

## Deducción del Impuesto al valor agregado (IVA) incluido en las adquisiciones de gasoil.

### Tratamiento tributario de las enajenaciones de gasoil en relación al IVA

La ley 18.109 con vigencia desde el 1 de Mayo de 2007, en su artículo segundo establece la gravabilidad de las enajenaciones de gasoil a la tasa básica (22%), anteriormente gravados a la tasa mínima. Asimismo el artículo primero reduce a cero el Impuesto Específico Interno (IMESI) aplicable a las mencionadas operaciones, anteriormente gravadas en \$ 1,553 por litro de gasoil enajenado.

#### ¿Quiénes pueden deducir el IVA incluido en las adquisiciones de Gasoil?

De acuerdo a lo establecido en la ley 17.615 del 17/01/2003 exclusivamente podrán deducir el IVA incluido en las adquisiciones de gasoil los siguientes contribuyentes:

- a) Transportistas terrestres profesionales de carga.
- b) Productores agropecuarios.
- c) Intermediarios en la compra venta de gasoil (Ejemplo: Estaciones de servicios).

Posteriormente la ley 17.651 del 10/06/2003 incluyó dentro de esta posibilidad a las empresas que realicen Transporte terrestre de pasajeros.

La deducción del IVA estará supeditada además a la normativa general del IVA, en el sentido que el IVA adquirido debe corresponder a compras destinadas a integrar el costo directo o indirecto de ingresos gravados con IVA, con IVA en Suspense (Enajenación de bienes primarios vegetales y animales) o bien operaciones de exportación por parte del contribuyente.

Adicionalmente se faculta al Poder Ejecutivo (P.E.) a establecer límites objetivos de deducción aplicables a cada giro.

En uso de esta facultad mediante diversos decretos el P.E. estableció límites a la deducción del IVA incluido en las adquisiciones de gasoil. Todas las limitaciones han tenido la misma estructura, se fijó un porcentaje máximo de deducción a calcularse sobre la facturación.

Inicialmente mediante el Decreto 62/2003 actualmente derogado el P.E. fijó dos límites de deducción del IVA correspondiente a adquisiciones de gasoil:

1. Para transportistas terrestres de carga profesionales se limitó esta deducción en un 3% (Tres por ciento) del monto total facturado por fletes gravados y de exportación prestados en territorio nacional y realizados con unidades propias.
2. Para productores agropecuarios se fijó en un 0,4% (Cero coma cuatro por ciento) del monto total facturado correspondiente a ventas de productos agropecuarios.

Posteriormente mediante diversos decretos se modificaron estos criterios por parte del P.E., actualmente se encuentra vigente la siguiente normativa:

#### Productores agropecuarios

El decreto 264/2007 estableció el límite máximo de deducción del IVA correspondiente a compras de gasoil para productores agropecuarios aplicando las siguientes tasas a la facturación total de cada producto agropecuario:

Numeral	Producto	Tasa
1)	Lanas y cueros ovinos y bovinos	0,40 %
2)	Ganado bovino y ovino	0,40 %

3)	Ganado suino	0,40 %
4)	Cereales y Oleaginosos, excepto Arroz	2,40 %
5)	Arroz	4,00 %
6)	Leche	1,10%
7)	Productos derivados de la avicultura	0,40 %
8)	Productos derivados de la apicultura	0,40 %
9)	Productos hortícolas y frutícolas	1,50%
10)	Productos cítricos	1,30%
11)	Productos de origen forestal	0,40 %
12)	Restantes productos agropecuarios	0,40 %

Lo dispuesto regirá para adquisiciones de gasoil realizadas a partir del 1 de Agosto de 2007. Si existiese más de un porcentaje en el transcurso del ejercicio, se tomará el monto de la facturación correspondiente al período de vigencia de cada porcentual establecido.

Inicialmente mediante el Decreto 62/2003 actualmente derogado el P.E. fijó el límite de deducción del IVA correspondiente a adquisiciones de gasoil para productores agropecuarios en un 0,4% (Cero coma cuatro por ciento) del monto total facturado correspondiente a ventas de productos agropecuarios. Esto estuvo vigente durante Julio 2007 por lo cual considerando que la inmensa mayoría de las empresas agropecuarias tienen fecha de cierre de ejercicio el 30 de Junio de cada año, por el ejercicio finalizado el 30 de Junio de 2008, se ha de utilizar por un mes (Julio 2007) la proporción de 0,4% fijada por el Decreto 62/2003 y para el resto de los meses el límite correspondiente a cada producto.

#### Transportistas terrestres de carga

Mediante decreto vigente desde el 1 de Mayo de 2007, el P.E. estableció el límite máximo de deducción del IVA incluido en adquisiciones de gasoil en un 8,20% (Ocho como veinte por ciento), el cual estaba fijado anteriormente en 3,75%, del monto facturado por fletes gravados con IVA y de exportación prestados en territorio nacional y realizados con unidades propias.

#### Transporte de pasajeros

Mediante decreto 284/2007 con vigencia desde el 1 de Julio de 2007, el P.E. estableció los límites máximos de deducción del IVA incluido en adquisiciones de gasoil a aplicar sobre el monto total de facturar de los respectivos servicios de acuerdo al siguiente detalle:

Servicio transporte colectivo	Tasa
Urbano de Montevideo	6,08 %
Urbano o interurbano del interior	6,62 %
Suburbano	6,88 %
De corta, media y larga distancia	7,18 %
Otros	7,18 %

#### ¿Qué sucede con el IVA compras del gasoil en las agroindustrias?

Para contestar esta interrogante podemos remitirnos a la consulta 4525 planteada por un contribuyente agroindustrial (cultivador de arroz y molinero) a la DGI.

De acuerdo con el criterio del contribuyente, con el cual concuerda DGI, podrá deducir con las limitaciones que correspondan (topes máximos) el IVA incluido en las compras de gasoil en la

etapa agropecuaria (cultivo de arroz en este caso) y no podrá deducir el IVA de adquisiciones de gasoil en la actividad industrial (Molino de arroz).

El artículo 9 del Decreto 150/07 reglamentario del IRAE, establece que aquellas empresas que realicen a la vez actividades agropecuarias e industriales tributarán preceptivamente IRAE cuando la primera constituya insumo de la industrial y los ingresos de ésta última superen el 75% del total de ingresos. Cuando no deba tributar preceptivamente IRAE podrá optar por éste tributo o el IMEBA por los restantes ingresos agropecuarios.

Esta doble actividad en las empresas agroindustriales, la agropecuaria y la industrial, es la base para la determinación de un tratamiento diferenciado en el IVA compras incluido en las adquisiciones de gasoil, en la actividad agropecuaria, deducible con topes máximos y en la actividad industrial no deducible.

Cabe consignar que el IVA incluido en las compras de gasoil en empresas que no puedan deducirlo por no estar incluidos en las leyes 17.615 y 17.651, será resultado (pérdida) del período constituyendo un gasto admitido a efectos del IRAE.

Las sumas de IVA compras de gasoil, que excedieran los montos máximos establecidos por los diversos decretos del P.E. en empresas transportistas de carga profesionales, intermediarios en la compra venta de gasoil, productores agropecuarios o transportistas de pasajeros también constituirá resultado del período (pérdida) y gasto admitido en IRAE.

#### Otros aspectos a considerar

En aquellas empresas incluidas en las leyes 17.615 y 17.651 (transportistas de carga profesionales, intermediarios en la compra venta de gasoil, productores agropecuarios o transportistas de pasajeros) podría suceder que desarrollen más de una actividad comprendida dentro de su giro, así a modo de ejemplo un productor agropecuario podría criar ganado (se aplicaría a esta actividad un tope de deducción de IVA compras del gasoil del 0,4% de la facturación de ganado) y a su vez producir soja (Tope 2,4%).

Ante esta realidad, el trabajo administrativo de la empresa se hace más complejo pues no solo deberá identificar los diferentes tipos de ingresos, en el ejemplo la venta de soja y la de ganado, sino que también deberá asignar cuidadosamente el IVA compras del gasoil directo o

indirecto a cada tipo de ingreso, para luego poder aplicar el tope máximo correspondiente al tipo de producto agropecuario que se tratare. En el caso del IVA indirecto del gasoil adquirido, es decir aquel que forma parte del costo (indirecto) de la empresa pero que no puede adjudicarse en su totalidad a algún producto en forma exclusiva se deberá proporcionar, aplicando un criterio que técnicamente sea adecuado el cual podría ser impugnado por la DGI. Entendemos que un criterio técnico adecuado podría ser aplicar el método previsto por el artículo 144 del Decreto 220/98 reglamentario del IVA el cual refiere a que el impuesto correspondiente a las adquisiciones que se destinen parcialmente a actividades gravadas y no gravadas se computará en proporción a los distintos tipos de ingresos obtenidos. La aplicación en el caso del IVA al gasoil implicaría distribuir ése IVA indirecto de acuerdo a la facturación total por tipo de ingreso y luego aplicar el tope a la suma del IVA comprado directo e indirecto ya distribuido.

#### Ejemplo numérico

Productor agropecuario con los siguientes ingresos e IVA compras de gasoil:

Ingresos Julio 2007: Venta de ganado \$ 1.000, Venta de Cereales \$ 5.000

Ingresos Agosto 2007 a Junio 2008: Venta de Ganado \$ 20.000, Venta de Cereales \$ 50.000.

#### Detalle IVA Compras Gasoil

Julio 2007: Directo Ganado \$ 100, Directo Cereales \$ 150, Indirecto a proporcionar \$ 200

Agosto 2007 a Junio: Directo Ganado \$ 1500, Directo Cereales \$ 3.000, Indirecto a proporcionar \$ 5.000.

<u>Jul-07</u>						
<u>Ingresos</u>	\$	%				
<u>Ganado</u>	1,000	16.67%				
<u>Cereales</u>	5,000	83.33%				
<u>Total</u>	6,000	100.00%				
<u>IVA compras</u>	<u>Directo</u>	<u>Indirecto</u>	<u>Total</u>	<u>Tope %</u>	<u>IVA Deducible</u>	<u>IVA no deducible</u>
<u>Gasoil</u>						
<u>Ganado</u>	100	33	133	0.4%	4	129
<u>Cereales</u>	150	167	317	2.4%	120	197
<u>Total</u>	250	200	450		124	326

<u>Ago-07 a Junio08</u>						
<u>Ingresos</u>	\$	%				
<u>Ganado</u>	20,000	28.57%				
<u>Cereales</u>	50,000	71.43%				
<u>Total</u>	70,000	100.00%				
<u>IVA compras</u>	<u>Directo</u>	<u>Indirecto</u>	<u>Total</u>	<u>Tope %</u>	<u>IVA Deducible</u>	<u>IVA no deducible</u>
<u>Gasoil</u>						
<u>Ganado</u>	1,500	857	2,357	0.4%	80	2,277
<u>Cereales</u>	3,000	2,143	5,143	2.4%	1200	3,943
<u>Total</u>	4,500	3,000	7,500		1280	6,220

## Resumen

Existe una lista taxativa de contribuyentes que pueden deducir el IVA en las adquisiciones de Gasoil, ellos son:

- a) Transportistas terrestres profesionales de carga.
- b) Productores agropecuarios.
- c) Intermediarios en la compra venta de gasoil (Ejemplo: Estaciones de servicios).
- d) Transporte terrestre de pasajeros.

Para hacer efectiva la deducción del IVA adquirido, como norma general el mismo debe corresponder a compras destinadas a integrar el costo directo o indirecto de ingresos gravados con IVA.

Adicionalmente existen límites para su deducción, se ha fijado por parte del Poder Ejecutivo un porcentaje máximo a calcularse sobre la facturación, aplicable a cada giro.

De acuerdo a la consulta 4525 en las Agroindustrias existe un tratamiento particular en el IVA compras incluido en las adquisiciones de gasoil, en la actividad agropecuaria puede deducirse con topes máximos que correspondan mientras que en la actividad industrial no es deducible.

Las empresas que pueden deducir el IVA del gasoil y tienen diferentes ingresos, a los cuales debe aplicarse diferentes porcentajes de tope de deducción, ven incrementado su trabajo administrativo en cuanto a la identificación del IVA mencionado con los ingresos correspondientes.