

VI JORNADAS ACADÉMICAS

18, 19 y 20 de octubre de 2016.

Tema: Impuesto al Patrimonio Agropecuario

“EL ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN AL CAPITAL EN EL SECTOR AGROPECUARIO”

Juan Andrés Acosta¹

RESUMEN

La historia de la tributación en Uruguay ha mostrado, en materia de imposición al capital, diversos enfoques que han llevado a que a lo largo del tiempo la carga tributaria sobre la riqueza haya experimentado fluctuaciones. En la práctica se han ejecutado modelos con el propósito de centrar el gravamen sobre la entidad propietaria del patrimonio y otros que han acentuado la carga impositiva sobre las personas físicas que se encuentran detrás de las referidas entidades.

Estas diferentes posiciones no han sido ajenas al sector agropecuario, en el que distintos enfoques de política económico – tributaria han modificado a lo largo del tiempo los esquemas de imposición al capital en este ámbito.

Esto obedece, naturalmente, a que la actividad agropecuaria ha sido y sigue siendo uno de elementos clave en el desarrollo de la economía del país. Esto se ha traducido en que a lo largo de la historia los gobiernos de turno han prestado especial atención a ello, siendo la carga impositiva del mismo una variable relevante, y objeto de múltiples discusiones.

En este sentido, se han llevado a la práctica diversas políticas en cuanto al gravamen al patrimonio del sector, las cuáles han comprendido una amplia gama de variantes que abarcan desde su exoneración total hasta su imposición casi plena, transitando lógicamente, por situaciones intermedias.

En lo que ha transcurrido del presente Siglo XXI, se han visualizado en el sector posiciones casi extremas, básicamente a lo que refiere a la tributación del patrimonio de las grandes superficies de tierra, donde a partir de 2001, se exoneró de forma total y sin excepciones el patrimonio afectado a la actividad agropecuaria, situación ésta que fue cambiando a lo largo de la década, hasta llegar a un gravamen casi pleno sobre los terrenos de grandes dimensiones, situación que se ha consolidado con la entrada en vigencia de la Ley N° 19.088 de 14 de junio de 2013 y su reglamentación, dada por el Decreto N° 293/013 de 11 de setiembre de 2013. Estas dos disposiciones introdujeron significativas modificaciones a la normativa que regula el impuesto al patrimonio.

El presente trabajo tendrá como propósito no sólo analizar los aspectos cruciales del actual enfoque relativo a la imposición del patrimonio agropecuario, sino también mostrar la evolución normativa en este sentido, aplicando una metodología basada en un método de investigación observacional, esto es, describiendo y explicando, a través del examen de los antecedentes de la tributación al agro, cuál la tendencia en materia de

¹ Docente Grado 2 perteneciente a la Unidad Académica Tributaria.

imposición sobre el patrimonio agropecuario en Uruguay y cuál podría su impacto en la economía.

De este modo, se pretende que el presente trabajo constituya una base teórica que permita estudiar si la imposición al capital refleja la valoración de su activo fundamental a nivel agropecuario: la tierra.

Palabras clave: *Inmuebles, Exoneración, Valuación, Unidad económico Administrativa (UEA), Sobretasa.*

ÍNDICE

- **PRIMERA PARTE – ANTECEDENTES Y RAZONES DE LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES NORMATIVAS**

I. Antecedentes.

II. El propósito de plantear un nuevo enfoque en la tributación del patrimonio agropecuario.

III. El enfoque de la disciplina desde un ángulo académico.

- **SEGUNDA PARTE – ANALISIS CRÍTICO DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS DE LA LEY N° 19.088 Y SU REGLAMENTACION**

I. Modificaciones al hecho generador

II. Nuevas hipótesis de exoneración del impuesto y la introducción del concepto de Unidades económico – administrativa.

III. Valuación de activos.

IV. Sobretasa.

V. Consideraciones finales.

PRIMERA PARTE – Antecedentes y razones de las últimas modificaciones normativas

I. Antecedentes

Diversas han sido las perspectivas bajo las que se ha tratado la tributación al agro en materia de imposición al patrimonio. Es posible señalar, como primer mojón, la creación de un impuesto de carácter transitorio, que gravaba el patrimonio de las personas físicas, de las sucesiones indivisas y de las personas jurídicas².

El argumento esgrimido para su implantación consistía en perfeccionar la justicia tributaria, llevando a la práctica las recomendaciones de la Conferencia sobre Reforma Tributaria para América Latina realizada en Chile en 1962 y organizada por el Programa Conjunto de Tributación OEA – BID – CEPAL.

La estructura anterior no tardó en modificarse, obedeciendo a la intención de dotar al impuesto de un carácter definitivo, y en este sentido, unos pocos años más tarde, se cambia de orientación hacia a un enfoque que pretende dejar de lado la imposición en cabeza de las personas jurídicas y dotar al impuesto de un carácter personal, esto es, direccionarlo a las personas físicas, de forma tal que las entidades no tributen el impuesto por sí misma sino que determinen una masa patrimonial gravada, y sea imputada a sus propietarios, quienes finalmente debían tributar este impuesto³. No obstante ello, existían excepciones a este criterio general y determinadas entidades tributaban el impuesto en cabeza propia, sin asignarlo a sus propietarios, lo cual en definitiva proponía un enfoque mixto en este sentido.

Este modelo, ya consolidado bajo la forma de un impuesto definitivo y de carácter esencialmente personal, perduró casi hasta finales del Siglo XX, ya que en 1996, se establecen algunas modificaciones de relevancia en el sistema tributario, sufriendo la tributación al patrimonio, un retorno al modelo anterior, es decir, centrado en la tributación empresarial, quedando las personas físicas alcanzadas por el impuesto de un modo residual⁴.

Con este nuevo modelo de tributación al patrimonio básicamente de carácter empresarial, la imposición en el sector agropecuario, ha experimentado, en este marco, diferentes enfoques, los cuales han obedecido a razones de política tributaria como a razones coyunturales, teniendo en cuenta la variabilidad en cuanto a los resultados económicos que implica el desarrollo de actividades agropecuarias. En esta línea, la primera disposición relevante en materia de tributación al agro, ocurrida al inicio de este Siglo XXI, fue la exoneración otorgada con carácter genérico al patrimonio que se encuentre

² Leyes N° 13.241 de 31.01.1964, y N° 13.319 de 28.12.1964.

³ Ley N° 13.637, de 21.12.1967.

⁴ Ley N° 16.736 de 05.01.1996

afectado a explotaciones agropecuarias⁵, con independencia de quién realice la explotación del inmueble (su titular o un tercero).

Esta situación se mantuvo incambiada hasta la última gran reforma del sistema tributario, que comenzó a regir a partir del 1º de julio de 2007⁶. Esta Reforma Tributaria tuvo por objetivos, entre otros, el promover la equidad (tanto horizontal como vertical); así como el incremento de la eficiencia del sistema tributario, a través de la simplificación y modernización del mismo, eliminando impuestos e introduciendo conceptos propios de la fiscalidad internacional tales como residencia, establecimiento permanente y el mecanismo de precios de transferencia.

A nivel de la tributación del patrimonio agropecuario, si bien se mantuvo la exoneración genérica del patrimonio agropecuario antes señalada, se establecieron ciertos límites a la misma. En efecto, se pretendió que la exoneración no resulte aplicable cuando los titulares del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias verifiquen determinadas características⁷:

- sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador o,
- sean entidades no residentes, salvo personas físicas.

Asimismo, se dispuso que cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero sus titulares no sean personas físicas, dichas participaciones nominativas se consideran al portador.

Estas disposiciones apuntan de forma evidente a la identificación de los titulares de patrimonios afectados a la explotación agropecuaria, ya que el único camino que tienen los contribuyentes para acceder a la exoneración, es identificar a las personas físicas propietarias de dichos patrimonios.

Lo anterior complementa otras disposiciones que apuntan a la identificación de los titulares de patrimonios agropecuarios, en el marco de una política de control del sector. Tal es el caso de la Ley N° 18.092 de 7 de enero de 2007, que limita la titularidad de inmuebles rurales y explotaciones agropecuarias únicamente a aquellas entidades cuyo capital se encuentre representado por cuotas sociales o acciones nominativas pertenecientes a personas físicas, otorga un plazo determinado para que aquellas sociedades cuyo capital social se encuentre representado por acciones al portador, realicen la adecuación del mismo. Esta tendencia fue incluso consolidada, generalizándose para el resto de las entidades que no desarrollan actividades agropecuarias⁸.

Situados en este escenario, existía entonces una exoneración con carácter genérico, que no resultaba aplicable cuando no existe identificación de los titulares del patrimonio, e incluso para el caso de los no residentes, tal exoneración se restringe únicamente a que su titular sea una persona física y no una entidad.

En el año 2013, con la aprobación de la Ley N° 19.088 y su reglamentación (las cuales serán el objeto central del presente trabajo) se presenta un nuevo escenario, pues-

⁵ Art 16 Ley N° 17.345 de 31.05.2001.

⁶ Ley N° 18.083 de 27.12.2006.

⁷ Art. 50 Ley N° 18.083 de 27.12.2006, incorporado en forma posterior a través de la Ley N° 19.088 de 14.05.2013 al art. 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996.

⁸ Ley N° 18.930 de 17.7.2012.

to que lo que operaba como “regla general”, es decir la exoneración del patrimonio agropecuario con ciertas excepciones, pasa a operar con carácter excepcional, puesto que la citada ley modifica las disposiciones del Título 14 del Texto Ordenado (T.O) 1996 de forma que tal que si bien se mantiene la exoneración del patrimonio agropecuario, esta es presentada de un modo diferente, de forma tal que la “regla general” en este nuevo esquema sea que el patrimonio se encuentre gravado.

Esta nueva perspectiva sobre la tributación del patrimonio agropecuario, fue instaurada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR) por parte de la Suprema Corte de Justicia. En efecto, la idea primaria del gobierno era aumentar el gravamen sobre el patrimonio de las grandes superficies de tierra, a través de la creación del impuesto mencionado. Ante esta declaración de inconstitucionalidad del mismo, debió modificarse la estrategia recayendo en consecuencia sobre el impuesto al patrimonio agropecuario (en adelante recibirá la denominación de IP agropecuario), el gravamen que se intentó implantar vía el ICIR.

II. El propósito de plantear un nuevo enfoque en la tributación del patrimonio agropecuario

Como se dijo anteriormente, la política tributaria aplicable al sector agropecuario ha resultado un aspecto sensible en la política fiscal de los gobiernos de turno. Uno de los propósitos perseguidos por las autoridades del quinquenio 2010 – 2015 ha sido aumentar el gravamen a las grandes superficies de tierra, atendiendo a que, como se estableció en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio lugar a la creación del ICIR, la valorización de la tierra experimentada en los últimos años no se reflejó fiscalmente.

Asimismo, se indica en la mencionada exposición de motivos, que la concentración de la tierra es mayor a la del ingreso, por lo que se propuso un impuesto progresivo sobre la concentración de los activos rurales.

Habiéndose declarado inconstitucional el ICIR (no siendo objeto del presente trabajo las razones esgrimidas por los defensores de una u otra posición), el gobierno planteó un cambio de estrategia optando por el levantamiento de la exoneración genérica del IP prevista en la Ley N° 17.345 con relación al patrimonio afectado a actividades agropecuarias. En otros términos se buscó, vía el IP agropecuario, volver a gravar nuevamente el patrimonio cuando éste se encuentre afectado a explotaciones agropecuarias. No obstante lo anterior, para cumplir con dicho propósito y dado que la intención original del ICIR era la de gravar las grandes superficies de tierra, se debió mantener una hipótesis de exoneración que contemplara la situación de los pequeños productores, a quienes no se les pretendía imponer un gravamen adicional.

Esto llevó a que se replanteara la estructura del IP agropecuario de forma tal de recaudar por esta vía un importe equivalente al que se pretendía recaudar a través del ICIR.

III. El enfoque de la disciplina desde un ángulo académico

En los últimos años, la temática agropecuaria en lo que refiere al impuesto al patrimonio, ha carecido de una investigación profunda, aspecto éste que resulta lógico en tanto durante la primera década del Siglo XXI, la mayoría de los contribuyentes poseían su patrimonio exonerado.

En virtud de los cambios recientes en la normativa del impuesto, se abre un campo fértil en cuanto al desarrollo de la investigación en esta área, el cuál no debería estar restringido a un análisis técnico desde el punto de vista tributario, sino que debería ser abordado de forma articulada con otras disciplinas. A modo de ejemplo, un estudio centrado en el impacto económico (tanto a nivel macro como a nivel micro) de este nuevo esquema de tributación sería una herramienta de suma utilidad que permitiría visualizar su incidencia sobre los distintos agentes económicos, tales como contribuyentes, consumidores y el Estado. Incluso yendo más allá, no debería despreciarse una investigación de la adecuada administración de los recursos obtenidos y la forma en que tales recursos redundan en beneficio de la sociedad.

Sin pretender abordar toda la temática antes mencionada, la segunda parte de este trabajo se circunscribirá a un análisis de los principales cambios ocurridos en materia de IP agropecuario en el año 2013, pretendiendo ser un punto de partida para su posterior análisis global de la situación sobre la tributación en el agro y su impacto en los diferentes agentes económicos, que será a la postre un indicador del rumbo a seguir en el futuro.

SEGUNDA PARTE – Análisis crítico de las modificaciones normativas de la Ley N° 19.088 y su reglamentación

I. Modificaciones al hecho generador

Como se dijo, el enfoque general que presenta el IP actual es el de gravar el patrimonio empresarial y de forma residual, aplicando tasas reducidas, el patrimonio de las personas físicas. A partir de la Reforma Tributaria que comenzó a regir el 1° de julio de 2007, las referidas tasas ingresaron en un proceso de reducción paulatina, en virtud que se pretende que el IP de las personas físicas constituya un elemento de control del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Siguiendo el propósito ya señalado en la primera parte de este trabajo, de incrementar el gravamen del patrimonio agropecuario, una de las modificaciones normativas ha sido que el patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas (en adelante recibirán la abreviatura de PF, NF y SI) afectado de forma indirecta a explotaciones agropecuarias pase a tributar a las mismas tasas que tributa el patrimonio empresarial⁹, lo cual en este aspecto se pierde de vista, al menos parcialmente, el propósito de la Reforma Tributaria de que el IP de las PF, NF y SI constituya un elemento de control del IRPF, pasando a tener en parte un objetivo recaudatorio.

En efecto, en forma previa a la Ley N° 19.088, las PF, NF y SI con inmuebles rurales explotados por terceros, tenían su patrimonio exonerado. Con la derogación de la exoneración y la modificación normativa antes señalada¹⁰, no sólo dejan de estar exonerados sino que dicho patrimonio pasa a tributar como si fuera empresarial, el cual aumenta de forma significativa su carga tributaria pues no resulta de aplicación el Mínimo No Imponible correspondiente al patrimonio de PF, NF y SI, siendo además la tasa del 1,5%.

Por otra parte, esto muestra en cierto sentido una contradicción entre el modelo general de tributación al patrimonio de gravar en forma residual a estos contribuyentes y el modo que estos tributan en caso de poseer patrimonio agropecuario indirectamente afectado a explotaciones agropecuarias. Cabe indicar además, desde la óptica de la imposición a la renta, que los ingresos correspondientes no se consideran agropecuarios.

Lo comentado en el párrafo anterior es sin perjuicio de la nueva modalidad de exoneración, la cual se desarrollará en el siguiente apartado.

⁹ Si bien la normativa no lo indica a texto expreso, evidentemente esto se refiere al patrimonio propiedad de PF, NF o SI que es explotado por terceros.

¹⁰ Esta modificación fue concretada mediante la inclusión de las PF, NF y SI, con patrimonio afectado indirectamente a explotaciones agropecuarias (es decir, no explotados por cuenta propia), en el literal B) del art. 1° del T. 14 T.O 1996 de dicho artículo, cuando anteriormente se encontraban en el literal A).

II Nueva hipótesis de exoneración del impuesto y la introducción del concepto de Unidad Económico Administrativa

Nueva hipótesis de exoneración del impuesto

1.1 Condiciones a verificarse

Tal como fuera expresado en líneas anteriores, al ser derogada la exoneración dispuesta por la Ley N° 17.345, el universo de contribuyentes que deben tributar el IP agropecuario se amplió de forma significativa. No obstante, y sin perder de vista la intención de gravar las grandes extensiones de tierra, la ley estableció una hipótesis de exoneración que refleja de alguna manera la valoración de los activos agropecuarios. Dicha valoración, como es natural, tiene su sustancia en el factor tierra.

La cuantificación de tales activos dará lugar como resultado un valor a comparar con el valor fijado por la ley, por debajo del cual no corresponderá tributar el IP agropecuario. De este modo se abandona el criterio adoptado por la ley del ICIR, que consideraba la cantidad de hectáreas en cuestión¹¹, pasando a valorizarse otros parámetros.

El valor de los activos a efectos de la exoneración, se cuantificará considerando los siguientes sumandos:

- a) El valor de los inmuebles rurales propiedad del contribuyente, determinado como el Valor Real de Catastro del año 2012, el que se reajusta anualmente por el Índice de Precios de Ganadería, Agricultura, Caza y Silvicultura¹².
- b) El valor de bienes muebles y semovientes de la explotación, determinados como el 40% del importe determinado en a).

La disposición legal indica que el importe determinado en b) debe computarse por los propietarios de los inmuebles, realicen o no explotación, como por quienes realicen la explotación y no sean propietarios.

Una vez sumados los importes resultantes de a) y b), el valor obtenido deberá compararse con el importe de 12.000.000 de Unidades Indexadas (UI) y en caso de no superarse dicho importe, el patrimonio se encontrará exonerado.

Un primer aspecto a resaltar es el carácter ficto del valor que se determina a efectos de proceder a la comparación con 12.000.000 de UI. Este carácter ficto está dado esencialmente por el modo en que se fija el valor de bienes muebles y semovientes

¹¹ En rigor, en el ámbito del ICIR, la no tributación estaba dada por la no inclusión dentro del hecho generador del impuesto, en virtud que el mismo alcanzaba las superficies superiores a las 2.000 hectáreas de Índice Coneat 100 o equivalentes.

¹² El art. 38° del. T. 14, T.O 1996, remite al inciso tercero del lit. A) del art. 9 del mismo Título que establece que los valores se ajustarán al 31.12 de cada año en función del índice anualizado al 30.11 inmediato anterior. La Dirección General de Catastro deberá fijar un valor real para el año 2012, para aquellos inmuebles que no lo tuvieran a dicha fecha.

de la explotación (sumando b)), el cual por la propia forma de cálculo difícilmente sea el reflejo real de lo que sucede en la práctica, o sea que no se condice con la situación real del contribuyente. No obstante, cabe indicar que las propias normas del IP agropecuario, con relación a las normas de valuación de las PF, NF y SI ya contenían esta disposición como mecanismo para valorar los bienes y semovientes de la explotación agropecuaria, las cuales no se aplicaban en la práctica debido a la exoneración existente.

Asimismo, cabe señalar que la norma va más allá de una mera determinación ficta ya que establece que el porcentaje de bienes muebles y semovientes debe calcularse aún cuando el titular no posea explotación propia, lo cual deja al desnudo que en algunos casos no se toman en cuenta ni siquiera las circunstancias de hecho, por lo que esta forma de cálculo constituye un simple parámetro de comparación con el importe por debajo del cual el patrimonio se encuentra exonerado. Por lo tanto, quien arriende un campo a un tercero deberá incluir a efectos de determinar si se encuentra incluido en la exoneración, un importe que en puridad es cero.

Visto desde la otra vereda, es decir, del tercero que desarrolla la explotación en un predio ajeno, la forma de determinar si su explotación se encuentra exonerada, dependerá del valor del inmueble del propietario que se lo entrega para que desarrolle la misma, o sea que depende de un factor externo ajeno a su patrimonio.

Por último, cabe indicar que a efectos de calcular la exoneración es irrelevante la naturaleza de los bienes en cuanto a si se trata de bienes exentos, excluidos o no computables, puesto que la norma dispone que ese extremo no debe tenerse en cuenta a efectos de la exoneración total del patrimonio agropecuario¹³.

En suma, el monto a tener en cuenta para determinar si el patrimonio se encuentra o no exonerado, es un importe que en general no se condice con los activos reales del contribuyente. No obstante ello, cabe reiterar que ya existían en forma previa a las modificaciones introducidas recientemente, criterios de valuación ficto de los activos en el ámbito agropecuario por lo que el legislador no ha innovado en forma íntegra en este sentido, sino que ha empleado esta herramienta para determinar si un contribuyente debe o no tributar el impuesto. Visto desde este ángulo, el legislador debió haber buscado un mecanismo que se aproxime a la realidad, es decir que contemple la situación verdadera del contribuyente.

Cabe indicar, por otra parte, que existen entidades que no podrán verse beneficiadas con esta exoneración, aún cumpliendo con los requisitos reseñados en líneas anteriores. En efecto, aquellas entidades cuyo patrimonio se encuentre representado por títulos al portador, o nominativos que no sean propiedad de personas físicas o de entidades no residentes salvo personas físicas, no podrán acceder a esta exoneración. Por lo tanto, el legislador ha optado, como era lógico de suponer, mantener las restricciones para acceder a la exoneración, para aquellas entidades que no identifiquen a sus propietarios, siguiendo una política general tendiente a la identificación de sus titulares. Cabe recordar que esta restricción data de la reforma tributaria del año 2007, ya que la misma fue incorporada a partir de la Ley N° 18.083.

A efectos del presente trabajo, las entidades referidas en el párrafo anterior, serán denominadas “entidades comprendidas en el artículo 52 del T. 14 del T.O 1996”¹⁴.

¹³ Inciso tercero del art. 38, T. 14, T.O 1996.

¹⁴ Esta denominación surge ya que si bien la restricción fue incorporada en el art. 50 de la Ley N° 18.083, el texto actual se encuentra incluido en el art. 52 del T. 14 del T.O 1996.

En consecuencia, para acceder a la exoneración del patrimonio afectado a actividades agropecuarias deben cumplirse con dos requisitos en forma conjunta: uno de orden cuantitativo, relacionado con el monto de los activos y otro de orden formal, que apunta a la identificación de las personas físicas propietarias del patrimonio.

1.2 Algunas cuestiones prácticas

Condominios

Una cuestión práctica que resulta interesante abordar se presenta cuando un condominio que no desarrolla explotación agropecuaria, cede su terreno para que sea explotado por un tercero.

Bajo estas circunstancias, cabe cuestionarse el modo en que podría resultar aplicable la exoneración del patrimonio en el entendido que para la determinación del valor de los activos a estos efectos, la norma refiere a los “*inmuebles rurales propiedad del contribuyente*” y en el caso planteado el condominio (propietario del inmueble), no es contribuyente del impuesto. Razonando en ese sentido, el valor de “los inmuebles rurales propiedad del contribuyente”¹⁵ sería cero y en consecuencia la exoneración resultaría aplicable bajo cualquier circunstancia sin importar el valor real del inmueble.

No obstante ello, la Administración Tributaria, atendiendo a una interpretación finalista de la norma ha entendido que lo anterior no resulta aplicable y que un condominio debe efectuar la comparación correspondiente¹⁶.

Explotación agropecuaria en inmuebles no rurales

Una situación que si bien puede resultar poco frecuente y amerita ser comentada, se presenta cuando la explotación se desarrolla en un inmueble suburbano, no calificado como inmueble rural. Bajo estas circunstancias, dado que el texto legal, a efectos de determinar el valor a comparar con 12.000.000 de UI, refiere a *inmuebles rurales*, podría cuestionarse si en este caso el valor del patrimonio a efectos de la exoneración sería, al igual que en el caso anterior, cero, y en consecuencia siempre resultaría aplicable la exoneración.

Atenerse a una interpretación literal de la norma, no parecería ser la solución correcta ya que lo que ha pretendido la ley es establecer un parámetro medible a efectos de determinar si cabe o no la exoneración. Por lo tanto, es razonable pensar que en este caso, aún cuando no se trata de un inmueble rural, corresponde efectuar la comparación antedicha.

Inmuebles dados en arrendamiento: situación del arrendatario según exista o no delimitación del predio a explotar

¹⁵ Lit. A) art. 38 T. 14, T.O 1996.

¹⁶ Esto se desprende de la lectura de la Pregunta Frecuente de la DGI 6.4.10.004, publicada en su página web.

El caso a tratar a continuación pretende analizar la hipótesis de un contribuyente que no es propietario del terreno que explota, y que no utiliza la totalidad del mismo para el desarrollo de su actividad. Ejemplo de ello podría ser cuando se desarrolla la actividad de pastoreo en una parte del padrón.

A efectos del análisis se considerarán dos situaciones: la primera de ellas cuando el predio a explotar se encuentra delimitado y la segunda cuando no existe tal delimitación.

La duda se presenta cuando el arrendatario procede a realizar el cálculo a efectos de determinar si se encuentra comprendido en la exoneración. Dado que no es propietario del inmueble que explota deberá considerar únicamente el 40% del valor real por concepto de bienes muebles y semovientes. Sin embargo, ¿es razonable que se proceda de esta forma cuando se explota sólo una parte del padrón? ¿Qué sucede si desarrolla su actividad en un área ínfima del padrón total? Parecería absurdo que el explotador deba computar a efectos de la exoneración el 40% sobre el valor total del padrón.

Más allá de lo poco razonable que resultaría esta solución, de la lectura de la normativa no surge que el explotador pueda adoptar a efectos de la exoneración un porcentaje del valor real del terreno en función de la superficie explotada y aplicarle a dicho porcentaje el 40% correspondiente.

Sin embargo, en atención a la realidad de los hechos, la DGI ha admitido no considerar en estos casos la totalidad del valor real del inmueble a efectos del cálculo de bienes muebles y semovientes. En efecto, cuando exista delimitación del predio a explotar, el titular de la explotación deberá aplicar el 40% del valor real correspondiente a una parte del valor real del inmueble rural, considerando las hectáreas en que se realiza la explotación¹⁷.

Cuando tal delimitación no existe¹⁸, la DGI se ha pronunciado manifestando que se debe aplicar el 40% sobre el valor que se realiza la explotación determinado de acuerdo a un criterio técnicamente aceptable, como por ejemplo las unidades ganaderas.¹⁹

Estas últimas apreciaciones también resultan aplicables en materia de valuación de bienes muebles y semovientes para PF, NF y SI, que se analizan en el punto 3 del apartado III.



El concepto de Unidad Económico Administrativa

¹⁷ La pregunta Frecuente que trata este punto es la 6.4.10.005, publicada en la página web de la DGI. Si bien el caso analizado en dicha Pregunta Frecuente refiere a la actividad de pastoreo, es posible extrapolarlo al resto de las actividades agropecuarias.

¹⁸ Este puede ser el caso por ejemplo, de ganado que se encuentra en pastoreo en un predio que en su gran mayoría se encuentra forestado y que el ganado transita en forma libre por dicho predio.

¹⁹ Esto han sido tratado en la Pregunta Frecuente 6.4.10.006 publicada por la DGI, y en la Consulta N° 5.781. Si bien en la nota al pie anterior se menciona que estas consideraciones pueden ser generalizadas a otras actividades y no limitarlas únicamente a cuando exista pastoreo, en los antedichos pronunciamientos de la Administración Tributaria se establece como criterio técnicamente aceptable a las unidades ganaderas, por lo que surge la incógnita de cual sería un criterio técnicamente aceptable cuando se desarrolla una actividad donde no existe ganado.

2.1 Una nueva definición en la normativa tributaria

El derogado ICIR introdujo a la normativa tributaria el término “conjunto económico”, concepto que no se encontraba definido en la normativa que regulaba dicho impuesto.

Una expresión similar fue incorporada en el IP agropecuario y presenta variantes respecto del ICIR. Esta expresión ha recibido la denominación de Unidad Económico Administrativa (UEA), siendo éste uno de los aspectos más relevantes introducidos por la Ley N° 19.088²⁰. A diferencia del “conjunto económico”, el concepto de UEA sí contiene una definición legal que será analizada en los párrafos siguientes.

La definición de UEA constituye un recurso que pretende contrarrestar maniobras elusivas tendientes a beneficiarse con el régimen de exoneraciones analizado en el punto anterior, segmentando el patrimonio en varios titulares de forma tal que el monto no supere el tope establecido de 12.000.000 de UI.

De este modo, la normativa legal²¹ define dos hipótesis de UEA: una que podría denominarse de carácter *objetivo* que se verificará en tanto se comprueben determinadas circunstancias de hecho, y otra de carácter *subjetivo* que reputa a determinadas entidades como UEA.

2.1.1 Las UEA de carácter objetivo

Una primera hipótesis de configuración de una UEA responde a la verificación de ciertas circunstancias de carácter objetivo. Esta hipótesis se verifica cuando más de una entidad con activos afectados a explotaciones agropecuarias responden a un interés común relativo a las actividades desarrolladas, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente.

Por lo tanto, para que dos o más entidades configuren una UEA de esta naturaleza, deben verificarse dos requisitos:

- I. un interés común
- II. la existencia de una unidad empresarial subyacente

El texto legal optó por establecer ciertos parámetros para determinar la existencia de un “interés común”.

El primero de ellos refiere al control de unos titulares sobre otros que responda a un mismo centro de decisión o que existan entre los titulares vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión, o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

²⁰ En general, se entiende que en un conjunto económico existen contribuyentes diferentes que se encuentran ligados por existir unidad en cuanto a la dirección o control de los mismos. En cambio en la UEA se verifica la existencia de una unidad empresarial subyacente, a los solos efectos de determinar el patrimonio exonerado y fijar la sobretasa del IP, pero no para que los integrantes de la UEA realicen una liquidación conjunta del impuesto.

²¹ Art. 53 T. 14 T.O 1996.

El segundo parámetro refiere a la existencia de una influencia significativa de unos titulares sobre otros o cuando estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. La norma dispone que la influencia significativa se verifica cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades.

Como se aprecia, si bien el texto legal establece referencias concretas con relación a lo que se entiende por interés común, no realiza aclaraciones ni establece coordenadas con relación al segundo requisito, esto es, al significado de unidad empresarial subyacente.

Si se analizan los parámetros que indican la existencia de un “interés común”, se aprecia que más que definir dicho concepto, se establecen ciertas hipótesis donde existe “interés común”, es decir que se definen escenarios en los que se entiende existe tal interés.

La debilidad implícita en la definición de estos escenarios es que no resultan medibles, lo cual se traduce en que los contribuyentes deberán valorar si existe “interés común” en base a elementos no cuantificables. Dicha valoración, que podrá contener elementos subjetivos en su interior, pueda resultar diferente a la que realiza otro contribuyente o la propia Administración Tributaria, y en consecuencia, la existencia de tales elementos subjetivos puede llevar a que ante una misma situación, sean diferentes las formas de valorar el “interés común”.

Esto de alguna modo lleva a concluir que en realidad lo que se denominó en este apartado UEA de carácter *objetivo*, posee elementos que al momento de juzgarlos pueden contener una significativa carga de subjetividad.

Esta definición puede derivar en diversas discusiones respecto a cada caso en particular. En este sentido, perfectamente podría trazarse un paralelismo con las discusiones que se han dado con el concepto de combinación de capital y trabajo en el Impuesto a las rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y anteriormente en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC), donde ante cada situación que puede resultar discutible, se presentan posiciones diferentes. Debido a que el concepto de UEA contiene elementos que no resultan medibles no resulta difícil predecir que en el futuro se presenten, frente a cada caso, opiniones antagónicas, debido a que al analizarse la casuística existirán elementos subjetivos considerados por los intérpretes.

Por ejemplo, uno de los parámetros para determinar si existe interés común, es la presencia de un mismo centro de decisión. Es evidente que la presencia o no de un centro de decisión dependerá de la existencia de múltiples factores, cuya relevancia puede ser variable, según quién analice la situación.

2.1.2 Las UEA de carácter subjetivo

Un segundo grupo de UEA que pueden identificarse en el texto legal de IP, son aquellas que por su forma o por su integración son consideradas como *subjetivas*.

Tal es el caso de las sociedades civiles y condominios no contribuyentes del IP titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias, y de los cónyuges cuando cada uno sea titular de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

Asimismo, la disposición excluye de forma expresa a las cooperativas agrarias y a las Sociedades de fomento rural comprendidas en las Leyes N° 18.407 y 14.330.

Como se aprecia, la ley ha optado por considerar que aquellas entidades que no tributan IP agropecuario en cabeza propia, sean consideradas como UEA en forma preceptiva, así como también los cónyuges, dados los vínculos existentes entre ambos²².

Es evidente que la calificación como UEA de estas entidades, resulta indiscutible y no está sujeta a otro tipo de condicionantes por lo que en este aspecto, no cabe lugar a dudas o cuestionamientos acerca su calificación como tales.

En suma, las principales controversias que se pueden generar en materia de UEA, estarán vinculadas a las UEA de carácter objetivo, ya que su definición posee elementos que pueden tener interpretaciones diferentes en cuanto a la presencia de los mismos en los casos en que deban ser juzgados.

2.2 Las UEA y el régimen de exoneraciones

2.2.1 El estrecho vínculo entre UEA y la exoneración del patrimonio agropecuario

La norma exoneratoria ya comentada en el punto 1, no sólo debe analizarse desde el punto de vista individual, sino considerando también si el patrimonio en cuestión forma parte de una UEA ya que esto podría incidir en la tributación de cada contribuyente que integra la misma.

En efecto, cuando se configure una UEA se debe considerar a efectos de la exoneración la suma de los activos afectados a explotaciones agropecuarias de todas las entidades que la integran. De este modo, cuando dicha suma resulte superior a 12.000.000 de UI, la parte del patrimonio integrado a la UEA, no se encontrará exonerado²³.

De lo anterior es posible extraer las siguientes conclusiones:

- el procedimiento a seguir a efectos de la exoneración tiene como punto de partida el patrimonio individual del contribuyente.
- la UEA juega su rol en forma posterior, es decir, cuando el patrimonio individual del contribuyente no supera 12.000.000 UI.

Por lo tanto, existe un orden de prelación que en primer lugar tiene en cuenta la situación individual del contribuyente y continúa con un análisis agregado, esto último siempre y cuando el contribuyente en cuestión tenga todo o parte de su patrimonio afectado a una UEA.

No resulta extraño entonces que un contribuyente tenga parte de su patrimonio agropecuario exonerado y parte de su patrimonio gravado. Esto será de aplicación sólo

²² Cabe consignar además que de acuerdo a la Resolución N° 2057/009 de 25.11.2009 los contribuyentes que desarrollen actividades agropecuarias y se encuentren inscriptos como Núcleos Familiares, serán considerados sociedades de hecho a los efectos de la liquidación el IRAE.

²³ Ultimo inciso del art. 38 del T. 14 T.O 1996.

cuando la totalidad de su patrimonio individual resulte inferior a 12.000.000 de UI, y una parte del mismo se encuentre afectada a la UEA, y esta, a su vez, también supere el referido importe. Surge entonces a las claras, la importancia de la calificación de una o más entidades como UEA, pues de ello puede depender tributar o no el IP agropecuario.

2.2.2 Algunos casos prácticos

A continuación se presentarán un par de situaciones que ilustran lo expresado en el último párrafo del punto anterior.

i) Caso 1

Supóngase un contribuyente persona física propietaria de dos padrones en los que desarrolla explotación agropecuaria, y cuyos activos a efectos de la exoneración no supera 12.000.000 de UI²⁴, considerando la suma de ambos padrones. Supóngase también que uno de los dos padrones integra una UEA.

A efectos de determinar si el padrón afectado a la UEA se encuentra exonerado, el cálculo debe realizarse considerando todos los activos que conforman la misma, del mismo modo que se procede cuando se trata de un contribuyente individual. Si el patrimonio de la UEA supera el importe antedicho, el contribuyente tendrá una parte de su patrimonio gravada (la afectada a la UEA) y otra parte exonerada (la que no se encuentra afectada a la UEA).

ii) Caso 2

El caso que se plantea a continuación refiere a un condominio, integrado por dos personas físicas, el cual es titular de un padrón rural que da en arrendamiento a uno de sus condóminos, que lo explota. Se supone en este caso que los condóminos no tienen otros activos propios afectados a la explotación agropecuaria²⁵.

La primera duda que surge está referida a la forma de determinar la cifra a comparar con 12.000.000 de UI ya que se trata de una situación en la que una UEA (condominio) arrienda un padrón rural a uno de los condóminos que integran ese condominio.

Considerando la metodología ya señalada en líneas anteriores, el punto de partida se traduce en un análisis individual de cada uno de los condóminos:

- a)** el condómino que no explota el campo, deberá considerar la cuota parte del inmueble en condominio más el 40% sobre su cuota parte.
- b)** el condómino que explota el campo, deberá considerar la cuota parte del inmueble en condominio más el 40% sobre el 100% de dicho inmueble.

Si de lo anterior surge que alguno de los condóminos no supera 12.000.000 de UI, corresponde continuar con un análisis agregado de la situación.

²⁴ El monto de estos activos se determina de la forma que lo establece el art. 38 del T. 14 del T.O 1996.

²⁵ Una variante de este caso se encuentra planteado en la Pregunta Frecuente 6.4.10.004.

En este sentido; ¿es posible afirmar que además de la UEA de carácter subjetivo, existe otra UEA de carácter objetivo (compuesta por el condominio y el condómino que realiza la explotación)? Para ello habrá que analizar si se cumplen con los presupuestos previstos para calificar al vínculo entre condominio y condómino como UEA. Si esto fuera así, correspondería considerar a efectos de la exoneración el valor real de inmueble más el 40% por concepto de muebles y semovientes, y adicionar además otro 40% correspondiente a la explotación que lleva a cabo el condómino.

Si bien de la lectura literal de la norma podría realizarse una interpretación en este sentido, atendiendo a un criterio finalista de la disposición legal, en el entendido que lo que la norma busca es evitar que grandes concentraciones de tierra eludan el pago del impuesto, sería absurdo considerar el 180% del valor real del inmueble a efectos de la exoneración, siendo lo más pertinente considerar el valor real más el 40% como activos de la UEA a efectos de la exoneración.

Refuerza esta postura, la disposición reglamentaria que establece que cuando se configure simultáneamente una UEA de carácter objetivo y otra de carácter subjetivo, y existan activos afectados simultáneamente a ambas UEA, los mismos se consideran integrantes de la UEA objetiva²⁶.

Si bien el texto de esta norma puede generar dudas en cuanto a su aplicación, el sentido de la misma apunta a evitar situaciones como las del caso planteado, por más que en el mismo resulta dudoso si se configura una UEA de carácter objetivo.

III Valuación de los activos agropecuarios

1. Ajustes en los criterios de valuación de activos

Habiéndose derogado la exoneración genérica del IP agropecuario, vuelven a tener relevancia las normas de valuación de los activos, esencialmente aquellas de PF, NF y SI, que con la exoneración antedicha casi no resultaban de aplicación. Lo anterior se debe a que las mismas no sólo deben ser aplicadas por PF, NF y SI, sino también por otro tipo de entidades.

No sucede lo mismo con las normas de personas jurídicas. Esto último se debe a dos razones: la primera de ellas es que dichas normas se remiten esencialmente a las aplicables en el IRAE, por lo que las mismas ya resultaban conocidas, y porque además, a partir de la Reforma Tributaria, tales disposiciones ya se comenzaron a aplicar en tanto determinadas personas jurídicas dejaron de gozar de la exoneración de patrimonio a partir de la entrada en vigencia de la misma.

De la lectura armónica de la norma legal y reglamentaria se desprende la intención del legislador de mantener los mismos criterios de valuación de activos para aquellas entidades que a partir de la Reforma Tributaria que rige a partir del año 2007, comenzaron a tributar el IP agropecuario, debido a la forma en que estaba representado su patrimonio (entidades comprendidas en el artículo 52 del Título 14 del T.O 1996).

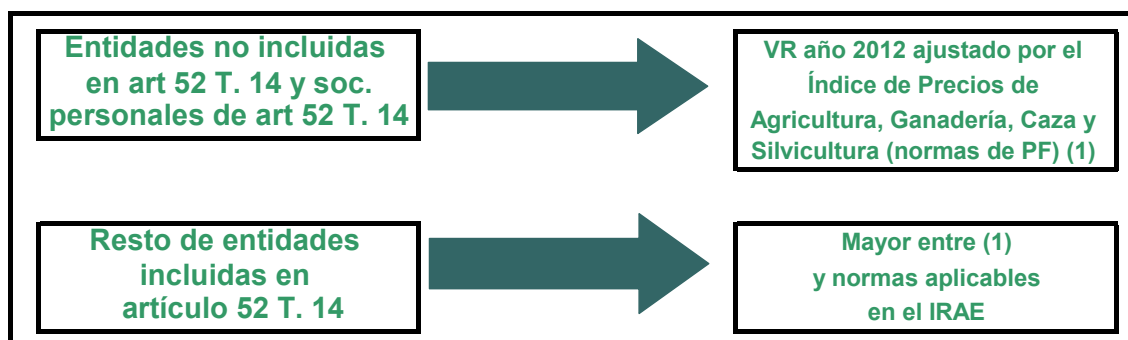
²⁶ Art. 30 del Dto 600/988 de 21 de setiembre de 1988.

Teniendo en cuenta esta premisa, se ajustaron algunos criterios de valuación para los contribuyentes que a partir de la Ley N° 19.088 pasaron a estar alcanzados por el impuesto. En este sentido, se tomaron en cuenta algunas disposiciones ya existentes (que, como se dijo, no se aplicaban en la práctica por encontrarse el patrimonio exonerado) sobre las que se establecieron modificaciones específicas.

En los siguientes párrafos se comentarán los aspectos más relevantes en materia de valuación de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

2. Valuación de inmuebles

Siguiendo la premisa antes señalada de no alterar los criterios de valuación de quienes ya tributaban el IP agropecuario, la Ley N° 19.088 y su reglamentación adecuaron algunos aspectos relacionados con la valuación de inmuebles, teniendo en cuenta la consideración anterior. Por lo tanto, de acuerdo a la normativa modificada recientemente, la valuación de inmuebles puede ilustrarse a través del cuadro que se muestra a continuación:



Como se aprecia, las entidades que previo a la entrada en vigencia de la Ley N° 19.088 se encontraban exoneradas, valuarán sus inmuebles aplicando los criterios de valuación de PF, NF y SI. Asimismo, dicho criterio también se aplica para las sociedades personales que ya tributaban el IP agropecuario a partir de la reforma tributaria. Esto último se debe a que las sociedades personales no exoneradas ya aplicaban tales disposiciones. Por lo tanto, estas sociedades no ven alterada su forma de valuación, cumpliéndose con el propósito perseguido por el legislador al regular este tipo de disposiciones.

En cuanto a las sociedades no personales que ya tributaban el IP a partir de la reforma tributaria, se mantuvo el criterio de valuación de inmuebles, adoptándose de este modo una solución lógica.

Si bien las normas de valuación de inmuebles para PF, NF y SI mantuvieron el criterio de considerar el valor real del inmueble, se incorporaron algunas modificaciones con relación a las ya existentes en esta materia. En efecto, las normas anteriores referían al valor real aplicable para la liquidación del impuesto del ejercicio 1994, ajustados por el Índice de Precios Agropecuarios, lo cual fue razonablemente modificado por el Valor Real del 2012²⁷, en el entendido que carecía de sentido considerar un valor de casi 20 años atrás, teniendo en cuenta que algunas explotaciones agropecuarias probablemente

²⁷ El inciso tercero del Literal A) del artículo 9 del T. 14 del T.O 1996, dispuso que los inmuebles que no tuvieran valor real al 31.12 deben valuarse por el que les fije la Dirección Nacional de Catastro.

ni siquiera tuvieran a disposición tales datos. Asimismo, fue modificado el índice de actualización de los valores reales ya que la norma hacía referencia a un índice ya perimido, disponiéndose la aplicación de un índice que más se ajustaba a la realidad agropecuaria (Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura)²⁸.

Por otra parte, la reglamentación estableció disposiciones complementarias en este sentido regulando aspectos relacionados con la forma de actualizar el valor real, así como cuál es el período a considerar para la referida actualización²⁹.

Un aspecto que merece ser tratado en materia de valuación de inmuebles, es el caso de los inmuebles rurales dados en arrendamiento a terceros para que los exploten. Cuando sus propietarios valúan los mismos de acuerdo a las disposiciones que rigen para PF, NF y SI, puede existir la tendencia a pensar de que también resultan de aplicación las disposiciones relativas a inmuebles arrendados previstas para dichos sujetos³⁰. Sin embargo, la referencia normativa con relación a inmuebles rurales que realiza el texto legal resulta clara en cuanto a que en este caso no son de aplicación la totalidad de las disposiciones relativas a arrendamientos. Incluso la propia DGI ha reafirmado este criterio³¹, por lo que cuando los inmuebles se encuentren arrendados, su titular, en caso que aplique las normas de PF, NF y SI los deberá computar por su valor real sin efectuar la comparación con el importe equivalente a 15 veces el monto del arrendamiento anual.

3. Valuación de los restantes activos

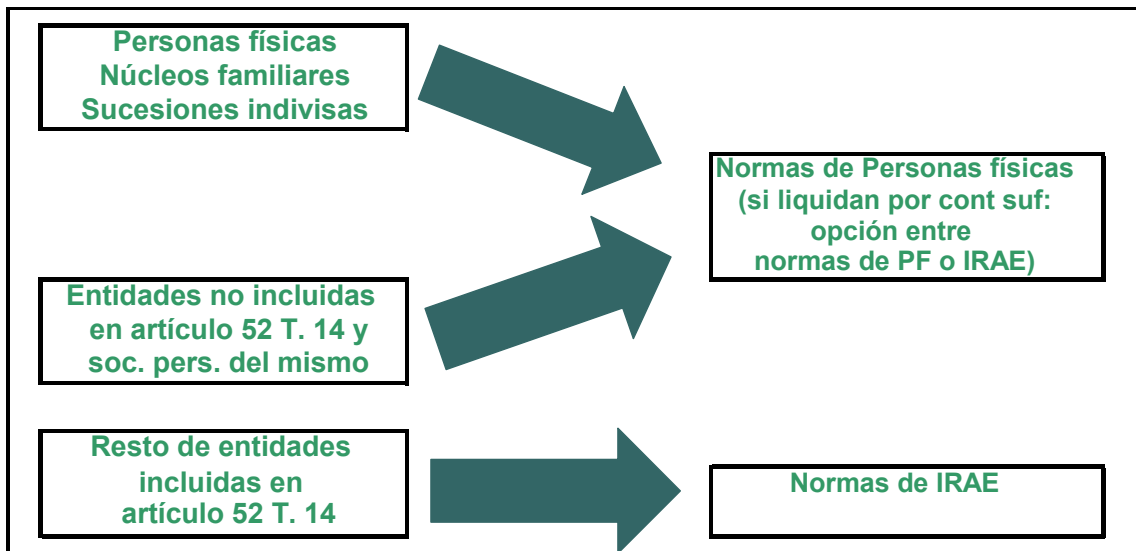
Con respecto a la valuación de los activos que no constituyen bienes inmuebles, de una lectura armónica de la norma es posible inferir los siguientes criterios de valuación:

²⁸ Inciso tercero. Lit. A), art. 9 T. 14, T.O 1996.

²⁹ El primer inciso del artículo 12 ter del Dto. 600/988 estableció que para fechas de determinación del patrimonio acaecidas hasta el 30.11.2013, debe considerarse el valor real vigente al 31.12.2012. Para fechas posteriores, el valor se actualiza por la variación del Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura entre el 30.11 de cada año y el 30.11.12

³⁰ Cuando el texto legal del art. 15 del T. 14 hace referencia al valor de los inmuebles de acuerdo a las disposiciones de PF, NF y SI, menciona el inciso tercero del lit. A) del art. 9 del T. 14. Debido a que las disposiciones referentes a inmuebles arrendados se encuentran contenidas en el literal B) de dicho artículo (el cual hace referencia a tomar en cuenta 15 veces el valor del arrendamiento anual), deja en claro que las mismas no aplican como alternativa de valuación en el ámbito agropecuario.

³¹ Resolución N° 3621/013 de 26.11.2013.



Como se observa, para las entidades no incluidas en el artículo 52° del T. 14 y las sociedades personales incluidas en dicho artículo, existe una remisión expresa a las normas de PF, NF y SI, por lo que se mantiene el propósito antes indicado de no variar los criterios de valuación de quienes a partir de la Reforma Tributaria comenzaron a tributar IP agropecuario.

Cabe precisar que para este tipo de activos, los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior que liquiden IRAE por contabilidad suficiente, podrán optar entre aplicar las normas de PF, NF y SI o las normas de personas jurídicas, las cuáles se remiten a las normas de IRAE. Esta disposición apunta a que quienes liquiden IRAE bajo el régimen de contabilidad suficiente puedan aplicar los mismos criterios de valuación en el IRAE y en el IP, de modo que exista uniformidad en ambos impuestos con relación a la valuación de los activos. La referida opción también resulta aplicable, naturalmente, a las PF, NF y SI.

Sin duda que el aspecto que merece el mayor análisis en este punto es el vinculado a los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, los cuáles se valúan de forma ficta ya que su valor se determina como un porcentaje (40%) del valor real del inmueble³².

El texto normativo genera algunas dudas con respecto a los bienes deben considerarse incluidos dentro de dicho porcentaje, puesto que la norma no establece un límite objetivo en este sentido, ni tampoco menciona el universo de bienes que pueden quedar incluidos. En efecto, la normativa dispone, a título enunciativo, ejemplos de activos incluidos en dicho porcentaje y ejemplos de activos que no están incluidos en el mismo.

Partiendo de una categorización general, existirán dos tipos de activos:

- aquellos que se encuentran incluidos dentro del ficto del 40%.
- aquellos que no se encuentran incluidos en el mismo.

³² Si bien el lit F) del art 9 del T. 14 T.O 1996 fija dicho porcentaje en el 80%, faculta al Poder Ejecutivo a reducir en hasta un 50% dicho porcentaje. El Poder Ejecutivo ha hecho uso de esa facultad por lo que el porcentaje se ha fijado en el 40%.

El desafío se traduce entonces, en identificar los bienes no incluidos en el referido porcentaje ya que ellos merecerán una valuación de forma separada, por lo que clasificar un activo dentro o fuera del 40% puede tener una incidencia significativa en el monto a tributar.

Como punto de partida en este análisis, corresponde identificar los bienes que la norma reputa como integrantes o no de los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria. En este sentido, se dispone que entre los bienes incluidos, se encuentran las máquinas agrícolas y cosechas del año en cuanto no hubieran sido comercializadas.

Un primer aspecto que resulta llamativo es la separación del tratamiento de las cosechas, ya que si se trata de cosechas del ejercicio las mismas integraran el importe ficto del 40% antes mencionado; de lo contrario, esto es, si se trata de cosechas de años anteriores, deberán valuarse por separado (un ejemplo de ello, y que resulta común a nivel agropecuario es el caso de la cosecha de lana). A simple vista, no se justifica que se realice tal discriminación cuando en definitiva se trata del mismo tipo de bienes.

Por otra parte, no se consideran incluidos en el importe ficto de bienes muebles y semovientes a los vehículos automotores ni los medios de transporte marítimo o aéreo.

Para el resto de los bienes, corresponderá realizar un análisis que conduzca, razonablemente, a categorizar los distintos tipos de bienes dentro o fuera del 40% antedicho.

Si bien la norma no lo expresa, es posible inferir que determinados activos tales como disponibilidades y bienes de uso no afectados a la explotación propiamente dicha (básicamente aquellos relacionados con la actividad administrativa de las entidades agropecuarias), no estarían incluidos dentro del porcentaje antes aludido, simplemente por el hecho de que no se encuentran en forma directa afectados a la explotación agropecuaria.

Para los restantes bienes, resulta razonable pensar que constituyen bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria.

Merece un breve comentario el tratamiento de ciertos activos del contribuyente como pueden ser las represas y tajamares. En otros términos, cabe analizar si estos activos pueden ser calificados como integrantes de los bienes muebles y semovientes y por lo tanto ser valuados por el 40% del valor real del inmueble. En este sentido, de la lectura de las propias normas tributarias surge su consideración como bienes muebles³³, por lo que dichos bienes integran el porcentaje de bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria.

Asimismo, y relacionado con lo analizado en el párrafo anterior, vale la pena mencionar el tratamiento de ciertas plantaciones, como por ejemplo los montes de olivos, entre otras. En este caso, si bien las normas tributarias no mencionan de forma expresa si se trata de bienes muebles o inmuebles, acudiendo a la normativa del Código Civil, puede concluirse que se trata de bienes inmuebles y por tanto incluidos dentro del valor real de los mismos.

³³ En efecto, los tajamares y las represas son considerados por la normativa del IRAE como bienes muebles según el artículo 116 del Decreto N° 150/007, pudiendo aplicarse por analogía a efectos del IP.

Por último, merece un párrafo especial el tratamiento de los créditos por ventas ya que aquellos que provienen de la venta de lana y ganado ovino y bovino efectuadas en el ejercicio que se liquida no se computan como formando parte del activo. Como contrapartida, se excluyen del pasivo los saldos de precios y préstamos para compra de hacienda ovina y bovina. Parece razonable pensar que para estos créditos no son computables las normas de absorción de pasivos, esto es, que pese a no computarse, no restan pasivo. Esto resulta lógico en el entendido que no se computa el pasivo asociado.

Por otra parte, para el resto de los créditos por venta de productos agropecuarios en estado natural, cuyas ventas hayan sido efectuadas en el ejercicio que se liquida, los contribuyentes pueden optar por no considerarlos en el activo. De ejercerse esta opción, corresponderá excluir del pasivo los saldos de precios y préstamos para la compra de los insumos correspondientes.

De este modo, se concluye que existe, para determinados créditos, el cómputo de manera opcional de los mismos, y como consecuencia de ello, el pasivo relacionado tendrá un tratamiento equivalente.

IV Sobretasa

1. Aspectos generales

Uno de los aspectos más relevantes incluido en las modificaciones al IP agropecuario es la creación de la sobretasa aplicable al IP agropecuario. Sin perder de vista el propósito de gravar con el impuesto a las grandes extensiones de tierra, la creación de la sobretasa pretende paliar la diferencia entre el monto que se pretendía gravar por el derogado ICIR y lo que se recauda por IP agropecuario. De este modo, en lugar de incrementarse las tasas del IP del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias, se opta por esta solución de forma tal que no se vea afectada la recaudación que se esperaba cuando se implantó el ICIR.

Esta Sobretasa presenta puntos de contacto con el ICIR, donde la progresividad estaba dada en función de la cantidad de hectáreas. Si bien esta progresividad persiste ya que la Sobretasa considera alícuotas progresivas, éstas se vinculan al valor de los activos de los contribuyentes.

En cuanto a la forma de determinar el valor de los activos del contribuyente a efectos de determinar la sobretasa aplicable (la cual se aplicará luego de manera proporcional al patrimonio gravado), la norma remite al mismo cálculo empleado para determinar si el patrimonio se encuentra gravado, aspecto éste que ya fuera analizado oportunamente por lo que son válidas las mismas observaciones. Por lo tanto, si se observa la escala establecida a efectos de la Sobretasa, debe apreciarse que el primer valor coincide con el monto por debajo del cual no se tributa por el patrimonio agropecuario (12.000.000 de UI).³⁴

No obstante, podría suceder, que una entidad con un patrimonio inferior al referido importe no posea su patrimonio exonerado (por encontrarse comprendido en el artículo 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996) y que sin embargo, no tenga que tributar la sobretasa.

Otro aspecto a resaltar es que el primer tramo de valores de la escala (cuya equivalencia se corresponde con la tasa mínima del 0,7%) comprende únicamente a las entidades del artículo 52 del Título 14 del Texto Ordenado 1996).

La determinación del patrimonio alcanzado por la Sobretasa se efectúa del mismo modo que el cálculo del IP agropecuario. Podría caber la duda se es posible aplicar un criterio para el IP y otro para la Sobretasa (básicamente esto sucede con quienes lleven contabilidad suficiente). Esto no parecería ser razonable más allá de que la norma no establece una prohibición al respecto.

³⁴ Según el art. 54 del T. 14 la escala es la siguiente:

Valor de los activos afectados en unidades indexadas	Categoría	De más de	Hasta	Alícuota						
A12.000.000	30.000.000	70%	B30.000.000	60.000.000	0001,00%	C60.000.000	150.000.000	0001,30%	D150.000.000	0001,50%

Por último, cabe señalar que a efectos de la Sobretasa no se consideran las normas que dispongan activos exentos, excluidos y no computables. A modo de ejemplo, se puede mencionar el caso de los montes citrícolas, los cuales no resultan computables para el IP agropecuario, pero sí para la Sobretasa. Este aspecto será tratado con mayor profundidad en el punto 3.1.

2. La sobretasa y su vinculación con las UEA

Como se dijo, el concepto de UEA fue incorporado al texto legal con el propósito de evitar que se diseñen estructuras tendientes a segmentar el patrimonio entre diversos titulares de modo de verificar las hipótesis de exoneración y de esta manera eludir el pago del impuesto.

Sin embargo, éste no fue el único propósito de la incorporación del concepto de UEA. En efecto, para determinar el valor de activos de los contribuyentes a efectos de establecer la Sobretasa aplicable, éstos deberán tener en cuenta la pertenencia o no a una UEA y de ser así, corresponderá acumular el valor de los activos a efectos de determinar dicha Sobretasa.

El texto legal establece que los contribuyentes deben realizar de forma individual el cálculo sobre el total de sus activos a efectos de determinar la alícuota aplicable, pero cuando exista una UEA, a efectos de la categorización para la Sobretasa, se deberá considerar la suma de los activos afectados a la UEA, de todas las entidades que la integran. La sobretasa que se determine de este modo, se aplicará a la parte del patrimonio integrado a la UEA, siempre que sea mayor a la alícuota determinada individualmente.

3. Otros aspectos relativos a la sobretasa.

3.1 Exoneraciones de IP versus Sobretasa

El propósito del legislador al establecer la sobretasa tuvo la intención de que ésta sea lo más abarcativa posible en cuanto a los activos alcanzados por la misma.

Por tal motivo, se estableció que a efectos de la sobretasa no se consideran las normas que dispongan activos exentos, excluidos y no computables, por tanto aquellos activos amparados por tales normas, serán computables a efectos de la sobretasa. No obstante, esto no resulta aplicable cuando existan exoneraciones a raíz de la aplicación de los arts. 8 y 9 de la Ley de Inversiones³⁵.

A modo de ejemplo se puede citar el caso de los montes citrícolas y bosques comprendidos en la Ley N° 15.939 (Ley Forestal), los cuáles no se encuentran gravados por IP, pero resultan computables a efectos de la sobretasa.

A propósito de estos activos mencionados, el texto legal habilita a que, a efectos de la valuación de los inmuebles en que tales activos se encuentran localizados, pueda aplicarse el valor real como forma de valuar tales inmuebles.

³⁵ Art. 35 Dto. 600/988 de 21.09.1988. Este texto es notoriamente ilegal ya que la ley no faculta al Poder ejecutivo a otorgar un beneficio de este tenor con respecto a los bienes exonerados por la Ley de Inversiones.

Evidentemente, esto hace que la carga tributaria por sobretasa para este tipo de activos resulte más benévola ya que de no contarse con esta posibilidad, algunas entidades deberían aplicar normas de IRAE, lo cual en la mayoría de los casos supera el valor real.

Un caso que puede presentar dudas en este sentido, es la existencia bosques o montes citrícolas implantados en inmuebles de terceros y la forma de valorar los mismos. En otros términos, ¿puede aplicarse la disposición antes comentada cuando el inmueble no es propiedad de quien posee la titularidad del monte o bosque?, ¿o por el contrario corresponde aplicar otra forma de valuación?

Dado que la norma no hace distinción cuando se trata de un inmueble propio o de terceros, a nuestro juicio, el criterio del valor real es perfectamente aplicable a esta situación, es decir el bosque o monte cítrico debería valorarse por el valor real del inmueble donde se encuentra implantado. Quedaría descartado por ende, (en caso que la entidad pueda aplicar normas de persona físicas), que dicho monto o bosque se encuentre dentro del 40% de los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria en tanto los bienes en cuestión se reputan inmuebles.

3.2 Aspectos relacionados con el abatimiento

La normativa del IP prevé que el abatimiento opere tanto para el impuesto como para la sobretasa. En el caso de esta última el abatimiento operará siempre que exista un excedente de IRAE o IMEBA. Por lo tanto el abatimiento en la Sobretasa opera cuando no se utilizó la totalidad del IRAE o IMEBA para abatir el IP, lo cual sucederá en la mayoría de los casos puesto que el IP fija un tope muy bajo pudiendo abatirse hasta el 1% de su importe.

A continuación se presentan dos ejemplos numéricos acerca de cómo opera el abatimiento de IP y la Sobretasa para un contribuyente de IRAE:

	IRAE	IP	Sobretasa	Abat IP	Abat Sobretasa
Caso 1	1.000	120.000	150.000	1.000	0
Caso 2	100	1.200	2.000	12	20

VI Consideraciones finales

1. Consideraciones técnicas y prácticas acerca de este nuevo enfoque en la tributación del IP agropecuario

Cuestiones técnicas

Las principales cuestiones técnicas sobre las que se hará referencia a continuación se vinculan a las hipótesis de exoneración, las UEA y la Sobretasa del impuesto.

Con respecto a las exoneraciones, parecería que dejar este aspecto librado al valor real del inmueble, no resulta lo más adecuado, teniendo en consideración que muchas veces el valor real del inmueble no refleja el valor efectivo del mismo.

Otro aspecto a destacar es el hecho de que un contribuyente podría tener parte de su patrimonio exonerado y parte de su patrimonio gravado pudiendo ser este último el de a un terreno con un valor real inferior al primero, lo cual no resulta consistente³⁶.

Un elemento vinculado a las exoneraciones que no parece tener un sustento técnico adecuado es que aquellos titulares de inmuebles rurales cuya explotación es realizada por un tercero, deben computar un porcentaje (40%) por concepto de bienes muebles y semovientes cuando el titular del inmueble no lo posee, aspecto éste que muestra a las claras un propósito de establecer un valor incrementado que deja fuera de la exoneración a una mayor cantidad de superficies de tierra.

Una definición novedosa que trajo complejidad a la liquidación del impuesto ha sido el concepto de UEA. Si bien resulta incuestionable su propósito, en los hechos trajo dificultades que volvieron más complejo al impuesto y dejaron planteado un escenario de inseguridad jurídica dados los elementos que se tomaron en cuenta para su definición. Esto último se visualiza con claridad en lo que se ha denominado en este trabajo como UEA objetiva, puesto que en la misma se establecen parámetros que no resultan medibles, lo cual impacta directamente sobre la exoneración y la sobretasa aplicable.

Esta definición de UEA conspira naturalmente contra uno de los propósitos de la Reforma Tributaria que apuntaba a la simplificación del sistema tributario.

Por último, cabe hacer algunas referencias técnicas acerca de la sobretasa del impuesto. Es evidente que la intención de implantar la sobretasa fue la de recargar el tributo sobre aquellas grandes superficies de tierra. Aquí nos encontramos con los mismos problemas técnicos referidos para la exoneración ya que a efectos de su determinación existe una remisión expresa por parte de la ley al artículo de exoneración. Por otra parte se agrega otro componente influyente: existe un tratamiento diferente en cuanto a si se trata o no de una entidad del art 52. Esto no parece ser un elemento que sea contundente para desalentar la existencia de este tipo de entidades.

³⁶ Esta distorsión se debe a la consideración del concepto de UEA al momento de determinar el patrimonio exonerado.

Cuestiones de carácter práctico

Quizá los principales problemas que se han presentado desde el punto de vista práctico se hayan encontrado asociadas con la variable tiempo. En efecto dado que la normativa, que como se vio a lo largo del presente trabajo contiene modificaciones sustanciales en la tributación del IP agropecuario, han surgido en la práctica múltiples situaciones no contempladas por la misma. Esta situación se verifica en forma repetitiva cuando existen normas que introducen cambios sustanciales, como lo fue años atrás la Reforma Tributaria. En efecto, dado que las leyes y su reglamentación establecen disposiciones con carácter general, muchas veces no contemplan situaciones específicas. En general, estas situaciones son resueltas por pronunciamientos de la Administración Tributaria.

En este caso, dado que la normativa fue aprobada en una fecha muy próxima al vencimiento del impuesto, muchas cuestiones quedaron sin dilucidar, sin perjuicio que la Administración Tributaria se pronunció por escrito ante diversas inquietudes planteadas por los contribuyentes, ya sea a través de la sección Preguntas Frecuentes de la página web de la DGI.

Asimismo, se han publicado algunas consultas que permiten clarificar situaciones no abordadas por la normativa.

Por lo tanto, las principales dificultades prácticas se han originado por la variable tiempo, mas allá de la existencia de otras dificultades insoslayables como es el caso de determinar cuándo se está frente a una UEA de carácter objetivo, con todas las consecuencias que ello trae aparejado.

En la nueva estructura del impuesto, juegan dos variables que se mueven de forma inversa: por un lado la simplificación en cuanto a la tributación del IP agropecuario y por otro lado los niveles de elusión del impuesto. Al buscarse mecanismos que pretendan evitar que se diseñen estructuras con el fin de evitar el pago del impuesto conspira contra la simplificación del tributo. No obstante, esta dificultad no se traduce en la liquidación en sí del impuesto sino en la forma de determinar el patrimonio exonerado y la Sobretasa, puesto que en estos dos aspectos inciden las UEA, cuya identificación práctica, tal como se dijo, puede resultar compleja.

2. Consideraciones vinculadas a la política tributaria

Es evidente que los cambios introducidos en la tributación sobre el patrimonio agropecuario surgen como reacción a la declaración de inconstitucionalidad del ICIR y su posterior derogación. De este modo, y manteniendo su propósito inicial de las autoridades gubernamentales de gravar las grandes superficies de tierra, se buscó de forma alternativa aumentar la carga tributaria del patrimonio agropecuario, la cual en muchos casos era nula.

Un segundo paso fue el de determinar la nueva carga tributaria a establecer. En este sentido se pretendió que lo recaudado por el IP agropecuario resulte equivalente a lo que se recaudaría con el ICIR. Es evidente que por la forma de cálculo de uno y otro impuesto esto es muy difícil de establecer, por lo que se recurrió a parámetros estimados, tanto en materia de exoneraciones como de Sobretasa.

Analizando el tema desde la óptica del carácter confiscatorio o no del impuesto, esto es si la carga tributaria sobre el patrimonio agropecuario ha resultado por demás elevada, se entiende realizar algunas puntualizaciones. A nuestro juicio, la existencia o no de una situación confiscatoria, debe medirse en términos del valor en plaza o de mercado que pueda tener el patrimonio del contribuyente versus el monto pagado por este concepto. De este modo se podría visualizar la carga efectiva del impuesto. Quizá para ello sea necesario un estudio económico tanto a nivel individual como a nivel agregado para que sea posible obtener conclusiones válidas.

De todas maneras, más allá de esta discusión, la reglamentación del impuesto ha establecido ciertas disposiciones tendientes a reducir la presión fiscal sobre el patrimonio agropecuario. Tal es el caso de las alícuotas reducidas del impuesto, las exoneraciones con relación al ganado y la fijación del porcentaje de bienes muebles y semovientes en un 40% del valor real del inmueble, cuando la ley fijó un máximo del 80%; aspectos estos que fueron comentados en los apartados anteriores.

Planteado este escenario, ha llegado el momento de evaluar si lo recaudado se encuentra dentro de los márgenes esperados a efectos de determinar si el valor de la riqueza aparece o no reflejado fiscalmente, tal como se estableció originalmente en la exposición de motivos del ICIR. A partir de esta evaluación, correspondería decidir la pertinencia de efectuar o no las modificaciones que se entiendan necesarias.

Por último, vale consignar que tal como ha sucedido a lo largo del tiempo y seguramente continuará sucediendo, la imposición al agro transitará de la mano de la situación económica del sector, la cual está sujeta a variaciones debido a la situación internacional que afecta a las exportaciones, los fenómenos climáticos adversos que se han tornado cada vez más frecuentes y el interés al desarrollo del sector que le otorguen las autoridades gubernamentales.

No obstante lo anterior, en lo que ha transcurrido del Siglo XXI, la tendencia ha sido de incrementar la presión tributaria sobre la tenencia del capital agropecuario sobre los grandes productores o sobre quienes poseen grandes superficies de tierra, dejando libre de tributación a los pequeños productores o a quienes poseen superficies poco significativas de tierra.

3. El estudio de la disciplina en el ámbito académico

La tributación en el agro es un fenómeno que por sí solo resulta atractivo investigar ya que los factores externos que pueden influir en su tributación resultan más notorios que en otras actividades debido a que la economía en Uruguay se sustenta sobre la base del desarrollo del sector agrícola ganadero.

Es por ello que el sector agropecuario debería ser, y de hecho así ha ocurrido en algunas circunstancias, objeto permanente de investigación desde el punto de vista científico, tecnológico, social y económico. Por tanto, la disciplina tributaria, siendo una variable relevante en el sector no debería ser dejada de lado al momento de elaborar investigaciones en la materia, la cual debería ser integradora de distintas disciplinas.

En este sentido el análisis tributario enfocado desde diversos ángulos sería una herramienta útil, capaz de aportar elementos que contribuyan a elaborar un diagnóstico acabado del sector, de modo tal de analizar si la carga tributaria del mismo resulta adecuada o al menos se ajusta a la política que pretenden llevar a cabo las autoridades gubernamentales.

Desde el punto de vista de la investigación en lo que refiere a la imposición al patrimonio, un análisis técnico del impuesto acompañado de un análisis económico adecuado, revisado periódicamente de acuerdo a las circunstancias coyunturales que se presenten resultaría un herramienta fundamental para diagnosticar aspectos relevantes, como puede ser la confiscatoriedad del impuesto y la distribución de la riqueza.

Por lo tanto, resultaría interesante que desde el punto de vista académico se fomentara una investigación profunda en este sentido, promoviendo la misma dentro de las actividades de extensión y en las carreras de grado y de posgrado.