



Ministerio  
**de Economía  
y Finanzas**

**DGI** DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA

# **IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE)**

---



# Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

En el presente material se expondrán los principales aspectos normativos del IRAE del sector agropecuario necesarios para la liquidación del impuesto y facilitar el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias del sector.

## Sujetos pasivos comprendidos<sup>1</sup>

Son sujetos pasivos, en cuanto obtengan rentas agropecuarias:

- Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
- Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
- Los entes autónomos y servicios descentralizados que integren el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para el impuesto las exoneraciones que gozasen.
- Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- Los fideicomisos, excluidos los de garantía.
- Las personas físicas.
- Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el Artículo 5 Título 3 Texto Ordenado 1996.
- Los grupos de interés económico.
- Las sociedades por acciones simplificadas.

Normativa de interés:

- Artículo 9 [Título 4 Texto Ordenado 1996](#).
- Artículo 1 [Decreto N° 150/007](#).

## Actividades agropecuarias comprendidas

El IRAE es un impuesto de liquidación anual que grava, entre otras, las rentas agropecuarias, definidas en el Numeral 2 Literal B) Artículo 3 Título 4 Texto Ordenado 1996. Se consideran comprendidas las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados, y derechos utilizados económicamente en el país.

Constituyen rentas comprendidas:

- Las derivadas de la explotación agropecuaria.
- Las resultantes de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria.
- Las obtenidas por la utilización de los bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.
- Las obtenidas bajo forma de aparcerías, pastoreos, medianería, capitalizaciones y otras situaciones análogas.
- Las provenientes de instrumentos financieros derivados, vinculados a la actividad agropecuaria.

A continuación se definen cada una de las rentas comprendidas:

- **Rentas derivadas de la explotación agropecuaria**

---

<sup>1</sup> Se debe tener en cuenta las limitaciones a la propiedad de inmuebles rurales y de explotaciones agropecuarias establecidas en la Ley N° 18.092, en la redacción dada por el Artículo 349 Ley N° 18.172.

Es la conjunción de capital y trabajo, aplicados a obtener productos primarios animales o vegetales, tales como se obtienen del establecimiento del productor.

A vía de ejemplo:

- cría o engorde de ganado
- lechería, producción de lanas, cerdas, cueros
- horticultura, producción de frutas o flores
- avicultura, apicultura y cunicultura

La acuicultura es considerada una actividad agropecuaria, de acuerdo a lo previsto por la [Ley N° 19.402](#).

También se consideran rentas agropecuarias las obtenidas de la explotación de bosques. Quedan comprendidas las actividades a que refieren los artículos 74 y 75 Título 4 Texto Ordenado 1996. En el documento [Actividad Forestal](#), se encuentra información sobre este tema.

Se excluyen expresamente las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios. En este sentido, la Administración ha plasmado en varias consultas que procesos o transformaciones son necesarias para la conservación del bien o por el contrario hacen que se altere su naturaleza. A modo de ejemplo se pueden citar las Consultas N° 846, 3.696 y 4.728.

Nota: La Administración se ha expedido en distintas consultas acerca de determinadas actividades en relación a su calidad de agropecuarias o comerciales como ser la comercialización de semen, ovarios y embriones<sup>2</sup>, la actividad de arrendamiento de vacas lecheras<sup>3</sup>, la actividad de extracción de sangre a yeguas preñadas<sup>4</sup>, y la extracción de ovocitos<sup>5</sup>.

▪ **Rentas derivadas de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria**

Constituyen rentas agropecuarias las derivadas de enajenaciones de activo fijo afectadas a la explotación agropecuaria.

Es oportuno mencionar la Consulta N° 5.674 que refiere a una Sociedad Anónima que enajena inmuebles rurales sobre los que se hallan plantados bosques artificiales de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal. Se establece que quedan exoneradas las enajenaciones tanto de los bosques como de los terrenos sobre los cuales éstos se encuentran.

Otro caso es el planteado en la Consulta N° 5.379 la que hace referencia al tratamiento tributario de la venta de un inmueble rural propiedad de una persona física que lo tiene arrendado.

Determinación de la renta de inmuebles rurales (Ley N° 18.876)

Las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias, podrá determinarse de acuerdo al régimen general, o por considerar el 6% del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, siempre que esta diferencia sea positiva. Esta opción se aplicará con relación a los inmuebles adquiridos antes del 1° de julio de 2007, y en ningún caso el valor considerado para la aplicación del

---

<sup>2</sup> Consulta N° 4.368  
<sup>3</sup> Consulta N° 4.800  
<sup>4</sup> Consulta N° 4.661  
<sup>5</sup> Consulta N° 5.575

porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

Para la determinación del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, se deflactará el precio de la transacción, aplicando el IMIPVIR publicado el último día del mes inmediato a la enajenación. A los efectos de determinar la diferencia mencionada anteriormente, el resultado se ajustará por el incremento de la UI entre el 1° de julio de 2007 y el último día del mes del índice utilizado (IMIPVIR).

Este régimen será de aplicación para enajenaciones realizadas a partir del 1° de enero de 2012.

A continuación se expone cómo deberá determinarse la renta en forma ficta:

$$\text{Renta Neta Ficta} = 6\% \text{ Valor en plaza al } 01/07/2007^{(*)} + (\text{Precio de Venta} - \text{Valor en plaza actualizado al } 01/07/2007^{(**)})$$

$$^{(*)} \text{ Valor en plaza al } 01/07/07 = \text{Precio de Venta} / \text{IMIPVIR (vigente al cierre del trimestre anterior al de la enajenación)}$$

$$^{(**)} \text{ Valor en plaza actualizado al } 1/7/2007 = \text{Precio de Venta} / \text{IMIPVIR} * \text{Variación de la UI } ^{(***)}$$

$$^{(***)} \text{ Variación de la UI} = \text{Valor de la UI último día mes anterior al de la enajenación} / \text{Valor de la UI al } 01/07/07$$

Normativa de interés

- Artículo 47 [Título 4 Texto Ordenado 1996](#)
- Artículo 64 [Decreto N° 150/007](#)

▪ **Rentas obtenidas por la utilización de los bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria**

Se considera actividad agropecuaria, a los servicios agropecuarios prestados por productores<sup>6</sup>. Se incluyen dentro de este concepto actividades tales como servicios de cosecha, siembra y esquila, que realicen los productores agropecuarios.

Asimismo, cabe precisar, que el servicio que se presta debe ser utilizado en el propio establecimiento para luego ser prestado a un tercero. Por ejemplo si un productor agropecuario realiza una actividad ganadera y vende productos agropecuarios en estado natural, compra una cosechadora para brindar servicios a otros productores, dicho servicio no sería un servicio agropecuario. En cambio, si el productor **también** se dedica a la agricultura y utiliza la máquina para cosechar, y además brinda el servicio de cosecha a otros productores, este servicio, sí sería un servicio agropecuario<sup>7</sup>.

Otro ejemplo es el planteado en la Consulta N° 4.751 de un productor agropecuario que presta servicios de inseminación artificial a otros productores.

▪ **Rentas obtenidas bajo forma de aparcerías, pastoreos, medianería, capitalizaciones y otras situaciones análogas**

<sup>6</sup> Artículo 3 Literal B) Numeral 2 Título 4 Texto Ordenado 1996.

<sup>7</sup> Consulta N° 4.862.

A continuación se presentan los conceptos de actividades de pastoreo, aparcería, medianería, capitalización y actividades análogas y su tratamiento tributario desde el punto de vista del dueño de la explotación así como respecto al dueño del ganado u otros bienes<sup>8</sup>.

– **¿Qué se entiende por pastoreo?**

El **pastoreo** es un contrato donde una de las partes (ganadero) lleva sus animales a un campo o fracción 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 del campo o fracción correspondiente, por un precio cierto en dinero y por el tiempo indicado.

El **tomador de animales** (propietario del campo), tributará preceptivamente el IRAE por los ingresos derivados del contrato pudiendo liquidar el IMEBA por los restantes ingresos.

El **dueño de los animales** (dador), podrá optar por tributar el IRAE o el IMEBA, siempre que no verifique las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE.

– **¿Qué se entiende por aparcería?**

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.

El **explotador** (aparcerero tomador), podrá optar por tributar el IRAE o el IMEBA, siempre que no verifique las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE.

El **dueño del predio** (aparcerero dador), tributará preceptivamente IRAE (independientemente de la forma en que se distribuyen los riesgos de producción).

El tratamiento tributario expuesto anteriormente aplica en la medida que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 58 del [Decreto N° 220/998](#). A continuación se exponen las mismas:

- Aparcerero dador (dueño del predio):
  - únicamente pone a disposición el inmueble y demás bienes para realizar la actividad agropecuaria,
  - no dispone económicamente de los frutos,
- Aparcerero tomador (explotador):
  - realiza la explotación agropecuaria,
  - dispone económicamente de los frutos.

– **¿Qué se entiende por medianería?**

La denominación de **medianería** en la práctica se la asimila 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.

– **¿Qué se entiende por capitalización ganadera?**

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

---

<sup>8</sup> Consulta N° 4.760.

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.

Siendo la capitalización ganadera una modalidad de aparcería, el **dueño de la explotación** deberá liquidar preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de poder seguir continuar liquidando el IMEBA por los restantes ingresos.

Respecto al **dueño del ganado**, su actividad constituye renta empresarial gravada por el IRAE, pudiendo optar por el IMEBA, siempre que no verifique las condiciones de inclusión preceptiva en el IRAE.

– **¿Qué se entiende por actividades análogas?**

El término análogas está referido a una actividad similar a la aparcería y pastoreo, donde 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 quedar incluida.

Se puede citar la [Consulta N° 5.394](#) que refiere a servicio de engorde de ganado a corral "FEEDLOT".

Lo expuesto anteriormente se resume de la siguiente forma:

	Dueño ganado u otros / Explotador	Dueño del predio
Aparcería Pecuaria (Capitalización) / Aparcería Agrícola / Medianería <sup>9</sup>	IRAE	IRAE
	IMEBA	
Pastoreo	IRAE	IRAE
	IMEBA	

Es importante destacar que, en este tipo de actividades, adquiere especial relevancia la correcta tipificación de las diferentes modalidades de contratos, ya que ello puede afectar el tratamiento tributario. Como ejemplo de esto se puede señalar la [Consulta N° 5.273](#).

Normativa de interés

- [Artículo 3 Título 4 Texto Ordenado 1996](#)
- [Artículo 4 Decreto N° 150/007](#)

## Cierre de ejercicio fiscal

Los sujetos pasivos que desarrollen actividad agropecuaria, cerrarán el ejercicio fiscal al **30 de junio**. Se faculta a la DGI a establecer otra fecha de cierre.

Excepción: quienes realicen conjuntamente actividades agropecuarias e industriales y lleven contabilidad suficiente, el ejercicio fiscal coincidirá con el ejercicio económico. La DGI puede

<sup>9</sup> Cumpliendo las condiciones establecidas en el artículo 58 del [Decreto N° 220/998](#).

autorizar distintos cierres de ejercicio.

Los contribuyentes que tengan otras actividades NO agropecuarias comprendidas en el IRAE, deberán remitirse a la [Resolución N° 2.062/008](#) con la redacción dada por Resoluciones posteriores.

Normativa de interés:

- [Artículo 8 Título 4 Texto Ordenado 1996](#)

## Opción IRAE – IMEBA

Los contribuyentes que obtengan rentas derivadas de la actividad agropecuaria, podrán optar entre tributar el IRAE o el IMEBA, sin perjuicio de las rentas que deben tributar preceptivamente el IRAE. En todos los casos los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de las que sean titulares.

Las rentas por las cuales no puede optar por tributar el IMEBA son las derivadas de la enajenación de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparecerías y actividades análogas y de servicios agropecuarios, por las cuales deberá tributar preceptivamente el IRAE, sin perjuicio de continuar liquidando el IMEBA por los restantes ingresos.

Podrán optar por el IMEBA, estando comprendidos en el IRAE, todos los contribuyentes que obtengan rentas derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales y animales, con excepción de:

- Las sociedades anónimas, y las sociedades en comandita por acciones, aún las en formación.
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
- Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integren el servicio industrial y comercial del Estado.
- Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.
- Los restantes contribuyentes que verifiquen alguna de las siguientes condiciones:
  - los ingresos derivados de la explotación agropecuaria superen los 2.500.000<sup>10</sup> UI en el ejercicio anterior, valuadas a la cotización de cierre del ejercicio anterior. En este caso se podrá volver a liquidar el IMEBA en el ejercicio siguiente, si las circunstancias que motivaron la inclusión cambiaran.

Es importante destacar que, los ingresos que deberán considerarse a estos efectos son únicamente los que derivan de la explotación agropecuaria, es decir, de la obtención de productos primarios, vegetales o animales. No se deben considerar las demás rentas agropecuarias como ser las resultantes de la enajenación de activo fijo, servicios, aparcería, pastoreo, medianería y similares.

A los efectos del cómputo de los ingresos, por ejemplo, en caso de rentas derivadas de la explotación de bosques incluidos en el Artículo 73 Título 4 Texto Ordenado 1996, los mismos deberán computarse a los efectos del límite de ingresos para ejercer la opción del IMEBA, independientemente de que se trate

---

<sup>10</sup> Monto vigente para cierre al 30/06/2023 ([Decreto N° 66/023](#)). Monto para ejercicio al 30/06/2022 y anteriores: 2.000.000 U.I.

de rentas exentas del IRAE derivadas de una explotación agropecuaria.

Consulta de interés: [5.080](#)

#### **Ejemplo para ejercicio 2022-2023:**

Los contribuyentes que al cerrar el ejercicio de fecha 30/06/2023 obtuvieron ingresos menores a UI 2:500.000, para el ejercicio que inicia el 01/07/2023 pueden continuar tributando IMEBA, sin quedar incluidos preceptivamente en el IRAE.

En el siguiente cuadro se muestran los topes de diferentes ejercicios, de acuerdo a la nueva normativa:

<b>Ejercicio</b>	<b>Ingresos a considerar (en UI)</b>	<b>Ejercicio</b>	<b>Impuesto a liquidar</b>
2020-2021	menor o igual a 2.000.000	2021-2022	IMEBA
2021-2022	superior a 2.000.000	2022-2023	IRAE
2022-2023	menor o igual a 2.500.000	2023-2024	IMEBA

- que no hayan trascendido tres ejercicios liquidando el IRAE luego de haber realizado la opción de tributar este impuesto.
- que realicen la explotación agropecuaria en predios cuya superficie al inicio del ejercicio exceda el equivalente a 1.250 hectáreas Índice Coneat 100 o su equivalente.

Cuestiones a considerar para el cómputo de las hectáreas:

- 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.
- Deben considerarse aquellos predios destinados al desarrollo de la explotación agropecuaria. Si por ejemplo, se realiza actividad de forestación (exonerada de acuerdo al artículo 73 y siguientes del Título 4 Texto Ordenado 1996) y actividad ganadera, la superficie destinada a actividad de forestación debe ser considerada a los efectos de la comparación con el referido límite, ya que la norma no autoriza a que se excluya dicha superficie.

Consultas de interés: [4.800](#) - [5.080](#) – [5.192](#)

- 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 los ingresos.

Aquellas agroindustrias no obligadas a liquidar preceptivamente el IRAE, deberán liquidar por separado la actividad industrial por el IRAE, y podrán ejercer la opción de tributar el IMEBA por la actividad agropecuaria.

- Que obtengan rentas derivadas de enajenaciones de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas y de servicios agropecuarios y de instrumentos financieros derivados. Por tales rentas liquidarán preceptivamente el IRAE, sin perjuicio de continuar liquidando el IMEBA por los restantes ingresos derivados de actividades agropecuarias.

No obstante, debe tenerse presente que estas rentas estarán exoneradas, siempre que no excedan en el ejercicio las 300.000 UI (trescientas mil unidades indexadas) valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio.

A modo de ejemplo, podemos citar la [Consulta N° 5.514](#), que refiere a una empresa que obtiene únicamente rentas derivadas de pastoreo, y que no exceden en el ejercicio las 300.000 UI. En este caso, la empresa podrá ampararse a la exoneración prevista por el Artículo 162 Decreto N° 150/007, en la medida que realiza la opción de tributar IMEBA, y sin perjuicio de que no haya obtenido otro tipo de ingresos gravados por este impuesto.

**IMPORTANTE:** En caso de obtener rentas exoneradas, igualmente se deberá presentar las correspondientes declaraciones juradas ([Formularios 1006 y 1306](#)).

Una vez ejercida la opción de liquidar el IRAE, deberá continuar liquidando este impuesto por lo menos por **tres ejercicios**.

Si la inclusión en el IRAE fuera preceptiva, puede liquidarse el IMEBA en el ejercicio siguiente si las circunstancias que motivaron tal inclusión cambiaran.

La opción por dar carácter definitivo al IMEBA se considerará ejercida por el solo hecho de **NO presentar la declaración jurada del IRAE**.

En caso de ejercer la opción de tributar el IMEBA y además tener rentas que preceptivamente deban ser liquidadas por el IRAE, deberá presentar la declaración 1006 y seleccionar como tipo de contribuyente en el cabecal de la misma “**contribuyente del IMEBA con IRAE preceptivo**”. En esta declaración no se incluyen los ingresos por los cuales se optó tributar IMEBA.

En el caso de que se produzca la modificación de impuestos del contribuyente, es necesario comunicar al RUT dichas modificaciones.

### **Normativa de interés**

- Artículo 6 [Título 4 Texto Ordenado 1996](#)
- Artículos 4, 8, 9 y 162 [Decreto N° 150/007](#)

### **Liquidación**

Los sujetos pasivos del IRAE podrán liquidar el impuesto en base al régimen de estimación ficta o al régimen de contabilidad suficiente.

Deberán liquidar en forma obligatoria por el régimen de contabilidad suficiente<sup>11</sup>, los siguientes sujetos pasivos:

- Las Sociedades Anónimas y las en comandita por acciones.
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República
- Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
- Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- Los fideicomisos con excepción de los de garantía.
- Los que en el ejercicio inmediato anterior tuvieron ingresos que superaron las 4.000.000 UI (cuatro millones Unidades Indexadas) a la cotización vigente al cierre del ejercicio.

---

<sup>11</sup> Artículo 88 Título 4 Texto Ordenado 1996 y el Artículo 168 Decreto N° 150/007

Los restantes sujetos pasivos del IRAE podrán tributar en base al régimen ficto de liquidación. Ejercida la opción de liquidar con contabilidad suficiente deberán continuar liquidando por dicho régimen por al menos tres ejercicios.

Cabe mencionar el criterio señalado en la Consulta N° 5.112 que establece que “...en el IRAE el hecho de llevar contabilidad suficiente (conocer la renta real) no constituye un impedimento para que el contribuyente determine sus rentas de forma ficta.”. Es decir, los contribuyentes que puedan determinar su renta gravada de acuerdo al régimen ficto, podrán hacerlo aún cuando lleven contabilidad suficiente.

## **Declaración Jurada**

La declaración jurada del IRAE agropecuario se realiza en el [Formulario 1006](#) confeccionado a través de la [aplicación Sigma](#).

En el [Instructivo Formulario 1006](#) podrá encontrar información detallada sobre cómo realizar la confección y presentación de la declaración jurada.

## **Pagos a cuenta**

En el documento [Régimen de Pagos a cuenta](#) se detalla información completa sobre las opciones que posee el contribuyente para realizar los pagos a cuenta del impuesto.

## **Vencimientos**

En el documento [Vencimientos – Pagos a cuenta, Declaración Jurada y Saldos](#) se detalla información completa sobre los vencimientos, códigos de impuestos y medios de pago.