

## EL IVA EN EL SECTOR AGROPECUARIO

### 1. Introducción

El objetivo de este comentario tributario es analizar el Régimen de IVA aplicable al sector agropecuario, mencionando las particularidades del régimen de IVA en suspenso, cómo se liquida el impuesto, así como los tipos de certificados que se pueden solicitar en caso de que de la liquidación surja un crédito.

### 2. ¿Quiénes deben liquidar el IVA en el sector agropecuario?

Para responder esta pregunta debemos repasar la tributación en el sector en relación al impuesto a la renta, dado que serán contribuyentes de IVA aquellos que sean contribuyentes de IRAE.

Recordemos que quienes realizan explotación agropecuaria pueden optar por IMEBA o IRAE por los ingresos provenientes de la enajenación de bienes agropecuarios en estado natural, encontrándose esta opción sujeta a ciertas limitaciones como: forma jurídica, ingresos del ejercicio anterior y hectáreas explotadas.

El resto de los ingresos obtenidos por la explotación agropecuaria tributarán IRAE preceptivamente, pudiendo estar exonerados en caso de que no superen las 300.000 UI (para el ejercicio cerrado el 30/6/21 USD 35.000).

En consecuencia, la empresa sería contribuyente de IVA por los ingresos derivados de la enajenación de activo fijo, los servicios agropecuarios y las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, dado que estos ingresos se encuentran comprendidos en el IRAE preceptivamente. Correspondiendo analizar entonces, si estos bienes y servicios se encuentran gravados o exentos de IVA.

**Dicho de otra forma: por los ingresos derivados de la explotación agropecuaria propiamente dicha (obtención de productos primarios: granos, leche, ganado, etc) la explotación será contribuyente de IVA siempre que por los mismos tribute IRAE y no lo será en el caso de que haya dejado como impuesto definitivo el IMEBA; por los restantes ingresos será contribuyente de IVA dado que éstos se encuentran gravados de forma preceptiva por IRAE.**

### 3. Régimen de IVA en suspenso

El régimen del IVA en el sector agropecuario es conocido como "IVA en suspenso" y consiste en gravar a tasa cero la circulación de "productos agropecuarios en estado natural" con el objetivo de permitir la deducción del IVA compras asociado a la producción de estos bienes; y aplica a aquellos productores agropecuarios que hubieran optado por IRAE.

Veamos la definición de este concepto dada por el artículo 141 del Decreto 220/998.

*“Artículo 141º.- Productos agropecuarios en su estado natural.- Se entenderá por productos agropecuarios en su estado natural a que hace referencia el [artículo 11º](#) 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.*

*A los efectos de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado, considéranse incluidos en la definición del inciso anterior a los rolos descortezados y a los frutos del país en su estado natural.*

*Asimismo, se consideran incluidos en el inciso primero de este artículo el cannabis psicoactivo y no psicoactivo. Se entiende por:*

*- Cannabis no psicoactivo: plantas, sumidades floridas o con fruto de la planta de Cannabis o partes de la planta de cannabis, cuyo contenido de tetrahidrocannabinol sea menor al 1,0% (uno por ciento) masa en masa en base seca.*

*- Cannabis psicoactivo: sumidades floridas con o sin fruto de la planta hembra del Cannabis, exceptuando las semillas y las hojas no unidas a las sumidades, de las cuales no se ha extraído la resina, cuyo contenido de tetrahidrocannabinol sea igual o superior al 1,0% (uno por ciento) masa en masa en base seca. (\*)”*

Más allá de esta definición normativa en relación al concepto de producto agropecuario en estado natural, hay una serie de consultas realizadas por contribuyentes a la Administración Fiscal dado que resulta difícil determinar si ciertas transformaciones que sufren los productos implican un cambio del estado natural del bien o por el contrario son procesos necesarios para que se conserve el bien en estado natural.

Citemos, por ejemplo, la Consulta N° 4.676, donde el contribuyente refiere a la venta de productos hortícolas empaquetados. La DGI concluye que no se trata de productos agropecuarios en su estado natural, encontrándose, por tanto, gravados por IVA.

*“Una empresa agropecuaria que se dedica al cultivo de productos hortícolas consulta si determinados bienes se pueden categorizar como productos agropecuarios en su estado natural adelantando opinión afirmativa al respecto.*

*De acuerdo a lo que describe la consultante los bienes que comercializa son hojas de una misma especie (lechugas, espinacas, acelgas, etc.), las que se presentan separadas o sueltas, lavadas y envasadas en una bolsa transparente cerrada.*

*A los efectos de su contestación se solicitó opinión a los técnicos de la Dirección General Impositiva. A continuación, se transcribe parcialmente el informe resultante:*

*“...Si consideramos la forma en que se comercializan los bienes consultados, así como el proceso productivo al que son sometidos, entendemos que la posición de la empresa es errónea.*

*En nuestra opinión, el manipuleo que se aplica a estos productos no es un tratamiento mínimo o básico que tenga como finalidad la conservación del producto primario,... ..., por tanto pasible del IVA. Así lo avala, por ejemplo, la Consulta N°4.097\* del 27.12.2001, en la cual se resuelve que el "cortado" de vegetales determina la pérdida del "estado natural" a que refiere la norma. En el caso de las verduras como la lechuga, espinaca, etc., que normalmente se cosechan y comercializan enteras (el cogollo con las demás hojas), la extracción y selección de hojas por separado implica un cortado de la planta.”*

*\* Bol.343*

*Esta Comisión de Consultas comparte el informe precedente, por lo que estos bienes no están comprendidos en la definición de “productos agropecuarios en estado natural” establecida en el artículo 141 del Decreto N° 220/998, de 12.08.998, reglamentario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), quedando por consiguiente gravados a la tasa básica del tributo en todas las etapas de comercialización.”*

#### **4. Otros ingresos derivados de la explotación agropecuaria**

Repasando otros tipos de ingresos que pudiera tener la explotación agropecuaria, tenemos las rentas correspondientes a la prestación de servicios, ventas de insumos y bienes de activo fijo, excepto reproductores; todos estos ingresos quedan incluidos en el IRAE preceptivamente, y por tanto en el IVA, debiendo incluir este impuesto en la factura o documento equivalente, aún en el caso de que estén exonerados de IRAE por no superar las 300.000 UI. Lo dicho anteriormente es siempre y cuando los servicios y bienes que se enajenen no estén exonerados de IVA.

En lo que respecta a los ingresos provenientes de servicios de pastoreo, aparcería, medianerías, capitalizaciones, campos de recría y actividades análogas se encuentran exonerados de IVA desde el 1º de setiembre del 2007, siendo el IVA compras asociado a estos ingresos un costo.

A su vez, en lo que respecta a la maquinaria agrícola y sus accesorios debemos de tener presente la Resolución 305/79, la cual contiene un listado de bienes que se consideran exentos de IVA y se actualiza permanentemente.

#### **5. Circulación de bienes agropecuarios en la etapa siguiente**

Es importante aclarar que los contribuyentes de IRAE que adquieran bienes agropecuarios con IVA en suspenso y los vendan en el mismo estado, no aplican el régimen de IVA en suspenso, sino que tratan a estos bienes como exentos, no pudiendo por tanto deducir el gravamen incluido en las adquisiciones que integren el costo directo o indirecto de los referidos bienes.

#### **6. Beneficios para pequeños productores (Ley 19.602 y 19.595)**

Estas normas prevén la devolución de IVA gasoil para productores de ganado ovino y bovino que no tributen IRAE. El límite establecido por la normativa será de un 0,4% de los ingresos originados en la venta de ganado ovino y bovino correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado.

Asimismo, se prevé la devolución de IVA gasoil para productores de leche, de arroz y de flores, frutas y hortalizas, que no tributen IRAE. El límite del mismo está sujeto a los ingresos originados en la venta de cada uno de los productos agropecuarios (arroz: 4%, leche: 1,10%, hortícola y frutícola: 1,50%, cítrica: 1,3%, flores: 0,4%). En el sitio web de DGI se podrá consultar si corresponde el beneficio, así como el límite máximo aplicable.

Cabe mencionar que para que las adquisiciones de gasoil sean computables para este beneficio las mismas se deben documentar en comprobantes fiscales electrónicos y en forma separada a las adquisiciones de otros productos.

## 7. Tipos de certificados a solicitar

El impuesto es de liquidación anual, pudiendo, si el contribuyente lo deseara, hacerlo en forma cuatrimestral o mensual. En caso de que de la liquidación de IVA surja un crédito, el mismo se puede solicitar para distintos fines, dependiendo de su origen.

En caso que el crédito se encuentre asociado a los ingresos con IVA en suspenso o de exportación, se puede solicitar cualquier certificado: tipo A (uso propio frente a DGI, para abonar IP, sobre tasa, dividendos fictos, IRAE, IRPF dependientes, por ejemplo), tipo D (uso propio frente a BPS), tipo B (endosable a proveedores para uso en DGI), tipo E (endosable a proveedores para uso en BPS) o tipo C (libre endoso, para utilizar en DGI).