

# Capitalización ganadera

15 de junio de 2021

## 1. Introducción

En el sector agropecuario cuando la actividad es desarrollada en inmuebles ajenos, es frecuente que nos encontremos con diferentes **modalidades contractuales**, como ser: contratos capitalización, de aparcería, medianería, pastoreo, hotelería, comodato precario y arrendamiento.

En entregas pasadas estuvimos comentando las particularidades de los contratos de arrendamientos y de pastoreo, hoy nos vamos a dedicar a los contratos de capitalización ganadera.

A su vez, nos pareció interesante compartir algunas de las consultas planteadas a la Administración fiscal, vinculadas con este tema.

## 2. Contrato de Capitalización ganadera

El contrato de capitalización es una modalidad de aparcería pecuaria, en donde una de las partes se obliga a entregar ganado a otra, y ésta a su vez se compromete a recibirlo en un predio rural, para cuidarlo y alimentarlo con el objeto de **lograr su reproducción o engorde**, con el objetivo de compartir las crías, los engordes y/o crecimientos.

Por otro lado, podemos diferenciar dos tipos de contratos de capitalización:

**De cría:** En esta modalidad, las partes se reparten las crías obtenidas (terneros) luego de alcanzado un peso determinado. En este caso existe un reparto físico de los terneros, que cada parte venderá o no, según sus necesidades o conveniencias. Ha de tenerse en cuenta que, más allá de lo dicho anteriormente, debería de realizarse una facturación de esas piezas por parte del dueño del ganado, y por otro lado la facturación por parte del prestador del servicio de capitalización.

**De invernada** (engorde y venta de la hacienda): Las partes se reparten los kilogramos de aumento desde la fecha de ingreso a la explotación hasta la venta de la hacienda. En estos casos, el capitalizador vende a nombre propio la totalidad de la hacienda, liquidando al propietario (o bien arrendatario) del campo la parte que le corresponde (mediante la emisión de una factura por el

servicio prestado). Asimismo, otra forma de repartir los frutos es en animales equivalentes en kilogramos ganados, en este caso se documenta de forma similar al contrato de cría.

**En otras palabras, el contrato de capitalización ganadera es una modalidad de aparcería pecuaria, donde por un lado tenemos el aparcero dador, que entrega animales de su propiedad al dueño de una explotación agropecuaria, que asume la obligación de engordar, o reproducir, los mismos, recibiendo como contrapartida una parte de ese incremento de valor o piezas de cría.**

**El aparcero tomador, o dueño de la explotación,** tiene la responsabilidad de cuidar y alimentar a los animales hasta el momento en que adquieran los kilos necesarios para estar listos para la venta.

**En relación a los gastos de la explotación** incurridos durante el manejo y engorde de los animales son de cargo del dueño de la explotación, **más allá de que estos aspectos se definen en cada caso, estableciendo los porcentajes correspondientes, siendo habitual ver en este tipo de contratos un reparto de entre 70%, 60% para el que cuida y engorda los animales y 30%, 40% para el dueño de los mismos.**

Delineado en grandes líneas los aspectos claves de este tipo de contrato, pasaremos ahora a comentar la forma de tributación de ambas partes, es decir: del dueño del ganado o aparcero dador y del dueño del campo o aparcero tomador.

Si bien antes del 2007, este tipo de contratos se podía entender como una sociedad de hecho donde ambas partes realizaban una actividad agropecuaria, no fue definido de esa forma a través de la Ley 18.083, vigente a partir del 1/7/2007, y de las consultas emitidas por la Administración fiscal, motivo por el cual debemos de analizar ambas partes por separado.

## 2.1. **Tributación desde el punto de vista del dueño del ganado**

### **Impuesto a la renta**

El **ingreso derivado de la venta de ganado**, por parte del capitalizador, sería un ingreso derivado de una explotación agropecuaria, pudiendo entonces optar por IMEBA si cumple las condiciones para ello.

Recordemos que la opción por IMEBA está delimitada para ciertas formas jurídicas, para explotaciones realizadas en una superficie menor a 1.250 coneats 100 y para quienes han obtenido en el ejercicio anterior ingresos derivados de la venta de bienes agropecuarios menores a UI 2.000.000 (USD 220.000 aproximadamente).

En cuanto a la tasa de IMEBA, como hemos mencionado en otras ocasiones está fijada en un 2% del precio de venta, debiendo abonarse además los adicionales de Mevir 0,2% e INIA 0,4%.

**El dueño del ganado podrá optar por tributar únicamente IMEBA** como impuesto a la renta, y en consecuencia, considerar los anticipos como definitivos. O bien, en caso de que optara por tributar IRAE, los anticipos de IMEBA se considerarán un pago a cuenta del mencionado impuesto, pudiendo resultar de la liquidación anual un excedente por el cual el contribuyente puede solicitar certificados de crédito tipo A y B, es decir, para uso propio frente a DGI y BPS respectivamente.

**Es común que inversores, no vinculados al agro, utilicen este tipo de contratos para invertir en el sector agropecuario. Lo importante a remarcar acá es que si la inversión la realizan en ganado, obteniendo su número de Dicose, marca, etc., son ellos quienes realizan la actividad agropecuaria,**

pagando a cambio un precio por el servicio de engorde o capitalización; estando por tanto esta renta alcanzada por el IMEBA.

### Impuesto al Valor Agregado

En relación al Impuesto al Valor Agregado, recordemos que no son contribuyentes de IVA quienes realizan la actividad agropecuaria y optan por IMEBA como impuesto definitivo, con excepción de aquellos que exportan. Si bien, para aquellos contribuyentes que hayan optado por IMEBA, el IVA compras constituye un costo, es de destacar que el mismo no debería ser significativo dado que, en general, el dueño del ganado no asume mayores costos en este tipo de contratos.

En caso de que el dueño del ganado optara por IRAE, enajenará estos bienes con IVA en suspenso y podrá recuperar el IVA compras por el procedimiento aplicable a los exportadores pudiendo solicitar, en caso de obtener un crédito, certificados tipo A, B, E, D (se agregan los certificados para proveedores de uso en DGI y BPS).

### Impuesto al Patrimonio

En relación al Impuesto al patrimonio, debemos recordar que las entidades con acciones o participaciones nominativas en forma directa, solo son contribuyentes del IP si tienen activos mayores a 12 millones de UI (Aproximadamente USD 1,3 millones). Considerando activos a estos efectos el 100% del valor de catastro del inmueble de su propiedad y el 40% de los inmuebles propios o arrendados, en concepto de ficto de muebles y semovientes. Considerando que **el contrato de capitalización se realiza en campos de terceros, el contribuyente debería de manejar un predio mayor a 6.000 hectáreas para ser contribuyente de IP** (este cálculo se realiza en términos simplificados, como para tener un punto de referencia, considerando un valor de la hectárea de USD 650, lo cual es mayor al valor promedio).

**Sin embargo, ¿cómo sabemos la cantidad de hectáreas que se están utilizando en un contrato de capitalización?, donde varios inversores pueden estar poniendo animales para su engorde y posterior venta en los mismos predios.**

La Administración Fiscal, en la **Consulta 5781**, realizada por un contribuyente que realiza su actividad agropecuaria bajo un contrato de pastoreo sin delimitación del predio, da elementos para llegar a la cantidad de hectáreas utilizadas en estos casos.

*“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.”*

En suma, determinaremos la cantidad de hectáreas ocupadas en base a la cantidad de ganado, considerando que, 1 hectárea equivale a 0,7 unidades ganaderas.

## 2.2. Tributación desde el punto de vista del que engorda el ganado

### Impuesto a la renta

En relación al aparcerero tomador de ganado, se considera que tiene un ingreso de aparcería, estando incluido preceptivamente en el IRAE, a pesar de que, el aparcerero tomador opte por IMEBA por sus restantes rentas, estando exonerado de IRAE si no supera el tope de 300.000 UI. (equivalente a 34.000 USD).

De esta manera el dueño del ganado, paga IMEBA por sus bienes, y el dueño de la explotación, que no enajena bienes gravados por este impuesto, queda incluido preceptivamente en el IRAE.

### Impuesto al Valor Agregado

A su vez, en relación al IVA, los servicios de pastoreos, aparcerías, medianerías, capitalizaciones, campos de recría y actividades análogas se encuentran exoneradas de este impuesto. Esto implica que el IVA compras incluido en las adquisiciones de bienes y servicios asociados a tales servicios no pueda ser recuperado, constituyendo un costo.

### Impuesto al Patrimonio

Se debería de analizar primero si el aparcerero tomador es contribuyente de IP, considerando para ello si los activos afectados a la explotación agropecuaria superan los 12 millones UI. Si fuera contribuyente de IP corresponde analizar para el ficto de muebles y semovientes si resulta mejor opción valorarlo según normas de IRAE o como el 40% de las tierras explotadas.

En relación a la capitalización ganadera, la Administración Fiscal emitió la Consulta 4760 concluyendo en el mismo sentido que lo comentado recientemente; no sucedió lo mismo en relación a los contratos de aparcería agrícola; en futuras entregas comentaremos este punto así como la Sentencia 529/019 y el Decreto 256/020.

	IMPUESTO A LA RENTA	IVA	IMPUESTO AL PATRIMONIO
<b>Aparcero dador (dueño del ganado)</b>	Obtiene un ingreso derivado de la enajenación de bienes agropecuarios: semovientes. Puede optar por IRAE o IMEBA siempre que cumpla las condiciones prevista para ejercer dicha opción.	Si ejerce la opción IMEBA, no es contribuyente de IVA. El IVA compras constituye un costo.  Si opta por IRAE, es contribuyente de IVA, enajenará el ganado con IVA en suspenso y el IVA compras se recupera por el procedimiento aplicable a los exportadores.	Será contribuyente de IP si los activos afectados a la explotación agropecuaria superan las 12 millones de UI. Determinando los activos afectados a la explotación agropecuaria en base a la cantidad de ganado en capitalización, donde 1 há= 0,7 unidades ganaderas.
<b>Aparcero tomador</b>	Obtiene un ingreso de aparcería, tributará IRAE preceptivamente si sus ingresos superan las 300.000 UI.	Ingreso por aparcería exonerado de IVA. El IVA compras asociado constituye un costo.	Será contribuyente de IP si los activos afectados a la explotación agropecuaria superan las 12 millones de UI.



**Cra. Mercedes Gómez Morales**

Maestría en Derecho y Técnica Tributaria, Universidad de Montevideo, 2012. Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas y Administración, UDELAR, 1998.

[Ver CV completo](#)