

IMPUESTO AL PATRIMONIO AGROPECUARIO

Recientemente fue aprobada la normativa que reglamenta el Impuesto al Patrimonio de las explotaciones agropecuarias, que viene a sustituir al Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR) declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia.

Por Javier Moo (*)

La normativa fiscal referente a los patrimonios afectados al agro, ha venido variando en los últimos años. En el año 2001, con motivo de la crisis por la que atravesaba el país y particularmente el sector agropecuario, se decidió exonerar del Impuesto al Patrimonio a las explotaciones agropecuarias. Luego, con la implementación de la reforma tributaria, se mantuvo la exoneración pero se comenzó a gravar a aquellas explotaciones llevadas a cabo por sociedades con participaciones al portador, o por entidades no residentes que no fuesen personas físicas. A fines del año 2011, se pretendió gravar a las grandes extensiones de tierra a través del ICIR, el que terminó siendo declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia en febrero de 2013. Finalmente, como respuesta a la declaratoria de inconstitucionalidad del ICIR, se reimplantó el Impuesto al Patrimonio a las explotaciones agropecuarias, pero estructurado de una forma totalmente diferente al que regía con anterioridad al año 2001.

Quienes deben pagar el impuesto

- Las entidades residentes cuyo capital esté representado por acciones al portador o por nominativas cuyos titulares no sean personas físicas.
- Las entidades no residentes que no sean personas físicas.
- El resto de las entidades, personas físicas y Unidades Económico Administrativas, cuyo valor de activos supere UI 12.000.000 (valor actual aproximado u\$s 1.460.000).
Para analizar si deben o no pagar el impuesto deberán considerar la suma de:
 - a. El valor real de catastro de los inmuebles rurales de su propiedad.
 - b. El 40% del valor real de catastro del inmueble, por concepto de bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria. Este valor lo deben calcular los propietarios de inmuebles rurales, realicen o no explotación, y aquellos que sin ser propietarios realicen explotaciones agropecuarias en inmuebles de terceros.

Tasas y sobretasas

La tasa general del impuesto es del 1,5%. Para aquellos contribuyentes cuyo valor de activos sea menor o igual a UI 30.000.000 (valor actual aproximado u\$s 3.648.000) la reglamentación fijó la tasa en el 0,75%.

Las sobretasas recaerán sobre el total del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria de acuerdo al siguiente cuadro realizado en base al valor de los activos afectados en Unidades Indexadas.

Categoría	Activo afectado mayor a	Activo afectado hasta	Sobretasa
A	12.000.000 UI	30.000.000 UI	0,7%
B	30.000.000 UI	60.000.000 UI	1%
C	60.000.000 UI	150.000.000 UI	1,30%
D	150.000.000 UI		1,50%

La categoría A se aplicará únicamente a las entidades residentes cuyo capital esté representado por acciones al portador o por nominativas cuyos titulares no sean personas físicas, y a las entidades no residentes que no sean personas físicas.

Las normas que dispongan que los activos afectados a la explotación agropecuaria, se encuentran exentos, excluidos, o que no son computables, no serán de aplicación a la sobretasa, salvo que tengan origen en los artículos 8 y 9 de la ley 16.906 o en proyectos declarados promovidos por dicha ley.

Unidades Económico Administrativas

La creación del concepto de Unidad Económico Administrativa (UEA) persigue el objetivo de evitar que los contribuyentes eludan el impuesto o paguen menos, repartiendo en diferentes personas la titularidad de los activos afectados a explotaciones agropecuarias.

Cuando varias sociedades o personas conformen una UEA, entonces deberán consolidar su patrimonio a los efectos de determinar si les corresponde pagar el impuesto y la sobretasa. Las UEAs no son contribuyentes, los contribuyentes son cada uno de las personas o entidades que la integran.

Los condominios, sociedades civiles y sociedades conyugales no contribuyentes del Impuesto, que tengan activos afectados a la explotación agropecuaria, siempre conformarán una UEA.

También habrá una UEA cuando las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias respondan a un interés común relativo a dichas actividades. Se entiende que responden a un interés común cuando:

- a) Exista control de unos titulares sobre otros que implique la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos vínculos que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

- b) Se ejerza influencia significativa por parte de unos titulares sobre otros, o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. Existirá influencia significativa cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades.

Quedan excluidas de considerarse UEAs las cooperativas agrarias comprendidas en la Ley 18407 y las sociedades de fomento rural del Decreto Ley 14330, así como las entidades que las integren por los activos directamente afectados a las mismas.

Determinación del Impuesto

El patrimonio directamente afectado a explotaciones agropecuarias se determinará al 30 de junio, salvo que el contribuyente posea otra fecha de determinación autorizada.

Las Personas Físicas, Núcleos Familiares y Sucesiones Indivisas con patrimonio afectado indirectamente a explotaciones agropecuarias, determinarán el mismo al 31 de diciembre.

Algunos problemas en la normativa

La realidad actual de los negocios en general, y de los agropecuarios en particular es sumamente amplia, generando una casuística variada y compleja. En esta nueva versión del Impuesto al Patrimonio Agropecuario, luego de sancionada la reglamentación no queda claro cómo deben tributar aquellas personas físicas que pertenezcan a dos unidades económico administrativas diferentes, que a su vez realizan diferentes explotaciones sobre un mismo inmueble rural. Esta situación que no se daba en el ICIR, si se da en el nuevo Impuesto al Patrimonio por el hecho de que ahora pueden quedar alcanzados los propietarios de los inmuebles y también aquellos que sin ser propietarios realizan explotaciones con ciertas dimensiones en inmuebles de terceros. Las dudas se nos plantean respecto a las tasas y sobretasas que se deben aplicar para el caso de una intersección entre dos UEAs por forma jurídica, o dos UEAs por realidad económica. Esas personas que quedan en la intersección de esas dos unidades económico administrativas tienen a su vez momentos diferentes de liquidación del impuesto (aspecto temporal), y tal como está redactada la reglamentación, parecería no prever una solución para estas situaciones.

Otro de los problemas que advertimos, tiene que ver con la constitucionalidad de la normativa aprobada, en lo que respecta a la delegación de competencias del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo. Nuestra Constitución, prevé el principio de legalidad en su versión más clásica y rígida, en términos de reserva absoluta de la ley. Por lo tanto, la delegación de competencias sobre aspectos sustanciales del tributo, como lo son su base de cálculo, no está permitida en

opinión de la doctrina ampliamente mayoritaria. Sin embargo, la normativa aprobada faculta al Poder Ejecutivo a determinar la base del cálculo ficto de los bienes muebles y semovientes, entre un 40% y un 80% del valor catastral del inmueble sobre el que se realiza la explotación.

Cabe destacar, que la Suprema Corte de Justicia, ha venido validando este tipo de delegaciones que se ha venido dando en diferentes leyes, en contra de la interpretación de la mayor parte de la doctrina especializada.

Para finalizar, advertimos un problema vinculado a los posibles reclamos que pueda sufrir el Estado por desconocer la exoneración establecida por la Ley Forestal 15.939, respecto a los bosques declarados protectores, o de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal, por el término de 12 años desde su implantación, los que pasarían a estar alcanzados por la sobretasa del nuevo impuesto.

(*) Contador Público,

Dpto. Tributario de CARLE & ANDRIOLI,

firma miembro de Geneva Group International