

La reforma tributaria en el agro en el primer ejercicio de implementación

Ing. Agr. Adrián Tamber¹

Los cambios introducidos por la reforma tributaria en el agro se orientaron a la formalización de las actividades económicas, la reducción de asimetrías en el tratamiento tributario entre sectores y la ampliación de los estímulos a la inversión y la innovación. La reforma no tuvo como objetivo el incremento de la presión fiscal. El artículo presenta información y analiza los resultados del primer año de aplicación de las principales modificaciones introducidas por la reforma tributaria; la imposición a la renta (IMEBA-IRAE), el impuesto al patrimonio y los aportes a la seguridad social.

1. IMPUESTOS A LA RENTA

1.1. Las particularidades del impuesto en el sector

La principal innovación introducida por la reforma tributaria en relación con el sector agropecuario fue la obligatoriedad de la tributación por IRAE a determinadas empresas. La aplicación de este tributo contribuye a la formalización de las empresas agropecuarias y de las que se relacionan comercialmente con ellas; es anticíclico, en tanto su contribución varía directamente con los resultados de los negocios, y permite implementar incentivos fiscales a la inversión y la innovación.

Atendiendo las particularidades del sector agropecuario, se mantuvo un impuesto a la renta simplificado, el IMEBA, aplicando una alícuota a las ventas finales. El tributo es un adelanto del Impuesto la Renta a las empresas que tributan Impuesto a la Renta a las Actividades Económicas (IRAE) y definitivo para las empresas de menor escala que opten por él.

La norma establece que las empresas obligadas a tributar IRAE son las Sociedades Anónimas (SA), las mayores a 1500 hectáreas CONEAT 100 y las que facturan más de 2 millones de unidades indexadas. Dentro de ellas, estarán obligadas a tributar con contabilidad suficiente las SA y las que facturen en e/ ejercicio anterior más de 4 millones de UI. Las que no cumplan con esos requisitos y superen las 1500 hectáreas o facturen entre 2 y 4 millones de unidades indexadas podrán optar por tributar el IRAE en forma ficta.

¹ *Para la elaboración de este artículo, se contó con la información suministrada por la Asesoría Económica de la Dirección General de Rentas y su equipo de técnicos, en especial por el Cr. Fernando Peláez (en lo que refiere a los impuestos recaudados por la DGI;). El Ing. Agr. Martín Buxedas colaboró en el proceso de elaboración y discusión de los resultados.*

En el primer año, solamente las SA estaban obligadas a tributar por contabilidad suficiente, y las empresas mayores de 1500 hectáreas podían optar por hacerlo en forma ficta. El resto de las empresas no estaban obligadas a tributar IRAE, ya que la referencia a la facturación refiere al “ejercicio anterior”, para el cual no había necesidad de contabilizar ingresos ya que la Reforma no estaba operativa. Por este motivo muchas empresas con alta facturación optaron por tributar por el régimen ficto.

En el ejercicio 2008/09 el número de empresas que tributaron con contabilidad suficiente será mayor, ya que las que en el ejercicio 2007/08 vendieron más de 4 millones de UI tributaron preceptivamente IRAE con contabilidad suficiente².

1.2. Resultados del ejercicio 2007/08

Para analizar la imposición a la renta en el sector agropecuario debe contemplarse además de lo efectivamente recaudado por el IRAE, el IMEBA y el IVA compras.

Para quienes tributan IRAE, el IMEBA y el IVA compras son considerados como adelantos del impuesto; si queda saldo por pagar el productor paga el IRAE, de lo contrario, si no hay saldo, solicita un certificado de crédito.

Quienes tributan IMEBA no tienen forma de descontar el IVA compras, por lo que éste último impuesto se convierte finalmente en un costo o una contribución adicional al impuesto a la renta³.

En el caso de los productores de IRAE se dispone de la información declarada por las empresas sobre el IVA compras, ya que ese dato es declarado en el formulario de pago del impuesto.

Para el caso de los productores de IMEBA, el monto pagado por IVA fue estimado por OPYPA sobre la base del IVA al gasoil incrementado en un 20 % a los efectos de contemplar el IVA contenido en algunos otros insumos (aceite, repuestos, energía eléctrica, etc.).

² Una vez puesta en funcionamiento la reforma tributaria, se realizaron algunas modificaciones, entre las que podemos citar: i) medidas que permitieron compensar la introducción del IVA al gas oil a todos los contribuyentes del impuesto a la renta agropecuaria; ii) ampliación de incentivos al uso de insumos tecnológicos; y iii) medidas que redujeron la contribución impositiva de grupos de productores familiares.

³ Las alícuotas del IMEBA se redujeron justamente para compensar el IVA del gasoil, principal insumo gravado con este impuesto y que tiene incidencia en los costos de producción agropecuarios.

1.2.1 Cantidad de contribuyentes

La facturación bruta, estimada por la DGI a través de la recaudación del IMEBA, de la totalidad de los contribuyentes fue de 3.406 millones de dólares, aproximadamente un 70% del Valor Bruto de la Producción Agropecuaria, lo que estaría indicando una muy buena cobertura.

Cuadro 1. Cantidad de contribuyentes del impuesto a la renta en 2007/08 y facturación bruta

Concepto	Empresas		Facturación Bruta	
	Número	Porcentaje	Millones de dólares	Porcentaje
Empresas que optaron por IMEBA	17.378	88.3%	1.867	55%
Empresas que pagaron IRAE ficto	761	3.9%	396	11%
Empresas que pagaron IRAE con contabilidad suficiente	1.543	7.8%	1.147	34%
Total de empresas que tributaron IMEBA - IRAE	19.682	100%	3.406	100%

Fuente: Asesoría Económica de la DGI.

El número de empresas que tributó IRAE/IMEBA es sensiblemente menor al registrado en BPS, DICOSE o los Censos Agropecuarios: 52 mil explotaciones comerciales que relevó el Censo Agropecuario de 2000; 51.800 empresas rurales inscriptas en el BPS; o 46.300 empresas que declararon tener ganado en DICOSE.

La información de las tres fuentes es bien consistente por lo que se puede afirmar que el número total de empresas comerciales en el sector agropecuario se ubica por encima de las 50 mil; por tanto, si cerca de 20.000 tuvieron retenciones de IMEBA, unas 30 mil no habrían pagado.

Es probable que una parte importante de esa diferencia se explique por algunos sectores informales, pequeños productores, tenedores de ganado sin campo que no tienen RUT y productores que solamente realizan ventas intrasectoriales que no están alcanzadas por ese impuesto.

El 88% de los productores, que explican el 55% de la facturación total bruta, optaron por el IMEBA.

La cantidad de empresas que tributaron IRAE con contabilidad suficiente fueron 1.543 (7,8%) y explican el 34% de la facturación total del sector. Casi un 4% tributaron IRAE ficto y explican el 11% de la facturación total.

1.2.2. Recaudación de los impuestos a la Renta

- a) Los 2.304 productores que tributaron IRAE (por obligación u opción) pagaron 50,2 millones de dólares (Cuadro 2).

Cuadro 2. Recaudación de Impuesto a la Renta de los contribuyentes de IRAE (ejercicio 2007/08)

Concepto	Millones de pesos	Millones de dólares
IVA (pagado como adelanto)	1.018,6	47,5
IMEBA (pagado como adelanto)	411,6	19,2
IRAE Saldos	276,1	12,9
IRAE Créditos	-629,7	-29,4
TOTAL	1.076,6	50,2

Fuente: Asesoría Económica de la DGI.

Los productores que tributaron IRAE pagaron a la DGI el equivalente al 3,33% de la facturación bruta declarada.

- b) Los 17.378 productores que pudieron e hicieron la opción de tributar sólo el IMEBA, pagaron 50,9 millones de dólares

Cuadro 3. Recaudación de Impuesto a la Renta los contribuyentes de IMEBA (ejercicio 2007/08)

Concepto	Millones de pesos	Millones de dólares
IVA (*)	591,0	27,6
IMEBA (pagado como adelanto)	498,9	23,3
TOTAL	1.089,9	50,9

(*) El IVA compras fue estimado por OPYPA, sobre la base del IVA al gasoil utilizado en la actividad, incrementado en 20 %. Si bien en IVA no es un impuesto a la renta, se incluye en el cuadro por entenderse que los productores de IMEBA no tienen forma de descontar el IVA y para ellos se constituye en un costo. Optar por IMEBA implica indirectamente que el IVA sea costo.

Fuente: Estimación de OPYPA y datos de la Asesoría Económica de la DGI.

Los productores que hicieron la opción de IMEBA pagaron en promedio el 2,7% de su facturación bruta por concepto de renta (IMEBA+IVA).

El IMEBA recaudó 412 millones de pesos (19 millones de dólares) de los productores de IRAE, los cuales lo utilizaron como adelanto del IRAE; y 499 millones de pesos (23 millones de dólares) de los productores que se mantuvieron en el IMEBA, para los cuales se transformó en un impuesto definitivo.

El IVA, el principal impuesto que recauda la DGI desde el sector agropecuario, es un adelanto del IRAE para los productores que lo tributan o un impuesto definitivo para los que se mantienen en la opción IMEBA. La recaudación de IVA es la real para los productores de IRAE (declarada en los formularios del IRAE) y estimada para los de IMEBA, ya que estos últimos no hacen declaración.

El IVA para todo el sector sería de unos 75 millones de dólares, de los cuales 47,5 millones son adelanto de renta de los productores de IRAE y 27,6 millones de los productores de IMEBA.

1.2.3. Presión Fiscal de la DGI (recaudación/facturación)

Analizando la información por subsector (rubro), se observa que las empresas ganaderas y las agrícolas hacen una contribución similar en relación a su facturación bruta (4 a 4,3%); las forestales contribuyen menos (1,2 %) y las “otras” más (6,4%).

Cuadro 4. Recaudación de la DGI por giro principal (en millones de pesos y porcentaje)

Rubro	Cantidad	Recaudación (*)	Facturación	Presión fiscal
Ganadería	14.417	1.453	33.661	4,3 %
Agricultura	4.133	1.204	29.957	4,0 %
Mixto	345	125	2.655	4,7 %
Forestación	15	20	1.565	1,3 %
Otras	770	239	3.709	6,4 %
TOTAL	19.682	3.044	71.548	4,3 %

Fuente: Elaborado en base a información de la DGI.

Impuestos de la DGI (IRAE, IMEBA. IP, Adicionales IMEBA), incluye saldos y créditos de IRAE.

Como era de esperar, la ganadería es la que realiza el mayor aporte por concepto de impuesto a la renta (47,7%) y le sigue en importancia la agricultura con casi el 40%.

2. IMPUESTO AL PATRIMONIO

La reforma tributaria mantuvo la exoneración del impuesto al patrimonio para los inmuebles rurales, exceptuando de este beneficio a las Sociedades Anónimas y en Comandita con acciones al portador.

Las Sociedades Anónimas y en Comandita con acciones nominativas podrán gozar de la exoneración siempre que los titulares de las acciones sean personas físicas. Esa norma no tuvo por objeto incrementar la recaudación sino simplemente desestimular la utilización de esa figura jurídica en el sector agropecuario.

Posteriormente a la Ley de reforma tributaria se promulgó la Ley 18.092 que prohíbe la titularidad o la explotación de inmuebles rurales por Sociedades Anónimas y Sociedades en Comandita con acciones al portador, salvo que la totalidad de su capital accionario esté representado por acciones nominativas pertenecientes a personas físicas, o se autorice expresamente⁴.

Finalmente, para el ejercicio 2007/08 el Impuesto al Patrimonio recaudó 5,9 millones de dólares, correspondiente a 267 contribuyentes, todos ellos Sociedades Anónimas y en Comandita con acciones al portador.

3. APORTES PATRONALES A LA SEGURIDAD SOCIAL

La reforma tributaria elimina las asimetrías sectoriales existentes en materia de aportes patronales a la seguridad, definiendo una tasa única de 7,5%, estableciéndose que para el sector agropecuario se “contemplan las peculiaridades del sector”. Esto último implicó el mantenimiento de la tributación por hectárea.

Para el caso específico del agro, esta adecuación de la aportación se realizó incrementando la tasa de la Unidad Básica de Contribución de 0,66 por mil a 1,156 por mil; un incremento del aproximadamente un 75%.

Cuadro 5. Recaudación de los aportes patronales a la Seguridad Social Rural (millones de dólares)

	2006	2007	2008
Aportes	10,4	8,2	14,6

Fuente: BPS

⁴ La ley contempla excepciones, para lo cual cada empresa presenta una solicitud que es estudiada caso a caso.

La inclusión de los aportes patronales a la seguridad a partir de julio de 2007 implicó un aumento significativo en la recaudación, que impactó en la recaudación del año 2008.

4. IMPACTO DE LA REFORMA

- La implementación de la reforma tributaria parece haber logrado el objetivo principal de contribuir a la formalización del sector, sin generar mayores complicaciones a la pequeña producción. En ese sentido, aproximadamente el 12% de las empresas que representan el 45% de la facturación tributaron en el primer ejercicio por IRAE. Por otra parte, el 88% de las empresas pudieron mantener la opción de tributar en forma simplificada a través del IMEBA.
- Los productores que tributan por IRAE lo hacen a través de un impuesto que reconoce los cambios en la rentabilidad de los negocios y tienen posibilidades de deducir el IVA costos. También pueden utilizar diversos mecanismos para abatir impuestos si realizan innovaciones o inversiones (gastos incrementales, exoneraciones por inversiones, beneficios establecidos por la COMAP, etc.).
- Definitivamente la reforma tributaria no ha incrementado la presión tributaria al agro como consecuencia de la obligatoriedad de tributar por IRAE para algunas empresas. El ejercicio 2007/08 fue de altos ingresos y rentas para prácticamente todos los rubros del sector, sin embargo la carga tributaria no varió significativamente.