrafo anterior es que en su ejecución no se entrega la tenencia del predio. El titular del predio retiene la tenencia y recibe ganado ajeno en pastoreo. El precio de este contrato puede determinarse por cabeza de ganado o por cabeza y categoría del mismo, pero ello no altera su calificación. Se trata también de un contrato oneroso y conmutativo de tracto sucesivo.

El autor citado manifiesta asimismo que además de estas dos formas "puras", en las cuales el uso y el goce de los inmuebles rurales están claramente asignados a una de las partes contratantes, se dan en la práctica otros convenios en los cuales el titular del predio rural cede parcialmente el uso y el goce del bien a la otra parte contratante a fin de que ésta realice actividades pecuarias determinadas y referidas únicamente al

ganado de su propiedad. Estas situaciones deberán ser analizadas en cada caso para tipificar cada convenio dentro de una de las dos formas previamente enunciadas.

Una vez establecido que existen diferencias sustanciales en la relación entre las partes contratantes de ambos tipos de convenio de pastoreo, corresponde que se determine si tales diferencias tienen incidencia en el tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos por el titular del predio rural.

Ninguna de las dos formas de convenio de pastoreo puede ser identificada como contrato de arrendamiento rural; en el primer caso, porque así lo establece expresamente el decreto-ley de arrendamientos rurales cuando dichos convenios tienen una duración menor a un año, y en el segundo caso, porque el contrato de arrendamiento rural supone la entrega del uso y la tenencia del bien arrendado, cosa que no se da en este tipo de convenio.

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado es de carácter eminentemente económico, y el artículo 6º del Código Tributario establece que ante este tipo de hecho generador, deberá atribuirse a los actos una significación acorde con los hechos.

Los hechos que se producen en la ejecución de un convenio de pastoreo permiten determinar cual es el tratamiento fiscal de cada una de las modalidades de ese convenio:

a) Convenio de pastoreo del Decreto-Ley N° 14.834.- La realidad económica permite asimilar este tipo de convenio con un contrato de arrendamiento rural pese a que el mismo no asuma tal forma jurídica. El tratamiento fiscal respecto del Impuesto al Valor Agregado será entonces el mismo que se aplica a los contratos de arrendamiento rural.

b) Convenio de pastoreo propiamente dicho.- El análisis de la realidad económica permite distinguirlo claramente de la situación anterior y concluir que los ingresos provenientes de estos contratos corresponden a la contraprestación por un servicio complejo e indivisible prestado por el tomador (titular del establecimiento) que comprende, como lo manifiesta el consultante, el cuidado, la cría y la alimentación del ganado recibido a pastoreo. En la prestación del servicio el tomador deberá además proporcionar al ganado recibido el alimento y el agua necesarios sin que puedan ser separados de las tareas inherentes a la atención del mismo.

En la prestación del servicio el tomador debe cumplir diversas tareas utilizando recursos que no están integrados únicamente por el predio rural, sino que además debe utilizar personal, adquirir insumos y administrar dichos recursos para la mejor prestación del servicio al titular del ganado.

Por el servicio prestado, el tomador del pastoreo recibe un precio previamente pactado con independencia del resultado económico (que pertenece al dador) que resulte de la cría de los animales.

De acuerdo a la descripción de la situación específica de la consulta, es claro que el contrato de pastoreo cuyo tratamiento fiscal para el Impuesto al Valor Agregado se pregunta, encuadra perfectamente en la tipificación de un "convenio de pastoreo propiamente dicho" descrito en el literal b) precedente, encontrándose comprendido en el hecho generador del tributo. Resulta asimismo que el ingreso por el servicio de pastoreo prestado en tales condiciones, al no poder asimilarse a un arrendamiento de inmuebles, no goza de exoneración del Impuesto al Valor Agregado de clase alguna.

Corresponde establecer asimismo que la ley prevé que el Impuesto al Valor Agregado "correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en estado natural" permanecerá en suspenso hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos.

De acuerdo a lo expuesto, el servicio de pastoreo consiste en un servicio complejo e indivisible cuya multiplicidad de componentes excede con creces la definición de "producto agropecuario en estado natural" y se encuentra gravado por el impuesto a la tasa básica.

Todo lo que antecede, es en la hipótesis que se configure el hecho generador del tributo respecto del elemento subjetivo. O sea, que tal tratamiento se encuentra condicionado a que el tomador del pastoreo no haya optado por tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Con referencia a los otros contratos (aparcería, medianería y capitalización), que el consultante califica como análogos, para determinar su tratamiento fiscal correspondería que se especificaran las características de cada uno de ellos.

(*) Nota : seguramente existe un error de tipeo con respecto al número del decreto-ley en la fuente, siendo la "Ley de Arrendamientos rurales" el Decreto-Ley N° 14.384 de 16/06/1975

Consulta N° 4.751 - Servicios de inseminación artificial prestados por productor agropecuario a otros productores - IRAE - IVA - Tratamiento Tributario.

Se consulta sobre la situación tributaria de los servicios de inseminación artificial prestados por un productor agropecuario no profesional universitario, a otros productores.

El numeral 2 del literal B) del artículo 3 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 establece que constituyen rentas comprendidas en el IRAE las derivadas de "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".

Esta norma se encuentra reglamentada por el artículo 4° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, que establece qué rentas se consideran agropecuarias y en su literal c) incluye "las obtenidas por la utilización de bienes o la prestación de servicios directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria"

Por su parte, el último inciso del artículo 6 del Título ya citado, establece que los contribuyentes de IMEBA que obtengan rentas derivadas de servicios agropecuarios deben liquidar preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de liquidar el IMEBA por sus restantes ingresos.

Por lo expuesto, en tanto los servicios por los que se consulta pueden considerarse incluidos en las previsiones de la normativa citada, el consultante deberá liquidar IRAE por las rentas provenientes de los mismos, a menos que se encuentre incluido en lo establecido por el primer inciso del artículo 162 del Decreto N° 150/007 de 26/04/007. En este último caso, no corresponderá efectuar anticipos por dichas rentas.

En cuanto al IVA, el servicio prestado se halla gravado por el mencionado tributo a la tasa básica.

Consulta N° 4.760 - Contratos de capitalización, aparcería, pastoreo - actividades análogas, concepto - venta de inmueble rural forestado - IRAE - IMEBA - IVA - tratamiento tributario.

TENER EN CUENTA LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR EL DECRETO N° 256/020, CONSULTAS 6.190 Y 6.191

Se efectúan las siguientes consultas:

1. Sobre como tributan el IVA y Rentas los contribuyentes que tienen un contrato de capitalización de ganado vacuno.

El artículo 143 del Código Rural establece que "La aparcería es un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".

El contrato de capitalización ganadera es una modalidad de aparcería pecuaria en donde se establece la entrega de animales por parte del dueño del ganado sin cambio de propiedad, al dueño de una explotación, que asume la obligación de engordarlos haciéndose acreedor a una parte del incremento del valor de los mismos. El dueño de la explotación se compromete al cuidado y alimentación de los animales con el fin de llegar al estado de venta en un plazo adecuado. Los costos y manejo de los animales durante el engorde son responsabilidad exclusiva del dueño de la explotación.

De acuerdo al numeral 2 del literal B) del artículo 3° del Título 4 T.O. 1996 en la redacción dada por la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006 constituyen rentas empresariales las derivadas de: "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." (destacado nuestro)

A su vez el artículo 6° del Título 4 T.O. 1996 expresa que "quienes obtengan las rentas a que refiere el numeral 2 del literal B) del artículo 3° de este Título, podrán optar por tributar este impuesto o el IMEBA, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso final de este artículo..."

El último inciso del citado artículo establece que "Los contribuyentes del IMEBA que obtengan rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, liquidarán preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos". (destacado nuestro)

El artículo 162º del Decreto N° 150/007 de 26.04.2007 establece que "estarán exoneradas las rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, obtenidas por quienes hayan optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por las restantes rentas agropecuarias, siempre que no excedan en el ejercicio las U.I. 300.000 (trescientas mil Unidades Indexadas) valuadas a la cotización vigente al cierre de ejercicio....."

Situación tributaria respecto al dueño de la explotación.

Siendo la capitalización ganadera una modalidad de aparcería, el dueño de la explotación deberá liquidar preceptivamente el IRAE, por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos. No obstante dichas rentas estarán exoneradas si se cumplen las condiciones mencionadas en el artículo 162º del Decreto N° 150/007.

Respecto del IVA el literal a) del artículo 6º del Título 10 T.O. 1996 establece que son contribuyentes "quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3º del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el IMEBA, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6º del mismo cuerpo".

Por ende, como en el caso planteado no puede optar por tributar IMEBA, el ingreso generado por el contrato de capitalización ganadera estará en todos los casos comprendido en el hecho generador del IVA.

No obstante, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Rendición de Cuentas N° 18.172 del 31 de agosto de 2007 en su artículo 319, el Poder Ejecutivo podrá disponer que los servicios de campos de recría, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas estén exonerados del IVA, facultad que fue ejercida a través del artículo 12º del Decreto N° 496/007 de 17 de diciembre de 2007, incorporando al Decreto N° 220/998 el artículo 58º, que exonera de este impuesto a los servicios antedichos a partir del 1º de setiembre de 2007.

Situación tributaria respecto al dueño del ganado.

De acuerdo al numeral 2 del literal B) del artículo 3º del Título 4 T.O. 1996 su actividad constituye renta empresarial gravada por IRAE.

A su vez, de acuerdo al artículo 6º del Título 4 T.O. 1996, podrá optar por tributar este impuesto o el IMEBA, siempre que no caiga en las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE, establecidas en el artículo 9º del Decreto N° 150/007.

Respecto del IVA, de acuerdo al literal a) del artículo 6º del Título 10 T.O. 1996, el dueño del ganado es sujeto pasivo de dicho impuesto, en el caso que no opte por IMEBA, o preceptivamente deba tributar IRAE. De acuerdo al artículo 11º del Título 10 T.O. 1996 "el IVA correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en su estado natural no será incluido en la factura o documento equivalente permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos...."

2. Cuál es la situación tributaria, para quien le encomienda a un tercero la cría y engorde de aves, y para quien la realiza, teniendo en cuenta que se pueda aportar o no, por parte del dueño de las aves la ración.

Situación tributaria respecto del criador de aves

En la medida que el contrato sobre el que se consulta, se puede incluir dentro de los similares al contrato de aparcería, de acuerdo al numeral 2 del literal B) del artículo 3º y el artículo 6º del Título 4 T.O. 1996 y el artículo 162º del Decreto N° 150/007, deberá liquidar preceptivamente el IRAE, por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos, pudiendo estar exonerada la renta proveniente de dicho contrato si se cumplen las condiciones mencionadas en la última norma referida.

Respecto del IVA, de acuerdo al literal a) del artículo 6º del Título 10 T.O. 1996, al no poder optar por IMEBA, el ingreso generado por este contrato estará en todos los casos comprendido en el hecho generador del IVA.

Por otra parte de acuerdo a lo establecido en la Ley de Rendición de Cuentas N° 18.172 del 31 de agosto de 2007 en su artículo 319, el Poder Ejecutivo podrá disponer que los servicios de campos de recría, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas estén exonerados del IVA, facultad que fue

ejercida a través del artículo 12º del Decreto N° 496/007 de 17 de diciembre de 2007, incorporando al Decreto N° 220/998 el artículo 58º, que exonera de este impuesto a los servicios antedichos a partir del 1º de setiembre de 2007.

Situación tributaria respecto al dueño de las aves

En este caso corresponde realizar las mismas consideraciones que las realizadas con respecto al dueño del ganado en el caso de contrato de capitalización.

3. Un productor agropecuario que tiene sus rentas exoneradas por el artículo 162º del Decreto N° 150/007, si la contraparte es contribuyente de IRAE cómo computa el gasto?

El inciso segundo del artículo 19 del Título 4 T.O. 1996 establece que "sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el IRPF, por el IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior".

El artículo 61º del Decreto N° 150/007 establece que "no podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por este impuesto, sean exentas o no comprendidas".

Por otra parte el artículo 42º del Decreto N° 150/007 indica que se admitirá la deducción íntegra de los gastos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, siempre que se cuente con documentación fehaciente.

De acuerdo al referido artículo 61º, un contribuyente de IRAE no podrá deducir los gastos vinculados que deriven de las actividades exoneradas en el artículo 162º del Decreto N° 150/007.

Por otro lado no es aplicable lo establecido en el artículo 42º en la medida que dichas actividades no constituyen una "explotación agropecuaria" y por las cuales no puede optar por tributar IMEBA.

Asimismo para los ejercicios iniciados entre el 1º de julio de 2007 y 30 de junio de 2008, regirá el régimen transitorio de deducciones previsto en el artículo 38º del Decreto N° 150/007.

4. De acuerdo al artículo 162º del Decreto N° 150/007 qué se entiende por actividades análogas?

El artículo 162º del Decreto N° 150/007 establece que "estarán exoneradas la rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas....".

El término "análogas" está referido a las actividades de pastoreos y aparcerías, por tanto en primer lugar habría que indicar qué se entiende por dichas actividades y en segundo lugar qué se entiende por algo análogo.

El artículo 143 del Código Rural establece que "La aparcería es un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".

Según el tipo de explotación, la aparcería podrá ser agrícola, pecuaria o mixta.

La corriente denominación de medianería la ha asimilado en la práctica a la aparcería agrícola. Los aportes pueden consistir en ganado, semillas, dinero y el predio, por parte del aparcerero propietario y por parte del aparcerero colono el principal aporte consiste en trabajo, pudiendo aportar a veces los implementos necesarios a la explotación de que se trata.

Ya que los frutos se reputan propiedad del dueño del predio, aún después de cosechados, el mismo podrá por tributar IRAE o IMEBA, siempre que no caiga en las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE establecidas en el artículo 9º del Decreto N° 150/007, mientras que la otra parte tributará preceptivamente IRAE.

El contrato de pastoreo está definido por el inciso b) del artículo 39 de la Ley N° 13.246 de 10 de marzo de 1964. la siguiente forma: "Habrá pastoreo cuando una de las partes (ganadero) lleva sus animales a un campo o fracción de él con el objeto de tenerlos allí por períodos breves (generalmente de 1 año) y la otra parte (propietario) le cede a tal fin la tenencia de la parte correspondiente, por un precio cierto en dinero y por el tiempo indicado".

El contrato de pastoreo no se lo puede renovar con la misma persona y por el mismo campo al terminar los plazos. En este contrato existe cesión de uso y goce del campo a un tercero para su explotación.

Según el diccionario de la Real Academia Española algo análogo es algo que tiene analogía con otra cosa. La analogía se define como similitud. Esa similitud se basa en la existencia de atributos semejantes, parecidos, en cosas diferentes. Por lo tanto actividades análogas son actividades que tienen atributos parecidos.

En consecuencia para que una actividad sea considerada análoga a la aparcería y pastoreo, debe existir un dador, ya sea del fundo o del ganado y que el tomador de los mismos reciba por su servicio una contraprestación.

En consecuencia una actividad análoga sería aquella que si bien no cumple exactamente las características de un pastoreo o aparcería, tiene ciertos atributos semejantes que la haría incluir en el artículo 162º del Decreto N° 150/007.

5. Qué se tributa por la venta de un inmueble rural forestado en su totalidad, que cumpla con la definición del artículo 8º de la Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987, o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal o bosque natural declarado protectores de acuerdo al mencionado artículo?

El inciso primero del artículo 73 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 establece que "los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8º de la Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de este impuesto o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores. La exoneración a que se refiere el inciso anterior no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la vigencia de esta ley, salvo de que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca."

De acuerdo al artículo detallado, se exonera de IRAE, a la renta que provenga del aprovechamiento de los bosques mencionados o de los terrenos ocupados o afectados a los mismos y no a la venta de un inmueble rural forestado.

Según el numeral 2 del literal B) del artículo 3º del Título 4 del T.O. 1996, reglamentado por el artículo 4º del Decreto N° 150/007, las rentas obtenidas de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria están gravadas por IRAE.

Por tanto en el caso de la venta del inmueble forestado, habrá que separar por un lado el valor de la tierra, cuya enajenación estará gravada por el IRAE, y por otro el valor del monte, cuya enajenación estará exonerada siempre que se encuentre dentro de las condiciones del artículo 8º de la Ley N° 15.939.

Asimismo la renta proveniente de la enajenación de dicho inmueble podrá estar exonerada siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 162º del Decreto N° 150/007.

Consulta N° 4.856 - Arrendamiento de inmueble rural y suministro de agua para riego - bien dado en comodato - productor agropecuario, anticipo - IRPF - IRAE - IVA - tratamiento tributario.

1) Se consulta por el tratamiento a otorgar al ingreso obtenido por la entrega de un inmueble rural y suministro de agua para riego a un productor arrocero, por parte de un propietario que explota una superficie que excede las 1500 hectáreas Coneat 100 y por tanto contribuyente de IRAE. El ingreso se percibe en una determinada cantidad fija de bolsas de arroz por hectárea sembrada, aclarando que no se discrimina en el contrato qué corresponde a cada ítem. El consultante define a este contrato de aparcería como "no puro". Adelanta opinión de que el arrendamiento de tierra estaría gravado por IRPF y la venta de agua para uso agrícola sería venta de un insumo agropecuario (exento de IVA a partir de la vigencia de la Ley de Rendición de Cuentas).

De acuerdo a lo expuesto por el consultante, no estamos en presencia de un contrato de "aparcería". El Código Rural en su artículo 143 define la aparcería como "un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar de ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente". En este caso el que desarrolla la actividad agropecuaria paga un precio fijo por hectárea independientemente del volumen cosechado, no participando el propietario del predio de los riesgos de la producción. Por tanto se trataría de un arrendamiento rural con pago en especie, gravado por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) según lo determinado por el artículo 13 y siguientes del Título 7 del T.O. 1996, independientemente que el titular tenga a su vez una explotación agropecuaria. Asimismo el contribuyente deberá efectuar

anticipos a cuenta de este impuesto de acuerdo a lo establecido en el numeral 18 de la Resolución DGI N° 662/007 de 29.06.2007 con la redacción dada por el numeral 8) de la Resolución DGI N° 803/007 de 27.07.2007. A efectos de la determinación del anticipo será de aplicación el numeral 1) de la Resolución DGI N° 1116/007 del 26.09.2007, debiendo considerar el valor del bien al momento de celebración del contrato. De acuerdo a lo establecido por el artículo 5° del Título 4 del T.O. 1996 podrá optar por tributar IRAE, siempre que lo haga para la totalidad de las rentas derivadas del factor capital.

En cuanto al suministro de agua para riego, en la medida que la represa esté ubicada en el propio predio que se arrienda, se entiende que el ingreso obtenido por el servicio prestado está comprendido dentro del precio del arrendamiento.

Respecto del IVA el literal a) del artículo 6° del Título 10 T.O. 1996 establece que son contribuyentes "quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3° del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan ejercido la opción de tributar el IMEBA, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6° del mismo cuerpo". Por tanto al no cumplirse la condición subjetiva, no se configura el hecho generador para el IVA.

Si el servicio de suministro de agua para riego, se presta desde una represa del contribuyente ubicada fuera del predio arrendado, estaríamos ante una actividad que combina capital y trabajo y por tanto gravada por IRAE, y por ende sujeto pasivo de IVA. Dicho servicio estaría gravado a la tasa básica, salvo que cumpliera las condiciones del artículo 39° bis del Decreto N° 220/998 de 12.08.1998 en la redacción dada por el artículo 12° del Decreto N° 496/007 de 17.12.2007. Mediante este decreto el Poder Ejecutivo utilizó la facultad conferida por el artículo 316 de la Ley N° 18.072 (Ley de Rendición de Cuentas) de 31 de agosto de 2007. Estas mismas consideraciones se aplican en caso de que el titular de la explotación hubiera optado por tributar IRAE.

En los casos en los que el suministro de agua para riego quede alcanzado por el IVA, se deberá discriminar qué parte del precio corresponde a este servicio y qué parte al arrendamiento del inmueble.

2) Se consulta sobre la incidencia respecto del IRPF de un bien dado en comodato por un socio a una sociedad civil agropecuaria que él integra, siendo ésta quien realiza la explotación. Adelanta opinión que no está gravado por el IRPF, dado que no existe renta computable. Solicita también el alcance del numeral 11) de la Resolución DGI N° 803/007 "los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, derivados de bienes que hayan sido objeto de comodato se reputarán en cabeza del comodante".

El numeral 11) bis de la Resolución DGI N° 662/007 de 29 de junio de 2007 con la redacción dada por el numeral 5) de la Resolución DGI N° 803/007 de 27.07.007 establece que "Los rendimientos de capital mobiliario o inmobiliario, derivados de bienes que hayan sido objeto de comodato (de acuerdo a los artículos 2216 a 2238 del Código Civil) - en cualquiera de sus modalidades- se reputarán en cabeza del comodante." En el caso planteado no se generan rendimientos de capital mobiliario o inmobiliario que derivan del inmueble dado en comodato, conforme la sociedad desarrolla en dicho inmueble una explotación agropecuaria. De obtener la sociedad algún tipo de estos ingresos, los mismos se computarían en cabeza del comodante.

3) Se consulta si un contribuyente de IRAE deberá abonar los anticipos correspondientes a su actividad agropecuaria que liquida en base a contabilidad suficiente en el primer ejercicio. Adelanta opinión en sentido negativo, ya que no existe base de cálculo por carecer de impuesto del año anterior.

En primer término debemos aclarar que quienes obtengan exclusivamente rentas agropecuarias no deberán realizar pagos mínimos, según lo establece el artículo 93 del Título 4 T.O. 1996. En aplicación del artículo 176° del Decreto N° 150/007 de 26.04.2007, el contribuyente que liquide este impuesto sobre base real determinará el monto del anticipo trimestral aplicando el 25% a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto. A este importe se le deduce las retenciones que les efectuaron y los pagos de IMEBA del trimestre. En el caso de primer ejercicio de IRAE (a partir del 1° de julio de 2007) se coincide con el consultante que no corresponderá realizar anticipo alguno en la medida que no hay impuesto anterior. Cabe agregar también que no es aplicable el último inciso del artículo 165° del Decreto N° 150/007 que refiere exclusivamente a quienes eran contribuyentes de IRIC.

Consulta N° 4.862 - Productor agropecuario que presta servicios agropecuarios a otros productores – IMEBA – IRAE – naturaleza de la actividad.

Un productor agropecuario contribuyente del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) como empresa unipersonal, que realiza actividad ganadera y vende productos agropecuarios en estado

natural, tiene pensado comprar una cosechadora para uso propio y prestarle servicios a otros productores agropecuarios.

Consulta si a los efectos de registrar la nueva actividad, se mantiene como productor contribuyente del IMEBA que a su vez realiza una actividad gravada por IRAE, o si por el contrario la debe inscribir como una empresa de industria y comercio.

El artículo 3 del Título 4 del T.O. 96 establece que entre otras, constituyen rentas empresariales las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, incluyendo a los servicios agropecuarios que sean prestados por los propios productores.

Asimismo, el artículo 6 del mismo Título, dispone que los contribuyentes del IMEBA liquidarán preceptivamente el IRAE por los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos.

Por su parte, el Decreto N° 150/007 de 26.04.007, en su artículo 4° establece que constituyen rentas agropecuarias las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.

En el mismo sentido el artículo 64° del referido decreto reglamentario, cuando menciona el régimen de liquidación ficta del IRAE para aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente y desarrollen actividades agropecuarias, reconoce un procedimiento para la determinación de la renta neta fiscal para las "restantes rentas", es decir, aquellas que no se generan a partir de la venta de productos agropecuarios.

Del conjunto de la normativa citada resulta evidente que la misma admite la posibilidad de que un productor realice determinadas actividades que preceptivamente se encuentran en el ámbito del IRAE y mantenga su calidad de productor agropecuario.

En tanto no resulte comprendido en las condiciones del artículo 9° del Decreto N° 150/007 (régimen de inclusión preceptiva en el IRAE), el contribuyente podrá optar por liquidar dicho tributo o darle carácter definitivo al IMEBA en relación a las rentas obtenidas por su actividad actual, sin perjuicio que por las rentas obtenidas por la prestación de servicios con la cosechadora deberá tributar el IRAE, siempre que las mismas superen las 300.000 U.I. valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio, dado que de lo contrario estarán exoneradas según lo dispuesto por el artículo 162° del mismo decreto.

Respecto a la liquidación del IRAE, de acuerdo al artículo 168° del Decreto N° 150/007, si los ingresos del ejercicio anterior que originen rentas gravadas no superan los 4.000.000 U.I. a valores de cierre del ejercicio, el contribuyente podrá optar por liquidar el impuesto mediante el régimen de contabilidad suficiente o el régimen ficto previsto en el artículo 64° de la misma norma reglamentaria.

En caso de no estar obligado y optar por tributar con contabilidad suficiente, deberá continuar liquidando por dicho régimen por al menos cinco ejercicios, incluido aquel en que se efectuó la opción.

El régimen de pagos a cuenta del tributo lo encontramos en el artículo 175° del Decreto N° 150/007 donde se establece que aquellos contribuyentes del IRAE que desarrollan actividades agropecuarias podrán optar por efectuar los pagos a cuenta según la forma dispuesta en la Sección I del Capítulo VII o realizarlos de acuerdo al artículo 176° del mismo decreto.

Por último, en relación al IVA generado por los servicios brindados a terceros, según el artículo 142° del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 el período de liquidación del impuesto será anual y comprenderá desde el 1° de julio hasta el 30 de junio del año siguiente, excepto cuando tuviera distinta fecha de cierre. En cuanto al pago del saldo de la liquidación, el artículo 145° del mismo decreto establece que deberá ser abonado en el plazo que a tales efectos establezca la DGI.

Consulta N° 5.085 - Prestadores de "servicios agropecuarios" - IVA - deducción del IVA compras gasoil, no corresponde.

Una empresa cuyo giro es el de "servicios agropecuarios" considera que en la liquidación del IVA, tiene derecho a deducir el impuesto incluido en el precio del gasoil que adquiere para el desarrollo de su actividad.

En apoyo a su tesitura menciona disposiciones reglamentarias referentes a la deducción del impuesto incluido en las compras.

La deducción del IVA incluido en las compras de gasoil no sigue la regla general de deducciones establecida por las normas legales y reglamentarias.

Tal deducción fue establecida por el artículo 2º de la Ley Nº 17.615 de 30 de diciembre de 2002 que dice que el IVA incluido en las compras de gasoil solamente puede ser deducido por los transportistas terrestres de carga, los productores agropecuarios y los intermediarios en su comercialización.

La norma faculta al Poder Ejecutivo a extender la deducción a otros giros -lo que no ha hecho hasta el momento- y a establecer límites a la deducción.

La ley fue reglamentada por el Decreto Nº 62/003 de 13.02.003, que reitera que la deducción solo pueden realizarla los antes mencionados, y establece que los productores agropecuarios pueden deducir solo hasta el 0,4% de sus ventas de productos del agro.

El porcentaje mencionado fue varias veces modificado; actualmente rige el Decreto Nº 264/007 de 25.07.007 que fijó distintos porcentajes de acuerdo a los bienes primarios vendidos por los productores.

Es claro que los prestadores de servicios no son productores agropecuarios ni venden productos primarios por ellos producidos.

En síntesis, la empresa de la consulta no puede deducir, de su liquidación de IVA, el impuesto incluido en sus compras de gasoil.

Consulta Nº 5.115 - Empresa de aereoaplicación agrícola - IVA - IRAE - IPAT - tratamiento tributario.

1. Se solicita información sobre los impuestos que puedan recaer en una empresa de aereoaplicación agrícola inscrita en la Dirección Nacional de Aviación Civil.

Se informará en lo relativo a los gravámenes que recauda esta DGI.

IVA

El literal F) numeral 2) del artículo 19 Título 10 T.O. 96 dispone la exoneración de los servicios de aplicación de productos químicos para siembra y fertilización del agro por empresas registradas ante la autoridad correspondiente.

Esta disposición fue reglamentada por el artículo 59 del Decreto Nº 220/998 de 12.08.1998 para las empresas de aplicación aérea estableciendo que la autoridad era la Dirección en la cual está inscrita la empresa de la consulta.

Por tanto, los servicios mencionados se hallan exentos del impuesto referido.

IRAE

El artículo 52 del Título 4 T.O. 96 exonera del impuesto a las compañías navieras, marítimas y aéreas.

En cuanto al término "compañías" esta Oficina ha seguido un criterio amplio considerando que están comprendidas las que utilizan medios aprobados por autoridad correspondiente y que la actividad se halle autorizada.

Las rentas que obtiene la empresa de la consulta se encuentran, por tanto, exoneradas del tributo mencionado.

PATRIMONIO

El artículo 103 del Título 3 T.O. 96 exonera de todo impuesto a las aeronaves, norma que se refiere también a la importación de los bienes usados en la aviación.

Si bien el artículo siguiente establece que las exoneraciones están sujetas a la reglamentación, el Decreto Nº 172/977 del 29.03.1977 solamente se refiere a la importación, de modo que debe interpretarse que las aeronaves se hallan exentas del impuesto del epígrafe.

El resto del patrimonio afectado a la actividad se encuentra gravado por el impuesto.

2. En el punto siguiente de la consulta se pregunta sobre la situación de los clientes de la empresa de aereoaplicación.

Se supone que dichos clientes son contribuyentes del IRAE y se pregunta si el monto del servicio es deducible de la renta bruta para liquidar el citado gravamen.

La respuesta es negativa. El inciso 2º del artículo 19 del Título 4 T.O. 96 establece que sólo pueden deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, el IRPF, el IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

Como las rentas de la empresa de aereoaplicación no están gravadas por ninguno de los tributos referidos, el gasto no es deducible.

Consulta N° 5.273 - Sociedad anónima con giro cría y engorde de ganado – Ingreso derivado de contrato que denomina de aparcería agrícola – IRAE – Tratamiento tributario.

Se consulta en forma no vinculante cómo debe tributar una sociedad anónima (XX), propietaria de varios inmuebles rurales, cuya actividad principal consiste en la cría y engorde de ganado, y además obtiene un ingreso derivado de un contrato que denomina de aparcería agrícola, firmado con otra sociedad anónima (YY).

El referido contrato establece que la sociedad YY no puede llevar ganado a los cuadros del establecimiento objeto del contrato, que asume la responsabilidad de la relación laboral con su personal, y que no puede hacer instalaciones ni mejoras sin autorización del propietario. Por su parte la sociedad XX, propietaria del predio, tendrá libre acceso al predio objeto del contrato, quedándole prohibido el paso con ganado o tropillas que puedan ocasionar daños en los cultivos.

En el caso de predios que se utilizarán para la producción de maíz, el propietario (XX) suministrará el agua necesaria para regar la superficie de la represa, ubicada en su establecimiento.

En el caso de predios para la producción de sorgo, el productor agrícola (YY) permitirá el pastoreo de los rastrojos por el dueño del predio, pero se tomarán precauciones para evitar el pastoreo excesivo en los días de lluvia.

El importe del contrato está compuesto por varias partidas:

1. Z U\$S por hectárea, pagaderos el 30 de octubre de cada año, más W kgs/há. de sorgo, que el productor se obliga a dejar embolsado como grano húmedo molido en el establecimiento, en un lugar que se establecerá de común acuerdo. Se establece además en un convenio que las partes pueden, de común acuerdo, modificar las proporciones de sorgo y dinero.

2. Un valor de V kgs. de maíz, multiplicado por el precio de dicho grano en la pizarra de la Cámara Mercantil de Productos del País, del mes de abril, con un mínimo de R U\$S por há. Los pagos se hacen 50% en abril y 50% en junio. Las partes pueden modificar las fechas y montos o convenir el pago en especie.

3. Un valor fijo por hectárea que será pagado la mitad el 15 de agosto de cada año y la mitad el 15 de mayo de cada año. En uno de estos casos se establece que si se implantara un cultivo con riego, se establecerá un nuevo precio por dicha área.

Por otra parte, el consultante agrega que no se puede considerar que los frutos son propiedad del dueño del predio (XX), ya que esta sociedad no dispone de la cosecha, sino que la obtiene directamente la sociedad YY, que es quien realiza la producción agrícola y la vende a terceros, sufriendo en consecuencia las retenciones del IMEBA correspondientes.

Adelanta opinión, en el sentido de que el ingreso derivado del contrato debe ser considerado como una renta agropecuaria, similar a las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo o medianería.

En primer lugar corresponde señalar que estamos en presencia de sujetos que en forma preceptiva se encuentran comprendidos en el IRAE.

Esta Comisión de Consultas procede a responder tomando como antecedente la respuesta dada a la Consulta N° 4.856 (Boletín N° 416):

De acuerdo a lo expuesto por el consultante, no estamos en presencia de un contrato de "aparcería". El Código Rural en su artículo 143º define la aparcería como "un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar de ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".(resaltado y subrayado nuestros).

De acuerdo a lo aportado, la participación de la sociedad XX en el contrato no tiene como objeto participar en los frutos del contrato, sino que el mismo establece un precio variable, en dinero y en especie, a cambio de ceder el uso de ciertos predios de su propiedad. Es decir que la sociedad XX no asume los riesgos vinculados a la producción agrícola.

Por tanto, se trataría de una renta de capital gravada por el IRAE, en virtud de la naturaleza jurídica del sujeto que la obtiene.

Consulta N° 5.394 - Servicio de engorde de ganado a corral "FEEDLOT" – IVA – Exoneración, corresponde.

Se consulta sobre el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el servicio de engorde de ganado a corral, conocido como "feedlot", realizado por una sociedad anónima con giro agropecuario. Dicho servicio consiste en el cuidado y alimentación de ganado de terceros en un corral propiedad de la sociedad, siendo la alimentación proporcionada por el propietario del ganado. Se agrega además que la consultante se encarga de limpiar las "camas" y brindar todos los cuidados necesarios al ganado, manifestando que se asemeja a un "servicio de hotelería". Por dicho servicio se cobra en forma diaria, semanal o mensual dependiendo de cada caso.

Adelanta opinión de que al no constituir un servicio de pastoreo, ni aparcería, ni actividades análogas, no corresponde la exoneración de IVA, estando gravado a la tasa del 22%.

No se comparte el criterio adelantado por el consultante.

La situación planteada resulta similar a la tratada en la Consulta N° 3.871 (Bol. 315), la cual se transcribe parcialmente a continuación:

"Una avícola entrega pollos "bebés" a determinadas empresas a las que les proporciona la ración, el asesoramiento técnico, así como la leña necesaria. El productor aporta la mano de obra, la luz, los insumos de sanidad necesarios y el predio, que debe constar de galpones diseñados especialmente para la actividad mencionada.

Cuando los pollos adquieren el peso requerido por la avícola son entregados a la misma, recibiendo a cambio un monto pactado de acuerdo a los kilogramos ganados y a la menor ración consumida.

[...]

La consultante adelanta opinión considerando que, con respecto al Impuesto al Valor Agregado, corresponde el mismo tratamiento fiscal que el establecido en la Consulta N° 3.799 (Bol.315) para los ingresos por concepto de pastoreo.

Se comparte la opinión de la consultante."

Si bien en el caso objeto de consulta el servicio "se cobra en forma diaria, semanal o mensual", y no de acuerdo a los kilogramos ganados y a la menor ración consumida como en el caso de la Consulta N° 3.871, esto no altera el hecho de que el contrato de referencia se asimile al de un pastoreo.

En efecto, la Consulta N° 3.799 (Bol. 302) establece:

"b) Convenio de pastoreo propiamente dicho.- El análisis de la realidad económica permite distinguirlo claramente de la situación anterior y concluir que los ingresos provenientes de estos contratos corresponden a la contraprestación por un servicio complejo e indivisible prestado por el tomador (titular del establecimiento) que comprende, como lo manifiesta el consultante, el cuidado, la cría y la alimentación del ganado recibido a pastoreo. En la prestación del servicio el tomador deberá además proporcionar al ganado recibido el alimento y el agua necesarios sin que puedan ser separados de las tareas inherentes a la atención del mismo.

En la prestación del servicio el tomador debe cumplir diversas tareas utilizando recursos que no están integrados únicamente por el predio rural, sino que además debe utilizar personal, adquirir insumos y administrar dichos recursos para la mejor prestación del servicio al titular del ganado.

Por el servicio prestado, el tomador del pastoreo recibe un precio previamente pactado con independencia del resultado económico (que pertenece al dador) que resulte de la cría de los animales.”

Si bien en el caso en consulta la alimentación es proporcionada por el propietario del ganado, es la sociedad anónima que realiza el feedlot la encargada de suministrar y administrar la misma al ganado, de forma de lograr el servicio de engorde.

Por lo tanto, siendo el contrato planteado similar a un contrato de pastoreo, resulta de aplicación la exoneración de IVA para los contratos de pastoreo, aparcerías, medianerías, capitalizaciones, campos de recría y actividades análogas establecidas por el artículo 58º del Decreto N° 220/998 de 12.08.998, con la redacción dada por el artículo 12º del Decreto N° 496/007 de 17.12.007.

Consulta N° 5.514 - Rentas agropecuarias – ingresos derivados de pastoreo – IMEBA – IRAE – IRPF – Exoneración, alcance de.

Se plantean dos consultas referidas a la tributación en el sector agropecuario.

1. Se plantea el caso de una empresa que en virtud del artículo 8º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 puede ejercer la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por sus rentas agropecuarias, obteniendo únicamente ingresos derivados de pastoreo que no exceden en el ejercicio las unidades indexadas (U:I) 300.000. Se consulta si puede ampararse por dichas rentas a la exoneración del Impuesto a las Rentas Empresariales (IRAE), prevista en el artículo 162º del Decreto N° 150/007, o si debe necesariamente obtener otras rentas por las que haya optado por tributar IMEBA.

2. Se plantea el caso de una empresa que de acuerdo al artículo 9º del Decreto N° 150/007 debe tributar preceptivamente IRAE por las rentas agropecuarias, obteniendo únicamente ingresos derivados de pastoreo que no exceden en el ejercicio las U.I. 300.000. Se consulta si puede acceder por dichas rentas a la exoneración prevista en el artículo 162º del referido decreto.

La Respuesta.

El artículo 162º del Decreto N° 150/007 establece:

“Artículo 162º.- Agropecuarios.- Estarán exoneradas las rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, obtenidas por quienes hayan optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por las restantes rentas agropecuarias, siempre que no excedan en el ejercicio las U.I. 300.000 (trescientas mil Unidades Indexadas) valuadas a la cotización vigente al cierre de ejercicio...”

En el primer caso planteado se entiende que puede ampararse a la exoneración por los ingresos por pastoreo, en la medida que opte por IMEBA, sin perjuicio de que no ha obtenido otro tipo de ingresos gravados por este impuesto. Las condiciones establecidas por el artículo 9º del Decreto N° 150/007, para tributar preceptivamente el IRAE, refieren entre otros a naturaleza jurídica, superficie explotada y a nivel de ingresos. En referencia a los ingresos, la opción puede ser ejercida por los restantes contribuyentes del literal A) y los que obtengan rentas comprendidas en el numeral 2 del literal B) del artículo 3º del Título 4 TO 96, cuando el monto de los ingresos que generen rentas agropecuarias comprendidas en el literal a) del artículo 4º no supere las UI 2.000.000, lo que en este caso estaría cumpliendo.

Por el contrario, en el segundo caso, en la medida que debe tributar preceptivamente IRAE, y no puede ejercer la opción de tributar IMEBA, los ingresos derivados del pastoreo no están exonerados, independientemente de su monto.

Cabe aclarar que la respuesta al caso 1 refiere al pastoreo propiamente dicho, considerado como un servicio complejo e indivisible, que no califica como un simple arrendamiento inmobiliario. (Ver Consulta N° 3.799 de fecha 24.07.998, Bol. 302). Por el contrario, si se tratara de un convenio de pastoreo del Decreto Ley N° 14.384 de 16 de junio de 1975, al no configurar como agropecuaria, la renta recibida por el propietario del predio, en el caso de tratarse de una persona física, estaría gravada por Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Consulta N° 5.720 - S.A. con explotación citrícola – IRAE – IVA – Contratos de arrendamientos rurales con S.A. propietarias – CONTRATOS DE APARCERÍA CON S.A. PROPIETARIA.

La Consulta

Se consulta en forma vinculante al amparo del artículo 71 del Código Tributario por parte de una sociedad anónima cuyo giro consiste en la plantación, cultivo y cosecha de citrus, acerca del tratamiento tributario a dispensar a la operativa que a continuación se describe respecto al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la aplicación de la exoneración de IVA prevista en el artículo 319° de la Ley N° 18.172 de 31 de agosto de 2007 (literal Ñ) del inciso segundo del artículo 19° del Título 10 del T.O. 1996) y artículo 58° del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

De acuerdo a lo manifestado por la consultante, a los efectos de poder desarrollar parte de su actividad ha suscrito tres tipos de contratos diferentes con sujetos propietarios de inmuebles rurales que reúnen ciertas características que a continuación se detallan:

1) Contrato de arrendamiento

La consultante suscribió contratos de arrendamientos rurales con distintas sociedades anónimas propietarias de inmuebles rurales, plantados con citrus por un plazo de quince años, cuyo destino es la explotación agropecuaria, efectuando tareas de plantación, replantación, cultivo y cosecha de citrus teniendo plena libertad para llevar a cabo todas las actividades que fueran necesarias en el inmueble para poder ejecutar la explotación referida.

Finalizado el plazo del contrato la consultante deberá entregar el inmueble en el mismo estado que lo recibió, siendo el material genético plantado de su propiedad, siendo también de su propiedad todo lo relativo a diseños, manuales e informaciones tecnológicas y material genético así como la información comercial y de costos que haya proporcionado a la arrendadora durante el contrato.

El precio del contrato se fija en una suma fija y otra variable que se determina en un 20% de la utilidad generada por la tonelada de fruta extraída del inmueble. Tanto la suma fija como la variable se abonan en dinero.

Por último, el contrato establece que la arrendadora no podrá dar, vender ni entregar a terceros ni para sí, ningún material vegetal o plantas provenientes de las plantaciones objeto del contrato, aún después de la terminación del mismo.

La consultante entiende en relación a este contrato, que además de atender a la forma en que fue instrumentado (contrato de arrendamiento rural), se está en los hechos ante un verdadero arrendamiento rural dado que no se trata de un contrato asociativo en el que ambas partes participan de los frutos del contrato, sino que se está ante un contrato de cambio en el cual una de las partes entrega el uso y goce de un bien y la otra parte paga un precio a cambio por el uso y goce del bien, siendo irrelevante a su entender que el mismo sea fijo o variable.

Referente al tratamiento fiscal de esta operación, la consultante adelanta opinión en relación al IRAE que las rentas derivadas de la operación se encuentran alcanzadas por el impuesto para ambas partes dada la forma jurídica adoptada por las partes contratantes.

En relación al IVA, el arrendador por el arrendamiento percibido se encuentra exonerado en virtud de lo dispuesto por el literal C) del numeral 2) del artículo 19° del Título 10 del T.O. 1996, mientras que la consultante por la circulación de los citrus en estado natural, será sujeto pasivo del impuesto de acuerdo a lo dispuesto por el literal N) del artículo 6° del Título 10 T.O. 1996 y el artículo 11° del mismo Título.

2) Contrato de Aparcería A

La consultante suscribió con una sociedad anónima, dueña de varios inmuebles rurales plantados con citrus, un Contrato de Aparcería en el que dicha sociedad anónima se denomina "Aparcero Dador" mientras que la consultante se denomina "Aparcero".

Las condiciones del contrato son las que a continuación se describen:

El destino de los inmuebles será el de explotación citrícola por parte del Aparcero quien tendrá libertad total para llevar a cabo todas las actividades que fueran necesarias para ejecutar dicha explotación agropecuaria.

Se prevé que el Aparcero Dador invierta en nuevas plantaciones de citrus hasta la suma de \$ 550.000 antes del 31/12/2016.

El plazo del contrato es de quince años. Al finalizar el mismo se devolverán los inmuebles, el Aparcerero deberá proceder al desmonte de todas las plantaciones que el indique el Aparcerero Dador.

Vencido el contrato todo lo que se encuentre adherido al suelo será propiedad exclusiva del Aparcerero Dador excepto todo lo relativo a diseños, manuales, informaciones tecnológicas, material genético e información de costos.

El precio del contrato se establece en una suma fija mínima y otra variable, pagaderas ambas en dólares americanos. El precio variable en términos generales consiste en un 33% del "resultado positivo de la finca", entendido como la diferencia entre los ingresos reales y los costos reales, debiéndose asignar ingresos y costos conforme al modelo y componentes de costo que se insertan en el Anexo del contrato.

El manejo de quintas (programa de plantaciones, programa fitosanitarios, riego y preservación de suelos) es de responsabilidad exclusiva del Aparcerero sin perjuicio de observaciones que puede realizar el Aparcerero Dador a través de un Comité encargado del seguimiento de manejo de quintas, siendo siempre el Aparcerero quien tiene la decisión de implementar o no tales observaciones.

El Aparcerero asume la plena tenencia y explotación del bien, debiendo pagar los aportes al BPS derivados de la explotación agropecuaria mientras que el Aparcerero Dador en calidad de propietario de los inmuebles será responsable del pago de la Contribución inmobiliaria y eventualmente del Impuesto de Enseñanza Primaria.

3) Contrato de Aparcería B

La consultante suscribió otro contrato de aparcería con la misma sociedad anónima en los mismos términos del contrato de Aparcería A, salvo el precio acordado por las partes que en este caso es enteramente variable por todo el período y que en términos generales consiste en un 33% del "resultado positivo de la finca", no correspondiendo pago alguno cuando circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor afectaren el total de la producción o comercialización en cualquiera de sus etapas.

En relación a los contratos de aparcerías la consultante considera en función de la posición de la DGI en la materia, sustentada en Consultas N° 3.799 de 24.07.998 (Bol. 302), N° 3.871 de 06.08.999 (Bol. 315), N° 4.760 de 31.01.008 (Bol. 416), N° 4.856 de 31.01.008 (Bol. 416), N° 5.273 de 16.03.010 (Bol. 442) y N° 5.299 de 15.06.010 (Bol. 445) que no estamos ante verdaderos contratos de aparcerías, salvo su propia denominación, sino ante contratos de arrendamientos rurales en la medida que surge de las condiciones de los contratos de aparcerías reseñados que el propietario del inmueble o aparcerero dador no dispone de los frutos del predio rural ni asume los riesgos vinculados a la producción agrícola, condición indispensable para que un contrato califique como de aparcería.

Por tanto, concluye que es contribuyente del IRAE por su forma jurídica, no pudiendo optar por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), situación ésta que la coloca automáticamente en la condición de contribuyente de IVA, no siendo alcanzada por la exoneración prevista en el literal Ñ) del inciso segundo del artículo 19° del Título 10 del T.O. 1996 y artículo 58° del Decreto N° 220/998 dado que no se está ante el caso de verdaderos contratos de aparcería.

No se comparte el parecer de la consultante en tanto estamos ante contratos de aparcería rural en todos los casos, de acuerdo con la definición dada por el artículo 143 del Código Rural, el cual dispone que se trata de: "...un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar de ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".

En cambio, en el contrato de arrendamiento rural, el titular del predio dado en arrendamiento obtiene un precio pactado con total independencia del resultado de la producción agropecuaria obtenida por el arrendatario, sin perjuicio de que el mismo no sea "fijo", sino que varíe en función a las alteraciones en el valor de un activo vinculado a la propia producción y utilizado como unidad de cambio.

Esta Administración ya se ha expedido en este sentido en diversas consultas, entre ellas en Consultas N° 4.856, N° 5.273 y N° 5.299. En todas ellas, para distinguir si se está en presencia de un contrato de arrendamiento rural o de una aparcería, se analizó la existencia de riesgos compartidos entre el propietario del inmueble y el arrendatario.

En los casos en que el precio del arrendamiento se pacta como un precio fijo por hectárea independientemente del volumen cosechado, ello indica que no hay una participación del propietario del predio en los riesgos de la producción; por lo tanto, estaremos en presencia de un arrendamiento rural con pago en especie. Mientras que si el precio está fijado en función a los resultados de la producción, existe una participación en los frutos del contrato, y por lo tanto el propietario está asumiendo los riesgos vinculados a la producción, y en consecuencia, estaremos en presencia de un contrato de aparcería.

En los casos objeto de consulta, según el primer contrato denominado de "arrendamiento", el precio es una variable a determinar en función de una suma fija más otra determinada a partir de un coeficiente aplicado a la utilidad por tonelada de producción cítrica; mientras que los otros dos contratos denominados de "aparcería", establecen un precio variable en función de la diferencia entre los ingresos y costos generados por la producción del predio, multiplicado por determinados coeficientes.

Si bien los contratos reconocen un desplazamiento en la tenencia de los inmuebles rurales, y el titular no dispone de los frutos obtenidos en su propio predio, de acuerdo al contenido de las cláusulas del contrato, los mismos son de naturaleza asociativa en tanto las partes comparten los riesgos derivados de la producción agropecuaria, ya que en definitiva acuerdan al pago de un rendimiento aleatorio en función del resultado de la producción cítrica.

Consulta N° 5.971 - Rentas agropecuarias – Ingresos derivados de pastoreo – IRAE – Exoneración, alcance de.

Una sucesión indivisa manifiesta que obtiene únicamente rentas por pastoreo y consulta con carácter vinculante, si le es aplicable la exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) prevista por el artículo 57 del Título 4 T.O. 1996 y artículo 162 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

Adelanta opinión en sentido favorable basándose en la Consulta N° 5.514 de 29.07.011 (Bol. N° 458) , en la que esta Administración se pronunció - ante una situación similar - en sentido favorable a la aplicabilidad de la exención.

RESPUESTA

Se comparte la opinión del consultante, transcribiéndose la citada consulta, en lo pertinente.

"El artículo 162 del Decreto N° 150/007 establece:

Artículo 162º.- Agropecuarios.- Estarán exoneradas las rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, obtenidas por quienes hayan optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por las restantes rentas agropecuarias, siempre que no excedan en el ejercicio las U.I. 300.000 (trescientas mil Unidades Indexadas) valuadas a la cotización vigente al cierre de ejercicio..."

En el primer caso planteado se entiende que puede ampararse a la exoneración por los ingresos por pastoreo, en la medida que opte por IMEBA, sin perjuicio de que no ha obtenido otro tipo de ingresos gravados por este impuesto. Las condiciones establecidas por el artículo 9º del Decreto N° 150/007, para tributar preceptivamente el IRAE, refieren entre otros a naturaleza jurídica, superficie explotada y a nivel de ingresos. En referencia a los ingresos, la opción puede ser ejercida por los restantes contribuyentes del literal A) y los que obtengan rentas comprendidas en el numeral 2 del literal B) del artículo 3º del Título 4 TO 96, cuando el monto de los ingresos que generen rentas agropecuarias comprendidas en el literal a) del artículo 4º no supere las UI 2.000.000, lo que en este caso estaría cumpliendo.

.....

Cabe aclarar que la respuesta al caso 1 refiere al pastoreo propiamente dicho, considerado como un servicio complejo e indivisible, que no califica como un simple arrendamiento inmobiliario. (Ver Consulta N° 3.799 de fecha 24.07.998, Boletín N° 302). Por el contrario, si se tratara de un convenio de pastoreo del Decreto-Ley N° 14.384 de 16 de junio de 1975, al no configurar como agropecuaria, la renta recibida por el propietario del predio, en el caso de tratarse de una persona física, estaría gravada por Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)."

Es decir que, aunque no perciba otras rentas, podrá gozar de la exoneración si - de haberlas tenido - hubiera podido hacer uso de la opción por IMEBA y no ingresara, considerando lo dispuesto por el artículo 9 del Decreto N° 150/007 en el IRAE preceptivo.

Consulta N° 6.190 - Explotación de inmuebles rurales de prioridad forestal - Rentas derivadas de contrato de aparcería - IRAE - Exoneración, requisitos

Una SRL (empresa A) consulta el tratamiento tributario respecto del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) de las rentas derivadas de un contrato que considera como de aparcería, celebrado con una SRL (empresa B) propietaria de inmuebles rurales categorizados de prioridad forestal.

En los referidos inmuebles, la consultante se obliga a aportar los costos de plantación, mantenimiento, silvicultura, control de incendios e insumos necesarios para la plantación de eucaliptus para pulpa y aserradero.

Según el contrato, las partes acuerdan que:

- los frutos obtenidos se reputarán propiedad de la empresa A, quién dispondrá de los mismos.
- una vez cosechada la plantación, el resultado líquido de la venta de madera corresponderá en un 57% a la empresa A y un 43% a la sociedad propietaria de los inmuebles (empresa B).

La consultante (empresa A) entiende que la renta obtenida deriva de la explotación de los terrenos ocupados por bosques como consecuencia de un contrato de aparcería y considera que las mismas se encuentran exoneradas de IRAE en aplicación del artículo 73° del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

A efectos de dar respuesta a lo planteado corresponde analizar en primer término si el contrato en cuestión constituye un contrato de aparcería.

En este sentido, el artículo 143 del Código Rural define al contrato de aparcería como "...un contrato en que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".

Esta Comisión de Consultas se ha pronunciado en el sentido que para configurar un contrato de aparcería, ambas partes contratantes deben asumir los riesgos vinculados a la producción (Consultas N° 5.273 de 16.03.010 (Bol. 442) y N° 5.299 de 15.06.010 (Bol. 445)), aspecto que se verifica en la situación planteada.

Con respecto a la naturaleza de la renta y a la procedencia de la exoneración que invoca la consultante, el artículo 73° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, establece:

"Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8° de la Ley N° 15.939, de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de este impuesto o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores".

De acuerdo a la norma citada, y en la medida que los bosques en cuestión reúnan los requisitos exigidos por la normativa para su exoneración, las rentas obtenidas por la consultante no se encontrarán gravadas por IRAE, dado que provienen de la explotación de los mismos.

Consulta N° 6.191 - Explotación de inmuebles rurales de prioridad forestal - Rentas derivadas de contrato de aparcería - IRAE - Exoneración, requisitos

Una SRL (empresa 1) consulta el tratamiento tributario respecto del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) de las rentas derivadas de un contrato que la consultante califica como de aparcería, cuyas características se describirán a continuación.

La empresa 1, propietaria de inmuebles rurales categorizados de prioridad forestal, acordó entregar los mismos a otra SRL (empresa 2), la que se obliga a aportar los costos de plantación, mantenimiento, silvicultura, control de incendios e insumos necesarios para la plantación de eucaliptus para pulpa y aserradero.

Según el contrato, las partes acuerdan que:

- los frutos obtenidos se reputarán propiedad de la empresa 2, quién dispondrá de los mismos.
- una vez cosechada la plantación, el resultado líquido de la venta de madera corresponderá en un 43% a la sociedad propietaria de los inmuebles (empresa 1) y un 57% a la empresa 2.

La consultante entiende que la renta obtenida deriva de la explotación de los terrenos ocupados por bosques como consecuencia de un contrato de aparcería y considera que las mismas se encuentran exoneradas de IRAE en aplicación del artículo 73° del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

A efectos de dar respuesta a lo planteado corresponde analizar en primer término si el contrato en cuestión constituye un contrato de aparcería.

En este sentido, el artículo 143 del Código Rural define al contrato de aparcería como "...un contrato en que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente".

Esta Comisión de Consultas se ha pronunciado en el sentido que para configurar un contrato de aparcería ambas partes contratantes deben asumir los riesgos vinculados a la producción (Consultas N° 5.273 de 16.03.010 (Bol. 442) y N° 5.299 de 15.06.010 (Bol. 445)), aspecto que se verifica en la situación planteada.

Con respecto a la naturaleza de la renta y a la procedencia de la exoneración que invoca la consultante, el artículo 73° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, establece:

"Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8° de la Ley N° 15.939, de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de este impuesto o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores".

De acuerdo a la norma citada, y en la medida que los bosques en cuestión reúnan los requisitos exigidos por la normativa para su exoneración, las rentas obtenidas por la consultante no se encontrarán gravadas por IRAE, dado que provienen de la explotación de los terrenos ocupados por los mismos.

NORMAS DE VALUACIÓN – LIQUIDACIÓN

Consulta Nº 3.974 - Nuda propiedad de inmueble rural adquirido con saldo de precio del 100% - IPAT - IRA – IRIC- Activo computable – Pasivo admitido – Renta gravada.

Una sociedad anónima, que explota la actividad agropecuaria, adquirió la nuda propiedad de un inmueble rural, y consulta sobre la tributación que deberá corresponderle con respecto al Impuesto al Patrimonio (IP) y al Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).

En lo que se refiere al primer tributo, la Ley Nº 17.345 del 31 de mayo de 2001 exonera el patrimonio afectado a actividades agropecuarias, de modo que el valor de la nuda propiedad no deberá ser tenido en cuenta para liquidar el citado impuesto.

El consultante manifiesta que el precio de la compra de la referida nuda propiedad está pendiente de pago. Tal pasivo no deberá ser tenido en cuenta puesto que la ley dispone que son computables las deudas con proveedores de bienes siempre que éstos se destinen a la actividad del deudor, lo que no ocurre en el caso planteado.

En lo que se refiere a las rentas, es de suponer que el usufructo fuera constituido por toda la vida del usufructuario porque el consultante manifiesta que éste tiene 78 años de edad.

En el caso planteado debe aplicarse por analogía lo dispuesto en el literal E) del artículo 9º del Título 14 del T.O. 1996 para las personas físicas, esto es, determinar el valor actual de la nuda propiedad estableciendo el valor actual del bien a la tasa del 6% anual por el término de tres años.

La sociedad deberá computar la amortización de las mejoras a la tasa del 3%, teniendo presente que el valor de activo será el mayor entre el que se determina por aplicación de la norma del IRIC y el proporcional sobre el Valor Real catastral (artículo 15 inciso 2º).

Cuando ocurra el fallecimiento del usufructuario, la sociedad deberá computar en su activo el valor pleno del inmueble, liquidando ganancia por la diferencia con el valor anterior.

Esta utilidad estará gravada por el IRIC, dado que no está definida como comprendida en el IRA y teniendo presente la naturaleza jurídica de la sociedad computándose para el tributo antes referido la diferencia de valores actuales, la amortización y el resultado de la consolidación de la propiedad.

Consulta Nº 4.075 - Certificados de crédito - PAT - Explotación agropecuaria - Pagos en demasía - Tipos de certificados.

Se consulta con carácter no vinculante si los créditos que surgen como consecuencia de pagos en demasía del Impuesto al Patrimonio -explotación agropecuaria- se podrían documentar en Certificados Tipo "D" para el pago al Banco de Previsión Social, ya que dichos certificados, son no endosables.

En estos momentos son cuatro los créditos por los cuales se emiten certificados de crédito no endosables para el pago de aportes previsionales (Tipo "D").

Créditos que surgen del IVA compras incluido en las adquisiciones de servicios, insumos y bienes de activo fijo cuando superen el impuesto facturado por el IVA agropecuario (IVA en suspenso), siempre que la explotación sea sujeto pasivo del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (Inciso tercero, artículo 12, Título 10, Texto Ordenado 1996).

Créditos que surjan por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios por la liquidación del Impuesto a las Rentas Agropecuarias o del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio en su caso (artículo 12, Título 9, Texto Ordenado 1996).

Créditos que surjan a favor del contribuyente por pagos efectuados por responsables, por su cuenta (artículo 551, Ley Nº 17.296, de 21.02.001).

Créditos por exportaciones que resulten de la deducción del impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo del producto exportado (artículo 560, Ley N° 17.296, de 21.02.001).

En todos los casos los créditos mencionados, para poder materializarse en certificado de crédito para pagar al Banco de Previsión Social (Tipo "D"), están determinados o prescritos por norma legal.

El caso en consulta no se encuentra incluido en ninguno de los Ítems arriba detallados, por lo que su tratamiento está previsto en forma general en la Resolución N° 250/984 de 21.04.984, numeral 6º, literal b), apartado l) que establece que por los créditos que surjan por pagos efectuados que excedan el tributo liquidado en la declaración jurada, los sujetos pasivos podrán solicitar únicamente certificados de crédito no endosable para pagos en la Dirección General Impositiva (Tipo "A").

Esta Comisión de Consultas considera que corresponde la publicación de este dictamen.

La precedente consulta fue aprobada por unanimidad. No tiene carácter vinculante por no ajustarse a lo dispuesto por la Sección Tercera del Capítulo Tercero del Código Tributario.

Consulta N° 4.901 - Asociación Agraria - bienes afectados a explotación agropecuaria - IPAT – valuación.

Se consulta por parte de una Asociación Agraria constituida al amparo de la Ley N° 17.777 de 21 de mayo de 2004, cuál sería el tratamiento a aplicar a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio, de los bienes que poseen afectados a la explotación agropecuaria.

El consultante adelanta opinión entendiendo que es de aplicación el inciso final del artículo 15 del Título 14 del T.O. 1996, el cual establece que el patrimonio de las empresas unipersonales y el de las sociedades personales, afectado a explotaciones agropecuarias, se determinará de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9º y 13 del mismo Título.

Fundamenta su opinión en que las Asociaciones Agrarias cumplen con las principales características de una sociedad de tipo personal, ya que la propia Ley N° 17.777 especifica que se deben identificar sus integrantes, dividir su capital en partes sociales, así como requerir el consentimiento unánime de los asociados en caso de transferir partes sociales a terceros.

Esta Comisión de Consultas comparte la opinión adelantada por el consultante por lo que, a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio, los bienes afectados a la explotación agropecuaria se valorarán en base a los criterios aplicables a las sociedades personales.

A pesar de no ser objeto de consulta, también se deberá tener en cuenta lo establecido por el artículo 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

Consulta N° 4.944 - S.A. con acciones nominativas y giro agropecuario - IRAE - IPAT – Valuación de padrones.

Comparece una sociedad anónima que realiza actividad agropecuaria cuyo capital está integrado por acciones nominativas, la mitad de las cuales pertenecen a una persona física y la otra mitad a otra sociedad anónima también por acciones nominativas.

La consultante realiza actividad agropecuaria en varios padrones de su propiedad y además ha subdividido un padrón y vendido uno de los padrones resultantes de tal subdivisión.

En su oportunidad había optado por tributar IMEBA.

Efectúa una serie de preguntas respecto a su situación ante el IRAE y el Impuesto al Patrimonio en virtud de los cambios introducidos por la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 y decretos reglamentarios, que se contestarán por su orden.

En forma previa corresponde señalar que de acuerdo al artículo 3º, literal B), numeral 2) del Título 4 T.O. 1996 se incluye en el concepto de actividad agropecuaria la enajenación de inmuebles afectados a la

explotación agropecuaria y por otra parte la sociedad dejó de ser contribuyente de IMEBA dado que el artículo 6º del Título 4 T.O. 1996, establece que los sujetos comprendidos en el numeral 1) del literal A) del artículo 3º del Título 4 T.O. 1996 que desarrollen actividades agropecuarias deben tributar preceptivamente el IRAE.

PREGUNTA

Cómo deben valuarse los padrones que la sociedad posee a la fecha, a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio.

RESPUESTA

El artículo 50 de la Ley N° 18.083 establece que la exoneración dispuesta por el artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001 y el abatimiento establecido en el artículo 47 del Título 14 T.O. 1996 no rigen cuando se cumplen ciertas hipótesis.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas pero los titulares de las mismas no sean personas físicas la referida participación nominativa será considerada al portador a los efectos de la aplicación de dicho artículo. Asimismo la norma dispone que si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, los beneficios se aplicarán en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio.

Por otra parte de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 de la Ley N° 17.345, la exoneración del Impuesto al Patrimonio sólo es aplicable al patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias.

Por lo tanto, de las normas citadas se desprende que el 50% de los inmuebles que el consultante afecte a la explotación agropecuaria estarán exonerados del Impuesto al Patrimonio y podrá abatir el Impuesto al Patrimonio con el monto generado en el mismo ejercicio por concepto de IRAE.

En relación al porcentaje de abatimiento del Impuesto al Patrimonio cabe señalar que de acuerdo a los artículos 11 y 12 del Decreto N° 148/002 de 29.04.002, que continúan vigentes, el porcentaje de abatimiento es del 1%.

PREGUNTA

Cómo deben valuarse los padrones asiento de la explotación agropecuaria, que fueron vendidos, a los efectos del cálculo de la utilidad por venta de inmuebles del activo fijo gravada por IRAE.

RESPUESTA

De acuerdo al inciso segundo del artículo 47 del Título 4 T.O. 1996, la renta neta derivada de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias se puede determinar a opción del contribuyente, de acuerdo al régimen general o en forma ficta equivalente al 6% del precio de la enajenación. La norma agrega además que la referida opción es aplicable para los inmuebles adquiridos con anterioridad al 1º de Julio de 2007.

Si el consultante opta por determinar la renta neta por el régimen general, en la medida que se encuentra ubicado en el primer ejercicio como contribuyente de IRAE, es de aplicación el artículo 100 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 que establece que debe computarse como valor de la tierra el 83,33 % del valor real del inmueble vigente al inicio de las actividades gravadas y como valor de las mejoras el 16,67% del valor real, pudiendo computarse un mayor valor en concepto de mejoras cuando el mismo derive de documentación fehaciente o tasación practicada por persona idónea en la materia.

PREGUNTA

Cómo deben valuarse los padrones no afectados a la explotación agropecuaria que fueron vendidos, a los efectos del cálculo de la utilidad por venta de inmuebles del activo fijo gravada por el IRAE.

RESPUESTA

El valor fiscal de los inmuebles no afectados a la explotación agropecuaria, cuya enajenación genera rentas gravadas por IRAE resultará de la aplicación de los artículos 88 a 92 y 99 del Decreto N° 150/007.

Consulta N° 5.081 - Saldo a cobrar por venta de la totalidad de los bienes de S.A. agropecuaria – IPAT – Exoneración, no corresponde.

Una sociedad anónima que desarrolló exclusivamente actividad agropecuaria, vendió la totalidad de sus bienes el 31 de mayo de 2007. El precio acordado se percibió una parte al contado y el saldo a cobrar el 31 de octubre del mismo año.

Manifiesta que cierra su balance al 30 de junio de cada año.

Consulta con respecto al Impuesto al Patrimonio, si el saldo a cobrar se beneficia con la exoneración del artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001.

Cabe destacar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, y conforme al artículo 50 de la dicha ley, la exoneración dispuesta por el artículo 16 de la Ley N° 17.345, en el caso de entidades residentes, rige para el patrimonio que está representado por participaciones nominativas.

El artículo 16 de la ley citada exonera del Impuesto al Patrimonio "el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias".

En el caso en consulta, no existe más la explotación agropecuaria, por lo que el patrimonio no se encuentra incluido en la exoneración invocada.

Consulta N° 5.114 - S.R.L. con actividad agropecuaria integrada por persona física y S.A. - IPAT - exoneración y abatimiento, corresponde parcialmente.

Se plantea el caso de una sociedad de responsabilidad limitada que realiza actividad agropecuaria y que está integrada por una persona física y una sociedad anónima.

La consulta que se formula se refiere exclusivamente al Impuesto al Patrimonio; por tanto se excluye el problema de la titularidad de los predios rurales, tema que corresponde a la Auditoría Interna de la Nación según el artículo 7° del Decreto N° 225/007 de 2.06.2007.

Se consulta si la sociedad referida puede aplicar los artículos 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001 y 47 del Título 14 T.O. 96.

La primera de dichas disposiciones exonera del tributo al patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias mientras que la segunda -de aplicación más general porque se refiere a los sujetos pasivos de los literales B) y C) del artículo 1° del Título 14 T.O. 96- dispone el abatimiento del impuesto por el monto abonado en concepto del IRAE o del IMEBA.

De acuerdo al artículo 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 estos beneficios no rigen para las entidades residentes que tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

En cambio, el inciso 3° de la norma mencionada se refiere al caso en que las participaciones patrimoniales sean nominativas pero los titulares de las mismas no sean personas físicas.

Este es el caso que se plantea en la consulta, porque las cuotas de capital en las sociedades de responsabilidad limitada constituyen participaciones en el patrimonio social.

Por otra parte, la norma se refiere a titulares que no son personas físicas, que es el caso de la consulta en que uno de los socios es una sociedad anónima, sin que tenga relevancia el hecho que dicha sociedad lo sea por acciones nominativas y que los titulares de dichas acciones sean personas físicas.

En consecuencia, de acuerdo a la misma norma, la participación nominativa se considerará al portador, siendo de aplicación el segundo inciso del artículo referido que dispone la proporción de los beneficios de la exoneración y el abatimiento del impuesto.

Consulta N° 5.167 - Rentas por reinversiones – Inversiones en predios rurales arrendados – Liquidación por estimación Ficta – IRAE – Contabilidad suficiente, consideraciones.

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 1º) 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 1º del artículo 116º 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.

Consulta N° 5.168 - Servicios de fumigación y fertilización prestado por empresa de aeroaplicación a productor agropecuario – IRAE – Deducibilidad del gasto, no corresponde.

Un productor agropecuario consulta al amparo del artículo 71º del Código Tributario, el tratamiento a darle en el IRAE, a los gastos por concepto de servicios de fumigación y fertilización prestados por empresas de aplicaciones aéreas.

Adelanta opinión en el sentido de que los mencionados servicios se encuentran gravados por el IRAE en la empresa prestadora del servicio, y en consecuencia dichas partidas resultarían íntegramente deducibles en su propia liquidación del tributo de acuerdo al principio de deducibilidad de costos y gastos del artículo 19º del Título 4 del TO 96.

Esta Comisión de Consultas no comparte la opinión adelantada por el consultante, debido a que las rentas obtenidas por las empresas de aeroaplicación se encuentran comprendidas en la exención del literal A) del artículo 52 del Título 4 del TO 96.

En ese sentido ya se ha expedido la Administración en Consulta N° 5.115 (Bol. 428) donde se establece:

“El artículo 52º del Título 4 TO 96 exonera del impuesto a las compañías navieras, marítimas y aéreas.

En cuanto al término “compañías” esta Oficina ha seguido un criterio amplio considerando que están comprendidas las que utilizan medios aprobados por autoridad correspondiente y que la actividad se halle autorizada.

Las rentas que obtiene la empresa de la consulta se encuentran, por tanto, exoneradas del tributo mencionado.”

En cuanto a la deducibilidad de dichos gastos por parte del productor agropecuario, la misma consulta entendió que los gastos incurridos con las empresas de aeroaplicación no resultan deducibles en el IRAE, en virtud del artículo 19º del Título 4 del TO 96, que entre otras condiciones, exige que los mismos

constituyan renta gravada para la contraparte por alguna imposición a las rentas en el país o en el exterior.

Consulta N° 5.239 - Constitución de derecho de superficie sobre inmueble – IRPF – IPAT – Tratamiento Tributario.

Se consulta en forma vinculante, respecto al tratamiento tributario a aplicar a la constitución de un derecho de superficie sobre un padrón rural, propiedad de una persona física titular de una empresa unipersonal inscrita como contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por su actividad agropecuaria.

El compareciente, en su calidad de propietario, otorgará por escritura pública a favor de una sociedad anónima uruguaya, un derecho de superficie sobre la totalidad del precitado padrón con la finalidad última de instalar y explotar un parque eólico (sociedad que, entre su objeto está la realización de todo tipo de operaciones con bienes inmuebles rurales, siempre y cuando se encuentren afectados a actividades ajenas a las definidas por el artículo 3° de la Ley N° 17.777 de 21 de mayo de 2004).

Cabe aclarar que la ley citada regula la constitución de asociaciones y sociedades agrarias, contratos agrarios colectivos y de integración, de lo cual y teniendo presente el objeto del contrato mencionado por el consultante, se podría concluir que el derecho de superficie contra ese inmueble rural no tendrá como destino la actividad agropecuaria.

Adelanta opinión, considerando que es de aplicación al negocio proyectado el artículo 17° del Título 7 Texto Ordenado 1996, en cuanto establece que quedan incluidas las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes de cualquier naturaleza, y en general todos aquellos negocios por los cuales se le atribuya o confirme los referidos derechos a terceros, siempre que de tales derechos no se generen rentas que la ley califique como rendimientos.

II.- La respuesta.

En relación al punto consultado debemos referir a la Ley N° 18.308 de fecha 18 de junio de 2008, la cual entre otros aspectos, autoriza a los propietarios de inmuebles en su artículo 36°, a conceder el precitado Derecho de Superficie sobre un inmueble privado o fiscal, por un plazo determinado, a título gratuito u oneroso, mediante escritura pública y tradición, en consonancia con lo dispuesto por el numeral 1 artículo 17 de la Ley N° 16.871 de 28 de setiembre de 1997(Ley de Registros).

En principio todo lo que se halla sobre el suelo pertenece al dueño de este, como consecuencia de la accesión. Precisamente, el derecho de superficie es una excepción a esa regla. En efecto, si bien el referido artículo prevé que extinguido tal derecho el propietario recupera el pleno dominio del inmueble, así como las accesiones y mejoras introducidas en este, expresa que ello es salvo estipulación contractual en contrario. El consultante en su fundamentación señala que el superficiario adquirirá la propiedad de la obra impidiéndose los efectos de la accesión, por lo que se presume que esos efectos serán parte de la estipulación contractual.

En mérito a lo expuesto, en virtud del contrato que se pretende celebrar, se entiende que opera un desmembramiento de dominio; conforme el derecho de superficie, que el propietario otorgará al superficiario, es un derecho real limitado que afecta el inmueble, y como tal, le es aplicable la amplia definición de renta por incremento patrimonial del artículo 17° del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

A efectos de la determinación de la renta, este tipo de contrato no se encuentra relacionado en el artículo 20° del Título 7 del Texto Ordenado 1996, por lo que deberá recurrirse a lo dispuesto en el artículo 22° del referido Título y artículo 29 del Decreto N° 148/007 de 26.04.007, sustituido por el artículo 3° del Decreto N° 304/008 de 23.06.008. Esto es, siendo el otorgamiento a título oneroso planteado, la renta computable será el 20% del precio, aplicándosele la tasa del 12% para el cálculo del impuesto.

Cabe señalar además, que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° del Título 14 del Texto Ordenado 1996 (Impuesto al Patrimonio), serán sujetos pasivos quienes estén mencionados en el artículo 3° del Título 4 del mismo Texto Ordenado, con excepción -entre otros y en lo relacionado con lo consultado- de los que realicen actividades agropecuarias y ejerzan la opción de liquidar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° del mismo Título 4, que parece no ser la

situación del consultante cuando señala que es "contribuyente de IRAE real"

Asimismo y acorde con lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001, está exonerado del Impuesto al Patrimonio (IPAT), aquel patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias, por tanto al procederse a la desafectación de dicho bien, deberá tributarse por dicho impuesto.

Consulta N° 5.271 - Arrendamiento rural escrito e inscripto en registro – IRAE – Deducción de gastos.

Un contribuyente del IRAE agropecuario es arrendatario de un inmueble rural. Agrega que el arrendador es una persona física que tributa el IRPF.

Consulta si para deducir el arrendamiento pagado para liquidar el IRAE es necesario que tenga un contrato inscrito, o alcanza con tener un contrato privado sin inscribir.

El Decreto-Ley N° 14.384 de 16 de junio de 1975 estableció en el Artículo 4° que los contratos de arrendamientos rurales debían ser escritos e inscritos en el Registro General de Arrendamientos y Anticresis.

Finalmente, el Decreto-Ley N° 14.576 de 4 de octubre de 1976 dispuso que la inscripción de los contratos de arrendamientos de bienes urbanos era facultativa.

De la reseña antedicha resulta que los contratos de arrendamiento de bienes rurales deben formularse por escrito y deben ser inscritos en el Registro antes mencionado.

En caso contrario, la empresa de la consulta no podrá computar como gasto el arrendamiento pagado.

Consulta N° 5.323 - Adquisición de fertilizantes fosfatados con fósforos únicamente por parte de empresa unipersonal con giro explotación agropecuaria – IRAE – Exoneración por inversiones, corresponde.

El titular de una empresa unipersonal con giro explotación agropecuaria, consulta si le alcanza el beneficio de exoneración por inversiones a la adquisición de fertilizantes fosfatados con fósforos únicamente, aplicados a la instalación y refertilización de Lotus Rincón.

El lit. H del artículo 116 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, con la redacción dada en el artículo 3° del Decreto N° 778/008 de 22.12.008, nos dice los bienes cuya adquisición dará lugar a la exoneración:

«Fertilizantes fosfatados, en cualquiera de sus fórmulas, con fósforo únicamente, destinados a la instalación y a la refertilización de praderas permanentes. El presente literal es de aplicación exclusiva para productores pecuarios, quienes para acceder al beneficio deberán acreditar el gasto mediante un "Certificado de Uso" emitido por un técnico agrario (ingeniero agrónomo, perito o técnico agropecuario). Dicho certificado deberá establecer el número de hectáreas a fertilizar o refertilizar, las dosis a aplicar, la cantidad y el tipo de fertilizante, número de DICOSE del productor y el número de animales.

El beneficio alcanza a las fórmulas que aportan únicamente fósforo al suelo (superfosfatos e hiperfosfatos) y no incluye a los fertilizantes compuestos (con Nitrógeno y/o Potasio).»

Consultado el Departamento Técnico de esta Oficina, este ha informado que las adquisiciones de los fertilizantes antes mencionados se encuentran comprendidas entre las alcanzadas por el beneficio, siempre que estos cumplan con la siguiente descripción:

“La fórmula de macronutrientes que contienen los fertilizantes es:

N Ps Pt K donde N es Nitrógeno
Ps es Fósforo soluble
Pt es Fósforo total
K es Potasio

Los fertilizantes que se encuentran alcanzados por la franquicia son aquellos que aportan únicamente

fósforo por lo cual tanto el N como el K en sus fórmulas será de cero.

A modo de ejemplo un superfosfato simple es:

N	Ps	Pt	K
0	21	23	0

se encuentra entre las inversiones que le permiten al productor exonerar un porcentaje de la renta destinado a su adquisición."

Por lo que, si se cumple lo anteriormente expuesto y con la aplicación exclusiva para productores pecuarios, podrá hacer uso del beneficio otorgado para este bien.

Consulta N° 5.315 - IRAE - Valuación de activos

Se realizan una serie de consultas, las cuales se contestarán por su orden:

1) Una empresa unipersonal cuya actividad es la explotación agropecuaria, que con anterioridad a la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 tributaba el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA), tributó el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), al cierre de los ejercicios 2008 y 2009. En el ejercicio iniciado el 1/07/2009 va a tributar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). Se consulta sobre la forma de valorar los bienes de activo fijo: si debe mantener los valores del IRA o si por el contrario debe aplicar el artículo 100 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

El inciso cuarto del artículo 98° del Título 4 del Texto Ordenado 1996 establece que "Los contribuyentes de este impuesto mantendrán los criterios de valuación y amortización que hubieran adoptado para el IRIC e IRA".

Por su parte el artículo 100 del Decreto N° 150/007 establece los criterios de valuación para aquellos contribuyentes que realicen actividades agropecuarias y que inicien actividades gravadas por el IRAE.

Por lo tanto, se considera que el artículo 100 referido se aplica cuando el contribuyente en el sistema tributario anterior a la Ley N° 18.083 tributaba el IMEBA, o cuando inició sus actividades con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley citada tributando el IMEBA.

Por lo expuesto, en el caso en consulta serán de aplicación los criterios de valuación y amortización adoptados en el IRA.

2) Una empresa que con anterioridad a la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 tributaba el IMEBA, continuó liquidando dicho tributo en los cierres de ejercicio 2008 y 2009. En el ejercicio iniciado el 1/07/2009 va a tributar el IRAE. Se consulta sobre la fecha a considerar como "inicio de actividades gravadas", conforme al artículo 100 del Decreto N° 150/007, si corresponde considerar el 1/07/2009 o el 1/07/2007. Si se entendiera que la fecha de inicio es el 1/07/2009, adicionalmente se consulta sobre cómo deben valuarse los bienes adquiridos en el período 1/07/2007 - 30/6/2009.

En función de lo expuesto en el punto anterior, se considera que por "inicio de actividades gravadas" se entiende el momento a partir del cual el contribuyente queda gravado por el IRAE. En consecuencia, en el caso en consulta será a partir del 1/07/2009.

Respecto a la forma de valorar los bienes adquiridos en el período 07/2007 - 06/2009, será de aplicación el artículo 100° referido, esto es, para los bienes inmuebles el valor real -literales a) y b)-, mientras que para los muebles el valor en plaza -literal c).

Cabe precisar que si el contribuyente luego volviera a tributar el IMEBA, y más adelante regresara al IRAE, produciéndose de esa forma una "entrada y salida" de un impuesto a otro en forma indefinida, en la medida que ya se produjo el "inicio de actividades gravadas" a que refiere la norma, deberá valorar los bienes conforme a las normas generales del IRAE, en virtud de lo dispuesto en el último inciso del artículo 100:

"Los bienes del activo fijo adquiridos con posterioridad al inicio de las actividades gravadas, serán valuados de acuerdo a lo dispuesto en la Sección precedente".

A efectos de una mejor comprensión se plantea el siguiente ejemplo:

30/06/2007 IMEBA	30/06/2008 IMEBA	30/06/2009 IMEBA	30/06/2010 IRAE	30/06/2011 IRAE	30/06/2012 IRAE	30/06/2013 IMEBA	30/06/2014 IRAE
			"inicio de actividades gravadas"				

De acuerdo a lo manifestado anteriormente, el inicio de actividades gravadas por el IRAE es el ejercicio 1/07/2009 - 30/06/2010. Con lo cual los bienes adquiridos con anterioridad a dicha fecha se valorarán conforme al artículo 100, para los bienes inmuebles el valor real -literales a) y b)-, mientras que para los muebles el valor en plaza -literal c). Para los bienes que se adquieran en ese ejercicio (2009-2010) y en los siguientes que el contribuyente liquida el IRAE, se aplicarán las normas generales (básicamente costo de adquisición o producción).

En el ejercicio 1/07/2012 - 30/06/2013 el contribuyente vuelve a liquidar IMEBA. Luego, en el ejercicio 1/07/2013 - 30/06/2014 regresa nuevamente al IRAE, con lo cual aplicará los mismos criterios de valuación del primer ejercicio de IRAE (07/2009-06/2010), y a las adquisiciones posteriores a dicha fecha, esto al 1/07/2010, le aplicará las normas generales conforme el último inciso del artículo 100.

3) Un contribuyente de IMEBA vendió un inmueble rural afectado a la actividad agropecuaria durante el ejercicio. Por la venta de dicho inmueble debe tributar el IRAE en forma preceptiva, pudiendo aplicar el régimen general de liquidación o el régimen ficto previsto en el artículo 64 del Decreto N° 150/007. En caso de aplicar el régimen general, se consulta cuál es el costo fiscal a considerar, si se considera el precio de adquisición o el valor real.

Conforme lo desarrollado en los puntos anteriores, si se trata de un contribuyente que siempre liquidó el IMEBA, adquiriendo el inmueble cuando se encontraba tributando dicho impuesto, y teniendo en cuenta que en virtud del literal b) del artículo 4° del Decreto N° 150/007, la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria constituyen rentas agropecuarias, el costo fiscal a considerar para determinar la renta real de la venta del citado inmueble será el que surja de la aplicación de los literales a) y b) del artículo 100, esto es, considerando el valor real.

Si en cambio el contribuyente adquirió el inmueble luego de que se verificó el "inicio de actividades gravadas" por el IRAE, el costo a considerar será el precio de adquisición.

Consulta N° 5.336 - Persona jurídica con actividad agropecuaria y manufacturera industrial – Patrimonio afectado al proceso de packing – ipat – Exoneración, no corresponde.

Se consulta en forma vinculante por una persona jurídica, cuyo capital está conformado por acciones nominativas de las cuales el 67% son propiedad de personas físicas, cuya actividad es la producción de frutos cítricos en estado natural, empaque y comercialización, si el patrimonio afectado al proceso de packing está comprendido en la exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP) prevista por la normativa vigente, en la proporción que corresponde.

El consultante manifiesta que realiza la actividad de siembra y cuidado de árboles cítricos, su cosecha y el proceso posterior tendiente a poner la fruta en condiciones de exportación y comercialización en el mercado local (packing).

Señala que dicha actividad supone el lavado, desinfección, ocasional desverdización, encerado, selección, empaque, y pre enfriado de la fruta. Asimismo entiende que dichos procesos no suponen una transformación del producto, sino que simplemente son tendientes a poner la fruta de su producción en condiciones de comercialización y exportación. Por tanto, el packing no calificaría como actividad industrial, sino como actividad agropecuaria.

En suma, la consultante sostiene que atento a las características que presenta el proceso de packing que

lleva a cabo, respecto de los bienes que produce, el patrimonio afectado a dicha actividad estaría comprendido en la exoneración del IP.

No se comparte la opinión del consultante, en relación a la exoneración del artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001, que establece: "Exoneración.- Exonérase del Impuesto al Patrimonio el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias .

Esta exoneración regirá para ejercicios cerrados a partir del 1º de enero de 2001[...] (subrayado D.G.I.).

Conforme el citado artículo, es condición necesaria para que opere la exoneración del IP que se trate de bienes afectados a la explotación agropecuaria.

Por su parte, el artículo 3º del Decreto N° 199/001 de 31.05.001, que reglamenta la citada ley, define los bienes industriales como: "[...] A los efectos de este impuesto se considerarán bienes producto de la actividad industrial a los bienes materiales originados en actividades manufactureras y extractivas. Están comprendidos en tal concepto los productos agropecuarios que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, salvo que sean necesarias para la conservación del producto en estado natural o para su envasado . Se entiende por productos agropecuarios en su estado natural, a los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores." (subrayado D.G.I.).

Asimismo el artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 define la explotación agropecuaria como: "[...] A tales efectos 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.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios [...]" (subrayado D.G.I.).

Los diversos procesos descritos por el contribuyente, aplicados a preparar el producto para su posterior venta, implican una alteración o transformación del producto en un nuevo producto diferente al que emergió en su estado natural. Tales procesos no responden a necesidades exclusivamente referidas a la conservación del producto, dado que hay incluso procesos de tipo químico como el caso de la desverdización que según lo describe el propio consultante implica " ...aceleración estética del proceso de pigmentación externa de la cáscara...". Por lo expuesto anteriormente, estamos ante un proceso industrial.

En suma, el patrimonio afectado al packing de los productos cítricos no se encuentra afectado a una explotación agropecuaria, sino a una actividad de tipo manufacturera industrial, no correspondiendo la exoneración respecto al IP a que refiere el artículo 16 de la Ley N° 17.345 y artículo 50 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, sin perjuicio de los beneficios que le correspondan a los bienes muebles del equipo industrial.

Este ha sido el criterio de esta Administración en similares casos, en Consultas N° 3.874 (Boletín N° 319), N° 4.097 (Boletín N° 343) y N° 4.676 (Boletín N° 405).

Consulta N° 5.379 – IRPF-IRAE – Venta de inmueble rural arrendado

Se consulta en forma no vinculante, si la venta de un inmueble rural que se encuentra arrendado al momento de venderlo, debe tributar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) o el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF).

En primer lugar cabe precisar que conforme al artículo 3º del Título 4 T.O. 96 y al artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, el arrendamiento rural no constituye una renta agropecuaria.

En consecuencia, si el titular es una persona física residente que obtiene rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble, en la medida que se trata de una renta pura de capital, definida como un rendimiento de capital inmobiliario comprendido en el artículo 13 del Título 7 T.O. 96, será contribuyente del IRPF por la renta derivada del arrendamiento.

Por lo tanto, la venta del citado inmueble arrendado, por parte de un contribuyente del IRPF, constituye

también una renta pura de capital, comprendida en el ámbito del citado impuesto conforme lo dispuesto en el artículo 17 del Título 7 citado.

No obstante, el contribuyente podrá tributar el IRAE si realiza la opción en los plazos establecidos por la normativa vigente. En efecto, el artículo 6º del Decreto N° 150/007 dispone que para hacer uso de la opción se deberá dar cuenta a la DGI dentro de los tres meses del inicio de actividades. Por su parte, el numeral 2 de la Resolución DGI N° 1139/007 de 1.10.007, extendió el plazo previsto en el artículo 6º, estableciendo que transcurrido el mismo, la opción surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente. Asimismo, se ha admitido en los ejercicios 2008 a 2010, que la opción se materialice con el pago del anticipo del IRAE correspondiente al mes de enero; cuando no corresponda el pago del citado anticipo esta DGI ha fijado un plazo para comunicar al Registro Único de Contribuyentes la referida opción.

Cabe destacar que en caso de ejercer la opción de tributar el IRAE, la misma aplica no sólo para los rendimientos de capital inmobiliario, sino para la totalidad de las rentas derivadas del factor capital, con exclusión de las originadas en dividendos o utilidades.

Corresponde aclarar que distinto es el caso en que el propietario del inmueble es sujeto pasivo del IRAE por forma jurídica (por ejemplo si es una S.R.L. o S.A), o cuando el inmueble que se enajena está afectado por su titular a una explotación agropecuaria. En ambos casos, la renta derivada de la enajenación del inmueble rural queda comprendida en el hecho generador del IRAE, no por opción, sino de pleno derecho.

Consulta N° 5.460 - Persona física adquiere inmueble rural afectado a explotación agropecuaria de sociedad anónima – IPAT – Exhibición de declaración jurada al escribano actuante, corresponde.

Se consulta en forma vinculante por una persona física en su calidad de futura adquirente de un bien inmueble rural, la siguiente situación:

En el marco de un proceso jurisdiccional que se encuentra en trámite, se debate la trascendencia jurídica del incumplimiento de la obligación contractual de entregar a la parte promitente adquirente, por parte de una sociedad anónima uruguaya (promitente enajenante del inmueble), la declaración jurada del Impuesto al Patrimonio (IPAT) al día, debidamente sellada por la DGI, y el recibo de pago correspondiente, a efectos de otorgarse la escritura de compraventa definitiva del bien inmueble.

La sociedad anónima afirma que no estaría obligada a presentar declaración jurada, dado que las explotaciones agropecuarias propiedad de sociedades anónimas no son contribuyentes del IPAT (artículo 16 de la Ley N° 17.345 de fecha 31 de mayo de 2001).

La parte adquirente, en cambio, discrepa con esa postura y entiende que el hecho de tener activos que resulten exentos al pago del impuesto no exime al titular la presentación de la declaración jurada del impuesto.

Se agrega además que dichos recaudos son imprescindibles para el otorgamiento e inscripción de la escritura pública de enajenación del citado bien rural, en tanto la enajenante es una sociedad anónima uruguaya.

Se solicitó ampliación de información a la consultante para saber si las acciones de la sociedad anónima eran nominativas o al portador, no pudiendo informarse al respecto.

La respuesta:

Entendemos que asiste razón a la consultante, en cuánto el escribano actuante en la escritura de compraventa del inmueble propiedad de la sociedad anónima deberá solicitar la exhibición de la última declaración jurada del IPAT, exigible a la fecha de la escritura, dejando la debida constancia en el cuerpo del contrato (artículo 12 del Decreto N° 600/988 de 21.09.988).

El hecho de que su patrimonio esté afectado a una explotación agropecuaria y se encuentre exonerado de dicho impuesto, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001, no le exime de realizar su declaración jurada, en tanto es sujeto pasivo de rentas empresariales (artículo 3º literal A) numeral 1º del Título 4 del TO 1996).

Sin perjuicio de ello, debemos mencionar que a partir del 1º de julio de 2007, la exoneración de IPAT, para

bienes destinados a explotaciones agropecuarias, no rige para patrimonios afectados a esas explotaciones que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

a) sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

b) sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, la exoneración se aplicará en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Consulta Nº 5.521 S.A. que adquiere y arrienda padrones rurales – IRAE –Valuación de mejoras – Inversiones, tratamiento.

Se consultan, en forma no vinculante, diversos aspectos relacionados a una sociedad anónima con acciones nominativas constituida en Uruguay, que adquiere padrones rurales y los arrienda a terceros que realizan explotación agropecuaria.

El consultante agrega además que al momento de la compra, se constituye un único precio por el predio rural y por las mejoras existentes, siendo las mejoras: casa habitación, galpones, alambrados, tajamares, molinos de viento, bretes vacunos y lanares, bebederos y praderas permanentes.

Esta Administración se expedirá en relación a las consultas que se plantean a continuación, en el entendido que:

(a) la S.A. adquirió los padrones rurales con posterioridad al 1º/07/2007 y

(b) la operación no constituye una enajenación de establecimiento comercial, en cuyo caso el adquirente deberá mantener el valor fiscal de la empresa antecesora, constituyendo valor llave la diferencia entre el valor fiscal de los bienes y el precio pagado.

1) Cómo se valúan dichas mejoras; se adelanta opinión que son de aplicación los criterios de valuación del artículo 99º del Decreto Nº 150/007 de 26.04.007.

Cabe precisar que conforme al artículo 3º del Tít. 4 TO 96 y al artículo 4º del Decreto Nº 150/007, el arrendamiento rural no constituye una renta agropecuaria. Esta Administración se expidió sobre este tema en Consulta Nº 5.379 de 29.09.010 (Bol. 448).

En consecuencia, se comparte parcialmente la opinión del consultante. En efecto, resultan aplicables las disposiciones contenidas en la Sección I del Capítulo IV del decreto referido (entre otros, artículos 88º — actualización de activo fijo— y 90º —costo de inmuebles de activo fijo) y no las de la Sección II del Capítulo IV (actividades agropecuarias), salvo en lo relativo a las mejoras, lo que se explicará a continuación.

El artículo 91º de la Sección I del Capítulo IV establece que el concepto de mejoras se integrará también con los pavimentos, veredas y cercos.

Por su parte la Sección II del Capítulo IV, relativa a las actividades agropecuarias, establece en el artículo 100º la forma de valorar los bienes en existencia al inicio de las actividades gravadas (ver sobre este tema Consultas Nº 5.315 de 3.01.011 [Bol. 452] y Nº 5.184 de 3.06.009 [Bol. 433]). El artículo 101º dispone que por mejoras se entiende únicamente las construcciones (edificios y galpones) y sólo se computarán cuando existan efectivamente; en caso de no poder determinarse fehacientemente su valor, se tomará el 16.67% del valor total del inmueble rural.

Para los bienes adquiridos con posterioridad al inicio de las actividades gravadas, el último inciso del artículo 100º se remite a la valuación de la Sección I del Capítulo IV.

Con lo cual un inmueble rural, adquirido con posterioridad al 1º/07/2007, se valorará conforme lo dispuesto en la Sección I el Capítulo IV, sea que el mismo esté afectado o no a una actividad agropecuaria. En el caso en consulta se trata de un inmueble rural adquirido luego de dicha fecha que origina rentas no agropecuarias (arrendamiento rural).

Ahora bien, la definición de mejoras dada en el artículo 91º se refiere a las mejoras de los inmuebles urbanos, no incluyendo la definición de mejoras de inmuebles rurales.

Se entiende que el concepto de mejoras que corresponde aplicar a los inmuebles rurales es el dado por el artículo 101º del Decreto Nº 150/007 citado y no el del artículo 91º.

En consecuencia, por mejoras en inmuebles rurales se entiende únicamente las construcciones (edificios y galpones). No se incluyen dentro del concepto señalado a los caminos, alambrados, molinos, baños, tanques, tajamares, etc.

Con lo cual, y en consonancia con lo expresado en Consulta N° 3.674 de 21.07.998 (Bol. 302), corresponderá que:

“.... del precio total se deduzca el valor de los bienes de uso del establecimiento, y sobre la diferencia -que comprende la tierra y mejoras- se aplique el porcentaje mencionado en el artículo 8 del Título 8 del Texto Ordenado 1996.”

La discriminación del remanente del precio total entre tierra y mejoras fue realizada distribuyendo ese remanente entre los valores reales catastrales de cada patrón y aplicando luego el porcentaje del 16,67% de mejoras en los padrones en los cuales existen tales mejoras, procedimiento que es correcto”.

En consecuencia, el valor de las mejoras será el que resulte de deducir al precio total, el valor de los bienes que no integran el concepto de mejoras y, a dicha diferencia —que comprende la tierra y las mejoras—, se le aplicará el 16.67% del valor total del inmueble rural, siempre que las mejoras existan efectivamente y en caso de no poder determinarse fehacientemente su valor.

En lo que tiene que ver con la valuación de las partidas que no integran el concepto de mejoras, en la medida que no existe costo de adquisición, aquellos se valuarán a los valores corrientes en plaza, que deberán ser razonables a juicio de la DGI.

2) Cómo se amortizan las mismas y especialmente los alambrados existentes.

Conforme al punto 1), los inmuebles rurales se valúan según lo dispuesto en

la Sección I del Capítulo IV del Decreto N° 150/007, salvo en lo relativo a las mejoras, que corresponde aplicar el artículo 101° del decreto. En ese sentido, el artículo 92° del decreto dispone que las amortizaciones de las mejoras serán del 3% anual para los inmuebles rurales.

Con lo cual, la amortización de las mejoras será del 3% sobre el valor resultante conforme lo establecido en el punto anterior.

En el caso de la amortización de los alambrados, se determinará atendiendo al número de años de vida útil probable. El contribuyente formulará su sistema de amortización al presentar su primera declaración jurada y no podrá variarlo sin autorización de la DGI, siempre que la modificación sea técnicamente justificada.

Consulta N° 5.707 – Pérdidas Fiscales, cómputo de IRAE – Renta neta – Dedubilidad – Criterio real y ficto – Contribuyentes de rentas agropecuarias y no agropecuarias – Anticipos.

Se consulta en forma no vinculante, sobre determinadas situaciones planteadas y su tratamiento tributario.

1er Tema de Consulta

Cómputo de pérdidas fiscales

Una empresa contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), que durante cuatro años fue alternando la forma de liquidación del impuesto (entre criterio ficto y real), consulta si en el cuarto ejercicio, puede reconocer la pérdida fiscal generada en el segundo ejercicio.

A modo de ejemplo se plantea el siguiente cuadro con la situación objeto de consulta:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Liquidación	IRAE ficto	IRAE real (por superar los ingresos los 4.000.000 UI en el ejercicio anterior)	IRAE ficto	IRAE real (por superar los ingresos los 4.000.000 UI en el ejercicio anterior)
Resultado Fiscal	Ganancia fiscal en el ejercicio	Pérdida fiscal en el ejercicio	Ganancia fiscal en el ejercicio	Ganancia fiscal en el ejercicio

El consultante adelanta opinión entendiendo que es posible computar en el año 4 las pérdidas fiscales del año 2.

No se comparte la opinión del consultante.

En efecto, esta Administración se ha expedido en diversas Consultas, entre otras en Consultas N° 1.378 de 17.06.980 (Boletín N°: 85), N° 2.352 de 25.10.984 (Boletín N° 137) y N° 3.009 de 04.11.991 (Boletín N°: 222), en el sentido de que la aplicación de regímenes especiales por los cuales se determina directamente la renta neta fiscal antes de impuesto, no admite la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores ni de otros gastos, salvo aquellos que se encuentren específicamente admitidos en el régimen ficto.

De esta forma, cuando el contribuyente opta por liquidar el IRAE por el régimen ficto en un ejercicio, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores así como otras pérdidas y gastos del propio ejercicio, se encuentran implícitamente consideradas en el propio mecanismo de cálculo del impuesto establecido por la normativa. Esto es, el importe de la renta neta fiscal calculada de acuerdo con el régimen ficto, tiene implícitos todos los ajustes fiscales, incluyendo el que corresponde a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Por lo tanto, cuando la renta neta fiscal así calculada arroje un resultado positivo, debe asumirse que de existir pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, las mismas fueron consumidas en su totalidad en el ejercicio de liquidación, con lo cual no es posible que éstas sean trasladadas a ejercicios futuros.

En consecuencia, el hecho de que en el año 3 la empresa haya obtenido ganancia fiscal y por lo tanto haya tributado el IRAE, implica que fueron consideradas la totalidad de las deducciones admitidas por la normativa, por lo que en la liquidación del año 4, no corresponderá considerar las pérdidas fiscales del año 2.

2do. Tema de Consulta

Cálculo de anticipo de IRAE

Por otro lado se consulta cómo se debe calcular el anticipo de IRAE, en el caso de un contribuyente que realiza una explotación agropecuaria y al mismo tiempo da en arrendamiento un campo de su propiedad (renta no agropecuaria).

Adelanta opinión, afirmando que puede aplicar la opción de anticipos establecida en el artículo 175° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, para todas sus rentas, y no solamente para las rentas agropecuarias.

En cuanto a este segundo tema en cuestión, esta Administración no comparte la opinión del consultante por los motivos que se esgrimen a continuación.

El artículo 175° del Decreto N° 150/007, establece que: "Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que desarrollen actividades agropecuarias podrán optar cada ejercicio por efectuar los pagos a cuenta de la forma dispuesta en la Sección I de este Capítulo o realizarlos de la manera establecida en el artículo siguiente."

En el caso en consulta, se trata de un contribuyente que realiza una actividad agropecuaria y otra no agropecuaria, y si bien el artículo descripto anteriormente no menciona que esta opción debe ser aplicada exclusivamente para las rentas derivadas de la actividad agropecuaria, no hay que perder de vista que dicho

artículo se encuentra enmarcado en la Sección III de este Decreto, denominada "RENTAS AGROPECUARIAS". Resulta evidente que el espíritu de la norma fue, que esta opción de cálculo, solo aplique para las rentas mencionadas en el Título de la Sección, no siendo aplicable para otro tipo de renta que no sea de esta especie.

De forma tal, si por las rentas de la actividad agropecuaria se ejerciera la opción de cálculo establecida en el artículo 176º de Decreto N° 150/007, se calcularán los anticipos de forma separada para cada actividad.

Consulta N° 5.779 - Anticipos en la importación – IMEBA – Deducibilidad

Una Sociedad Anónima que gira en el ramo de importación, exportación y venta en plaza de granos y sus subproductos, consulta sobre el tratamiento del anticipo del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) en la importación, anticipo que se realiza al importar maíz para su posterior venta en plaza. Consulta si dicho anticipo de IMEBA es un costo para la empresa en virtud del artículo 2º del Decreto N° 366/004 de 15.10.004 o si el mismo puede ser considerado para el pago de otros impuestos. Si esto es así, en qué forma se solicita su devolución.

Normativa aplicable:

Decreto N° 100/996 de 20.03.996, artículo 2º

“En virtud de lo establecido en el inciso segundo del artículo 1º del Título 9 del Texto Ordenado 1991, declárase incluidos dentro de los contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio que importen bienes gravados, y los enajenen, manufacturen o afecten a uso propio”.

Decreto N° 366/004 de 15.10.004, artículo 1º

“Anticipos en la importación Los contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) deberán efectuar, en ocasión de la importación de bienes gravados, un anticipo del impuesto y sus adicionales, correspondientes a los hechos generadores definidos en el inciso tercero del artículo 1º, Título 9 del Texto Ordenado 1996.

Dicho anticipo se determinará aplicando a la suma del valor en aduana más el arancel, las alícuotas del impuesto y sus adicionales, vigentes al momento de la importación.”

Decreto 366/004 de 15.10.004, artículo 3º

“Deducción. Los contribuyentes deberán liquidar el impuesto de acuerdo al régimen general, deduciendo del monto a pagar, los anticipos a que refiere el artículo 1º del presente Decreto realizados en el mes correspondiente a la referida liquidación.

Si de la liquidación del impuesto, surgiera un excedente originado por los mencionados anticipos pagados en ocasión de la importación, el mismo podrá imputarse al pago de otras obligaciones tributarias del sujeto pasivo derivadas de su condición de contribuyente o de responsable o solicitarse su devolución mediante certificados de crédito para su uso ante el Banco de Previsión Social o ante la Dirección General Impositiva en las condiciones que esta última establezca.”

De la normativa transcripta se deduce que el anticipo de IMEBA en la importación nunca es un costo para la empresa contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

En primer lugar se deduce de la declaración de IMEBA como contribuyente por las ventas en plaza (Form. 2142). De surgir un saldo a favor, el mismo se deducirá en la declaración anual del IRAE. En esta última declaración en Form. 2148 o 2149, según corresponda, se deducirá del impuesto a la renta la totalidad de los pagos realizados tanto en la importación como en plaza, y si aún surge saldo a favor, podrá solicitarse un certificado tipo A ó tipo D para el pago de otros impuestos o de obligaciones frente al Banco de Previsión Social.

Consulta Nº 5.779 - Anticipos en la importación – IMEBA – Deducibilidad

Una Sociedad Anónima que gira en el ramo de importación, exportación y venta en plaza de granos y sus subproductos, consulta sobre el tratamiento del anticipo del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) en la importación, anticipo que se realiza al importar maíz para su posterior venta en plaza. Consulta si dicho anticipo de IMEBA es un costo para la empresa en virtud del artículo 2º del Decreto Nº 366/004 de 15.10.004 o si el mismo puede ser considerado para el pago de otros impuestos. Si esto es así, en qué forma se solicita su devolución.

Normativa aplicable:

Decreto Nº 100/996 de 20.03.996, artículo 2º

“En virtud de lo establecido en el inciso segundo del artículo 1º del Título 9 del Texto Ordenado 1991, declárase incluidos dentro de los contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio que importen bienes gravados, y los enajenen, manufacturen o afecten a uso propio”.

Decreto Nº 366/004 de 15.10.004, artículo 1º

“Anticipos en la importación Los contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) deberán efectuar, en ocasión de la importación de bienes gravados, un anticipo del impuesto y sus adicionales, correspondientes a los hechos generadores definidos en el inciso tercero del artículo 1º, Título 9 del Texto Ordenado 1996.

Dicho anticipo se determinará aplicando a la suma del valor en aduana más el arancel, las alícuotas del impuesto y sus adicionales, vigentes al momento de la importación.”

Decreto 366/004 de 15.10.004, artículo 3º

“Deducción. Los contribuyentes deberán liquidar el impuesto de acuerdo al régimen general, deduciendo del monto a pagar, los anticipos a que refiere el artículo 1º del presente Decreto realizados en el mes correspondiente a la referida liquidación.

Si de la liquidación del impuesto, surgiera un excedente originado por los mencionados anticipos pagados en ocasión de la importación, el mismo podrá imputarse al pago de otras obligaciones tributarias del sujeto pasivo derivadas de su condición de contribuyente o de responsable o solicitarse su devolución mediante certificados de crédito para su uso ante el Banco de Previsión Social o ante la Dirección General Impositiva en las condiciones que esta última establezca.”

De la normativa transcripta se deduce que el anticipo de IMEBA en la importación nunca es un costo para la empresa contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

En primer lugar se deduce de la declaración de IMEBA como contribuyente por las ventas en plaza (Form. 2142). De surgir un saldo a favor, el mismo se deducirá en la declaración anual del IRAE. En esta última declaración en Form. 2148 o 2149, según corresponda, se deducirá del impuesto a la renta la totalidad de los pagos realizados tanto en la importación como en plaza, y si aún surge saldo a favor, podrá solicitarse un certificado tipo A ó tipo D para el pago de otros impuestos o de obligaciones frente al Banco de Previsión Social.

Consulta Nº 5.781 - Pastoreo sin delimitación de predio – IPAT – Exoneración, cálculo a sus efectos

Se consulta, en forma no vinculante, a los efectos del Impuesto al Patrimonio, cómo se realiza, por parte de una persona física, el cálculo previsto en el artículo 38 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, cuando existe un contrato de pastoreo sin delimitación del predio.

En el caso en consulta, la normativa vigente establece que el titular del ganado deberá considerar el 40% del valor del inmueble rural sobre el cual realiza la explotación agropecuaria. Dado que no resulta posible establecer exactamente la superficie afectada, el contribuyente podrá utilizar, a estos efectos, un criterio técnicamente aceptable, como por ejemplo las unidades ganaderas.

Este criterio también es aplicable para la valuación del literal F) del artículo 9º del mismo Título.

Por su parte el titular del inmueble rural, a efectos de la exoneración, considerará la suma de:

A. El valor del inmueble rural, determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso tercero del literal A) del artículo 9 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996; y

B. El valor de los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, valuados por el 40% del valor de los inmuebles rurales determinados de conformidad con el inciso tercero del literal antes citado.

La presente consulta constituye un cambio de criterio respecto de las respuestas a las Consultas N° 2.782 de 10.11.993 publicada en el Boletín N° 246 y N° 3.796 de 20.08.998 publicada en el Boletín N° 303.

Consulta N° 5.783 – Persona física integrante de condominio propietario de padrones rurales arrendados y socia de S.R.L. con explotación agropecuaria – IP – Cómputo – Tasas y sobretasa aplicables

Se consulta el tratamiento aplicable respecto del Impuesto al Patrimonio (IP) de la situación que se describirá seguidamente.

Una persona física (A), integra junto con sus dos hermanos (B y C), un condominio propietario de padrones rurales, que son dados en arrendamiento a un tercero. A su vez dicha persona física (A), es socia con su cónyuge de una S.R.L que realiza explotación agropecuaria. Según los datos aportados por el consultante, a efectos de la aplicación de la exoneración prevista en el artículo 38 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, surge que el valor de los activos del condominio superan 12 millones de UI, mientras que en el caso de la SRL, el valor de los activos no supera dicho valor.

El consultante adelanta opinión, en el sentido que la persona física (A), debe computar únicamente a efectos del IP, la cuota parte que le corresponda del patrimonio del condominio, tanto para el impuesto como para la sobretasa, pudiendo aplicar incluso la tasa reducida referida en el artículo 11º ter del Decreto N° 600/988 de 21.09.988, en la medida que su cuota parte en el condominio no supere 30 millones de UI. Agrega que a efectos de determinar la sobretasa aplicable deberá considerar la totalidad de los activos del condominio.

Esta Comisión de Consultas comparte parcialmente la opinión del consultante.

En primer lugar cabe indicar que, el condominio propietario de padrones rurales que los da en arrendamiento, constituye una Unidad Económico Administrativa (UEA) de acuerdo a lo establecido por el inciso tercero del artículo 53 del Título 14 del Texto Ordenado 1996. En virtud de que los activos de dicha UEA superan los 12 millones de UI, por aplicación del artículo 38 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, los mismos no se encuentran exonerados de IP. Teniendo en cuenta que el condominio no se encuentra nominado como sujeto pasivo del impuesto, cada uno de los condóminos deberá tributar el impuesto por su cuota parte correspondiente.

En caso que la cuota parte del patrimonio correspondiente a los condóminos no supere 30 millones de UI, los mismos podrán aplicar la tasa reducida a que refiere el artículo 11º ter del Decreto N° 600/988.

En cuanto a la sobretasa, el inciso tercero del artículo 54 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 establece:

" Los contribuyentes deberán realizar individualmente el cálculo dispuesto sobre el total de sus activos a efectos de determinar la alícuota aplicable. Sin perjuicio de ello, cuando se verifique la existencia de una unidad económico administrativa se considerará, a los efectos de la categorización para la sobretasa, la suma de los activos referidos, afectados a la unidad económico administrativa, de todas las entidades que la integran. La sobretasa así determinada se aplicará a la parte del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias e integrado a la unidad económico administrativa por el contribuyente, siempre que supere la alícuota individualmente determinada ".

Por lo tanto, para determinar la sobretasa aplicable corresponderá considerar la totalidad de los activos del condominio y valuarlos a tales efectos de acuerdo al artículo 38 antedicho. La sobretasa será aquella que

corresponda al tramo del valor determinado, según la escala del artículo 54 del Título 14 del Texto Ordenado 1996.

Con respecto al patrimonio de la SRL, no corresponderá tributar IP ni sobretasa, salvo que se verifique la existencia de una UEA entre el condominio o los condóminos y la SRL en los términos establecidos por los primeros dos incisos del artículo 53 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, en cuyo caso podría verse alterada la sobretasa referida en el párrafo anterior.

Consulta N° 5.819 – Fideicomiso que compra inmuebles rurales para ser explotados por terceros – IP y Sobretasa – Exoneración.

Un Fideicomiso Financiero consulta sobre el alcance de la exoneración prevista por el artículo 31° del Decreto N° 322/011 de 16.09.011 y su aplicación en relación a la Sobretasa del Impuesto al Patrimonio (IP).

Dentro de las actividades a ser realizada por el Fideicomiso, se encuentra la compra de inmuebles rurales para ser explotados por terceros, por lo que estará comprendido dentro de los sujetos pasivos de la Sobretasa del Impuesto al Patrimonio, creada por el artículo 54° del Título 14 del Texto Ordenado 1996, en la redacción otorgada por el artículo 17° de la Ley N° 19.088 de 14 de junio de 2013.

El consultante adelanta opinión en el sentido de que la exoneración del IP dispuesta a empresas que cotizan en bolsa de valores (Decreto N° 322/011), es también aplicable para la sobretasa de este impuesto.

Esta Administración comparte la opinión adelantada por el consultante por los argumentos que se exponen a continuación.

En primer lugar corresponde señalar que la Ley N° 19.088, crea y regula una Sobretasa del IP Agropecuario. Por lo tanto, no se establece un hecho generador y categoría de exoneraciones diferentes a las ya vigentes en el IP, sino que reconoce una obligación resultante de aplicar una alícuota especial a una base de cálculo preexistente.

En consecuencia, salvo disposición expresa en contrario, corresponderá aplicar a la sobretasa aquellas disposiciones vigentes en sede del IP agropecuario.

El artículo 41° bis del Título 14 del Texto Ordenado 1996, dispone: "Facúltase al Poder Ejecutivo a exonerar total o parcialmente del Impuesto al Patrimonio, el patrimonio de las sociedades y de los fideicomisos financieros que realicen suscripciones públicas en bolsa de acciones o de certificados de participación. Dicha exoneración podrá otorgarse hasta por cinco ejercicios fiscales.

En caso de ejercerse la facultad a que refiere el inciso anterior y durante el período que se aplique la exoneración, la tenencia de tales acciones o certificados de participación se considerará activo gravado a los efectos del cálculo del pasivo computable para la determinación del patrimonio gravado."

La facultad fue ejercida mediante el artículo 31° del Decreto N° 322/011, que actualmente se encuentra recogido en el Decreto N° 30/015 de 16.01.015: "(Entidades que cotizan en bolsa. Exoneración). Exonérase parcialmente del Impuesto al Patrimonio por cinco ejercicios fiscales, el patrimonio de las sociedades que realicen suscripciones públicas de acciones en bolsa. El primer ejercicio en que aplicará la exención, será el de la propia suscripción.

El porcentaje del patrimonio a exonerar estará dado por el cociente entre el valor nominal de las referidas acciones y el total del capital integrado. Para realizar dichos cálculos se tomarán en cuenta las primas de emisión.

Las exoneraciones previstas en el presente artículo serán aplicables en las mismas condiciones al patrimonio de los fideicomisos."

La norma transcrita exonera del IP al patrimonio de las sociedades que realicen suscripciones públicas de acciones en la bolsa de valores. La referida exoneración no resulta afectada por la derogación prevista en el penúltimo inciso del artículo 54° del Título 14 del Texto Ordenado 1996, en tanto la norma exoneratoria refiere al patrimonio de las sociedades que coticen en bolsa de valores, mientras que la derogación refiere a determinados activos de la explotación.

Por lo tanto, al no existir de forma expresa modificaciones a las normas generales del IP, la exoneración mencionada resulta aplicable a la sobretasa.

Consulta N° 5.846 - Arrendamiento de inmuebles con destino agropecuario – IRAE – Deducción, tope de – Liquidación, valores

Se plantean dos consultas relacionadas con la aplicación del artículo 38° ter del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

1) Se consulta respecto de la aplicación del tope de deducción previsto en el referido artículo relacionado con los gastos por arrendamientos de inmuebles con destino a explotación agropecuaria.

En particular, se consulta si el gasto a deducir por dicho concepto es el mayor importe de los determinados conforme a los literales a) y b) del mencionado artículo, independientemente del monto real del gasto incurrido, ya que si bien la norma establece un tope de deducción, no lo limita expresamente al gasto real.

La duda surge puesto que, podría interpretarse que la aplicación del literal b) del mencionado artículo, concede un beneficio al arrendatario en la medida que se proceda a la identificación del arrendador, tal como lo exige el penúltimo inciso del artículo en cuestión.

El artículo 38° ter del Decreto N° 150/007 establece:

“Para los ejercicios iniciados a partir del 1° julio de 2013, el tope de deducción por concepto de gastos de arrendamientos de predios destinados a explotación agropecuaria, con excepción de los incluidos en el artículo anterior, en tanto sean necesarios para obtener y conservar rentas gravadas, será la cifra mayor entre:

- a) El límite establecido en el artículo 20° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.
- b) El precio promedio por hectárea anual de arrendamientos, determinado por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca a través de la oficina de Estadísticas Agropecuaria (DIEA), incrementado en un 20% (veinte por ciento), para las siguientes categorías:

.....”

En primer lugar, cabe indicar que no existe disposición legal alguna que permita deducir un gasto mayor al monto real incurrido (salvo en los casos específicos de deducciones incrementadas previstos expresamente en el artículo 23° del Título 4 del T.O 1996), por lo que de sostenerse otra posición, la norma antes transcrita resultaría claramente ilegal.

En segundo lugar, la disposición hace referencia al “tope de deducción por gastos de arrendamiento”, lo cual indica que los montos de los literales a) y b) constituyen un máximo de deducción, pero ello no implica que el contribuyente pueda deducir un importe mayor al gasto real por arrendamiento.

En particular, el tope establecido en el literal b) pretende beneficiar a quienes sean arrendatarios de personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente, de modo tal que la deducción del gasto no quede limitada únicamente al 48% o, al cociente que surja entre la tasa del IRNR más la tasa del exterior y la tasa del IRAE (cuando éste sea menor al 100%), sobre el importe del arrendamiento, pero como resulta lógico, no puede exceder el 100% de su importe real.

A su vez, el penúltimo inciso del citado artículo 38° ter dispone:

“Para aplicar el tope de deducción a que refiere este literal, será condición necesaria que el arrendatario informe a la Dirección General Impositiva los datos que identifiquen al arrendador, en las condiciones que ésta determine”.

Este penúltimo inciso establece una condición para aplicar el referido literal b) pero de ningún modo habilita al contribuyente a deducir un importe mayor al gasto real.

2) Se consulta si el precio promedio por hectárea que refiere el literal b) es el considerado para un Índice Coneat 100 y en consecuencia debe ser proporcionado en función del índice de productividad del predio en cuestión, o si directamente corresponde aplicar los valores de la Resolución DGI N° 3.145/2014 de 11.09.014.

Se contesta que el Índice Coneat del predio no incide en el importe a considerar a estos efectos ya que en las oportunidades en que se pretendió aplicar el índice de productividad, la norma lo estableció expresamente. En consecuencia, el contribuyente deberá aplicar los importes incluidos en el numeral 6) de la Resolución DGI N° 3.145/2014, sin tomar en cuenta el Índice Coneat.

Consulta N° 5.847 – Forestación en inmuebles propios y ajenos – IP sobretasa – Valuación de bosques – Participaciones en otras empresas forestales – Pasivo, asignación del.

La Consulta.

Un grupo de sociedades anónimas se presenta consultando al amparo del artículo 71° del Código Tributario, determinados aspectos vinculados a la liquidación de la sobretasa del Impuesto al Patrimonio (IP) agropecuario.

Se trata de personas jurídicas constituidas al amparo de las leyes de nuestro país, cuya actividad principal es la forestación ya sea en inmuebles propios como de terceros. Se constituyen en contribuyentes del IP y de la sobretasa creada por la Ley N° 19.088 de 14 de junio de 2013, sin perjuicio que respecto al IP, se encuentran exoneradas por la parte afectada a las explotaciones agropecuarias conforme a Resolución del Poder Ejecutivo de fecha 22/10/2012.

Las referidas sociedades se encuentran incluidas en el artículo 52° del Título 14 del TO 1996, en tanto su capital está representado por títulos o participaciones nominativas cuyos titulares no son personas físicas.

Las referidas entidades se presentan consultando los siguientes aspectos:

- 1- La valuación de bosques propios en inmuebles (arrendados o no) a efectos de la liquidación de la sobretasa del IP.
- 2- Tratamiento a los efectos de la sobretasa del IP de las participaciones en otras empresas forestales y de otros activos no afectados directamente a las actividades agropecuarias.
- 3- La forma de asignación del pasivo a los efectos de determinar el patrimonio alcanzado por la sobretasa de IP.

Valuación de bosques.

Las consultantes llevan a cabo distintos esquemas negociales. En algunos casos toman inmuebles en arrendamiento y los destinan al cultivo de bosques. En otros casos las consultantes adquieren la propiedad de los bosques implantados por terceros en inmuebles ajenos.

Con relación a la valuación de los bosques propios en inmuebles tomados en arrendamiento, las entidades consultantes señalan que dichos bosques se encuentran valuados a efectos del IP conforme normas del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), computándose en el activo de la sociedad.

Asimismo, consideran que a partir del inciso final del artículo 54 del Título 14 del TO 1996, el inciso final del artículo 34 del Decreto N° 600/988 de 21.09.988 (actual artículo 30 del Decreto N° 30/015 de 16/01/015), y el literal A) del artículo 9° al que hacen remisión las disposiciones anteriores; queda claro que el propietario del inmueble podrá considerar el valor de los bosques como incluido en el valor del suelo.

Las consultantes manifiestan que el problema interpretativo se plantea cuando la figura del propietario del inmueble no coincide con la del propietario del bosque y este activo debe ser valuado a efectos de la sobretasa del IP.

Al respecto adelantan opinión en el sentido de admitir la valuación en base al valor real ajustado del inmueble, tomando como valor del bosque sólo una porción del mismo. Dicha porción deberá establecerse en el 40% conforme lo dispuesto en el literal F) del artículo 9° y 9° bis del Título 14 del TO 1996, literal F) del artículo 13° del Decreto N° 600/988 (actual literal F) del artículo 15° del Decreto N° 30/015).

En conclusión consideran que los bosques implantados por las consultantes sobre inmuebles ajenos, ostentados a título de arrendamiento, les pertenece y en la medida que ello implica la constitución de un derecho a favor de persona distinta del dueño del suelo, dichos bosques deberán reputarse como bienes muebles.

Cuando el inmueble está parcialmente arrendado, corresponderá valuar los bosques por el 40% del valor real ajustado del inmueble, pero solo sobre la base proporcional de la superficie arrendada, y no por todo el padrón.

En cambio, cuando no toda la superficie arrendada está ocupada por bosques, entienden que deberá tomarse el ficto del 40% sobre la proporción del valor real ajustado del inmueble efectivamente ocupado por los bosques, independientemente del área objeto de arriendo.

Del mismo modo, cuando los bosques se encuentren situados en inmuebles ajenos no arrendados, y la propiedad la adquieran a partir de contratos de compra venta celebrados con el propietario del inmueble, las consultantes consideran que se deberán valorar aplicando el ficto del 40% sobre la porción del valor real del inmueble efectivamente ocupado por los bosques.

Finalmente, consultan el momento que los bosques deben computarse como tales, en función a que la actividad forestal implica varias etapas. En una primera instancia la tierra se laboreo de forma de permitir la plantación, luego se implantan los plantines, a continuación se controla el crecimiento de las plantaciones y, finalmente, se cosecha la madera. Se plantea si el mero laboreo de la tierra, previo a la implantación del plantín, supone la existencia del bosque.

Las sociedades consultantes entienden que el laboreo de la tierra no supone la existencia de un activo independiente a la misma. En consecuencia, cuando se forestaren bosques propios en terrenos ajenos cuyo uso se detente a título de arrendamiento, el bosque se valorará a partir del ejercicio en que se hayan implantado los plantines. En los casos de compra de bosques sitios en terrenos ajenos, a juicio de las consultantes la solución sería la misma, con la particularidad que deberá considerarse a partir de la transferencia de la propiedad.

La Respuesta.

Esta Administración no comparte la opinión adelantada por las sociedades consultantes en relación al tratamiento que corresponde otorgarle a los bosques situados en inmuebles que no son propios.

En primer lugar cabe indicar con carácter general, que las entidades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 del TO 1996, no se encuentran habilitadas a valorar sus bienes muebles de acuerdo a las normas de personas físicas, tal como lo pretenden hacer las consultantes, salvo que se trate de sociedades personales, tal como lo establece el último inciso del artículo 15 del Título 14 del TO 1996 y el artículo 8º del Decreto N° 30/015.

Sin perjuicio de lo anterior y atento a la situación consultada, tanto el inciso final del artículo 54 del Título 14 del TO 1996, como el artículo 30º del Decreto N° 30/015, establecen específicamente para los bosques comprendidos en la Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987, que los contribuyentes de la sobretasa del IP podrán considerar el valor del bosque incluido en el valor de los inmuebles rurales determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9º del Título 14 del TO 1996 (valor real del inmueble rural ajustado).

Por lo tanto, los bosques que posee la consultante en predios ajenos, podrá computarlos por el valor real de dichos predios conforme al referido artículo 30 del Decreto N° 30/015, o bien aplicar las normas generales de valuación previstas en el IRAE.

Con relación a la valuación de los bosques en inmuebles parcialmente arrendados, o en el caso de bosques que solamente ocupan parte de la superficie arrendada, esta Administración comparte la opinión adelantada por las consultantes en el sentido que se proporcionará el valor real ajustado a la superficie arrendada u ocupada, según corresponda.

Finalmente, con relación al momento que corresponde reconocer el valor de los bosques incluidos en el valor del inmueble, se comparte la opinión de las consultantes en cuanto a que el mero laboreo no supone la existencia de un activo independiente, debiendo reconocerlo a partir del ejercicio en el cual se hayan implantado los plantines. Este criterio es consistente con el establecido en la Consulta N° 3.322 de 27.01.993 (Boletín N° 238). En el caso de compra de bosques sitios en terrenos ajenos, deberá reconocerse a partir de la transferencia de la propiedad.

Participaciones en otras empresas agropecuarias.

Las consultantes poseen participaciones en otras empresas cuya actividad principal también es la actividad forestal, computándose las mismas en el activo de la sociedad.

A su vez las sociedades poseen otros activos tales como disponibilidades y algunos activos fijos que

podrían considerarse afectados a toda la actividad de la empresa.

A juicio de las consultantes, la citada participación de capital constituye una inversión mobiliaria no afectada a la actividad agropecuaria y, por tanto, no debe computarse como activo gravado a los efectos de la sobretasa del IP.

Lo anterior determina la existencia de activos directamente afectados a la actividad agropecuaria, activos directamente afectados a actividades no agropecuarias, y activos afectados indirectamente a toda la actividad de la empresa. Por consiguiente corresponde determinar la porción de los activos afectados indirectamente a toda la actividad de la empresa que deben computarse en la base de cálculo de la sobretasa del IP.

A estos efectos las consultantes entienden razonable computar dichos activos por el porcentaje que resulte de ponderar el monto de los activos afectados indirectamente a la actividad agropecuaria sobre la suma de estos activos y los directamente afectados a las actividades no agropecuarias, aplicando normas de valuación de IP y/o sobretasa de IP si corresponden específicamente para cada tipo de activos.

La Respuesta.

Esta Administración comparte la posición adelantada por las consultantes en cuanto a que las participaciones en otras empresas cuya actividad principal es la forestal, constituyen una inversión mobiliaria no afectada a la actividad agropecuaria.

Lo anterior determina la existencia de activos afectados y no afectados a la actividad agropecuaria, así como activos afectados indirectamente a toda la actividad de la empresa. En consecuencia se entiende razonable que a los efectos de la determinación de la sobretasa del IP, los activos afectados indirectamente, sean computados de acuerdo al porcentaje que resulte de ponderar el monto de los activos afectados directamente a la actividad agropecuaria sobre la suma de dichos activos y los directamente afectados a las actividades no agropecuarias, todos valuados según normas de IP, salvo aquellos activos que tengan un criterio de valuación específico a los efectos de la sobretasa de IP.

Asignación de pasivos.

Habida cuenta de que las consultantes poseen activos afectados y no afectados a la explotación agropecuaria, deberá determinarse qué porción de los pasivos de la empresa son computables para la determinación del patrimonio alcanzado por la sobretasa del IP.

Las consultantes consideran que deberá determinarse de la siguiente manera:

1- En primer lugar deberá determinarse el monto de los pasivos deducibles según lo dispuesto en el inciso 6º del artículo 15 del Título 14 del TO 1996.

2- El monto así determinado será proporcionado según el porcentaje de activos directamente afectados a la actividad agropecuaria. A estos efectos, los activos serán valuados según normas de IP, excepto para aquellos activos que tengan un criterio de valuación diferente a efectos de la sobretasa. En dicho caso, estos activos serán valuados considerando estas últimas normas.

3- En caso de que existan activos en el exterior afectados a la actividad agropecuaria, como por ejemplo deudores por exportación de productos agropecuarios, se computará el monto de los pasivos deducibles afectados a la actividad agropecuaria, que excedan dichos activos.

Respuesta.

Cuando existan activos afectados y no afectados a la actividad agropecuaria, la Administración ha sostenido el criterio de que el total del pasivo financia indiscriminadamente todo el activo de la empresa.

Por consiguiente, correspondería aplicar un criterio basado en un coeficiente técnicamente aceptable. En tal sentido entendemos razonable considerar el porcentaje que surja de considerar los activos afectados a la actividad agropecuaria (directamente afectados y la porción de aquellos indirectamente afectados) en el total de activos de la empresa, valuados según normas de IP salvo la existencia de criterios de valuación específicos a los efectos de la sobretasa de IP. El coeficiente así obtenido será aplicado al pasivo deducible determinado de acuerdo al inciso 6º del artículo 15 del Título 14 del TO 1996.

Por último, en tanto existan activos en el exterior afectados a la actividad agropecuaria, como por ejemplo deudores por exportación de productos agropecuarios, se computará el monto de los pasivos deducibles afectados a la referida actividad, que excedan dichos activos.

Consulta Nº 5.865 – Inmuebles rurales, valuación – IP – S.A. con o sin explotación agropecuaria.

La Consulta.

Se consulta, al amparo de lo dispuesto por el artículo 71 y siguientes del Código Tributario, por parte de una sociedad anónima local con acciones nominativas propiedad de personas físicas sobre la valuación de sus inmuebles rurales para el Impuesto al Patrimonio (IP).

Manifiesta que inició actividades en octubre de 2012 con giro de comercio al por mayor de granos, semillas y frutas oleaginosas. Posteriormente, en setiembre de 2013 se agrega el giro agropecuario: cultivo de cereales (excepto arroz) legumbres y semillas.

En julio de 2013 la sociedad había adquirido un padrón rural de 25 hectáreas que al 30 de setiembre de 2013, fecha de cierre de ejercicio, no tenía destino específico, sin actividad ni ingresos de ningún tipo.

A partir del ejercicio siguiente comienza la actividad gravada para ambos giros, asignando 5 hectáreas al giro industria y comercio y el resto al agropecuario.

Se construye en el padrón un galpón destinado a depósito de la mercadería que se comercializa, y el resto del padrón al giro agropecuario.

Adelanta opinión que en ambas circunstancias, teniendo o no explotación agropecuaria, el padrón y sus mejoras se valúan de acuerdo al inciso 3º del artículo 15 del Título 14 del T.O. 96 donde se establece que para las sociedades no comprendidas en el artículo 52 del mencionado Título, el valor del bien rural se determina conforme al inciso 3º del literal A) del artículo 9 del Título 14 del T.O. 96, es decir valor real aplicable para el año 2012, que se reajusta anualmente por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura.

La Respuesta.

Se comparte el criterio adoptado por el consultante.

Al tratarse de una sociedad anónima local con acciones nominativas propiedad de personas físicas le corresponde valuar sus inmuebles rurales conforme a las normas referidas.

El artículo 15 del Título 14 del T.O. 96 establece:

"Artículo 15º.- El patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), se avaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto.

.....
El valor de los bienes inmuebles rurales se computará:

A) En el caso de las entidades comprendidas en el artículo 52º de este Título, por el mayor valor entre el determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9º de este Título y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE.

B) Para las restantes entidades, el mismo se determinará conforme al inciso tercero del literal A) del artículo 9º citado."

Por otro lado el inciso 3º del literal A) del artículo 9 del mismo Título establece:

"Los bienes inmuebles rurales, se valuarán por el valor real aplicable para el año 2012, el que se reajustará anualmente a partir del mismo según el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura

publicado por el Instituto Nacional de Estadística. A tales efectos, dichos valores se ajustarán al 31 de diciembre de cada año en función del mencionado índice anualizado al 30 de noviembre inmediato anterior. Los inmuebles rurales que no tuvieran valor real para el año 2012, se valorarán por el valor real que les fije la Dirección Nacional de Catastro. Para los ejercicios posteriores, se aplicará dicho valor reajustado, en la forma prevista precedentemente."

Por lo tanto, el contribuyente deberá valorar el inmueble de acuerdo a las normas citadas.

Si bien no es objeto de consulta, cabe indicar que el contribuyente podría acceder a la exoneración del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria en la medida que verifique los extremos establecidos en el artículo 38 del Título 14 del T.O.96.

Por último, corresponde mencionar que de acuerdo al inciso 3º del artículo 4º del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, el patrimonio afectado directamente a explotaciones agropecuarias se determinará al 30 de junio, salvo que el contribuyente posea otra fecha de determinación autorizada.

Consulta N° 5.869 – S.R.L. Redomiciliada en el exterior - valuación de inmuebles rurales - IP - Liquidación.

Una Sociedad de Responsabilidad Limitada titular de inmuebles rurales afectados a explotaciones agropecuarias, cuyos socios son en su totalidad personas físicas no residentes, se presenta consultando al amparo del artículo 71º del Código Tributario, la valuación del inmueble afectado a una explotación agropecuaria en la liquidación del Impuesto al Patrimonio (IP).

La referida sociedad viene actualmente computando el inmueble por el valor real fijado por la Dirección General de Catastro aplicable para el año 2012, ajustado anualmente por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura. No obstante ello, está evaluando la posibilidad de re-domiciliarse en el exterior.

En definitiva consulta si una vez completados los trámites de re-domiciliación, la sociedad puede continuar liquidando el IP aplicando la norma de valuación de inmuebles rurales establecido en el literal A) del artículo 9º del Título 14 del TO 1996.

Adelanta opinión en sentido afirmativo, en tanto el último inciso del artículo 15 del Título 14 del TO 1996, establece que las sociedades personales comprendidas en el artículo 52 del citado Título 14, podrán aplicar las normas de valuación dispuestas en el artículo 9 del mismo Título.

La consultante considera que el artículo 52 del Título 14 del TO 1996 comprende, entre otras, a las entidades no residentes. Por lo tanto, cuando la normativa habilita a las sociedades personales del artículo 52 del Título 14 del TO 1996, a aplicar las normas de valuación de las personas físicas, en definitiva otorga dicha posibilidad a sociedades residentes y no residentes, siempre que tengan la naturaleza de sociedad personal.

Esta Comisión de Consultas comparte la opinión adelantada por el consultante en virtud de lo establecido en el artículo 25º del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, y el criterio sostenido por esta Oficina en las Consultas N° 5.743 de 02.10.013 (Boletín N° 485) y N° 5.518 de 29.12.011 (Boletín N° 463).

En efecto, la mencionada disposición reglamentaria establece que los inmuebles rurales deberán valuarse por el valor real de catastro actualizado. Sin perjuicio de ello, las entidades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 del TO 1996, que no sean sociedades personales computarán el mayor valor entre el dispuesto precedentemente y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE.

De manera que para poder valorar el inmueble por normas de personas físicas, debemos necesariamente concluir que la entidad redomiciliada en el exterior mantiene su condición de sociedad personal. En caso contrario, deberá computar el inmueble por el mayor valor entre el valor de catastro actualizado y el determinado según las normas de IRAE.

Al respecto debemos mencionar las Consultas N° 5.743 y N° 5.518, en tanto reconocieron que cuando una sociedad comercial transfiere su domicilio al extranjero, continúa regulada en lo que respecta a su naturaleza por la Ley del lugar de su constitución. Por lo tanto, corresponde concluir que cuando una sociedad personal se redomicila en el exterior y se constituye en una entidad no residente, mantiene su calidad de sociedad personal.

En consecuencia, la consultante podrá valorar los inmuebles rurales conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del Título 14 del TO 1996.

Consulta N° 5.870 – Inmueble rural de personas físicas no residentes afectado a explotación agropecuaria – IP – Valuación – Liquidación.

Una Sociedad de Responsabilidad Limitada titular de inmuebles rurales afectados a explotaciones agropecuarias, cuyos socios son en su totalidad personas físicas no residentes, se presenta consultando al amparo del artículo 71° del Código Tributario, la valuación del inmueble afectado a una explotación agropecuaria en la liquidación del impuesto al patrimonio.

La referida sociedad viene actualmente computando el inmueble por el valor real fijado por la Dirección General de Catastro aplicable para el año 2012, ajustado anualmente por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura. No obstante ello, está evaluando la posibilidad de re-domiciliarse en el exterior.

En definitiva consulta si una vez completados los trámites de re-domiciliación, la sociedad puede continuar liquidando el Impuesto al Patrimonio (IP) aplicando la norma de valuación de inmuebles rurales establecido en el literal A) del artículo 9 del Título 14 del TO 1996.

Adelanta opinión en sentido afirmativo, en tanto el último inciso del artículo 15 del Título 14 del TO 1996, establece que las sociedades personales comprendidas en el artículo 52 del citado Título 14, podrán aplicar las normas de valuación dispuestas en el artículo 9 del mismo Título.

La consultante considera que el artículo 52 del Título 14 del TO 1996 comprende, entre otras, a las entidades no residentes. Por lo tanto, cuando la normativa habilita a las sociedades personales del artículo 52 del Título 14 del TO 1996, a aplicar las normas de valuación de las personas físicas, en definitiva otorga dicha posibilidad a sociedades residentes y no residentes, siempre que tengan la naturaleza de sociedad personal.

Esta Comisión de Consultas comparte la opinión adelantada por el consultante en virtud de lo establecido en el artículo 25° del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, y el criterio sostenido por esta Oficina en las Consultas N° 5.743 de 02.10.013 (Boletín N° 485) y N° 5.518 de 29.12.011 (Boletín N° 463).

En efecto, la mencionada disposición reglamentaria establece que los inmuebles rurales deberán valuarse por el valor real de catastro actualizado. Sin perjuicio de ello, las entidades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 del TO 1996, que no sean sociedades personales computarán el mayor valor entre el dispuesto precedentemente y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE.

De manera que para poder valorar el inmueble por normas de personas físicas, debemos necesariamente concluir que la entidad redomiciliada en el exterior mantiene su condición de sociedad personal. En caso contrario, deberá computar el inmueble por el mayor valor entre el valor de catastro actualizado y el determinado según las normas de IRAE.

Al respecto debemos mencionar las Consultas N° 5.743 y N° 5.518, en tanto reconocieron que cuando una sociedad comercial transfiere su domicilio al extranjero, continúa regulada en lo que respecta a su naturaleza por la Ley del lugar de su constitución. Por lo tanto, corresponde concluir que cuando una sociedad personal se redomicilia en el exterior y se constituye en una entidad no residente, mantiene su calidad de sociedad personal.

En consecuencia, la consultante podrá valorar los inmuebles rurales conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del Título 14 del TO 1996.

Consulta N° 5.889 - Empresa agropecuaria productora de arroz y semillas de arroz híbrido – IVA – gas oil, porcentaje tope deducción – cónyuges que donan inmuebles rurales a hijos – IP – IRPF – UEA, conformación – donación con usufructo o plena, consideraciones.

Se presenta una persona a realizar varias consultas .

Consulta N° 1: Una empresa que produce semillas de arroz híbrido, consulta en cuanto al límite máximo a deducir por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en la adquisición de gasoil, destinado al proceso productivo.

Pregunta cuál de los siguientes porcentajes sobre la facturación debe aplicar para calcular el tope:

- a) 4% del arroz
- b) 2,4% de cereales y oleaginosos
- c) 0,4% de restantes productos agropecuarios

Se responde, que según informe del Equipo de Asesores Ingenieros, las "semillas de arroz híbrido" no son otra cosa que granos de arroz seleccionados, cuyo destino es la propagación de la especie. No existen, entre el arroz grano obtenido del cultivo, y el arroz grano para siembra (semilla), diferencias de carácter botánico (anatómicas y fisiológicas). Por lo tanto para el tope de deducción aludido la tasa será del 4%, es decir el porcentaje establecido para el arroz.

La Ley N° 17.615 de 30 de diciembre de 2002 dispuso que el IVA incluido en las adquisiciones de gasoil, podrá ser deducido, entre otros, por los productores agropecuarios. La misma ley otorgó la facultad al Poder Ejecutivo (PE) a establecer los límites objetivos para dicha deducción.

El Poder Ejecutivo haciendo uso de la facultad, dictó el Decreto N° 62/003 de 13.02.003, donde en el inciso segundo del artículo 5° se establecieron las limitaciones a la deducción. Este inciso fue modificado por el artículo 1° del Decreto N° 264/007 de 25.07.007, el cual establece:

"Artículo 1°.- Sustitúyese el inciso segundo del artículo 5° Decreto N° 62/003 de 13 de febrero de 2003, por el siguiente:

"El límite máximo de deducción del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las adquisiciones de gasoil para los productores agropecuarios se determinará aplicando a la facturación total de cada producto agropecuario, excluido el propio impuesto si correspondiera, los porcentajes que a continuación se detallan:

.....

5) Arroz 4%"

Por lo tanto para los productores agropecuarios de arroz el porcentaje a aplicar será del 4%.

Consulta N° 2 : Una empresa agropecuaria productora de arroz y que al cierre del ejercicio económico mantiene saldo en su stock, consulta si puede calcular el tope de deducción de IVA compras de gasoil sobre lo producido, en lugar de hacerlo sobre lo facturado.

En caso que la respuesta fuera negativa, consulta si el IVA que no pudo deducir en este ejercicio, puede trasladarlo al siguiente.

Se responde que según la normativa mencionada en el punto anterior, el tope para obtener el beneficio, debe ser aplicado a la facturación total del ejercicio y no sobre lo producido. Por lo tanto el IVA que supere dicho tope será un costo para la empresa y no podrá ser deducido.

Consulta N° 3: La consultante plantea varias situaciones de dos personas físicas cónyuges entre sí, las que donarían bienes inmuebles rurales de su propiedad a sus hijos, con el fin de saber, en qué casos se conformaría una Unidad Económica Administrativa.

Puntualmente, consulta respecto al patrimonio agropecuario si conforman una UEA, en cada una de las siguientes situaciones:

"a) Si donan la propiedad pero se resguardan el usufructo:

a.1) Con mensura de padrones, identificando cada padrón a que hijo le corresponde,

a.2) Sin mensura de padrones, en condominio.

b) Si donan la propiedad plena:

b.1) en caso de mensura de padrones

b.2) en caso de condominio"

Antes de proceder a realizar el análisis de la casuística mencionada, corresponde realizar dos precisiones.

Una refiere al alcance de la respuesta, y en este sentido se contestará teniendo en cuenta que ambos cónyuges son titulares de los bienes inmuebles en cuestión y que la explotación agropecuaria de los inmuebles rurales será realizada por terceros. La segunda, en lo pertinente a la existencia de la mensura, ya que a estos efectos implica sólo la existencia de un plano pero no implica cesación de condominio, siempre y cuando no se haya otorgado la debida adjudicación a cada persona.

En el primer caso planteado, los cónyuges donan la nuda propiedad a sus hijos y se reservan el usufructo. En este sentido es de aplicación el último inciso del artículo 53 del Título 14 del T.O.1996, que establece:

"Asimismo conformarán una unidad económico administrativa las sociedades civiles y condominios no contribuyentes de este impuesto , que sean titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias . Lo mismo sucederá en caso que cada uno de los cónyuges sea titular de activos afectados a explotaciones agropecuarias" (resaltado DGI)

El hecho de que no se posea la propiedad plena sino que el dominio esté desmembrado, no incide en la aplicación de la normativa anteriormente mencionada. En efecto, tanto en el caso del usufructuario como del nudo propietario, se trata de titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias. Por lo tanto, los cónyuges titulares del usufructo de los padrones rurales explotados por terceros, preceptivamente conforman una UEA. Por su parte, los hijos que poseen en condominio la nuda propiedad de los padrones rurales (con o sin mensura), también conforman preceptivamente una UEA.

La existencia de una UEA que poseen los titulares del usufructo y otra UEA que poseen los titulares de la nuda propiedad, no implica que se conforme una nueva UEA. Para que exista otra UEA, dependerá de que los titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias respondan a un interés común relativo a dichas actividades, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente, independientemente de las formas jurídicas adoptadas, tal como lo establece el artículo 53 antes mencionado. Según dicho artículo:

"\85Se entenderá a estos efectos que responden a un interés común, cuando entre los titulares exista una vinculación tal que ocurra alguna de las siguientes situaciones:

A) Que exista control de unos titulares sobre otros que implique la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

B) Que se ejerza influencia significativa por parte de unos titulares sobre otros, o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. Existirá influencia significativa cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades."

Se deberá tener en cuenta que en el caso de que la UEA de los cónyuges o la UEA del condominio de hermanos simultáneamente conformen otra UEA de acuerdo a los dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 53 del Título 14 del T.O.1996, será de aplicación el artículo 26º del Decreto Nº 30/015 de 16.01.015, en lo referente al fuero de atracción para el cómputo de los activos afectados a la explotación agropecuaria.

En el segundo caso planteado, los cónyuges donan la propiedad plena a sus hijos. En este caso los hijos poseen la propiedad de los padrones en condominio (con o sin mensura) y en aplicación de la normativa mencionada conforman una UEA preceptivamente.

Por último consulta el tratamiento en cuanto al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para el

caso que haya compraventa o donación en el traspaso de la propiedad de los inmuebles.

Se responde que si hay una compraventa de inmuebles, es aplicable el literal a) del artículo 17 del Título 7 del T.O. 1996 y el artículo 41º del Decreto N° 148/007 de 26.04.007, es decir quien abona el IRPF por incrementos patrimoniales es la parte vendedora y el escribano interviniente actuará como agente de retención por el mencionado impuesto.

Si hay donación en cualquiera de las opciones, para la determinación del monto imponible del IRPF por incrementos patrimoniales, será aplicable el literal b) del artículo 17 del Título 7 del T.O. 1996 y el artículo 41º del Decreto N° 148/007, el impuesto será abonado por el donante y el escribano interviniente será el agente de retención.

Consulta N° 5.891 – Sociedad constituida en el extranjero y SRL constituida en el país con explotación agropecuaria – IP – Valuación de activos.

Se consulta acerca de la valuación de los activos afectados a una explotación agropecuaria para el Impuesto al Patrimonio (IP) en los siguientes casos:

I) Una sociedad constituida en el extranjero es propietaria de los inmuebles rurales y los explota ella o un tercero.

El inciso tercero del artículo 15º del Título 14 del T.O.1996, establece que las entidades comprendidas en el artículo 52º del Título 14 del mismo Título, deberán computar los inmuebles rurales por el mayor valor entre el determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9º del Título 14 del T.O.1996, y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). En cambio las restantes entidades determinarán el valor de los inmuebles rurales conforme al inciso tercero del literal A) del artículo 9º del Título 14 del T.O.1996.

Por su parte el artículo 25º del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, en su inciso cuarto dispone que las entidades comprendidas del artículo 52º del Título 14 del T.O.1996, que no sean sociedades personales, computarán los inmuebles rurales por el mayor valor entre el valor real actualizado (inciso tercero literal A) del artículo 9º del Título 14 del T.O.1996), y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE.

En la medida que se trata de una sociedad constituida en el extranjero, y la misma no puede calificarse en ningún caso como una sociedad de naturaleza personal, los inmuebles rurales deberán computarse por el mayor valor entre el establecido en el inciso tercero del literal A) del artículo 9º del Título 14 del T.O.1996 y el determinado según las normas del IRAE.

Con relación a los restantes activos afectados a la explotación agropecuaria, el inciso primero del artículo 15º citado dispone lo siguiente:

"El patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), se avaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto..."

Por lo tanto, los restantes activos afectados a la explotación agropecuaria se deberán valorar según lo previsto en la normativa del IRAE.

II) Una sociedad de responsabilidad limitada constituida en nuestro país, cuyos socios son personas físicas no residentes, es la propietaria de los inmuebles rurales, y la explotación agropecuaria es desarrollada por la sociedad constituida en el extranjero.

En este caso la titularidad de los inmuebles rurales le corresponde a una sociedad de naturaleza personal.

Por consiguiente, los referidos activos se computarán según lo establecido en el inciso tercero del literal A) del artículo 9º del Título 14 del T.O.1996. Los restantes bienes propiedad de la sociedad de responsabilidad limitada, se valorarán de acuerdo a las normas de personas físicas, sin perjuicio de poder optar por las normas del IRAE en el caso de liquidar dicho impuesto en base al régimen de contabilidad suficiente.

En cambio, la sociedad constituida en el extranjero valorará los bienes afectados a la explotación

agropecuaria, de acuerdo a la normativa del IRAE conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 15º del Título 14 del T.O.1996.

Consulta Nº 5.899 – Silo desmontable, valuación y arrendamiento de – Bien mueble o inmueble, consideraciones – Tratamiento tributario

Situación objeto de consulta:

Se consulta en forma no vinculante acerca de las condiciones de tributación que se aplican a la valuación de un silo desmontable y a los ingresos obtenidos por el arrendamiento de dicho bien.

Se prevé la compra del mismo, adquiriéndolo conjuntamente con el terreno en el que está instalado, en un pequeño predio rural con sus accesos. Dicha compra se podrá efectuar a nombre de una S.A., una S.R.L. o una persona física.

La entidad arrendará el bien a empresas acopiadoras de granos a través de contratos de un año de duración, tiempo en el que lo utilizará exclusivamente una única empresa, sin posibilidad de compartirlo. En ningún caso se prevé la explotación directa del mismo, sino que siempre se arrendará a terceros.

Se consulta en primer lugar acerca de si el bien mencionado se debe considerar mueble o inmueble, así como su valuación en sede del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto al Patrimonio (IP) y en segundo lugar, el tratamiento fiscal que se debe dar al ingreso por el arrendamiento del mismo a los efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Normativa involucrada y respuesta a la consulta:

Bien mueble o inmueble:

En cuanto a la consideración de definir el bien objeto de consulta como mueble o inmueble, se expresa que la propia normativa fiscal califica a los silos (tanto fijos como portátiles) como maquinaria agrícola exonerada para el Iva (Resolución DGI Nº 305/1979 de 30.11.979), y por ende se encuentran calificados como bienes muebles.

Tratamiento fiscal del bien y los ingresos obtenidos:

Daremos respuesta a la consulta separando la situación en función de dos alternativas de compra:

a) A través de una S.A. o S.R.L.

b) A nombre de persona física.

a. Adquisición efectuada por S.A. o S.R.L.

IRAE

En la medida en que el bien se adquiera a nombre de una S.A. o una S.R.L. los ingresos por arrendamientos estarán gravados por el IRAE, por considerarse rentas empresariales, según lo establecido en el literal a) del artículo 3 del Título 4 del T.O. 1996.

IVA

En cuanto a los ingresos originados por el arrendamiento, existe una exoneración al respecto contemplada en el literal j) del numeral 2) artículo 19 del Título 10 del T.O. 1996, pero la misma está sujeta a que el arrendador sea una cooperativa de productores, asociación y agremiación de productores, y que el arrendamiento sea exclusivamente a sus asociados.

Por lo que los ingresos obtenidos por el consultante no cumplen con lo dispuesto en la exoneración mencionada, estando por tanto gravados a la tasa básica del impuesto.

IP

En cuanto a la valuación, en aplicación del artículo 15 del Título 14 del T.O. 1996, debe remitirse a la normativa del IRAE, por lo que se deberá aplicar los artículos 71º y siguientes del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

b. Adquisición efectuada por persona física:

IRPF e IRAE

En la medida en que la adquisición se efectúe a nombre de una persona física y asumiendo de que sea su único ingreso, la renta obtenida por el arrendamiento es un rendimiento de capital mobiliario, comprendido en la categoría I del IRPF, por lo tanto gravada por dicho impuesto a la tasa del 12%.

Sin perjuicio de esto, por aplicación de artículo 5 del Título 4 del T.O. 1996, podrá optar por tributar el IRPF o el IRAE tanto por la totalidad de sus rentas, como por la totalidad de las rentas derivadas del factor capital, tomado en consideración las exclusiones correspondientes.

IVA

En la medida en que el bien se compre a nombre de una persona física, por el ingreso obtenido por el arrendamiento del mismo, no se encuentra nominado como sujeto pasivo del tributo, por lo que no se verifica el hecho generador del mismo.

No obstante, corresponde señalar que en caso que se opte por tributar el IRAE, el consultante se constituye en sujeto pasivo del IVA, en aplicación del literal b) del artículo 6 del Título 10 del T.O. 1996, debiendo tributar dicho impuesto a la tasa básica.

IP

En el entendido de que el arrendamiento no se efectúe a productores agropecuarios que realicen explotación agropecuaria, sino a acopiadores de granos, tal como lo señala el consultante, será contribuyente del IP en la medida que conjuntamente con el resto de los bienes gravados supere el mínimo no imponible establecido para las personas físicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 43 del Título 14 del T.O. 1996.

A los efectos de la valuación del bien objeto de consulta resulta aplicable el artículo 9 del Título 14 del T.O. 1996 y artículo 15º del Decreto N° 30/015 de 16.01.015.

Consulta N° 5.906 – Fideicomiso dedicado a actividad agropecuaria y forestal – IP - Valuación.

Planteo de la situación

Se consulta en forma vinculante, al amparo del artículo 71 y siguientes del Código Tributario, en relación con el régimen de valuación del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria respecto a la liquidación del Impuesto al Patrimonio (IP).

La consultante señala que es un fideicomiso constituido en Uruguay conforme la Ley N° 17.703 de 27 de octubre de 2003 dedicado a la actividad agropecuaria y forestal, que el fiduciario es una sociedad anónima uruguaya que cuenta con autorización del Poder Ejecutivo para ser propietaria de inmuebles rurales y desarrollar actividad agropecuaria conforme la Ley N° 18.092 de 7 de enero de 2007. Asimismo señala que la calidad de fideicomitente y beneficiario recae en una misma sociedad anónima también uruguaya cuyo único accionista es una entidad no residente en la República.

Opinión fundada del consultante

El consultante adelanta opinión sosteniendo que las normas de valuación establecidas para las sociedades personales en lo que respecta al patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias alcanzan a los fideicomisos. Fundamenta su opinión en la equiparación legal que existe entre el tratamiento fiscal de los fideicomisos y de las sociedades personales, conforme la Ley N° 17.703. Al respecto, argumenta que antes de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 tanto los fideicomisos como las sociedades personales solo resultaban gravadas por el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) en la medida que

combinaran capital y trabajo. Asimismo afirma que en la actualidad los beneficios distribuidos se incluían en el concepto de "utilidades" y se gravan por Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) asimilándose a las sociedades personales. Además, cita en su apoyo los criterios sustentados en la Consulta de esta DGI N° 5.699 de 15.04.013 (Boletín N°: 479).

Concluye que conforme el último inciso del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, las sociedades personales podrán valorar el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias por las normas de valuación aplicables a las personas físicas, conforme los artículos 9° y 13 del mismo Título, aún en el caso que se trate de las sociedades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 TO 1996 (sociedades personales con participaciones nominativas cuyos titulares no sean personas físicas). Y que este criterio resulta aplicable a los fideicomisos en virtud de la equiparación legal establecida en el artículo 36 de la citada Ley N° 17.703.

Respuesta

No se comparte la opinión del consultante por los siguientes fundamentos, debiéndose precisar que en esta respuesta se entiende que el consultante no se encuentra exonerado del Impuesto al Patrimonio.

El artículo 36 de la Ley N° 17.703 establece que: "El fideicomiso será contribuyente de todos los tributos que gravan a las sociedades personales, en tanto se verifiquen a su respecto los restantes aspectos del hecho generador de los respectivos tributos.

El fideicomiso tendrá asimismo la calidad de responsable en iguales condiciones que las sociedades personales, siempre que se cumplan las hipótesis que dan origen a dicha responsabilidad."

La referida norma, establece que los fideicomisos estarán gravados con los mismos tributos que gravan a las sociedades personales (aclarando que esto es así si además verifican los restantes aspectos del hecho generador). En este sentido, la equiparación es en cuanto a los tributos con que ambos sujetos resultan gravados, pero no refiere a los criterios y tratamiento tributario aplicable para la liquidación de cada tributo. En cuanto al tratamiento, debe estarse a la situación concreta que se plantee.

Tan es así, que en cuanto al IP, los fideicomisos están gravados no por lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley N° 17.703 sino, por una disposición especial. En efecto, los fideicomisos se encuentran nominados expresamente entre los sujetos pasivos del referido impuesto, ello surge del artículo 1° del Título 14 del Texto Ordenado 1996 y del artículo 3 del Título 4 del mismo cuerpo normativo (numeral 7 del literal A).

En cuanto a los criterios de valuación de bienes, corresponde referir en primer término al artículo 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, el que establece (transcripción parcial):

"Entidades con capital al portador y entidades no residentes. La exención dispuesta en el artículo 38° y el abatimiento establecido en el artículo 47° de este Título, no regirán para aquellas entidades que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

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

B) Sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, lo dispuesto en los incisos precedentes se aplicará en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, la referida participación nominativa se considerará al portador a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo..."

Conforme la información proporcionada, la consultante queda comprendida en la norma transcrita en atención a lo dispuesto por el inciso tercero de la misma, en la medida que la participación patrimonial en un fideicomiso es nominativa y, en este caso, corresponde a una sociedad anónima. De esta forma, deviene aplicable el literal A) del inciso primero referido a entidades residentes y que tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

Ahora bien, considerando que la consultante se encuentra comprendida en el artículo 52 del Título 14 del

Texto Ordenado 1996, le resulta aplicable el literal A) del inciso tercero del artículo 15 del mismo Título, el que establece:

"El valor de los bienes inmuebles rurales se computará:

A) En el caso de las entidades comprendidas en el artículo 52º de este Título, por el mayor valor entre el determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9º de este Título y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE."

También resulta de aplicación lo dispuesto por el inciso final del artículo 25 del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, el que dispone: "Las entidades comprendidas en el artículo 52 del Título que se reglamenta que no sean sociedades personales computarán el mayor valor entre el dispuesto precedentemente y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas."

Atento a las normas referidas y no siendo la consultante una sociedad personal, deberá valorar los bienes inmuebles afectados a las explotaciones agropecuarias según el mayor valor entre el valor real y el determinado de conformidad con las normas de IRAE.

Con respecto a los restantes bienes cabe precisar que en tanto la consultante no es una sociedad personal, no rige lo dispuesto por el apartado i) del inciso noveno del artículo 15, el que remite a las normas de valuación dispuestas por los artículos 9º y 13 del Título 14 TO 1996. Es decir, debe valorar dichos bienes de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 15 del mismo Título.

Por otra parte, corresponde señalar que si por el artículo 6º del Código Tributario (principio de la realidad) el fideicomitente (que también es el beneficiario) y el fiduciario conformaran una unidad económico administrativa, la forma jurídica adoptada "fideicomiso" podría no ser oponible a esta Administración y, en consecuencia, debería considerarse que la actividad agropecuaria es desarrollada directamente por el fideicomitente. Todo ello, sin perjuicio que en dicha situación también ocurriera una posible violación del literal b) del artículo 9º de la Ley N° 17.703.

Finalmente, cabe precisar que esta consulta implica un cambio de criterio a la respuesta dada en la Consulta N° 5.699 de 15.04.013, publicada en Boletín N° 479, en la parte que afirma con carácter general que "...la ley que regula los fideicomisos otorgó a los mismos el tratamiento fiscal de las sociedades personales...", sin afectar la solución dada para aquel caso concreto.

Consulta N° 5.908 – Fideicomiso dedicado a actividad agropecuaria y forestal – IP – Valuación.

Planteo de la situación

Se consulta en forma vinculante, al amparo del artículo 71 y siguientes del Código Tributario, en relación con el régimen de valuación del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria respecto a la liquidación del Impuesto al Patrimonio (IP).

La consultante señala que es un fideicomiso constituido en Uruguay conforme la Ley N° 17.703 de 27 de octubre de 2003 dedicado a la actividad agropecuaria y forestal, que el fiduciario es una sociedad anónima uruguaya que cuenta con autorización del Poder Ejecutivo para ser propietaria de inmuebles rurales y desarrollar actividad agropecuaria conforme la Ley N° 18.092 de 7 de enero de 2007. Asimismo señala que la calidad de fideicomitente y beneficiario recae en una misma sociedad anónima también uruguaya cuyo único accionista es una entidad no residente en la República.

Opinión fundada del consultante

El consultante adelanta opinión sosteniendo que las normas de valuación establecidas para las sociedades personales en lo que respecta al patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias alcanzan a los fideicomisos. Fundamenta su opinión en la equiparación legal que existe entre el tratamiento fiscal de los fideicomisos y de las sociedades personales, conforme la Ley N° 17.703. Al respecto, argumenta que antes de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 tanto los fideicomisos como las sociedades personales solo resultaban gravadas por el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) en la medida que combinaran capital y trabajo. Asimismo afirma que en la actualidad los beneficios distribuidos se incluían en el concepto de "utilidades" y se gravan por Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

asimilándose a las sociedades personales. Además, cita en su apoyo los criterios sustentados en la Consulta de esta DGI N° 5.699 de 15.04.013 (Boletín N°: 479).

Concluye que conforme el último inciso del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, las sociedades personales podrán valorar el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias por las normas de valuación aplicables a las personas físicas, conforme los artículos 9° y 13 del mismo Título, aún en el caso que se trate de las sociedades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 TO 1996 (sociedades personales con participaciones nominativas cuyos titulares no sean personas físicas). Y que este criterio resulta aplicable a los fideicomisos en virtud de la equiparación legal establecida en el artículo 36 de la citada Ley N° 17.703.

Respuesta

No se comparte la opinión del consultante por los siguientes fundamentos, debiéndose precisar que en esta respuesta se entiende que el consultante no se encuentra exonerado del Impuesto al Patrimonio.

El artículo 36 de la Ley N° 17.703 establece que: "El fideicomiso será contribuyente de todos los tributos que gravan a las sociedades personales, en tanto se verifiquen a su respecto los restantes aspectos del hecho generador de los respectivos tributos.

El fideicomiso tendrá asimismo la calidad de responsable en iguales condiciones que las sociedades personales, siempre que se cumplan las hipótesis que dan origen a dicha responsabilidad."

La referida norma, establece que los fideicomisos estarán gravados con los mismos tributos que gravan a las sociedades personales (aclarando que esto es así si además verifican los restantes aspectos del hecho generador). En este sentido, la equiparación es en cuanto a los tributos con que ambos sujetos resultan gravados, pero no refiere a los criterios y tratamiento tributario aplicable para la liquidación de cada tributo. En cuanto al tratamiento, debe estarse a la situación concreta que se plantee.

Tan es así, que en cuanto al IP, los fideicomisos están gravados no por lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley N° 17.703 sino, por una disposición especial. En efecto, los fideicomisos se encuentran nominados expresamente entre los sujetos pasivos del referido impuesto, ello surge del artículo 1° del Título 14 del Texto Ordenado 1996 y del artículo 3 del Título 4 del mismo cuerpo normativo (numeral 7 del literal A).

En cuanto a los criterios de valuación de bienes, corresponde referir en primer término al artículo 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, el que establece (transcripción parcial):

"Entidades con capital al portador y entidades no residentes. La exención dispuesta en el artículo 38° y el abatimiento establecido en el artículo 47° de este Título, no regirán para aquellas entidades que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

- A) Sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.
- B) Sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, lo dispuesto en los incisos precedentes se aplicará en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, la referida participación nominativa se considerará al portador a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo..."

Conforme la información proporcionada, la consultante queda comprendida en la norma transcrita en atención a lo dispuesto por el inciso tercero de la misma, en la medida que la participación patrimonial en un fideicomiso es nominativa y, en este caso, corresponde a una sociedad anónima. De esta forma, deviene aplicable el literal A) del inciso primero referido a entidades residentes y que tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

Ahora bien, considerando que la consultante se encuentra comprendida en el artículo 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, le resulta aplicable el literal A) del inciso tercero del artículo 15 del mismo Título, el

que establece:

"El valor de los bienes inmuebles rurales se computará:

A) En el caso de las entidades comprendidas en el artículo 52º de este Título, por el mayor valor entre el determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9º de este Título y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE."

También resulta de aplicación lo dispuesto por el inciso final del artículo 25 del Decreto N° 30/015 de 16.01.015, el que dispone: "Las entidades comprendidas en el artículo 52 del Título que se reglamenta que no sean sociedades personales computarán el mayor valor entre el dispuesto precedentemente y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas."

Atento a las normas referidas y no siendo la consultante una sociedad personal, deberá valorar los bienes inmuebles afectados a las explotaciones agropecuarias según el mayor valor entre el valor real y el determinado de conformidad con las normas de IRAE.

Con respecto a los restantes bienes cabe precisar que en tanto la consultante no es una sociedad personal, no rige lo dispuesto por el apartado i) del inciso noveno del artículo 15, el que remite a las normas de valuación dispuestas por los artículos 9º y 13 del Título 14 TO 1996. Es decir, debe valorar dichos bienes de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 15 del mismo Título.

Por otra parte, corresponde señalar que si por el artículo 6º del Código Tributario (principio de la realidad) el fideicomitente (que también es el beneficiario) y el fiduciario conformaran una unidad económico administrativa, la forma jurídica adoptada "fideicomiso" podría no ser oponible a esta Administración y, en consecuencia, debería considerarse que la actividad agropecuaria es desarrollada directamente por el fideicomitente. Todo ello, sin perjuicio que en dicha situación también ocurriera una posible violación del literal b) del artículo 9º de la Ley N° 17.703.

Finalmente, cabe precisar que esta consulta implica un cambio de criterio a la respuesta dada en la Consulta N° 5.699 de 15.04.013, publicada en Boletín N° 479, en la parte que afirma con carácter general que "...la ley que regula los fideicomisos otorgó a los mismos el tratamiento fiscal de las sociedades personales...", sin afectar la solución dada para aquel caso concreto.

Consulta N° 5.925 - Enajenación De Inmuebles Rurales – IRAE – Liquidación – Monto Imponible.

Se consulta en forma vinculante, al amparo del artículo 71 y siguientes del Código Tributario, en relación con el régimen de liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) aplicable a la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias.

La consultante prometió enajenar bienes inmuebles rurales a una sociedad de responsabilidad limitada, conforme surge del compromiso de compra venta de enajenación de inmueble de 16 de julio de 2014 cuya primera copia fuera inscrita en el Registro de la Propiedad con fecha 23 de julio del 2014. Posteriormente, con fecha 15 de agosto de 2014, enajenó los referidos bienes. Cabe precisar que el consultante manifiesta que había adquirido dichos bienes según escritura pública autorizada el 21 de octubre de 2005 cuya primera copia fue inscrita en el Registro de la Propiedad el 9 de noviembre de 2005.

Opinión fundada del consultante.

Respecto al régimen de liquidación de IRAE aplicable señala que, conforme el artículo 14 de la Ley N° 18.876 de 29 de diciembre de 2011 que sustituyó el inciso 2º del artículo 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, se estableció un nuevo cálculo ficto aplicable a las enajenaciones realizadas a partir del 1º de enero de 2012, el que fuera reglamentado oportunamente por el artículo 2 del Decreto N° 511/011 de 30.12.011.

Adelanta opinión fundada señalando que la determinación del monto imponible por enajenación de inmuebles afectados a actividades agropecuarias admite dos regímenes alternativos: el real conforme el literal A) del artículo 17 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y el ficto previsto en el artículo 47 del mismo Título.

En relación con el régimen ficto de liquidación, señala que corresponde considerar la fecha de la inscripción de la promesa de la compraventa, esto es el 23 de julio de 2014 y que el cálculo del IRAE se conforma aplicando el 25 % a la suma algebraica del 6% "del precio de la transacción del inmueble" (SIC)

más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007.

Advierte que, a la fecha de la inscripción de la promesa de compra venta no existía norma reglamentaria legalmente hábil para calcular la citada diferencia, ello como consecuencia directa de la aplicación de la Sentencia del TCA N° 436/2014 la que anuló con efectos generales y absolutos el Decreto N° 511/011.

Con lo cual concluye que, la estimación ficta quedaría establecida en el 6 % del precio de la transacción del inmueble ya que a la fecha de la inscripción de la promesa de enajenación de los bienes inmuebles rurales, no existía norma reglamentaria que permitiera cuantificar el valor de la diferencia entre el precio de transacción del inmueble y el valor de plaza del citado bien prometido en venta al 1º de julio de 2007. Cita como confirmación del criterio expuesto el artículo 2 del Decreto N° 374/014 de 17.12.014 y los artículos 7º y 8º del Código Tributario.

Respuesta.

No se comparte la opinión del consultante por los siguientes fundamentos.

En relación con el IRAE y el régimen de tributación para las enajenaciones de inmuebles afectados a la explotación agropecuaria, rige el artículo 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, el cual establece que los contribuyentes podrán optar por la estimación real o ficta de la renta neta. La opción por el régimen ficto se aplicará en relación a los inmuebles que se hubieran adquirido con anterioridad al 1º de julio de 2007.

La referida disposición legal se encuentra reglamentada por el artículo 64 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, con la redacción dada para los incisos 9 a 11 por el artículo 2 del Decreto N° 374/014.

Conforme la normativa citada, para el caso de que la contribuyente ejercite la opción de estimar la renta conforme el criterio ficto deberá considerar el 6% del valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007, más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007, siempre que esta diferencia sea positiva.

Debe tenerse presente que el artículo 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 en la parte final del inciso segundo dispone que "En ningún caso, el valor considerado para la aplicación del referido porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro".

Por su parte, a efectos de determinar el valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007, se deflactará el precio de la transacción aplicando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), ajustado por el incremento del valor de la unidad indexada entre el 1º de julio de 2007 y el último día del mes del índice utilizado (IMIPVIR), el que será confeccionado por el Poder Ejecutivo de forma trimestral.

En cuanto a la aplicación temporal de las normas tributarias, deviene aplicable el inciso primero del artículo 8º del Código Tributario que establece:

"Las leyes tributarias materiales se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo...". Y en cuanto a la ejecutoriedad de la norma tributaria rige el artículo 7º del Código Tributario, que dispone: "Los decretos y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde la fecha de su publicación en el "Diario Oficial" o en dos diarios de circulación nacional..."

En este sentido, el Decreto N° 374/014 de 17.12.014 fue publicado en el Diario Oficial el 30 de diciembre del mismo año.

Considerando que el IRAE es un impuesto de carácter anual (artículo 8 Título 4 del Texto Ordenado 1996) a los efectos de su liquidación las rentas se imputarán al cierre del ejercicio fiscal que, para el caso del contribuyente consultante, es al 30 de junio de cada año (según la información que surge del RUT).

Entonces, siendo que el ejercicio en que se verificó el hecho generador por el que se consulta cerró al 30 de junio de 2015 y que a dicha fecha tenía la posibilidad de determinar la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007, podemos concluir que al cierre del ejercicio la contribuyente estaba en condiciones de ejercitar la opción a los efectos de determinar la renta neta por estimación real o ficta, ello considerando los criterios establecidos conjuntamente por los artículos 47 del Título 4 del TO 1996, 64 del Decreto N° 150/007 con la redacción dada por el artículo 2º del Decreto N° 374/014.

IVA

Consulta Nº 588 - Productos destinados a combatir las plagas de la ganadería y la agricultura.

Se consulta sobre si determinados productos se hallan gravados por el IVA a la tasa mínima, por ser consideradas "...productos destinados a combatir las plagas de la ganadería y la agricultura..."

- Se contesta:

Mold Curb, Curb Plus y Grain Treet: Gravados a la tasa mínima. Constituyen plaguicidas agrícolas por tratarse de productos fitosanitarios para combatir el moho y los hongos que atacan las raciones y los granos almacenados.

Endox 200: Gravado a la tasa básica. Por su naturaleza y aplicación (combinación de antioxidante para preservar alimentos, se trata de un producto de uso general).

Otros productos, de uso veterinario: Tributarán a la tasa mínima si constituye "plaguicidas ganaderos". En general, todos los productos destinados a la prevención y/o curación de las enfermedades de los animales se consideran específicos zoterápicos, pero no todos reúnen las condiciones de plaguicidas.

Por plaga se entiende las enfermedades que atacan simultáneamente a un gran número de animales, con tendencia a la expansión.

Por plaguicidas se entiende solamente aquellos específicos zoterápicos que combaten las enfermedades consideradas plagas. Entre ellos estarían, pues, tributando la tasa mínima: - Furazolidona 100% - Vetquamicina Agro y Cortetraciclina al 10.

Consulta 846 – IVA – Proceso para conservar frutas: frutilla y ananá.

Se consulta sobre la situación frente al IVA de frutillas y ananás, que debido a su carácter de frutas perecederas, para conservarlas y venderlas fuera de temporada sufren el siguiente proceso:

Frutilla: Luego de cosechada, se lava repetidas veces, se le quita el tallo se coloca en bolsas de polietileno, agregándoles medio kilo de azúcar por cada catorce kilos y medio de fruta. La bolsa y su contenido es congelada a quince grados bajo cero sobre una caja de madera.\tab

Ananá: Se le quita la cáscara, se le corta en rodajas colocándose en bolsas de polietileno, agregándoles un kilo de azúcar por cada catorce kilos de ananá. Al igual que la frutilla, se congela a quince grados bajo cero.

Se le contesta con respecto a la frutilla, que el proceso no altera su estado natural, ni aún cuando a los efectos de su conservación se le deba adicionar azúcar, previo a la congelación; por lo tanto su venta se halla exonerada del IVA (numeral 1-A , artículo 13, Título 9, T.O.1976 y artículo 11, Decreto Nº 999/975 de 29.12.1975).

En cambio, el proceso a que es sometido el ananá, que incluye el descascarado y cortado en rodajas, altera su estado natural, por lo que su enajenación se halla gravada a la tasa básica.

Consulta Nº 1.734 - Importación y posterior venta de determinados productos del agro.

Se consulta si la importación y posterior venta de determinados productos del agro, gozan de la exoneración establecida por el artículo 133 literal A), Título 6, T.O. 1979, reglamentada por el artículo 8º del Decreto Nº 666/979.

- Se contesta que algunos de los productos no reúnen la condición reglamentaria enunciada en el artículo 8º del Decreto Nº 666/979, en la medida que se alejan de las características de similitud con los que se obtienen en los establecimientos productores. Es opinión de la Comisión de Consultas, que el proceso de eliminación de partes desechables, su trozado, etc., están indicando la existencia de manipulaciones o transformaciones que implican un proceso industrial. La excepción que establece la Reglamentación en este sentido, está referida a aquellas manipulaciones o transformaciones necesarias para que el producto

agropecuario pueda ser conservado, o que facilite su traslado, sin perder por ello las características de similitud con el producto original.

En definitiva, aquellos productos que son sometidos exclusivamente a un simple lavado y congelado o enfriado, sin perder ninguna de sus características originales, quedarían comprendidos en la exoneración mencionada. Por el contrario, aquellos productos que luego de su manipulación pierden o cambian cualquiera de sus características extrínsecas o intrínsecas, dejarían de estar comprendidos en la exoneración dispuesta por el artículo 13, Título 6, T.O.1979.

Consulta Nº 2.935 - Silos

Una empresa que fabrica e instala distintos tipos de elementos exclusivamente para el agro pregunta si las mecanizaciones relacionadas exclusivamente con silos están o no exoneradas del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Como antecedente cabe mencionar que en expediente Nº 2009296 se solicitó el pronunciamiento de la Dirección General Impositiva respecto al significado de la unidad "SILOS", esto es, si como tal debe considerarse el envoltente que configura un depósito de granos, o si, en un sentido más amplio alcanza al conjunto de una planta de almacenaje que comprende las celdas y el equipamiento electromecánico (transportadores, y equipos de: aireación, secado, limpieza, pasaje y control de temperatura) que hace posible las operaciones de conservación del grano.

Recabados los informes y asesoramientos técnicos correspondientes la Dirección General se expidió en el sentido de que "el concepto de silo a efectos de la exoneración del Impuesto al Valor Agregado comprende las celdas, los sistemas de aireación, de secado y de control de temperatura siempre que la enajenación del silo se realice en su totalidad, o sea sin perder la unidad de sus componentes.

En caso contrario, y si los elementos que lo integran tales como ventiladores, secadores, etc., se vendieran independientemente no estaría el bien de referencia comprendido en la exoneración".

De acuerdo con la opinión expuesta esta Comisión entiende que en la situación planteada en la consulta, la venta de mecanizaciones para silos se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado a la tasa básica, por no tratarse de la venta de la unidad silo.

En caso de que las mecanizaciones incluyan algún bien incluido en la Resolución Nº 305/979, su venta estaría exonerada.

Consulta Nº 3.696 – IVA - Deshidratación de vegetales y frutas.

Una empresa consulta si son considerados a efectos tributarios como en su "estado natural" los vegetales y frutas que relaciona y han sido sometidos a un deshidratado de las características del "secado al sol" o "sun dried" para su conservación, y en consecuencia si está exonerada del Impuesto al Valor Agregado su importación o enajenación.

El artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 en el literal A) de su numeral 1) exonera las enajenaciones de "frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural". El artículo 88 del Decreto Nº 39/990 de 31.01.990 entiende por productos agropecuarios en su estado natural, los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores y señala no quedan comprendidos los bienes que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones no necesarios para su conservación.

En consecuencia, sólo se encuentran amparados por la exoneración el orégano y el tomillo que se obtienen y comercializan normalmente en estado seco. Los demás no, desde que no son obtenidos en ese estado (deshidratados) en los establecimientos productores y no es tal deshidratado un proceso necesario para su conservación.

Este criterio mantiene el expuesto en anteriores consultas Nºs 164 (Boletín Nº 15 - Octubre 1975). 569 y 590 (Boletín Nº 78 - Noviembre 1979), y 1.866 (Boletín Nº 103 - Diciembre 1981).

Consulta Nº 5.229 - Empresa de aereoaplicación agrícola - IVA - IRAE - IPAT - tratamiento tributario.

Se consulta si corresponde la exoneración de IVA e IVA anticipo, en la importación de pellets de alfalfa.

El artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 establece, en su literal G), que se encuentran exoneradas del Impuesto al Valor Agregado las enajenaciones de:

"Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. El Poder Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente, de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos, así como las formalidades que considere pertinente."

El artículo 39 del Decreto N° 220/998, reglamentario de dicha exoneración, dispone en su numeral 25 que la misma comprende a:

"25.Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en su estado natural; pellets, expellers y tortas de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario; productos utilizados en la sanidad animal y en la sanidad vegetal.

Para quedar incluidos en este numeral, los bienes mencionados deberán ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario, y estar inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca".

Este artículo establece in fine:

"Las adquisiciones en plaza y las importaciones de materias primas, destinadas a elaborar los bienes mencionados en los numerales de este artículo deberán incluir el Impuesto al Valor Agregado, salvo que estuvieran exoneradas en virtud de otras disposiciones.

El citado tributo así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores."

Los pellets de alfalfa pueden ser suministrados directamente como complemento alimenticio o integrando raciones balanceadas, situación similar a la que se presenta con pellets de otros productos, así como con otros bienes que han sido expresamente incluidos en el numeral transcripto.

Situación similar a la de los bienes en consulta es la que se registra con la avena despuntada que ha sido objeto de la Consulta N° 5.289 de 15 de enero de 2010, en la que se establece: "Cuando en el numeral 25 dice "alimentos", en nuestra opinión es obvio que no se refiere a la acepción de alimentos en sentido amplio, o sea todo aquel producto que ingerido por el animal sea factible de ser digerido y metabolizado. Si así fuera, la citada norma sería totalmente redundante, ya que todos los bienes que se nombran en ella (desde las sales minerales y las raciones hasta los granos partidos y molidos, pasando por los pellets y expeller de soja, etc.) son de hecho alimentos.

Entendemos entonces que cuando se utilizó este término, obviamente se hace referencia a los productos terminados tal cual se ofrecen en el mercado, cuya presentación final es la que el productor agropecuario compra y suministra al animal. Esto es lógico, sobre todo teniendo en cuenta que la legislación apunta a exonerar del I.V.A. al productor rural, y no a los fabricantes de alimentos u otros insumos para el agro.

La dificultad de discernimiento que continuamente se plantea a la hora de aplicar este numeral, es que hay una amplia gama de productos -entre ellos la avena despuntada- que tanto pueden ser utilizados como materia prima para fabricar raciones balanceadas, alimentos balanceados, u otros alimentos, como también, de hecho, es común que se vendan en estado primario, y el productor los utilice directamente en su establecimiento para complementar la nutrición de sus animales, cuando por ejemplo, el forraje producido por las pasturas resulta insuficiente. De modo que en el primer caso son materias primas para elaborar insumos agropecuarios, mientras que en el segundo caso constituyen directamente el insumo.

Tal es el caso de los pellets y expeller de soja u otras oleaginosas, del maíz quebrado o el sorgo molido, que para exonerarlos efectivamente, el Poder Ejecutivo debió de incluirlos taxativamente."

Por lo expuesto, dado que los bienes por los que se consulta no se encuentran expresamente incluidos en

la nómina establecida por el numeral 25 citado y que el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca los clasifica como materia prima, corresponde considerar que prevalece esa condición frente a la de complemento alimenticio y por lo tanto, el producto deberá tributar IVA e IVA anticipo, en la importación.

Consulta N°4.728 - IVA - Comercialización del "maíz quebrado para raciones".

Se consulta sobre la situación tributaria de la comercialización del "maíz quebrado para raciones".

El artículo 11° del Título 10 del T.O. de 1996 establece que "El Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en su estado natural, no será incluido en la factura o documento equivalente permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos."

Por su parte, en el artículo 141° del Decreto N° 220/998 de 12/08/998 se aclara "Se entenderá por productos agropecuarios en su estado natural a que hace referencia el artículo 11° del Título que se reglamenta, los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores. Consecuentemente no quedan comprendidos en la definición anterior los bienes que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para su conservación".

Solicitado informe técnico al respecto, se transcribe la conclusión del mismo:

"En el caso del MAÍZ QUEBRADO, donde el bien primario GRANO DE MAÍZ, es sometido a un proceso de mondado, partido o quebrado, no siendo dicho proceso necesario para la conservación; se altera o transforma a través de éste la naturaleza del bien primario, por lo cual pasa a estar gravado con el I.V.A a la tasa básica del 23%.

Asimismo, al haber perdido la condición de bien primario y tratarse de un producto obtenido de un proceso industrial, la enajenación del MAÍZ QUEBRADO a empresas se encuentra alcanzado por el COFIS al 3%.

En el numeral 24), del artículo 39° del Decreto N° 220/998, se encuentran comprendidos:"Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en estado natural,...". Dentro del mencionado artículo se establece que "Las adquisiciones en plaza y las importaciones de las materias primas, destinadas a elaborar los bienes mencionados en los numerales de este artículo deberán incluir el Impuesto al Valor Agregado, salvo que estuvieran exoneradas en virtud de otras disposiciones. El citado tributo así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será devuelto por la D.G.I. de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores".

Si tal como lo manifiesta el consultante, el maíz quebrado es utilizado para la elaboración de raciones o alimentos para equinos, el mismo deberá ser facturado con el IVA al 23% y el COFIS al 3%, pudiendo solicitar la empresa elaboradora o fabricante de la ración, el crédito por estos impuestos pagados en la adquisición en plaza del maíz quebrado."

La respuesta es acorde a la normativa anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

Consulta N° 5.277 - Importación, exportación y venta en plaza de insumos agropecuarios – IVA – Exoneración, no corresponde.

Una empresa que se dedica a la importación, exportación y venta en plaza de insumos agropecuarios, fundamentalmente cereales y componentes para la fabricación de ración para consumo de animales, consulta el tratamiento tributario de determinados productos en cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la importación.

Los productos por los que se consulta son: concentrados proteicos al 31%, 34%, 37%, 40%, 43% y mezcla cerdos. Entiende que están exonerados del IVA y del IVA anticipo en la importación, por encontrarse comprendidos en el numeral 24 del artículo 39° del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

El artículo 39° del Decreto N° 220/998, referente a los bienes incluidos en la exoneración del literal I),

numeral 1) del Artículo 19º Título 10 del Texto Ordenado 96, en el numeral 25 relativo a insumos agropecuarios, exonera del Impuesto al Valor Agregado a:

“Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en su estado natural; pellets, expellers y tortas de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario; productos utilizados en la sanidad animal y en la sanidad vegetal.

Para quedar incluidos en este numeral, los bienes mencionados deberán ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario y estar inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.”

De acuerdo con el informe técnico del Equipo coordinador de Asesores Ingenieros:

[...]

“Los bienes utilizados como ingredientes en la elaboración de alimentos balanceados, son sin duda en estos casos materias primas integrantes de raciones balanceadas. No pueden considerarse complementos alimenticios ya que el animal no los recibe para consumir a voluntad como complementos de su dieta habitual sino que integran la misma en una mezcla racional reformulada. No cumplen, por tanto la condición “de uso exclusivo o primordialmente agropecuario”, ya que la elaboración de raciones es una actividad industrial.

Por otro lado, existen bienes de uso dual, en el sentido de que pueden ofrecerse a algunas especies animales como complementos alimenticios, mientras que en otras especies, estos mismos son utilizados como ingredientes del alimento. Tal es el caso de: afrechillo de trigo, afrechillo de arroz, subproductos de la industria aceitera (expellers, tortas, harinas y pellets de girasol, soja y otras semillas oleaginosas). Se pueden ofrecer puros para que —por ejemplo— el ganado lechero complemente su dieta en períodos en que las pasturas son insuficientes, como también pueden ser ingredientes para elaborar raciones para cerdos.

Por así entenderlo y para que determinados bienes de uso dual obtuvieran la exoneración del tributo, el Poder Ejecutivo, a solicitud de operadores del sector agropecuario, incluyó a texto expreso, en el numeral 25) citado, a “...pellets, expellers y torta de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario...”

El caso que nos ocupa se trata de mezclas de residuos de la industria aceitera con maíz, y en un caso gluten meal que conforman concentrados proteicos. Su forma de presentación es harina.

En todos los casos la indicación de suministro sugiere la mezcla con otros alimentos según criterio profesional.

Teniendo en cuenta todo lo antes expuesto, ha sido y es opinión de esta Sección que el concepto válido de aplicación general es que los alimentos exonerados son todos aquellos formulados para ser suministrados directamente al animal, sin necesidad de mezclar con otros alimentos. La excepción a este concepto la constituyen los bienes nombrados a texto expreso.

En el caso de esta consulta, dado que los bienes no figuran a texto expreso en la redacción del decreto, y dadas las solicitudes de registro ante el M.G.A.P., la especie animal a alimentar, y la forma de suministro aconsejada, entendemos que corresponden a ingredientes de alimentos balanceados...”

Dado que se trata de materia prima para producir otro alimento, no se encuentra comprendido en la exoneración, debiendo tributar IVA en la importación y en la venta en plaza, pudiendo la empresa elaboradora o fabricante de las raciones solicitar su devolución mediante el procedimiento establecido para los exportadores.

Consulta Nº 5.281 - Enajenación de “poroto de soja extrusado” – IVA – Exoneración, no corresponde.

Se consulta si el producto denominado "Poroto de soja extrusado" se encuentra comprendido en el numeral 25 del artículo 39 del Decreto Nº 220/998 de 12.08.998.

El artículo 19º Título 10 Texto Ordenado 96 establece, en su literal G), que se encuentran exoneradas del

Impuesto al Valor Agregado las enajenaciones de:

"Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. El Poder Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente, de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos, así como las formalidades que considere pertinente."

El artículo 39 del Decreto N° 220/998, reglamentario de dicha exoneración, dispone en su numeral 25 que la misma comprende a:

"Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en su estado natural, pellets, expellers y tortas de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario; productos utilizados en la sanidad animal y en la sanidad vegetal.

Para quedar incluidos en este numeral, los bienes mencionados deberán ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario y estar inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca".

Los asesores técnicos de la Dirección General Impositiva informan que el bien por el que se consulta ha perdido la calidad de bien agropecuario en estado natural, debido al proceso al que es sometido y tampoco constituye un subproducto de la industria aceitera de los mencionados a texto expreso en el numeral citado, pudiendo utilizarse directamente en la alimentación animal o constituir insumo de alimentos o raciones balanceadas.

La situación es equiparable a la planteada en las Consultas N° 5.229 (Boletín N° 441) y N° 5.289 (Boletín N° 440), en las que se concluyó:

"La dificultad de discernimiento que continuamente se plantea a la hora de aplicar este numeral, es que hay una amplia gama de productos... que tanto pueden ser utilizados como materia prima para fabricar raciones balanceadas, alimentos balanceados, u otros alimentos, como también, de hecho, es común que se vendan en estado primario, y el productor los utilice directamente en su establecimiento para complementar la nutrición de sus animales, cuando por ejemplo, el forraje producido por las pasturas resulta insuficiente. De modo que en el primer caso son materias primas para elaborar insumos agropecuarios, mientras que en el segundo caso constituyen directamente el insumo.

Tal es el caso de los pellets y expeller de soja u otras oleaginosas, del maíz quebrado o el sorgo molido, que para exonerarlos efectivamente, el Poder Ejecutivo debió incluirlos taxativamente."

Por lo expuesto, dado que el "Poroto de soja extrusado" puede utilizarse directamente en la alimentación animal o constituir insumo de alimentos o raciones balanceadas y no se encuentra mencionado expresamente en el artículo 39° del Decreto N° 220/998, corresponderá se tribute IVA en su comercialización e importación.

Consulta N° 5.289 - "Avena despuntada" – IVA – Tratamiento tributario.

Se consulta en forma vinculante sobre cuál es el tratamiento en el IVA, que le corresponde al bien denominado "avena despuntada".

El consultante adelanta opinión en el sentido de que la importación del referido bien se encuentra exonerada del IVA, en virtud de que se trata de un alimento que no está en estado natural, que es de uso exclusivo agropecuario, y que se encuentra debidamente registrado en el MGAP.

Esta Comisión de Consultas no comparte la posición adelantada por el consultante.

El literal G) del numeral 1) del artículo 19 del Título 10 del T.O. 1996 establece que se encuentran exoneradas las enajenaciones de:

"G) Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. El Poder

Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente, de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos, así como las formalidades que considere pertinente."

Asimismo, el literal B) del numeral 3) del referido artículo exonera del IVA las importaciones de los bienes cuya enajenación se exonera en dicho artículo.

La norma legal referida fue reglamentada en el artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 determinando la nómina de insumos agropecuarios incluidos en el beneficio. En relación al producto en cuestión, el numeral 25) establece:

"25. Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en estado natural; pellets, expellers y tortas de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario; productos utilizados en la sanidad animal y en la sanidad vegetal.

Para quedar incluidos en este numeral, los bienes mencionados deberán ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario, y estar inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca."

El informe del Equipo de Asesores Ingenieros de la División Fiscalización, que se transcribe en su parte medular, aclara la posición de la Administración en relación a la situación tributaria del bien por el que se consulta:

"La "avena despuntada" es el grano de avena al que por medios mecánicos se le ha quitado la punta, porción ésta que es más rica en fibras y pobre en energía, quedando así el resto del grano con un incremento porcentual en componentes energéticos. Según el registro adjunto, la misma se presentará simplemente despuntada y/o molida gruesa o achatada.

[...] No compartimos el concepto de "alimento" tal como lo utiliza el consultante. Cuando en el numeral 25 dice "alimentos", en nuestra opinión es obvio que no se refiere a la acepción de alimentos en sentido amplio, o sea todo aquel producto que ingerido por el animal sea factible de ser digerido y metabolizado. Si así fuera, la citada norma sería totalmente redundante, ya que todos los bienes que se nombran en ella (desde las sales minerales y las raciones hasta los granos partidos y molidos, pasando por los pellets y expeller de soja, etc.) son de hecho alimentos.

Entendemos entonces que cuando se utilizó este término, obviamente se hace referencia a los productos terminados tal cual se ofrecen en el mercado, cuya presentación final es la que el productor agropecuario compra y suministra al animal. Esto es lógico, sobre todo teniendo en cuenta que la legislación apunta a exonerar del IVA al productor rural, y no a los fabricantes de alimentos u otros insumos para el agro.

La dificultad de discernimiento que continuamente se plantea a la hora de aplicar este numeral, es que hay una amplia gama de productos -entre ellos la avena despuntada- que tanto pueden ser utilizados como materia prima para fabricar raciones balanceadas, alimentos balanceados, u otros alimentos, como también, de hecho, es común que se vendan en estado primario, y el productor los utilice directamente en su establecimiento para complementar la nutrición de sus animales, cuando por ejemplo, el forraje producido por las pasturas resulta insuficiente. De modo que en el primer caso son materias primas para elaborar insumos agropecuarios, mientras que en el segundo caso constituyen directamente el insumo".

Tal es el caso de los pellets y expeller de soja u otras oleaginosas, del maíz quebrado o el sorgo molido, que para exonerarlos efectivamente, el Poder Ejecutivo debió incluirlos taxativamente.

"Por lo tanto, a la "avena despuntada" (en cualquiera de sus presentaciones, ya sea simplemente despuntada, como además achatada o molida, según consta en el registro), al no estar mencionada a texto expreso - facultad que no es de esta Administración- no se le puede comprender dentro de los bienes alcanzados por la norma reglamentaria."

Por lo expuesto, la importación de avena despuntada se encuentra gravada por el IVA a la tasa básica.

Consulta Nº 5.376 - Empresa dedicada a la fabricación de maquinaria agrícola y accesorios para la producción agropecuaria – IVA – Devolución del impuesto correspondiente a los costos de fabricación.

Se realizan con carácter vinculante por parte de una empresa que se dedica a la fabricación de diversas maquinarias agrícolas y accesorios para la producción agropecuaria las siguientes consultas:

A) Qué procedimiento debe aplicar para solicitar la devolución de IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes y servicios que integran el costo de fabricación de máquinas agrícolas.

B) La posibilidad de incluir en la nómina de la Resolución DGI Nº 305/979 de 30.11.979 y complementarias a determinados bienes que se detallan: Máquina descoladora de cebollas y máquina lavadora de hortalizas.

A tales efectos esta Comisión de Consultas solicitó informe de los técnicos de esta Dirección General, el cuál se transcribe parcialmente y se comparte:

"A) Respecto a la devolución de IVA generado por las adquisiciones de bienes y servicios que van a integrar el costo de "maquinaria agrícola", debemos aclarar que esta devolución solo opera cuando la "maquinaria agrícola" fabricada corresponde a alguno de los bienes que ya figuran dentro del listado de la Resolución DGI Nº 305/979. No es de aplicación para aquellos bienes que aún no fueron incluidos (caso de los bienes consultados).

B) La posibilidad de inclusión o no de un determinado bien en la Resolución DGI Nº 305/979, dependerá de realizar por expediente la correspondiente solicitud dirigida al Director General de Rentas."

A tales efectos, para dicha inclusión, es necesario que la máquina o el accesorio sean de uso exclusivo en el ciclo de producción agropecuario.

Consulta Nº 5.569 - Bolsas de polipropileno, importación de – IVA – Tratamiento Tributario.

Una empresa que se dedica a la industrialización, importación y venta de fertilizantes consulta sobre el tratamiento tributario con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), a aplicar en el caso de la importación de bolsas de polipropileno de capacidad 500 y 1.000 kilogramos (bolsas de arpillera sintética confeccionadas con tejido de trama y urdimbre de tiras de polipropileno). Dichas bolsas son utilizadas exclusivamente para el envasado de fertilizantes.

La exoneración de IVA establecida en el literal G), numeral 1) del artículo 19º del Título 10 del Texto Ordenado 1996 alcanza a los bienes a emplearse en la producción agropecuaria y a las materias primas para su elaboración que determine el Poder Ejecutivo. La norma referida señala que el Poder Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer, para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones, cuando no exista producción nacional suficiente de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado su destino, así como las formalidades que considere pertinente.

Haciendo uso de la facultad conferida por la ley, el Poder Ejecutivo, en el artículo 39º del Decreto Nº 220/998 de 12.08.998, establece una lista de carácter taxativa de bienes incluidos en la exoneración antedicha, no incluyéndose en la misma las bolsas de polipropileno de capacidad 500 y 1.000 kilogramos por las que se consulta. Por lo tanto, en la ocasión de su importación, los bienes en cuestión estarán gravados por el IVA a la tasa básica.

No corresponderá realizar el anticipo de IVA en la importación, por tratarse de un bien destinado a integrar el costo de otro cuya enajenación se encuentra exonerada del IVA, de acuerdo a lo señalado por el literal d)

del artículo 116º del Decreto N° 220/998.

Finalmente, el último inciso del artículo 39º del Decreto N° 220/998 establece que el IVA incluido en la adquisición de los bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los bienes cuya enajenación se encuentra exonerada del IVA por el mismo artículo, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores. Por lo tanto el IVA abonado en ocasión de la importación podrá ser solicitado por este mecanismo, en tanto se encuentre asociado a la elaboración de fertilizantes.

Consulta N° 5.602 – Flete incluido en precio de mercaderías con IVA en suspenso – Contratos de compraventa de cereales y granos – IVA – Documentación – Tratamiento tributario.

Se plantea la siguiente consulta no vinculante:

Una empresa agrícola tiene como actividad principal el cultivo de soja, trigo, cebada y otros granos que vende a acopiadores y molinos en el mercado local. Los precios de venta son convenidos entre las partes, y regulados en un contrato donde se fijan determinadas condiciones. Entre ellas, se establece que la entrega se realiza en planta del comprador, de modo que el precio tendrá un componente adicional correspondiente al flete por el transporte del grano del campo del productor a la planta del comprador.

La empresa agrícola contrata dichos fletes con terceros pero no le factura dicho servicio a los acopiadores y molinos, y solicita la devolución del IVA compras incluido en los fletes contratados.

Se consulta sobre la normativa aplicable y el tratamiento tributario a otorgar al componente flete dentro del precio de venta, dado que la mercadería transportada en este caso, está gravada por el IVA en suspenso. A su vez, se consulta cómo se deben documentar los distintos componentes del precio a que refieren los artículos 2º y 3º del Decreto N° 380/011 de 07.11.011.

En cuanto a la normativa aplicable debemos referirnos al artículo 5º de la Ley N° 17.615 de 30 de diciembre de 2002 en tanto otorgó una serie de facultades al Poder Ejecutivo:

"Artículo 5º.- Facúltase al Poder Ejecutivo a exigir que en las enajenaciones de bienes dentro de territorio aduanero nacional y en las importaciones, el flete terrestre que se preste en dicho territorio esté discriminado en la factura o documento equivalente.

En tal hipótesis, el Poder Ejecutivo podrá establecer que los referidos fletes no constituyen prestaciones accesorias a los bienes transportados, quedando facultado para designar responsables por deudas tributarias de terceros y responsables sustitutos a los adquirentes o importadores de dichos bienes. Asimismo, podrá establecer precios fictos por distancia recorrida que servirán de base para el cálculo de los distintos tributos que gravan la actividad."

Asimismo, el artículo 8º del Decreto N° 62/003 de 13.02.003 estableció:

"Artículo 8º.- Prestaciones no accesorias. Establécese que los fletes terrestres de carga no constituyen prestaciones accesorias a los bienes transportados. En todos los casos el referido servicio deberá estar debidamente discriminado en la factura o documento equivalente." (Subrayado nuestro).

Al respecto podemos mencionar la Consulta N° 4.765 de 13.09.007 (Boletín N° 412), que se pronunció en el sentido de que los fletes no constituyen prestaciones accesorias a los bienes transportados.

Para finalizar el resumen normativo transcribimos el Decreto N° 380/011:

"Artículo 1º.- En las compraventas de cereales y granos, en caso de haberse celebrado contrato con anterioridad a la fecha de entrega de los bienes, y siempre que el mismo se inscriba en la Cámara Mercantil de Productos del País, se presumirá que la tradición se produce en el domicilio del vendedor, salvo que el contrato estipule una solución en contrario.

Igual tratamiento tendrán las operaciones cuyo contrato sea posterior a la entrega de los bienes, siempre que no hayan transcurrido más de 15 días de dicha entrega.

La Dirección General Impositiva, establecerá las formalidades que deberán cumplir los referidos contratos, los que como mínimo deberán contener precio, calidad y cantidad de la mercadería a entregar, así como las

formalidades de la inscripción.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de inexistencia de contrato escrito, o de contrato con fecha posterior a los 15 días de entregada la mercadería, se entenderá que la entrega se produjo en la fecha y lugar que surja del remito de la mercadería, u otros documentos que acrediten el día y lugar de entrega.

Artículo 2º.- En el caso de existencia de contrato de compraventa de cereales o granos, a que refieren los incisos primero y segundo del artículo anterior, el precio de los bienes enajenados estará constituido por el precio pactado, ajustado con todos los componentes del precio establecidos en el referido contrato, tales como las incidencias de fletes, calidad, servicios de secado, pre-limpieza, almacenaje, etc.

Artículo 3º.- Para las operaciones realizadas con anterioridad al presente decreto, y siempre que no se hubieran facturado los correspondientes servicios, se presumirá la no existencia de servicios prestados al vendedor, cuando los mismos fueron pagados por los compradores sobre mercaderías que finalmente hayan sido adquiridas por éstos."

La norma reglamentaria transcrita establece una presunción respecto al lugar donde se produce la tradición. En los contratos de compra venta de cereales y granos que cumplan con determinados requisitos de inscripción y plazo, y que adicionalmente no establezcan que la entrega será en el domicilio del comprador; se presumirá que la misma se verifica en el domicilio del vendedor.

Cuando las operaciones a que refiere la presente consulta se verifiquen con posterioridad a la vigencia del Decreto N° 380/011, no resultará aplicable la solución del artículo 2º de dicho decreto, en virtud a que se acuerda la entrega de los granos en la planta del comprador.

Por consiguiente, debemos atender la operativa específicamente acordada entre las partes intervinientes. En particular, se informa que el precio pactado incluye un componente adicional por el traslado de los granos desde el campo del productor hasta la planta del comprador. Es decir que más allá que la entrega de los granos se produce en la planta del comprador y que la empresa agrícola se encarga de contratar el referido servicio de fletes; es el comprador quien se hace cargo del flete.

Esta Comisión de Consultas considera que en este caso el componente flete no debe trasladarse a través de un mayor precio de los granos vendidos, sino que dicho servicio deberá ser tratado en forma independiente a los bienes enajenados, debido a que por aplicación del mencionado artículo 8º del Decreto N° 62/003, los fletes no se constituyen en prestaciones accesorias a los bienes transportados.

La empresa agrícola deberá discriminar en la factura el servicio por el transporte de los granos hasta la planta del comprador, y en definitiva el IVA correspondiente al flete no integrará el crédito fiscal correspondiente al IVA agropecuario.

Asimismo, por aplicación del artículo 9º del Decreto N° 62/003, los molinos se podrán constituir en responsable por obligaciones tributarias de terceros y, en consecuencia, deberán retener el IVA incluido en el servicio de fletes, emitiendo el resguardo correspondiente.

Por último, para las operaciones realizadas con anterioridad a la vigencia del Decreto N° 380/011, corresponderá aplicar la solución prevista en el artículo 3º, siempre que se verifiquen todas las condiciones previstas en dicho artículo.

Consulta N° 5.651 - Insumos agropecuarios – IVA – Fertilizante a base de mezcla de productos – Exoneración, corresponde.

Una sociedad anónima uruguaya, que se dedica a la comercialización y distribución de combustibles y derivados del petróleo, está analizando la posibilidad de comercializar un determinado tipo de fertilizante, que se elaboraría a partir de la mezcla de dos productos.

Para ello contrataría los servicios de otra empresa que sería la que realizaría el servicio de mezcla de los componentes. Aclara que se obtiene un producto diferente a sus componentes por separado, pudiendo, incluso, ser importado en dicho estado final. Por último informa que el nuevo producto ya fue inscripto por la sociedad en el Registro del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (M.G.A.P.).

Se consulta, si la mezcla de los dos componentes puede considerarse como la elaboración de un insumo

agropecuario, y en consecuencia, si es aplicable el régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) previsto en el último inciso del artículo 39º del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

El numeral 1) del artículo 39º del Decreto N° 220/998, incluye en la exoneración del literal G), numeral 1), artículo 19º del Título 10 del Texto Ordenado 1996, a los fertilizantes registrados de acuerdo al artículo 18º de la Ley N° 13.663 de 14 de junio de 1968. Allí, se establece que el M.G.A.P. llevará registros especiales donde se inscribirán, entre otros, los fertilizantes. Dado que estamos ante un nuevo producto, un fertilizante, y que el mismo se encuentra inscripto en el respectivo registro, la comercialización en plaza de dicho bien se encuentra exonerada de IVA.

Por su parte, el último inciso del artículo 39º del Decreto antes citado establece, que el IVA incluido en la adquisición de los bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los bienes, cuya enajenación se encuentra exonerada del IVA por el mismo artículo, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores. En consecuencia, tanto el IVA abonado en ocasión de la importación, como el IVA de las compras en plaza que integre el costo del fertilizante, podrá ser solicitado por este mecanismo.

Consulta N° 5.722 - Insumos Agropecuarios – Fertilizantes – IVA – Elaboración, alcance del concepto fiscal.

Una persona jurídica se presenta realizando una consulta vinculante, referida al tratamiento tributario que corresponde al IVA compras asociado a la venta de fertilizantes, amparándose a lo dispuesto en el artículo 71º del Código Tributario, adelantando opinión fundada.

Señala que el artículo 19, numeral 1), literal G del Título 10 del T.O. 1996 establece que está exonerado del IVA la enajenación de bienes a emplearse en la producción agropecuaria y las materias primas para su elaboración. Asimismo el artículo 39º del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 incluye a los fertilizantes entre la nómina de insumos exonerados; disponiendo la recuperación del crédito por IVA asociado a la elaboración de los citados bienes. El Decreto N° 310/012 de 12.09.012 amplió el concepto fiscal de “elaboración”.

Atento a ello se consulta sobre el alcance que debería darse al Decreto N° 310/012, adelantando opinión entendiendo que quedaría contemplado “cualquier otra operación u operaciones”, y no únicamente las enunciadas en la citada disposición. Señala que, a su juicio, el proceso de embolsado, envasado, mezclado así como el manipuleo/ movimiento, acondicionamiento, despacho, carga, descarga y almacenaje también quedaría comprendido en el sentido dado por la norma referida ya que son necesarios para la comercialización del producto.

Respuesta:

El literal G) del artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996, exonera del Impuesto al Valor Agregado a los bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración, cometiendo al Poder Ejecutivo a determinar “la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal” pudiendo “establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones...”

Por su parte, el artículo 39 del Decreto N° 220/998 enumera los insumos agropecuarios incluidos en la exoneración, y su numeral 1) establece:

“.....

1. Fertilizantes registrados de acuerdo al artículo 18 de Ley N° 13.663 de 14 de junio de 1968.”

De modo que, con referencia a los fertilizantes se prevé un régimen de exoneración de Impuesto al Valor Agregado condicionado a su inscripción ante el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca.

La norma prevé, además que el Impuesto al Valor Agregado que grave las adquisiciones en plaza y las importaciones de las materias primas destinadas a elaborar los bienes mencionados exonerados así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores.

En definitiva, la normativa condiciona la exoneración y la devolución de la totalidad del IVA de los bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los mismos a:

Que los fertilizantes se hallen registrados, y
Que exista un proceso de elaboración.

Bajo estas condiciones se dicta el Decreto N° 310/012, que, en relación exclusivamente a los fertilizantes, amplía el concepto de “elaboración”, (Considerando del Decreto) más allá de su acepción corriente.

En este sentido, su artículo 1º, establece: “En relación a los bienes mencionados en el numeral 1, se considera que existe elaboración cuando los fertilizantes son fabricados o se someten a procesos de mezclado, tratamiento físico o químico, envasado o cualquier otra operación u operaciones, en tanto estas últimas permitan obtener fertilizantes destinados a la venta”.

De este modo quedarán comprendidas en el concepto de elaboración (además de los procedimientos expresamente enunciados) aquellas otras operaciones, que verifiquen cierto requisito en cuanto a su finalidad. Esto es que permitan obtener fertilizantes destinados a la venta e integren directa o indirectamente el costo de los mismos.

El consultante manifiesta que todas las operaciones contratadas son realizadas por la empresa proveedora del servicio en forma conjunta. El proceso consiste en comprar el fertilizante en el exterior, y trasladarlo a los depósitos del proveedor del servicio contratado. En esos depósitos el fertilizante se almacena a granel (sin embolsar) en grandes “montañas”, que se mueven con palas mecánicas. La empresa contratada – además de los servicios de descarga en el depósito y movimiento con palas mecánicas ya mencionados – se encarga de prestar el servicio de almacenaje y de despacho a clientes, el que puede darse de las siguientes maneras:

A - Fertilizante embolsado con fórmulas de mezclas: en este caso la empresa contratada realiza las mezclas en las proporciones que correspondan al tipo de fórmula que solicitan los clientes, y luego las embolsa y entrega a los clientes asignados por la Consultante.

B - Fertilizante embolsado puro o “directo”: en este caso se embolsan los tipos de fertilizante importado, sin mezclar con otros tipos.

Finalmente destaca que el servicio prestado por el proveedor es en todos los casos un servicio integral que va desde la descarga del fertilizante en sus depósitos hasta el embolsado y entrega del fertilizante a los clientes.

Esta Oficina considera que en la medida que el Decreto N° 310/012 amplió el concepto fiscal de “elaboración” de fertilizantes, incluyendo en el mismo a los procesos de mezclado, envasado y en general a cualquier operación que permita obtener fertilizantes destinados para la venta, corresponderá devolver el IVA compras correspondiente a las operaciones por las que se consulta, en cualquiera de las modalidades de ventas señaladas, es decir cuando se venden fertilizantes mezclados o en embolsados en forma pura.

Cabe señalar que el referido Decreto N° 310/012, en tanto establece una ampliación del concepto de elaboración tiene vigencia a partir de su publicación.

Consulta N° 5.728 - Insumo Agropecuario – Desinfectante de máquinas de ordeñar – IVA – Exoneración.

Se consulta la situación tributaria respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de un producto denominado “HIPOSOL ÁCIDO PERACÉTICO”, el cual es de uso normal y corriente en la actividad agropecuaria como bactericida y fungicida, y es utilizado particularmente en la desinfección de maquinarias utilizadas en los tambos, como forma de prevenir y controlar las contaminaciones microbianas de equipos de ordeño y estanques de almacenamiento, frente a posibles contaminaciones microbianas presentes en las ubres del ganado de ordeño.

La consultante adelanta opinión en cuanto a que el bien consultado, está amparado por la exoneración dispuesta por el literal G) numeral 1) artículo 19º Título 10 del T.O. 1996 al ser un insumo agropecuario y cumplir con los dos requisitos establecidos por el numeral 25 artículo 39º del Decreto N° 220/998 de 12.08.998, es decir, por ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario y por estar inscripto en el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca, autorizándose su fabricación como desinfectante de máquinas

de ordeñar.

El equipo de ingenieros compartió la opinión de la consultante y entiende, por lo tanto, que le es aplicable la norma exoneratoria, conclusión que es compartida por la Comisión de Consultas.

En definitiva, se concluye en que el bien por el cual se consulta goza de la exoneración del IVA por tratarse de un insumo agropecuario y cumplir los requisitos previstos por la normativa antes citada.

Consulta Nº 5.830 - Pulverizadores, importación de – IVA – Bienes gravados.

Un despachante de Aduana, consulta acerca del tratamiento tributario en la importación del siguiente producto:

- pulverizadores LH 607 de 1,5 litros de capacidad

Se pregunta, si estos pulverizadores se encuentran comprendidos en lo dispuesto por la Resolución DGI Nº 305/1979 de 30.11.979.

Se plantea en caso de obtener una respuesta negativa, es decir en caso de no corresponder dicha exoneración, a partir de qué capacidad es considerado con destino agropecuario o doméstico.

Se responde, que el artículo 19 del Título 10 del TO1996 dispone:

“Exoneraciones.- Exonéranse:

1) Las enajenaciones de:

...

D) Máquinas agrícolas y sus accesorios. Esta exoneración tendrá vigencia cuando la otorgue el Poder Ejecutivo.

Establécese un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las compras en plaza e importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de los bienes mencionados en el presente literal.”

Tal como surge de la norma citada, la exoneración dispuesta refiere exclusivamente a las máquinas agrícolas y sus accesorios, aptos para ser utilizados en el sector agropecuario.

Considerando las características del producto por el que se consulta, resulta razonable concluir que estos pulverizadores están diseñados para un uso principalmente doméstico, por ejemplo para la jardinería, entre otros.

Atento a ello, esta Administración considera que la importación de los bienes consultados se encuentra gravada con IVA.

Finalmente, en relación al otro punto en consulta (a partir de qué capacidad se considera de uso agropecuario), corresponde señalar que el artículo 38º del Decreto Nº 220/998 de 12.08.998 dispone: “...La exoneración establecida en el literal D) del numeral 1) del artículo 19 del Título que se reglamenta, comprenderá los bienes que establezca la Dirección General Impositiva”.

En este sentido por Resolución DGI Nº 305/1979 y complementarias, la Dirección General Impositiva, listó una serie de bienes incluidos dentro del concepto de maquinaria agrícola y los accesorios de éstas, los cuales se encuentran exonerados del IVA, entre ellos: “...Pulverizadoras: - de alta presión - neumáticas - de mochila ”.

En mérito a lo expuesto, para ser considerados agropecuarios, deberían ingresar en uno de los tres tipos de pulverizadores relacionados; no estando comprendido el bien en cuestión.

Consulta Nº 5.833 - Comederos para ganado – IVA – Exoneración, corresponde.

Una empresa consulta sobre el tratamiento tributario de un bien fabricado por la misma, cuyo objeto es de comedero para el ganado. Se trata de un receptáculo fijo con apariencia de jaula, para el suministro de

fardos redondos, cuyo particular diseño de acuerdo al consultante, permite maximizar el rendimiento de los fardos reduciendo al mínimo los desperdicios. La empresa agrega información de detalle del bien.

Hasta el momento la empresa ha venido comercializando estos bienes como exonerados del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tal como lo expresa en el texto de la consulta: "...producto que se vende exento de IVA por estar amparado en la resolución de DGI N° 305/979 como "Comederos automáticos para ganado"...".

Debido a una sobredemanda de los bienes, la empresa encargó una partida de fabricación en el exterior.

En ocasión de la importación, la Dirección Nacional de Aduanas consideró que a los mismos no les correspondía el ítem arancelario escogido (NCM 84.36.10 - Máquinas y aparatos de preparar alimentos), motivo que dió origen a la consulta.

La citada Resolución de esta Administración, por la que el consultante dice estar amparado, establece la nómina de bienes que se consideran maquinaria agrícola a los efectos de la exoneración dispuesta en el literal D) del numeral 1) del artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, en la reglamentación dada por el artículo 38° del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

El texto legal establece que las enajenaciones de máquinas agrícolas y sus accesorios están exoneradas del impuesto cuándo así lo determine el Poder Ejecutivo (delegación transferida por éste a la Dirección General Impositiva), estableciéndose un régimen de devolución del IVA incluido en las compras de insumos destinados a la fabricación de los mismos.

Dada la descripción detallada por el consultante, esta Comisión de Consultas entiende que el bien en cuestión no posee mecanismos o elementos que permitan aprovechar una energía para su utilización o transformación, por lo que no se trata de una máquina. Por lo tanto al mismo no le alcanza esta exoneración legal prevista en la normativa antes descrita.

Si bien el consultante no lo plantea, esta Comisión de Consultas analizó si el bien objeto de consulta podría calificar dentro de la exoneración del literal G) del referido texto legal, como "bienes a emplearse en la producción agropecuaria".

La norma legal delega en el Poder Ejecutivo la determinación de la nómina de bienes comprendidas en esta exoneración. Haciendo uso de la delegación legal, el Poder Ejecutivo establece y actualiza la nómina de bienes a emplearse en la producción agropecuaria en el artículo 39° del Decreto reglamentario del impuesto. El numeral 33) del citado artículo nombra a los "Comederos para ganado".

Esta Comisión de Consultas entiende, de acuerdo a la descripción detallada del bien en cuestión, que sí se trata de un comedero para animales incluido en la nómina de bienes a emplearse en la producción agropecuaria, por lo que su comercialización así como su introducción al país se encuentra exonerada del IVA.

Consulta N° 5.987 - Semilla de algodón para alimentación animal – IVA – Importación – Tratamiento tributario.

Se consulta acerca del tratamiento fiscal en relación al IVA en la importación de la semilla de algodón para alimentación animal.

La Consulta transcribe un informe del Equipo de Ingenieros de la División Fiscalización del que surge que:

"La cosecha de algodón –ya sea manual o mecanizada- se realiza cuando los capullos abren al exterior los copos de fibras blancas.

Cada uno de estos copos, está constituido por un grupo de unas 20 a 60 semillas, de las que salen miles de finísimas y largas fibras.

.....

Recién cuando entra a una planta industrial los copos son liberados de las semillas en un proceso que se denomina "desmotado", por medio de maquinarias llamadas desmotadoras."

La Resolución DGI N° 116/1990 de 28.02.990, estableció que se considera que el referido proceso resulta imprescindible para la conservación del algodón y que, por lo tanto, el producto mantiene su calidad de producto agropecuario en estado natural. Sólo puede concluirse que lo dispuesto alcanza a los dos subproductos a que puede dar lugar el desmotado, tanto a la fibra de algodón como a la semilla.

En consecuencia, esta Comisión de Consultas considera que la importación de la semilla de algodón para alimentación animal, al tratarse de un producto agropecuario en estado natural cuya circulación se encuentra gravada por IVA en suspenso (en aplicación de lo dispuesto por el artículo 11 del Título 10 del T.O. 1996), deberá llevar el tratamiento tributario dispuesto por el artículo 64 del Decreto N°220/998 de 12.08.998, por lo que no deberán tributar el IVA en la importación.

Consulta N° 6.008 - “Big Bags”, importación y fabricación – Bolsas de arpillera sintética para envasado de semillas y raciones – IVA – Tratamiento tributario.

La Consulta

Se consulta por parte de un contribuyente que se dedica a la fabricación de bolsas de arpillera y plastillera sobre el tratamiento fiscal para el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la importación y en la enajenación en plaza en caso que se fabriquen localmente, de bolsas de grandes dimensiones, conocidas como “Big Bags” con capacidad para 500 y 1.000 kgs.

Se detalla por parte del solicitante tres tipos de “Big Bags”.

La primera es de arpillera sintética con asas en su parte superior y dos válvulas; una superior y otra inferior para carga y descarga de productos sólidos generalmente granulados. Su destino sería el envasado de semillas y raciones.

La segunda posee las mismas especificaciones que la anterior pero con las válvulas en tejido laminado. El destino sería idéntico al anterior (envasado de semillas y raciones).

La tercera y última posee al igual que las otras asas en su parte superior. Está construida en arpillera sintética y contiene una bolsa interior de film de polietileno para el envasado de fertilizantes.

Adelanta opinión que las dos primeras estarían comprendidas en la exoneración de IVA, en aplicación de lo establecido en el literal G) del numeral 1) artículo 19 del Título 10 del T.O. 1996 y en el numeral 2 del artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998. No así las terceras, que adicionalmente al material de arpillera sintética, tienen una bolsa interior de film de polietileno, elemento no contemplado en la última norma referida.

La Respuesta

No se comparte la opinión del consultante.

El artículo 19° del Título 10 del T.O. 1996 establece:

“Exoneraciones.- Exonéranse:

1) Las enajenaciones de:

.....

G) Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. El Poder Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente, de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos, así como las formalidades que considere pertinente.”

El Poder Ejecutivo estableció una lista taxativa de insumos agropecuarios. Dentro de estos insumos, en el numeral 2 del artículo 39° del Decreto N° 220/998 figuran: “Bolsas, capas, comederos, cabezadas, cortinas para aviarios, cobertizos para ovinos, silos, y fardos, de arpillera de yute y de arpillera sintética.” (subrayado nuestro)

Se solicitó opinión al equipo de ingenieros de esta Oficina, quien estableció que estas bolsas tienen también otros usos, tales como almacenamiento de tierra y escombro en obras civiles (comúnmente usadas cuando se trabaja en veredas de la vía pública) y almacenamiento y traslado de materias primas y productos en general. En definitiva los bienes consultados pueden ser insumos industriales, de la construcción, y también en algunos casos insumos agropecuarios.

Por tanto los Big Bags, deberán incluir el Impuesto al Valor Agregado, debiéndose anticipar IVA en el caso de la importación, el cual será devuelto por la D.G.I. de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores, únicamente al adquirente en el caso que se trate de bolsas de arpillera de yute y de arpillera sintética que constituyan insumos agropecuarios exentos de IVA.

Consulta N° 6.060 - Lectores de caravanas electrónicas de ganado – iva – exoneración, solicitud.

I) Consulta

Una empresa que fabrica y comercializa lectores de caravanas electrónicas de ganado, consulta si dichos bienes se encuentran incluidos en la exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La consultante expresa su opinión fundada en el sentido de que la circulación de los lectores de caravanas para ganado se encuentra exonerada del IVA, por ser bienes a emplearse en la producción agropecuaria basándose en el artículo 19 numeral 1 literal G del Título 10 del Texto Ordenado de 1996, sumado a que su uso radica en el interés nacional en base en el artículo 1º de la Ley N° 17.997 de 02 de agosto de 2006.

En tal sentido, la consultante manifiesta que si bien no se hace expresa mención a los lectores de caravanas por el Decreto Reglamentario de IVA N° 220/998 de 12.08.998, su inclusión le parece incuestionable en tanto no puede haber trazabilidad sin lectores y caravanas conjuntamente, siendo ambos bienes a emplearse en la producción agropecuaria.

II) Respuesta

El bien por el cual consulta la empresa no se encuentra dentro de la nómina de bienes establecida por el artículo 39 del Decreto N° 220/998, como bien incluido en la exoneración del literal G), numeral 1), artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado de 1996.

En este sentido, la consulta realizada ante esta Administración Tributaria no es el medio adecuado por el cual la interesada puede satisfacer su pretensión. En efecto, debería presentar su solicitud de exoneración del bien a que refiere ante el Ministerio de Economía y Finanzas a efectos de considerar su inclusión en la normativa citada.

Consulta N° 6.203 - Productor avícola contribuyente de IMEBA – IVA Deolución por adquisición de insumos para fabricación de raciones – certificados de crédito

Se presenta una empresa agropecuaria con giro de producción y comercialización de huevos, contribuyente del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), a efectos de confirmar que le corresponde la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en las adquisiciones de insumos para la fabricación de raciones, según el mecanismo establecido para los exportadores.

Para el desarrollo de su actividad, la empresa prepara raciones para consumo propio y adquiere insumos a empresas proveedoras. La empresa entiende que por aplicación del numeral 1) de la Resolución DGI N° 278/1984 de 02.05.984, corresponde la devolución del IVA en certificados de crédito endosables de acuerdo con la Resolución DGI N° 250/1984 de 24.04.984.

El consultante entiende que la Resolución DGI N° 278/1984, establece que el beneficio aplica a todos los productores avícolas, incluso aquellos que no sean contribuyentes del IVA ni del IRAE, posición que es compartida por esta Comisión.

Los incisos finales del artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998, disponen:

"

.....

Las adquisiciones en plaza y las importaciones de las materias primas, destinadas a elaborar los bienes mencionados en los numerales de este artículo, deberán incluir el Impuesto al Valor Agregado, salvo que estuvieran exoneradas en virtud de otras disposiciones.

El citado tributo así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores.

En relación a los bienes mencionados en el numeral 1, se considera que existe elaboración cuando los fertilizantes son fabricados o se someten a procesos de mezclado, tratamiento físico o químico, envasado o cualquier otra operación u operaciones, en tanto estas últimas permitan obtener fertilizantes destinados a la venta ."

El objetivo de la norma es no afectar con el IVA a los racioneros avícolas, en tanto exonera a la ración y las materias primas destinadas a su elaboración. Por su parte, en los fundamentos de la Resolución DGI N° 278/1984 se reconoce la imposibilidad que tenían dichos productores para recuperar el impuesto en tanto no estaban gravados por el IVA. En definitiva, la resolución planteó una solución para esos casos. Transcribimos parte de dicha resolución:

" Visto: lo dispuesto por las Resoluciones N° 305/979 de 30 de noviembre de 1979 y N° 250/984 de 24 de abril de 1984.

Resultando: I) Que por la primera de ellas quienes elaboren raciones balanceadas para su consumo y cumplan con los requisitos del artículo 13 del Decreto 666/979 del 19 de noviembre de 1979, podrán acogerse al régimen establecido por el artículo 40 del mismo Decreto.

II) Que por Resolución N° 250/984 sólo se concede certificados de crédito endosables a quienes lleven contabilidad suficiente o demuestren fehacientemente la procedencia real del crédito solicitado.

III) Que los productores avícolas no gravados ni por el Impuesto al Valor Agregado ni por el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio no están obligados a llevar contabilidad ni a facturar sus operaciones.

Atento: a que es necesario establecer un sistema que sirva al mismo tiempo a los fines perseguidos por ambas Resoluciones citadas y a que se cuenta con la conformidad del Ministerio de Economía y Finanzas.

El Director General de Rentas

RESUELVE:

1º.- Los productores avícolas que elaboren raciones para su propio consumo, podrán obtener los certificados de crédito endosables previstos en la Resolución N° 250/984 de fecha 24 de abril de 1984 siempre que presenten ante la Dirección General Impositiva las declaraciones juradas que a tales efectos proporcionará esta Dirección y se registren todas las compras y ventas en los libros respectivos .

....."

En este contexto, entendemos que la Resolución DGI N° 278/1984 reconoció la aplicación del régimen de certificados de crédito previsto en la Resolución DGI N° 250/1984, incluso para los racioneros avícolas no contribuyentes del IVA.

Consulta N° 6.208 – Geomembranas plásticas y su instalación en piletas de acumulación de efluentes de tambos

Una Sociedad Anónima presenta una consulta vinculante al amparo de lo dispuesto en los artículos 71 y siguientes del Código Tributario.

Particularmente consulta si la venta de geomembranas plásticas y su instalación en piletas de acumulación de efluentes de tambos se encuentran exoneradas del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El producto consiste en una geomembrana plástica de policloruro de vinilo (PVC) o de polietileno de alta densidad (PEAD) que se utiliza en la impermeabilización de piletas de acumulación de efluentes de tambos, que de acuerdo a lo señalado por la consultante contribuye a detener la contaminación del agua.

Dada la especificidad del tema, se solicitó a los técnicos de la División Fiscalización un informe el cual se transcribe parcialmente:

".....

Las geomembranas de PEAD son láminas de Polietileno de Alta Densidad resistente a los rayos UV y a una serie de productos químicos incluyendo ácidos, sales, alcoholes, aceites e hidrocarburos. Poseen buenas propiedades mecánicas al rasgado aunque se aconseja en algún caso su utilización con geotextiles. Su destino es como insumo en los sectores industriales, de la construcción, agropecuario y en minería. Se utilizan para impermeabilizar reservorios de agua, lagunas de tratamiento de lodos o lixiviados, rellenos sanitarios, presas, embalses, canales, techos, túneles, tanques, entre otros.

Las geomembranas de PVC son láminas impermeabilizantes fabricadas a base de resina virgen de PVC (Cloruro de Polivinilo) y de aditivos que producen una variedad de películas con diferentes propiedades y resistencia. Se usan mayoritariamente en construcción y minería en aplicaciones referidas en el párrafo anterior .

....."

De acuerdo a las características del producto se desprende que además de tener múltiples usos, el mismo no se encuentra incluido dentro de los insumos agropecuarios listados en el artículo 39 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 reglamentario de la exoneración prevista en el numeral 1) artículo 19° del Título 10 T.O. 1996.

En conclusión, tanto la enajenación de las geomembranas como su instalación, estarán gravadas por el IVA a la tasa básica.

Consulta N° 6.230 – Pellet de Alfalfa

Se consulta en forma no vinculante el tratamiento respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del producto "Pellet de Alfalfa" que surge de la molienda y prensado de la misma. El producto es comercializado por una Sociedad de Hecho, que se dedica a la compra y venta de insumos agropecuarios, y es utilizado por productores rurales como alimento para animales.

Similar caso fue tratado en la Consulta N° 5.229 de 03.02.010 (Bol. N° 441), por lo que para dar respuesta, esta Comisión de Consultas se remitirá a lo dispuesto en la misma.

""Se consulta si corresponde la exoneración de IVA e IVA anticipo, en la importación de pellets de alfalfa.

El artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 establece, en su literal G), que se encuentran exoneradas del Impuesto al Valor Agregado las enajenaciones de:

"Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración. El Poder Ejecutivo determinará la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y podrá establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente, de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos, así como las formalidades que considere pertinente".

El artículo 39 del Decreto N° 220/998, reglamentario de dicha exoneración, dispone en su numeral 25 que la misma comprende a:

"25.Sales minerales, raciones balanceadas, complementos alimenticios y alimentos con excepción de los productos agropecuarios en su estado natural; pellets, expellers y tortas de soja, de girasol y de todas aquellas semillas que constituyan complementos alimenticios de uso agropecuario; maíz quebrado, maíz molido y sorgo molido utilizados como complemento alimenticio agropecuario; productos utilizados en la sanidad animal y en la sanidad vegetal.

Para quedar incluidos en este numeral, los bienes mencionados deberán ser de uso exclusivo o primordialmente agropecuario, y estar inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca".

Este artículo establece in fine:

"Las adquisiciones en plaza y las importaciones de materias primas, destinadas a elaborar los bienes mencionados en los numerales de este artículo deberán incluir el Impuesto al Valor Agregado, salvo que estuvieran exoneradas en virtud de otras disposiciones.

El citado tributo así como el de los restantes bienes y servicios destinados a integrar directa o indirectamente el costo de los referidos bienes, será devuelto por la Dirección General Impositiva de acuerdo al procedimiento establecido para los exportadores."

Los pellets de alfalfa pueden ser suministrados directamente como complemento alimenticio o integrando raciones balanceadas, situación similar a la que se presenta con pellets de otros productos, así como con otros bienes que han sido expresamente incluidos en el numeral transcrito.

Situación similar a la de los bienes en consulta es la que se registra con la avena despuntada que ha sido objeto de la Consulta N° 5289 de 15 de enero de 2010, en la que se establece: "Cuando en el numeral 25 dice "alimentos", en nuestra opinión es obvio que no se refiere a la acepción de alimentos en sentido amplio, o sea todo aquel producto que ingerido por el animal sea factible de ser digerido y metabolizado. Si así fuera, la citada norma sería totalmente redundante, ya que todos los bienes que se nombran en ella (desde las sales minerales y las raciones hasta los granos partidos y molidos, pasando por los pellets y expeller de soja, etc.) son de hecho alimentos.

Entendemos entonces que cuando se utilizó este término, obviamente se hace referencia a los productos terminados tal cual se ofrecen en el mercado, cuya presentación final es la que el productor agropecuario compra y suministra al animal. Esto es lógico, sobre todo teniendo en cuenta que la legislación apunta a exonerar del I.V.A. al productor rural, y no a los fabricantes de alimentos u otros insumos para el agro.

La dificultad de discernimiento que continuamente se plantea a la hora de aplicar este numeral, es que hay una amplia gama de productos -entre ellos la avena despuntada- que tanto pueden ser utilizados como materia prima para fabricar raciones balanceadas, alimentos balanceados, u otros alimentos, como también, de hecho, es común que se vendan en estado primario, y el productor los utilice directamente en su establecimiento para complementar la nutrición de sus animales, cuando por ejemplo, el forraje producido por las pasturas resulta insuficiente. De modo que en el primer caso son materias primas para elaborar insumos agropecuarios, mientras que en el segundo caso constituyen directamente el insumo.

Tal es el caso de los pellets y expeller de soja u otras oleaginosas, del maíz quebrado o el sorgo molido, que para exonerarlos efectivamente, el Poder Ejecutivo debió de incluirlos taxativamente."

Por lo expuesto, dado que los bienes por los que se consulta no se encuentran expresamente incluidos en la nómina establecida por el numeral 25 citado y que el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca los clasifica como materia prima, corresponde considerar que prevalece esa condición frente a la de complemento alimenticio y por lo tanto, el producto deberá tributar IVA e IVA anticipo, en la importación."

Cabe declarar que si bien el numeral 25 referido fue modificado luego del dictado de la Consulta citada, no incluye a los productos por los que se consulta, por lo tanto se mantiene el criterio sostenido en la misma. En síntesis, la comercialización de pellets de alfalfa se encuentra gravada por el IVA a la tasa básica.

AGENTES DE RETENCIÓN

Consulta Nº 5.562 - Empresa Agroindustrial Avícola – IMEBA – IRAE – Proceso productivo vertical – Agente de retención

El consultante es una empresa agroindustrial del rubro avícola que tiene una integración vertical del proceso productivo, desde la reproducción y crianza de las aves, pasando por la actividad frigorífica (faena), para la posterior comercialización de sus productos en el mercado interno y en el exterior.

La empresa consulta si debe actuar como agente de retención del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), en ocasión de realizar compras de aves vivas a empresas competidoras del sector, para proceder luego a la faena de las mismas y su posterior colocación en mercados del exterior. Se aclara que estas empresas que realizan las ventas de aves vivas también tienen integrado todo su proceso productivo, tributando los mismos impuestos que la consultante, en particular el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

La Respuesta

El Decreto Nº 15/996 de 24.01.996 con la redacción dada por el Decreto Nº 208/007 de 18.06.007 en su artículo 4º establece que:

“Artículo 4º.- Agentes de retención.- Designase agentes de retención a:

a) Quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y no sean productores agropecuarios, las Administraciones Municipales y los Organismos Estatales, que adquieran bienes gravados a quienes sean productores agropecuarios.....”

Al tratarse de adquisiciones de bienes gravados que realiza un sujeto comprendido en el IRAE como empresa agroindustrial a otro, que si bien también es agroindustrial, pero que está actuando como productor agropecuario, corresponderá la retención. El vendedor podrá computar el impuesto retenido como pago a cuenta del IRAE.

Asimismo el consultante también deberá tributar el impuesto como contribuyente cuando lo utilice como insumo del proceso industrial, siendo el monto imponible el precio corriente en plaza, de acuerdo a lo establecido por los artículos 3º y 5º del referido decreto.

Consulta Nº 4.987 - Enajenación de inmueble rural adquirido por partición – IRPF – IPAT – IMEBA – IRAE – Tratamiento tributario.

I.- La Consulta.

La situación fáctica consultada es la que se pasa a explicitar.

Con fecha 08/03/1973 los hermanos AA (soltero) y BB (casada en únicas nupcias con CC) adquirieron en común, pro indiviso y en partes iguales por título compraventa y modo tradición, la propiedad y posesión del inmueble rural padrón 4.413.

El 05/10/2007 los adquirentes relacionados suscribieron convenio particionario prometiéndose adjudicar mediante escritura de partición una mitad indivisa del referido padrón a cada uno.

A efectos de finalizar tal condominio se procedió a levantar un nuevo plano del cual surgen tres padrones: 11.825, 11.826 y 11.827 (antes en mayor área padrón 4.413).

Con el fin de precaver litigios las partes otorgaron con fecha 26/11/2007 escritura de partición transaccional en el mismo estado civil que adquirieron, partiendo los bienes de la siguiente manera: hijuela de AA fracción de campo empadronada con el número 11.825; hijuela de BB dos fracciones de campo empadronadas con los números 11.826 y 11.827.

Dado que, no existe equivalencia de valores en los bienes adjudicados, las diferencias de los mismos son compensadas en forma exacta por vía de transacción y de acuerdo a las recíprocas concesiones realizadas no teniendo los partícipes nada más que reclamarse.

El objeto del presente pronunciamiento versa en la circunstancia que, con fecha 21/12/2007 los consultantes, la Sra. BB y su esposo CC prometieron en venta a un tercero los padrones 11.826 y 11.827 que le fueron adjudicados a la primera.

Conforme a la posición sustentada esgrimen dos argumentos:

1º.- El art. 1.151 del Código Civil dispone con carácter general, el efecto retroactivo de la partición, efecto el cual rige tanto en materia sucesoria como en cualquier otra.

2º.- Por otra parte, sostienen que la partición no es un modo de transmitir o modificar el dominio ya que éstos se definen en forma taxativa en el art. 705 del mismo Código.

En consonancia, conforme a lo expuesto adelantan opinión fundada en el sentido que, en la partición no existe enajenación, ni adquisición de ningún tipo, ni una trasmisión patrimonial y por tanto tampoco un incremento patrimonial gravado por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.

Conforme las consideraciones descriptas, para aquellos casos como el presente, en que el bien vendido con posterioridad a la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, ingresó con anterioridad a la vigencia de la misma al patrimonio del vendedor, los consultantes entienden que para tributar IRPF se tiene la posibilidad de optar por el régimen especial que se establece en el inciso final del art. 20 del Tít. 7, TO 1996 aplicando el 12% (tasa del impuesto) sobre el 15% del precio de venta de los padrones establecidos en la promesa firmada con el tercero adquirente de los mismos.

II.- Respuesta.

La Dirección General Impositiva ya se ha expedido sobre el tema en la Consulta N° 4.906 (Bol.416), de la cual se toma lo que es aplicable al caso y parte de la cual se transcribe a continuación.

Tratándose de bienes adquiridos mediante una cesación de condominio contractual “deberá considerarse que los mismos han ingresado en el patrimonio de la persona que luego los enajena en la fecha de la partición.

En el caso, lo que corresponde al condómino es una parte de los bienes que integran el patrimonio partible, fruto de un acuerdo con los demás integrantes. Si bien los mismos son valuados a efectos de su adjudicación a cada integrante de su cuota parte, ello no implica que tal valor corresponda al precio que los mismos tienen.

Por lo tanto, en función de lo dispuesto por el artículo 32 del Decreto N° 148/007 de 26.04.007, a efectos del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, los bienes se avaluarán según lo establecido por el artículo 73 del Decreto N° 150/007.”

Dado que la partición fue otorgada con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 no podrá optar por el régimen especial que se establece en el inciso final del art. 20 del Tít. 7 TO 1996, aplicando el 12% (tasa del impuesto) sobre el 15% del precio de venta de los padrones establecidos en la promesa.

No obstante lo expuesto, si bien no ha sido objeto de consulta, corresponde efectuar la siguiente distinción. Conforme fuera explicitado tangencialmente en la comparecencia de la consulta, los consultantes poseen giro agropecuario. Según surge de la información del RUC obtenida los mismos se encuentran inscriptos como núcleo familiar, debiendo tributar además de Patrimonio, el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Por tanto, si el inmueble objeto de consulta se hubiese encontrado afectado a la actividad agropecuaria por el titular, el escribano que participa en la enajenación de dicho inmueble deberá realizar la retención de IRPF, conforme a lo establecido en el numeral 8) de

la Resolución DGI N° 662/007 de 29.06.007, si el titular del inmueble es una persona física o una entidad no comprendida en el lit. A) del art. 3º del Tít. 4 del TO 1996, pudiendo compensar el importe retenido en concepto de IRPF, en los términos establecidos en el numeral 3) de la Resolución DGI N° 662/007.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente deberá considerar si se encuentra comprendido en el art. 57 Tít. 4 TO 1996, reglamentado con el art. 162 del Decreto N°150/007 que exonera de IRAE, entre otras, a las rentas derivadas de la enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, obtenidas por quienes hayan optado por tributar IMEBA por las restantes rentas agropecuarias, siempre que no excedan en el ejercicio las U.I. 300.000 valuadas a la cotización vigente al cierre de ejercicio.

FLORES, FRUTAS Y HORTALIZAS

Consulta N° 4.314 - Enajenaciones de flores, frutas y hortalizas a Entes Autónomos y a otras dependencias del Estado

Se consulta respecto a la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a las enajenaciones de flores, frutas y hortalizas, en caso que las mismas se realicen a Entes Autónomos y a otras dependencias del Estado, así como si existen diferencias para el caso que el proveedor sea o no productor de los bienes que enajena.

Según lo dispuesto por el literal G) del artículo 18 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, las enajenaciones de frutas, flores y hortalizas en su estado natural se encuentran gravadas a la tasa mínima del IVA en tanto se cumplan simultáneamente dos condiciones:

- i. Que el enajenante sea contribuyente de IRIC e IVA y no se encuentre comprendido en el inciso primero del artículo 61 del Título 4 del T.O. 1996 ni en el impuesto creado por los artículos 590 y siguientes de la Ley N° 17.296 de 21.02.001.
- ii. Que la enajenación sea realizada a un consumidor final. No se encuentran comprendidas en este concepto las enajenaciones efectuadas a empresas.

De lo expuesto se concluye que en tanto el consultante se encuentre comprendido en el literal i), debe analizarse la situación de los compradores a efectos de determinar la tasa aplicable a las enajenaciones que realiza, dado que solamente en el caso de enajenaciones a consumidores finales, la tasa aplicable será la mínima.

Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, son empresas y se encuentran designadas como contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, entre otros tributos recaudados por la Dirección General Impositiva, por lo que resulta evidente que no se trata de consumidores finales y por ende, las ventas a tales organismos deberán facturarse con el impuesto a la tasa del 23 % (veintitrés por ciento).

En relación a las ventas realizadas a otras dependencias estatales, las mismas se considerarán realizadas a consumidores finales, por lo que se aplicará la tasa mínima.

En caso que el vendedor sea un productor agropecuario, al no cumplirse la condición i) establecida en la norma mencionada, no corresponderá la aplicación de la tasa mínima. Si realiza las enajenaciones a sujetos pasivos del IRIC, las mismas estarán gravadas a la tasa básica, en tanto las realizadas a consumidores finales se encuentran incluidas en el régimen de IVA en suspenso.

Consulta N° 4.828 - Venta de frutas y verduras a Ministerios por productor agropecuario – IVA en suspenso – facturación

Un productor agropecuario manifiesta que vende frutas y verduras a varios ministerios, y que le han informado que en tales ventas no debe facturar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) porque ese tributo queda en suspenso.

Tal información es correcta, dado que el artículo 11 del Título 10 del T.O. 96 que crea el régimen del impuesto en suspenso establece que tal régimen cesa cuando el productor vende los bienes referidos a sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, no productores agropecuarios.

Consulta N° 5.013 - Enajenación de frutas, flores y hortalizas en estado natural por productor agropecuario a sujeto pasivo de IRAE - Sociedad de hecho integrada por S.A. uruguaya y persona física no residente - IVA - IPAT - IRAE - Tratamiento tributario.

Se plantean una serie de consultas con carácter no vinculante a saber:

CONSULTAS REFERIDAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1) La enajenación de frutas flores y hortalizas en estado natural, que realiza un productor agropecuario a un sujeto pasivo del IRAE que sea productor agropecuario: ¿se encuentra en el régimen del IVA en suspenso o cesa de acuerdo al literal a) del párrafo 2 del artículo 11 del Título 10 T.O. 96?

La Ley Nº 17.503 de 30 de mayo de 2002 gravó con el IVA las enajenaciones de frutas, flores y hortalizas realizadas bajo determinadas circunstancias, con el propósito de financiar la creación del denominado "Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja".

El mencionado régimen básicamente consistía en que el productor agropecuario continuara tratando sus ventas de frutas, flores y hortalizas con el IVA en suspenso en tanto dichos bienes no abandonaran el circuito agropecuario, es decir cuando las ventas fueran realizadas a otros productores agropecuarios sin modificar en absoluto el estado natural de los mismos, o cuando saliendo del ámbito agropecuario, lo vendieran a consumidores finales.

La Ley Nº 18.083 de 27 de diciembre de 2006 no incorporó modificaciones sustanciales en el esquema original de tributación diseñado por la mencionada Ley Nº 17.503.

Por tanto, esta Comisión de Consultas comparte la opinión adelantada por el Consultante, en cuanto a que se mantiene el régimen del IVA en suspenso cuando se trate de operaciones realizadas entre productores agropecuarios.

2) La enajenación de frutas flores y hortalizas en estado natural que realice un productor agropecuario a un sujeto pasivo del IRAE que sea productor agropecuario y opte por tributar IMEBA, ¿se encuentra en el régimen del IVA en suspenso o cesa en acuerdo al literal a) del párrafo 2 del artículo 11 del Tít.10 TO 96?

Corresponde en este caso remitirse a la respuesta dada en el punto 1).

3) La venta de frutas flores y hortalizas en estado natural que realice un productor agropecuario a un sujeto pasivo de IRAE no productor agropecuario se encuentra dentro de las causales del cese del régimen de IVA en suspenso. ¿A qué tasa del IVA tributaría dicha enajenación?

De acuerdo al Art. 18º del Tít. 10 TO 96, las ventas de frutas flores y hortalizas en su estado natural estarán gravadas a la tasa mínima del 10% cuando se cumplen simultáneamente las siguientes condiciones:

i) Que el enajenante sea contribuyente de los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas y al Valor Agregado y no se encuentre comprendido en el régimen del Monotributo.

ii) Que la enajenación sea realizada a un consumidor final. No se consideran comprendidas en este concepto las enajenaciones efectuadas a empresas.

En el caso planteado por el consultante no se cumpliría la condición ii), por lo tanto dicha enajenación tributa al 22%.

CONSULTAS REFERIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO E IRAE.

Una sociedad de hecho, integrada por una sociedad anónima uruguaya titular de una participación patrimonial del 70% y una persona física no residente titular del restante 30%, consulta:

1) ¿Quién debe pagar el Impuesto al Patrimonio sobre el padrón adquirido, la sociedad de hecho o cada uno de los socios en cabeza propia?

Dado que se trata de una sociedad de hecho de las mencionadas en la Ley Nº 16.060 de 4 de setiembre de 1989, ya que se verifican todas las condiciones para la existencia de una sociedad comercial y más precisamente para la existencia de una sociedad de hecho, establecidas en la Ley Nº 16.060, Capítulo I, Secc. I y V, las rentas obtenidas por esta sociedad son rentas empresariales comprendidas en el IRAE según el Lit. A) del Art. 3º del Tít. 4 del TO 96.

El numeral 8 del mencionado literal establece:

"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."

En cuanto al Impuesto al Patrimonio, el Art. 1º del Tít. 14 T.O. 96 que determina quiénes son los sujetos pasivos de dicho impuesto, en su literal B) dispone:

"Quiénes estén mencionados en el Art. 3º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley, con excepción de:

3. Los que realicen actividades agropecuarias y ejerzan la opción de liquidar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley.”

Por lo tanto, si esta sociedad se encuentra incluida en el mencionado literal deberá liquidar el impuesto en cabeza de la misma sociedad.

Si estuviera comprendida en la excepción establecida en el numeral 3 de dicho literal, el impuesto se deberá liquidar en cabeza de cada uno de sus integrantes; dado que por el Art. 6º del Tít. 14 TO 96, los socios sólo computan la cuota parte que les corresponde en la sociedad conjuntamente con el resto de su patrimonio, únicamente cuando las sociedades no están sujetas al pago de dicho impuesto.

2) ¿Si le corresponde a la sociedad de hecho antes mencionada, la exoneración prevista en el Art. 16 de la Ley 17.345 de 31 de mayo de 2001, teniendo en cuenta lo establecido por el Art. 50 de la Ley 18083?

El Art. 50 de la Ley Nº 18.083 de 27 de diciembre de 2006, en sus incisos 2º y 3º establece:

“Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, los beneficios a que refiere el inciso anterior se aplicarán en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, la referida participación nominativa se considerará al portador a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.”

Dado que en el caso planteado, el capital de la sociedad de hecho está constituido parcialmente al portador, al ser uno de sus integrantes una sociedad anónima, el beneficio de la exoneración se aplicará en la misma proporción que la que existe entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

3) Cuando la sociedad de hecho distribuye a sus integrantes las utilidades que obtengan, ¿hay que retener el 7% en concepto de dividendos o utilidades gravados por IRPF? ¿A la sociedad de hecho se la considera una sociedad personal y por tanto están exentas las utilidades que distribuya siempre que no exceda el monto de sus ingresos los 4.000.000- de U.I.?

La sociedad debe retener cuando distribuya utilidades a sus integrantes personas físicas, siempre y cuando las utilidades que distribuya no estén exentas en aplicación del inciso c) del Art. 27º Tít. 7 del TO 96, reglamentado por el literal c) del Art. 34º del Dto. Nº 148/007 de 26.04.007.

En el caso en consulta deberá retener IRNR dado que la persona física integrante de la misma es un no residente, en aplicación del Art. 2º del Tít. 8 del TO 96 reglamentado por el Art. 6º del Dto. Nº 149/007 de 26.04.007, siempre y cuando las utilidades no estén exentas por lo dispuesto en el inciso c) del Art. 15º del Tít. 8 del TO 96, reglamentado por el inciso c) del Art. 23º del Dto. Nº 149/007.

Consulta Nº 4.937 - Venta de frutas y hortalizas a ministerios por productor agropecuario - IVA - tasa a aplicar.

Un productor agropecuario que enajena frutas y hortalizas de su propia producción y de otros productores, consulta en forma vinculante respecto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Adelanta opinión en el sentido que los bienes que compra a terceros productores para enajenar a diversos Ministerios cuando los adquiere no le corresponde IVA.

Esta Comisión de Consultas no comparte esta opinión.

El consultante es productor agropecuario por las ventas de su propia producción, la cual al enajenar a los Ministerios, se encuentran incluidas en el régimen de IVA en suspenso de acuerdo con el art. 11 Título 10 T.O. 1996 en concordancia con las Consultas Nº 4.828 (Bol. 414) y Nº 4.314 (Bol. 364).

El consultante por la actividad de comprar frutas y hortalizas a productores para revender, no está realizando actividad agropecuaria, por el contrario por esta actividad de intermediación es sujeto pasivo de IRAE.

Según lo dispuesto por el literal k) del art. 18 Título 10 T.O. 1996 la circulación de frutas flores y hortalizas en su estado natural están gravadas a la tasa mínima en tanto se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

i) Que el enajenante sea contribuyente de IRAE e IVA y no se encuentre comprendido en el régimen de Monotributo.

ii) Que la enajenación sea realizada a un consumidor final. No se consideran comprendidas en este concepto las enajenaciones efectuadas a empresas.

De aquí se desprende que en tanto el consultante verifica el lit. i) debe analizar la situación de los compradores, en este caso las ventas son realizadas a consumidores finales (Ministerios) por lo que se aplicará la tasa mínima.

Cabe precisar que las compras que el consultante hace de frutas y hortalizas a otros productores para completar su pedido, están gravadas a la tasa básica según el lit A) art.11 Título 10 T.O. 1996 dado que el régimen de IVA en suspenso cesa cuando un productor enajena a un contribuyente de IRAE, que es el caso de las ventas realizadas al consultante.

ACTIVIDAD FORESTAL

Consulta Nº 2.725 – Valuación de plantaciones.

Una sociedad anónima, como única actividad, ha forestado varias áreas rurales a fin de obtener madera que se usará para producir energía.

Estos bosques han sido calificados como generales por la Dirección Forestal.

Consulta como debe evaluar esas plantaciones para el Impuesto a las Rentas Agropecuarias e Impuesto al Patrimonio.

De acuerdo a las disposiciones vigentes: Ley Forestal Nº 13.723 de 16.12.1968; Resolución DGI Nº 253/986 del 11.09.1986; Artículo 12, Título 14, Texto Ordenado 1987 y Artículo 13, Título 4, Texto Ordenado 1987, esta Comisión entiende que:

a) Respecto al Impuesto a las Rentas Agropecuarias, procederá a computar como renta la diferencia de inventarios ocurrida entre principio y fin del ejercicio, avaluando las existencias a costo de producción o precio de plaza, a opción del contribuyente.

En cuanto a la forma de cálculo del costo de producción se entiende que lógicamente incluye todos los gastos e insumos incurridos. Por tratarse de un circulante no corresponde efectuar amortizaciones como lo propone el consultante.

b) Respecto al Impuesto al Patrimonio, procederá de acuerdo la opción ya citada.

Consulta Nº 3.322 – Bosques – IPAT.

Se consulta si se encuentra exonerado del Impuesto al Patrimonio un predio sobre el que se implantará un bosque de rendimiento y al que se le realizaron las labores culturales pero no se efectuó la plantación al cierre de ejercicio.

El artículo 39 de la Ley Nº 15.939 dispone que determinados bosques, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, no se computan en el monto imponible del Impuesto al Patrimonio.

Los bosques que dan mérito a la exoneración, entre otros, son los de rendimiento a que se refiere la consulta, siendo necesario para que hayan sido calificados como tales por la Dirección Forestal conforme al artículo 8º literal B) de la citada ley.

El problema planteado es determinar en qué momento se hace efectiva la exoneración.

La ley exonera los bosques, y la propia ley los define como las asociaciones vegetales en las que predomina el arbolado de cualquier tamaño (artículo 4º).

Es claro, entonces, que para ser un bosque es indispensable que existan árboles; si éstos no han sido plantados no existe bosque y por tanto no puede haber exoneración.

La exoneración alcanza, como se dijo, también a los terrenos ocupados por el bosque.

Esto significa que el beneficio comprende a los vegetales y al predio que ocupan; si no existen árboles no puede sostenerse que el predio es un bien exonerado del Impuesto al Patrimonio por la evidente razón que no está ocupado por árboles.

Se concluye de lo expuesto que mientras no exista un bosque en la definición de la ley en determinado predio, éste no constituye un bien exento para el Impuesto al Patrimonio.

Consulta Nº 5.016 - Actividad forestal - S.A. con acciones nominativas - IRAE - valuación de bosques - rentas derivadas de la explotación forestal, determinación - venta del producido de podas y raleos.

Un profesional formula varias consultas relativas a la actividad forestal que desarrollará una futura sociedad anónima por acciones nominativas.

Las consultas se refieren al IRAE, ya que el consultante considera que la exoneración del Impuesto al Patrimonio de la Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987 sigue vigente, lo que se comparte, acotándose que se superpone con lo establecido por los artículos 16 y 23 de la Ley N° 17.345 de 31 de mayo de 2001.

La primera consulta se refiere a la valuación de los bosques, tanto los comprendidos en la exoneración como los que no lo están.

Teniendo presente que los bosques constituyen un activo circulante, es de aplicación el artículo 31 Título 4 TO 96 que otorga la opción de valuarlos al costo de producción, de adquisición o de plaza.

Tratándose de un activo circulante, su valor se tomará en cuenta para calcular el ajuste por inflación y no deberá ser revaluado.

La sociedad tendrá, además, la opción de aplicar el artículo 21 numeral 5) literal H) del Título 4 TO 96, por el que se admite que se computen como gastos del ejercicio las inversiones para la implantación de bosques protectores o de rendimiento.

La disposición no es obligatoria y no condiciona a que la implantación sea realizada en predios de prioridad forestal. Si se optara por esta disposición, deberá seguirse aplicando en los ejercicios siguientes, teniendo presente que la propia implantación requiere inversiones en los primeros años.

Esta norma implica que en el activo fiscal de la sociedad no habrán de figurar el valor de los bosques.

En la misma consulta se pregunta cómo determinar las rentas derivadas de la explotación forestal.

La determinación deberá realizarse teniendo presente las normas generales referente a las rentas brutas y netas, y las exoneraciones fiscales que puedan corresponder de acuerdo al tipo de monte y al lugar del que provienen.

La segunda consulta, referente a la aplicación del artículo 21 del Título 4 TO 96 fue evacuada precedentemente.

Por último, se pregunta si la venta del producido de las podas y los raleos se benefician con la exoneración del IRAE a los montes.

La respuesta es afirmativa.

Consulta N° 5.080 - Productores agropecuarios - actividad forestal - IRAE - rentas agropecuarias - inclusión preceptiva - cálculo de límites.

Se realiza de manera no vinculante las siguientes consultas sobre la inclusión preceptiva en el IRAE para los productores agropecuarios:

1. Si a los efectos del límite de las 1500 has. de Índice Coneat 100 dispuesto en el literal c) del artículo 9° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, se debe considerar, además del área destinada a la producción ganadera, la superficie afectada a la explotación de bosques incluidos en los beneficios del artículo 73° del Título 4 del TO 1996.

Según el literal c) del artículo 9° del Decreto N° 150/007, deben considerarse aquellos predios destinados al desarrollo de la explotación agropecuaria.

Asimismo, el artículo 4° del Decreto N° 150/007, establece que se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales.

Por tanto, la superficie destinada a actividad de forestación debe ser considerada a los efectos de la comparación con el referido límite.

2. Si deben considerarse las rentas derivadas de la explotación de bosques incluidos en el artículo 73° del Título 4 del TO 1996, para la comparación con el límite establecido en el literal b) del artículo 9° del Decreto N° 150/007.

Esta Comisión de Consultas entiende que los ingresos derivados de la explotación de los referidos bosques, deben computarse a los efectos del límite de ingresos del literal b) del artículo 9° del Decreto N° 150/007, dado que se trata de rentas exentas del IRAE derivadas de una explotación agropecuaria, conforme a lo señalado en el punto 1).

En efecto, el segundo inciso del mencionado artículo 73º, y el artículo 74º del mismo Título, reconocen al tratamiento otorgado a dichas rentas como una exoneración tributaria.

Asimismo, el citado literal b) del artículo 9º del Decreto N° 150/007, establece: “..... cuando el monto de los ingresos que generan rentas agropecuarias comprendidas en el literal a) del artículo 4º...”.

En suma, la actividad forestal genera rentas agropecuarias comprendidas en el hecho generador del IRAE, sin perjuicio de la exención dispuesta por la ley; y en consecuencia computables a los efectos del mencionado límite de ingresos.

Consulta N° 5.502 - S.A. que presta servicio de chipeado a terceros sobre bosques no propios – IRAE – Exoneración, no corresponde.

S.A. que presta servicio de chipeado a terceros sobre bosques no propios – IRAE – Exoneración, no corresponde.

Una sociedad anónima con acciones nominativas, cuya actividad consiste en prestar el servicio de chipeado a la madera que exportan sus accionistas u otros exportadores, consulta en forma vinculante, si se encuentra comprendida en la exoneración del Impuesto a las Rentas de la Actividades Económicas (IRAE) prevista por los artículos 73º y 74º del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

La norma citada por la consultante exonera del IRAE las actividades de descortezado, trozado y chipeado, realizadas sobre bosques propios, siempre que tales bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal, entendiéndose por bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los que hubiera adquirido en pie.

De acuerdo a lo manifestado por la consultante, la actividad de chipeado se realiza como una prestación de servicios sobre bosques de terceros, sus accionistas y otros exportadores, por lo que al no hacerse sobre bosques propios no le corresponde el beneficio por el que se consulta.

Tampoco se encuentra comprendida en la exoneración establecida por el artículo 75º de mismo Título, ya que si bien en esta norma se incluye la actividad de la empresa, prestación de servicios a terceros, no lo está la actividad de chipeado que realiza la consultante.

Consulta N° 5.717 - Venta de Inmuebles Rurales Forestales – IRAE – Exoneración

Dos sociedades anónimas uruguayas, propietarias de inmuebles rurales en zonas declaradas de prioridad forestal sobre los que se hallan plantados bosques artificiales de rendimiento, y en una de ellas además, bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP según Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987, consultan sobre el tratamiento tributario aplicable a la renta derivada de la enajenación de la venta conjunta de los bosques que son objeto del beneficio establecido en el artículo 73 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y el fundo que les sirve de asiento.

Adelanta opinión en el sentido de decir que las rentas derivadas de la enajenación de un inmueble rural ubicado en zona de prioridad forestal y ocupado por bosques exonerados no se encuentran gravadas por el Impuesto a las Rentas de la Actividades Económicas (IRAE), de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 sin limitación de tipo alguno.

Por lo tanto, consideran que está exonerada la renta proveniente de la enajenación del bosque propiamente dicho, así como la proveniente de la venta del inmueble sobre el que éste se asienta.

Se comparte la opinión del consultante.

Esta Administración ya se expidió sobre el tema en Consultas N° 5.674, N° 5.675, N° 5.676, N° 5.677, N° 5.680 y N° 5.681 de 07.05.013 (Bol.480).

Consultas N° 5.674-5.675-5.676-5.677-5.680-5.681- Venta de inmuebles rurales forestales – IRAE – Exoneración

Una sociedad uruguaya, propietaria de inmuebles rurales sobre los que se hallan plantados bosques artificiales de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal, consulta sobre el tratamiento tributario aplicable a la renta derivada de la enajenación de dichos inmuebles.

Adelanta opinión en el sentido de que las rentas derivadas de dicha enajenación no se encuentran gravadas

por el Impuesto a la Rentas de la Actividades Económicas (IRAE), de acuerdo a lo establecido en el artículo 73º del Título 4 de T.O.1996.

Se comparte la opinión del consultante.

El numeral 2 del literal B) del artículo 3º del Título 4 del T.O.1996, reglamentado por el artículo 4º del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, establece que las rentas obtenidas de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria están gravadas por el IRAE.

Por su parte, el inciso primero del artículo 73º del Título 4 del T.O.1996 exonera del IRAE a las rentas que provengan de la explotación de bosques artificiales declarados protectores según el artículo 8º de la Ley N° 15.939 de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como de los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos.

Por lo tanto, si bien la norma legal y reglamentaria que define las rentas empresariales establece que, las rentas originadas en la venta de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria se encuentran comprendidas en el IRAE, existe una norma específica que exonera las rentas provenientes de la explotación de determinados bosques y de los terrenos sobre los cuales éstos se encuentran.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, explotar significa "sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio".

En consecuencia, dado que la exoneración alcanza la explotación tanto de los bosques como de los terrenos sobre los que se asientan éstos, y explotar significa obtener una utilidad en provecho propio, se concluye que la enajenación del inmueble rural sobre el que hallan plantados bosques artificiales de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal se encuentra comprendida en la exoneración del artículo 73º del Título 4 T.O. 1996.

Esta Consulta constituye un cambio de criterio con respecto a la Consulta N° 4.760 (Punto 5) de 31.01.008 publicada en Boletín N° 416 y Consulta N° 5.025 de 12.12.008, publicada en Boletín N° 427.