



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

**ANÁLISIS EVOLUTIVO DE LA TRIBUTACIÓN A LA RENTA DEL SECTOR
AGROPECUARIO.**

por

**VALERIA BARNEIX
MARÍA EUGENIA LAMAS
SOFÍA ZANONIANI**

TUTOR: Federico Camy

**Montevideo
URUGUAY
2010**

*Agradecemos al Cdor. Federico Camy por la dirección y ayuda
brindada en la elaboración de este trabajo monográfico.*

ABSTRACT

Nuestro objetivo es analizar la evolución histórica del impuesto a la renta en el sector agropecuario, hasta la actual implementación del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas incorporado con la Ley 18.083, vigente a partir del 01 de julio de 2007.

Comenzaremos nuestro trabajo definiendo el sector económico a analizar. Seguiremos con una breve reseña histórica sobre la aplicación de los distintos impuestos que han gravado dicha actividad, analizando en primer lugar el Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME) creado en el año 1967 y finalizando con el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Realizaremos un estudio de cada uno, analizando el hecho generador, las tasas, deducciones admitidas, monto imponible, exoneraciones, entre otros aspectos relevantes en cada uno de los impuestos.

Luego del análisis por separado de cada impuesto realizaremos un estudio comparativo entre los mismos, analizando similitudes y diferencias entre sus estructuras, y particularmente el impacto de la reciente reforma tributaria sobre dicho sector.

Para finalizar analizaremos las distintas opiniones de conocidas personalidades en nuestro país, sobre los distintos impuestos a la renta que han afectado sector agropecuario en la historia del Uruguay.

ÍNDICE

<u>ABSTRACT.....</u>	<u>3</u>
<u>CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN.....</u>	<u>7</u>
<u>1.1 Objetivos del trabajo.....</u>	<u>7</u>
<u>1.2 Alcance.....</u>	<u>8</u>
<u>1.3 Aspectos Metodológicos.....</u>	<u>9</u>
<u>CAPITULO 2: DEFINICIONES FUNDAMENTALES.....</u>	<u>9</u>
<u>2.1 Tributo.....</u>	<u>11</u>
<u>2.1.1 Impuesto.....</u>	<u>12</u>
<u>2.1.2 Tasa.....</u>	<u>13</u>
<u>2.1.3 Contribución especial.....</u>	<u>14</u>
<u>Obligación tributaria.....</u>	<u>15</u>
<u>Agentes Intervinientes.....</u>	<u>16</u>
<u>2.1.5.1 Sujeto activo.....</u>	<u>16</u>
<u>2.1.5.2 Sujeto pasivo.....</u>	<u>16</u>
<u>2.1.5.3 Contribuyente.....</u>	<u>16</u>
<u>2.1.5.4 Responsable.....</u>	<u>17</u>
<u>2.1.5.5 Agentes de retención y percepción.....</u>	<u>18</u>
<u>2.2 Hecho generador.....</u>	<u>19</u>
<u>2.2.1 Aspecto objetivo o material.....</u>	<u>19</u>
<u>2.2.2 Aspecto temporal.....</u>	<u>19</u>
<u>2.2.3 Aspecto espacial.....</u>	<u>20</u>
<u>2.2.4 Aspecto subjetivo.....</u>	<u>20</u>
<u>CAPITULO 3: BREVE RESEÑA HISTÓRICA</u>	<u>21</u>
<u>CAPITULO 4: IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN MÍNIMA EXIGIBLE DE LAS EXPLORACIONES AGROPECUARIAS.</u>	<u>25</u>
<u>4.1 Naturaleza del Impuesto</u>	<u>25</u>
<u>4.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos.....</u>	<u>26</u>
<u>4.2.1 Aspecto Objetivo.....</u>	<u>26</u>
<u>4.2.2 Aspecto Subjetivo.....</u>	<u>27</u>
<u>4.2.3 Aspecto temporal.....</u>	<u>29</u>
<u>4.2.4 Aspecto espacial.....</u>	<u>29</u>
<u>4.3 Rentas Alcanzadas, base de cálculo y tasas.....</u>	<u>29</u>
<u>4.3.1 Rentas Alcanzadas.....</u>	<u>29</u>
<u>4.3.2 Base de cálculo.....</u>	<u>29</u>
<u>4.3.4 Tasas.....</u>	<u>30</u>
<u>4.3.5 Pago.....</u>	<u>31</u>
<u>4.4 Pagos a Cuenta.....</u>	<u>31</u>
<u>4.5 Exoneraciones.....</u>	<u>32</u>

<u>4.6 Impacto de dicho impuesto en el sector.....</u>	<u>33</u>
<u>CAPITULO 5: IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS.....</u>	<u>36</u>
<u>5.1 Naturaleza del Impuesto.....</u>	<u>36</u>
<u>5.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos.....</u>	<u>37</u>
5.2.1 Aspecto objetivo:.....	37
5.2.2 Aspecto subjetivo:.....	40
5.2.3 Aspecto temporal:.....	42
5.2.4 Aspecto espacial:.....	42
<u>5.3 Rentas alcanzadas, base de cálculo y tasas.....</u>	<u>42</u>
5.3.1 Renta bruta.....	43
5.3.2 Renta neta.....	44
Ingreso neto total.....	44
5.3.3.1 Ingreso gravado.....	44
5.3.3.2 Deducción del IVA.....	46
<u>5.4 Pagos a cuenta.....</u>	<u>46</u>
<u>5.5 Exoneraciones:.....</u>	<u>47</u>
<u>5.6 Opción IMAGRO – IRA.....</u>	<u>48</u>
<u>5.7 Impacto y evaluación de dicho impuesto en el sector</u>	<u>50</u>
<u>CAPITULO 6: IMPUESTO A LAS RENTAS AGROPECUARIAS.....</u>	<u>53</u>
<u>6.1 Naturaleza del Impuesto.....</u>	<u>53</u>
<u>6.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos.....</u>	<u>54</u>
6.2.1 Aspecto Objetivo:.....	54
6.2.1.1 Rentas derivadas de actividades agropecuarias:.....	56
6.2.1.2 Agroindustrias:	57
6.2.1.2 Rentas derivadas de arrendamientos rurales, aparcería, pastoreo y similares:.....	60
Resultado de la enajenación de bienes del activo fijo:	61
6.2.1.4 Rentas provenientes de la utilización de bienes y prestación de servicios derivados de la explotación agropecuaria.....	63
6.2.2 Aspecto subjetivo:.....	64
6.2.2.1 Sujetos Pasivos.....	65
6.2.3 Aspecto temporal:.....	68
6.2.4 Aspecto espacial:.....	69
<u>6.3 Renta bruta, renta neta, IRA ficto, momento de pago y tasas:.....</u>	<u>69</u>
6.3.1 Régimen de IRA real:.....	70
6.3.1.1 Renta Bruta:.....	70
6.3.1.1.1 Renta bruta de semovientes:.....	70
6.3.1.1.2 Valuación y enajenación de activo fijo:.....	72
6.3.1.1.3 Arrendamientos, pastoreo, aparcería y similares:.....	73
6.3.1.1.4 Ingresos por servicios y resultados financieros:.....	75
6.3.1.1.5 Diferencias de Stock.....	75
6.3.1.1.6 Otras rentas:.....	75
6.3.1.2 Renta Neta:.....	76
6.3.1.2.1 Deducciones admitidas.....	76

6.3.1.2.2 Ajuste por inflación:	84
6.3.1.2.3 Tasas	87
6.3.1.2.4 Momento de Pago	87
6.3.2 Régimen de IRA ficto	87
6.4 Pagos a cuenta	89
6.5 Exoneraciones:	90
6.5.1 Exoneración establecida en la Ley 15.939 (Ley forestal):	90
Exoneración por inversiones:	94
6.6 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios	95
6.6.1 Hecho Generador del IMEBA	96
6.6.1.1 Aspecto Objetivo:	96
6.6.1.2 Aspecto subjetivo:	98
6.6.1.3 Aspecto temporal	102
6.6.1.4 Aspecto espacial	102
6.6.1.5 Monto Imponible	102
6.6.1.6 Alícuotas	103
6.6.1.7 Liquidación y pago del impuesto	103
6.6.1.8 Imputación del pago	104
6.6.1.9 Adicional INIA y MEVIR	104
6.6.1.10 Opción IRA- IMEBA	105
6.7 Impacto del IRA y el IMEBA en el sector:	107
CAPITULO 7: IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	110
7.1 Naturaleza del Impuesto	110
7.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos:	111
7.2.1 Aspecto objetivo	111
7.2.1.1 Inclusión Opcional	115
7.2.1.2 Inclusión Preceptiva	115
7.2.2 Aspecto subjetivo:	116
7.2.2.1 Sujetos Pasivos	117
7.2.3 Aspecto Temporal	124
7.2.4 Aspecto Espacial	125
7.3 Renta bruta, renta neta, base de cálculo, momento de pago y tasas:	125
7.3.1 IRAE Real	125
Renta Bruta	125
7.3.1.2 Renta Neta	138
7.3.2 IRAE Ficto	156
7.3.2.1 Quiénes pueden optar	156
7.3.2.2 Renta neta del IRAE ficto:	157
7.4 Pagos a cuenta	158
7.5 Alícuota y determinación del monto a pagar	159
7.6 Exoneraciones	161
7.6.1 Rentas exentas	161
7.6.2 Caso especial de la forestación	163

7.6.3 Exoneración por inversiones.....	169
7.6.4 Canalización del Ahorro Interno (CAI).....	173
7.6.5 Promoción de inversiones.....	176
7.7 Opción IMEBA.....	192
7.7.1 Ejercicio de la opción IRAE- IMEBA.....	193
7.8 Impacto de dicho impuesto en el sector.....	195
7.9 Esquema de Liquidación de IRAE.....	197
CAPITULO 8: ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS IMPUESTOS.....	198
8.1 Introducción.....	198
8.2 IMPROME vs. IMAGRO.....	201
8.3 IRA vs. IRAE.....	206
CAPITULO 9: TRABAJO DE CAMPO.....	217
9.1 Entrevistas.....	217
9.1.1 Entrevista al Cdor. Leonardo Isoardi de CPA Ferrere:.....	217
9.1.2 Entrevista a la Cdora. Maria del Pilar Young Bentancor del equipo inspectivo 51 Agropecuario de la Dirección General Impositiva:.....	222
9.1.3 Entrevista al Cdor. Héctor Álvarez de la Asociación Rural del Uruguay.....	226
CAPITULO 10: CONCLUSIONES.....	231
CAPITULO 11: BIBLIOGRAFÍA.....	233
ANEXO I.....	235

CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Objetivos del trabajo

Previo al ingreso del análisis primario de los objetivos del presente trabajo, nos parece imprescindible destacar brevemente una pequeña evolución o cambios que se han verificado en el transcurso de un período que para la historia podría considerarse vertiginoso.

En los últimos años se han constatado una serie de cambios sustanciales en lo referente a la imposición tributaria en nuestro país. En lo que al sector agropecuario respecta, se crea el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, a través del cual se introducen importantes cambios como se verá.

A la luz de los cambios en ese sector, que a nuestro juicio continúa siendo el de mayor preponderancia, nos pareció interesante realizar un análisis sobre la evolución de los impuestos a la renta en el sector agropecuario desde su inicio, a través de los denominados cuasi tributos, hasta el actual Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).

Una vez comprendidos esos cambios y las circunstancias que los provocaron, se puede comprender nuestra realidad tributaria actual.- Partiendo del análisis de cada tributo en particular, se intentará realizar un razonamiento lógico, con la finalidad de lograr una comparación y así poder analizar sus similitudes y diferencias.

1.2 Alcance

Los impuestos que abarcaremos en este análisis, son los que consideramos que revisten mayor trascendencia, conforme a los parámetros referidos anteriormente; en definitiva, los siguientes:

- Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME)
- Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO)
- Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA)
- Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)
- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Asimismo, incorporamos a nuestro trabajo un estudio comparativo de los impuestos mencionados e incluimos entrevistas realizadas a personas con experiencia probada, especialmente vinculadas al sector y entendidas en los temas tratados.

1.3 Aspectos Metodológicos

¿Por qué elegimos este tema?

Porque involucra uno de los sectores más importantes de la economía y en el cual sus actores - productores y técnicos - frecuentemente sostienen opiniones divergentes incrementando su complejidad.

El agro constituye un pilar de la economía del país, por la importancia del sector como motor de las exportaciones.

Por lo expuesto, entendemos conveniente describir el sistema tributario aplicable, así como estudiar la incidencia que éste tiene en la rentabilidad del productor.

Luego de elegir el tema, recopilaremos información de las normas jurídicas aplicables; leyes, decretos, resoluciones, trabajos doctrinarios, antecedentes parlamentarios.

En esta etapa se realizará el análisis técnico del material recopilado, buscando lograr una comprensión de la situación actual, que nos permita desarrollar el presente trabajo.

En la etapa del desarrollo del trabajo, se plasmará en un orden sistemático, la información y conclusiones obtenidas en el punto anterior, para lograr así, como resultado final, el trabajo monográfico en su conjunto.

CAPITULO 2: DEFINICIONES FUNDAMENTALES

A continuación se definen algunos de los conceptos más importantes relacionados con los distintos temas que se tratarán a lo largo del presente trabajo. Previamente es fundamental pasar por una primera instancia de interpretación de la norma; las normas están estableciendo

pautas de cómo deben ser interpretadas, para resolver esto se debe atender al sentido de la norma, ver que se quiso decir en la norma. Se podría investigar lo que dicen otras normas al respecto, ver que se discutió cuando la dictaron. Podrían servir los antecedentes y entender que interpretaba el legislador. La norma no es sólo lo que está allí gramaticalmente, sino la intención que hubo.

Las reglas están en el Código Tributario, y básicamente hay dos normas;

"Artículo 4º.- Interpretación de las normas.- En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas, a los efectos de determinar su verdadero significado."

Dichos métodos son:

- **literal:** este criterio consiste en darle a la norma la interpretación exacta que las palabras de la misma tienen, se puede remitir al diccionario.
- **histórico:** a través de este criterio se analiza la norma teniendo en cuenta el contexto en que ésta nació, los antecedentes de la misma, se busca sobre todo reconocer la intención y motivación del legislador en el momento de crearla. Apunta a analizar dos cosas; antecedentes parlamentarios y antecedentes normativos.
- **lógico - sistemático:** implica estudiar las distintas normas integradas con otras, no en forma aislada, sino en conjunto. Se parte de la base que las normas están insertas en un sistema.
- **teológico o finalista:** este método atiende a la finalidad de la norma.

Las normas tributarias deben ser interpretadas como las demás normas jurídicas, sin ninguna inclinación hacia el Estado o el contribuyente. Antiguamente existían teorías que consideraban que las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda contra el fisco, actualmente estas teorías son refutadas.

En cuanto a la interpretación de normas que crean exenciones, la jurisprudencia dispone que las mismas deben ser de interpretación estricta, no pudiendo ser extendidas por interpretación analógica. No puede la exención extenderse a casos no previstos.

En el artículo 5 del Código Tributario se define integración analógica. Este es un método utilizado para colmar vacíos legales, es decir intentar solucionar aquellas situaciones para las cuales no existe una norma específica.

"Artículo 5º.- Integración analógica.- La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones.

En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas que más se avengan a su naturaleza y fines."

La analogía es adoptada como medio de integración de la Ley y no como un método de interpretación. Este método consiste en buscar situaciones similares y la solución dada a las mismas, sea por la jurisprudencia como por la doctrina, y, por semejanza, aplicar el mismo tratamiento a la situación indefinida. Está destinada a colmar los vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crearse tributos ni exoneraciones.

Vistos los conceptos y métodos de interpretación e integración, se pasa ahora sí, a analizar los conceptos más relevantes.

2.1 Tributo

El concepto está definido en el Artículo 10 del Código Tributario:

"Artículo 10º.- Concepto de Tributo.- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión."

Aunque generalmente se aconseja excluir de los códigos las definiciones para que la doctrina y la jurisprudencia elaboren libremente los conceptos, estas definiciones legislativas son útiles para fijar el alcance de las leyes que se refieren a determinadas categorías de tributos, como, por ejemplo, las relativas a exoneraciones de impuestos sin ponerse a discutir en cada controversia administrativa o judicial el concepto legal de impuesto.¹

¹ Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco, 2002, "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay Comentado y Concordado, página 122 y ss.

De acuerdo a lo expuesto en el citado artículo 10 del Código Tributario, el tributo es una prestación pecuniaria, esto es así porque la misma consiste en una suma de dinero.

Por otro lado, el tributo debe ser establecido por el Estado a través de una norma, para que exista tributo es imprescindible la Ley. En la Constitución se establece que en nuestro país son dos los órganos que tienen la potestad tributaria; el Poder Legislativo a nivel nacional, y las Juntas Departamentales a nivel municipal.

La finalidad del tributo es satisfacer las necesidades públicas, es decir financia las actividades que el Estado ha resuelto cumplir y que da satisfacción a necesidades públicas.

Una final característica que hay que mencionar, es que el derecho que tiene el Estado es de naturaleza personal y no real, por lo que sólo puede reclamar la obligación del deudor, pero no tiene derecho a afectar una cosa.

Los tributos están clasificados en tres especies, que se diferencian en lo que refiere al destino y presupuesto de hecho. Ellas son impuestos, tasas y contribuciones especiales. Todas necesariamente presentan las características comunes definidas anteriormente: son prestaciones pecuniarias, creadas por Ley, exigidas por el Estado, constituyen recursos para que éste cumpla con sus fines y que generan a su acreedor un derecho personal, no real.

2.1.1 Impuesto

El artículo 11 del Código Tributario da la siguiente definición de impuesto:

“Artículo 11.- Impuesto.- Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

Una característica fundamental que lo distingue de los demás tributos es su independencia de toda actividad estatal.

En cuanto al destino no tiene ninguna particularidad especial, el producido de los impuestos está destinado en principio a rentas generales de los entes públicos, sin perjuicio de que hay parte de algunos impuestos que se destinan a actividades específicas.

El Impuesto es justamente la especie tributaria que se define en forma residual, porque no tiene a diferencia de las otras especies, en su hecho un elemento tan uniforme que lo permita caracterizar. Es totalmente independiente la obligación de pagar el tributo con la actividad que

el Estado desarrolla con su producido. Va a ser impuesto todo tributo que no sea ni tasa ni contribución especial. Ejemplos de impuestos son los que se analizará a lo largo de este trabajo; IMPROME, IMAGRO, IRA e IRAE.

2.1.2 Tasa

El concepto está tratado en el artículo 12 del Código Tributario:

“Artículo 12.- Tasa.- Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.

En cuanto a su presupuesto de hecho debe tratarse de una actividad jurídica del Estado, que sea efectivamente prestada por éste y específica del contribuyente. La definición habla de actividad jurídica y no de actividad económica, es así que la tasa tiene implícita la naturaleza de servicio, los servicios jurídicos inherentes al Estado no se conciben prestados por particulares y son de carácter gratuito, por lo que el estado impone una tasa para contribuir a este fin.

En cuanto al destino, la tasa se caracteriza porque el producto de lo recaudado, dice la Ley, no debe ser ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho, o sea que el producto de las tasas debe destinarse a financiar la actividad; actividad que debe estar prevista en la norma que crea la tasa

Debe existir una razonable equivalencia entre las necesidades financieras del servicio y la cuantía del tributo. Si el producto no puede tener un destino al servicio preestablecido, el excedente no tiene sentido. De todos modos, existe cierta flexibilidad en dicho requisito legal ya que no se limita al costo actual y directo del servicio, se pueden considerar las necesidades futuras por aumento de costos o mejoras en el servicio. En el artículo 297 de la Constitución se establece la competencia de los Gobiernos Departamentales en cuanto a la creación y administración de impuestos, tasas y contribuciones, el excedente de lo recaudado por las tasas estaría fuera de esta competencia constitucional. En el ámbito nacional, este excedente sería admisible, clasificando el mismo como un tributo mixto y considerándolo el excedente como impuesto.

Es necesario destacar, que en el caso de las tasas, la base de cálculo está relacionada con las características de la prestación estatal y no con las del contribuyente como ser nivel de ingresos de este.

La voluntad del contribuyente de querer recibir este servicio no es necesario que se manifieste, ya que es el Estado el que lo presta por considerar que es de necesidad pública.

La no necesidad de expresar la voluntad de recibir el servicio por parte del beneficiario de éste distingue a este tributo del precio.

2.1.3 Contribución especial

El concepto está definido en el Artículo 13 del Código Tributario:

“Artículo 13.- Contribución especial.- *Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular, proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.*

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas, y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos de seguridad social.”

El presupuesto de hecho, es una actividad del Estado a favor del contribuyente, la cual el Estado juzga de interés general, con prescindencia de la voluntad de los particulares eventualmente beneficiados. Se diferencia de la tasa por el hecho que el contribuyente obtiene un beneficio económico a través de esa actividad prestada por el Estado.

En cuanto al destino, la contribución especial, al igual que la tasa, está destinada a la financiación de la actividad estatal o servicio público, por eso se dice que las tasas y contribuciones especiales son tributos vinculados, tienen un destino preestablecido, mientras que el impuesto no, salvo que la Ley que lo crea lo afecte a un destino en particular, pero habitualmente van a rentas generales. El Código Tributario también define el monto máximo de la contribución especial, creando un segundo límite a la cuantía; estableciendo un límite máximo general: el costo de la obra realizada, y uno individual: el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Se encuentra dentro de este concepto a las Contribuciones Especiales de Seguridad Social, estas son las prestaciones pecuniarias que los patronos y trabajadores están obligados a realizar, establecidas con el exclusivo objeto de financiar los servicios de previsión social, estatales o no

estatales, organizado en su beneficio y en el de sus causahabientes. En este caso el beneficio estaría dado: para el caso de los trabajadores, los mismos tendrían derecho a seguro por enfermedad, jubilación, seguro de desempleo, etc., y para el empleador, mejora la relación de trabajo al sentirse el trabajador más amparado. En el régimen general, la base de cálculo de las Contribuciones Especiales de la Seguridad Social, es el monto de las retribuciones percibidas por el trabajador sobre las que se aplica la alícuota que corresponda. Existen regímenes de excepción como son el de la industria, la construcción y la actividad rural, donde se toma el valor de la obra, la superficie del establecimiento y se desfigura así un poco el concepto de contribución.

Por último, en las contribuciones especiales no están justificadas las exoneraciones, ya que la contribución que impone el Estado no implica una carga que disminuye el patrimonio de contribuyente, como sí sucede en el caso de los impuestos, sino que implica una disminución de la ganancia que obtiene como consecuencia de la actividad del Estado. Esto es válido tanto para las contribuciones por mejoras como para las Contribuciones Especiales de Seguridad Social.

Obligación tributaria

El concepto está definido en el Artículo 14 del Código Tributario:

“Artículo 14º.- Obligación tributarla.- La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio.

Su existencia no será afectada por circunstancias, relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre si los particulares.

Se consideran también de naturaleza tributarla las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales.”

El derecho del Estado a percibir tributos es una relación jurídica entre un acreedor (sujeto activo) y un deudor (sujeto pasivo) y no una relación de poder. Ambos sujetos están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción; sólo tienen los derechos y obligaciones establecidas en

aquella y cualquier discrepancia entre ellos debe ser resuelta por jueces imparciales e independientes. El nacimiento de la obligación se produce en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.²

Agentes Intervinientes

2.1.5.1 Sujeto activo

El concepto está definido en el Artículo 15 del Código Tributario:

“Artículo 15º.- Sujeto activo.- Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público acreedor del tributo.”

Como lo indica el Código Tributario comentado, el sujeto pasivo es el titular de la prestación jurídica, el que determina la existencia y cuantía de la deuda y su inexistencia y el que tiene el derecho subjetivo a exigir la prestación. La figura de sujeto activo cae normalmente en el Estado, él es el que crea el tributo mediante la Ley, es el acreedor, el recaudador y el destinatario. De todos modos hay casos en que la Ley le da a los tributos un destino distinto, para algún organismo estatal o no estatal.

2.1.5.2 Sujeto pasivo

El concepto está definido en el Artículo 16 del Código Tributario:

“Artículo 16º.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

El sujeto pasivo es la persona a quien el sujeto activo puede reclamar el pago del tributo, independientemente de que sea responsable por una deuda propia o por una ajena. Dentro de los responsables se pueden distinguir al contribuyente y al responsable, ambos están obligados a pagar, el primero por ser titular de la deuda y el segundo por disposición de la Ley.

2.1.5.3 Contribuyente

El concepto está definido en el Artículo 17 del Código Tributario:

² Conforme Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco. Obra citada.

“Artículo 17°.- Contribuyente.- Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha calidad puede recaer:

1°) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2°) En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujetos de derecho.”

Constituyen el elemento subjetivo del hecho generador, es el sujeto al cual se le imputa la obligación. El contribuyente puede no estar mencionado expresamente en la Ley que crea el tributo, pero su existencia es necesaria. Para saber quién es este sujeto se deben analizar las coordenadas que nos da el hecho generado analizando quien las verifica en la práctica.

2.1.5.4 Responsable

El concepto está definido en el Artículo 19 del Código Tributario:

“**Artículo 19°.- Responsable.-** Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición.”

Este artículo establece los elementos esenciales y comunes de todos los responsables por deuda ajena, diferenciándolos claramente del contribuyente. Es necesaria una Ley expresa para designarlos o nombrarlos y establecer cuales serán sus obligaciones y derechos. Como dice el Código Tributario Comentado³, una crítica que se le hace a este artículo, es la utilización del término “repetición” y es cierto que no es el más adecuado ya que el derecho también puede ejercerse por medio de la retención o percepción previa. De todos modos se cree que el artículo es claro en cuanto cumple su cometido de definir a los responsables por deuda ajena.

La Ley 18.083 incorporó múltiples tipos de responsables y agentes de retención, debiendo analizarse en cada caso la verdadera naturaleza de su responsabilidad y si puede coexistir la responsabilidad sustituta con la calidad de agente de retención.

³ Conforme Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco. Obra citada.

La mencionada Ley faculta al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención, y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos. Esto constituye una flagrante violación al principio de legalidad tributaria por cuanto la designación de responsables es de resorte legal y la constitución no prevé la delegación de competencia.⁴

2.1.5.5 Agentes de retención y percepción

El concepto está definido en el Artículo 23 del Código Tributario:

“Artículo 23º.- Agentes de retención y de percepción.- Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

Dos precisiones:

- 1) Debe distinguirse la figura de estos agentes respecto del mero mecanismo de la retención o percepción. Este puede ser utilizado por todos los responsables antes analizados para resarcirse de los pagos que hayan efectuado por cuenta del contribuyente o del sustituido.
- 2) Los agentes son siempre un tercero a diferencia de lo que sucede con el sustituto que es el único sujeto pasivo; a su vez los contribuyentes están siempre jurídicamente vinculados al sujeto activo, a diferencia del sustituto que sólo tiene vínculos con el sustituido.⁵

Así, si el agente de retención realizó la retención correspondiente, se convierte en el único responsable por el pago del tributo puesto que quien originariamente verificaba el hecho generador ya ha dispuesto ese dinero en favor de aquel, si no la realizó se convierte en responsable solidario, lo que implica que el fisco puede ir indistintamente y por el total de la deuda contra cualquiera de los dos (contribuyente o responsable), pero en este caso el agente tiene derecho a ir contra el contribuyente.

⁴ Addy Mazz, 2008, Revista Tributaria 204 Tomo XXXV, página 324 a 326.

⁵ Conforme Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco. Obra citada.

2.2 Hecho generador

El concepto está definido en el Artículo 24 del Código Tributario:

“Artículo 24°.- Hecho generador.- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

1°) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

2°) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidos de conformidad con el derecho aplicable.”

Aunque el hecho generador tiene desde el punto de vista conceptual una total unidad, por razones didácticas es conveniente subdividirlo en base a ciertos aspectos que están contenidos todos en el mismo.

A la hora de analizar si efectivamente corresponde la aplicación de determinado tributo, son cuatro los aspectos a tener en cuenta, siendo condición necesaria la verificación de todos y cada uno de ellos. En la Ley que crea el tributo deben estar claramente expuesto los elementos objetivos (material, espacial y temporal) y subjetivos.

2.2.1 Aspecto objetivo o material

En este aspecto se determina el hecho o cosa sobre la que recae el tributo. Se determinan las circunstancias materiales que se deben presentar para configurar el hecho generador. Es la situación de hecho, la situación propiamente dicha. Qué se grava.

2.2.2 Aspecto temporal

Refiere a que en las normas van a haber referencias temporales, referencias circunstanciales de tiempo en las cuales se debe incurrir para que se entienda configurado el hecho generador.

Parte de la doctrina distingue entre los hechos generadores instantáneos, periódicos y permanentes.

Instantáneos son aquellos que se consideran configurados en un momento específico de tiempo con la sola ocurrencia del resto de los aspectos.

Periódicos son aquellos para cuya configuración se requiere de un período de tiempo.

Permanentes consisten en situaciones que tienen una vocación de permanencia pero que por sí mismas pueden cesar en cualquier momento.

2.2.3 Aspecto espacial

Las normas también tienen referencias espaciales, se refieren a circunstancias de lugar en el cual el hecho generador tiene que ocurrir para que se entienda gravado.

En el Uruguay tal aspecto se rige por el principio de territorialidad asociado al de la fuente, el cual no tiene (en la legislación uruguaya) el carácter de norma jurídica genérica, constitucional o legal. Se trata de un principio que, en su caso, está consagrado en la normativa que estructura cada tributo particular.

Sin embargo, este principio no es de manera alguna un principio universal. El principio de la territorialidad se opone a otros de naturaleza personal o subjetiva que se aplican fundamentalmente en los países desarrollados exportadores de capital, tales como el del domicilio, la residencia o la nacionalidad de las personas que conforman el aspecto subjetivo del hecho generador. Estos países aplican este criterio para tributaciones directas, manteniendo el criterio de la territorialidad para impuestos indirectos como los impuestos al gasto.

Con esto, la existencia de principios de asignación de la potestad tributaria del Estado diferente, puede llevar a que una misma renta resulte gravada en más de un país. Es por ello que existen mecanismos para evitar la doble imposición.

2.2.4 Aspecto subjetivo

El aspecto subjetivo define las características específicas que debe presentar el sujeto pasivo (persona física o jurídica) para que se configure el hecho generador, no debe confundirse este aspecto con lo que es la figura contribuyente, ésta es una figura específica que se encuentra

gravada por haberse cumplido los cuatro elementos esenciales del hecho generador, entre ellos el aspecto subjetivo.

Este aspecto en muchos tributos no se define específicamente debido a que el aspecto objetivo es tan amplio que abarca todos los posibles contribuyentes.

Para que se entienda configurado el hecho generador no puede faltar ningún aspecto de los cuatro que se vieron que lo conforman, el aspecto temporal, espacial o subjetivo pueden no encontrarse definidos en forma explícita, pero el objetivo siempre va a estar explícito.

CAPITULO 3: BREVE RESEÑA HISTÓRICA

El tema más trascendente en relación a la imposición al agro es determinar si la tierra rural debe tener un tratamiento diferente a los otros asientos tributarios y, en especial, a los restantes impuestos a la renta. Sea cual fuere la posición que se adopte, hay que admitir que la

imposición fiscal, por su propia naturaleza, acentúa o contraría los movimientos de los factores de producción.⁶

A lo largo de la historia en varios países el agro ha sido siempre la fuente preferida de imposición, la razón por la cual esta actividad se considera la mejor fuente ha variado pero no ha dejado de ser la elegida.

En los países subdesarrollados este sector productivo es importante y resulta un asiento impositivo trascendente. La tierra, o los productos que de ella derivan, resulta la fuente preponderante de riqueza, cuya explotación debe promoverse como vía, justamente, de superar el estado de subdesarrollo.⁷

En función de la importancia que tiene, en este tipo de países fundamentalmente, la tributación sobre la tierra y su producido, es que cabe destacar la disyuntiva entre gravar a la tierra de un modo especial o ubicarla en el sistema general. Para esto hay que tener presente que la carga que se aplica al sector, ya sea al valor de la tierra, a su renta real o a su renta potencial, alcanza distintos resultados.

El impuesto a la renta agraria puede tomar dos modalidades diferentes renta efectiva (o real) o renta ficta. En la primera modalidad se grava la producción real de la tierra. En cuanto a la renta ficta, esta grava la renta que presuntamente se hubiera obtenido en un predio en condiciones predeterminadas, esta modalidad atiende a objetivos finalistas, y parte de la idea de que la tierra debe ser gravada de manera de obtener de ella, como mínimo, la renta adecuada a su capacidad productiva.

En Uruguay la imposición a la renta de la tierra ha tenido una larga evolución, la cual se detalla a continuación.

En 1931 se instauran en el Uruguay los cuasi tributos. Los cuasi tributos eran un mecanismo por el cual el Estado deterioraba en términos indirecto, pero reales, el ingreso de los productores, sin que constituyeran desde el punto de vista jurídico un impuesto, en la medida que no se ajustaban a las normas que exige la constitución. El cuasi tributo generado por la sobrevaluación de la moneda nacional adquirió una alta significación en el sector agropecuario. El contralor de cambio instaurado en el país significó:

- a) La fijación oficial de tipos de cambio que regían para el comercio exterior (exportaciones e importaciones)

⁶ Addy Mazz, 1994, "Tributos al agro" página 1

⁷ Addy Mazz, 1994, "Tributos al agro" página 19

- b) La existencia de cambios oficiales múltiples básicos o resultante de la combinación de éstos
- c) El monopolio de la compra y venta de divisas de y para la exportación e importación respectivamente por el Banco de la República

El tipo de cambio oficial múltiple implicaba una sobrevaluación de nuestro signo monetario. Este cuasi tributo tiene la característica de estar oculto, a la mayoría de los productores les resultaba sumamente difícil determinar qué parte de su ingreso resultaba erosionado como consecuencia de su creación. Por otro lado, la fijación quedaba en mano de la Administración, que la modificaba cuanto y cuando lo entendía necesario.

En 1959 se lleva adelante la Reforma Cambiaria dejando de existir el tipo de cambio múltiple, entrando en vigencia el tipo de cambio único, regulado por el libre juego de la oferta y la demanda. Esto determinó un significativo aumento en los ingresos del sector agropecuario. Este no era el objetivo de la Ley de Reforma por lo que disposiciones de la misma creaban las detracciones. Esto implicaba que del precio en moneda nacional que recibían los exportadores de algunos productos se permitía detraer, en beneficio del Estado, un determinado porcentaje. Estos porcentajes pretendían ser una expresión distinta de un aporte que antes se hacía vía tipo de cambio sobrevaluando la moneda nacional. De todos modos, se ve una ventaja en este sistema respecto al anterior ya que permitía determinar, más claramente, cuál era el aporte del sector a la comunidad. Otra mejoría que significó este sistema, fue la determinación más precisa de los destinos de los recursos ya que la Ley determinaba que cierto porcentaje volvía al sector para favorecer su desarrollo. Otra parte iba a la comunidad para el suministro de artículos de primera necesidad y para la cobertura de déficits generados a rentas generales.

En 1960 entra en vigencia en Uruguay el Impuesto a la Renta Personal y Global, Diego Bonomi denomina a este período la “Época de la Imposición Catastral” (Revista Tributaria 145 Tomo XXV).

Dicho impuesto contaba con fuertes tasas progresionales a nivel de la renta agropecuaria.

La progresividad de las tasas perseguía el siguiente objetivo:

- a) Gravar al productor en proporción directa a la superficie que controlaba
- b) Liberar del impuesto a la renta lo que afectaba a ciertas inversiones tecnológicas
- c) Gravar al productor en razón inversa al rendimiento obtenido por hectárea

Las tasas se aplicaban en función de una producción que se suponía real a nivel de promedio y ficta a nivel individual. El valor de la producción por hectárea se calculaba en función de los productos pecuarios más importantes (lana y carne bovina). Aquellos que no alcanzaran la producción ficta individual se verían más gravados por el impuesto, con relación al producto

efectivamente generado, y aquellos que superaran la producción ficta individual se verían menos gravados por el impuesto, con relación al producto efectivamente generado.

Con el tiempo fueron surgiendo críticas a este impuesto, algunas de las cuales expresaban que el régimen era inoperante desde el punto de vista de la imposición a la tierra. La incidencia del impuesto en este punto dependía del campo de aplicación del Impuesto a la

Renta que, según los críticos, era muy limitado. La progresividad de las tasas y el hecho de que la renta ficta del agro se viera incidida por otros ingresos, hacían que el objetivo último de la tributación al agro no se alcanzara. Dicho objetivo era detectar la capacidad contributiva del sujeto pasivo y buscar la equidad. En este sentido, se favoreció la creación de un tributo independiente al Impuesto a la Renta Personal, que manteniendo el régimen de la categoría agropecuaria, tuviera las características de ser personal, progresivo y sustitutivo de la imposición ya existente que se considera distorsionante respecto al sector.

En base a estas críticas realizadas a la categoría agropecuaria del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, y dado que se consideraba que dicho impuesto no incentivaba a los productores agropecuarios progresistas, la Comisión de Inversiones y Desarrollo Económico (CIDE) en 1964 formuló un proyecto de “Impuesto a la baja productividad y a la acumulación de la tierra”. La propuesta fue articulada dentro del Proyecto de la Ley de Reforma de las Estructuras Agrarias, la cual no tuvo sanción legislativa.

El Impuesto a la Productividad Mínima Exigible (IMPROME) de 1967, es en lo sustancial, un sistema similar al sugerido por la CIDE. Este impuesto derogó la categoría Agropecuaria del Impuesto a la Renta Global de las personas físicas, sustituyéndolo. Esto es lo que se podría llamar, de acuerdo a lo enunciado por Diego Bonomi, “Época de la Renta Bruta Potencial”.

Se consideraba en ese momento que para alcanzar el adecuado desenvolvimiento del sector agropecuario, motor para el desarrollo económico del país, se deberían dar dos condiciones políticas adecuadas sobre la tenencia de la tierra y sobre la técnica de explotación de la misma. El IMPROME crea un instrumento tributario que persigue el logro de los mencionados efectos. Los fines extra fiscales que buscó el legislador con el IMPROME, se reducen al aumento de la presión tributaria para los malos productores y la disminución para los productores progresistas, procurando una subdivisión más racional de la tierra.

De todo lo expuesto anteriormente se desprende claramente que el propósito de los legisladores de la época, era el desarrollo del sector agropecuario buscando una mejor distribución de la

riqueza, tratando de que las tierras no estén en pocas manos poco productivas sino en productores con una mayor capacidad de producción.

Más adelante, en una tercera etapa aparece el IMAGRO, etapa que Bonomi denominó “Época de la Renta Neta Potencial”. El IMAGRO fue aprobado en el año 1979, tratando de solucionar algunas críticas enunciadas sobre el IMPROME como ser la no deducibilidad de los gastos incurridos, lo cual generaba dificultades a los productores.

En 1982 comienza la “Época de la Imposición a la Renta Real”, continúa vigente el IMAGRO pero paralelamente surge el primer modelo de imposición a la renta real en el sector agropecuario, el IRA. Se da entonces una situación extraña, ya que las rentas agropecuarias estaban gravadas por un sistema de renta real (IRA) o por uno ficto (IMAGRO).

En 1995 se deroga el IMAGRO, quedando vigente el IRA por lo que parecería que “doctrinariamente hubiera una victoria de la doctrina que estaba de acuerdo con la imposición a la renta real y no con la imposición a la renta ficta o presunta.”⁸

Actualmente, esta estructura es la que se mantiene vigente ya que el 26 de diciembre de 2006, con la Ley 18.083 se crea el IRAE, único impuesto con base real que abarca todas las ramas de actividad de la economía. Con esta misma Ley quedan derogados el IRA y el IRIC (impuesto que gravaba la renta de la industria y el comercio).

CAPITULO 4: IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN MÍNIMA EXIGIBLE DE LAS EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS.

4.1 Naturaleza del Impuesto

⁸ Diego Bonomi, 1998, Revista Tributaria N ° 145 Tomo XXV, página 477

El Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME) era un impuesto anual que gravaba los ingresos presuntos de la explotación agropecuaria, sin importar cuál fuera la vinculación jurídica del titular de la explotación con el inmueble en el cual se desarrollaba la actividad; inmueble que para ser alcanzado por este impuesto debía estar ubicado en el territorio nacional. Estaban obligados a pagar este impuesto todos los que tuvieran un predio a disposición sin importar si el mismo era efectivamente explotado o no.

El IMPROME era por definición un tributo finalista. Los impuestos finalistas buscan promover el logro de ciertos objetivos extra fiscales (económicos, sociales, políticos) que constituirán la razón de ser de los mismos. El IMPROME perseguía la tecnificación de la explotación por la vía de la promoción de reinversiones. Buscaba también, por medio de la progresividad del sistema, metas de orden social, tales como la redistribución del ingreso y de la tierra como factor productivo. El Presidente de la República de ese entonces (Jorge Pacheco Areco) expresó como meta del Gobierno sustituir un agro “con pocos hombres y muchos campos” por otro “con muchos hombres y poco campo”. Esto reflejaba los fines extra fiscales que tenía este impuesto.

4.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos

4.2.1 Aspecto Objetivo

Como se mencionó anteriormente este impuesto gravaba los ingresos presuntos de la explotación agropecuaria, por lo tanto dos conceptos importantes que deben explicitarse son ingreso presunto y explotación agropecuaria.

En primer lugar, se habla de ingreso presunto ya que el IMPROME gravaba una determinada producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias, es decir, una productividad ficta promedio que se calculaba por hectárea y que se multiplicaba por el total de la superficie explotada. Más adelante cuando se vea la base de cálculo del IMPROME se verá más en detalle cómo se llegaba a este ficto.

En segundo lugar, el Decreto 577/69 en su artículo 2 definía explotaciones agropecuarias como las destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como:

- a) Cría o engorde de ganado
- b) Producción de lanas, cerdas, cueros y leche
- c) Producción agrícola, frutícola y hortícola
- d) Floricultura, avicultura y apicultura

En conclusión, eran explotaciones agropecuarias sólo las producciones directas, quedando excluidas todas las transformaciones o manipulaciones que se realizaban con los productos mencionados como ser: secado, pulido, descascarado, fermentado, limpiado, triturado, laminado, picado, desfibrado, envasado, cocido, deshidratado, lavado, curtido, pickelado, esterilizado, cardado, enfriado, pasterizado, torrado, conservado y cualquier operación similar que imponga un proceso industrial.

Esta definición de explotación agropecuaria dada por el Decreto reglamentario de la Ley 13.695 (Dec. 577/69), coincidía con el concepto de actividad agropecuaria que daba el artículo 26 de la Ley 12.804 (Impuesto a la Renta Personal).

4.2.2 Aspecto Subjetivo

Sujetos Pasivos (Contribuyentes y Responsables)

Como principio general, eran sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas. En el caso de que el titular de una explotación fuese una sociedad o condominio, los sujetos pasivos del impuesto serían los socios, accionistas o condóminos y la sociedad o condominio estaría solidariamente obligada al pago del impuesto.

A continuación se detallan cada uno de los casos que configuraban el sujeto pasivo del impuesto.

1) Persona Física

La persona física era el sujeto pasivo natural. La anterior Ley 13.637 definía sólo a la persona física como sujeto pasivo del impuesto, recién con la Ley 13.695 se estableció que lo serían también, además de las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas.

El Decreto reglamentario 577/69 aclaraba en su artículo 3 a) que serían sujetos pasivos del impuesto aquellas personas físicas que no constituyen núcleo familiar.

2) Núcleo Familiar

El concepto de núcleo familiar que se manejaba difiere de aquél que se utilizaba para la generalidad de los impuestos relativos a la renta. La Ley 13.695 en su artículo 57 decía que constituían núcleo familiar los cónyuges no separados de cuerpo por sentencia judicial y los hijos menores de 18 años.

En la Ley 12.804, cuando hablaba de los sujetos pasivos del impuesto a la renta, señalaba que podrían constituir núcleo familiar: a) los cónyuges que vivieran conjuntamente y b) la persona capaz soltera, divorciada, separada de hecho o viuda que tuviera a su cargo uno o más dependientes que vivieran con él, en cuyo caso uno de ellos se consideraría como integrando el núcleo familiar.

En el Decreto reglamentario de la Ley 13.695, también se hacía referencia a los hijos menores de 18 años, estableciendo que estos debían ser viudos, solteros, divorciados o separados de cuerpo por sentencia judicial. No se incluía a los hijos menores de 18 años casados, este punto no se especificaba en la Ley.

En el IMPROME, el núcleo familiar era perceptivo. Por ejemplo, si los cónyuges estaban separados pero no se había dictado sentencia judicial sobre la separación, los mismos constituían para la Ley 13.695 núcleo familiar. Por otro lado, el núcleo familiar sólo lo podían constituir los cónyuges y luego de formado arrastraban a todos los hijos menores de 18 años que fueran titulares de inmuebles rurales, quedando fuera solamente los casados. Se criticó en su momento el hecho de que la independencia económica hacia los padres no importara; la integración del núcleo era perceptiva.

3) Sucesiones indivisas

Las sucesiones indivisas serían sujeto pasivo del IMPROME, hasta tanto no quedara ejecutoriado el auto de declaratoria de herederos. Se suponía, mediante una ficción legal, que hasta tanto no estuviera ejecutoriado el auto de declaratoria, se haría como si el causante no hubiera fallecido, practicándose la liquidación del impuesto de acuerdo con las normas aplicables a aquél.

El artículo 3 del Decreto reglamentario en su inciso c) establecía que la apertura legal de la sucesión produciría la disolución del núcleo familiar que integraba el causante.

4) Sociedades Anónimas con acciones al portador

La Ley 13.608 (Ley de Emergencia) en sus artículos 9 y 10 indicaba la conveniencia de que el derecho de propiedad sobre inmuebles rurales y la explotación agropecuaria fueran ejercidos por personas físicas o sociedades de carácter personal. Sólo se les permitía a las sociedades de capital cuyo capital accionario no fuera anónimo sino nominativo. Esta misma Ley fijaba un plazo de seis meses a partir de la fecha de su publicación (08/09/1967) para regularizar aquellas sociedades que no se encontraban en dichas situaciones, plazo que sufrió luego sucesivas prórrogas.

La Ley 13.695 establecía que las sociedades que no hubieran transformado sus acciones gen nominativas al 30 de setiembre de 1969, debían identificar a sus accionistas, quienes a los efectos del IMPROME debían computar el ingreso proporcional que les correspondiera.

4.2.3 Aspecto temporal

El impuesto se liquidaba anualmente por declaración jurada, en base al ejercicio económico que cerraba al 30 de setiembre de cada año, época de la zafra lanera.

4.2.4 Aspecto espacial

Este impuesto gravaba las explotaciones agropecuarias ubicadas dentro del territorio uruguayo.

4.3 Rentas Alcanzadas, base de cálculo y tasas.

4.3.1 Rentas Alcanzadas

Como se mencionó anteriormente, el IMPROME gravaba ingresos presuntos de las explotaciones agropecuarias, cualquiera fuere la vinculación jurídica del titular de la explotación con el inmueble, incluso si el bien no era explotado igual estaba gravado por el impuesto. La presunción refería a la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias.

El artículo 58 de la Ley 13.695 definía Ingreso Básico de cada inmueble como el resultado de multiplicar la producción mínima exigible por hectárea correspondiente al inmueble, por el total de hectáreas del mismo, excluyendo las ocupadas por bosques. En el mismo artículo se aclaraba que la producción mínima exigible por hectárea de cada inmueble guardaría, con la producción básica media del país, la misma relación que la capacidad de producción del inmueble guardara con la capacidad de producción media del país.

El artículo 59 de la Ley 13.695 definía Ingreso Total, el cual resultaba de sumar los ingresos básicos correspondientes a los inmuebles de cada titular, de su cónyuge no separado de cuerpo por sentencia judicial, de los hijos menores de 18 años y de la cuota parte de participación en los ingresos totales que le correspondieran de las sociedades o condominios. El artículo 59 continuaba diciendo, el sujeto pasivo que tenga un ingreso total no mayor a la producción básica media del país correspondiente a 2.500 hectáreas, podrá deducir del impuesto, el importe de la producción media del país correspondiente a 200 hectáreas.

4.3.2 Base de cálculo

Producción		Prod. básica media del país X Capacidad de Prod. Inmueble
Mínima	=	_____
Exigible		Capacidad de Prod. Media del País

La producción básica media del país por hectárea estaba expresada en volúmenes físicos de carne bovina, ovina y lana. Según el artículo 68 de la Ley 13.695, para el periodo 1968-1973, se fijaron en 41,60 kilogramos de carne bovina, 8,0 kilos de carne ovina y 5,20 kilos de lana.

La capacidad de producción del inmueble, y la capacidad productiva media del país serían determinadas por el Ministerio de Ganadería y Agricultura (MGA), con previo asesoramiento de la "Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra" (CONEAT). Para fijar la capacidad productiva de cada inmueble se tomaban en cuenta las posibilidades de producción del tipo de suelo en que se halle radicado el inmueble y la ubicación del mismo. La capacidad productiva media del país sería igual a la suma de las capacidades productivas de cada inmueble dividida por el total de hectáreas de dichos inmuebles. El MGA debía notificar a los titulares de explotaciones agropecuarias la capacidad productiva de los inmuebles. La notificación podía ser personal o podía ser sustituida por la publicación en el "Diario Oficial" y en uno o más diarios o periódicos, preferentemente de la capital del departamento o localidad en que se encuentre ubicado el inmueble para que el titular de la explotación agropecuaria del que se tratara concurriera a notificarse a la Oficina.

Al fijar la renta por un sistema ficto, se podían identificar tres tipos de productores:

- a) Aquellos cuya renta superaba el ficto, ellos obtendrían el beneficio de la desgravación de las rentas que superen la porción gravada.
- b) Aquellos cuya renta real era inferior al ficto, en este caso el impuesto actuaba como sanción por una insuficiente rentabilidad.
- c) Aquellos que alcanzaban una renta igual al ficto, para quienes el impuesto gravaba la renta realmente obtenida.

4.3.4 Tasas

Luego de obtenida la renta total del sujeto pasivo, se preveía que se le aplicara tasas progresivas por el mecanismo de los escalonamientos progresionales. Según artículo 61 de la Ley la escala establecida era la siguiente:

Hasta 1.000.000	25 %
De 1.000.000 a 2.000.000	30 %
De 2.000.000. a 4.000.000	35 %

De 4.000.000 a 6.000.000	40 %
De 6.000.000 a 8.000.000	45 %
De 8.000.000 en adelante	50 %

Esta escala corresponde a precios del período 1957-1968.

Este sistema era equivalente a una imposición a la renta que gravaba a cada productor con una tasa efectiva diferente e inversamente proporcional a su rentabilidad.

4.3.5 Pago

Este impuesto era liquidado anualmente mediante la presentación de declaraciones juradas y era recaudado por la Dirección General Impositiva (DGI) a través de la Oficina de Impuesto a la Renta. La presentación debía realizarse en base al cierre del ejercicio económico el 30 de setiembre de cada año, época de la zafra lanera. El pago del impuesto se podía realizar en 3 cuotas anuales, iguales y consecutivas en los meses de agosto, setiembre y octubre, siempre y cuando la declaración jurada se hubiera presentado en el plazo establecido por la reglamentación.

4.4 Pagos a Cuenta

Para asegurar el pago del impuesto y a modo de adelanto, en la oportunidad de la primera operación de enajenación de lanas, carnes bovinas y ovinas, el adquirente debía retener parte del precio que debía recibir el productor.

Artículo 71.- Como pago a cuenta del impuesto que se crea por el artículo 56 de esta Ley (IMPROME), el adquirente retendrá parte del precio que debe recibir el productor por cada operación de venta de lana o demás productos que se incluyan en el presente régimen. Dicha retención deberá ser efectuada en la primera operación de enajenación de los productos. En los casos de exportación directa por productores o por cooperativas agropecuarias, éstos serán responsables del pago de la retención establecida en el presente artículo.

El Poder Ejecutivo reglamentará lo dispuesto precedentemente, pudiendo extender la aplicación de este régimen a los demás productos agropecuarios.

El artículo 72 de la Ley continuaba reglamentando las retenciones que se debían realizar. Estableciendo que las retenciones serían fijadas anualmente por el Poder Ejecutivo sobre volúmenes fijos teniendo en cuenta dos aspectos:

- a) Los valores nacionales e internacionales de las distintas categorías de productos
- b) La cotización de la unidad monetaria nacional

Las retenciones no deberían ser inferiores al 2%, ni mayores al 35%.

En caso de surgir un crédito a favor del contribuyente, este podía acreditarlo al pago de otros impuestos ante la DGI. En el artículo 76 de la Ley, se establecía que en caso de que el monto a pagar que surgiera de la declaración jurada fuera menor al monto de las retenciones efectuadas, la DGI dentro de los 90 días de presentada la declaración debía realizar la devolución al productor.

4.5 Exoneraciones

Artículo 63.- (Reinversiones). - El sujeto pasivo podrá deducir por concepto de reinversiones hasta un 30 % (treinta por ciento) del impuesto liquidado en la forma establecida por esta Ley. Esta deducción no podrá exceder el 30 % (treinta por ciento) del impuesto correspondiente a un ingreso total equivalente a 2.500 (dos mil quinientas) hectáreas de producción media del país.

Artículo 64.- (Estructura de la reinversión). - Las reinversiones cuya deducción se autoriza por el artículo anterior, deberán realizarse en reservas forrajeras certificadas por la Comisión Honoraria del Plan Agropecuario, fertilizantes, semillas de pasturas permanentes, forestación o aguadas.

El IMPROME preveía desde su creación exoneraciones por concepto de reinversiones. El legislador buscó otorgar un beneficio a aquél que hacía mejoras, además del beneficio que iba a significar un mejor tratamiento frente al impuesto, al tener ingresos superiores a los ingresos mínimos exigibles.

Al comparar este régimen con el de la Ley 12.804 surge una importante diferencia, el importe de la reinversión admitido no se deducía de la renta sino del importe a pagar.

Lo que se permitía deducir era el 30% del impuesto liquidado. Esta deducción nunca podría superar el 30 % del impuesto correspondiente a un ingreso total equivalente a 2.500 hectáreas de producción media del país. De esta manera se beneficiaba especialmente a los establecimientos medios, que los legisladores entendieron que debía ubicarse en esa dimensión de las 2.500 hectáreas.

¿Cuáles son los bienes objeto de reinversión? El artículo 64 de la Ley 13.695 establecía que se autorizaban las reinversiones en reservas forrajeras, fertilizantes, semillas de pasturas permanentes, forestación o aguadas. A continuación el mismo artículo autorizaba al Poder Ejecutivo a ampliar la lista de deducciones admitidas. Esto daba al impuesto una alta elasticidad en cuanto a las reinversiones, dándole al Poder Ejecutivo la capacidad de ampliar la lista de reinversiones, porcentajes y proporciones de la reinversión que se admite. Otro punto importante era que el Poder Ejecutivo podía fijar las formas, montos y condiciones de las reinversiones deducibles dependiendo de las zonas geográficas del país y/o de la calidad del suelo.

Artículo 64.- (continuación).

Autorícese al Poder Ejecutivo a:

- a) Ampliar la lista de reinversiones deducibles.
- b) Condicionar la exoneración al cumplimiento de las normas técnicas aplicables.
- c) Determinar los porcentajes o proporciones de la inversión cuya deducción se admite.
- d) Fijar la forma, monto y condiciones de las inversiones deducibles en función de las zonas geográficas del país o de las calidades de los suelos.

La efectiva realización de las reinversiones deberá ser probada en la forma que reglamente el Poder Ejecutivo.

Con las ampliaciones realizadas por el Poder Ejecutivo las reinversiones admitidas eran:

- a) Reservas forrajeras certificadas por la Comisión Honoraria del Plan Agropecuario. Se presentaba declaración jurada a dicho organismo, en la cual debía constar kilos, tipo de reserva y costo de realización. Cuando la reserva era realizada con un contratista se permitía deducir el total de lo pagado, cuando la reserva es realizada con equipo propio, podrá deducirse hasta el 20% del valor de la enfardadora o cosechadora de forraje utilizada.
- b) Fertilizantes y semillas de pasturas permanentes por la totalidad de la reinversión.
- c) Aguadas: se admiten las realizadas por contratistas en tajamares, molinos, perforaciones, tanques australianos, bebederos y cañerías.
- d) Forestación, con un máximo del 20% del costo de plantación de bosques artificiales calificados como protectores por la Dirección Forestal.

4.6 Impacto de dicho impuesto en el sector

El IMPROME fue objeto de varias críticas por los contribuyentes y técnicos de la época.

Una de las disconformidades de los contribuyentes era que sólo podían descontar anualmente del impuesto el 30% del monto reinvertido, lo cual consideraban una cifra mínima. Si bien a través de los años los contribuyentes podían deducir la totalidad de la inversión, el alto costo de las reinversiones y el pago del impuesto que debían hacer de todos modos, los obligaba a realizar importantes desembolsos de dinero.

Según el contador Samuel Hendel, desde el punto de vista de la técnica tributaria el sistema de reinversiones merecía críticas. Primero que nada este impuesto merecía críticas desde el punto de vista administrativo, ya que el mismo era muy complejo para la administración del momento. En la realidad las reinversiones se realizan a nivel de establecimiento mientras que para el impuesto las reinversiones se daban a nivel de persona física. Existía aquí una desarmonía que se vería traducida en una complejidad administrativa.

En cuanto a la fecha de pago del impuesto, los contribuyentes estaban en desacuerdo ya que consideraban que los mismos no coincidían con las fechas de cobro de la producción, lo que les provocaba un desajuste financiero.

El sector agropecuario manifestaba que la productividad ficta para el cálculo del impuesto estaba basada exclusivamente en el sector ganadero sin tener en cuenta las características y particularidades del sector agrícola. Esta crítica se puede considerar una de las más importantes que se le realizaron a este impuesto.

El IMPROME en sí era un impuesto exclusivamente diseñado para el sector pecuario lo cual implicaba ventajas e inconvenientes diversos. Hay dos características claves que marcan esto:

- a) Los productos, precios y reinversiones considerados por la Ley eran exclusivamente pecuarios
- b) Se excluía de su pago a aquellos productores que explotaran menos de 200 hectáreas, superficie muy frecuentemente afectada a rubros agrícolas

En función al punto a) el monto imponible era sumamente bajo para los agricultores, por cuanto los cultivos son intrínsecamente explotaciones más intensivas que aseguran a los contribuyentes un mayor valor agregado por hectárea y por lo tanto un mayor ingreso líquido. Si bien esto suponía un estímulo indirecto a favor de la agricultura, impedía que se cumplan los objetivos económicos y sociales que justifican la existencia del IMPROME, como son el estímulo a la mayor eficiencia y la adecuada redistribución del ingreso, no teniendo incidencia sobre el sector agrícola.

El criterio adoptado por los legisladores se basaba en las siguientes razones:

- a) Se quería mantener el privilegio relativo que ya tenía el sector de la agricultura anteriormente, dentro de un esquema impositivo con predominancia de gravámenes a la exportación de productos pecuarios
- b) No se deseaba complicar el diseño ya elaborado
- c) El impuesto cubría la mayor parte del sector agropecuario en términos de superficie, de producción y de exportación. En ese momento se cultivaba menos del 10% del área del país, más de 70% de la producción del país era de origen pecuario y las exportaciones agrícolas eran marginales respecto a las pecuarias

Se cuestionaba en aquel momento si en una segunda etapa no cabía buscar ciertas fórmulas de cálculo presuntivo para algunos cultivos. Esto complicaría bastante el esquema, sobre todo desde el punto de vista administrativo.

Por último existía un factor externo que hacía que el contribuyente critique o rechace más este impuesto y era la presión fiscal a la cual estaba sometido todo el sector agropecuario. Existían varios impuestos en ese momento que recaían sobre el sector como ser Impuesto al Patrimonio, Deduciones, Retenciones, etc.

Más allá de todas estas críticas e incomodidades que sentía el sector respecto al IMPROME, se entendía en aquella época que el contribuyente no rechazaba el impuesto sino que reclamaba modificaciones y soluciones para los problemas que planteaban.

Gimeno Sanz⁹ decía al respecto que los errores y diferencias eran corregibles, transitorios y que no dañaban la validez de la estructura del impuesto.

Las gremiales rurales cuestionaban el IMPROME más que nada por gravar la renta potencial bruta sin realizar ningún tipo de descuento por gastos y por la fuerte progresividad de las tasas, lo cual lo convertía en un tributo excesivamente gravoso.

Si bien se considera que estas dos últimas razones son las que motivaron la derogación del IMPROME y la creación del IMAGRO, impuesto muy similar al anterior pero con variaciones en estos puntos, la verdad es que todas las críticas planteadas fueron sumando motivos para su derogación.

⁹ José María Gimeno Sanz, 1974, Revista Tributaria Nº 1, Tomo I, página 27.

CAPITULO 5: IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

5.1 Naturaleza del Impuesto

El Decreto - Ley 14.948, aprobado el 7 de noviembre de 1979, creó un impuesto anual que gravaba las explotaciones agropecuarias, denominado “Impuesto a las Actividades Agropecuarias” (IMAGRO), cualquiera fuera la vinculación jurídica del titular de la explotación con los inmuebles que le sirvieran de asiento. Dicho impuesto se generaba aún si los predios no eran efectivamente explotados.

Se creó como un impuesto de base presunta y finalista, teniendo como fin último el fomento de la producción agraria en el país, castigando al que producía en un nivel inferior al normal y favoreciendo a aquél que lo hacía en un nivel superior, gravando las rentas fictas de las explotaciones agropecuarias.

Luego la sanción del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA), implicó que la estructura inicial de aquél impuesto, sufriera modificaciones para adecuarlo a éste. Los principales rasgos de su evolución fueron: a) de un impuesto personal, pasó a ser real; b) de aplicarse por escalonamientos progresionales, pasó a ser proporcional; y c) los sujetos pasivos cambiaron en diversas oportunidades.

Asimismo, se da la circunstancia de que coexisten dos impuestos sobre las rentas del agro. El artículo 19 del Título 7, del T.O. 1991, establecía que podían optar por la aplicación de uno u otro Impuesto (IMAGRO o IRA), aquéllos contribuyentes cuyos ingresos netos no superaran las 1.500 hectáreas de productividad básica media del país. Quienes optaban por el IRA, no podían volver a tributar IMAGRO. Además, no podían optar los titulares de tierras inexploradas, debiendo liquidar siempre el IMAGRO.

La estructura legal del IMAGRO surgió de las siguientes normas: Decreto - Ley 14.948, del 7 de noviembre de 1979, con las modificaciones introducidas por el Decreto - Ley 15.294, de 23 de Junio de 1982; Decreto - Ley 15.646, de 11 de octubre de 1984; Ley 15.768, de 13 de setiembre de 1985, Ley 15.851, de 24 de diciembre de 1986 y Ley 15.903, de 10 de noviembre de 1987.

Sus Decretos reglamentarios fueron los Nos. 662/79,- 673/85 y 810/85.

El impuesto fue suspendido a partir del Decreto - Ley 15.360 y reimplantado por el Decreto - Ley 15.646. El IMAGRO era un impuesto que existía y fue suspendido cuando el agro pasó dificultades desde el punto de vista de sus ingresos.

A partir de julio de 1995, el IMAGRO queda derogado.

5.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos

5.2.1 Aspecto objetivo:

Como se mencionó anteriormente, era un impuesto que gravaba la explotación agropecuaria; por lo tanto, para entender este aspecto, se debe determinar el concepto de explotación agropecuaria. Esta definición evolucionó.

La Ley 13.319, del 28 de setiembre de 1964, definía las actividades agropecuarias, como las destinadas a obtener productos primarios vegetales, animales, tales como: cría o engorde de ganado; producción de lanas, cerdas, cueros y leche; producción agrícola, frutícola y hortícola; floricultura, avicultura y apicultura. Cuando se crea el IMPROME, el antecedente inmediato del IMAGRO, el Poder Ejecutivo desarrolla la expresión explotación agropecuaria y lo hace en los mismos términos que el legislador en la Ley 13.319.

El Decreto - Ley 14.948 no la define en ningún sentido, pero el Decreto 662/79 que lo reglamentó, entendió por explotación agropecuaria, como aquella destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como: cría o engorde de ganado; producción de lanas, cueros y leche; producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura. En consecuencia, se excluían las actividades de manipulación o transformación que importaran un proceso individual, excepto cuando eran necesarias para la conservación de los bienes primarios. De esta forma, quedaron excluidas aquellas actividades tales como avicultura, apicultura, cunicultura, y otras, desarrolladas en forma tal que no implicaran el uso fundamental del factor tierra.

Quedaban comprendidas también, las rentas provenientes de actividades agropecuarias realizadas bajo las formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria. (Artículo 1 y 3 del Título 7, T.O. de 1987).

En la consulta número 2.786 de setiembre de 1987, se planteaban varios temas relacionados con la actividad de un vivero, propiedad de un Ingeniero Agrónomo, que vendía plantas y árboles y brindaba asesoramiento profesional.

En la contestación se estableció que tanto el IMAGRO (Dec. 637/85 - 19/11/1985) como el IRA (Dec. 638/85 del 19/11/1985) exigían el uso fundamental del factor tierra.

En el caso planteado se utilizaba la tierra, por lo que la actividad estaba gravada con alguno de estos impuestos.

La consulta número 2.545 de agosto de 1985, se expresaba sobre ganado a capitalización. Se planteó si constituía o no actividad agropecuaria. La capitalización consiste en tener el ganado para engorde en un predio y enajenarlo cuando llega a un nivel determinado. En esta consulta, el consultante era el propietario del ganado que lo tenía a capitalización, y entendió que no era contribuyente de IRA ni IMAGRO. En la contestación se expresó que esta actividad estaba expresamente definida como agropecuaria tanto para el IRA como para el IMAGRO, pero para este último, el problema era que la Ley presumía que el titular de la explotación era el propietario del campo, salvo que se demostrara que era realizada por otros titulares en la forma

que estableciera la reglamentación. Esta exigía que se pruebe en forma fehaciente dicha circunstancia.

La consulta concluía que cuando existiera contrato inscripto de capitalización con el dueño del campo en las condiciones previstas en el artículo 2 del decreto 662/79, el contribuyente sería la sociedad.

La consulta número 858 de noviembre de 1977 refería también a la hipótesis de capitalización entendida como el engorde de los animales en un campo ajeno, que, al venderse, el kilaje excedente obtenido, que producía la ganancia, se repartía entre el propietario del campo y de los animales.

La actividad era el engorde del ganado, definida en el literal a) del artículo 3 del decreto 44/85 de 8/2/1985, reglamentario del IRA por lo que era explotación agropecuaria.

La consulta número 2.024, de julio de 1982, estableció que el principio, era que el sujeto pasivo del IMAGRO era el dueño del predio, y la prueba de lo contrario correspondía al administrado, por lo cual el dueño del ganado no debía tributar IMAGRO.

En la consulta número 2.693, de diciembre de 1986, comparece una Asociación Rural que era propietaria de dos padrones rurales, desarrollaba actividad agropecuaria en uno y el otro lo cedía a rematadores que realizaban remates ferias, y pagaban un alquiler variable por mismo.

La consultante planteaba si era correcto que liquide el IMAGRO sólo por el padrón que realiza la explotación y excluya el otro. Se le contestó que respecto al padrón explotado, si el monto de ingresos no superaba el tope, podía continuar tributando IMAGRO.

Respecto del otro padrón, señalaba que no era suficiente la información.

Si cobraba el alquiler en forma esporádica y el resto del tiempo detentaba el uso y goce del predio, debía computarlo por el tiempo que lo tiene y ocurría el hecho generador del IMAGRO.

Si el predio estaba arrendado por todo un período de tiempo, el uso y goce lo tendrían los rematadores en forma continua durante todo el ejercicio fiscal. En este caso no se configuraba el hecho generador del IMAGRO ni de IRA porque conforme al artículo 4 del decreto 638/45 los arrendamientos rurales gravados eran los definidos en la Ley 14.384 de 16/6/75 y se referían a los destinados a actividad agropecuaria, no al destino comercial.

Posteriormente las asociaciones, por su actividad, quedaron incluidos como sujetos pasivos del IRIC de acuerdo a la Ley 15.767, por las actividades gravadas a las que se refería el artículo 4 del T 11 T.O. 82 y podían ser sujetos pasivos por los arrendamientos de referencia.

Si el fin de la asociación era hacer ferias ganaderas, por esos ingresos no sería sujeto pasivo de IRIC.

5.2.2 Aspecto subjetivo:

Inicialmente, el Decreto-Ley 14.948 en su artículo 2, definió quienes eran sujetos pasivos del Impuesto:- las personas físicas, núcleos familiares, sucesiones indivisas y las sociedades por acciones al portador legalmente autorizadas a realizar explotaciones agropecuarias, en cuanto eran titulares de tales explotaciones o del uso de inmuebles no explotados y también las asociaciones en cuanto realizaran actividades que tuvieran por objeto la explotación de la tierra. También eran considerados sujetos pasivos, las sociedades por acciones al portador no autorizadas legalmente a realizar dichas explotaciones, sin perjuicio de la responsabilidad no tributaria a que hubiera lugar por la realización de actividades no permitidas por la Ley.

Cuando el titular fuera una sociedad o un condominio, los sujetos pasivos del impuesto eran los socios o los accionistas titulares de acciones nominativas y los condóminos. La sociedad o el condominio eran solidariamente responsables de su pago.

Las sucesiones indivisas, también eran sujetos pasivos del impuesto, hasta tanto no quedaba aprobada la declaratoria de herederos. A estos efectos, se liquidaba el impuesto, aplicándose las normas correspondientes a personas físicas. Aprobada la declaratoria de herederos, se aplicaban las normas referentes al condominio.

Constituían núcleo familiar, los cónyuges no separados de cuerpos por sentencia judicial y los hijos solteros menores de dieciocho años, al iniciarse el ejercicio fiscal.

Luego, la Ley 15.768 (artículo 9), excluyó al núcleo familiar como sujeto pasivo, como una de las consecuencias de la adopción de la estructura del impuesto de tipo real, compatible con el IRA.

La Ley 15.851, reimplantó como sujeto pasivo, al núcleo familiar, no determinando su composición. Entonces, su composición la determinó el Decreto 598/88 (artículo 1), que estableció que a efectos de este tributo, constituían núcleos familiares las sociedades conyugales cuyos integrantes no estuvieran separados de bienes.

La Ley 15.768, incluía a los condominios como sujetos pasivos específicos del tributo.

Las asociaciones y fundaciones, pasaron a ser sujetos pasivos del IMAGRO, cuando se les otorgó esa calidad para el IRA; eran sujetos pasivos, en tanto y en cuanto fueran titulares de explotaciones agropecuarias o tenedores de inmuebles no explotados.

Eran sujetos pasivos también, aquéllos que intervenían en actividades de aparcería, pastoreos y similares.

Respecto a las sociedades con o sin personería jurídica: en un principio, eran sujetos pasivos las sociedades con acciones al portador, porque las nominativas tributaban en cabeza del accionista.

En materia de explotación de la tierra por sociedades anónimas y en comandita por acciones, el derecho nacional registró una evolución, pero al final, el régimen vigente en ese momento concluyó que podían ser sujetos de explotaciones agropecuarias, en los siguientes casos:

- a) previa autorización del Poder Ejecutivo, cuando en el objeto social no estuviera la actividad agropecuaria, o el objeto principal o mayor volumen de inversiones se refiriera a actividades no agropecuarias, siempre que los inmuebles rurales fueran necesarios para el mejor desenvolvimiento de aquel objeto social, o carecieran de toda significación económica respecto al patrimonio de la empresa (Decreto - Ley 14.189);
- b) sociedades que tuvieran por objeto la fruticultura, citricultura y derivados (Decreto - Ley 14.189) (régimen autorización Poder Ejecutivo);-
- c) que las acciones pertenecieran a capitales extranjeros amparados a las Leyes 14.179 y 14.244 (Decreto - Ley 14.399);
- d) que la actividad fuera considerada de interés nacional por su proyección en el desarrollo del país, a juicio del Poder Ejecutivo (Ley 14.179, artículo 3) (Decreto - Ley 14.399);
- e) que la tenencia de tierra, fuera parte de un complejo industrial o agroindustrial actual o en proyecto, y sea parte imprescindible de él.

Eran responsables los propietarios de los predios asiento de las actividades gravadas, en tanto los usuarios de dichos predios fueren contribuyentes del mismo. En estos casos, los propietarios podían repetir el impuesto contra los referidos usuarios.-

En la consulta número 2.613 la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias consulta frente a la creación del IRA, establecido por el Decreto - Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984, si mantenía la exoneración tributaria establecida a su favor por la actividad forestal que realiza. Se responde que en su carácter de persona pública no estatal no estaba incluida dentro de los

sujetos pasivos del IMAGRO, manteniendo su situación de exoneración tributaria por la actividad en consulta.

5.2.3 Aspecto temporal:

Era un impuesto periódico que suponía el transcurso de un período de tiempo para su configuración. Era de liquidación anual y comenzó a regir para los ejercicios iniciados el 1 de octubre de 1978.

Sin embargo, para los contribuyentes cuyo ingreso neto total fuera inferior al ingreso neto de 200 hectáreas de productividad básica media, rigió desde el ejercicio iniciado el 1 de octubre de 1979.

5.2.4 Aspecto espacial:

Las explotaciones debían estar ubicadas en el país, pero era irrelevante si se encontraban en zonas urbanas, suburbanas o rurales.

5.3 Rentas alcanzadas, base de cálculo y tasas

Como ya se mencionó anteriormente, las rentas comprendidas eran las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura, incluyéndose también las rentas de actividades agropecuarias realizadas bajo las formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

No estaban gravados los titulares de explotaciones cuyo ingreso neto total no superaba el correspondiente a 200 hectáreas de producción básica media.

Superado ese monto, se tributaba por la totalidad del ingreso, a diferencia de lo que sucedía en el IMPROME, donde para los contribuyentes de ingresos equivalentes a 2.500 hectáreas de productividad media, el monto de 200 hectáreas operaba como un mínimo no imponible.

La justificación de la no gravabilidad de estos predios, se basaba en evitar perjuicios a los pequeños productores que, por más que explotaran eficientemente sus tierras de manera de ser más productivos - fin último del IMAGRO - no obtendrían un margen adecuado de capital para lograr la productividad marginal, sobre la que se basaba el tributo.

5.3.1 Renta bruta

El IMAGRO se caracterizaba por ser un impuesto anual a la renta neta potencial de las explotaciones agropecuarias, a diferencia del IMPROME, que gravaba la renta bruta potencial. Para llegar a la renta neta, se deducían los gastos efectuados para obtener la renta, superando así, una de las críticas que se le hacían al IMPROME.

Para calcular el ingreso bruto por hectárea, se partía de la ecuación prevista en el artículo 5 del Decreto - Ley 14.948: el valor de la producción o ingreso bruto correspondiente a cada padrón, guardaba con el valor de la producción básica media del país, la misma relación que la capacidad de producción, guardaba con la capacidad de producción media del país.

$\frac{\text{Producción bruta de cada padrón}}{\text{Producción básica media del país}} = \frac{\text{Capacidad de producción de ese padrón}}{\text{Capacidad de producción media del país}}$

Algunos de los términos de esta relación los fijaba el Poder Ejecutivo y otros el Ministerio de Agricultura y Pesca, previo asesoramiento de la CONEAT.

Obtenida la capacidad de producción de la hectárea, para arribar al ingreso bruto total del padrón, debía multiplicarse este valor por el número de hectáreas. Debía tenerse en cuenta que había superficies que no se computaban y eran las destinadas a explotaciones no agropecuarias, las ocupadas por bosques, las ocupadas por montes citrícolas, todas en determinadas condiciones.

Para el caso de pastoreo, aparcerías y situaciones de análoga naturaleza, el Decreto 810/85 agregaba a la definición de ingreso bruto que;

- a) para el caso de pastoreos, los predios afectados se computarían por mitades entre el dador y el tomador. Si el predio no estaba determinado, se establecía un criterio basado en unidades ganaderas en el que la superficie correspondiente a una hectárea de índice CONEAT 100 equivalía a 0,7 de unidad ganadera y
- b) se agrega que se establecía para el caso de aparcerías, capitalización y situaciones de análoga naturaleza, que se tendrían en cuenta los porcentajes establecidos en los respectivos contratos.

5.3.2 Renta neta

Luego debía calcularse el ingreso neto por hectárea de cada padrón. Para ello se efectuaban al ingreso bruto las siguientes deducciones (costo de producción):

- Insumos: sanidad, combustibles, lubricantes; gastos de esquila; reparación y mantenimiento de mejoras fijas.
- Mano de obra: jornales; alimentación y vivienda; remuneración del productor.
- Amortización: mejoras fijas; pasturas artificiales; vehículo utilitario; reproductores.
- Varios: gastos de administración, papelería, adquisiciones menores, etc., por un total equivalente al 3 % (tres por ciento) del total de gastos correspondientes a la suma de los rubros anteriores.

El monto de estos rubros, se deducía en todos los casos y de acuerdo al número de hectáreas de cada padrón afectado a las actividades gravadas.

Ingreso neto total

El ingreso neto de cada padrón resultaba de multiplicar el ingreso neto por hectárea, por el total de hectáreas afectadas a las actividades gravadas.

5.3.3.1 Ingreso gravado.

El ingreso gravado resultaba de efectuar al ingreso neto total, las deducciones condicionadas, que operaban sólo cuando efectivamente se habían realizado.

- Fertilizantes fosfatados;
- Gastos para la fertilización;
- Semillas y labores para la implantación de nuevas pasturas;
- Aguadas;
- Alambrados;
- Reservas forrajeras;
- Honorarios de los técnicos egresados de la Universidad de la República, de la Administración Nacional de Educación Pública y Escuela Agrícola Jackson, que asistían

al productor agropecuario en las áreas prioritarias que establecía el Poder Ejecutivo (esta deducción no estaba prevista inicialmente).

En los rubros de deducción condicionada, se deducía lo realmente invertido en las mejoras efectivamente realizadas, a los precios, forma y condiciones que establecía el Poder Ejecutivo, lo que no podía exceder - durante los tres primeros ejercicios de vigencia de esta Ley - del 40 % del ingreso neto total, del 30 % en el cuarto y del 20 % desde el quinto ejercicio.

El Poder Ejecutivo, dando cuenta al Órgano Legislativo, podía modificar cada tres años los rubros a que se hace referencia precedentemente y los indicadores a través de los cuales se expresaban los mismos.

Inicialmente, el Decreto - Ley 14.948, definió el monto imponible como el resultado de sumar los ingresos gravados correspondientes a las explotaciones de cada titular, de su cónyuge no separado de cuerpos por sentencia judicial, de los hijos solteros menores de dieciocho años y de la cuota parte de participación en los ingresos gravados que les correspondía en sociedades y condominios.

Sobre el monto imponible definido, se aplicaban las siguientes tasas por escalonamientos progresionales en los tramos que se indican, referidos al ingreso gravado, valuado de acuerdo al promedio nacional y con la deducción máxima prevista.

Hasta un ingreso gravado de 500 hectáreas, tasa:	25%.
Con un ingreso gravado de más de 500 hectáreas a 900 hectáreas, tasa:	30%.
Con un ingreso gravado de más de 900 hectáreas a 1.500 hectáreas, tasa:	35%.
Con un ingreso gravado de más de 1.500 hectáreas a 2.500 hectáreas, tasa:	43%.
Con un ingreso gravado de más de 2.500 hectáreas a 5.000 hectáreas, tasa:	50%.
Con un ingreso gravado de más de 5.000 hectáreas, a 10.000 hectáreas, tasa:	60%.
Con un ingreso gravado de más de 10.000 hectáreas, tasa:	70%.

A partir del Decreto-Ley 15.646, de 11 de octubre de 1984, la alícuota del impuesto pasó a ser proporcional, régimen que sustituyó el de escalonamientos progresionales anterior, fijando la tasa máxima del impuesto en 30%.

5.3.3.2 Deducción del IVA.

A partir de la Ley 15.851, los contribuyentes del IMAGRO, podían deducir de su impuesto, el IVA debidamente documentado, correspondiente al costo de los rubros que integraban las deducciones. Si resultaba un crédito a favor del contribuyente, era imputado al pago de otros tributos recaudados por la DGI o aportes previsionales, en la forma que determinare el Poder Ejecutivo.

El IVA de los rubros que componían el costo de explotación, era deducido hasta un máximo equivalente al importe de multiplicar el IVA de dichos rubros, por hectárea de productividad media, por la superficie explotada y proporcionado al índice de productividad asignado a la misma.

El IVA incluido en el costo de las deducciones condicionadas, se deducía en la misma proporción que las deducciones condicionadas admitidas fiscalmente, guardaban con el total de deducciones condicionadas realizadas.

En la consulta número 3.135 de mayo de 1991, se planteaba si un contribuyente del IMAGRO podía computar, como "IVA compras" de la deducción preceptiva, el impuesto incluido en la documentación de honorarios profesionales de índole contable o jurídico, y el de comisiones por compra-venta de semovientes.

Se responde que son específicos los rubros que integran el costo de producción pecuaria deducible a los efectos del cálculo del IMAGRO, por lo que si existieran conceptos no mencionados no era posible su inclusión. La referida disposición contenía un capítulo de "Varios", que comprendía los gastos de administración, incluso los de papelería, adquisiciones menores y otros. Por lo tanto, el IVA incluido en los honorarios era deducible dentro de las limitaciones legales. En cambio, las comisiones por la intermediación en la compra o venta de animales no eran considerados gastos de administración. En el caso de la compra de semovientes las comisiones integraban el costo de los animales comprados, mientras que en el de la venta no eran gastos de administración sino de ventas, gastos que estaban excluidos en la liquidación del tributo que tomaba en consideración el ingreso a nivel del establecimiento, del mismo modo que no era deducible el IVA del flete de los animales comprados o vendidos. En conclusión, no era deducible el IVA de la comisión por compra-venta de semovientes.

5.4 Pagos a cuenta

El artículo 37 del Título 7 T.O. 91 confería carácter permanente al impuesto creado por el artículo 23 del Decreto - Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984, y estableció que el producido de dicho impuesto sería imputado por los contribuyentes como pago a cuenta del IMAGRO o IRA en su caso. Se trataba del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, recogido en el Título 9 del T.O. 91.

El decreto 404 de 27 de mayo de 1988, estableció un nuevo régimen de pago a cuenta del IMAGRO e IRA y a efectos de que éstos no se duplicaran, se redujo a 0% las alícuotas de IMEBA. Se aclaraba en la misma norma que no se afectaba el impuesto adicional al IMEBA que, se señala, es un tributo autónomo por tener afectada su renta. Se trata del impuesto de 2/oo (dos por mil) destinado al I.N.I.A.¹⁰

5.5 Exoneraciones:

No computaban:

- a) las hectáreas destinadas a explotaciones no agropecuarias;
- b) las ocupadas por montes citrícolas, de acuerdo a lo establecido por la Ley vigente;
- c) las superficies ocupadas por bosques a que se refiere el artículo 39 de la Ley 15.939, una vez obtenido el certificado que expide la Dirección Forestal.

En el primer caso, se incluían las hectáreas dedicadas a explotación no agropecuaria, como la avícola.

En relación a los bosques, la Ley 15.939 (Ley Forestal) cambió algunos aspectos de su régimen exoneratorio. Los bosques certificados por la Dirección Forestal hasta la fecha de dicha Ley, debían revisarse para establecer cuál era la ubicación de los bosques artificiales de rendimiento y para fijar la fecha de implantación de cada monte, ya que la Ley en su artículo 39, establecía que estaban exentos de todo tributo, incluyendo al IMAGRO, los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores, según el artículo 8, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal, y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo.

La misma exoneración, regía para los terrenos ocupados o afectados directamente a estos bosques. Lo nuevo era que no interesaba la ubicación, sino que se exigía que se encontraran en zonas declaradas de prioridad forestal. El tiempo de exoneración para bosques artificiales, era de 12 años.

Para gozar de los beneficios tributarios y de financiamiento, los interesados debían presentar un plan de manejo y ordenación para las labores de explotación y regeneración de bosques, firmado por un Ingeniero Agrónomo y aprobado por la Dirección Forestal.

¹⁰ Addy Mazz, 1994, "Tributos al Agro", página 90

A partir de la Ley 16.002, se consagró una nueva deducción, que los sujetos pasivos del IMAGRO podían efectuar del monto a pagar por dichos impuestos: un porcentaje del costo de implantación de los bosques artificiales, que fueran declarados protectores o de rendimiento, en las zonas declaradas de prioridad forestal.

Los beneficios de que gozaban los bosques, cesaban cuando el bosque era destruido por cualquier causa.

Además el artículo 14 del T 1 establecía que no estaban gravados los titulares de explotaciones cuyo ingreso neto no superara el correspondiente a 200 hectáreas de producción básica media, lo que estaba estableciendo una exoneración y no un mínimo no imponible ni una renta no comprendida.

5.6 Opción IMAGRO – IRA

El Cdor. Víctor Sujánov en la Revista Tributaria 66 de 1985 comentó que de acuerdo con las modificaciones que se introdujeron con posterioridad a la Ley original, por el ejercicio 15.10.84 – 30.06.85 los contribuyentes podían optar por liquidar el IRA o el IMAGRO cualquiera fuera el monto de sus ingresos netos.

En ese primer ejercicio, quienes obtenían ingresos netos mayores a N\$ 3:000.000.- (actualizados desde octubre de 1984 a junio de 1985 para su aplicación efectiva) deberían tributar obligatoriamente el IRA en el ejercicio 85/86, cualquiera fuera el monto de los ingresos netos de este último ejercicio. Para los ejercicios 86/87 en adelante el Poder Ejecutivo fijaba el respectivo límite de ingresos, por encima del cual debería liquidarse preceptivamente el IRA. Por debajo de este límite se podía optar por liquidar el IMAGRO. Tampoco podía volver a liquidar el IMAGRO el contribuyente que resultase alcanzado por el IRA en virtud de haber excedido en algún ejercicio futuro el límite de ingresos establecido.

En cuanto al concepto de ingresos netos, que en su momento, cuando se sancionó la Ley original, dio motivo a controversias en cuanto a cuál era su significado, la Ley modificativa aclaró el concepto. Los ingresos netos eran: las ventas netas más los ingresos devengados por servicios prestados; ingresos por arrendamientos, pastoreos, etc. Las ventas netas, a su vez, eran las ventas brutas menos las devoluciones, descuentos, bonificaciones y similares según los usos y costumbres de plaza, según dice la Ley.

En lo que tiene que ver con el límite de ingresos de N\$ 3:000.000.- con relación a los ingresos derivados de arrendamientos, pastoreos, aparcerías, etc., el artículo 2 de la Ley 15.726, que modificó la Ley original, establece que se debían multiplicar los ingresos por estos conceptos por seis y luego comparar con el límite de N\$ 3:000.000.- Si el resultado de esa multiplicación era mayor de N\$ 3:000.000 se caía dentro del impuesto.

Pero se planteaba un problema adicional, que el decreto resolvió, y que era la coexistencia de los dos tipos de ingresos; ingresos derivados de actividades agropecuarias e ingresos derivados de arrendamientos, pastoreos, aparcerías, etc. En este caso, el artículo 6 del decreto reglamentario establecía que a los efectos de comparar con el límite de N\$ 3:000.000 se debían tomar en cuenta, por una parte, los ingresos netos de las actividades agropecuarias y a esos ingresos netos se les sumaban los ingresos de arrendamientos, aparcerías, etc., multiplicados por seis. La suma se comparaba con el límite de N\$ 3:000.000 y si dicha suma resultaba ser superior se caía dentro del IRA.

Otro problema, éste de gran trascendencia, se planteaba con motivo del hecho que los sujetos pasivos del IRA no coincidían con los sujetos pasivos del IMAGRO.

Por ejemplo, las sociedades anónimas por acciones nominativas, las sociedades personales y los condominios eran sujetos pasivos del IRA, pero no del IMAGRO, cuyos sujetos pasivos eran básicamente las personas físicas.

Podría interpretarse en forma estricta que sólo tenían la posibilidad de ejercer la opción por liquidar el IRA o el IMAGRO quienes eran sujetos pasivos de ambos impuestos, estos eran, las personas físicas y las sociedades por acciones al portador. Si no se era sujeto pasivo de ambos impuestos, no se podía ejercer la opción.

No obstante, el Cdor. Victor Sujanov consideraba que la interpretación no debería ser ésta, pensaba que el legislador desvinculó la enumeración de los sujetos del problema de la opción; no atendió a la dificultad que podía crearse por la diferenciación de sujetos pasivos con respecto al IMAGRO. Creía que la opción la tenían todos; los que eran sujetos pasivos del IRA, aún cuando no lo fueran del IMAGRO.

En la consulta número 2.919 de diciembre 1988, se expresa que la opción entre IMAGRO e IRA era una facultad que el contribuyente podía ejercitar y debía comunicar a la Administración en el momento de formular su declaración jurada, no existiendo posibilidad alguna de rectificarla basado en otra cosa que no sea un error en los hechos. En el caso, si ese eventual error hubiera motivado que el contribuyente tributara el IRA por creer no tener la

referida opción, si podría admitirse la rectificación de su declaración jurada tanto cuantitativa como cualitativamente.

En la misma consulta, sobre el caso concreto, se decía que las declaraciones juradas del contribuyente fueron suscritas por él y no registraban defectos de personería, de lo que se concluyó que optó por el régimen de IRA libre y voluntariamente sin que mediara error en la cuantificación de sus ingresos.

5.7 Impacto y evaluación de dicho impuesto en el sector

El Contador Alberto Bensión¹¹ expone que desde el punto de vista del finalismo del IMAGRO, se han hecho básicamente dos grandes argumentaciones, vinculadas a lo que en el lenguaje técnico se llaman el efecto asignación y el efecto distribución.

Por el efecto asignación, vinculado a la inversión y la producción en el agro, se hacía hincapié en que el IMAGRO habría de incentivar la inversión en el agro y como consecuencia el aumento de la producción.

El IMAGRO operaba en base a la determinación de un ingreso neto ficto por unidad de superficie, que se establecía en función de la calidad de la tierra, en términos generales. Sobre ese ingreso ficto, se aplicaba inicialmente una escala de tasas progresivas, teniendo en cuenta la extensión de los predios de quien debía tributar el impuesto.

El IMAGRO en su versión más pura, imponía entonces en cada caso particular, una carga tributaria fija por unidad de superficie.

El razonamiento para defender el finalismo del IMAGRO, para vincularlo al aumento de la inversión y la producción en el agro, era entonces que el contribuyente tendría un incentivo para invertir y para producir más y así disminuir la incidencia proporcional del impuesto en relación con el mayor ingreso que le permitía ese establecimiento.

A la inversa, una tierra inexplorada o mal explotada, tendría una carga tributaria proporcionalmente más alta, con relación al ingreso efectivo que ella permitía.

El segundo argumento vinculado al finalismo del IMAGRO, es el que se refiere al efecto de distribución o redistribución.

¹¹ Cdor. Alberto Bensión, 1985, Revista Tributaria N° 66 Tomo XII, página 173 y ss

En términos generales, la renta presunta o el ingreso ficto, era más alto en los predios de mejor calidad y a su vez, por otro lado, la tasa que se aplicaba sobre el monto imponible era mayor, mientras mayor fuera la extensión de tierras del contribuyente.

Por lo tanto, en principio estaban más gravados aquellos contribuyentes que tenían las mejores tierras o que tenían una mayor extensión, lo que era una aproximación correcta a un concepto de tributación progresiva, porque la tributación era mayor mientras mayor era la riqueza de los contribuyentes.

El IMAGRO era un impuesto a la tierra y no a la renta, porque imponía una carga en función de la tierra. Dos productores con el mismo predio, con la misma extensión, pagaban el mismo impuesto, aún cuando produjeran distinto o aún cuando tuvieran asignado a esos predios distintas cantidades de capital y trabajo.

A la inversa, dos productores con el mismo nivel de producción, pagaban distinto impuesto si tenían distintas calidades o distintas extensiones de tierra.

Esto definiría al IMAGRO como un impuesto a la tierra y no a la renta.

Conviene distinguir dos casos que teóricamente se dan en el sector agropecuario.

Un primer caso es el de un arrendatario, que toma tierras para hacer una inversión en el agro, que tiene un capital y no tiene tierras, pero está considerando la posibilidad de invertir en el agro en función - lógicamente - de la rentabilidad que pueda obtener de esa inversión. Entonces, ¿qué efecto tendría un impuesto a la tierra sobre la decisión de invertir en este caso? en principio ninguno, ya que no lo paga el arrendatario sino el propietario.

La segunda de las posibilidades, es la del propietario de la tierra que es, a la vez, productor y que está haciendo una evaluación de la rentabilidad de una inversión en el sector. Ese propietario dispone de un cierto capital en términos financieros, que puede aplicar en una inversión en el sector o fuera del sector.

En definitiva, la decisión de invertir o no en el sector, estaría dada por la comparación de la rentabilidad en el sector, con la rentabilidad en inversiones alternativas. Y aquí una vez más, el impuesto a la tierra no jugaba absolutamente en ningún sentido.

Por ello es que la conclusión ha sido que el pretendido efecto finalista del IMAGRO en lo que tiene que ver con el incremento de la inversión y la producción en el agro, no es tal, dado que

si las inversiones en el agro no son rentables en los términos anteriores, un impuesto a la tierra, como era en definitiva el IMAGRO, no cambiaba sustancialmente el hecho de que en el agro no hubiera inversiones.

Es posible que el efecto reinversión, es decir el mecanismo de reinversión previsto en el IMAGRO, modifique en algo este razonamiento, porque evidentemente ya la comparación de rentabilidad entre invertir en el agro o no invertir, puede cambiar. La reinversión se deduce del impuesto y, en consecuencia, puede introducir un factor mucho más favorable a invertir dentro del sector. Pero en todo caso, es importante rescatar que aquí la consideración se vinculaba al mecanismo de la reinversión y no a la sustancia misma del IMAGRO, no a su pretendido finalismo.

La segunda consideración, tiene que ver con el efecto distributivo del IMAGRO.

Desde este punto de vista, el IMAGRO cumple con uno de los objetivos de un impuesto con fines redistributivos, dado que la carga tributaria era mayor, mientras mayor fuera la riqueza del contribuyente. Sin embargo, una consideración que en cierto modo desvirtúa este aparente efecto redistributivo del IMAGRO, era que si bien el IMAGRO parecía cumplir con esta condición redistributiva cuando se lo refería a la riqueza, ocurría lo contrario cuando se lo refería al ingreso.

El tema de los impuestos progresivos o regresivos en general, se refieren a los niveles de ingreso. Por lo que justamente, el IMAGRO vendría a ser un impuesto regresivo, porque de acuerdo a lo expresado, la carga tributaria del IMAGRO era menor mientras mayor era el nivel de ingreso del productor.

Quiere decir que si uno refiere el aspecto redistributivo del IMAGRO al nivel de ingreso de los propietarios o de los productores agropecuarios, justamente el IMAGRO desde este punto de vista gravaba en menor proporción a aquéllos que tienen mayor nivel de ingreso, lo cual era un efecto buscado desde el punto de vista de la producción, con todas las relativizaciones que se ha tratado de hacer, pero que desde el punto de vista de la distribución, evidentemente planteaba una debilidad muy notoria.

Estas son las dos consideraciones más importantes para analizar el IMAGRO: su efecto sobre la asignación de recursos en el agro, sobre la inversión, sobre la producción era muy limitado, inexistente y se podía rescatar un cierto efecto redistributivo del IMAGRO desde el punto de vista de la riqueza aunque ocurría lo contrario desde el punto de vista de los ingresos.

Hechas estas apreciaciones, surge el tema de las opciones. Si se identifican estas debilidades ¿qué es lo que se puede hacer en esta materia?

Había básicamente dos formas de encarar el problema pese a que en realidad, aparentemente el problema estaría decidido en el sentido a que había una tendencia a ir hacia la tributación a la renta real, lo cual posteriormente se concreta a través del IRA.

CAPITULO 6: IMPUESTO A LAS RENTAS AGROPECUARIAS

6.1 Naturaleza del Impuesto

El IRA era un impuesto anual que gravaba las rentas de fuente uruguaya obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias. Como sostuvo Addy Mazz¹² el impuesto se podía caracterizar como un impuesto cedular o real, que gravaba las rentas derivadas de explotaciones agropecuarias y un tipo de renta de capital (arrendamientos rurales). Era un impuesto

¹² Addy Mazz, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, Tomo 2, página 71

proporcional, que buscaba uniformizar este gravamen con los restantes a la renta existentes en ese momento en el país.

El IRA fue creado a través del Decreto- Ley 15.646 de 1984 y modificado por las Leyes 15.768 y 15.851. Fue reglamentado por el Decreto 599/988, y también por los Decretos 638/85 y 663/79.

Este impuesto estuvo vigente para ejercicios cerrados hasta el 30 de junio del 2007. El 1 de julio del 2007 entró en vigencia la Ley 18.083 la cual derogó el IRA e implantó el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) como un impuesto a las rentas empresariales global.

6.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos

6.2.1 Aspecto Objetivo:

Las rentas comprendidas por el IRA se encontraban definidas en el artículo 2 del T 8 T.O. 96 y eran las siguientes:

A) Las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura.

B) Las provenientes de arrendamientos y las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

C) El resultado de la enajenación de bienes de activo fijo que se determinará por la diferencia del precio de venta y el valor fiscal de los bienes enajenados.

Addy Mazz¹³ expresó que dentro de las rentas alcanzadas por un impuesto denominado a la renta de las explotaciones agropecuarias, no debieron de incluirse los arrendamientos, pastoreos y aparcerías, rentas que no derivan de la explotación agropecuaria. Su inclusión, tuvo el propósito de evitar una fuente de evasión, por la vía de simular arrendamientos que no representaran la realidad económica y que pudieran deducirse indebidamente como gastos de la actividad agropecuaria.

Señala el Cdor. Seferino Costa¹⁴ que deviene de esta forma, una renta pura de capital derivada de la cesión de uso y goce de inmuebles rurales, creándose una diferencia con otras rentas puras

¹³ Addy Mazz, 1994, "Tributos al Agro"

¹⁴ Cdor. Seferino Costa, 1987, Revista Tributaria N° 70 Tomo XIII

de capital derivadas del arrendamiento de bienes urbanos o suburbanos que no estaban gravados por ningún tributo. Al gravar con el IRA rentas puras de capital, se desnaturaliza el impuesto.

No quedaban alcanzadas por este impuesto las rentas derivadas de la enajenación de inmuebles rurales (tierras y mejoras).

También se excluían los arrendamientos inscriptos antes del 31 de agosto de 1984 y por el plazo original de duración del contrato, hasta su primera revisión y los arrendamientos menores a \$U 253.622 anuales (valores al 30 de junio de 2006).

La exclusión de estos arrendamientos no constituía un mínimo no imponible sino una hipótesis de no sujeción. Si los arrendamientos superaban esa cifra tributaban por el importe total.

Respecto del plazo de los arrendamientos, en la consulta número 2.569 se preguntó si un contrato de arrendamiento estaba comprendido en el inciso 3° del Artículo 2 del Decreto-Ley 15.646 de 11 de noviembre de 1984 (IRA). Se trataba de un contrato de arrendamiento rural inscripto, cuyo término pactado era de un año.

La Ley tributaria establecía un beneficio a favor de los contribuyentes: “No estarán comprendidas las rentas derivadas de arrendamientos inscriptos antes del 31 de agosto de 1984 y por el plazo original de duración del contrato hasta su primera revisión...”

En la expresión legal “plazo original del contrato” debía entenderse el estipulado por las partes, al cual debía asimilarse el plazo que la Ley otorga a favor del arrendatario hasta completar el mínimo de radicación de 6 años (Decreto-Ley 14.384).

En efecto, de acuerdo con la disposición legal citada, el arrendamiento se consideraba realizado al término de 6 años, por lo que el tiempo que faltaba para completar ese lapso no era en realidad un nuevo plazo, sin perjuicio de sus dos características especiales:

- A) Se concedía en beneficio del arrendatario, que podía renunciarlo y
- B) Estaba condicionado a que el arrendatario fuera buen cumplidor.

El fundamento de esta excepción era evitar una carga tributaria no conocida al tiempo de celebración del contrato.

El legislador quiso respetar el plazo por el cual se obligó el arrendador, ya que dicho plazo nunca puede ser inferior a 6 años, salvo el incumplimiento de la condición expresada anteriormente.

Si bien era cierto que en el caso en consulta el arrendador puede pedir revisión del precio, debe

señalarse que:

- a) Si se hubiera pactado un plazo inferior a los dos años, no se podría pedir revisión y aún si se hiciera debería tributarse al vencimiento y
- b) Cuando se pacta un plazo de 6 años o más, generalmente el precio es revisable cada dos años, no obstante lo cual el arrendador no empieza a tributar hasta el vencimiento del plazo original (si es que antes no se modificó el precio).

En consecuencia se entendió que la expresión “plazo original del contrato” abarcaba el caso en consulta por todo el tiempo de permanencia del arrendatario, en virtud del contrato celebrado antes del 31 de octubre de 1984.

Se realizará un análisis de las rentas comprendidas por este impuesto:

6.2.1.1 Rentas derivadas de actividades agropecuarias:

Concepto de actividad agropecuaria

Este concepto no se desprende de forma explícita ni de la Ley ni de la reglamentación, pero el Decreto reglamentario 599/88 entendió que eran las actividades destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como:

- A) *Cría o engorde de ganado;*
- B) *Producción de lanas, cerdas, cueros y leche;*
- C) *Producción agrícola, frutícola y hortícola;*
- D) *Floricultura.*

La lista de actividades destinadas a obtener productos primarios allí mencionada no era taxativa, si bien no es fácil encontrar otra actividad distintas a las nombradas.

Se excluían las actividades de manipulaciones o transformación que importaran un proceso industrial, excepto cuando fuera necesario para la conservación de los bienes primarios.

Las actividades de avicultura, apicultura y cunicultura no estaban comprendidas en el anterior impuesto (IMAGRO), ya que éste requería como condición para incluirlas, que la actividad se realizara mediante la utilización del factor tierra. Aquéllas actividades en las que la tierra no jugaba un rol trascendente, no se consideraban agropecuarias, por lo que las referidas actividades debían tributar por el régimen de industria y comercio. Con el nacimiento del IRA, en el año 1984, quedaron incluidas como actividades agropecuarias y por lo tanto formaron parte de la base de tributación del sector agropecuario.

6.2.1.2 Agroindustrias:

Según el artículo 2 del T 4 del T.O. 96, las rentas derivadas de actividades agropecuarias e industriales, obtenidas por el mismo sujeto pasivo, cuando las agropecuarias constituían, total o parcialmente un insumo de las industriales, quedaban comprendidas en el IRIC.

La resolución 426/988, resolvió que serían ingresos de la actividad industrial los devengados en el ejercicio económico por la actividad de la agroindustria, incluidos los devengados por procesamiento en esta actividad de insumos adquiridos por terceros. Se entendía por total de ingresos todos los devengados en el ejercicio económico que originaran rentas computables, excluidos los provenientes de ventas de activo fijo. Además, agregó que el período anual a tener en cuenta a efectos del cómputo de los ingresos correspondería al del primer ejercicio económico con actividad agroindustrial cerrado a partir del 1 de enero de 1988 inclusive o del 31 de diciembre de 1988 inclusive, cuando no se llevara contabilidad.

El Decreto 792 del 20 de noviembre de 1988 en su artículo 3 resolvió que aquellos sujetos pasivos organizados estructuralmente como empresas agroindustriales, cuyos ingresos provenientes de su actividad industrial no superaran el 75% del total de sus ingresos podían solicitar ser categorizados como contribuyentes del IRIC, previa solicitud a la DGI, adjuntando a la solicitud todos los elementos habilitantes para comprobar la existencia de una organización estructural de agroindustria. La no presentación de dicha solicitud o la denegatoria tácita o expresa de la misma significaría categorizar al contribuyente en el IRA por los ingresos de la actividad agropecuaria.

Hay un caso en que se hizo referencia al tratamiento de determinadas actividades como agroindustrias. Es el caso de la consulta número 4.643 del año 2006 en la que se planteó una empresa cuyo giro es comercialización de pollos en pie y faenados, preguntaba sobre la tributación que la alcanzaría al realizar la siguiente operativa:

- 1 - compra de pollitos bebé recién nacidos.
- 2 - compra de alimentación para dichos animales.
- 3 - contratar los servicios de granjeros y sus instalaciones.
- 4 - compra de combustible para la calefacción y productos para la sanidad.
- 5 - venta de pollos en pie o faenados por un frigorífico.

La situación era distinta si la consultante vendía los pollos en pie o faenados, debiendo considerarse asimismo si esos pollos vendidos incluían comprados bebé y criados por el

consultante y también pollos comprados ya criados que sólo revendía.

A) Si la actividad desarrollada por el consultante se limitaba exclusivamente a la compra de pollos bebé, por la cría y posterior venta de los mismos en pie, desarrollaría una actividad agropecuaria comprendida en el IRA (Artículo 2 del T 8 T.O. 96). Por tanto, sería objeto de retención del IMEBA si vendía a contribuyentes del IRIC, Municipios u organismos estatales.

De acuerdo al Artículo 6 del T 8 del T.O. 96, podría optar por tributar el IRA o el IMEBA.

En cuanto a las adquisiciones de los pollitos bebés, no se verificaría el hecho generador del IMEBA en virtud de que son adquiridos a productores agropecuarios y/o contribuyentes de IRIC.

B) Si la actividad desarrollada por el consultante se limitaba exclusivamente a la compra de pollos bebé, la cría y posterior venta de los mismos faenados, la actividad sería de agroindustria.

En consecuencia, para la liquidación de sus rentas debía aplicar lo establecido por el Decreto 792 de 23 de noviembre de 1988, estando gravadas las ventas por el IVA a la tasa mínima. En relación al IMEBA, la afectación de los pollos criados a la actividad industrial estaba gravada por tal tributo y el consultante debía actuar como agente de retención del tributo en oportunidad de adquirir los pollos a productores agropecuarios, tanto sean éstos pollos bebé o gordos en pie.

C) En caso que la actividad consistiera en la compra de pollos bebé, la cría y la posterior venta faenados o en pie, tanto de esos pollos como de otros comprados ya criados, debería aplicar también lo dispuesto por el Decreto 792 de 23 de noviembre de 1988, a los efectos de determinar si liquida o no, el IRIC por la totalidad de sus rentas.

En cualquiera de las hipótesis planteadas por el referido Decreto 792/988, la consultante sería contribuyente de IRIC, por lo que debería actuar en calidad de agente de retención del IMEBA en ocasión de la compra de los pollitos bebé a productores agropecuarios, y como contribuyente por la afectación de los pollos gordos a la actividad industrial, tal como se planteara en el caso anterior.

Para el caso de los ingresos derivados de la venta de pollos en pie, si la empresa encuadraba en el concepto de agroindustria, se mantendría el régimen de impuesto en suspenso según lo dispuesto por el artículo 147 del Decreto 220 de 12 de agosto de 1998. Si no calificara como

agroindustria, y hubiera optado por el IRA en lo que tiene que ver con la actividad no comprendida en el IRIC, también mantendría el régimen de impuesto en suspenso. En cambio si hubiera optado por el IMEBA, sería un ingreso no comprendido en el hecho generador del IVA.

D) Si la actividad a desarrollar consistía exclusivamente en comprar y vender pollos en pie, el consultante sería contribuyente del IRIC. Por lo tanto, sería agente de retención del IMEBA en los casos en que la compra fuera a productores agropecuarios. En cuanto al IVA, sus ventas quedaban comprendidas en el régimen de IVA en suspenso, no teniendo derecho a crédito fiscal por el mismo.

Otra consulta relativa a las agroindustrias fue la número 4.211 de diciembre de 2002 en la que una empresa que había implantado bosques en zona de prioridad forestal industrializaba la madera proveniente de los bosques propios, y además procesaba madera proveniente de plantaciones de terceros que adquiere.

Esas compras provenían de plantaciones implantadas en zonas de prioridad forestal y otras provenían de bosques no calificados.

Consulta con respecto a la aplicación del IRIC al producido de la actividad forestal.

El artículo 63 del T 3 del T.O. 96 establecía que estaban exoneradas de impuestos las rentas provenientes de la explotación de bosques, incluso cuando el producido de la explotación constituyera un insumo de una actividad industrial.

La norma tenía por fin evidente el de promover la implantación de bosques, y para ello exonera del IRIC a quien realizara la actividad.

De acuerdo a los antecedentes de la Ley, el motivo de la redacción de la norma citada era que anteriormente las agroindustrias debían tributar el IRA o el IMAGRO por la actividad agrícola, y el IRIC por la industrial. A partir de la Ley 15.903 de 10 de noviembre de 1987 las agroindustrias tributaban el IRIC por toda su actividad, por lo que no operaba la exoneración a las rentas derivadas de la implantación y explotación de montes.

El numeral 4) del artículo 63 citado exoneraba únicamente las rentas producidas por la explotación de montes, igualando así el tratamiento exoneratorio de los contribuyentes que explotaban montes, pero de dicha norma no se infería que la exoneración comprenda también

el producido de la actividad industrial, la que se encontraba gravada por el IRIC cualquiera fuera el origen de la madera procesada.

6.2.1.2 Rentas derivadas de arrendamientos rurales, aparcería, pastoreo y similares:

Estas constituían rentas derivadas de la utilización del capital como factor productivo predominante.

Como se mencionó anteriormente, había dos excepciones de arrendamientos no gravados por IRA, que eran los arrendamientos inscriptos antes del 31 de agosto de 1984, por el plazo original de duración del contrato, hasta su primera revisión y los arrendamientos menores a \$253.622¹⁵ anuales para los ejercicios cerrados al 30 de junio de 2006. Este tope se actualizaba por el Índice de Predios Mayoristas Agropecuarios al 30 de junio de cada año.

Sí se incluían a los efectos de este impuesto, las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

El pastoreo consiste en un contrato en el cual el tomador (dueño del campo) se obliga a recibir en su predio al ganado del dador para que pascen en él, y éste debe de pagarle por tal servicio un precio que se fija en función de las cabezas de ganado.

Difiere del contrato de arrendamiento en el hecho de que éste implica ceder uso y goce del predio a quien lo arrienda.

Juan P. Saavedra¹⁶, distinguió dos tipos de contratos de pastoreo, en primer lugar el contrato de pastoreo típico o propio. En este contrato, una parte entrega ganado a otra para que se lo cuide y alimente a cambio de un precio, generalmente expresado en un tanto por cabeza y por un período de tiempo. No tiene por objeto predio alguno, no concediéndose ni el uso y goce del inmueble, ni tampoco la tenencia del mismo. El tomador cumplirá en tanto alimente y cuide el ganado conforme a los patrones de diligencia convenidos.

Una segunda forma denominada de pastoreo impropio o atípico en que una parte cede, y la otra recibe, el uso y goce de un predio rural y por añadidura la tenencia del mismo, por un período relativamente breve, con destino a pastoreo, y por los que el dueño del predio recibe a cambio un precio en dinero, generalmente pactado en forma unitaria, o a un tanto por unidad por superficie. En esta modalidad del contrato, el objeto del contrato lo constituye un predio

¹⁵ Instructivo DGI IRA 2005-2006

¹⁶ Juan P. Saavedra, 2006, "Contratos Agrarios" 3era edición, página 342 y ss.

rural. El dueño del predio cumple sus obligaciones de entregar el uso y goce del predio, sin garantizar en absoluto la alimentación del ganado.

La aparcería es una forma de explotación en la cual intervienen dos partes: la dueña del predio, o de los animales (aparcerero dador), y quién realiza el trabajo (aparcerero tomador), en estas figuras no existe un precio por servicios sino que existe una ganancia que se distribuye entre las partes.

Existen tres formas de aparcería definidas en el Código Rural:

Aparcería ganadera, la que en el artículo 143 del mismo código se define como un contrato en el que una de las partes se obliga a dar animales y la otra a cuidarlos, este tipo de aparcería se diferencia del pastoreo debido a que en ésta, ambas partes están en un plano de cooperación, vale decir se entrega el uso y goce y se participa en otros aspectos como pago de gastos, etc.

Aparcería predial, la que se define como un contrato en el que una de las partes se compromete a entregar un predio rural y la otra a trabajarlo para cultivarlo, con el fin de repartirse los frutos obtenidos;

Aparcería mixta, surge de la conjunción de las anteriores, o sea existe una entrega de campo y ganado por parte del aparcerero dador y la otra parte se ocupa del trabajo.

Expresa el Cdor. Juan P. Saavedra¹⁷ con respecto a la naturaleza jurídica de la aparcería, ésta ha sido vista por unos como una modalidad de arrendamiento, y por otros como una modalidad de sociedad y no han faltado quienes atribuyen a la aparcería la naturaleza de contrato de trabajo.

En el plano doctrinario, ha ido ganando terreno la opinión de que la aparcería no es arrendamiento, aunque la doctrina, la legislación y la jurisprudencia tampoco se han decidido a reconocer que la aparcería responda al esquema del contrato de sociedad. Es la tendencia ecléctica la que en definitiva se ha ido imponiendo, hoy se le atribuye a la aparcería el carácter de contrato autónomo frente al arrendamiento y a la sociedad.

Resultado de la enajenación de bienes del activo fijo:

El literal C del artículo 2 del T 8 del T.O. 96 definió como renta comprendida el resultado de enajenación de bienes de activo fijo.

¹⁷ Juan P. Saavedra, 2006, "Contratos Agrarios" 3era edición, página 479.

Se puede precisar que se refirió a bienes de uso de la explotación agropecuaria entre los que se encontraban la maquinaria agrícola, los vehículos destinados a tal actividad, entre otros. Este resultado constituía renta gravada y se determinaba por la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes enajenados.

Enajenación de inmuebles rurales: Se excluyeron de esta hipótesis y no constituían renta, los resultados de la enajenación de inmuebles rurales (tierras y mejoras). La razón para excluir este tipo de rentas fue fundamentada en la existencia de dificultades prácticas para determinar muchas veces el costo de la tierra y sus mejoras, dado que el mismo puede haber sido incurrido hace mucho tiempo y no existían mecanismos para actualizar adecuadamente el valor del inmueble sin gravar renta de inflación.

Tratándose de sociedades anónimas o alguno de los otros sujetos que tributaban IRIC por todas sus rentas, la venta de un inmueble rural estaría siempre alcanzado por el IRIC por la disposición que establecía que estos sujetos debían computar todas sus rentas por dicho impuesto, excepto las gravadas por IRA o IMAGRO. Si se trataba de otros sujetos, las ventas de padrones rurales generarían rentas gravadas sólo en el caso de que el número de ventas excedieran de dos en el año fiscal y el valor de los inmuebles superase el límite individual del impuesto al patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil de las enajenaciones (esta era la posición de DGI).

Contrariamente a la posición de la DGI se expuso el Dr. Faget¹⁸, quien sostuvo que las rentas derivadas de la enajenación del inmueble asiento de la explotación agropecuaria por una S.A. no constituyen renta gravada por el IRIC. Para arribar a tal conclusión se basó en el artículo 4 del Código Tributario en el que se establece que al interpretar las normas tributarias no debe existir limitación alguna, pudiendo aplicarse a tal efecto todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados estrictos, restrictivos o extensivos.

El artículo 6 del mismo código disponía que al interpretar la norma relativa al hecho generador se debía utilizar una metodología que permitiera la verificación de la realidad tomada en consideración por el legislador al crear o modificar el impuesto.

Así el Dr. Faget interpretó la norma en cuestión a través del método histórico y del lógico sistemático.

Apelando al método histórico sostuvo que: "... cuando el legislador derogó el impuesto global a las rentas de las personas físicas e instauró un sistema de imposición a las rentas de tipo cedular, como el que aún rige, tomó en consideración la existencia de los diversos sectores de

¹⁸ Dr. Alberto Faget, 1988, Revista tributaria N° 82

actividad (que oportunamente constituyeron categorías diversas del impuesto a las rentas de las personas físicas) y dispuso que quedaran alcanzados por imposición a la renta, por un lado, el sector agropecuario y, por otro lado, los sectores industrial, comercial y similares. ..."

De acuerdo a esto entendió que ambos sectores eran independientes en lo que a tributos respecta, así, sería incorrecto el querer gravar una renta proveniente del sector agropecuario con un impuesto específico del sector industrial y comercial, como lo era el IRIC.

Apelando ahora al método de interpretación lógico-sistemático, el Dr. Faget concluyó: "... la expresión "rentas derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza" con la cual la normativa del IRIC determina su ámbito de aplicación, por más amplia que haya pretendido ser es claro que, también por razones de contexto, no alcanza a las rentas del sector agropecuario, el cual cuenta, como sector de autonomía reconocida por la normativa fiscal, con impuestos específicos, exclusivos y excluyentes. ..."

Concluyó entonces, que por este tipo de resultados una S.A. no debería tributar ninguno de los dos impuestos, vale decir IRA ni IRIC.

La DGI en la consulta número 4.448 de setiembre 2004, se afirmó en esta posición y consideró que la renta obtenida por la venta del inmueble no estaba alcanzada por el IRIC.

6.2.1.4 Rentas provenientes de la utilización de bienes y prestación de servicios derivados de la explotación agropecuaria.

El artículo 2 del Decreto 599/988 agregaba como renta comprendida a las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.

El decreto excedía el mandato legal. La utilización de bienes debería de tener relación con la tierra; no era clara la hipótesis de prestación de servicios, pero, en todo lo que no se refería concretamente a renta derivada de la explotación agropecuaria el decreto era ilegal porque estaba ampliando el aspecto objetivo del hecho generador.¹⁹

En la consulta número 3.856 de agosto de 1999 se planteó el caso de una sociedad en comandita por acciones que se dedica a actividades agrícolas, y ganaderas, realiza trabajos como

¹⁹ Addy Mazz , 1994, "Tributos al Agro", página 105.

arados, hileradas, labranza "cero" o siembra directa y cosechas, tanto con personal e instrumental propio, como mediante contratos con terceros. Habitualmente estos terceros son productores agropecuarios vecinos y el servicio es prestado en forma integral, es decir, mediante el aporte por parte de la firma contratada de la maquinaria, la mano de obra y los insumos necesarios.

Se consulta el tipo de documentación que debe exigirse a los prestadores de los servicios y los tributos que les resultan aplicables. El artículo No. 2 del Decreto No. 599/988 de 21 de setiembre de 1988 considera rentas comprendidas en el IRA, las obtenidas por la prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria. De modo que si el productor agropecuario prestador del servicio había optado por tributar sus rentas agropecuarias liquidando el IRA, el monto generado constituiría renta comprendida y se encontraría alcanzado por el IVA.

En caso que se hubiera optado por el IMEBA, el productor no debía dicho tributo por los servicios referidos, dado que no verificaban el hecho generador al faltar el elemento material. Cabía entonces preguntarse si se trata de rentas agropecuarias o no; de tratarse de rentas agropecuarias, tales como cría o engorde de ganado o pastoreo, la opción IMEBA cerraría el tema rentas y, al faltar el elemento subjetivo, no se verificaba el hecho generador del IVA.

Sin embargo, no se trataba de rentas agropecuarias. El IRA gravaba rentas derivadas de explotaciones agropecuarias, tales como las del literal A) del artículo 2 del T 8 del T.O. 96 y las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo las formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, y gravaba también otras rentas que no lo eran, como los arrendamientos y los servicios del tipo de los consultados.

En virtud de lo expuesto y en lo que a rentas refiere, sería de aplicación el IRIC para los mencionados servicios, en la hipótesis en estudio. En efecto, no cabían dudas que se trataba de rentas comprendidas en el literal A) del T 4 del T.O. 96, al derivar de actividades lucrativas realizadas por empresas, ya que combinan capital y trabajo para producir un resultado económico.

No debería abonarse, sin embargo, el referido impuesto, por aplicación de la exoneración establecida en el literal B) del artículo No. 31 del T 4 del T.O. 96.

6.2.2 Aspecto subjetivo:

Para el IRA no se definieron características específicas que debían verificar los sujetos pasivos junto con las características objetivas, temporales y espaciales para que se configurara el hecho generador. Estas características eran tan amplias que difícilmente una persona quedaba fuera si verificaba los de más aspectos determinantes.

6.2.2.1 Sujetos Pasivos

La definición de sujeto pasivo de IRA estaba dada en el artículo 3 del T 8:

“Serán sujetos pasivos las sociedades con o sin personería jurídica, los condominios, las personas físicas, las asociaciones y las fundaciones, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.

También serán considerados sujetos pasivos los núcleos familiares y quienes intervengan en actividades de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.”

Se Realizará una breve descripción de cada una de las figuras mencionadas en el artículo anteriormente transcrito.

1) Núcleo Familiar:

En la Ley 15.646 de 1984, que crea este impuesto, no se lo consideraba sujeto pasivo, congruentemente con su estructuración como un impuesto real, cedular.

La posterior Ley 15.851 los agregó como sujetos pasivos, sin definirlos. La definición se encontraba en el Decreto 599/88: *“Se entenderá por núcleo familiar, a efectos de la liquidación de este impuesto a las sociedades conyugales cuyos integrantes no estén separados de bienes, las que deberán liquidar el mismo en la forma establecidas para las sociedades y por la totalidad de sus bienes con independencia de quien los administre.”*

La definición del núcleo por Decreto, excedió el mandato legal, la estructura del núcleo familiar no es un concepto al que la Administración pueda dar contenido con una solución técnica. La disparidad en la integración de los núcleos demuestra que es dable fórmulas diversos conceptos de núcleo familiar.²⁰

²⁰ Addy Mazz, 1994, “Tributos al Agro”, página 105

2) Condominios:

Desde la Ley 15.646 estas figuras quedaban incluidas sin tener una definición específica para el ámbito tributario, entendiéndose entonces por condominios lo mismo que se establece en otras ramas del derecho.

El condominio en vez de asignar a cada uno de sus condóminos su cuota parte, pagaría el impuesto en cabeza propia.

En la consulta número 2.933 del 31 de marzo de 1992 se planteó un caso de núcleo familiar en que fallece uno de los cónyuges, produciéndose un condominio entre la supérstite y una nieta. La consulta versa sobre si dicho condominio puede optar por IMAGRO o IRA como nuevo sujeto pasivo.

La Administración entendió que en este caso planteado se determina el nacimiento de un nuevo sujeto pasivo y en lo que respecta a la liquidación de impuestos, el numeral 6° de la Res. DGI 54 de 03 de diciembre de 1985 establecía que quienes iniciaran actividades agropecuarias con posterioridad al 15 de octubre de 1984 podrían optar por liquidar IRA o IMAGRO por su primer ejercicio, por lo tanto la comisión de consultas entendió que el condominio podría hacer uso de la opción antes referida.

En la consulta número 2.979 de agosto de 1989, se hizo referencia a un condominio que tenía padrones rurales por los que percibía arrendamientos rurales y consultaba si estas rentas se debían computar en su conjunto, en todos los casos, cualquiera fuera la forma en que se realizara el contrato, esto era, fuera por padrón, por parte del mismo o agrupando varios.

La Comisión entendió que debían computarse todas las rentas obtenidas por el condominio, por tratarse del mismo sujeto pasivo.

3) Asociaciones y fundaciones:

Las asociaciones se caracterizan por ser una agrupación voluntaria, duradera y organizada de personas que persigue un fin común extraeconómico.

El fin es común pero de carácter desinteresado. Se diferencia de las sociedades, sean civiles o comerciales, en que éstas tienen un interés económico.

Las asociaciones pueden obtener ganancias que aumenten su patrimonio, pero no pueden lucrar con ellas y si se retiran los socios tampoco se las pueden llevar.

La Ley 16.060, distingue las asociaciones de las sociedades y su régimen jurídico. Las asociaciones para ser personas jurídicas, necesitan un acto administrativo emanado del Poder Ejecutivo, en tanto las sociedades comerciales lo son por disposición legal.

Por fundaciones se entiende un patrimonio autónomo constituido para la consecución de un fin establecido en el acta o estatuto fundacional, existe un patrimonio organizado afectado a tal fin el que no es lucrativo.

Lo fundamental es que la obra organizada y erigida, sea el titular del patrimonio afectado al fin y que funcione como sujeto de derecho con autónoma capacidad jurídica.

4) Sociedades con o sin personería jurídica:

El régimen está dado por la Ley 16.060, según el cual constituyen personas jurídicas todas las sociedades desde el momento de la celebración del contrato social (escrito o tácito).

De esta manera quedaban incluidas las sociedades en formación, de hecho, irregulares, en liquidación, las que en el régimen anterior a esta Ley no tenían personería jurídica.

La redacción de este artículo se llevó a cabo en un contexto anterior a la Ley 16.060 por lo que era necesaria la distinción de “*con o sin personería jurídica*” para incluir las sociedades de hecho, en formación, etc. como sujetos pasivos. Actualmente con decir sociedades se abarcaría todo el espectro deseado por el legislador.

En cuanto a las sociedades que alcanzaba este artículo existía una única restricción que data de mucho tiempo atrás que ya fue mencionada, dada por la Ley 13.608 del año 1967 donde se establecía que se permitía ser titulares de explotaciones agropecuarias a todas las sociedades personales y a las anónimas siempre que tuvieran acciones nominativas.

Esto se justificaba por considerarse a la explotación agropecuaria de interés general siendo entonces importante poder conocer los responsables de tal explotación.

Existía una excepción al régimen general anteriormente descrito, y era que se permitía que las acciones de la sociedad fueran al portador cuando:

- i. el inmueble rural se destinara principalmente a actividades no agropecuarias,
- ii. cuando correspondiera a empresas extranjeras que actuaran en el marco de la Ley de inversiones extranjeras y se dedicara a actividades agropecuarias,
- iii. la actividad de la sociedad fuera considerada de interés nacional por el Poder Ejecutivo;
- iv. la tierra fuera parte imprescindible de un complejo industrial o agroindustrial.

5) Personas Físicas

Se podía encontrar dentro de este grupo a las empresas unipersonales, donde el titular de la explotación es el único miembro de la misma o incluye al cónyuge colaborador.

Por ejemplo, los pequeños productores que adoptaban esta figura de contribuyentes de IRA entre otros motivos porque era la más fácil de adquirir o también latifundios explotados o de propiedad de una sola persona.

6) Quienes intervenían en actividades de aparcería, pastoreo, y similares

En este grupo se estaría definiendo al sujeto pasivo por la actividad que desarrolla más que por el aspecto subjetivo ya que decía “... quienes intervengan en actividades...” en forma genérica.

Si se lee conjuntamente el artículo que se está analizando, que define que serán sujetos pasivos las formas jurídicas siempre que sean titulares de rentas comprendidas, y el artículo 2 donde se enumeran las rentas comprendidas encontrándose las derivadas de actividades de aparcería, pastoreo y similares, resultaría clara su inclusión.

Se puede entender el motivo de esta redacción, para aquella situación en la que quien realiza la actividad de pastoreo no sea dueño del ganado, por lo cual, no sería un titular de rentas comprendidas -requisito establecido en el inciso 1 del artículo 3 antes transcripto- por lo que de no existir este inciso, estaría realizando una modalidad de explotación agropecuaria y no se encontraría alcanzado por IRA.

Addy Mazz²¹ concluye, todos estos sujetos nombrados anteriormente, personas físicas o jurídicas, asociaciones, fundaciones, núcleos familiares, condominios, etc. eran sujetos pasivos siempre que fueran titulares de rentas comprendidas por lo que lo fundamental era la renta comprendida y no quien la realice.

7) Responsables

Eran responsables solidarios por el pago de los impuestos, los socios de sociedades personales o directores de sociedades anónimas o en comandita por acciones.

El Decreto 840/88 limitó esta responsabilidad a las obligaciones de pago fiscales de la sociedad, vencidas a la fecha en que cedieron su cuota, dejaron de pertenecer a la empresa o de integrar el Directorio.

6.2.3 Aspecto temporal:

²¹ Addy Mazz, 1994, “Tributos al Agro”, página 105 y ss.

Se trataba de un impuesto cuyo hecho generador era periódico, como en general lo constituyen los impuestos a las rentas. El ejercicio fiscal se extendía desde el 1 de julio al 30 de junio de cada año, con excepción del primer período, que comprendió el ejercicio del 15 de octubre a 30 de junio de 1985.

El ejercicio fiscal coincidía con el ciclo de la explotación pecuaria y en general se adaptaba a toda producción agropecuaria.

La Ley solucionó el problema planteado a las agroindustrias, que tributando IRA e IRIC a la vez, se veían obligadas a efectuar dos balances. Establece la norma que para los sujetos pasivos que realizaran a la vez actividades agropecuarias e industriales el ejercicio económico coincidiría con el ejercicio fiscal. Pero mediando solicitud fundada del contribuyente, la DGI podía autorizar distintos cierres de ejercicio.

Artículo 5 del T 8 T.O. 96.

"Artículo 5º.- Ejercicio.- El ejercicio fiscal se cerrará el 30 de junio de cada año.

Para los sujetos pasivos que realicen a la vez actividades agropecuarias e industriales, el ejercicio económico coincidirá con el ejercicio fiscal.

No obstante, mediando solicitud fundada del contribuyente, la Dirección General Impositiva podrá autorizar distintos cierres de ejercicio."

6.2.4 Aspecto espacial:

Para el caso del IRA el aspecto espacial venía dado por el artículo 1 del T. 8 T.O. 96:

"Artículo 1º.- Estructura.- Créase un impuesto anual que gravará las rentas netas de fuente uruguaya obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias. Dicho impuesto se denominará Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA)."

Se consideraban entonces rentas gravadas por el IRA todas aquellas provenientes de actividades agropecuarias realizadas dentro del territorio político uruguayo.

6.3 Renta bruta, renta neta, IRA ficto, momento de pago y tasas:

Este impuesto consagró el criterio de renta neta efectiva y para su cálculo se remitió a todas las normas del IRIC con las excepciones establecidas en la Ley.

Conforme al criterio de renta incremento patrimonial que regía en el IRIC, era necesario establecer los valores fiscales del activo y el pasivo de la explotación agropecuaria al principio y al final del ejercicio, incluso en la hipótesis de que las rentas gravadas fueran derivadas de arrendamientos de bienes inmuebles.²²

Una de las principales características del sector agropecuario era la carencia de una estructura administrativa. Las empresas agropecuarias podían contar o no con documentación respaldante de sus operaciones. Dependiendo de eso se tenía dos regímenes de liquidación del IRA, uno sobre base real y otro sobre base ficta.

6.3.1 Régimen de IRA real:

6.3.1.1 Renta Bruta:

Se entendían por tales las rentas generadas por el acaecimiento del hecho generador del impuesto, sin ninguna deducción. Se conformaba por la adición de los distintos tipos de rentas que se obtenían de la explotación.

6.3.1.1.1 Renta bruta de semovientes:

El artículo 7 de la Ley disponía que ésta resultaría de deducir a las ventas netas, las compras del ejercicio y las variaciones físicas operadas en cada categoría, valuadas a precio de fin de ejercicio, de acuerdo a lo que fijara la reglamentación.

El Decreto en su artículo 5 determinó que la renta bruta de semovientes resultaría de deducir a las ventas el costo de las mismas. Dicho costo sería igual a la existencia inicial más las compras del ejercicio menos la existencia final.

Si bien el cálculo fiscal para determinar la renta bruta de semovientes no traducía cómo ésta se generaba, haciendo un análisis contable se podía apreciar el origen y estructura de la misma en valores correspondientes a la fecha de cierre del ejercicio.

La renta bruta de semovientes podía ser negativa e incluso se podía tenerla aunque no se realizaran ventas. Esto era porque las ventas no eran las que originaban las ganancias sino la valuación a valores de plaza.

²² Cdor. Victor Sujánov, 1985, Revista Tributaria N° 66 Tomo XII, página 221.

La existencia de semovientes no se tendría en cuenta para el ajuste por inflación ya que este criterio de valuación de los semovientes supone un ajuste a las rentas que sustituye el ajuste fiscal por inflación.

Valuación de semovientes:

Debía efectuarse un balance al principio y fin del ejercicio, valuándose activo y pasivo por las normas del IRIC, salvo disposiciones propias del IRA.

Como lo expresó Addy Mazz²³, el artículo 11 del T.O. 96 en la redacción dada por el Decreto - Ley 15.646, Ley 15.768 y la Ley 15.851, estableció que las existencias de semovientes se computarían por el valor en plaza que determinara la administración, teniendo en cuenta los precios corrientes.

La unificación de criterios que se realizó a los efectos de la determinación de la renta gravable, tuvo como objetivo definir de manera única la renta pecuaria a fin de igualar frente al impuesto a todas las personas que generaban dichas rentas.

Se optó por este método en tanto implicaba la definición de un concepto económico de la renta adecuado a las características de la empresa pecuaria, constituyendo además un método similar a los que se aplican con cierta generalidad en el sector, es de fácil manejo y fiscalización sencilla.

El Decreto reglamentó la valuación de los semovientes, disponiendo en el artículo 15 que el método establecido por Ley era de aplicación para los semovientes que integren el activo circulante y para los productores machos de pedigrí y puros por cruza, cuando no se optara por avaluarlos como activo fijo. El artículo 16 expresaba que el valor en plaza de cada categoría de semovientes al cierre de cada ejercicio sería fijado por la DGI con el asesoramiento del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca. El valor en plaza, desde el punto de vista contable, era el valor neto de realización.

Con respecto a los reproductores machos de pedigrí y puros por cruza existía una opción: se lo podía valorar como activo circulante o como activo fijo. En este último caso, el Decreto en su artículo 22, dispuso que los existentes al inicio del primer ejercicio gravado por IRA, se valorarían por el valor en plaza, a juicio del contribuyente, valor que podía ser impugnado por la DGI cuando lo juzgara razonable. Los reproductores ingresados con posterioridad se valorarían por alguno de los siguientes métodos:

- a) costo de adquisición

²³ Addy Mazz, 1994 "Tributos al Agro", página 115 y ss.

- b) costo de producción
- c) costo en plaza. Este resultaba del valor que fijaba DGI con el asesoramiento del MGAP atendiendo a los valores de plaza. Si el contribuyente estimaba que los valores fijados no eran representativos para sus reproductores, podía solicitar la revisión de los mismos ante el MGAP, aportando los elementos que avalaran su petición.

Los nuevos contribuyentes los avaluarían de acuerdo a este régimen. A los efectos del sistema aplicable para el activo fijo, el valor antes establecido sería actualizado de acuerdo al índice que corresponda y amortizado a cuota fija anual.

Con respecto de este tema se planteó en la consulta número 3.699 del 26 de mayo de 1997, una sociedad anónima que realizaba explotación agropecuaria cesó sus actividades el 31 de agosto de 1995 y enajenó todos sus bienes. Manifiesta que a esa fecha no tenía ni ocupaba tierras ni tenía semovientes y pregunta cómo debe valorar los semovientes a los efectos de liquidar IRA.

El ejercicio fiscal para liquidar el IRA era en general el 30 de junio de cada año. No obstante, es obvio que en determinados casos el ejercicio debe iniciarse o cerrarse en otra fecha, como ocurre cuando se inicia o clausura la actividad.

Debía tenerse en cuenta, además, que la valuación de los semovientes a comienzo del ejercicio por el precio que existe a la fecha de cierre, constituye un método para ajustar los resultados de modo que no incluya la variación de precios en la ganancia del ejercicio.

Se concluyó entonces que la liquidación del IRA, en el caso planteado debería ser realizada en base a los precios de mercado al 31 de agosto de 1995, precios que obviamente podrían ser impugnados por esta oficina.

6.3.1.1.2 Valuación y enajenación de activo fijo:

El activo y el pasivo al inicio de las actividades gravadas se valuarían y computarían en la forma y condiciones que establecía la reglamentación.

Una vez adoptado un método de valuación, sólo podría ser variado con autorización de la DGI, previo ajustes que determinara.

El valor de los inmuebles sería el costo que resultara de la escritura de compra más los gastos documentados inherentes a los mismos, siempre que fueran razonables a juicio de la DGI.

De no contar con documentación respaldatoria, se valuaría de la siguiente manera:

Si el bien incorporado era un inmueble, se tomaba el valor real de catastro a la fecha de ingreso al patrimonio más el 25% de dicho valor, correspondiendo el 16,67% a mejoras y el 83,33% a tierras. Para el resto del activo fijo se valorarían de acuerdo al valor en plaza a juicio del contribuyente.

Los bienes muebles serían valuados por el contribuyente sobre la base del valor en plaza y serían amortizados en el 50% de la vida útil que correspondiera.

La DGI podía impugnar el sistema de valuación por el que optara el contribuyente cuando el mismo no tuviera justificación técnica o no se encontrara fehacientemente documentado.

El Decreto en su artículo 21 define como mejoras únicamente las construcciones (edificios y galpones) y sólo se computarán cuando existan efectivamente.

Los contribuyentes podían imputar un mayor valor por concepto de mejoras cuando el mismo derive de documentación fehaciente o tasación practicada por persona idónea en la materia.

En el caso de venta de activo fijo, el T 8 en su artículo 2 estableció que la utilidad por la venta de éstos se determinaba como la diferencia entre el precio de venta sin IVA y el valor neto fiscal. Quedando excluidas las rentas por la enajenación de inmuebles rurales (tierras y mejoras).

Según el artículo 23 del Decreto 599/88 quienes se constituían en contribuyentes con posterioridad al 15 de octubre de 1984 por la realización de explotaciones agropecuarias, valorarían los bienes del activo fijo de acuerdo con las normas del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio. En caso de no contarse con la documentación, sería de aplicación el método de valuación establecido en el artículo 20 para los bienes de activo fijo en existencia al 15 de octubre de 1984.

Los reproductores, en el caso que se optara por el sistema aplicable para el activo fijo, se valorarán de acuerdo a lo anterior.

6.3.1.1.3 Arrendamientos, pastoreo, aparcería y similares:

Los ingresos obtenidos por dar las tierras en arrendamiento, pastoreo, aparcería o similares se computaban por sus montos brutos, sin deducciones por gastos relacionados a las mismas.

En los ingresos gravados por aparcería, la renta bruta se liquidaba en cabeza de cada una de las partes por no considerarse como una sociedad de hecho según el criterio de DGI. De esta forma, el aparcerero dador computaba como renta bruta los ingresos de la aparcería cobrados al aparcerero tomador, y éste, incluía como renta bruta los provenientes de la explotación.

El Decreto 599/88, en su artículo 4, estableció que los arrendamientos rurales gravados serían los definidos por el Decreto-Ley 14.384, del 16 de junio de 1975, que establecía el régimen general de aquellos. El artículo 2 de esta norma, los definía como “todo contrato por el que una de las partes se obliga a conceder a otra el uso o goce de un predio ferial con destino a cualquier explotación agropecuaria, pecuaria o agropecuaria y la otra, a pagar por ese uso y goce un precio en dinero o en frutos naturales o productos de la cosa”. Si el destino del predio no era el establecido en la Ley, el contrato no quedaba comprendido en las normas del IRA.²⁴

En la consulta número 2.689 de setiembre de 1986, una sociedad anónima que percibía ingresos por arrendamientos de inmuebles rurales consultó sobre los impuestos que gravarían estas rentas. La Administración respondió que si los arrendamientos superaran el tope para incluirse en el IRA, debían tributar este impuesto, y si eran inferiores estarán gravadas por IRIC.

Otro tema importante que trata Addy Mazz en su libro “Tributos al Agro” es la forma de valuación del patrimonio de sociedades que percibían estos arrendamientos rurales. Decía que en el inciso final del artículo 13 del T 14 (Impuesto al patrimonio) disponía: “El patrimonio de las sociedades personales y en comandita por acciones, afectado a explotaciones agropecuarias, se determina de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 9 y 10”. El tema que se planteaba era determinar si la percepción de arrendamientos rurales configuraba explotación agropecuaria y si una sociedad que percibía esas rentas, por las cuales podía ser sujeto pasivo del IRA, debía valorar su patrimonio por las normas de las personas físicas, consagradas en los artículo 9 y 10 del T 14.

En la consulta número 3.267 de setiembre de 1993 DGI expresó que el literal A) del artículo 2 del T 8 del T.O. 91 no hacía referencia a explotaciones, sino a actividades agropecuarias. El artículo 3 del Decreto 599/88 al definir qué debía entenderse por explotación agropecuaria, recogía íntegramente todos los conceptos de la norma legal antes mencionada, por lo que concluye que el contenido del literal A del artículo 2 del T 8, constituía la definición legal de explotación agropecuaria, sin que ella mencione los arrendamientos rurales, aunque constituyeran rentas comprendidas en el IRA. Continúa diciendo Addy Mazz que la comisión de consultas, expresó que por no constituir el arrendamiento de inmuebles rurales una explotación agropecuaria, no era aplicable la determinación del patrimonio por las normas de persona física. Expresó también que si el consultante es una sociedad en comandita simple, es persona jurídica y por ello debe determinar su patrimonio por las normas del IRIC.

²⁴ Addy Mazz, 1994, “Tributos al agro”, página. 98

6.3.1.1.4 Ingresos por servicios y resultados financieros:

Se incluían bajo este concepto los ingresos que obtenía el productor al prestar otros servicios como ser el arrendamiento de maquinaria.

Con respecto a los resultados financieros como lo son los intereses por cuentas corrientes o depósitos bancarios, existe una consulta número 2.682 de octubre de 1986 que resolvió que dichos intereses no se encontraban alcanzados por el IRA ya que no eran rentas obtenidas de la explotación agropecuaria, por lo que eran rentas alcanzadas por el IRIC.

Otro caso fue el de la ya mencionada consulta número 2.689 donde una sociedad anónima obtenía ingresos por intereses de depósitos bancarios. Se contestó en este caso también que esos intereses estaban gravados por IRIC.

6.3.1.1.5 Diferencias de Stock

Las diferencias de stock de estos productos agropecuarios, nuevamente sin incluir los semovientes, se calculaban como la diferencia entre el saldo inicial a valores iniciales y el saldo final a valores finales.

La renta podía ser positiva o negativa dependiendo de la variación de precios y de la producción, entendiéndose por tal la suma de los nacimientos, la suma o resta según corresponda de los cambios de categoría y la resta de las muertes y consumo del ejercicio que se consideraba.

6.3.1.1.6 Otras rentas:

Acá se incluían los otros ingresos obtenidos por los contribuyentes de IRA, principalmente, los ingresos por ventas de lana, cueros, leche, cereales, oleaginosos, etc.

El artículo 17 del Decreto estableció que la existencia de la lana al cierre de cada ejercicio sería evaluada por el contribuyente de acuerdo a una de los siguientes métodos:

- 1) costo de producción
- 2) costo de plaza (dado por la DGI)

Los valores se determinarían clasificando la lana en función de la raza donde proviene.

Respecto al valor de otros productos como ser la existencia de cosechas, cerdas, cueros y otros se estableció en el Artículo 18 que se computaban al precio de producción o al precio de costo en plaza

6.3.1.2 Renta Neta:

Se entiende por renta neta la resultante de deducir a la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, debidamente documentados.

Este es el principio general, luego las normas del IRIC establecieron algunas limitaciones o topes en los gastos autorizados.

Conforme al criterio de lo devengado, las rentas y gastos a tomar en cuenta son los realizados en el período, independientemente de que se cobraran o gastaran efectivamente.

El criterio de liquidación del IRA, en este caso, se basaba en la existencia de contabilidad suficiente, es decir, poseer una contabilidad lo suficientemente ordenada que permitiera liquidar el tributo correctamente, con comprobantes de las operaciones llevadas a cabo, considerando indispensables para este impuesto la documentación de ventas, de compras, de gastos, de inventario inicial y final.

El Decreto 599/88 estableció que en caso de que el contribuyente no posea facturas de ventas realizadas, se podría utilizar documentación supletoria, como ser las guías de DICOSE, liquidaciones de rematadores, liquidaciones de compra, boletas de entrada o similares.

Con respecto a los comprobantes de compras y gastos, se estableció como requisito para la deducción de los mismos, que se encontraran debidamente documentados en una factura o boleta de acuerdo con las exigencias formales establecidas por la reglamentación.

Se admitían gastos sin documentación solamente en cuatro casos según lo establecido en la Resolución 397/986 que eran: alambrador, tropero, esquilador y domador, siempre que se tuviera recibo emitido por el prestador de tales servicios donde constaran los datos de la persona que lo efectuaba y el monto de la operación.

6.3.1.2.1 Deducciones admitidas

1) Gastos financieros

El Decreto 599/88 los reguló en su artículo 9. El principio era que los contribuyentes sólo podrían deducir los gastos financieros (intereses, reajustes y diferencias de cambio) correspondientes a pasivos afectados a la actividad agropecuaria.

Luego el Decreto 638/85 estableció que los contribuyentes sólo podían deducir los gastos financieros correspondientes a pasivos afectados a la actividad agropecuaria. A tal efecto, el total de gastos financieros se proporcionaría al activo agropecuario y al activo total de contribuyentes, valuados según normas del impuesto al patrimonio.

Finalmente, en el Decreto 884/88 se estableció que no podrían deducirse gastos, o la parte proporcional a los mismos, causados por otras actividades, bienes o derechos cuyas rentas no estuvieran comprendidas en este impuesto, fueran exentas o de fuente extranjera.

La DGI en la consulta número 2.741 de enero de 1987, señaló que las normas antes mencionada eran aplicables todos los contribuyentes del IRA, sin que existieran elementos que permitan excluir a determinados sujetos. Y es aplicable a los contribuyentes que desarrollan actividades sujetas al IRA e IRIC.

En el año 2001, se crea la Ley 17.296 (vigente a la fecha) la cual en su artículo 578 expresó que los contribuyentes del IRIC y del IRA podrán deducir los gastos directos y exclusivamente afectados a actividades, bienes o derechos que originen rentas gravadas.

El monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa. Una vez definido el criterio, el mismo no podrá ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la Administración. Se entenderá por autorización tácita el transcurso de 90 días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución.

Los gastos financieros no podrán deducirse en forma directa. El monto de los citados gastos deducibles, se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio e intereses perdidos admitidos, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activo valuados según normas fiscales.

Al sólo efecto del cálculo de este coeficiente los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que las rentas derivadas de las operaciones de exportación que den origen a dichos créditos constituyan asimismo rentas gravadas.

2) Arrendamientos

Remitiéndose al Decreto 840/88 reglamentario del IRIC, que establecía que en todos los arrendamientos rurales la deducibilidad del gasto estaría limitada por un valor de \$500 por hectárea índice CONEAT 100. El referido monto sería actualizado por la variación en el Índice de precios Mayoristas Agropecuarias.

Para el pastoreo, el límite de deducción del gasto se realizaría en función de las unidades ganaderas, siendo el tope los \$500 por hectárea CONEAT 100. El número de hectáreas se debía determinar en función de la cantidad de ganado, equivaliendo 0,7 unidades ganaderas a una hectárea CONEAT 100. Cada tipo de animal equivalía a cierta cantidad de unidades ganaderas según surgía del instructivo de DGI.

Para la aparcería, capitalización, medianería y similares, se tendrían en cuenta los porcentajes establecidos en los respectivos contratos.

Con respecto a la deducibilidad del gasto del arrendamiento para campos con fines lecheros o arroceros, la norma establecía límites especiales:

- a) Explotaciones lecheras, 0,5 litros de leche para consumo calificada con 3,6% de tenor graso, por hectárea índice CONEAT 100, por día.
- b) Explotaciones arroceras, 8 bolsas de arroz con cáscara por hectárea por año.

Finalmente, el último inciso de este artículo, establecía que los topes descritos precedentemente no regirían en aquéllos casos en que el dueño del campo dado en arrendamiento fuera un sujeto pasivo de IRA y tributara dicho impuesto.

Cuando los inmuebles rurales eran arrendados a socios. Se admitía la deducción de gastos por arrendamiento de inmuebles, pastoreos, aparcerías, capitalización, medianería y similares, en las condiciones establecidas en el artículo 30 del Decreto 840 de 14 de diciembre de 1988.

Lo dispuesto precedentemente era de aplicación en aquéllos casos en que los titulares de los predios fueran sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas Agropecuarias, debieran computar los mismos como renta comprendida en el literal b) del artículo 2 del T 8 del T.O. 96 y hubieran tributado el referido impuesto.

La norma no era clara y daba lugar a diferentes interpretaciones.

La doctrina entendía que en aquéllos casos en que el dueño del establecimiento arrendado fuera uno de los socios y además fuera sujeto pasivo de IRA, se permitía deducir dichos arrendamientos en un 100%. De lo contrario, se debían de aplicar los topes previstos en el Decreto 840/88.

Por otro lado, la opinión de DGI manifestada a través de los instructivos de IRA, era que el gasto era deducible con las limitaciones establecidas en el artículo 30 cuando el socio era contribuyente de IRA. En caso contrario, no sería deducible.

3) Sueldos

Se admitía deducir mensualmente como única retribución de dueños o socios, a condición de que prestasen efectivos servicios, hasta la suma equivalente al duodécimo del 20% del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas para el año en que se inició el ejercicio, con un máximo de tres socios.

La deducción prevista en este artículo constituía un máximo por persona física y sería determinada acumulando los sueldos patronales deducibles para liquidar este impuesto, el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y el Impuesto a las Actividades Agropecuarias.

La deducción de sueldos patronales estaría condicionada al pago de aportes de previsión social.

En el caso de núcleos familiares, solamente podía deducirse un sueldo en concepto de remuneración al productor.

En caso de rentas provenientes exclusivamente de arrendamientos rurales la deducción mensual se limitaría al duodécimo del 5% del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas para el año en que se iniciara el ejercicio, y se aplicaría con respecto a un sólo socio o condómino.

Con respecto a los sueldos, jornales y cargas sociales de los dependientes, no había referencias en las normas del IRA, por lo que en estos casos habría que remitirse a las normas del IRIC.

Se podían deducir de la renta todas aquellas partidas remuneratorias en cuanto fueran necesarias para obtener y conservar la renta, se originaran en la efectiva prestación de los servicios y que se hubieran realizado aportes a la seguridad social, a menos que legalmente no correspondiera.

El artículo 16 del T 8 T.O. 96 establece que por el monto de remuneraciones que exceda el tope hasta el cual es obligatoria la aportación jubilatoria establecida por la Ley 16.713 y por el cual se haya optado por no aportar, se permitirá deducir la proporción correspondiente a los aportes de seguridad social no jubilatorios e IRP respecto del total de los mismos incluyendo los jubilatorios.

En la Ley 16.713 del 27 de noviembre de 1996, en el artículo 130 dispuso que las remuneraciones abonadas a los trabajadores por las cuales no corresponda cotizar aportes patronales jubilatorios, serán deducibles de la renta bruta para liquidar el IRA, exclusivamente por la parte proporcional de los aportes de seguridad social no jubilatorios e impuesto a las retribuciones personales respecto del total de los mismos, incluyendo los aportes jubilatorios.

Respecto de este punto se planteó la consulta número 3.668 de noviembre de 1996, donde la consultante manifiesta que en el giro que explota está suspendido el régimen de seguro por enfermedad y que la empresa presta asistencia médica a su exclusivo costo. La Comisión de Consultas consideró que la proporción debía ser aplicada de acuerdo a los porcentajes de aportes patronales que son generales, sin atenderse a los casos particulares que pudieran presentarse, por un principio de equidad e igualdad de los contribuyentes frente a los impuestos.

4) Honorarios por asesoramientos:

El artículo 13 del T 8 T.O. 96, establecía que los honorarios abonados a técnicos egresados de la Universidad de la República, de ANEP y Escuela Agraria Jackson, por asistencia en áreas prioritarias podrían computarse por una vez y media de lo real. A los efectos de este artículo se consideraban áreas prioritarias las siguientes:

- Asesoramiento en sanidad animal;
- Asesoramiento en nutrición animal;
- Asesoramiento en sanidad vegetal;
- Asesoramiento en control de calidad de la producción;
- Asesoramiento en el manejo del suelo (erosión y fertilización);
- Asesoramiento en instalación y manejo de pasturas;
- Asesoramiento en sistemas de riego (represas, manejo del agua, etc.);
- Asesoramiento en planes de explotación.

Con respecto al resto de los honorarios por asesoramientos hay que remitirse al IRIC dado que no existía norma específica en el IRA. El artículo 15 del T 4 establecía que se consideraban como deducciones no admitidas los honorarios profesionales y retribuciones personales percibidas por servicios profesionales asimilables, en cuanto superaran el límite fijado por la DGI de 2% de los ingresos brutos fiscales.

Existieron opiniones encontradas en cuanto a si este tope incluía también los honorarios por asesoramiento en áreas prioritarias. La opinión de la DGI era que sí estaban incluidos en esta

norma y la de la doctrina se separó de esta, para decir que el tope del 2% no aplicaba en el caso de áreas prioritarias ya que para esta existía una norma específica en el IRA.

5) Amortizaciones de bienes de uso:

Se consideraban amortizables los bienes del activo fijo con excepción de la tierra.

La DGI estableció que para la vida útil de los bienes de activo fijo, el contribuyente podía emplear criterios distintos, siempre que los mismos fueran justificados técnicamente, éstos podían ser impugnados por la administración si no los consideraba correctos.

Los porcentajes de amortización variaban para ciertos bienes dependiendo de si existían al crearse el IRA, o si habían sido incorporados con posterioridad.

La norma estableció para los inmuebles rurales (mejoras) una amortización del 3 % anual y para los vehículos 0 Km. un 10% anual.

En la consulta número 2.917 de octubre de 1988, se planteaba el tema de la liquidación del IRA de los contribuyentes que hasta el ejercicio anterior, estuvieron alcanzados por el IMAGRO, y el posible cómputo en el activo inicial de las inversiones mencionadas en el artículo 8 del T 8 del T.O. 1987.

El IRA se liquidaba computando en cada ejercicio la cuota parte de gastos o costos que correspondan. En consecuencia, la cuota amortizable de los bienes de uso y el costo de las ventas eran imputados al ejercicio en que se devengaban.

Este principio general registraba una excepción en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 del Decreto-Ley 15.646, las inversiones en praderas y en alambrados se consideraban gastos del ejercicio.

La Ley 15.851 incorporó las inversiones en tajamares y los conceptos de activo circulante de implementación de bosques y de cultivos anuales.

En la consulta número 2.673 de agosto de 1986 se preguntaba por una sociedad anónima con giro bodega que adquiriría maquinaria agrícola e inmuebles rurales a efectos de la implantación de viñedos, cómo debía amortizar esos bienes.

La Administración contesta que a los efectos del IRA, la amortización sería semejante a la del impuesto al patrimonio siempre que hayan sido adquiridos antes del 15 de octubre de 1984.

Para el impuesto al patrimonio, los bienes del activo fijo se valuaban de acuerdo al Decreto 661/79 de noviembre de 1979, es decir “el valor fiscal de los bienes muebles e inmuebles del

activo fijo será el que resulte de deducir de su valor de costo o costo revaluado el importe de las amortizaciones acumuladas correspondiente al período de vida útil transcurrido”.

En lo referente a los inmuebles de la consultante, las mejoras se amortizarían aplicándose una tasa del 3% o la autorizada por DGI.

Con respecto a la maquinaria agrícola la vida útil sería de entre 5 y 10 años y las vides, al ser bienes agotables se estimó una vida útil de 25 años sobre costos revaluados.

6) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

Por aplicación de las normas del IRIC se admitía la deducción de las pérdidas hasta de tres ejercicios anteriores, actualizada por la desvalorización monetaria, de acuerdo a lo que establecía la Administración.

La norma estableció que la actualización se efectuaría de acuerdo a la evolución del IPPN operada entre el cierre de ejercicio en que se origina la pérdida y del ejercicio que se liquidaba. Las pérdidas fiscales deberían ser individualizadas por el ejercicio en que se originaron, depurándose de las pérdidas de ejercicios anteriores que se les hubiera imputado.

Respecto de este tema el Dr. Víctor Sujánov²⁵ opina que existe una contradicción, en el sentido de que estas pérdidas no cumplían con la condición de corresponder al ejercicio económico. Expresa que la Administración ha ignorado esta contradicción y ha adoptado la postura de deducir las pérdidas de ejercicios anteriores conjuntamente con los gastos del ejercicio corriente, con la consecuencia (entre otras) de reducir la posibilidad de computar ciertas exoneraciones cuyo monto está limitado por la renta neta, o por determinados porcentajes de la misma.

A juicio de Sujánov las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores deberían deducirse una vez determinada la renta neta gravada del ejercicio, o sea, una vez deducidos los gastos devengados en el ejercicio, así como las diversas exoneraciones.

En cuanto a la limitación de tres ejercicios opina que la empresa debería de tener acceso ilimitado para compensar estas pérdidas hacia atrás y hacia adelante, de modo de evitar que se vuelva obligatorio pagar impuestos sobre una renta mayor que la tenida durante su existencia.

7) Comisiones de venta y compra

Dentro de este rubro se deducían las comisiones por ventas, además de las comisiones por compras de semovientes, activo fijo e insumos.

²⁵ Cdor. Víctor Sujánov, 1998, Revista Tributaria N° 145, Tomo XXV, página 489 y ss.

8) Semillas y fertilizantes

Se deducían por tal concepto únicamente lo efectivamente utilizado en el ejercicio, manteniendo en el activo el saldo a fecha de cierre de ejercicio.

9) Alambrados

Se hace la misma precisión que para el caso anterior, es decir se deducían los alambrados efectivamente tendidos, y los gastos asociados a los mismos.

10) Impuestos, tasas y contribuciones

El criterio de la DGI para establecer la deducibilidad por estos conceptos fue remitirse a lo que se define en normas de IRIC, determinando entonces que no se permitían deducir como gastos del ejercicio el Impuesto al Patrimonio ni el Impuesto a la Renta.

11) Manutención

Eran los gastos para la manutención del personal. Los empleados rurales tienen derecho a recibir alimentación y vivienda. Para determinar el gasto de manutención, debían de considerarse las cifras que surgían de la documentación menos el ficto de alimentación incluido en las partidas de sueldos y jornales.

12) Gastos para financiar proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico

Se permitía deducir por una vez y media su monto siempre que fueran aprobados por el Ministerio de Industria y Energía y realizados dentro del período indicado en la resolución respectiva.

13) Otros

Se consideraban gastos del ejercicio en que se realizaran:

- a) Los cultivos anuales.
- b) Los de implantación de praderas permanentes.

- c) Los alambrados.
- d) Los de construcción de tajamares.
- e) Los de implantación de bosques protectores de rendimiento.

Se estableció que se deducían del resultado lo efectivamente utilizado en el periodo, manteniendo en el activo el saldo a fecha de cierre del ejercicio.

Con respecto al último literal se establecía la deducción de lo invertido en la implantación de bosques, sin importar que el resultado (Ley forestal) estuviera exento o no del IRA.

En la consulta número 3.080 de setiembre de 1992, la Administración se expresa respecto de un caso en el que el contribuyente tenía bosques artificiales de rendimiento ubicados dentro de las zonas de prioridad forestal y consultaba si podía considerar como gasto del ejercicio, los gastos de implantación y mantenimientos del bosque de rendimiento, a lo que la Administración respondió que sí podían deducir dichos gastos.

6.3.1.2.2 Ajuste por inflación:

No existía en la normativa legal y reglamentaria de IRA una referencia directa a tal ajuste.

Pero se lo mencionó indirectamente en el artículo 7 del T 8 T.O. 96 al definir la renta bruta pecuaria, donde decía que los semovientes no se computaban para el ajuste por inflación, por lo que había que remitirse a las normas del IRIC.

El artículo 23 del T 4 estableció que aquellos sujetos pasivos que obtuvieran rentas comprendidas en el literal a) del artículo 2 del mismo título, deberían incluir en la liquidación de IRIC, el resultado económico derivado de la variación del signo monetario.

Este resultado económico se determinaba por la aplicación de la variación del IPPN entre el cierre de ejercicio anterior y del que se liquida, a la diferencia entre el valor del activo y el pasivo fiscalmente ajustados, a comienzo del ejercicio.

Primero se debía determinar el activo total valuado fiscalmente al inicio del ejercicio, para lo cual se debían efectuar los ajustes fiscales según las normas del IRA al activo contable al inicio.

Para llegar al activo computable se debía restar del activo total valuado fiscalmente al inicio del ejercicio, el activo destinado a obtener rentas no gravadas por IRA, obteniendo de esta manera el activo generador de rentas gravadas y por último se le restaba el activo fijo incluyendo los semovientes.

Con respecto al pasivo, se debía considerar aquél que existía al inicio del ejercicio ajustado fiscalmente. Si hubiesen existido activos generadores de renta no gravada entonces el pasivo

computaría por la proporción que representa el activo generador de renta gravada en el activo total fiscalmente ajustado.

Así se llegaría a la base computable para el ajuste por inflación, y lo que resta es aplicar sobre esta base el coeficiente de variación del IPPN ocurrida entre el inicio y fin de ejercicio, determinando entonces el monto de la pérdida o ganancia por inflación que restaría o sumaría dependiendo del resultado.

Respecto de este tema, en la consulta número 2.751 del 22 de setiembre de 1987 se planteó cual sería el tratamiento para el cálculo del ajuste por inflación, de los siguientes rubros: caja, depósitos a plazo fijo, depósitos a la vista y caja de ahorros.

La Administración expresa que dado el cometido de dichos rubros, así como la realidad económica los mismos, estarán afectados a la obtención de las rentas provenientes de la explotación agropecuaria. Corresponde recordar, que este fue el criterio admitido en el IRIC para el caso de sociedades personales y empresas unipersonales por lo que sería absurdo que a un mismo rubro se le aplicara un tratamiento diferente según fuera el monto o la institución en la cual están depositados.

Por lo que se concluyó que:

- a) Los rubros de caja, depósitos a la vista, y caja de ahorro, debían mantenerse en el activo a los efectos del cálculo del ajuste por inflación.
- b) Los intereses que producían los referidos rubros deben computarse a los efectos de la determinación del IRA.
- c) Los depósitos a plazo fijo debían excluirse, a los efectos del cálculo del ajuste por inflación, ya que los mismos estaban afectados a la obtención de rentas no gravadas por el IRA.

Valuación fiscal del activo para el ajuste por inflación:

1) Bienes de cambio

Los semovientes se computarían por su valor en plaza, el que era fijado anualmente por la Administración.

Se pueden encontrar otros bienes de cambio que podían computarse por su costo de producción o valor en plaza a opción del contribuyente.

Para aquéllos casos que se quisiera cambiar el método de valuación, se debía obtener autorización de DGI.

2) Bienes del activo fijo:

La valuación de los mismos estaba regulada por los artículos 20 y 21 del Decreto 599/88 que establecía que para los bienes inmuebles adquiridos con anterioridad al 15 de octubre de 1984:

- a) El valor de la tierra será computado por el 83,33% del valor real vigente en el año 1984
- b) Las mejoras se computarán por el 16,67% del valor real vigente en el año 1984. Los contribuyentes podían mediante documentación fehaciente a juicio de la DGI, demostrar una mayor incidencia de las mejoras.

Los bienes muebles adquiridos con anterioridad al 15 de octubre de 1984 serían valuados por el contribuyente sobre la base del valor en plaza y serían amortizados por el 50% de la vida útil que corresponda. La DGI podía impugnar cuando la valuación practicada no la estimaba razonable.

Los bienes de activo fijo, muebles o inmuebles, que fueran adquiridos con posterioridad al 15 de octubre de 1984, serían valuados según las normas del IRIC, o sea, a su costo revaluado por IPPN.

Esquema de liquidación del Ajuste por Inflación

	Activo contable al inicio del ejercicio	
+/-	Ajustes fiscales (valuación normas IRIC)	
	Activo Fiscal al inicio del ejercicio	(1)
-	Activos generadores de Rentas no Gravadas:	
	no comprendidas	
	de fuente extranjera	
	Exentas	
	Activo Generador de Rentas Gravadas	(2)
-	Activos Fijos (en el país)	
-	Inversiones en otras empresas (excepto acciones)	
+/-	Cambio de Destino de bienes artículo 76 Dec. 840/88	
	ACTIVO COMPUTABLE artículo 75 Dec. 840/88	(I)
	Pasivo Contable al inicio del ejercicio	
+/-	Ajustes fiscales (valuación, devengamiento, impuestos)	
	Pasivo Fiscal al inicio del ejercicio	(3)

	PASIVO COMPUTABLE = (3) * (2/1)	(II)
	artículo 98 Dec. 840/88	
	BASE COMPUTABLE (BC)	(I) - (II)
Resumen:	Si BC>0, BC * IPM general (posición activa)	Pérdida
	Si BC<0, BC * IPM general (posición pasiva)	Ganancia

6.3.1.2.3 Tasas

En caso que el resultado fiscal fuera positivo se le debía aplicar una única alícuota del 30%, establecida en el artículo 25 del Decreto 599/88.

Así se obtiene el monto del impuesto, debiendo deducirse lo pagado en concepto de IMEBA y el crédito de IVA (en caso de existir) para llegar al IRA a pagar.

6.3.1.2.4 Momento de Pago

En el sector agropecuario no existía un período de tiempo entre la liquidación y el pago que permaneciera igual ejercicio tras ejercicio como sucedía con IRIC. El plazo era fijado por el Poder Ejecutivo teniendo en cuenta para ello la situación que vivía el contribuyente, determinada muchas veces por factores exógenos como ser los climáticos o los precios internacionales.

6.3.2 Régimen de IRA ficto

Este régimen de liquidación consistía en un sistema real en el cual la ausencia de documentación obligaba a establecer ciertas deducciones en forma ficta.

La forma de cálculo para llegar al monto imponible estaba determinada por la Resolución de la DGI 334/989, en donde se establecía que se tomaría en cuenta la renta bruta del contribuyente y sobre ésta se aplicaría un porcentaje, dependiendo del tipo de renta, que representara los gastos incurridos por el mismo para obtenerla, obteniéndose por diferencia la renta neta ficta.

La renta neta de semovientes se obtendría adicionando o deduciendo en su caso, a la renta bruta de semovientes el precio del pastoreo o situaciones de análoga naturaleza y deduciendo al total así obtenido, si es positivo, el 40% en concepto de gastos operativos.

La renta neta derivada de las ventas de lanas, cueros y cerdas, se calcularía deduciendo de las mismas un 40% en concepto de gastos operativos.

La renta neta derivada de las ventas de leche se calcularía aplicando a las mismas el 35%.

La renta neta derivada de las ventas de productos agrícolas se calcularía aplicando a las mismas el 50%.

La renta neta derivada de los ingresos por arrendamientos se calcularía aplicando el 90% a los ingresos devengados por ese concepto.

La renta neta derivada de los ingresos provenientes de actividades agropecuarias, realizadas bajo formas jurídicas de aparcería, medianerías y similares, se calculará aplicando a los mismos el 50% y se distribuirá entre las partes en función de los porcentajes establecidos en los respectivos contratos.

Las rentas netas derivadas de otros conceptos, tales como la enajenación de bienes muebles del activo fijo, servicio a terceros, venta de semillas, insumos, etc., se calculará aplicando el 30% a los ingresos devengados por los mismos.

A la suma de rentas netas se le deduciría como únicos gastos específicamente identificados los incurridos en concepto de arrendamientos y los correspondientes a sueldos admitidos de dueños o socios. Al monto así obtenido se le aplicaría la misma tasa que para el IRA cuando se contaba con documentación, es decir, 30%. El momento del pago era también el mismo que para el IRA real.

En este método no se consideraban las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, ni se realizaba el ajuste por inflación, tampoco se permitía hacer uso de la exoneración por inversiones.

Se establecía la posibilidad al contribuyente de optar por un método de liquidación real o ficta.

En la consulta número 3.413 de marzo de 1994, se planteó el caso de una sociedad de hecho agropecuaria, contribuyente de IRA, que preguntaba si cuando se cobran arrendamientos rurales, se debía tributar IRA por régimen ficto.

Se contesta que de acuerdo al Decreto 599/88 correspondía la determinación ficta de las rentas, cuando se carecía de documentación y no se pudieran determinar las rentas netas reales.

Por lo tanto si el contribuyente tenía documentación para determinar el resultado fiscal sobre base real no estaba obligado a utilizar el ficto.

Además si se liquidaba sobre base real se podrían deducir los gastos necesarios para obtener y conservar la renta, en tanto estuvieran documentados y fueran soportados económicamente por el arrendador.

6.4 Pagos a cuenta

Los contribuyentes de este impuesto debían efectuar cuatro pagos a cuenta por cada ejercicio. En los artículos 27 y 28 del Decreto reglamentario 599/88 se explicaban dos métodos para realizar dichos pagos, el contribuyente debía seleccionar uno. La opción se realizaría en oportunidad del vencimiento de la primera declaración jurada del impuesto a partir del 1 de julio de 1988 y una vez efectuada, la misma no podía ser modificada. Hasta esa fecha el contribuyente podría realizar los pagos a cuenta por cualquiera de los procedimientos indicados en los artículos 27 y 28.

Artículo 27.- El primer pago a cuenta se determinará aplicando el 18% (dieciocho por ciento) a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, referidos ambos al penúltimo ejercicio al que motiva el adelanto.

El segundo y tercer pago a cuenta se determinará aplicando el 27% (veintisiete por ciento) a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto.

El cuarto pago a cuenta se determinará aplicando el 36% (treinta y seis por ciento) a la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, referidos ambos al ejercicio anterior al que motiva el adelanto.

Artículo 28.- El primer pago a cuenta se determinará aplicando al monto de los ingresos gravados de los dos primeros meses del ejercicio que motiva el adelanto, el coeficiente que resulte de relacionar la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, por un lado, y los ingresos gravados del ejercicio por otro referidas estas cifras al penúltimo ejercicio respecto al que motiva el adelanto.

El segundo pago a cuenta se determinará aplicando al monto de los ingresos gravados del tercer, cuarto y quinto mes del ejercicio que motiva el adelanto el coeficiente que resulte de relacionar la diferencia entre el

impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, por un lado, y los ingresos gravados del ejercicio por otro, referidas estas cifras al ejercicio anterior al que motiva el adelanto.

El tercer pago a cuenta se determinará aplicando al monto de los ingresos gravados del sexto, séptimo y octavo mes del ejercicio que motiva el adelanto, el coeficiente que resulte de relacionar la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, por un lado, y los ingresos gravados del ejercicio por otro, referidas estas cifras al ejercicio anterior al que motiva el adelanto.

Nota: Por Dto. 158/995 de 28.04.995, art.14 num.3), se deducirá al importe precedentemente determinado, el impuesto referido en el art.2º de la Ley 16.697 de 25.04.995, correspondiente a los meses sexto a octavo.

El cuarto pago a cuenta se determinará aplicando al monto de los ingresos gravados de los últimos cuatro meses del ejercicio que motiva el adelanto, el coeficiente que resulte de relacionar la diferencia entre el impuesto que correspondió liquidar y el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, por un lado, y los ingresos gravados del ejercicio por otro, referidas estas cifras al ejercicio anterior al que motiva el adelanto.

Por ingresos gravados a efectos de este decreto, se entenderán las ventas y servicios devengados que generen rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias.

Posteriormente en el año 1996, se crea el artículo 28 del T 8, (a partir del artículo 655 de la Ley 16.736) el que expresa que se tomaran como pagos a cuenta de este impuesto, los pagos de IMEBA. Se puede sostener que este artículo dejaba sin efecto el régimen anterior de anticipos.

6.5 Exoneraciones:

6.5.1 Exoneración establecida en la Ley 15.939 (Ley forestal):

Inicialmente el régimen forestal estuvo regulado en nuestro país a través de la Ley 13.723 del 16 de diciembre de 1968. Posteriormente, con fecha 28 de diciembre de 2007 se dictó la Ley 15.939, corrientemente denominada “Ley Forestal” sustituyendo a aquélla, que fuera luego reglamentada por el Decreto 452 del 6 de julio de 1988.

Ambas Leyes consagraron regímenes promocionales para la actividad forestal otorgando, entre otros, importantes beneficios tributarios.

Al respecto el artículo 39 de la Ley 15.939 resulta similar al artículo 12 de la antecesora Ley 13.723, salvo en ciertos aspectos, a saber:

a) La Ley 15.939 exonera a los montes artificiales protectores, artificiales de rendimiento ubicados en zonas de prioridad forestal y naturales protectores, sean existentes o que se planten en el futuro.

La exoneración anterior de la Ley 13.723 alcanzaba sólo a los bosques artificiales de rendimiento sin importar su ubicación, aunque al igual que la Ley 15.939 condiciona el otorgamiento de los beneficios a la existencia de un plan de manejo.

b) La Ley anterior comprendía únicamente a los impuestos nacionales sobre la propiedad inmueble rural, siendo en este aspecto la Ley 15.939 más amplia que la anterior al exonerar a la misma también de la contribución inmobiliaria rural.

c) Respecto a los plazos, la Ley 15.939 limitó la aplicación de las exoneraciones y otros beneficios al plazo de doce años pero ello, como se verá, únicamente para el caso de los nuevos tributos a crearse gravando genéricamente a las explotaciones agropecuarias mientras que la Ley anterior no establecía al respecto ningún plazo.

La aprobación de la Ley 15.939 significó en nuestro país un explosivo aumento de la cantidad de hectáreas forestadas, habiendo generado favorables efectos en la economía nacional que, seguramente, habrán de irse multiplicando en el correr de los próximos años cuando muchos de los emprendimientos continúen alcanzando sus etapas de madurez económica.

A ella le siguió la aprobación de las Leyes 16.002 del 25 de noviembre de 1988, 17.843 del 21 de octubre de 2004 incorporando ciertas actividades a la exoneración y, finalmente, 18.083 que limitó la exoneración de la forestación frente al IRAE.

El artículo 39 de esta Ley 15.939, estableció que los ingresos derivados de la explotación de bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal, y los naturales declarados protectores, y los terrenos ocupados por estos beneficios tributarios, no se computarían a los efectos de determinar el ingreso gravado por IRA.

La exoneración tenía un plazo de 12 años desde la implantación del bosque y cesaba cuando este se destruía.

Los montes citrícolas no gozaban de esta exoneración.

Además, los sujetos pasivos del IRA, podían deducir del monto a pagar por el impuesto, un porcentaje del costo de implantación de los bosques artificiales declarados protectores o de rendimiento, en las zonas de prioridad forestal.

Se consideraban bosques protectores aquellos aptos para conservar el suelo, el agua u otros recursos naturales renovables y los bosques de rendimiento son aquellos cuyo fin es la producción de materias leñosas, y resulten de especial interés nacional por su ubicación o por la clase de madera u otros productos forestales que de ellos se puede obtener.

En el IRIC, se exoneraban las rentas derivadas de la explotación de esos bosques por sujetos pasivos de las agroindustrias, los que también podían deducir del monto a pagar por dichos impuestos, un porcentaje del costo de plantación.

También estaba exonerada de impuesto a la renta la adquisición del bosque en pie y su posterior corte y descortezado, dado que el Decreto 209/003 así lo dispuso en su artículo 1, lo que hace es ampliar el concepto de explotación agropecuaria definido en el artículo 63 T 3 del T.O. 96.

En sus orígenes el beneficio también constaba con un subsidio, que se obtenía una sola vez, por el 50% del costo ficto de la plantación por cada hectárea plantada. El costo ficto de plantación era fijado por el MGAP los 30 de junio de cada año. En caso de obtener este subsidio los costos incurridos no se podrían deducir de la liquidación del IRA.

Luego, la Ley de ajuste fiscal 17.453 del año 2002 redujo a partir del 1 de enero de 2004 el subsidio mencionado en la siguiente escala:

2004	25%
2005	50%
2006	75%

Finalmente, la Ley 17.905 eliminó el referido subsidio y dispuso que el mismo sólo se mantendría para aquellos productores forestales que hubiesen presentando proyectos forestales ante la Dirección General Forestal del MGAP para su aprobación con anterioridad a la fecha de promulgación de esta Ley.

Para acceder a todos los beneficios tributarios establecidos en la Ley 15.939 se exigía, en el artículo 49 de la misma, la elaboración de un plan de manejo y ordenación para las labores de explotación y regeneración de bosques que debía ser aprobado por la Dirección Forestal.

En la consulta número 4.395 de febrero de 2008 un profesional universitario pregunta si la actividad de deforestación (compra de montes con el fin de talarlos y obtener rolos descortezados para su posterior venta), quedaría comprendida por el IRA.

La Administración opinó que esta actividad no estaba comprendida en el IRA, porque no cumple con el hecho generador de dicho impuesto. La respuesta se basa en el literal A) del artículo 2 del T 8 del T.O. 96, el que establecía cuales constituían rentas comprendidas que ya fue mencionado anteriormente y el artículo 3 del Decreto 599/998 también mencionado antes, que establecía lo que era considerado explotación agropecuaria.

Por estos artículos mencionados se descartó que la actividad de comprar un monte en pie, talarlo y posteriormente obtener rolos descortezados estuviese comprendida en el IRA, por lo contrario, sería una actividad comprendida en el IRIC.

No obstante lo anterior, las rentas obtenidas resultaban exoneradas de dicho impuesto por aplicación de del Decreto 209/003 del 25 de mayo de 2003 y del artículo 63 del T 3 del T.O. 96, siempre y cuando la consulta se refiera a bosques artificiales declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y bosques naturales declarados protectores, en caso contrario las rentas obtenidas resultaban gravadas.

Otro consulta relevante a efectos de esta exoneración es la número 4.491 de diciembre del 2005 donde una sociedad anónima cuyo giro consiste en la compra de montes en pie para su posterior talado, descortezado y venta de los productos derivados del mismo y que además compra y vende madera talada y descortezada que adquiere a terceros, consultaba el tratamiento fiscal a dar a las rentas obtenidas por ambas actividades.

El Decreto 209 de 28 de mayo de 2003 definía el concepto de explotación de bosques como aquél que comprendía desde la implantación del bosque hasta el descortezado, incluyendo además la adquisición del bosque en pie y su posterior corte y descortezado.

Por su parte el artículo 1 de la Ley 17.843 de 21 de octubre de 2004 establecía que la exoneración a que refieren los numerales 3) y 4) del artículo 63 del T 3 del T.O. 96, alcanza a las actividades de descortezado, trozado y chipeado realizado sobre bosques propios calificados de protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 15.939.

Asimismo, el último inciso del mencionado artículo establece que son bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los adquiridos en pie por los mismos.

En conclusión, las rentas derivadas de la actividad de talado, descortezado y venta de productos derivados de la compra de bosques en pie se encontraban exoneradas de IRA.

En relación a la otra actividad de la empresa consistente en la compra y venta de madera ya talada y descortezada a terceros, sería de aplicación el artículo 2 de la Ley 17.843 que establece tres condiciones simultáneas para estar alcanzado por la exoneración del artículo 1 de la mencionada Ley que son:

a) sean realizadas por productores agropecuarios forestales directamente o a través de formas asociativas o por agroindustrias forestales.

b) los bosques cumplan con la calificación a que refiere el artículo 39 de la Ley 15.939.

c) el volumen de la madera comercializada durante el ejercicio que haya sido adquirido a terceros sea inferior a un tercio del volumen total de la madera de bosques propios, en pie o cosechada, en existencia al cierre de dicho ejercicio. A tales efectos deberá solicitarse a la Dirección Forestal, dependiente del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca un certificado en el que consten las referidas existencias.

Por lo tanto, si en cada ejercicio fiscal se cumplen simultáneamente las tres condiciones reseñadas, las rentas derivadas de tales actividades estarían exoneradas de IRIC.

Exoneración por inversiones:

Debian remitirse a las normas del IRIC, en el T 4, del T.O. 96, el artículo 17 hacía referencia al IRA y establecía la exoneración de este impuesto al sector agropecuario, a las rentas que se destinaran a la adquisición de:

- 1) Maquinarias agrícolas: Se entendía por las mismas las utilizadas por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.
- 2) Mejoras fijas en el sector agropecuario: Por tales se entendía, la construcción de tajamares, represas, pozos y perforaciones, molinos de viento y tanques australianos.
- 3) Vehículos utilitarios: chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras.

Estas exoneraciones se encontraban limitadas por la menor de las siguientes cifras:

- El 40% de la renta neta fiscal resultante, deducida otras exoneraciones.
- El 40% del valor de la inversión realizada
- Las utilidades contables, que debían ser suficientes para crear una reserva por el monto de la exoneración que tendría como único fin la capitalización.

Como mejoras fijas del sector agropecuario se consideraban las siguientes: tajamares, represas, molinos de viento, pozos y perforaciones; alambrados (línea tendida); bretes para vacunos y lanares; porteras; tubos y cepos; baños para vacunos y lanares; gallineros y conejeras; chiqueros; caminos internos; silos.

Como vehículos utilitarios se entendía los chasis para camiones, tractores, remolques, zorras, pick up, doble cabina, furgones y furgonetas.

El artículo 107 del Decreto 840/88, establecía una nueva limitación al régimen de las exoneraciones que consistía en que los beneficios sólo alcanzaban a los contribuyentes de IRA que tuvieran documentación fehaciente de sus operaciones a juicio de la DGI. Además, establecía que la Administración podía exigir, conjuntamente con la declaración jurada en la que se liquidaba el impuesto, el detalle de los bienes y las construcciones o ampliaciones que dieran motivo a la exoneración que se reglamentaba.

Este Decreto agregaba que los bienes podían ser nuevos y usados. La norma no requería que el sujeto beneficiado por la exoneración, que era el sujeto pasivo de IRIC e IRA, utilizara los bienes y los aplicara a su ciclo productivo.

Con respecto al momento de la exoneración, la misma operaba sólo en el ejercicio en que se realizaba la inversión, no pudiendo trasladarse los excedentes que superaran la renta fiscal.

Por último, este Decreto establecía que si en el ejercicio en que se realizaba la exoneración, o en los tres siguientes se enajenaban los bienes comprendidos en las exoneraciones, se debía computar como renta el monto de la exoneración, sin perjuicio del resultado de la operación.

6.6 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios

El IMEBA es un impuesto que nació en el año 1984, el cual fue modificado posteriormente en más de una ocasión y sigue vigente en la actualidad.

En esta ocasión se describirá el IMEBA en su régimen anterior a la Ley 18.083 y posteriormente en el capítulo de IRAE se comentaran los cambios introducidos por la reforma.

Desde el punto de vista del derecho tributario se trata de un impuesto que reúne las siguientes características:

- a) **indirecto:** entendiéndose por tal aquellos que no recaen sobre una persona sino sobre bienes y que directamente se puede verificar su traslado a otros productos;
- b) **específico:** se grava la circulación de determinados bienes taxativamente mencionados;

c) **monofásico:** por la etapa o circunstancia elegida por el legislador al determinar el hecho imponible e instantáneo.

El espíritu original del impuesto era constituir un régimen de pago a cuenta del impuesto a la renta, de forma de asegurarse la fluidez del ingreso generado por este tributo. Si bien este objetivo inicial se mantiene actualmente, existe la opción para algunos productores que lo abonado por IMEBA se transforme en su única imposición a la renta.

En el año 1988 se fijó su alícuota en 0% por el Decreto 404/988.

Posteriormente, la Ley de Presupuesto Nacional 16.736 introdujo algunos cambios.²⁶

En primer lugar, amplía la base impositiva, si bien la lista de productos gravados sigue siendo taxativa, se agregan productos a la misma.

En segundo lugar, se incluye la afectación al uso propio y la primera enajenación a cualquier título (gratuito u oneroso) dentro de la hipótesis que configura el presupuesto de hecho, lo que no ocurría antes en el IMEBA.

Por último, se definen con mayor precisión las figuras intervinientes en las operaciones alcanzadas por este impuesto, reconociéndose comprador y productor.

Dicha Ley fijó tres tasas dependiendo del bien que se está gravando.

Esas alícuotas máximas fueron establecidas de tal manera que, aplicadas a las ventas, representarían en realidad un monto del impuesto inferior al 25% de la renta neta en la mayoría de los casos. Para su determinación se tomó en cuenta las relaciones insumo-producto existente para los distintos subsectores en el período en consideración

6.6.1 Hecho Generador del IMEBA

6.6.1.1 Aspecto Objetivo:

El aspecto objetivo está determinado por el artículo 1 del T 9 del T.O. 96.

El IMEBA grava la primera enajenación de una serie de bienes agropecuarios citados taxativamente, a título gratuito u oneroso, realizada por los productores de dichos bienes a quienes se encuentren comprendidos en el IRIC (hoy IRAE no productores), a Administraciones municipales y a Organismos estatales.

²⁶ Cdor. Raúl D' Alessandro, Revista Tributaria N° 132.

En el artículo 2 del mismo título se define la enajenación como toda operación que tenga por objeto, la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien lo recibe la facultad de disponer económicamente como si fuera su propiedad.

La lista de los bienes gravados era la siguiente:

- A) Lanas y cueros ovinos y bovinos.
- B) Ganado bovino y ovino.
- C) Ganado suino.
- D) Cereales y oleaginosos.
- E) Leche.
- F) Productos derivados de la avicultura.
- G) Productos derivados de la apicultura.
- H) Productos derivados de la cunicultura.
- I) Flores y semillas.
- J) Productos hortícolas y frutícolas.
- K) Productos cítricos.

Esta lista no exhaustiva, dada la variada gama de productos de origen agropecuario obtenidas por el mundo.

También quedan gravadas por este impuesto las exportaciones de los bienes que conforman la lista taxativa realizadas por los productores. Se entiende que dentro de la categoría de productor se encuentra el agropecuario y el industrial. El IMEBA deberá ser abonado con carácter previo al trámite aduanero, o sea, antes del hecho generador.

Por último, el IMEBA grava la manufactura, afectación al uso o enajenación de bienes de su propia producción o importados realizados por contribuyentes de IRIC. Lo que se pretende gravar, básicamente, es al sector agroindustrial, cuando ingresan sus productos al ciclo industrial configuran el hecho generador naciendo de su cargo la obligación de pagar el IMEBA.

No es la importación lo que está gravado, sino las hipótesis mencionadas anteriormente.

En cuanto al aspecto objetivo del IMEBA, cabe destacar algunas consultas realizadas a la DGI, las cuales se tratan a continuación.

En primer lugar, la consulta número 4.493 de junio de 2005, planteaba la siguiente consulta: “en ocasión de la importación de determinados bienes de origen vegetal procesados y

congelados, está obligada - la empresa - al pago del anticipo de IMEBA y sus Adicionales establecido por el artículo 1 del Decreto 366 del 15 de octubre de 2004”.

El informe elaborado por el Departamento de Apoyo Técnico Administrativo de la División Fiscalizadora decía: “Se trata de productos de origen vegetal, congelados (sistema IQF), procesados (lavados, sancochados, en algunos caso picados en otros despuntes) y envasados”. Continuaba diciendo: “aquellos bienes que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial, no estarán alcanzados por este impuesto; excepto cuando el proceso al que fueran sometido sea necesario para su conservación”. “Puntualmente, los bienes que se consultan han sufrido, según se declara, procesos industriales como el sancochado y el picado que implican cambios con respecto al producto en su estado natural, por lo que no se encuentran gravado por el IMEBA”.

Atento a lo expuesto la comisión entendió que no correspondía abonar el anticipo. Esto en virtud de que la operación no estaba comprendida en el hecho generador del IMEBA.

Por otro lado, la consulta número 4.539, planteaba varias preguntas, una de ellas referente al IMEBA. Se consultaba si se configuraba el hecho generador del IMEBA plaza, al industrializarse o afectarse al uso propio bienes gravados ingresados en admisión temporaria, y en caso afirmativo, si correspondía abonar el anticipo en ocasión de la incorporación.

La Comisión expresa: “El IMEBA grava, entre otros, la manufactura y la afectación al uso de bienes gravados importados. Los bienes ingresados en admisión temporaria no han sido importados y por lo tanto no corresponde gravarlos con este impuesto y por ende tampoco debe realizarse el anticipo previsto por el Decreto 366 del 15 de octubre de 2004”.

6.6.1.2 Aspecto subjetivo:

Existen diferentes hipótesis de gravabilidad para este impuesto.

En la hipótesis de la enajenación de un productor de bienes gravados, para que se verifique el aspecto subjetivo se debe encontrar dos partes:

- El productor (o importador) que realice las actividades anteriormente mencionadas con los bienes gravados.
- La parte compradora que debe tener ciertas características, ser contribuyente de IRIC, Administración Municipal u Organismos Estatales, esta parte será llamada la mayoría de las veces agente de retención.

Cuando se trate de una exportación por un productor, la parte compradora puede ser cualquiera y de todas maneras se configuraría el aspecto subjetivo.

En el caso de la afectación al uso propio y la manufactura de bienes gravados (importados o producidos), la característica subjetiva que se debe verificar en esta hipótesis es que la actividad sea realizada por contribuyentes de IRIC.

Sujetos pasivos del IMEBA:

La Ley los define en el artículo 4 del T 9 T.O. 96 y expresa:

“Artículo 4º.- Contribuyentes.- Son contribuyentes quienes enajenen, manufacturen, afecten al uso propio o exporten, los bienes gravados.”

Es amplio el espectro de figuras que abarca esta definición quedando incluidos según realicen determinadas actividades, con los bienes gravados.

A su vez el Decreto 15/96 reglamentario de este impuesto, enumera a los contribuyentes.

“Artículo 3º.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto que se reglamenta:

A) *Quienes no siendo sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio enajenen los bienes gravados a sujetos pasivos del citado impuesto, a Administraciones Municipales o a Organismos Estatales.*

B) *Quienes exporten bienes gravados de su propia producción.*

C) *Los productores de los bienes gravados que sean sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y manufacturen, enajenen o afecten al uso propio dichos bienes.”*

El artículo anterior no se refiere a los sujetos pasivos, ya que define a quienes realizan las operaciones comprendidas en el hecho generador del tributo, no siendo estos, otros que los contribuyentes.

Existe un contribuyente que no está nombrado en el artículo anterior, pero sobre el que se encuentran dos referencias, una legal en el artículo 1 del T 9 del T.O. 96 y otra reglamentaria en el artículo 3 del Decreto 100/96. Este sería aquel contribuyente de IRIC que importe bienes

gravados y los use, manufacture o enajene, el mismo se constituirá en sujeto pasivo en el momento en que realice dichas actividades con el bien y no por la mera importación.

Respecto a la inclusión en el concepto de sujeto pasivo del IMEBA, se pueden mencionar las siguientes consultas realizadas a la DGI:

Consulta número 3.891 de octubre de 1999 la cual plantea la siguiente situación: Una empresa manifiesta que explota un vivero por el que vende plantas de su propia producción y paralelamente vende plantas adquiridas a otros viveros, céspedes, tierra preparada, macetas, útiles de jardinería, fertilizantes, productor químicos, etc. En la consulta la empresa considera que el giro de vivero es agropecuario, por lo que está comprendido en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) o en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) y por el resto de las rentas queda comprendida en el IRIC, criterio que la comisión de consultas comparte.

La consulta número 3.683 también trata la situación de un vivero pero para el caso de una empresa unipersonal. La empresa consultó su situación frente al IMEBA y el Adicional (INEA). La unipersonal manifestó que su actividad tiene carácter agropecuario, que hasta ese momento su actividad estaba exonerada de los tributos que gravaban dicho sector por explotar un área de escasas dimensiones, y que su actividad es la producción y venta exclusivamente de plantas, no de flores y semillas. En tal sentido, ella entiende estar exonerada del IMEBA.

Como se mencionó, se gravaba “la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el impuesto a las Rentas de la industria y Comercio, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales”, de determinados bienes, entre estos bienes se encontraban las “Flores y Semillas”.

Flores: Es el conjunto de órganos reproductivos de las plantas fanerógamas, cultivadas con fines comerciales.

Semillas: Desde el punto de vista fiscal, es toda estructura vegetal usada con propósito de siembra o propagación de una especie.

En la medida que el consultante enajene bienes que se apartara de las definiciones antes mencionadas, no se encuentra gravado por el IMEBA.

Resta analizar ahora la figura de responsable que está dada por el artículo 4 del mencionado Decreto:

Se designa agentes de retención a:

- a) Quienes se encuentren comprendidos en el IRIC (ahora IRAE) y no sean productores agropecuarios, las administraciones Municipales y los Organismos Estatales, que adquieran bienes gravados a quienes sean productores agropecuarios, salvo en el caso previsto en el literal siguiente.
- b) Los rematadores intervinientes en remates de ganado ovino y bovino, cuando los compradores sean contribuyentes del IRIC (ahora IRAE) que no sean productores agropecuarios, Administraciones Municipales u Organismos Estatales.
- c) Quienes exporten bienes gravados por cuenta de productores. Los responsables deberán practicar siempre la retención, salvo que el enajenante deje expresa constancia que no son bienes de su propia producción y que es sujeto pasivo del IRIC (ahora IRAE) en boletas o facturas que reúnan los requisitos del Decreto 597 del 21 de setiembre de 1988.

Estos responsables deberán retener siempre, salvo que los enajenantes dejen constancia de ser sujetos pasivos del IRIC.

La DGI deberá acreditar las cantidades vertidas por los agentes de retención a los contribuyentes en función de las declaraciones de éstos, por lo que debe cumplirse con ciertos requisitos formales sin los cuales tal acreditación no se producirá.

La consulta número 4.455 de marzo de 2006 planteaba la situación de un contribuyente de IMEBA, cuya actividad es la avicultura, especialmente en el sector huevos, consulta con relación a la enajenación de dichos bienes cuando son enviados al mercado para su comercialización, siendo adquiridos casi en su totalidad por empresas contribuyentes del IRIC, no recibiendo ningún comprobante por parte de los adquirentes en relación a la retención de IMEBA.

El artículo 4 del T 9 del T.O. 96, decía “son contribuyentes quienes enajenen, manufacturen, afecten el al uso propio o exporten, los bienes gravados”.

El artículo 17 del Código Tributario establece que el contribuyente es “la persona respecto a la cual se verifica el hecho generador de las obligaciones tributarias”. El artículo 19 de dicho código define al responsable expresando que es “la persona que, sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel...”.

Por último, el inciso 2 del artículo 23 del Código Tributario, dice: “efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa responderá solidariamente con el contribuyente”.

Por lo tanto, si el agente de retención no ha efectuado la retención o no emitió la documentación que libere al contribuyente, el mismo es solidariamente responsable.

6.6.1.3 Aspecto temporal

Con respecto al momento en que surge la obligación tributaria de pagar el impuesto, el T 9 lo prevé en su artículo 3.

Para el caso de la enajenación, el nacimiento de la obligación se verificará cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución por medio de la entrega del bien.

En cuanto a la manufactura o afectación al uso, la configuración del hecho generador se verifica en el instante de iniciación del proceso industrial al cual se incorpore el producto de la propia producción agropecuaria.

6.6.1.4 Aspecto espacial

Sobre este aspecto nada se dice en la Ley ni en la reglamentación, por lo que hay que basarse para determinarlo, en el criterio que rige para el resto de los impuestos, es decir, el de la fuente.

Por lo que quedarán gravadas las operaciones que cumplan con los demás aspectos siempre que se realicen en territorio político uruguayo.

6.6.1.5 Monto Imponible

La determinación del monto imponible está establecido en el artículo 6 del T 9 del T.O. 96.

Para el caso de las enajenaciones, el monto imponible estará constituido por el precio de venta de los bienes excluido el propio IMEBA. Si no tiene precio de venta será aplicado el de valor en plaza.

En el caso de la manufactura o afectación al uso de los bienes, el precio estará dado por los valores corrientes de plaza o en caso de no existir el contribuyente deberá estimarlo, valor que podrá ser impugnado por la Administración.

Para las exportaciones, se tomara el precio de venta FOB y en caso de no existir, serán los anticipos que el agente de retención pague al contribuyente a cuenta del precio definitivo.

En conclusión, el monto imponible estará dado por el precio de venta que corresponda según el caso, al que se le deducirá el IMEBA y los adicionales (INIA y MEVIR) y sobre esa base se aplicará la tasa que corresponda según cuál sea el bien.

6.6.1.6 Alícuotas

La Ley fija alícuotas máximas para cada producto gravado según el artículo 7 del T 9. Este mismo artículo faculta al Poder Ejecutivo a fijar dentro de los límites señalados, tasas diferenciales para cada hecho generador y para los distintos bienes gravados.

Haciendo uso de la facultad se crea el Decreto 538/003 que fijó las siguientes tasas del IMEBA, para los hechos generadores acaecidos a partir del 1 de enero de 2004:

- a) Lanas y cueros ovinos y bovinos 2,5%
- b) Ganado bovino y ovino 2,5%
- c) Ganado suino 1,5%
- d) Cereales y oleaginosos 2%
- e) Leche 2%
- f) Productos derivados de la avicultura 1,5%
- g) Productos derivados de la apicultura 1,5%
- h) Productos derivados de la cunicultura 1,5%
- i) Flores y semillas 1,5%
- j) Productos hortícolas y frutícolas 1,5%
- k) Productos cítricos 2%

En el caso del ganado bovino la tasa a que refiere el literal b) rigió para los hechos generadores acaecidos a partir del 1 de marzo de 2004. Entre el 1 de enero y el 28 de febrero de 2004, la referida tasa sería de 2,15%.

6.6.1.7 Liquidación y pago del impuesto

El momento de pago del IMEBA es distinto al de la verificación del hecho generador. El artículo 4 del Decreto 100/96 reglamenta el momento en que los sujetos pasivos deben realizar el pago del impuesto, el cual será dentro del mes siguiente al de realización de las operaciones gravadas, en las fechas que establezca DGI.

6.6.1.8 Imputación del pago

De acuerdo al artículo 28 del T 8 del T.O. 96, el monto pagado por concepto de IMEBA sería imputado como pago a cuenta por quienes opten por liquidar IRA.

A diferencia de ello, el monto pagado por concepto de adicionales INIA y MEVIR no podrá ser deducido como pago a cuenta del IRA de acuerdo al artículo 10 del T 9 del T.O. 96.

El artículo 11 del mismo título expresaba que, si de la liquidación de IRA resultara un crédito por concepto de IMEBA, el mismo se podía imputar al pago de otros tributos recaudados por la DGI o a aportes previsionales. O sea que podría ser utilizado como pago a cuenta del IRIC.

Por otro lado, el artículo 56 del T 4 del T.O. 96 estipulaba que los sujetos pasivos que obtuvieran rentas derivadas de actividades agropecuarias e industriales, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituyera insumo de la industrial, imputarían el monto pagado por IMEBA como pago a cuenta del IRIC.

No sé había incluido en la normativa legal la posibilidad de deducir el IMEBA del IRIC por parte de los contribuyentes que manufacturaran, afectaran al uso, o enajenaran bienes gravadas previamente importados.

Sin embargo el Decreto 100/996 en su artículo 3, al considerar la inexistencia de condiciones de igualdad de los productos importados respecto de los nacionales, admitió la posibilidad de que los importadores de bienes gravados por IMEBA, que manufacturaran los referidos bienes sin transformar, imputen los montos pagados en concepto del referido tributo como pago a cuenta del IRIC.

6.6.1.9 Adicional INIA y MEVIR

Los artículos 8 y 9 del T 9 T.O. 96 establecen la creación del adicional INIA (Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria) y del adicional MEVIR (Movimiento de Erradicación de Vivienda Insalubre Rural) y su destino.

Estos tienen un destino diferente al del IMEBA, y gravan productos distintos a los que grava el IMEBA. Esto ocurre en el caso de los productos forestales que se encuentra gravado por el adicional de INIA, o sea que opera no sólo en los casos que lo hace el IMEBA.

“Artículo 8º. Impuesto adicional.- Créase un impuesto adicional del 2‰ (dos por mil), que gravará todos los hechos generadores comprendidos en el artículo 1º de este Título, relativos a los bienes mencionados en los apartados A), B) y D) del inciso primero del citado artículo.

Artículo 9º. Impuesto adicional.- Créase un impuesto adicional de hasta 4‰ (cuatro por mil), que gravará todos los hechos generadores comprendidos en el artículo 1º de este Título, relativos a los bienes

mencionados en los apartados A) a G) del inciso primero del citado artículo y a los productos de origen forestal, así como a las exportaciones en estado natural y sin proceso de transformación de productos hortícolas, frutícolas y cítricos y de flores y semillas.

El producido de este adicional se destinará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria.”

Los restantes aspectos necesarios para que se configure el hecho generador son los mismos que los determinados para el IMEBA

El cálculo de estos impuestos sigue los mismos lineamientos que el IMEBA, es decir al valor que corresponda del bien gravado se le deduce lo correspondiente al IMEBA y estos adicionales, lo resultante constituye el monto imponible, y sobre el mismo se aplica la tasa correspondiente, 2% para MEVIR y 4% para INIA.

6.6.1.10 Opción IRA- IMEBA

Con la Ley de Presupuesto Nacional 16.736 se deroga el IMAGRO y por consiguiente el sistema IRA - IMAGRO, surge entonces el IMEBA como un impuesto indirecto a las ventas y se mantiene el IRA en los términos anteriores a tal modificación.

El IRA podría haber quedado como un impuesto único a las rentas agropecuarias, intentando aún más contribuir a lo que sería una imposición igualitaria al sector en su conjunto, o que se pagara uno u otro impuesto el mayor, pero con el IMEBA se lograba una más fácil recaudación y fiscalización, mientras que el IRA era un impuesto de difícil recaudación y fiscalización por los criterios de valuación y liquidación que utilizaba.

Así, surgió la necesidad de hacer coexistir estos dos impuestos creando esta misma Ley un sistema de opción para los contribuyentes del IRA, sobre tributar IRA o IMEBA.

Esta opción no constituía una alternativa para pagar o no IMEBA, el cual se debía abonar siempre que se verificara el hecho generador. Lo que sí establecía esta opción era la posibilidad de darle carácter definitivo a este impuesto o que el mismo constituyera un pago a cuenta del IRA.²⁷

Es así que un contribuyente podía liquidar por varios ejercicios IMEBA y en un determinado momento le resultara más conveniente tributar IRA. En ese momento podía ejercer la opción pero ese pasaje de IMEBA a IRA era definitivo.

²⁷ Cdor. Diego Bonomi, 1998, Revista Tributaria N° 145 Tomo XXV

El Poder Ejecutivo, haciendo uso de la facultad otorgada por la Ley en el artículo 11 del T 9 del T.O. 96 reglamentó la forma y plazos para ejercer la opción.

Es así, que el artículo 1 del Decreto 407/996 dispuso que los contribuyentes que obtengan rentas comprendidas en el IRA pudieran optar, en lo que a rentas agropecuarias refiere, entre liquidar IRA o dar carácter definitivo al IMEBA.

De la interpretación literal se podría decir que no estarían incluidas las rentas como son la aparcería, pastoreo y los arrendamientos.

Respecto de esto se expresó el Cdor. Diego Bonomi en la Revista Tributaria número 145 y opinó que lo importante y fundamental era que el Decreto no aclaraba que la opción correspondía a las rentas comprendidas en el literal a) del artículo 2 del T 8 que son las rentas típicamente agropecuarias, por lo que sí estarían incluidas todas estas otras rentas mencionadas anteriormente.

Por otra parte, el mencionado artículo 2 del Decreto 407/96, estableció que la opción por tributar IRA era definitiva, para aquellos ejercicios cerrados a partir del 1 de julio de 1996, la que se efectivizará por la presentación de la declaración jurada de la liquidación de este impuesto. La no presentación de la misma implicaría la opción del contribuyente de tributar IMEBA.

Es interesante hacer referencia nuevamente a la Revista Tributaria número 145 del año 1998, donde el Cdor. Diego Bonomi expresó que desde el punto de vista del fisco, por un lado, con el IMEBA se alcanza una sencillez en la recaudación, una periodicidad en la recaudación, un fácil control de la misma, por otro lado, opina que con la creación de un impuesto real como es el IRA se debería haber incrementado, lo que es la tributación marginal de los agentes económicos que están vinculados al sector agropecuario, ya que por la forma de liquidar el IRA el productor se preocupa de conseguir la boleta de sus compras y ahí esos agentes económicos deberían de facturar IVA, pagar renta, tendrán incidencia en su impuesto al patrimonio. Al estar en el IMEBA, el productor pierde interés en reclamar las facturas, lo cual seguramente incidirá en la liquidación de los tributos de esos agentes económicos vinculados al agro.

Agrega que lo que es real desde el punto de vista práctico es que el productor tiene una herramienta tributaria para pagar sus impuestos muy sencilla y en la cual además lo hace vía retención del agente económico, del sujeto pasivo a quién le vendió su producción.

En cuanto a la opción entre IMEBA e IRA, cabe mencionar la consulta número 3.736. Una persona que realiza una explotación agropecuaria en campos propios y arrendados y al mismo tiempo arrienda parte de los campos de su propiedad. Consultó si se podían separar los ingresos derivados de la explotación, de los obtenidos por el arrendamiento a los efectos de la opción por liquidar el IRA o el IMEBA.

La respuesta fue negativa. El consultante deberá optar por tributar un impuesto o el otro, computando todas las actividades de las que derivaban rentas comprendidas por el IRA.

Ventajas y desventajas del IMEBA frente al IRA:

Ventajas:

- 1) Es un impuesto de fácil liquidación para los contribuyentes.
- 2) Es un impuesto de fácil recaudación y fiscalización, porque en general el tributo va a ser abonado a la DGI por parte de los agentes de retención designados a tales efectos. Es decir, que para su verificación no sería necesario controlar gran cantidad de productores independientes, sino que alcanzaría con revisar la situación fiscal de unos pocos agentes de retención, dada la oposición de intereses.
- 3) Es un impuesto asociado a los ingresos, porque en definitiva el mecanismo de retención operará en el momento en que el productor reciba la contraprestación por sus bienes.

Desventajas:

- 1) Es un impuesto indirecto entonces en la medida que la elasticidad de la demanda lo permita son más trasladables que los directos, entonces se estaría gravando el consumo.
- 2) Se perdería la oposición de intereses debido a que el contribuyente que opta por IMEBA no le corresponde deducir gastos ni IVA por lo que no exigirá de la contraparte documentación respaldatoria de sus gastos.
- 3) Afecta la visualización de los resultados de la empresa, por ejemplo si da pérdidas, se liquida en función de los ingresos y no de la utilidad.

6.7 Impacto del IRA y el IMEBA en el sector:

El IRA fue creado por el Decreto - Ley 15.646, el 11 de octubre de 1984, culminando un movimiento de sectores involucrados en ese tipo de tributación y concepciones de gobierno,

que aspiraban a la existencia de un gravamen a la renta efectiva del agro, por oposición del impuesto que grava la renta potencial de la tierra, el IMAGRO.²⁸

El Dr. Gimeno Sanz²⁹ este impuesto a la renta “real”, registró en principio, el monto imponible de los contribuyentes en estos términos, enfrentando no sólo los ingresos con los egresos del ejercicio, sino también los activos a principio y fin del mismo. Pero el sistema real regía para quienes tenían contabilidad suficiente. De no ser así, el sistema se tornaba presuntivo. La alícuota del gravamen era proporcional.

Se partió del supuesto de que el activo fijo existente a la fecha en que el contribuyente se incorporaba al IRA no estaba amortizado, cualquiera fuera la cantidad de años que tuviera. Adicionalmente, en términos generales, el valor de dichos bienes era el que estimaba el contribuyente (superficie mejorada, alambrados, etc.), esto fue un estímulo para incorporarse al sistema.

El beneficio impositivo a favor de la agricultura desaparece en términos sustanciales, en la medida que impone el tributo a todos los contribuyentes que obtuvieran un ingreso superior al de 1.500 hectáreas pecuarias.

Como contrapartida se crea un impuesto indirecto, el IMEBA, en el año 1984, con carácter transitorio. Este impuesto era utilizado principalmente como un pago a cuenta del IRA, cuya opción era determinada por el contribuyente y tenía como fin darle fluidez al cobro de los mismos.

Posteriormente, en 1996 el IMEBA toma carácter definitivo, cambiando la opción tributaria de elegir entre IRA o IMEBA.

Desde su creación, el IMEBA también ha sufrido algunos cambios. La lista de productos que grava este impuesto ha sido ampliada, modificando las tasas según fuese necesario por la administración.

El IMEBA tiene como caracteres principales el ser indirecto, específico y monofásico, es decir es un impuesto que grava la circulación de bienes en una etapa específica, la cual es determinada por el Poder Legislativo.

La creación de estos impuestos generó una radical redistribución de la carga fiscal sectorial por sub-sectores y productores según rubro, tecnología y tamaño. De los agricultores a favor de los ganaderos, de las pequeñas explotaciones en beneficio de las grandes en términos de superficie y de los tecnificados sobre los tradicionales.

²⁸ Conforme Addy Mazz. Obra citada.

²⁹ Dr. José María Gimeno Sanz, 1996, Revista Tributaria N° 130, página 5 y ss.

Los agricultores y los tecnificados se veían relativamente perjudicados, en la medida que el impuesto indirecto que regía para el agro (IMEBA) estaban en razón directa a la producción generada y serían indiferente a la relación insumo/ producto y, por ende, al ingreso neto (presunto o real), costos y riesgos de la explotación.

Los pequeños productores resultarían afectados de diversas maneras sobre todo porque se incrementaría porcentualmente su contribución en el total abonado por el sector.

Quienes explotaban grandes superficies de campo veían disminuido su aporte fiscal, por la acción combinada de múltiples disposiciones. Ellas implican la desaparición de la progresividad según superficie, de la posición sectorial, la fijación de tasas proporcionales inferiores a las tasas más altas de los escalonamientos progresionales antes vigentes y el mantenimiento del IRA como una opción de pagar menos.

Era discutible si, en términos generales, la obligación fiscal por IRA era superior a la generada por IMEBA o viceversa. Pero lo que sí está claro, es que el contribuyente debidamente asesorado, elegiría la alternativa adecuada. En la primera hipótesis, no liquidando IRA y en la segunda, haciéndolo, lo que derivará en el deterioro de sus otras obligaciones fiscales (patrimonio, aportes previsionales).

No es razonable pensar que lo pagado por IMEBA superara lo adeudado, en conjunto, por IRA, Patrimonio y aportes previsionales, salvo situaciones de excepción.

En caso de crédito de IMEBA la Ley prevé que será imputado al pago de otros impuestos recaudados por la DGI.

CAPITULO 7: IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.1 Naturaleza del Impuesto

La Ley 18.083, aprobada el 27 de diciembre de 2006, sustituyó el régimen tributario, reformando la estructura vigente hasta ese momento.

En lo referente a la renta agropecuaria, se eliminó el IRA y se incorpora el IRAE.

En el régimen anterior, los productores agropecuarios tenían en todos los casos una opción tributaria hasta el 30 de junio de 2007, por medio de la cuál debían decidir si tributaban un impuesto a la renta real como era el IRA a una tasa del 30% o un impuesto sobre las ventas como lo es el IMEBA que grava las ventas a la industria y el comercio con tasas fijas que hoy oscilan entre un 0,0 % y 2,5%. Efectuada la opción por IRA, la misma era irreversible y habilitaba al contribuyente a deducir el IVA incluido en la adquisición de sus insumos.

Con la entrada en vigencia de la Ley 18.083 de reforma fiscal, determinados productores agropecuarios ya no tienen la opción antes mencionada y preceptivamente deben tributar el nuevo impuesto a la renta, el cuál grava la renta de fuente uruguaya a la tasa del 25%.

Por medio de esta Ley que rige para ejercicios iniciados desde el 1 de julio de 2007, en adelante, se crea un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza. Por lo tanto, la actividad agropecuaria queda incluida como actividad empresarial, sufriendo importantes cambios.

Es importante aclarar que, para determinado volumen de explotación, no sólo vinculado con la superficie de tierra dedicada a la actividad, la actividad agropecuaria es considerada actividad empresarial como cualquier otra, pero por debajo de ese volumen, se considera que es una

actividad económica sí, pero, con una estructura organizacional, que no admite una liquidación real de sus rentas, por lo que podrá optarse por un impuesto sustituto, como lo es el IMEBA.

La estructura legal del IRAE surge de las siguientes normas:- Ley 18.083 y su Decreto reglamentario 150/007 y sus posteriores modificaciones.

7.2 Hecho Generador en sus diferentes aspectos

7.2.1 Aspecto objetivo

El aspecto objetivo del hecho generador del IRAE se encuentra definido en el artículo 2 del nuevo T 4 del T.O. 96, incluyendo la renta agropecuaria en la generalidad de las rentas.

Artículo 2.- Rentas comprendidas.- Constituyen rentas comprendidas:

- A) *Las rentas empresariales.*
- B) *Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.*
- C) *Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo.*

Este artículo proporciona tres hechos que configuran el aspecto objetivo del impuesto, los cuales se definen a continuación en los artículos 3, 4 y 5.

En el artículo 3 se definen rentas empresariales a las obtenidas por los siguientes sujetos, es decir que se atiende a la forma jurídica:

- Sociedades anónimas y en comandita por acciones
- Restantes Sociedades Comerciales Ley 16.060 excepto Sociedades de Hecho
- Sociedades agrarias, asociaciones agrarias y Sociedades Civiles con objeto agrario
- Establecimientos permanentes de No Residentes
- Empresas industriales y comerciales del Estado
- Fondos de inversión cerrados de crédito

- Fideicomisos, excepto los de garantía
- Sociedades de Hecho y Civiles con excepciones.

El numeral 1 del literal B de este artículo define las actividades comprendidas en cuanto no se encuentren enumeradas en la lista de sujetos anterior y dice:

1. *Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicio, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combine capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.*

En relación a este apartado se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:

- i. *El capital no esté activamente dirigido a la obtención de renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.*
- ii. *En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se realice utilizando exclusivamente bienes de activo fijo utilizados por el prestatario.*

Así mismo se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genere la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

En el numeral 2 del literal B del artículo 3 se encuentran incluidas las rentas agropecuarias, con la siguiente redacción:

“...2. Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.”

Luego, el Decreto 150/007 en su artículo 4 ahonda en el tema definiendo las rentas agropecuarias;

Artículo 4.- Rentas agropecuarias. *Constituyen rentas comprendidas:*

- a) *Las derivadas de la explotación agropecuaria.*
- b) *Las resultantes de la enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria.*

- c) *las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria;*
- d) *las obtenidas bajo forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares.*

A tales efectos se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado; producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola; floricultura; y avicultura; apicultura y cunicultura.

En consecuencia, se excluyen las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando sean necesarios para la conservación de los bienes primarios.

Cabe destacar que no se incluye en esta categoría los arrendamientos ni usufructos rurales que, por tanto, a los efectos tributarios, deben calificarse como “rentas de capital fuera del ámbito agropecuario”. Ello determina que en caso que tales rentas no resulten comprendidas en el IRAE por efecto de la verificación de alguna de las condiciones seguidamente mencionadas en el literal a) del artículo 3 del T 4 y, tratándose de una empresa unipersonal o de alguna de las entidades personales referidas por la RT (sucesiones, condominios, determinadas sociedades civiles, etc.), dichas rentas deberán atribuirse a los titulares de las mismas a efectos de su cómputo en el IRPF o IRNR, según corresponda, sin perjuicio de la opción de pago de IRAE que los contribuyentes del IRPF podrían realizar.³⁰

En la consulta número 4.751 de febrero de 2008, se plantea la situación tributaria de los servicios de inseminación artificial prestados por un productor agropecuario no profesional universitario, a otros productores.

En tal sentido la Comisión de Consultas responde que:

Dado lo dispuesto en el numeral 2 del literal B del artículo 3 del T 4 del T.O. 96, que incluye dentro de las actividades agropecuarias a los servicios agropecuarios prestados por los propios productoras.

Que el referido artículo se encuentra reglamentado en el artículo 4 del Decreto 150 de 26 de abril de 2007, el cual establece qué rentas se consideran agropecuarias y en su literal c) *las obtenidas por la utilización de bienes o la prestación de servicios directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.*

³⁰ Consulta DGI 4.856 del 31 de enero de 2008

Teniendo en cuenta que el último inciso del artículo 6 del T 4 del T.O. del 96, establece que los contribuyentes de IMEBA que obtengan rentas derivadas de servicios agropecuarios deben liquidar preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de liquidar el IMEBA por sus restantes ingresos.

El consultante debe liquidar IRAE por las rentas provenientes de los mismos, a menos que se encuentren incluidos en la exoneración establecida en el artículo 162 del Decreto 150/007.

Continuando con los hechos que configuran el aspecto objetivo, el artículo 4 del T 4 del T.O. del 96 define aquellas rentas asimilables a las empresariales.

Artículo 4º.- Rentas asimiladas a empresariales.- Se consideran rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en el artículo precedente, las resultantes de:

- A. La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos. Se entenderá por loteos aquellos fraccionamientos de los que resulte un número de lotes superior a 25. Si el fraccionamiento no reviste el carácter de loteo, será de aplicación el numeral siguiente.
- B. La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados exceda el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones.

Quedan excluidas del presente literal:

- 1. Las ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.
- 2. Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, al titular por herencia o legado.
- 3. Las ventas de unidades de acuerdo al Decreto-Ley N° 14.261, de 3 de setiembre de 1974, en que se tendrá la del edificio como una sola venta.

Los contribuyentes incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por aplicación de los literales A) y B) del presente artículo, tributarán el impuesto correspondiente a cada uno de dichos literales por separado.

Por último, para completar la definición dada en el artículo 2 del nuevo T 4 del T.O., el artículo 5 especifica cuáles de las rentas comprendidas en el IRPF, pueden incluirse ya sea por opción del contribuyente o preceptivamente.

7.2.1.1 Inclusión Opcional

Según lo expresado en el mencionado artículo 5 del T 4 del T.O., la opción podrá ser ejercida para las rentas que la Ley determine, que son:

- La totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente con excepción de las obtenidas en la relación de dependencia.
- La totalidad de las rentas derivadas del factor capital, con excepción de las originadas en dividendos o utilidades.
- La totalidad de las rentas derivadas del factor trabajo, con excepción de las obtenidas en relación de dependencia.

7.2.1.2 Inclusión Preceptiva

El artículo 9 del Decreto 150 en su inciso c), indica que quedarán preceptivamente incluidos en el IRAE los productores agropecuarios que desarrollen su actividad en predios con superficies mayores a 1.500 hectáreas CONEAT 100. Este límite se redujo para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio del 2009 a 1.250 hectáreas CONEAT 100.

En el inciso b), el artículo 9 establece que también se configurará la inclusión perceptiva en el IRAE cuando el monto anual supere las UI 2.000.000 en el ejercicio anterior.

Referente a este tema, cabe mencionar la consulta número 5.080 de enero de 2009, en ellas se realizan de manera no vinculante dos consultas sobre la inclusión preceptiva en el IRAE para los productores agropecuarios.

En primer lugar, se consulta si a los efectos del límite en hectáreas CONEAT 100 dispuesto en el literal c) del artículo 9 del Decreto 150/007, se debe considerar, además de las hectáreas destinadas a la actividad ganadera, la superficie afectada a la explotación de bosques incluidos en los beneficios del artículo 73 del T 4 del T.O. 96.

De acuerdo al literal c) del artículo 9 del Decreto 150/007, deben considerarse aquellos predios destinados al desarrollo de la explotación agropecuaria. Asimismo, el artículo 4 del Decreto 150/007, establece que se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales. Por tanto, la Comisión Consultante entiende que la superficie destinada a actividad de forestación debe ser considerada a los efectos de la comparación con el referido límite.

En la consulta 5.192 de julio de 2009, al preguntarse sobre la inclusión en el cálculo de dicho límite de las hectáreas ocupadas por bosques naturales protectores, se hace la siguiente aclaración: Debe tenerse presente que la norma se refiere a áreas de productividad de índice CONEAT 100. Los índices de productividad se fijan por cada tipo de suelo atendiendo a su capacidad para producir carne, lana, leche, etc. Estos índices se promedian en forma proporcional para determinar la productividad de cada padrón. Esto significa que los padrones ocupados total o parcialmente por montes naturales tienen asignada una productividad acorde con dicha ocupación.

En segundo lugar, en la consulta número 5.080 se pregunta si se deben considerar las rentas derivadas de la explotación de bosques incluidos en el artículo 73 del T 4 del TO del 96, para la comparación con el límite establecido en el literal b) del artículo 9 del Decreto 150/007.

La Comisión Consultante entendió en este sentido que los ingresos derivados de la explotación de los referidos bosques deben computarse, dado que se trata de rentas exentas del IRAE derivadas de una explotación agropecuaria.

Por último, el Decreto Reglamentario 150/007 en su artículo 9, mismo artículo que regula las inclusiones perceptivas anteriores, establece que quedarán comprendidas dentro del IRAE preceptivo, las rentas derivadas de la actividad agroindustrial cuando la actividad industrial represente más del 75% del total de los ingresos y cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria sea insumo de la industrial. Las rentas agropecuarias quedan comprendidas dentro del IRAE y no se puede optar por tributar IMEBA por dichas rentas agropecuarias.

7.2.2 Aspecto subjetivo:

Cabe aclarar que el aspecto subjetivo de un impuesto no es lo mismo que sujetos pasivos. El Sujeto Pasivo es el obligado a cancelar la obligación tributaria que recae sobre él, mientras que el aspecto subjetivo es una condición que se debe dar para que el Hecho Generador se configure. Esta confusión se presenta muy a menudo y en la redacción dada por el T. 4 del T.O.

96 para el IRAE aparece, ya que en el artículo 9 cuando se habla de sujetos pasivos, se está hablando del aspecto subjetivo del hecho generador.

7.2.2.1 Sujetos Pasivos

Artículo 9º. Sujetos pasivos. Serán sujetos pasivos:

- A. *Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.*
- B. *Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.*
- C. *Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.*
- D. *Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.*
- E. *Los fondos de inversión cerrados de crédito.*
- F. *Los fideicomisos, excluidos los de garantía.*
- G. *Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.*
- H. *Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.*
- I. *Los grupos de interés económico.*

También serán sujetos pasivos de este impuesto, aquellos que cumplan con las condiciones de inclusión preceptiva mencionada anteriormente en la página 110.

El literal C de este artículo habla de las “*Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario*”. La Ley 17.777 del 21 de mayo de 2004, establece en su artículo 1 que los productores rurales podrán constituir sociedades entre sí o con personas físicas y/o jurídicas, a los efectos de ejercer la actividad agraria en sus diversas modalidades con referencia a cualquiera de las etapas del ciclo productivo animal o vegetal. Estos tipos sociales podrán además realizar los siguientes objetos:

- a) *Prestación de servicios parciales o totales, incluso de apoyo técnico para la actividad agraria de los socios o de terceros, así como el aprovechamiento individual de los bienes sociales con la finalidad de lograr economías de escala.*
- b) *Efectuar o facilitar todas o algunas de las operaciones concernientes a la producción, conservación, industrialización, comercialización y en general todas las realizadas a los efectos de incorporar -directa o indirectamente- un valor agregado a la producción animal o vegetal de sus socios, sin perjuicio de hacerlo accesoriamente respecto a terceros.*

- c) Conservación, aprovechamiento y mejora de los recursos naturales renovables, así como la promoción respecto al agro, de soluciones y mejoras materiales y sociales para el medio rural, incluyendo aquellos paisajísticos, de recreo natural o turismo rural.

Las asociaciones rurales, según artículo 4 de la Ley 17.777, son aquellas en las que la voluntad asociativa se forma por acto constitutivo en documento público o privado y suscripto por los fundadores, con el objeto dispuesto en esta Ley.

El concepto de sociedades agrarias dado por el artículo 9 de la mencionada Ley, dice que son aquellas constituidas por contrato escrito público o privado, otorgado por las partes con la finalidad de cumplir el objeto previsto en esta Ley.

Por último, el artículo 21 establece que las sociedades civiles con contrato escrito que tengan exclusivamente objeto agrario, tendrán personería jurídica desde el momento de su constitución.

El ya mencionado artículo 9 en su literal b, incluye como sujeto pasivo a los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, el concepto de establecimiento permanente está dado por el artículo 10.

El concepto de establecimiento permanente es recogido por los tratados internacionales a lo largo y ancho del mundo para tratar de evitar la doble imposición de las rentas. Actualmente existen dos modelos mayormente utilizados para evitar la doble imposición, el de la Organización para el Desarrollo Económico y la Cooperación (OCDE) y el modelo de las Naciones Unidas. El primer modelo da una definición de establecimiento permanente bastante minimizada, mientras que la definición dada por las Naciones Unidas es más amplia. La definición que da el artículo 10 del T 4 del TO es más afín a la definición dada por la OCDE.

Artículo 10º.- Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

Esto es lo que se llama establecimiento permanente real y se debe aclarar que no basta con que sea un lugar fijo, sino que en él debe realizar sus operaciones de negocio. Es así que a continuación el artículo 10 establece cuales son los casos que quedan comprendidos y cuales excluidos de la expresión establecimiento permanente.

Están comprendidas:

- A. Las sedes de dirección.
- B. Las sucursales.
- C. Las oficinas.
- D. Las fabricas.
- E. Los talleres.
- F. Las minas, posos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- G. Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda los 3 meses.
- H. Las prestaciones de servicios, incluso las de consultorías, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que estas actividades se realicen durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período de 12 meses.

Por otro lado, quedan excluidas:

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.
2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.
3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
4. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información, para el no residente.
5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Luego, este artículo establece el concepto de establecimiento permanente personal, que se da cuando una persona actúa en la República por cuenta de un no residente, bajo determinadas circunstancias.

En cuanto al concepto de establecimiento permanente es de destacar la consulta número 4.891 de julio de 2008. Esta plantea la situación de una persona física no residente que evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria cuyo campo es menor a 1.250 hectáreas índice CONEAT 100 y que estima ingresos anuales menores a U.I. 2.000.000. Se consulta si esta persona puede optar por tributar IMEBA o tiene que tributar preceptivamente IRAE y además llevar preceptivamente contabilidad suficiente por tener un establecimiento permanente.

De acuerdo a la definición dada por el artículo 10 del T 4 T.O. del 96, que establece que cuando un no residente realice todo o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de un no residente, la Comisión Consultante opina que el consultante posee establecimiento permanente.

La consulta menciona que el literal a) del artículo 3 del T 4 del T.O. 96 (artículo ya mencionado) establece que constituyen rentas empresariales cualquiera sean los factores utilizados, las obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes, mientras que el artículo 9 del Decreto 150/007 titulado “Rentas Agropecuarias. Inclusión Preceptiva.” establece la obligación preceptiva de tributar IRAE a los sujetos comprendidos en el numeral 4 del literal a) del artículo 3 del T 4 del T.O. 96 (los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República).

En función de lo mencionado se concluye que sin importar la cantidad de hectáreas índice CONEAT 100 explotadas ni el nivel de ingresos, esta persona deberá tributar preceptivamente IRAE.

Para finalizar, la consulta hace referencia al literal a) del artículo 168 del Decreto 150/007, el cual indica que los establecimientos permanentes de entidades no residentes están obligado a liquidar el IRAE mediante el régimen de contabilidad suficiente.

Otro concepto que se repite, es el de residencia, los artículos 13 y 14 de la Ley establecen la definición de residente válida para este impuesto.

El artículo 13 habla de las personas jurídicas y otras entidades, las cuales se considerarán residente siempre que se hayan constituido de acuerdo a las Leyes nacionales.

Luego, el Decreto 530 del 23 de noviembre de 2009 en su artículo 2 agrega al Decreto 150/007 el artículo 2 bis que establece:

Artículo.- Residentes. Personas jurídicas.- Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo a las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

Asimismo se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo a las leyes nacionales han dejado de ser residentes en territorio nacional, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

Este nuevo artículo, deja de considerar el lugar donde se constituyeron las sociedades para considerarla residente o no residente, pasando a ser lo relevante el domicilio de la misma. Es así, que una sociedad o cualquier otra entidad no constituida de acuerdo a las Leyes nacionales, que tenga domicilio en la República, será residente del territorio nacional. Por otro lado, si una sociedad constituida de acuerdo a las Leyes nacionales, cambia su domicilio y deje de constituir el mismo en el territorio nacional pasando a ubicarse en el extranjero, dejará de ser residente.

Por ejemplo, en el caso de una sociedad anónima uruguaya que es propietaria de un campo y lo arrienda, antes de la entrada en vigencia del Decreto 530/009 por dichas rentas tributaría IRAE, pero luego del Decreto, si se re domiciliara en el exterior pasaría a ser no residente y podría tributar IRNR al 10,5%.

En cuanto a las personas físicas, según el artículo 14 se consideran residentes cuando se cumplan algunas de las siguientes condiciones:

- A. Que la persona permanezca más de 183 días en el año civil en territorio uruguayo, para lo cual se computarán las ausencias esporádicas, salvo que la persona acredite residencia en otro país. (Criterio Objetivo)
- B. Que radique en territorio nacional su núcleo principal o la base de sus actividades o sus intereses económicos o vitales. (Criterio Subjetivo)

El Decreto 530/009 antes mencionado, en su artículo 1 agrega al Decreto 150/007 el artículo 2 bis. Este artículo pretende precisar los términos empleados referidos a la residencia fiscal, a los efectos de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Este artículo indica que para determinar el período de permanencia en territorio uruguayo de las personas físicas, se considerarán todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo, y que no se computarán los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países.

Las ausencias del territorio uruguayo que menciona el artículo 14 del T 4 para el cómputo de los 183 días, serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos.

En este artículo se aclara que cuando se habla de “núcleo principal o base de sus actividades”, se refiere a cuando se genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país.

El último inciso, establece que se presumirá que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en la República su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente (artículo 154 y siguientes del Código Civil) y los hijos estén sometidos a patria potestad, en caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge.

Constituyen sujetos pasivos de la obligación tributaria el contribuyente y los responsables. El primero es el que verifica el hecho generador que se está describiendo, en tanto la segunda es la persona que resulta obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, no por la verificación del hecho generador, sino por disposición de la Ley. Los agentes de percepción y retención, configuran un tipo de responsable, por lo que su designación corresponde a la Ley y no puede ser delegada al Poder Ejecutivo (Principio de Legalidad). Este principio es el defendido por la mayoría de la doctrina, sin embargo, en la práctica se da muy a menudo la delegación de esta facultad al Poder Ejecutivo.

Con la reforma tributaria, se nombra responsables en varias oportunidades a los contribuyentes del IRAE sobre los contribuyentes de IRPF e IRNR.

En el Decreto 148/007 reglamentario del IRPF se nombra al contribuyente del IRAE como responsable en los siguientes casos:

- Los artículos 36 y siguientes del Decreto 148/007 nombra, entre otros, a los contribuyentes de IRAE incluidos en la División de Grandes Contribuyentes y en el grupo CEDE de la DGI, como agentes de retención del IRPF de categoría I derivadas

arrendamientos y otros rendimientos de capital inmobiliario. El artículo 37 del referido decreto establece que la retención se efectuará “en oportunidad del pago o crédito, aplicando a la suma de lo percibido o acreditado al titular de la renta más las retenciones correspondientes, las siguientes alícuotas: a) 10,5% en el caso de arrendamiento de inmuebles, b) 12% en los restantes casos de rendimiento de capital inmobiliario”.

- El artículo 39 del mismo decreto, designa agente de retención por el impuesto correspondiente a los rendimientos de capital mobiliario que paguen o acrediten a los contribuyentes del IRPF y a las entidades que atribuyen rentas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 6, a los sujetos pasivos del IRAE. Se exceptúa de esta responsabilidad a los contribuyentes que obtengan rentas empresariales: derivadas de la realización de actividad agropecuaria comprendidas en el IMEBA, siempre que sean obtenidas por quienes hayan optado por liquidar dicho impuesto; obtenidas por los contribuyentes cuyos ingresos no superen anualmente el monto establecido por el Poder Ejecutivo; incluidas en el régimen de Monotributo. En este mismo artículo, los sujetos pasivos del IRAE son designados agentes de retención cuando paguen o acrediten a contribuyentes del IRPF, dividendos o utilidades gravadas. (literal c), e) y q) del artículo 52 del T 4 del T.O. 96)
- Los contribuyentes de IRAE serán agentes de retención por las rentas de trabajo que paguen a sus empleados dependientes.
- Los contribuyentes del IRAE incluidos en la División Grandes Contribuyentes y en la Unidad CEDE de la DGI, serán responsables de las obligaciones tributarias por las rentas originadas en los servicios fuera de la relación de dependencia prestados a éstos.

El Decreto 149/007 en los artículos 26, y 28 designa agentes de retención del IRNR:

- El artículo 26 designa agentes de retención por las rentas pagadas o acreditadas a contribuyentes del IRNR originadas en actividades comprendidas en el literal A del artículo 2 del T 8 del T.O. 96 “Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles”, a los sujetos pasivos de IRAE exceptuando a los comprendidos en los literales c), e) y q) del artículo 52 del T 4 del T.O. 96.
- Los mismos sujetos pasivos del IRAE nombrados en el punto anterior, serán responsables por las obligaciones tributarias de terceros por el impuesto correspondiente a las rentas originadas en servicios prestados fuera de la relación de dependencia, por contribuyentes del IRNR.

En cuanto a los responsables de este impuesto, el artículo 95 del Título 4 del T.O. 96 define a los responsables solidarios:

Artículo 95º.- Responsabilidad solidaria.- Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto.

7.2.3 Aspecto Temporal

El artículo 1 del T 4 del T.O. del 96 da un indicio de este aspecto al decir que es “...un impuesto anual...” El IRAE es un impuesto de carácter periódico, por lo que se considerará acaecido al finalizar el período mencionado. La obligación de tributar este impuesto, nace en el instante en que se produce el cierre del ejercicio fiscal, que puede coincidir o no con el económico.

Los detalles en cuanto al aspecto temporal se encuentran en el artículo 8 del T 4 del T.O. 96, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 8º.- Año fiscal.- Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva (DGI). En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil; sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales, la citada Dirección queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en fecha que no coincida con el año fiscal.

Igual sistema se aplicará para la imputación de los gastos.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias cerrarán el ejercicio fiscal al 30 de junio de cada año, salvo que conjuntamente con las mismas se realicen actividades industriales y se lleve contabilidad suficiente, en cuyo caso el ejercicio fiscal coincidirá con el económico. No obstante, mediando solicitud fundada del contribuyente, la DGI podrá autorizar distintos cierres de ejercicio.

Como dice el último inciso del artículo precedente, en el caso de la actividad agropecuaria, el cierre de ejercicio fiscal se realiza al 30 de junio de cada año, coincidiendo con el cierre de la campaña agrícola. Se establecen excepciones en el caso de realizar conjuntamente actividades industriales o si el contribuyente solicitara a la DGI por causa fundada un cambio del cierre fiscal.

7.2.4 Aspecto Espacial

Como principio general y predominante, el IRAE adopta el criterio de la fuente, gravando las rentas de fuente uruguaya. El artículo 7 del T 4 habla de lo que se considera fuente uruguaya y establece como criterio general que se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Como disposición especial, se consideran de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por la prestación de servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo, prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto. (Artículo 7 del T 4 inciso 3 y Decreto 486/009 que agrega al Decreto 150/007 el artículo 3 bis)

7.3 Renta bruta, renta neta, base de cálculo, momento de pago y tasas:

Este impuesto al igual que en el régimen anterior, se podrá liquidar en base real o en base ficta. Pero a diferencia del IRA, en éste no se podrá optar libremente entre un régimen o el otro, dado que habrá sujetos que preceptivamente deberán liquidar por régimen real.

Los contribuyentes que liquiden sobre base real deberán necesariamente llevar contabilidad suficiente, a diferencia de los que puedan optar por el régimen ficto. Si se opta por liquidar por el régimen de contabilidad suficiente se deberá continuar en el mismo al menos por 5 ejercicios.

7.3.1 IRAE Real

Al igual que en el régimen anterior, se aplicará la alícuota vigente a la renta neta fiscal, la cual se obtendrá luego de deducir a la renta bruta, todos los gastos necesarios para la obtención y conservación de la misma, siempre que estén debidamente documentados.

Renta Bruta

En el artículo 16 del T 4 del T.O. 96 se encuentra en los literales A y B, el principio general.

El literal A dice que constituirá renta bruta, el producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades (que las menciona en el artículo siguiente); que se hubieran devengado en el transcurso del ejercicio.

Agrega que, cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de la plaza.

El literal B agrega, todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que se refiere el literal anterior. Los sujetos indicados en el literal A del artículo 3 de este título (ya comentado anteriormente en el aspecto objetivo) computarán como renta todos los aumentos patrimoniales producidos en el ejercicio, sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establezcan.

Luego el artículo 17 del mismo título menciona otras rentas que serán consideradas rentas brutas que son las siguientes:

- A) El resultado de las enajenaciones de bienes del activo fijo que se determinará por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo o costo revaluado del bien, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando correspondiere. El valor de costo revaluado será el que resulte de los coeficientes de revaluación fijados por la reglamentación.

Este artículo es una importante modificación que introdujo la reforma tributaria en materia agropecuaria, dado que queda incluida la venta de inmuebles agropecuarios que no estaba gravada en el régimen anterior, por las dificultades prácticas para determinar el costo de dichos bienes.

El artículo 47 del título 4 establece una forma alternativa de determinar esta renta. Los contribuyentes podrán optar por determinar la renta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% del precio de enajenación, de esta manera se estará pagando en concepto de IRAE, el 1,5% del precio de venta.

$$\text{IRAE por la enajenación de inmuebles rurales} = \text{Renta neta (PV x 6\%)} \times 25\%$$

Esta opción será aplicable a inmuebles adquiridos con anterioridad al 1 de julio de 2007 y que se encuentren afectados a actividades agropecuarias.

En el caso de que el campo esté arrendado a un tercero que explote el campo, a nuestro entender podría también optar por liquidar el ficto.

Siempre que se cumpla con los extremos mencionados anteriormente, se podrá hacer uso de la opción, aún en los casos en que exista documentación respaldante de la compra del inmueble.

Un caso interesante es el tratado en la consulta número 5.048 de enero 2009, sobre un predio rural que es adjudicado a los socios de una sociedad en comandita por acciones. La sociedad está nominada como sujeto pasivo de este impuesto por el artículo 9 del Título 4 y sus rentas comprendidas por el numeral 1 del literal A) del artículo 3 del mismo título.

En esta consulta un profesional pregunta si se le puede dar el tratamiento ficto del 6% antes mencionado, dado que no es “enajenación” propiamente dicha sino adjudicación. La Administración responde que la adjudicación es una de las operaciones para lograr la enajenación definida en el diccionario como “vender o transmitir por otro medio (donación, permuta, etc.) una propiedad.” Por lo que concluyen que el consultante puede utilizar el régimen ficto si cumple con esta definición.

También en la consulta número 4.944 de agosto de 2008, se trata un caso de enajenación de inmueble rural por régimen ficto.

La consulta refiere a una sociedad anónima que realiza actividad agropecuaria cuyo capital está integrado por acciones nominativas, la mitad de las cuales pertenecen a una persona física y la otra mitad a otra sociedad anónima también de acciones nominativas.

La consultante realiza actividades agropecuarias en varios padrones de su propiedad y además a subdividido un padrón y vendido uno de los padrones resultante de la subdivisión.

Uno de los temas que se consulta es cómo debe valuarse los padrones asiento de la explotación agropecuaria, que fueron vendidos, a los efectos del cálculo de la utilidad por venta de inmuebles del activo fijo gravada por IRAE.

La Administración responde que en este caso se puede utilizar el régimen general o el ficto del 6%, dependiendo de la fecha de adquisición del inmueble. En el caso de que el consultante opte por determinar la renta neta por el régimen general, en la medida que se encuentra ubicado en el primer ejercicio como contribuyente del IRAE deberá computar como valor de la tierra el 83,33% del valor real del inmueble vigente al inicio de las actividades gravadas y como valor de las mejoras del 16,67% del valor real, pudiendo computarse un mayor valor de las

mejoras cuando el mismo derive de documentación fehaciente o tasación practicada por persona idónea en la materia.

Por último consulta cómo deben valuarse los padrones no afectados a la explotación agropecuaria que fueron vendidos, a los efectos del cálculo de la utilidad por venta gravada por IRAE. En este caso se responde que para el valor fiscal de dichos inmuebles no afectados a la explotación agropecuaria, cuya enajenación genera rentas gravadas por IRAE resultan de aplicación de los artículos 89 a 92 y 99 del Decreto 150/007, los cuales se transcriben a continuación:

Artículo 88°.- Actualización de activo fijo.- El valor de los bienes del activo fijo, será actualizado por la aplicación del porcentaje de variación del índice de precios al productor de productos nacionales que determine el Instituto Nacional de Estadística, ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o mes de ingreso del bien al patrimonio, o mes de cierre del ejercicio anterior al de la afectación al activo fijo aplicable de acuerdo al artículo 79°, a opción del contribuyente, y el que se liquida.

Las amortizaciones deducibles fiscalmente se calcularán sobre los valores actualizados al cierre del respectivo ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto por el último inciso de los artículos 92° y 93°.

Artículo 89°.- Aplicación de coeficientes.- El valor fiscal de los bienes muebles e inmuebles del activo fijo será el que resulte de deducir de su valor de costo, o de costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al período de vida útil transcurrido. El costo de las inversiones se multiplicará por los coeficientes de actualización que correspondan.

Artículo 90°.- Costo de inmuebles de activo fijo.- Por valor de costo de inmuebles del activo fijo se entenderá el que resulte de la escritura de adquisición, más los gastos inherentes a dicha transacción debidamente documentada y en cantidades razonables a juicio de la Dirección General

Impositiva, así como el costo de las incorporaciones posteriores, excluyéndose los gastos de financiación. Si no fuera posible determinar dichos costos por haberse adquirido el bien a título gratuito, o por carecerse de la documentación correspondiente o ésta no estableciera precio de costo efectivo, se estará al importe del valor real asignado al inmueble a la fecha de su ingreso al patrimonio.

Dicho valor será incrementado en un 25% y se actualizará mediante la aplicación del coeficiente que corresponda.

Artículo 91°.- Mejoras.- El concepto de las mejoras se integrará también, con los pavimentos, veredas y cercos.

Cuando el valor de las mejoras no esté individualizado, se considerará que el mismo guarda con respecto al precio de la tierra la misma relación que ambos elementos tienen con el valor real, a la fecha de su ingreso al patrimonio, o de cambio de destino.

Artículo 92º.- Amortización de inmuebles del activo fijo.- Las amortizaciones de las mejoras serán del 2% anual para los inmuebles urbanos y suburbanos y del 3% anual para los rurales. No obstante, la Dirección General Impositiva podrá autorizar otros porcentajes de amortización, a solicitud del contribuyente y cuando a su juicio las circunstancias lo justifiquen. Cuando se realice una actividad que implique el agotamiento de la fuente productiva (minas, canteras, etc.), se admitirá una amortización proporcionada a dicho agotamiento.

El costo de las reparaciones extraordinarias que se realicen en estos bienes, se deducirá en cuotas anuales por el período de vida útil que se le asigne a dicha reparación, que no podrá exceder a la del bien reparado.

En el caso de bienes o mejoras incorporadas a inmuebles arrendados, que queden en beneficio del propietario, el plazo de amortización no excederá el del vencimiento del contrato de arrendamiento.

Las amortizaciones comenzarán en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o mes de la afectación al activo fijo aplicable de acuerdo al artículo 79º.

Artículo 99º.- Nuevos contribuyentes.- Las entidades que no fueran contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), que queden comprendidas en este impuesto a partir de la vigencia de la ley que se reglamenta, así como quienes se constituyan en contribuyentes con posterioridad a esa fecha, valuarán los bienes en existencia al inicio de las actividades gravadas de acuerdo con las normas del presente decreto. En caso de no contarse con la documentación adecuada, será de aplicación el método de valuación establecido en el artículo 73º.

Continúa el artículo 17 del T 4:

- B) El resultado de la enajenación de bienes muebles o inmuebles que hayan sido recibidos en pago de operaciones habituales o de créditos provenientes de las mismas, determinados de acuerdo con las normas del apartado A.
- C) El resultado que derive de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios o accionistas.
- D) Las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera, en la forma que establezca la reglamentación.
- E) Los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación.

- F) El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio. Como fecha de la enajenación se tomará la de la efectiva entrega del establecimiento, lo que deberá probarse en forma fehaciente a juicio de la Dirección General Impositiva.
La enajenación de un establecimiento agropecuario queda incluida dentro de este literal y por lo tanto estaría gravado por el IRAE.
- G) El resultado de la liquidación total o parcial de establecimiento o casas de comercio.
- H) El monto de las reservas distribuidas y del capital rescatado en infracción a las normas que concedan beneficios fiscales condicionados a su creación o ampliación, respectivamente.

En estos casos, se considerará renta del ejercicio en que dicha distribución o rescate fuere aprobado, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones pertinentes.

- I) Los intereses fictos, que determine el Poder Ejecutivo, por préstamos o colocaciones, los que no podrán superar las tasas medias del trimestre inmediato anterior al comienzo del ejercicio del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario, concertadas sin cláusulas de reajuste.
Quedan excluidos los préstamos a los sujetos comprendidos en el literal A) del artículo 3 de este título que obtengan rentas gravadas, los que realicen las instituciones comprendidas en el Decreto-Ley 15.322, de 17 de setiembre de 1982, y los otorgados al personal, en la forma y condiciones que determinará la reglamentación.

El objetivo de este literal es evitar que los contribuyentes, valiéndose de una relación entre el deudor y el prestamista, pudieran utilizar estas formas de financiamiento con el objetivo de disminuir la carga tributaria.

No todos los préstamos generan estos intereses. Se excluyen del literal I) los préstamos que realicen las instituciones financieras.

- J) La cobranza de créditos previamente castigados como incobrables a efectos fiscales, de acuerdo con lo dispuesto en el literal C de este artículo.

Este artículo introduce un cambio respecto del régimen del IRA dado que estos créditos se consideraban como un ajuste de los gastos y no como rentas gravadas. Luego de la reforma, pasan a ser rentas gravadas.

- K) El resultado de arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas.

Renta bruta de Semovientes

L) La renta bruta de semovientes, que resultara de deducir a las ventas netas las compras del ejercicio y las variaciones físicas operadas en cada categoría, valuadas a precio de fin de ejercicio, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.

Cuando el titular de la empresa unipersonal, el socio o el accionista retire para su uso particular, de su familia o de terceros, bienes de cualquier naturaleza o estos sean destinados a actividades cuyos resultados no estén alcanzados por el impuesto, se considerará que tales actos se realizaran al precio corriente de venta de los mismos bienes con terceros.

De acuerdo a este literal L la renta bruta de semovientes resultará de deducir a las ventas netas, las compras del ejercicio y las variaciones de stock de cada categoría, valuadas a precio de fin de ejercicio, los cuales serán determinados por la DGI.

Dentro de esta renta bruta quedan incluidos varios conceptos, que son; engorde de animales, cambios de categoría, nacimientos, muertes, consumos, y cambio de precios de las compras del ejercicio.

$$\text{RBS} = \text{Ventas} - \text{Costo de ventas}$$

$$\text{RBS} = \text{Ventas} - (\text{Exist Inicial} + \text{Cpas} - \text{Exist Final})$$

$$\text{RBS} = \text{Ventas} - \text{Exist Inicial} - \text{Cpas} + \text{Exist Final}$$

Los machos de pedigrí y puros de cruce podrán ser considerados y por lo tanto valuados, como bienes de cambio (semovientes) o bienes de activo fijo.

Si se consideran activo circulante, serán de aplicación las normas dadas para semovientes.

Si se les da el tratamiento de activo fijo, su valor será:

- a) Para los existentes al inicio del primer ejercicio gravado por IRAE, el valor que estime el contribuyente en base al costo en plaza (si en el ejercicio anterior liquidó IRA, debe mantener el criterio de valuación).
- b) Para los incorporados posteriormente se optará entre:
 1. Costo de producción.

2. Costo de adquisición.

3. Costo en plaza fijado por la DGI. Si este costo se considera inadecuado, el productor podrá solicitar su revisión al M.G.A.P. aportando elementos que justifiquen su reclamación.

c) Los que inicien actividad agropecuaria a partir del 01.07.08 - Igual que b)

Valuación de otros activos

Con respecto a las rentas agropecuarias provenientes de las ventas de lana, cueros, leche, oleaginosos, cereales y otros; se valuarán según el valor de ventas al que se le podrá deducir el costo de adquisición, producción en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de bienes vendidos.

La *lana esquilada* podrá computarse por su costo de producción o su valor en plaza fijado por la DGI según sea la opción del contribuyente. El valor en plaza de la misma será fijado en función de la raza de donde proviene.

Sólo podrán optar por valuarlo a costo de producción quienes tengan contabilidad como para determinarlo con exactitud y con ajuste a los requerimientos fiscales.

Respecto a la valuación de *activos fijos* se encuentra establecida en el artículo 30 del T 4 del T.O. 96. Se mantiene la forma de valuación anterior; es decir que costo revaluado por IPPN menos amortización acumulada.

La Reforma Tributaria incorpora la posibilidad de amortizar y actualizar a partir del ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo.

A los efectos de la amortización de inmuebles, se establece que el 83,33% es considerado Terrenos y el 16,67 % Mejoras. Los contribuyentes podrán computar un mayor valor por concepto de mejoras cuando el mismo derive de documentación fehaciente o tasación practicada por persona idónea en la materia. La DGI podrá impugnar esos valores.³¹

Respecto a los bienes dados en arrendamiento, el Poder Ejecutivo podrá establecer coeficientes especiales atendiendo a su valor de mercado o su rentabilidad.

³¹ Instructivo de IRAE. Formulario 1006 Ejercicio 2008/2009

El Decreto 150/07 (artículo 99) establece que aquellas entidades que no fueran contribuyentes del IRIC -ni del IRA, agrega Félix Abadi Pilosof - que quedan comprendidas en el IRAE a partir del 1 de julio de 2007, así como quienes se constituyan en contribuyentes con posterioridad a esa fecha, valuarán los bienes en existencia al inicio de las actividades gravadas de acuerdo con las normas del decreto mencionado. Esta disposición debe entenderse complementada con el artículo 100 del mismo decreto que establece que los bienes muebles existentes al inicio de las actividades gravadas deben ser amortizados en la mitad de la vida útil que corresponda, en solución que ya adoptaba la normativa legal del IRA.

En caso de no contarse con la documentación adecuada, será de aplicación el método de valuación establecido para las rentas en especie (artículo 73) en base a las siguientes pautas:

- a) los títulos y acciones se valuarán de acuerdo a la cotización en la bolsa de valores de Montevideo en el día de la percepción de la renta, o a la última cotización registrada. Si dichos valores no se cotizaron se tomará el valor nominal, salvo que se demuestre que razonablemente corresponde tomar otro valor.
- b) Los inmuebles se tomarán por el “valor real” vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrara que corresponde tomar otro importe, su valor será determinados por peritos, el que podrá ser rechazado por la DGI.
- c) La moneda extranjera se valuará de acuerdo a lo dispuesto por el artículo siguiente
- d) Las mercaderías y demás bienes muebles se tomarán por el precio de venta en plaza determinado por peritos, en el día de la percepción de la renta, o en el último día del año fiscal cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma, el que podrá ser rechazado por la DGI.
- e) En los casos no previstos en los apartados anteriores, se tomarán los valores corrientes en plaza, los que podrán ser rechazados por la DGI.

Otras rentas agropecuarias alcanzadas por el IRAE son:

- Las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.
- Las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares.

Existe en el caso de estas rentas, una diferencia sustantiva respecto al régimen anterior, la imposibilidad de optar por tributar IMEBA por estas rentas. El propósito perseguido por el legislador al incluir las citadas rentas en el régimen del IRAE fue evitar que las mismas no queden gravadas cuando se opte por IMEBA.

No obstante, estas rentas se encuentran exoneradas cuando no superen en el ejercicio las 300.000 UI valuadas al cierre del ejercicio y se haya optado por dar carácter definitivo al IMEBA por las restantes rentas. Quedan incluidas en esta exoneración las rentas por la enajenación de inmuebles rurales que ya fue comentada.

Con respecto a los servicios agropecuarios se expresa la consulta número 4.751 de febrero de 2008, sobre la situación tributaria de los servicios de inseminación artificial prestado por un productor agropecuario no profesional universitario, a otros productores.

La Administración basándose en artículo 3 del T 4 y en el artículo 4 del Decreto 150/007 (ya mencionados), concluye que en tanto los servicios por los que se consulta puedan considerarse incluidos en estos artículos mencionados el contribuyente deberá liquidar IRAE por las rentas derivadas de estos servicios, a menos que se encuentre incluido en la exoneración del artículo 62 del Decreto 150/007 ya mencionada antes.

Otra consulta sobre servicios agropecuarios es la número 4.862 de enero de 2008, en la que un productor rural contribuyente de IMEBA tiene pensado comprar una cosechadora para uso propio y para prestar servicios a otros productores y consulta si se puede mantener en IMEBA o debe inscribirse como contribuyente de IRAE. La Administración le respondió que un productor puede realizar actividades que preceptivamente se encuentre dentro del IRAE y mantener su calidad de productor agropecuario, por lo cual podrá optar IMEBA en caso de cumplir con las condiciones para ejercer tal opción.

Con respecto a las rentas por contratos agrarios, en la Revista Tributaria número 209, el Cdor. Juan Andrés Acosta, analiza la consulta número 4.760 de enero 2008, respecto de los contratos de aparcería y similares y comenta:

En primer lugar esta consulta se refiere a una de las modalidades que puede adoptar un contrato de aparcería: el de capitalización.

Se trata de una modalidad de aparcería pecuaria, en donde se establece la entrega de animales por parte del dueño del ganado sin cambio de propiedad, al dueño de una explotación, que asume la obligación de engordarlos haciéndose acreedor de una parte del incremento de valor de los mismos. El dueño de la explotación se compromete al cuidado y alimentación de los

animales con el fin de llegar al estado de venta en un plazo adecuado. Los costos y manejo de los animales durante el engorde es responsabilidad del dueño de la explotación.

Según esta consulta, partiendo de la base de que el contrato de capitalización ganadera consiste en una modalidad de aparcería, el dueño de la explotación tributará IRAE de forma preceptiva por dichas rentas, pudiendo liquidar IMEBA por las restantes rentas, teniendo en cuenta que las rentas derivadas de dicho contrato estarán exentas si no superan las 300.000 UI.

Con respecto al dueño del ganado, la DGI enmarcó su actividad como una renta empresarial alcanzada por IRAE, por la que puede optar por tributar IMEBA siempre que no verifique las condiciones de inclusión preceptiva previstas en el artículo 9 del Decreto 150/007. Por lo tanto, la renta obtenida por el dueño del ganado no deriva de una actividad de aparcería, ya que de ser así no podría optar por IMEBA.

Desde el punto de vista del dueño del ganado, se está ante una actividad de engorde derivado de la explotación agropecuaria, en tanto no existe transferencia de la propiedad del ganado siendo su dueño quien obtiene los frutos de la actividad a cambio de un precio.

De la respuesta dada por DGI, surge que el contrato de aparcería y concretamente a lo que refiere a los contratos de capitalización, las partes contratantes tendrán un tratamiento diferente según quien tenga la propiedad del ganado y quien sea el titular de la explotación.

En consecuencia, se podría asumir que el dueño de los frutos (o sea el dueño del ganado en este caso) tiene la facultad de tributar IMEBA, mientras quien no los posee debe tributar IRAE de manera preceptiva. Aplicando este criterio, la DGI reafirma el propósito del legislador en el sentido de que las rentas por esta actividad resulten gravadas: la renta obtenida por el dueño de la explotación, al hacerse éste acreedor de una porción del incremento del valor de los animales, estará gravada por IRAE, al no ser posible que dicha renta sea objeto de retención del IMEBA, mientras que el dueño de los animales podrá optar por IMEBA, dado que cuando las enajene será objeto de retención del impuesto y podrá tomar como definitiva dicha retención. Si el dueño de los animales opta por dar carácter definitivo al IMEBA, tributará únicamente cuando venda los mismos, en cambio si liquida IRAE reconocerá, al momento de calcular la renta bruta de semovientes, una renta por mayor valor de los animales producto de la celebración del contrato de aparcería.

Otro caso tratado en esta consulta es el de quién le encomienda a un tercero la cría y engorde de aves, considerando que se pueda aportar o no la ración por parte del dueño de las aves. Esta situación fue tratada como un caso “similar” al contrato de aparcería.

Para el criador de aves, la DGI estableció la misma solución que para el dueño de la explotación en el caso anterior, es decir, que el criador de las aves tendrá gravadas por IRAE las rentas derivadas de esta actividad, pudiendo estar exonerado si sus ingresos no superan las 300.000 UI.

Por su parte el dueño de las aves tendrá el mismo tratamiento que el dueño del ganado en el caso anterior, o sea, podrá tributar IMEBA, siempre que no califique como preceptivo.

No resultaría relevante si quién aporta la ración para las aves es el dueño o el criador ya que la consulta no analiza que sucede en ese caso.

Se concluye que el dueño de los frutos podrá tributar IRAE o IMEBA, siempre que no ingrese en algunas causales de tributación preceptiva, mientras que quien no los posee debe tributar IRAE.

Es interesante mencionar la posición del dueño de la explotación respecto del IVA, ya que como en los casos planteados, el dueño de la explotación no puede optar por IMEBA, el ingreso generado por estos contratos estará en todos los casos comprendidos en el hecho generador del IVA, sin perjuicio que el artículo 319 de la Ley 18.172 exonera del IVA a los servicios de campos de cría, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas.

Otras modalidades análogas:

A) Aparcería agrícola:

Esta modalidad consiste en aquel contrato donde una de las partes se obliga a entregar a otra un predio rural, con o sin plantaciones, sembrados, enseres o elementos de trabajo para la explotación agrícola con el objeto de repartirse los frutos.

Si bien no se ha consultado acerca de esta situación específica, la consulta 4.760 realiza algunas puntualizaciones con relación a este tipo de contratos, partiendo de la base que los frutos se reputan propiedad del dueño del predio, aún después de cosechados.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tratamiento sería este:

- El dueño del predio podrá optar por tributar IRAE o IMEBA en tanto no se verifiquen las circunstancias de liquidación del IRAE de forma preceptiva
- El explotador del predio, es decir quien aporta el trabajo, deberá tributar IRAE de forma preceptiva. Si bien esta postura no se pone de manifiesto en la consulta, de acuerdo a la lógica de los contratos anteriormente analizados y siguiendo el propósito de gravar por IRAE sin la posibilidad de permitir optar por IMEBA a quién no será objeto de la retención del mismo, parecería

acertado concluir que quién lleva a cabo la explotación deberá tributar IRAE de forma preceptiva.

De lo antedicho se desprende que quien obtiene rentas derivadas de la actividad de aparcería agrícola sería quien lleva a cabo la explotación, que en definitiva será quien aporte trabajo, mientras que el dueño del predio obtendrá rentas derivadas de la explotación agropecuaria destinada en este caso a la obtención de productos agrícolas.

B) Medianería:

Tal como lo manifiesta la consulta número 4.760, la corriente denominación de medianería se ha asimilado en la práctica a la aparcería agrícola, por lo tanto se mantienen las conclusiones del punto anterior.

Otra consulta respecto de contratos agrarios es la número 4.856, donde se consulta por el tratamiento a otorgar al ingreso obtenido por la entrega de un inmueble rural y suministro de agua para riego a un productor arrocero, por parte de un propietario que explota una superficie que excede las 1.500 hectáreas CONEAT 100 y por lo tanto es contribuyente de IRAE. El ingreso se percibe en cantidad de faja de arroz por hectárea sembrada, y se aclara que no se discrimina en el contrato qué corresponde a cada ítem. El consultante define a este contrato de aparcería como “no puro”.

La Administración entendió que éste no es un contrato de aparcería porque el que desarrolla la actividad agropecuaria, paga un precio fijo por hectárea independientemente del volumen cosechado, no participando el propietario del predio en los riesgos de producción.

Por lo tanto se concluye que se trataría de un arrendamiento rural con pago en especie, gravado por IRPF, independientemente de que el que el titular tenga a su vez una explotación agropecuaria.

Respecto del suministro de agua para riego, en la medida que la represa esté ubicada en el propio predio que se arrienda, se entendió que el ingreso obtenido por el servicio prestado está comprendido en el arrendamiento, en caso de que el servicio se preste desde una represa del contribuyente ubicada fuera del predio arrendado, se estaría ante una actividad que combina capital y trabajo y por lo tanto estaría gravada por IRAE.

7.3.1.2 Renta Neta

Principio general para la deducibilidad de gastos (artículo 19)

- Sólo podrán deducirse aquellos gastos devengados en el ejercicio, que sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, que estén debidamente documentados y que constituyan para la contraparte rentas gravadas por ese impuesto, por el IRPF o por el IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

1) Devengado en el ejercicio:³²

El reconocimiento de ingresos y gastos en la liquidación del IRAE está asociado al aspecto temporal del hecho generador, en la medida que de acuerdo al artículo 1 del T 4 del T.O. 96 se trata de un impuesto de carácter anual.

El artículo 8 del mismo título, establece que las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual. Aplicándose análogamente esa imputación al gasto.

Consecuentemente, en principio los gastos de ejercicios anteriores no serían deducibles para la determinación del resultado de otro ejercicio. En tal sentido el artículo 12 del Decreto 150/007, prohíbe el cómputo de las pérdidas producidas en ejercicios anteriores, no obstante, esta afirmación es relativa, en la medida que sujeto a determinadas condiciones, se admite el traslado de pérdidas a ejercicios futuros.

Se puede decir que el término devengo ha sido usado en nuestra Ley con el significado que le asigna Dino Jarach en el libro “El impuesto a las ganancias”: “imputar el rédito y el gasto al año fiscal en que nace el derecho de percibir una suma que corresponde a una ganancia o correlativamente, la obligación de pagar una suma que represente un gasto para el sujeto que lo pague”.

El devengo se asocia también al nacimiento de la obligación tributaria, puesto que se considera que devengar es cuando se adquiere el derecho sobre algo, se identifica con la adquisición de un derecho crediticio en razón de haberse producido el hecho que le dio origen.

El caso de los servicios presenta particular interés, por cuanto se plantea la interrogante de en qué momento se considera devengada la prestación de los mismos.

³² Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo y Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves, 2010, Revista Tributaria N° 214, Tomo XXXVII

A nivel del IRAE no existe una solución específica. No obstante, para los servicios que tienen una fecha cierta de finalización, resulta igualmente aplicable la solución del artículo 8 ya expresada.

En los casos de prestaciones de tracto sucesivo se considera que el devengamiento de la partida es mensual.

2) Necesarios para obtener y conservar las rentas:

Con respecto a si un gasto es necesario para obtener y conservar la renta, la doctrina tributaria entiende que, demostrada la causalidad del gasto, la Administración no puede impugnar el mismo por razones de oportunidad, conveniencia o cuantía. A pesar de ello, la reglamentación en algunos casos dice, que los mismos deben de ser razonables a juicio de la DGI. De este modo se da ingerencia a la Administración para determinar aquellos casos en que la cuantía del gasto está abultada o exagerada.

3) Debidamente documentado:³³

No existe a nivel de este impuesto una definición de qué es lo que se entiende por este concepto, por lo que habrá que remitirse a las normas generales.

Así el artículo 40 del Decreto 597 del 21 de setiembre de 1998 y la resolución 688 del 16 de diciembre de 1992, establecen la obligación para todos los sujetos administrados por la DGI de documentar todas las operaciones relativas a la materia imponible de los impuestos que los gravan.

Esta obligación no sólo rige para el enajenante, sino también es un deber por parte del adquirente del bien o del servicio exigir la documentación correspondiente.

4) En relación a la condición de que la contraparte esté gravada por un impuesto a la renta, al artículo 20 del mismo capítulo establece una restricción a la deducibilidad del gasto. Dice que cuando los gastos a que refiere el artículo 19, constituyan rentas gravadas por el IRPF, en la categoría I (rendimientos de capital e incrementos patrimoniales), o rentas gravadas por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa fijada para el IRAE (25% actualmente).

³³ Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo y Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves, 2010, Revista Tributaria N° 214, Tomo XXXVII

Este artículo introduce un cambio respecto al régimen anterior. Los gastos que antes podían ser deducibles en su totalidad o estaban topeados en función de los ingresos u otros límites, ahora serán deducibles como máximo en un 48% (12/25). Esto implica una mayor carga tributaria para el contribuyente de IRAE.

Agrega el mismo artículo que para las rentas gravadas por un impuesto a la renta en el exterior, la deducción será del 100% en el caso de que la tasa efectiva fuera igual o superior a la del IRAE. En el caso de que fuera inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente. Se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verifique la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones o similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

La aplicación de este nuevo sistema en el que el gasto será deducible siempre que el sujeto que obtiene la renta deba tributar por la misma, generó dudas respecto de si el mismo debía considerarse no sólo en la determinación de la renta neta, sino también en la renta bruta.

Esta controversia motivó la promulgación de la Ley 18.341, de 20 de agosto de 2008 (interpretativa), cuyo objeto fue dar certeza jurídica al contribuyente, poniendo fin a la discusión respecto del alcance del mencionado principio. Esta norma viene a aclarar la polémica agregando al literal A) del artículo 16 del T 4 del T.O. 96:

“Interprétase que para establecer el costo o valor a que refiere el inciso anterior, podrán computarse exclusivamente aquellos costos y gastos que cumplan con las condiciones dispuestas por los artículos 19 y 20 de este Título. Lo dispuesto precedentemente no obsta la aplicación de las excepciones al principio general dispuestas por los artículos 21, 22 y 23 del presente Título.”

Por lo que precede queda claro que el principio general de deducción de gastos aplica tanto para la determinación de la renta bruta como la renta neta, postura que es sostenida en varias respuestas a consultas formuladas a la DGI.

En los artículos siguientes de T 4 se establecen otros gastos deducibles, excepciones al principio general y deducciones incrementadas, se comentarán las más importantes:

Artículo 21: Otros gastos Admitidos

Amortizaciones:

Se podrán deducir las amortizaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento. Las amortizaciones de bienes incorporeales, tales como marcas, patentes, privilegios y gastos de organización, siempre que importen una inversión real y se identifique al enajenante.

No será deducible la amortización del valor llave.

Según lo establecido en el instructivo de IRAE para empresas agropecuarias, los activos fijos y los reproductores, en caso de haber sido evaluados como activo fijo, serán amortizados a cuota fija, de acuerdo a su vida útil.

Los automotores cero kilómetro serán amortizados en un período no menor a 10 años.

Más adelante se detallará el beneficio de amortización acelerada existente para determinados bienes.

Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores:

En el literal F) de este artículo se expresa que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, serán deducibles siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, deberán ser actualizadas por la desvalorización monetaria calculada por aplicación del porcentaje de variación del IPPN entre, los meses de cierre del ejercicio en que se produjeron y el que se liquida.

El resultado fiscal deberá ser depurado de las pérdidas de ejercicios anteriores que ya fueron computadas, compensándose los resultados positivos con los negativos, de fecha más antigua.

Por lo que, para las pérdidas fiscales devengadas en ejercicios iniciados posteriores al 1 de julio de 2007 se amplía el período de deducción en 2 años.

Agrega el artículo 98 del mismo título que se podrán deducir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores generadas de la liquidación del IRIC y del IRA en los últimos años y que no hayan sido compensadas.

Remuneraciones:

Respecto a la remuneración de dueños o socios el artículo 21 literal G) establece que serán deducibles de la renta bruta:

“G) Los sueldos fictos patronales de los titulares de empresas unipersonales o de los socios, que constituyan el monto imponible a efectos de realizar los aportes jubilatorios, en la forma que determine la reglamentación...”

De lo expuesto anteriormente se puede concluir que serán deducibles aquellas remuneraciones de dueños o socios por las cuales se hagan aportes al BPS.

Si se admitirá la deducción mensual de sueldos fictos de dueños o socios, a condición de que presten efectivo servicios, cuando aquellos no se encuentren obligados de acuerdo a las disposiciones vigentes, a efectuar aportes jubilatorios al BPS.

Los contribuyentes que realicen actividades agropecuarias, podrán deducir mensualmente, a condición de que presten efectivos servicios, como máximo el 20% del mínimo no imponible del Impuesto al Patrimonio de la persona física por cada socio con actividad con un máximo de tres socios. Es decir que mensualmente se deducirá la doceava parte de dicho monto; siempre y cuando se realicen aportes previsionales por estos montos.

En caso de los productores que liquiden en forma ficta; este tope estará dado por once Bases Fictas de Contribución mensuales por cada socio. Esta deducción estará sujeta a la prestación de efectivos servicios y que se realicen los aportes patronales correspondientes.

Si una persona tiene calidad de dueño o socio en más de una empresa, la deducción por sueldos se dividirá entre los contribuyentes de este impuesto.

La deducción por retribuciones a directores de sociedades será admitida hasta el monto por el cual se realicen aportes jubilatorios. Se admitirá, asimismo, la deducción del salario vacacional de carácter obligatorio y de las remuneraciones abonadas según lo dispuesto por la Ley 16.713, por las cuales no corresponda cotizar aportes patronales jubilatorios, de acuerdo a la limitación del literal A del artículo 14 de la citada Ley.

En los casos de los gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por IRPF, la deducción estará condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios.

Será condición necesaria para la deducción de los gastos por sueldos mencionados, que las retribuciones generen para la contraparte rentas gravadas por IRNR o IRPF, excepto que se trate de partidas exentas en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente o de las deducciones dispuestas respecto de los dueños o socios si prestan efectivo servicios.

Inversiones consideradas gastos:

Esta disposición ya existía en el IRA, lo que hace el IRAE es ampliar la nómina de esta clase de inversiones, incorporando la de adquisición de tajamares, alumbramiento de agua, tanques australianos, pozos surgentes y semisurgentes, bombas, molinos, cañerías de distribución de agua, bebederos y obras de riego.

Arrendamientos:

No hay ninguna norma específica respecto de los arrendamientos por lo que se regirán por el principio general.

Por lo tanto serían deducibles en un 100% los arrendamientos cuando el arrendador sea contribuyente de IRAE e IMEBA, ya que estos últimos deben tributar preceptivamente IRAE por estas rentas (excepto personas físicas o las sociedades de hecho incluidas en el numeral 8 del artículo 3).

Por otro lado si el arrendador es un sujeto pasivo de IRPF o IRNR será deducible en la proporción correspondiente (12/25). Cuando dichas rentas estén gravadas por una imposición del exterior, podrán llegar a deducir la totalidad dependiendo de la tasa efectiva del exterior.

Norma transitoria para los arrendamientos

Para los ejercicios iniciados entre el 1 de julio de 2007 y el 30 de junio de 2008 la deducción en concepto de gastos por arrendamientos pagados o acreditados a quienes deban computarlos como rentas gravadas por el IRPF o por el IRNR, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, será la cifra mayor entre el límite establecido en el artículo 20 del T 4 (principio general) y el 25% anual del valor real al inicio del ejercicio del bien arrendado.

Durante el mismo período, en caso de arrendamientos rurales, la comparación del límite establecido en el artículo 20, deberá ser realizada con un valor equivalente a \$ 517,00 (pesos uruguayos quinientos diecisiete) por hectárea de índice CONEAT 100. El referido monto será actualizado por la variación en el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales para la Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura, ocurrida entre el 30 de junio de 2006 y la fecha de cierre de ejercicio.

A los efectos de la aplicación del límite referido anteriormente se tomará, en caso de pastoreos, una superficie equivalente a una hectárea de índice CONEAT 100 por cada 0.7 de unidad ganadera. Para la aparcería, capitalización, medianería y similares, se tendrán en cuenta los

porcentajes establecidos en los respectivos contratos. La limitación solamente será aplicable cuando el prestador del servicio se encuentre comprendido en la exoneración dispuesta por el artículo 57 del T 4.

Fijanse, en atención a los distintos tipos de explotaciones agropecuarias, las siguientes limitaciones diferenciales a las dispuestas precedentemente:

1. Explotaciones lecheras, 0,5 lts. (medio litro) de leche para consumo calificada con 3,6% (tres con seis por ciento) de tenor graso, por hectárea índice CONEAT 100, por día.
2. Explotaciones arroceras, 8 (ocho) bolsas de arroz con cáscara por hectárea por año.
3. Explotaciones de granos de secano, \$ 1.700 (pesos uruguayos mil setecientos) por hectárea a valores del 30 de Junio de 2006, los que se actualizarán de igual modo al establecido en el inciso segundo del presente artículo.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2008, se aplicará el régimen general establecido en el artículo 20 del Título que se reglamenta, salvo que los contratos de arrendamiento hubieran sido inscriptos antes del 1 de enero de 2007, en cuyo caso la mayor deducción a que se refiere anteriormente se aplicará durante la vigencia original del contrato.

Posteriormente con fecha 22 de diciembre de 2008 se crea el Decreto 778, que en el artículo 1 agrega al decreto 150/007 el artículo 38 bis para arrendamientos lecheros, que dice que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2008, la deducción por concepto de gastos de arrendamientos de predios destinados a explotaciones lecheras, en tanto sean necesarios para obtener y conservar rentas gravadas, será la mayor de las siguientes cifras:

- ii. El límite establecido por el principio general (artículo 20 del título 4)
- iii. El mayor valor entre el equivalente a 0,8 litros de leche, por día y por hectárea CONEAT 100, valuado al precio promedio de leche al productor determinado por la Oficina de Programación y Política Agropecuaria del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca; y el 10% del ingreso bruto por concepto de leche.

Otros:

A) Las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro en la forma y condiciones que determine la reglamentación.

Este literal trata sobre las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o de fuerza mayor. Se admitirá deducir como gasto la parte de la pérdida que no sea cubierta por indemnización o seguro.

Este literal no presenta modificaciones con la nueva Ley de Reforma Tributaria.

B) Las pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas, en cuanto no fueran cubiertas por indemnización o seguro, en la forma y condiciones que determine la reglamentación.

Este literal trata de la deducción de las pérdidas originadas por delitos de terceros, considerados como éstos al personal de la empresa o personas ajenas a la misma. Esta pérdida será deducible siempre que no fueran cubiertas por alguna indemnización o seguro.

C) Los créditos incobrables en la forma y condiciones que determine la reglamentación. En los casos de concordatos preventivos, moratorias o concursos civiles voluntarios, los créditos de los acreedores, se considerarán incobrables a todos los efectos de los tributos recaudados por la DGI, desde el momento de la concesión de la moratoria provisional. Igual tratamiento de incobrabilidad recibirán desde el auto declaratorio, los créditos respecto de cuyos deudores se haya decretado la quiebra, liquidación judicial o el concurso necesario.

No presenta modificaciones respecto al Régimen de IRA ya que los créditos incobrables se consideraban gastos deducibles de la renta bruta.

La incobrabilidad está regulada en el artículo 29 del Decreto 150/007

Por su parte, en ejercicio de la facultad conferida por la Ley, el Decreto 150/007 (artículo 42) y modificativos, agregaron otra serie de partidas cuya deducción se permite aún cuando no se cumpla con la norma candado y regla de la proporción, dentro de las cuales, dada su aplicación más específica al sector que nos ocupa, interesa destacar las siguientes:

“3) Los gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, así como los correspondientes a servicios prestados a los productores por instituciones gremiales agropecuarias en el ámbito de sus objetos.”

“9) Los gastos incurridos con las Sociedades de Fomento Rural y con las Cooperativas Agrarias, de Producción y las de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del decreto-ley del 17 de setiembre de 1982 y con las Cooperativas de segundo grado integradas exclusivamente por las antedichas cooperativas, siempre que dichas entidades funcionen regularmente en el marco de las normas específicas aplicables. Las restantes cooperativas de segundo grado, podrán ser incluidas en lo dispuesto por el presente numeral

siempre que medie una solicitud fundada al Poder Ejecutivo que asegure, en virtud de su integración y operativa, la ausencia de riesgos de elusión”

“20) El costo de adquisición de productos forestales.”

Artículo 22: Excepciones al principio general

Donaciones:

Según el artículo 22 serán deducibles de la renta bruta:

D) Las donaciones a entes públicos.

E) Las donaciones efectuadas al Laboratorio Tecnológico del Uruguay (LATU) y al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA) con destino a financiar actividades de investigación e innovación en áreas categorizadas como prioritarias por el Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación.

Se faculta al Poder Ejecutivo a incluir entre las donaciones admitidas a las efectuadas a instituciones culturales para promover actividades artísticas nacionales, así como los gastos en que se incurra para patrocinar actividades artísticas nacionales, por su monto real.

El Poder Ejecutivo reglamentará esta disposición y fijará los límites. No serán deducibles las restantes donaciones o liberalidades, en dinero o en especie, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78 del Capítulo XIII de este Título.

K) Las donaciones realizadas en efectivo a la fundación creada con el "Institut Pasteur" de París, de conformidad con la Ley 17.792, de 14 de julio de 2004.

Los literales E) y K) fueron establecidos por la Reforma Tributaria ya que anteriormente sólo se podía deducir las donaciones a entes públicos.

A su vez en los artículos 78 y 79 del T 4 del T.O. 96 se establece lo siguiente:

Artículo 78º.- Donaciones especiales. Beneficio.- Las donaciones que las empresas contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas e Impuesto al Patrimonio realicen a las entidades que se indican en el artículo siguiente, gozarán del siguiente beneficio:

- El 75% (setenta y cinco por ciento) del total de las sumas entregadas convertidas en UR (unidades reajustables) a la cotización de la entrega efectiva de las mismas, se imputará como pago a cuenta de los tributos mencionados. El organismo beneficiario expedirá recibos que serán canjeables por certificados de crédito de la Dirección General Impositiva, en las condiciones que establezca la reglamentación.

- El 25% (veinticinco por ciento) restante podrá ser imputado a todos los efectos fiscales como gasto de la empresa.

El Poder Ejecutivo establecerá los límites aplicables tanto en lo que respecta a los montos globales donados, como a las donaciones efectuadas individualmente.

Artículo 79º.- Donaciones especiales. Entidades.- Se encuentran comprendidas en el beneficio establecido por el artículo precedente, las donaciones destinadas a:

A) La compra de alimentos, útiles, vestimenta, construcciones y reparaciones a establecimientos de Educación Primaria, de Educación Secundaria, de Educación Técnico-Profesional y de Formación Docente, que atiendan a las poblaciones más carenciadas.

B) La Universidad de la República. El contribuyente entregará su donación a la Universidad de la República.

C) Los Consejos de Educación Secundaria y de Educación Técnico-Profesional.

D) Los servicios que integren al Consejo de Educación Primaria, equipos técnicos universitarios interdisciplinarios, que funcionen en el marco de proyectos dirigidos a mejorar la calidad educativa, previamente estudiados y aprobados por las autoridades pertinentes.

E) El Instituto de Investigaciones Biológicas Clemente Estable. Dichos beneficios serán también aplicables a las empresas que realicen inversiones en investigación o tecnología que desarrolle el citado instituto.

F) El Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay (INAU). El contribuyente entregará su donación al INAU.

G) La construcción de locales o adquisición de útiles, instrumentos y equipos que tiendan a mejorar los servicios de las fundaciones con personería jurídica dedicadas a la atención de personas en el campo de la salud mental.

Para poder acceder a dichas donaciones las fundaciones deberán demostrar que han tenido una actividad mínima de cinco años ininterrumpidos al 11 de enero de 1994.

H) Las fundaciones instituidas por la Universidad de la República.

I) El Instituto Antártico Uruguayo.

J) Las Universidades privadas debidamente habilitadas como tales por el Estado.

K) Proyectos declarados de fomento artístico cultural, de acuerdo a lo establecido por el artículo 239 de la Ley 17.930, de 19 de diciembre de 2005.

Por la Ley 18.172 del 31 de agosto del 2007 se faculta al Poder Ejecutivo a agregar los siguientes literales:

L) *La Comisión Honoraria de Administración y Ejecución de Obras de las Colonias de asistencia siquiátrica “Doctor Bernardo Etchepare y Doctor Santín Carlos Rossi”*

LL) *El Proyecto Colectividad Educativa de Informática Básica para el aprendizaje en línea (CEIBAL)*

La Ley 18.628 del 10 de diciembre del 2009 agrega dos literales a este artículo que son:

M) *La Fundación Teletón Uruguay para la rehabilitación pediátrica*

N) *La Fundación Peluffo Giguens de apoyo al niño con cáncer.*

Intereses:

El artículo 22 del T 4 del T.O. 96 establece que serán deducibles de la renta bruta:

F) *Los intereses de depósitos realizados en instituciones de intermediación financiera comprendidas en el Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*

G) *Los intereses de préstamos realizados por organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay y por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas.*

I) *Los intereses de deudas documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:*

- 1. Que tal emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.*
- 2. Que dichos instrumentos tengan cotización bursátil.*
- 3. Que el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, una vez contempladas las preferencias admitidas por la reglamentación, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.*

J) *Los intereses de deudas documentadas en los instrumentos a que refiere el literal precedente, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional (Ley N° 16.774, de 27 de setiembre de 1996).*

Es importante mencionar que respecto a los intereses mencionados en el literal G), se introduce una modificación en comparación con el régimen de IRA ya que ahora con la reforma

tributaria se podrá deducir el total de los intereses de los préstamos de instituciones financieras del exterior en determinadas situaciones.

Los intereses establecidos en el literal I), en el régimen anterior eran deducibles, pero estaban topeados por la tasa del BROU del trimestre anterior al ejercicio, ahora son 100% deducibles.

A modo de resumen, se puede decir que los intereses contraídos por préstamos con contribuyentes de IRAE son 100% deducibles y los que en el régimen de IRA se encontraban topeados por la tasa del BROU o la del exterior ahora se encuentra limitada por la regla de la proporción establecida en el artículo 20 del T 4 del T.O. 96.

Para los ejercicios iniciados entre el 1 de julio de 2007 y 30 de junio de 2008 los intereses pagados o acreditados a quienes deban computarlos como rentas gravadas por el IRPF o por el IRNR, podrán deducirse por el monto mayor que surja de comparar el límite establecido en el artículo 20 del T 4, y el que resulte de la aplicación de la tasa de interés anual que abone el BROU por depósitos a plazo fijo por semestre, vigente al comienzo del ejercicio. Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2008 se aplicará el artículo 20.

Impuestos tasas y contribuciones:

El literal H de este artículo, mantiene la disposición de que los tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales serán deducibles con excepción del propio IRAE y el IP.

Otros

A) Las remuneraciones por servicios personales prestados dentro o fuera de la relación de dependencia, exoneradas del IRPF en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente.

B) Los depósitos convenidos que realicen las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP) de acuerdo al artículo 49 de la Ley 16.713, de 3 de setiembre de 1995.

C) Los gastos y contribuciones realizadas a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar cultural y similares, que no tengan naturaleza salarial en cantidades razonables a juicio de la DGI.

Se agrega a través de la Ley 18.341 el siguiente literal a las excepciones al principio general:

L) Los arrendamientos de predios destinados a explotaciones lecheras, dentro de los límites que establezca la reglamentación. Esta norma regirá para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2008.

Artículo 23: Deducciones incrementadas:

Expresan los Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo y Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves ³⁴ que dentro de los objetivos perseguidos al modificar el sistema tributario, se establece el estímulo a la inversión productiva y el empleo. En consonancia con este principio se dispone en la normativa del IRAE la posibilidad de deducir de manera incrementada determinadas erogaciones que efectúen los contribuyentes de este impuesto.

Tal beneficio consiste en computar por una vez y media el monto real devengado en los siguientes gastos:

- Capacitación, mejora en las condiciones de trabajo, promoción del empleo.
- Investigación y desarrollo científico y tecnológico.
- Honorarios en áreas prioritarias.
- Compras de semillas etiquetadas.

A efectos de la aplicación de los referidos incentivos, la Ley deriva en la reglamentación el establecimiento de las condiciones para acceder a los mismos.

Los honorarios en áreas prioritarias y compras de semillas etiquetadas, están reglamentadas en el artículo 57 del decreto 150/007, “beneficios al sector agropecuario”, y dice que podrán computarse por una vez y media su monto real los gastos en que incurran los sujetos pasivos del IRAE en los siguientes conceptos:

A) Honorarios a técnicos egresados de la Universidad de la República, de las restantes universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura, de la Administración Nacional de Educación Pública, Educación técnico profesional y Escuela Agrícola Jackson, por asistencia en las siguientes áreas consideradas prioritarias:

- Asesoramiento en sanidad animal.
- Asesoramiento en nutrición animal.
- Asesoramiento en sanidad vegetal.

³⁴ Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo y Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves, 2010, Revista Tributaria N° 214, Tomo XXXVII.

- Asesoramiento en control de calidad de la producción.
- Asesoramiento en el manejo del suelo (erosión y fertilización).
- Asesoramiento en instalación y manejo de pasturas.
- Asesoramiento en sistemas de riego (represas, manejo del agua, etc.).
- Asesoramiento en planes de explotación.

B) Compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios. A tales efectos se entenderá que son semillas etiquetadas aquellas que cumplan con lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto 438 del 16 de diciembre de 2004.

Los productores agropecuarios deberán acreditar dichos gastos mediante el correspondiente comprobante de venta, en el que deberán constar los requisitos establecidos en el artículo 8 del citado Decreto.

Se consideran semillas etiquetadas aquellas que han pasado por determinados controles que aseguran el porcentaje de germinación, el origen específico y las características de la especie o variedad, entre otros.

Es importante mencionar que anteriormente el monto deducible por los honorarios profesionales estaba topeado por el 2% de los ingresos brutos fiscales. Asimismo, podrán deducirse en este impuesto los honorarios profesionales generados en la liquidación del IRIC e IRA, que no hayan sido deducidos por el exceder el monto admitido dentro de los mismos límites y condiciones que regían para dichos tributos.

A su vez la Reforma Tributaria incorpora dentro de los profesionales a los egresados de las universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura.

El Decreto 778/008 agrega el artículo 57 bis al Decreto 150/007, respecto de los gastos de material genético:

Artículo 57 bis.- Gastos material genético.- Podrán computarse por una vez y media su monto real los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto en concepto de compra de reproductores (machos y hembras), embriones y semen, por parte de productores agropecuarios, siempre que se disponga de un medio de verificación válido y objetivo, generado o certificado por alguna de las siguientes entidades:

- Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA)
- Facultad de Agronomía de la Universidad de la República
- Facultad de Veterinaria de la Universidad de la República.

Este artículo se reglamenta con fecha 22 de diciembre de 2008 a través del Decreto 778/008.

En lo que refiere a la **promoción del empleo**, la Ley dice que se deducirá como gasto adicional en concepto de promoción del empleo, el 50% de la menor de las siguientes cifras:

- 1) El excedente que surja de comparar el monto total de los salarios del ejercicio con los salarios del ejercicio anterior, ajustados en ambos casos por el Índice de Precios al Consumo (IPC).
- 2) El monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio respecto al promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio inmediato anterior. La reglamentación establecerá la forma de cálculo de los referidos promedios.
- 3) El 50% (cincuenta por ciento) del monto total de los salarios del ejercicio anterior actualizado por el IPC.

A los efectos dispuestos en el presente inciso no se tendrá en cuenta a los dueños, socios y Directores.

Posteriormente el Decreto 136/009 agrega al Decreto 150/007 el artículo 57 bis que viene a reglamentar la promoción del empleado:

Artículo 57 bis.- A efectos del cálculo del gasto adicional en concepto de promoción del empleo deberá tenerse en cuenta el 50% de la menor de las siguientes cifras:

- 1) El excedente que surja de comparar el monto total de los salarios del ejercicio con los salarios del ejercicio anterior. A efectos del cálculo de dicho excedente, los salarios deberán ajustarse por la variación del Índice de Precios al Consumo (IPC) producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.
- 2) El monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio respecto al promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio inmediato anterior. A efectos del cálculo de los referidos promedios mensuales, se tomarán en cuenta la cantidad de trabajadores a fin de cada mes. En caso de inicio de actividades, dicho cálculo se realizará a partir del mes en el cual se comiencen a realizar actividades gravadas.
- 3) El 50% del monto total de los salarios del ejercicio anterior actualizado por el IPC. A efectos del cálculo anterior, los salarios deberán ajustarse por la variación del IPC producida entre el fin de cada mes y el cierre del ejercicio que se liquida.

Para realizar los cálculos dispuestos en los numerales anteriores, no se tendrán en cuenta a los dueños, socios y directores, ni a sus respectivas remuneraciones.

Lo dispuesto en el presente artículo regirá para ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2007.

Otro beneficio para el sector agropecuario es respecto de los servicios de troperos, esquiladores, domadores o alambradotes, ya que se permite para su deducibilidad, que estos gastos se documenten en recibo en el que conste:

- Nombre, domicilio, documento de identidad y firma del prestador del servicio;
- Descripción del servicio prestado, fecha e importe.

No obstante los referidos servicios deberán documentarse de acuerdo al régimen general si el prestador es contribuyente de IRAE o el monto de los servicios suministrados en el mes a un mismo usuario, supera el duodécimo de mínimo anual vigente de IRPF al momento de la prestación del servicio.

Artículo 24: Deducciones no admitidas

Este artículo establece cuáles son los gastos no deducibles.

No se deducirán de la renta bruta los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto, a tales efectos, no se considerarán rentas exentas las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.

En el mismo artículo se establece que tampoco serán deducibles:

- Gastos personales del titular de la empresa unipersonal, del socio, del accionista y sus familias.
- Pérdidas derivadas de la realización de operaciones ilícitas.
- Sanciones por infracciones fiscales.
- Los importes retirados por los titulares de las empresas unipersonales, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades.
- Utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas.
- El IRAE y el IP.
- Amortizaciones de llaves.

Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales o de establecimientos permanentes, serán considerados cuentas de capital por lo cual, las cuentas de socios generan resultados.

A su vez se considerarán gastos no deducibles asociados a la actividad:

- Gastos incurridos con pequeñas empresas
- Gastos por servicios agropecuarios, aparcería, medianerías y similares en los casos que la contraparte sea contribuyente de IMEBA y no supere el límite (300.000 UI)
- Gastos no asociados con rentas gravadas
- Gastos no documentados

Artículo 25: Gastos indirectos

El monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa. Una vez definido el criterio, el mismo no podrá ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la administración. Se entenderá por autorización tácita el transcurso de 90 días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución.

Los gastos financieros no podrán deducirse en forma directa. El monto de los citados gastos deducibles, se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio, intereses perdidos y otros gastos financieros admitidos de acuerdo a lo dispuesto en los artículos precedentes, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales.

Al sólo efecto del cálculo de este coeficiente los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que las rentas derivadas de las operaciones de exportación que den origen a dichos créditos constituyan asimismo rentas gravadas.

Ajuste por inflación

El ajuste fiscal por inflación se encuentra establecido en los artículos 27 al 29 del T 4 del T.O. 96.

En el artículo 27 se establece que quienes liquiden IRAE por el régimen de contabilidad suficiente, deberán incluir dentro de la liquidación de este impuesto el resultado económico derivado de la variación del valor del signo monetario.

A su vez en el mismo artículo se dispone que no será obligatorio realizar el ajuste cuando:

- los contribuyentes no hayan obtenido ingresos provenientes de las operaciones del ejercicio.
- cuando el porcentaje de variación de precios haya superado el 10%. Esta medida operará si el Poder Ejecutivo lo establece mediante reglamentación.

El artículo 28 establece la forma de determinación del ajuste y dice que el resultado emergente de los cambios de valor de la moneda nacional, será determinado por aplicación del porcentaje de variación del IPPN entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida, aplicado sobre la diferencia entre:

A) El valor del activo fiscalmente ajustado a comienzo del ejercicio con exclusión de los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas y del valor de los correspondientes a:

1. Activo fijo.
2. Semovientes.

B) El monto del pasivo a principio del ejercicio integrado por:

1. Deudas en dinero o en especie, incluso las que hubieran surgido por distribución de utilidades aprobadas a la fecha de comienzo del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.
2. Reservas matemáticas de las compañías de seguros.
3. Pasivo transitorio.

En caso de existir activos afectados a la producción de rentas no gravadas, el pasivo se computará en la proporción que guarda el activo afectado a la producción de rentas gravadas con respecto al total del activo valuado según normas fiscales.

Cuando la variación del índice a que refiere el inciso primero sea positiva y los rubros computables del activo superen los del pasivo, se liquidará pérdida fiscal por inflación; en caso contrario, se liquidará beneficio por igual concepto. Por su parte, cuando dicha variación sea negativa se deberá computar ganancia y pérdida fiscal, respectivamente.

Cuando las variaciones en los rubros del activo y pasivo computables a los fines del ajuste por inflación operados durante el ejercicio, hicieran presumir un propósito de evasión, la DGI podrá disponer que, a los efectos de la determinación del ajuste, dichas variaciones se tengan por ocurridas al inicio del respectivo ejercicio.

Para los ejercicios finalizados a partir del 30 de junio de 2008 inclusive, se crea el artículo 58 bis a través del Decreto 492/008, que agrega que los contribuyentes podrán optar, a efectos de la realización del referido ajuste, por aplicar la variación del IPC. En caso de realizarse la opción prevista en este inciso, la misma deberá ser mantenida por tres ejercicios.

Se agrega para el caso de sociedades personales:

Artículo 29º.- Compensación.- A los solos efectos de la realización del cálculo del ajuste por inflación, las sociedades personales considerarán como activo o pasivo el saldo que surja de la compensación de las siguientes cuentas:

- A) Saldos deudores de socios.
- B) Pérdidas incluidas en el activo, si los socios están obligados a restituirlas a la sociedad por expreso mandato del estatuto social.
- C) Saldos acreedores de socios.

El saldo acreedor resultante de la compensación referida se considerará pasivo fiscal, a los efectos dispuestos en el literal B) del artículo precedente. De resultar saldo deudor, sólo se considerará activo fiscal el monto que exceda los saldos de las:

- Utilidades no distribuidas, en la misma proporción en que corresponda a los socios, con exclusión de la parte que deba llevarse a fondos de reserva, de acuerdo con el contrato social o disposiciones legales en su caso.
- Reservas voluntarias.

7.3.2 IRAE Ficto

7.3.2.1 Quiénes pueden optar

Podrán optar por liquidar IRAE ficto, atendiendo a la forma jurídica:

- Las sociedades comerciales diferentes a sociedades anónimas y comandita por acciones.
- Asociaciones agrarias, sociedades agrarias y sociedades civiles con objeto agrario
- Sociedades civiles y sociedades de hecho
- Unipersonales

Podrán optar a su vez por liquidar sobre una base ficta, quienes obtengan ingresos inferiores a 4.000.000 UI en el ejercicio anterior.

De esta forma se puede concluir que quienes desarrollen actividades agropecuarias y no estén obligados a llevar contabilidad suficiente, podrán determinar en forma ficta el impuesto correspondiente a las ventas de productos agropecuarios.

7.3.2.2 Renta neta del IRAE ficto:

La renta neta se determinará deduciendo los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación, a la cifra que resulte de multiplicar las ventas, servicios y demás rentas brutas del ejercicio por el porcentaje que corresponda según la siguiente escala:

<i>Más de</i>	<i>Hasta</i>	<i>%</i>
<i>UI 0</i>	<i>UI 2.000.000</i>	<i>13,2</i>
<i>UI 2.000.000</i>	<i>UI 3.000.000</i>	<i>36,0</i>
<i>UI 3.000.000</i>	<i>En adelante</i>	<i>48,0</i>

El impuesto a la renta de productos agropecuarios se determinará multiplicando las ventas de dichos productos por la tasa máxima legal de IMEBA que resulte aplicable a cada producto, incrementada en un 50%, independientemente de quien sea el adquirente.

El impuesto correspondiente a las restantes rentas netas agropecuarias se determinará aplicando la alícuota del tributo a la diferencia entre:

- A) El producto de las ventas, servicios y demás rentas brutas, por el porcentaje correspondiente a la escala intermedia detallada en el cuadro anterior, sin perjuicio de la aplicación del porcentaje dispuesto para la venta de inmuebles afectados a la actividad agropecuaria adquiridos con anterioridad al 1 de julio de 2007.
- B) Por cada dueño o socio, 11 BFC mensuales en concepto de retribución patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales que correspondan.

En caso que la referida diferencia sea negativa, el saldo no podrá ser imputado a reducir el impuesto determinado mediante la aplicación de las tasas del IMEBA antedichas, ni deducido en ejercicios siguientes.

Para obtener la cifra de IRAE ficto a pagar se le debe restar el Impuesto a la Enajenaciones de Bienes Agropecuarios pago en el ejercicio y el crédito por IVA obtenido en la liquidación del mismo.

Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF y tributen IRAE por haber ejercido la opción aplicarán obligatoriamente la escala mayor.

Por último en el artículo 64 bis del Decreto 150/007 establece un régimen ficto para el caso de cría o engorde de pollos, estableciendo una alícuota del 9% sobre los ingresos, para calcular la renta neta.

A este importe se le podrá deducir las 11 BFC mensuales por cada socio o titular, por concepto de aportación patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales correspondientes.

Al importe neto que surge de la aplicación del 9% sobre los ingresos menos la deducción de las bases fictas de contribución, se le aplicará la alícuota del IRAE.

7.4 Pagos a cuenta

Como expresa la Cdora. Mercedes Gómez³⁵, con anterioridad a la Ley de Reforma, los productores agropecuarios podían optar entre liquidar el IMEBA o el IRA por las rentas que obtuvieran, no teniendo la obligación de realizar anticipos del IRA, operando como tal el IMEBA.

A partir de la vigencia de la Ley de 18.083, se incorpora a los contribuyentes de IRAE que realicen actividades agropecuarias, dentro de los obligados a efectuar anticipos del impuestos, con algunas características particulares.

El artículo 176 del Decreto 150/007 dispone para el sector agropecuario dos mecanismos de cálculo dependiendo de si el contribuyente liquida el impuesto en base real o ficta.

³⁵ Cdora. Mercedes Gómez, 2010, artículo Diario “El País”.

En el primer caso, el impuesto resultará de aplicar el 25% a la diferencia entre el IRAE y el crédito de IVA, ambos referidos al año anterior al que motiva el anticipo.

El monto de cada pago surgirá de deducir al importe recién determinado lo ya abonado en el trimestre correspondiente en concepto de IMEBA.

En el segundo caso, quienes hayan optado por liquidar el impuesto en forma ficta deben determinar cada anticipo aplicando a las ventas de productos agropecuarios del trimestre correspondiente, la tasa de IMEBA que resulte aplicable incrementada en un 50%, independientemente de a quién fue realizada la venta. A la cifra así obtenida se le deducirá el monto abonado en concepto de IMEBA y el crédito de IVA del trimestre correspondiente.

Es de destacar que la tasa de IMEBA aplicable al cálculo del anticipo es la “aplicable” a diferencia de lo que ocurre en el cálculo del impuesto en forma ficta donde corresponde utilizar la tasa máxima legal.

Por otra parte, las ventas a considerar son todas las que corresponden a productos agropecuarios, sin importar si las mismas estuvieron sujetas al pago de IMEBA o no, y no se incluyen en el cálculo otros ingresos como ser la enajenación de activo fijo, prestación de servicios, etc.

Por último es importante saber que el pago del anticipo de IRAE mínimo no es aplicable a quienes obtengan rentas exclusivamente derivadas de la realización de actividades agropecuarias.

El contribuyente podrá también optar por efectuar los anticipos según el régimen general y no el particular del sector. El régimen general de pagos a cuenta está establecido en el artículo 165 del Decreto 150/007. El mismo dispone que el coeficiente se debe determinar en base a la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas gravadas que originen rentas gravadas en cada ejercicio, el mismo se aplicará a los ingresos antes mencionados.

En caso de que el productor optara por este régimen, los anticipos se harían en forma trimestral y el monto definitivo de cada pago surgirá de deducir al monto primario, el IMEBA del trimestre.

7.5 Alícuota y determinación del monto a pagar

El artículo 15 de la Ley fija la alícuota del impuesto en el 25%, verificándose una reducción de cinco puntos porcentuales en relación a la del IRA.

Sin embargo, en el caso de que los contribuyentes de IRAE paguen o acrediten dividendos o utilidades a los sujetos pasivos del IRNR y el IRPF, los mismos estarán gravados por los antedichos impuestos a la tasa del 7%. De este modo, la tasa efectiva del impuesto pasará a ser del 30,25% quedando sin efecto tal reducción. Esta disposición tiene por objeto incentivar la reinversión de las utilidades en la empresa.

El monto a pagar se determinará aplicando a la renta neta fiscal esta alícuota del 25%. A este importe se le deducirán los pagos de IMEBA y el crédito de IVA.

En caso que lo pagado por IMEBA sea superior al resultado del IRAE, surgirá un crédito que podrá ser utilizado para la cancelación de otros tributos (recaudados tanto de DGI como BPS).

Se menciona como caso particular en la deducción del IVA, dada la importancia del gasto de gasoil para productores agropecuarios.

El Decreto 794/08 sustituye el artículo 5 del Decreto 62/003 que establecía que el límite máximo de deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones de gasoil para los productores agropecuarios era del 0,4%, del monto de la facturación total correspondiente a ventas de productos agropecuarios, excluido el propio impuesto facturado cuando corresponda.

A continuación se detalla el artículo 1 y 2 del Decreto 794/08:

“Artículo 1º.- Sustitúyese el inciso segundo del artículo 5º del Decreto 62/003 de 13 de febrero de 2003, por el siguiente:

El límite máximo de deducción del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las adquisiciones de gasoil para los productores agropecuarios se determinará aplicando a la facturación total de cada producto agropecuario, excluido el propio Impuesto si correspondiera, los porcentajes que a continuación se detallan:

NUMERAL	PRODUCTO	TASA
1)	Lanas y cueros ovinos y bovinos	0,4%
2)	Ganado bovino y ovino	0,4%
3)	Ganado suino	0,4%
4)	Cereales y Oleaginosos, excepto Arroz	2,4%
5)	Arroz	4,0%

6)	Leche	1,1%
7)	Productos derivados de la avicultura	0,4%
8)	Productos derivados de la apicultura	0,4%
9)	Productos hortícolas y frutícolas	1,5%
10)	Productos cítricos	1,3%
11)	Productos de origen forestal	0,4%
12)	Restantes productos agropecuarios	0,4%

Artículo 2º.- Lo dispuesto en el artículo anterior regirá para las adquisiciones de gasoil realizadas, a partir del 1º de noviembre de 2008.

7.6 Exoneraciones

En el artículo 52 del T 4 del T.O. 96 se establecen cuales son las rentas exentas.

A continuación se detallan aquellas rentas exentas que afectan al sector agropecuario:

7.6.1 Rentas exentas

Artículo 52º.- Rentas exentas.- Estarán exentas las siguientes rentas:

...

C) Las derivadas de la realización de actividades agropecuarias comprendidas en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, siempre que sean obtenidas por quienes hayan optado por liquidar dicho tributo.

...

E) Las obtenidas por los contribuyentes cuyos ingresos no superen anualmente el monto que establezca el Poder Ejecutivo. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, facúltase al Poder Ejecutivo a considerar el número de dependientes u otros índices que establezca la reglamentación, a efectos de determinar la existencia de una reducida capacidad económica que justifique la inclusión en la exoneración aludida.

Quedan excluidos de la exoneración establecida en el presente literal:

...

2. Quienes obtengan rentas derivadas de la actividad agropecuaria.

...

4. Quienes obtengan rentas no empresariales, ya sea en forma parcial o total. A tales efectos se considerará la definición de empresas dada por el numeral 1 del literal B) del artículo 3º del presente Título.

Los contribuyentes cuyos ingresos no superen el monto referido en este literal, podrán optar por no quedar comprendidos en el mismo, tributando consecuentemente el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y el Impuesto al Valor Agregado por el régimen general.

Cuando se haya dejado de estar comprendido en este literal, sea de pleno derecho o por haber hecho uso de la opción, no se podrá volver a estarlo por el lapso que establezca la reglamentación.

...

M) Los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital.

...

R) Las obtenidas por sociedades cooperativas, por las sociedades administradoras de fondos complementarios de previsión social a que refiere el Decreto-Ley 15.611, de 10 de agosto de 1984, y por las Sociedades de Fomento Rural incluidas en la Ley N° 14.330, de 19 de diciembre de 1974, siempre que sus actividades sean sin fines de lucro.

La exoneración establecida en el literal M) dice que estarán exentos los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital. Es decir que cuando un contribuyente de IRAE tiene una participación de capital de otra empresa contribuyente de IRAE, dichas rentas se exoneran de este impuesto, de forma tal de evitar la doble imposición.

Sin embargo, cuando los dividendos o utilidades son obtenidos por un contribuyente de IMEBA no estarán gravados por dicho impuesto por no derivar de la realización de una actividad gravada por el IRAE.

Además, el artículo 57 del T 4 del T.O. 96 establece que:

Artículo 57°.- Exonéranse las rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas y de servicios agropecuarios, cuando no excedan el límite que establezca el Poder Ejecutivo y hayan optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por las restantes rentas.

El PE en uso de esa facultad, estableció en el artículo 162 del decreto 150/007 el límite en 300.000. UI valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio.

7.6.2 Caso especial de la forestación

A efectos de acceder a los beneficios previstos en la Ley forestal resulta necesario el previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Elaboración del Plan de manejo y ordenación
- Aprobación de la Dirección Forestal
- Inscripción en el Registro de Bosques

Se expide un certificado por cada exoneración y sólo tendrá validez para el acto o hecho gravado a que se refiere o para el ejercicio fiscal en el que sea presentado, cada año debe tramitarse uno nuevo.

A estos efectos, el certificado deberá establecer necesariamente:

- Individualización del bosque o plantación
- Su calificación como protector o de rendimiento
- Superficie afectada al bosque o plantación

El artículo 40 de la Ley forestal prevé el cese de los beneficios fiscales en los casos en que el bosque sea destruido por cualquier causa, siempre que medie resolución de la Dirección Forestal que así lo determine. La pérdida de los beneficios como consecuencia de la destrucción total o parcial surte efecto a partir de las fechas de las respectivas resoluciones mencionadas.

Respecto al plazo de los beneficios tributarios, el artículo 43 de la Ley 15.939 dispone que: *“las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en la presente ley, alcanzan a todos los tributos que en el futuro graven genéricamente a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares o a sus rentas. Ellos regirán por el plazo de doce años, a partir de la implantación de los bosques calificados según el artículo 39 de la presente ley”*.³⁶

La exoneración prevista para el IRA que existía hasta el 30 de junio de 2007, para los bosques artificiales declarados protectores según la Ley Forestal, y los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir del 1 de julio de 2007, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad que de acuerdo al artículo 162 del Decreto 150/007 se definieron como:

³⁶ Félix Abadi Pilosof, 2008, Revista Tributaria N° 204, Tomo XXXV.

“...Los calificados como Bosques de Rendimiento, que fueran sometidos a sistemas de manejo con podas y raleos para la obtención de madera libre de nudos, con el objetivo final de aserrado, debobinado o faqueado, y que en el corte final tengan entre 100 y 450 árboles por hectárea y más de 15 años de plantados. La madera producto del manejo y parte de la cosecha final podrá tener cualquier destino pero en la cosecha final la madera con fines aserrables, o de producción de chapas no podrá ser inferior al 20% de la cosecha total. Se asimila a esta categoría la madera producto de aquellos calificados como Bosques Protectores Artificiales.

Los rebrotes de bosques cosechados o el manejo de su regeneración natural no se consideran como bosques nuevos.

La Dirección Forestal, emitirá previo a la cosecha de aquellos bosques plantados luego de la promulgación de la Ley 18.083, un certificado especificando si el bosque califica dentro de los parámetros establecidos y cumple con la calificación de proyecto de madera de calidad.”

La exoneración de IRAE a nivel de la forestación alcanza a las actividades de descortezado, trozado y chipeado, realizadas sobre bosques propios, siempre que tales bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal y se entenderá por bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los adquiridos en pie por el mismo.

Por otro lado el artículo 75 del T 4 del T.O. 96 establece lo siguiente:

Artículo 75.- Alcance.- Las actividades de descortezado, trozado y compra y venta realizadas sobre madera adquirida a terceros, incluyendo el caso en el que tales actividades constituyan una prestación de servicios, estarán alcanzadas por la exoneración a que refiere el artículo precedente, en tanto se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:

A) Sean realizadas por productores agropecuarios forestales directamente o a través de formas asociativas o por agroindustrias forestales.

B) Los bosques cumplan con la calificación a que refiere el artículo 39 de la Ley No. 15.939, de 28 de diciembre de 1987.

C) El volumen total de madera comercializada durante el ejercicio que haya sido adquirida a terceros sea inferior a un tercio del volumen total de la madera de bosques propios, en pie o cosechada, en existencia al cierre de dicho ejercicio. A tales efectos deberá solicitarse a la Dirección Forestal, dependiente

del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, un certificado en el que consten las referidas existencias. El Poder Ejecutivo establecerá la nominatividad de las formas asociativas a que refiere el literal A) del presente artículo.

Asimismo, del monto a pagar del impuesto, podrán deducir el porcentaje del costo de plantación de los bosques artificiales que sean declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal conforme a la Ley Forestal, no se aplicará para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la reforma tributaria, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

Al analizar el tratamiento frente al IRAE que recae sobre las diferentes actividades vinculadas a la forestación se presente una casuística de cierta complejidad que se ha intentado resumir en el siguiente cuadro: ³⁷

INGRESO	IRAE
Venta de bosques en pie, árboles Talados y árboles descortezados	<p><u>Crecimiento (venta) de producción propia (monte propio o comprado en pie).</u></p> <p>- Las rentas de crecimiento (si los bosques se valúan a valor de mercado) o brutas (si los bosques se valúan a costo de producción) correspondientes, se encuentran exoneradas del impuesto siempre que los bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal</p> <p>Esta exoneración no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la vigencia del IRAE, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP.</p> <p><u>Valoración (reventa) de producción ajena:</u></p> <p>En principio, está gravada la renta por variación de precio (si los productos adquiridos se valúan a precio de mercado) o la renta bruta - ventas menos costos de adquisición - (si los productos adquiridos se valúan al costo de adquisición) pero puede estar exonerada si se cumplen condiciones previstas en el artículo 2 de la Ley 17.843 (incorporado como artículo 75 de la ley de IRAE)</p>
Venta de árboles trozados o chipeados de producción propia	Ídem caso anterior en lo pertinente.

³⁷ Félix Abadi Pilosof, 2008, Revista Tributaria N° 204 Tomo XXXV.

y reventa de árboles trozados adquiridos a terceros	
Reventa de chips adquiridos a terceros	Está gravada la renta por variación de precio (si los productos adquiridos se valúan a precio de mercado) o la renta bruta - ventas menos costos de adquisición - (si los productos adquiridos se valúan al costo de adquisición).
Venta de otros productos forestales industrializados	<p><u>Valoración (venta) proveniente de producción forestal propia (monte propio o comprado en pie):</u></p> <p>La renta por variación de precio (si los productos se valúan a precio de mercado) o bruta - ventas menos costo de adquisición - (si los productos adquisición correspondiente, se encuentra parcialmente exonerada por aquella porción atribuible a la actividad forestal rural siempre que los bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal.</p> <p>Esta exoneración no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la vigencia del IRAE, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP.</p> <p><u>Valorización (venta) proveniente de producción forestal ajena:</u></p> <p>La renta por variación de precio (si los productos se valúan a precio de mercado) o renta bruta - ventas menos costos de adquisición - (si los productos se valúan al costo de adquisición) correspondiente se encuentra gravada.</p>
Servicio de descortezado y/o Trozado de madera a terceros.	Gravado por considerarse actividad industrial, pero puede estar exonerado si se cumplen condiciones previstas en el artículo 2 de la ley 17.843 (incorporado como artículo 75 de la ley de IRAE).
Servicio de chipeado (y otros servicios de naturaleza industrial) de madera a terceros.	Gravado por considerarse actividad industrial y no tener previsto ningún tipo de exoneración.
Servicios de naturaleza "agropecuaria" prestados en el área forestal.	Gravados (sólo resultarían exonerados del IRAE si, tratándose de un contribuyente agropecuario "no calificado" que no tributa IRAE por la actividad agropecuaria, el mismo obtiene por la suma de ésta y otras rentas "asimiladas a agropecuarias" un monto anual de ingresos no superior a las UI 300.000).

El 31 enero de 2008, la Comisión de Consultas de la DGI interpretó la norma que establece la exoneración de impuesto a la renta sobre determinados bosques e inmuebles rurales, y concluyó

que en el caso de la venta de un inmueble rural forestado, la exoneración de IRAE sólo alcanza la venta del monte y no a la de la tierra.

La consulta es la número 4.760, hace referencia al T 4, artículo 73: Beneficio.- "los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8 de la Ley 15.939 de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de este impuesto o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores. La exoneración a que se refiere el inciso anterior no regirá para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir de la vigencia de esta ley, salvo de que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca." Por tanto en el caso de la venta del inmueble forestado, habrá que separar por un lado el valor de la tierra, cuya enajenación estará gravada por el IRAE, y por otro el valor del monte, cuya enajenación estará exonerada siempre que se encuentre dentro de las condiciones del artículo 8 de la Ley 15.939.

No obstante ello, la aplicación de los métodos de interpretación admitidos por el Código Tributario lleva a la conclusión de que la venta de inmuebles ocupados por bosques que cumplan con las condiciones previstas en la normativa está totalmente comprendida en la exoneración de IRAE.

Se trata de una cuestión interesante desde el punto de vista científico porque trae a colación el tema de la forma de interpretación de las exoneraciones tributarias y de las normas tributarias en general. Se trata de un tema que parece estar laudado en doctrina pero que muchas veces en la práctica es dejado de lado, basado en la consideración práctica de que el tributo es la principal fuente de financiación de las actividades del Estado. Esta tendencia, aunque puede estar inspirada en sentimientos altruistas, constituye una transgresión a los principios fundamentales de la tributación, como son el de la legalidad y el de la certeza.

En la consulta número 4.760 la DGI respondió a un contribuyente que consultó sin adelantar su opinión, si debe tributarse IRAE por la venta de un bosque declarado protector o de un bosque de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal.

La DGI estableció que la normativa no exonera la venta de los inmuebles ocupados por bosques basándose en el artículo 73 del T 4 del T.O. 96.

La posición del Dr. Gianni Gutiérrez y Dra. Isabel Laventure es distinta; el sentido de la Ley puede tratar de averiguarse a través de diversos recursos: el elemento gramatical, el elemento histórico y el elemento lógico. Debe además realizarse la interpretación de la norma en el contexto del examen y en el marco más general del derecho todo, de tal modo que pueda mantenerse la coherencia y armonía entre todas las normas. En su opinión, la aplicación de los métodos de interpretación admitidos por la ciencia jurídica lleva a la conclusión ineludible de que la venta de inmuebles ocupados por bosques que cumplan con las condiciones previstas en la normativa está totalmente comprendida en la exoneración del IRAE.

a) Interpretación literal de la norma

La interpretación literal de la norma no ofrece dudas respecto a que tanto la explotación de los bosques como la explotación de los terrenos ocupados por los bosques tienen los mismos beneficios tributarios.

El sentido literal del texto indica que tanto los bosques como los terrenos están efectivamente comprendidos en el beneficio tributario establecido en la norma.

En consecuencia, las rentas derivadas de la explotación de determinados tipos de bosques, así como las rentas derivadas de la explotación de los terrenos ocupados por dichos bosques, no se computan a efectos del IRAE.

Entonces, ¿qué se entiende por explotación de un bosque o de un terreno ocupado por un bosque?

Según el Diccionario de la Real Academia Española, “explotar” es “sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio”.

Por utilidad se entiende sacar provecho de algo. Y el provecho es el beneficio o ganancia que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil.

Por lo tanto, la explotación comprende todas las formas de sacar provecho, utilidad o ganancia de un bien. La forma clásica de sacarle provecho a un terreno forestado es a través de su venta.

Si la operación de venta de bosques es una forma de explotación exonerada también lo es la venta de inmueble forestado.

b) Interpretación histórica y teleológica de la norma.

Según el método teleológico, el intérprete debe ir en busca de la finalidad de la Ley. Debe ponerse especial atención a los intereses económicos, políticos, y sociales que la Ley tutela.

Por su parte el método histórico se funda en el conocimiento de la Ley, iniciando el estudio a través de la norma que le antecedió, es decir, se basa en los antecedentes que de cada Ley

existen. En este caso, el intérprete va siguiendo la transformación de la Ley, conforme a la explicación que el legislador realiza cuando modifica la norma.

Entonces, ¿qué beneficios fiscales tenían los terrenos forestados antes de la Reforma Tributaria? La venta de inmuebles está exonerada de impuestos desde 1968.

A partir de la Reforma Tributaria, la venta de inmuebles rurales pasó a estar gravada por IRAE. Frente a esa situación se hizo necesaria una exoneración específica para los inmuebles forestados de manera de conservar intactos todos sus beneficios fiscales. Dicha exoneración se encuentra en el artículo 73 del T 4 del T.O. 96.

Lo cierto es que la exoneración de la venta de inmuebles rurales forestados no constituye una innovación sino más bien una confirmación de una política de Estado en materia de beneficios a la forestación llevada adelante por casi 40 años.

c) Interpretación lógica de la norma

No constituye una interpretación lógica de la norma el no admitir que la venta de inmuebles forestados está comprendida en la exoneración y al mismo tiempo admitir que la venta de bosque si lo está.³⁸

En la consulta número 4.765 de agosto de 2008, se expresa que los bosques constituyen un activo circulante, por lo tanto es de aplicación el artículo 31 del T 4 T.O. 96 que otorga la opción de valuarlos al costo de producción, de adquisición o de plaza. Además, aclara que como es un activo circulante, su valor debe ser tomado en cuenta al momento de calcular el ajuste por inflación y no deberá ser revaluado.

7.6.3 Exoneración por inversiones

El artículo 53 de la Ley 18.083 y la Sección I del Capítulo VI del Decreto 150/007 tratan sobre las exoneraciones por inversiones.

Se establece que los contribuyentes del impuesto podrán deducir de la base imponible del impuesto un porcentaje del monto de ciertas inversiones con un tope de 40% de las rentas invertidas en la adquisición de determinados bienes y hasta el 20% de las rentas invertidas en la construcción y ampliación de hoteles, moteles y paradores y construcción de edificios o sus ampliaciones destinados a la actividad industrial o agropecuaria.

Los bienes cuya adquisición podrá dar lugar a la exoneración son los siguientes:

³⁸ Dr. Gianni Gutiérrez y Dra. Isabel Laventure, 2009, Revista Tributaria N° 208, Tomo XXXVI.

- a) Máquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de las financieras y de arrendamiento de inmuebles.
- b) Maquinaria agrícola, que comprenderá la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.
- c) Mejoras fijas en el sector agropecuario. Se considerarán tales, las siguientes:
- Tajamares
 - Represas
 - Pozos y perforaciones
 - Molinos de viento
 - Tanques australianos
 - Bombas para extraer agua
 - Bretes para vacunos y lanares
 - Tubos, cepos
 - Balanza fija
 - Porteras
 - Gallineros, chiqueros y conejeras
 - Represas con destino a irrigación
 - Tanques de frío
 - Instalaciones para la distribución de energía eléctrica dentro del establecimiento y paneles solares
 - Equipamiento para trazabilidad
- d) Vehículos utilitarios. A los efectos de este literal se entenderán por tales: las chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques, zorras y ómnibus para el transporte de pasajeros. (NOTA: Texto de este lit. dado por el artículo 6 del Decreto 544/008 de 10/11/2008).
- e) Equipos para el procesamiento electrónico de datos, excluida la programación (software).
- f) Bienes de capital destinados a mejorar la prestación de servicios al turista: adquisición realizada por los hoteles de televisores y de ómnibus para el traslado de sus pasajeros.
- g) Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva, en tanto no se encuentren incluidos en los literales anteriores, de conformidad con lo que establezca el Poder Ejecutivo con el asesoramiento de la Agencia Nacional de la Innovación.
- h) Fertilizantes fosfatados, en cualquiera de sus fórmulas, con fósforo únicamente, destinados a la instalación y a la refertilización de praderas permanentes. Esto se aplicará exclusivamente para productores pecuarios que deberán acreditar el gasto mediante comprobantes que cumplan los requisitos formales, y el destino mediante un "Certificado de Uso" emitido por un técnico agrario

(ingeniero agrónomo, perito o técnico agropecuario). Dicho certificado deberá establecer el número de hectáreas a fertilizar o refertilizar, las dosis a aplicar, la cantidad y el tipo de fertilizante, el número de DICOSE del productor y el número de animales. El beneficio alcanza a las fórmulas que aportan únicamente fósforo al sueldo (superfosfatos e hiperfosfatos) y no incluye a los fertilizantes compuestos (con Nitrógeno y/o Potasio). (NOTA: lit agregado por el artículo 3 del Decreto 778/008 del 22/12/2008).

Se establece que los bienes podrán ser nuevos o usados y su utilización podrá ser realizada por su propietario o por terceros.

Las rentas que se exoneren no podrán superar el 40% de la renta neta fiscal del ejercicio, una vez deducidas las exoneradas por otras disposiciones y se debe contar con utilidad contable suficiente para crear una reserva por el monto de la exoneración.

Las rentas exoneradas no podrán ser distribuidas y deberán ser llevadas a una reserva cuyo único destino será la capitalización. Para la creación de esta reserva se podrá tomar el resultado del ejercicio, resultados acumulados y otras reservas, que puedan volcarse a la “Reserva por exoneración por inversiones”.

Si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del ejercicio fueran inferiores al monto exonerable, o en caso que el monto exonerable de la inversión supere el 40% de la renta neta fiscal, la diferencia podrá ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes, siempre que no hayan pasado más de dos ejercicios y no superen en el ejercicio que se exonera los topes.

Anteriormente con el régimen de IRA, la exoneración operaba en el ejercicio que se realizaba la inversión, agotándose en el mismo; es decir que si quedaba parte sin exonerar, el contribuyente perdía el beneficio correspondiente.

Cuando en el ejercicio en que se hayan efectuado inversiones o en los tres siguientes, se enajenen los bienes comprendidos en las exoneraciones, deberá computarse como renta del año fiscal en que tal hecho se produzca, el monto de la exoneración efectuada por inversión, sin perjuicio del resultado de la enajenación.

Por último, en el Decreto 150/007 artículo 121, se establece como requisito que el beneficio tributario alcanzará solamente a los contribuyentes del IRAE que posean contabilidad suficiente a juicio de la DGI.

A diferencia de los proyectos de inversión, este beneficio es automático, sin trámite externo.

Ejemplo:

Liquidación IRAE de una Sociedad Anónima agropecuaria:

2007

Maquinaria agrícola: 600.000

40% = 240.000

Utilidad contable: 200.000

Resultado neto fiscal: 220.000

40% Resultado neto fiscal = 88.000

Exoneración por inversiones:

3 topes Monto inversión = 240.000

Utilidad contable = 200.000

40% RNF = 88.000

El menor 88.000, a deducir en los próximos dos ejercicios: 152.000.

2008

No hay inversiones y Resultado fiscal negativo.

2009

Camión 100.000

40% = 40.000

Utilidad contable: 400.000

Resultado neto fiscal: 450.000

40% Resultado neto fiscal: 180.000

Exoneración por inversiones:

3 topes Monto inversión = 152.000 (2007) + 40.000 (2009) = 192.000

Utilidad contable = 400.000

40% RNF = 180.000

El menor 180.000, 152.000 del 2007 + 28.000 del 2009, a deducir en los próximos dos ejercicios: 12.000.

7.6.4 Canalización del Ahorro Interno (CAI)

Para hacer uso del beneficio las empresas deberán presentar un Proyecto de Inversión ante la Comisión de Aplicación (COMAP) dependiente del Ministerio de Industria, Energía y

Minería que analizará su viabilidad técnica y financiera. En caso de ser aprobado, el Poder Ejecutivo mediante resolución declara al proyecto de interés nacional y le otorga determinados beneficios tributarios.

Dicho beneficio puede asumir dos modalidades: canalización del ahorro y auto canalización del ahorro. Las empresas deben optar entre acceder a uno u otro beneficio, decisión que dependerá de la forma en que el proyecto sea financiado y de la utilización o no de una nueva empresa para llevar adelante el mismo.

Canalización del ahorro

El artículo 127 del Decreto 150/007 reglamentario del IRAE, establece que los contribuyentes que inviertan en acciones de empresas declaradas de interés nacional, podrán deducir dicha inversión, contando para ello con el mismo plazo que para la presentación de la declaración jurada del contribuyente.

En la normativa se establece que la inversión deberá ser documentada mediante:

1. Acciones nominativas
2. Certificados provisorios de integración de capital
3. Constancia de aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones.

Las empresas que adquieran las acciones nominativas que se declararon de interés nacional de acuerdo con el Decreto-Ley 14.178, deberán conservar las mismas por lo menos tres años en su poder, ya que de lo contrario deberán reliquidar el impuesto correspondiente perdiendo el beneficio tributario.

En el artículo 59 del T 4 se establece que el incumplimiento o violación de las obligaciones asumidas por los responsables de la empresa implicará la pérdida de los beneficios concedidos, respondiendo personal y solidariamente los directores por los daños y perjuicios causados a la Administración o a terceros. Asimismo, se establece que quedarán eximidos los directores cuyo voto negativo conste en Actas, cuando se realicen actos violatorios del Decreto-Ley 14.178 de 28 de marzo de 1974.

El beneficio tributario será en la compra de acciones de empresas declaradas de interés nacional, el artículo 60 del mismo título expresa que las franquicias fiscales que se otorguen a las actividades podrán ser en forma total o parcial, y comprenderán:

Exoneración de todo tributo que grave las rentas de la empresa, así como su distribución o adjudicación, sea cual fuere la forma de cómo se realice siempre que provenga del giro declarado de interés nacional.

La sociedad dispondrá de un plazo que no excederá del cierre del segundo ejercicio siguiente a aquel en el cual se realizó la inversión para canjear los certificados provisorios y las constancias de aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones de capital. Si esto último no se cumpliera la empresa inversora deberá reliquidar el impuesto por los ejercicios que corresponda.

Auto canalización del ahorro

El beneficio tributario de la auto-canalización de ahorro se realiza mediante una resolución fundada de la administración otorgando beneficios tributarios para determinados proyectos de inversión que fueran presentados de acuerdo a lo establecido al Decreto-Ley 14.178 y declarados de interés nacional. De esta forma el Poder Ejecutivo otorga un monto de exoneración de acuerdo a las inversiones que realizará la empresa por un tiempo determinado.

La exoneración del IRAE, será otorgada a las empresas comprendidas en el Decreto-Ley 14.178, que tengan la forma jurídica de sociedad por acciones, se deducirá dicha exoneración de la renta neta fiscalmente ajustada, en el ejercicio que se realiza la inversión o de los ejercicios comprendidos en la resolución respectiva, dicha exoneración tendrá que realizarse en un aumento de capital integrado, derivado de la capitalización de reservas o de la distribución de dividendos en acciones equivalentes a la inversión referida.

Se establece en el artículo 61 del T 4 del T.O. 96, que la autoridad social competente deberá

resolver la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones, en un plazo máximo que no podrá exceder el de presentación de la respectiva declaración jurada. No podrán capitalizarse reservas legales por reinversiones y por mantenimiento de capital circulante y por inversiones.

La sanción al incumplimiento de la emisión de acciones, será la reliquidación del impuesto sobre las rentas exoneradas desde la fecha en que el mismo se hubiere devengado, más las sanciones correspondientes.

Luego en el artículo 62 del T 4, se establece lo que deberá contener la resolución del Poder Ejecutivo referente a la exoneración respectiva:

- a) El monto máximo generador de la exoneración tributaria
- b) Los ejercicios fiscales en los cuales será aplicable
- c) El plazo máximo para realizar las modificaciones estatutarias y trámites judiciales que correspondan, para ampliar el capital autorizado y emitir las acciones correspondientes al capital integrado, de acuerdo al artículo anterior.

Se establece que la exoneración no podrá ser superior al aporte de capital propio previsto en el proyecto para financiar la inversión o aquel que resulte de la efectiva implementación del proyecto, en caso que fuera menor.

Cuando se otorgue por parte del Poder Ejecutivo a una empresa el beneficio de auto-canalización del ahorro y a su vez el de canalización del ahorro, los beneficios tributarios deberá definirlos la empresa, de quien deduce de la renta gravada el beneficio, de acuerdo a la emisión de cada acción, si por esa acción será el accionista quien tendrá dicho beneficio o en caso contrario será la empresa quien se quedará con el mismo.

Las empresas que se beneficien de la auto-canalización tienen prohibido rescatar las acciones antes de los 5 años de vencido el plazo máximo previsto en la resolución para realizar las integraciones de capital.

Según el artículo 130 del Decreto 150/007, el beneficio comprenderá:

- A) La exoneración de la renta neta fiscal del ejercicio en que se realiza la inversión, o de los comprendidos en la resolución respectiva por un monto equivalente al 50% de la inversión efectivamente realizada que se financie con fondos propios o utilidades generadas por la ejecución del proyecto, siempre que dichos aportes patrimoniales se

materialicen mediante la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 61 y siguientes del título que se reglamenta.

- B) El diferimiento de la imputación de la renta neta fiscal no exonerada en virtud de lo dispuesto en el literal anterior, por un monto equivalente al restante 50% de la inversión financiada de acuerdo al mecanismo de aumento patrimonial previsto en dicho literal.

La renta diferida del punto b), se imputará en el quinto ejercicio siguiente a aquel en el que se ejecute la inversión.

Hoy en día, el beneficio tributario de la canalización y auto canalización del ahorro, se ha dejado de usar, porque el Decreto 455/07 (que se verá más adelante), ofrece más ventajas en ese sentido.

7.6.5 Promoción de inversiones

Decreto N° 277/98

Establece para los contribuyentes del IRAE y del IMEBA que desarrollan actividades industriales y/o agropecuarias, un régimen de amortización acelerada para bienes muebles destinados al ciclo productivo y a equipos para el procesamiento electrónico de datos incorporados entre el 1 de octubre de 1998 y el 31 de diciembre del 2004. El plazo de amortización será de dos o tres años a opción del contribuyente.

Decreto N° 338/2003

Dispone para los contribuyentes del IRAE que desarrollan actividades agropecuarias, industriales, comerciales y de servicios, no comprendiendo a las actividades financieras, de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, y las desarrolladas por las empresas públicas, un régimen de amortización acelerada para bienes muebles incorporados entre el 1 de agosto de 2003 y 28 de febrero de 2005 que adquieran con destino a integrar el activo fijo, en tanto tales bienes estén afectados a la realización de las actividades promovidas y no hayan sido objeto de exoneración establecidas por la Ley 16.906. El plazo de amortización será de tres a cinco años, a opción del contribuyente.

Ley 16.906

La Ley 16.906 del 20 de enero de 1998, declaró de interés nacional la promoción y protección de las inversiones realizadas por inversores nacionales y extranjeros en el territorio nacional.

En aplicación de la Ley y del Decreto reglamentario 92/998 las empresas cuyos proyectos de inversión fueran declarados promovidos por el Poder Ejecutivo podían acceder a una serie de beneficios fiscales diferenciales, que en materia de renta terminaban en el sistema de auto canalización del ahorro.

Sin embargo, luego de años de aplicación de la norma, el Gobierno realizó una evaluación del sistema promocional, detectando que pocas empresas nuevas se acogían al régimen por diversos factores.

A la luz de estos resultados y en busca de fomentar inversiones, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) evaluó dar una nueva reglamentación a esta Ley, lanzando en diciembre de 2006 lo que se dio a conocer como la “Consulta Pública”.

A casi un año de la realización de esta consulta, el MEF dio a conocer finalmente la nueva reglamentación de la Ley (Decreto 455/007) cuyos principales aspectos se analizarán a continuación.

Con la nueva reglamentación se buscan básicamente los siguientes objetivos:

- Ampliar la base de beneficiarios
- Facilitar el acceso a los beneficios por parte de las pequeñas y medianas empresas
- Asignar los beneficios de acuerdo a criterios objetivos, dando mayores beneficios a aquellos proyectos que generen un mayor impacto en la economía
- Mejorar el control del desempeño de los proyectos, para asegurar una mayor transparencia al régimen promocional.

Son beneficiarias de este régimen promocional las empresas cuyos proyectos de inversión o la actividad del sector en que desarrollan su giro sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo.

No existe una limitación en la norma al sector industrial o agroindustrial, pudiendo obtener la declaratoria promocional cualquier tipo de actividad.

Se considerará que existe inversión cuando la empresa que solicite el proyecto de inversión adquiera los siguientes bienes con destino al activo fijo o intangible:

- Bienes corporales muebles destinados directamente a la actividad de la empresa, (no se incluye los vehículos utilitarios ni los bienes muebles destinados a casa habitación)
- Mejoras fijas, (excluidas las destinadas a la casa habitación)
- Bienes incorporeales que determine el Poder Ejecutivo

Se podrán considerar elegibles en el marco de este decreto las inversiones realizadas en el ejercicio fiscal de la empresa en que se presente el proyecto, o bien aquellas inversiones realizadas a partir de los seis meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

No se tendrán en cuenta al momento de determinar el monto de la inversión, aquellas inversiones que se amparen en otros beneficios promocionales por los que obtengan exoneraciones del IRAE.

En caso que una empresa realice inversiones adicionales a las proyectadas originalmente, podrá solicitar la revisión de los beneficios otorgados (tanto de los montos como de los plazos).

El Decreto en su artículo 4 clasifica los proyectos, en su artículo 15 determina el monto máximo de exoneración del total efectivamente invertido para el IRAE y en el artículo 16 los plazos máximos para la aplicación de las exoneraciones.

La clasificación se realiza en función de los montos de la inversión, según cuadro que se adjunta:

Tipo de proyecto	Nivel de Inversión aproximado en UI	Monto Máximo de Exoneración	Plazo máximo para utilizar la exoneración
PEQUEÑO	$X < 3.500.000$	60 % del monto invertido	5 años
MEDIANO: TRAMO 1	$3.500.000 < x < 14.000.000$	70 % del monto invertido	25 años
MEDIANO: TRAMO 2	$14.000.000 < x < 70.000.000$	80 % del monto invertido	25 años
GRANDE: TRAMO 1	$70.000.000 < x < 140.000.000$	90 % del monto invertido	25 años
GRANDE: TRAMO 2	$140.000.000 < x < 500.000.000$	90 % del monto invertido	25 años

GRANDE: TRAMO 3	500.000.000 < x < 7.000:000.000	100 % del monto invertido	25 años
Gran Significación Económica	Mayor a 7.000:000.000	100 % del monto invertido	25 años

Para determinar los montos de inversión se aplicará la cotización de la UI del último día del mes anterior al momento en que se presenta el proyecto.

De acuerdo a lo establecido por la Ley y el nuevo Decreto, los beneficios fiscales que podrán ser otorgados son los establecidos por el Decreto - Ley 14.178 (conocido como Ley de Promoción Industrial).

Se detallan a continuación dichos beneficios, con el alcance que le ha otorgado el MEF:

- Exoneración para el Impuesto al Patrimonio de:
 - los bienes muebles para activo fijo, que no queden exonerarse al amparo de otros beneficios, por la totalidad de la vida útil de los mismos
 - las obras civiles por los períodos de 8 o 10 años, dependiendo si se tratan de obras en Montevideo o en el Interior del país respectivamente.
- Exoneración de tasas y tributos a la importación de bienes de activo fijo declarados no competitivos de la industria nacional
- Devolución del IVA por compra en plaza (debidamente documentada) de materiales y servicios destinados a la obra civil
- Cómputo incrementado de los honorarios y salarios abonados para desarrollos tecnológicos de áreas prioritarias. Se permitiría el cómputo por una vez y media a los efectos de la deducción del gasto en el IRAE.
- IRAE. Se prevé una exoneración de hasta el 100% del monto invertido por un plazo que puede variar de 3 a 25 años, a partir de que se obtenga renta neta fiscal. El porcentaje y plazo de la exoneración dependerá la categorización del proyecto de inversión y del puntaje obtenido en la matriz, de acuerdo a lo que se explicará a continuación.

Se busca relacionar los beneficios a otorgar, con el grado de cumplimiento efectivo de los objetivos de la política nacional que se buscaban con la Ley de inversiones.

Los objetivos de política nacional que fijó la Ley de inversiones en su momento, y que ratifica este decreto fueron los siguientes:

- Generación de empleo
- Descentralización
- Aumento de las exportaciones
- Incremento del valor agregado nacional
- Utilización de tecnologías limpias
- Incremento de investigación, desarrollo e innovación (I + D + I)
- Impacto del proyecto en la economía

Lo que establece el nuevo Decreto es que a los efectos de determinar los beneficios a otorgar a cada proyecto, se deberá realizar una matriz, donde por medio de la puntuación de todos los objetivos referidos en función de una serie de indicadores, y su posterior ponderación de acuerdo a ciertos criterios prefijados, se obtendrá un puntaje.

En el caso de los pequeños proyectos la sociedad podrá solicitar que se aplique sólo uno de los indicadores antes mencionados.

Cada matriz tendrá un puntaje máximo posible.

El beneficio que obtendrá un proyecto, estará dado en definitiva, por la dimensión del proyecto y por el puntaje que se haya obtenido por la aplicación de la matriz, en relación al puntaje máximo posible.

Los objetivos serán medidos en función de un determinado indicador, el cual podrá variar en cada caso entre 0 y 10.

A su vez, en el caso de los proyectos medianos, grandes y de gran significación, existirán diferentes porcentajes de ponderación para cada uno de los objetivos señalados, que se aplicarán a la puntuación alcanzada en cada caso.

Es importante destacar que se dará un 10% más al puntaje de la matriz, en caso que se haya logrado al momento de la declaración promocional, un acuerdo de paz laboral homologado por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social mayor a 3 años.

Se confeccionaron diferentes anexos para facilitar la comprensión de este tema:

- Cuadro I - Describe la matriz de objetivos para los pequeños proyectos
- Cuadro II - Describe la matriz a utilizar para los proyectos medianos, grandes y de gran significación.
- Cuadro III - Muestra la ponderación relativa que se le da a cada objetivo dentro del total para el caso de los proyectos medianos, grandes y de gran significación.

CUADRO I - MATRIZ DE OBJETIVOS PARA PEQUEÑOS PROYECTOS	
OBJETIVOS	PUNTAJE
Generación de empleo	0 a 10
Incremento de I + D + i	0 a 10
Aumento de las exportaciones	0 a 10
Utilización de tecnologías limpias	0 a 10

CUADRO II – MATRIZ DE OBJETIVOS Y PONDERADORES PARA PROYECTOS MEDIANOS, GRANDES Y DE GRAN SIGNIFICACIÓN		
OBJETIVO	INDICADOR	FORMA DE PUNTUACIÓN
Generación de empleo	Número de empleos netos.	Cada 3 empleos se asigna un punto.
Descentralización	Índice de desarrollo humano (IDH) del departamento donde se localizará el proyecto.	
Aumento de las exportaciones	Diferencia entre el monto exportado por el proyecto respecto a la situación sin el proyecto.	Corresponde un punto por cada aumento de US\$ 200.000 en las exportaciones.
Incremento del valor agregado nacional	Se calcula en función de las compras y salarios pagados en plaza con el proyecto, en relación a las compras y salarios de plaza antes del proyecto	$\left(\frac{\text{Salarios + Compras plaza (con proyecto)}/\text{Ventas con Proyecto}}{\text{Salarios + compras plaza (sin proyecto)}/\text{Ventas sin Proyecto}} \right) - 1 \times 10$ <p>* Si la empresa es nueva se considerará el promedio sectorial de acuerdo a tabla proporcionada por el Ministerio de Economía y Finanzas – Ver Anexo “B”</p>
Utilización de tecnologías limpias	% de Inversión en Producción más limpia (P+L)	Se asigna 1 punto cada 10% de participación de la inversión en P+L dentro del total de la inversión.
Incremento de inversión, desarrollo e innovación	% de Inversión en Investigación, Desarrollo e innovación (I+D+i)	<p>Se presentan dos formas de puntuación:</p> <p>1) $\frac{\text{Inversión + Costos en (I + D + i)}}{\text{Inversión}}$</p> <p>2) $\frac{\text{Número de empleados en (I + D + i)}}{\text{Total empleados}}$</p>
Impacto del proyecto sobre la economía	Incremento del PBI a causa del proyecto	Se asigna 1 punto por cada 0.003% de incremento en el PBI anual del país

CUADRO III - PONDERACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE ACUERDO A LA DIMENSIÓN DEL PROYECTO					
OBJETIVO	MEDIANO TRAMO 1	MEDIANO TRAMO 2	GRANDES TRAMO 1 Y 2	GRANDES TRAMO 3	GRAN SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA
Generación de empleo	20%	20%	20%	20%	20%
Descentralización	15%	15%	15%	15%	15%
Aumento de las exportaciones	10%	15%	15%	15%	15%
Incremento del valor agregado nacional	10%	20%	20%	20%	20%
Utilización de tecnologías limpias	5%	10%	10%	5%	5%
Incremento de investigación, desarrollo e innovación				5%	5%
Impacto del proyecto sobre la economía	-	-	20%	20%	20%

Monto de los beneficios

Nuevamente se dividirá el análisis, separando los beneficios para pequeños proyectos por un lado y los beneficios de los proyectos medianos, grandes y de gran significación por otro.

PEQUEÑOS PROYECTOS	BENEFICIOS		
	EXONERACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA		RESTO
	MONTO	PLAZO	
0	No se otorgan beneficios		
1	51% del monto invertido	3 años	Todos
2	52% del monto invertido	3 años	Todos
3	53% del monto invertido	3 años	Todos
4	54% del monto invertido	3 años	Todos
5	55% del monto invertido	4 años	Todos
6	56% del monto invertido	4 años	Todos
7	57% del monto invertido	4 años	Todos
8	58% del monto invertido	5 años	Todos
9	59% del monto invertido	5 años	Todos
10	60% del monto invertido	5 años	Todos

OTROS PROYECTOS	DIMENSIÓN DEL PROYECTO VS. RESULTADO MATRIZ				
BENEFICIOS	MEDIANO TRAMO 1	MEDIANO TRAMO 2	GRANDES TRAMO 1 Y 2	GRANDES TRAMO 3	GRAN SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA
Monto exonerado de IRAE	70% del monto invertido X Puntos de la Matriz/6	80% del monto invertido X Puntos de la Matriz/8	90% del monto invertido X Puntos de la Matriz/10	100% del monto invertido X Puntos de la Matriz/10	100% (*) (*). Estas empresas deben alcanzar un puntaje mayor al 60% del total de puntos de la matriz de indicadores y objetivos de los proyectos Grandes Tramo 3
Plazo de exoneración para IRAE (*)	25 años X Puntos de la Matriz/10	25 años X Puntos de la Matriz/10	25 años X Puntos de la Matriz/10	25 años X Puntos de la Matriz/10	25 años
Resto de los beneficios	Todos	Todos	Todos	Todos	Todos

En relación a los beneficios se deben hacer además dos puntualizaciones.

- Respecto al monto exonerado

Como se detalló, la norma prevé la exoneración del impuesto a la renta por un monto equivalente hasta del 100% de la inversión, el cual puede irse exonerando en un determinado plazo.

Sin embargo, establece una limitación a la exoneración anual, determinada por la renta neta fiscal de cada año.

La norma establece que el impuesto exonerado no podrá exceder los siguientes porcentajes del impuesto a pagar:

- a) el 90% del impuesto a pagar, para los ejercicios comprendidos en el primer 50% del plazo máximo de exoneración otorgado a la empresa
- b) el 80% para los ejercicios subsiguientes que correspondan al 10% del plazo máximo
- c) el 60% para los ejercicios subsiguientes que correspondan al 10% del plazo máximo
- d) el 40% para los ejercicios subsiguientes que correspondan al 10% del plazo máximo
- e) el 20% para los ejercicios subsiguientes que correspondan al 10% del plazo máximo
- f) el 10% para los ejercicios subsiguientes que correspondan al 10% del plazo máximo

Es decir, todos los años deberán realizarse un pago por concepto de IRAE, cuyo porcentaje en relación al impuesto total de cada ejercicio irá aumentando a través de los años.

- Respecto al plazo de la exoneración

Debe tenerse en cuenta que los plazos de exoneración se computarán a partir del ejercicio en que se obtenga renta fiscal, incluyendo este último en el cómputo, y siempre y cuando no hayan transcurrido cuatro ejercicios de la declaratoria promocional. Si esto sucede, se deberá comenzar a computar el plazo de exoneración desde el quinto año, más allá de que exista renta fiscal o no.

Es de destacar que para las inversiones realizadas por empresas que revistan la calidad de usuarios de parques industriales, el plazo máximo de exoneración podrá extenderse hasta por cinco años más.

Otro punto a tener en cuenta, es que para proyectos medianos y grandes existe la opción de ser evaluados por la matriz de pequeños proyectos

En los casos de proyectos que por su monto sean categorizados como Medianos o Grandes, se podrá optar por la aplicación de la matriz correspondiente a su categoría o por la del tramo de pequeños proyectos.

La ventaja de ejercer esta opción es que al ir por la matriz de Pequeños proyectos, la empresa podrá optar por utilizar un único indicador. De esta manera una inversión que ha sido categorizada como Mediana Tramo 1, y el único puntaje que puede obtener es por sus exportaciones, que son superiores a USD 2.000.000, podrá obtener un 60% de exoneración de IRAE, cuando por la Matriz de Medianos proyectos, obtendría un 11,67%.

Es importante destacar, que en el caso de optar por la matriz de pequeños proyectos y elegir el Objetivo de Generación de Empleo, el puntaje obtenido no será de un punto cada 3 empleados, sino que se requerirán mayores niveles de empleo para acceder al beneficio

Proceso

A los efectos de la obtención de la declaratoria promocional, las empresas deberán presentar ante la Ventanilla Única de Inversiones de la Comisión de Aplicación los siguientes elementos:

- Datos identificatorios de la empresa, sus titulares y los antecedentes de la firma
- Información contable y económica que permita la evaluación del proyecto de inversión
- Una carta compromiso que tendrá carácter de declaración jurada, en la cual el solicitante se comprometerá a cumplir con las condiciones que den mérito al otorgamiento de los beneficios tributarios
- Los datos identificatorios de las empresas que pertenecen al mismo grupo económico

Para el caso de que la declaratoria promocional recaiga sobre fusiones, escisiones o transformaciones de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 16.906, la empresa deberá justificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en dicha norma (es decir, que la fusión, escisión o transformación, permite expandir o fortalecer a la empresa solicitante).

La Ventanilla Única de Inversiones de la COMAP, actuará como reguladora del trámite de expedientes, a cuyos efectos deberá ser informada de cada movimiento de los mismos.

La Ventanilla Única de Inversiones contará con plazo máximo de cinco días hábiles contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud por parte del inversor, a los efectos de remitir la misma así como toda la documentación anexada a la COMAP.

La COMAP será en definitiva el órgano que evaluará el proyecto y recomendará al poder Ejecutivo las exoneraciones a otorgar.

Obtenida la recomendación de la COMAP, el Poder Ejecutivo emitirá una Resolución estableciendo la Declaración de Proyecto Promovido, donde se establecerá la finalidad del mismo, los criterios utilizados y los montos y plazos máximos de los beneficios fiscales otorgados.

Procedimiento especial para proyectos de gran significación económica

En el caso de los proyectos de inversión de gran significación económica (montos de inversión superiores a los 7.000.000 millones de UI) se estableció en el Decreto 477/008 de octubre 2008 un procedimiento especial, para encauzar los eventuales procesos de negociación que se puedan desarrollar en la fase previa a la formulación y presentación del proyecto, entre el Gobierno y la empresa inversora.

En el caso que las empresas que realicen inversiones de esta envergadura, y que aspiren a obtener beneficios fiscales especiales, más allá de los previstos previamente (por ejemplo, obtienen un 80% del puntaje de la matriz, pero pretenden acceder a los beneficios que tendrían en caso de obtener el 100% de los puntos), deberán presentarse además por escrito ante la Secretaría de la Presidencia de la República.

Dicha presentación deberá realizarse en idioma castellano y contener como mínimo lo siguiente:

- Datos identificatorios de la empresa y sus titulares
- Antecedentes de la firma y estructura societaria
- Información económica y financiera
- Descripción sumaria del proyecto y de las condiciones necesarias para su implementación
- Beneficios especiales que se pretendan.

La Secretaría de Presidencia analizará la solicitud, convocando a los Ministerios relacionados con las actividades que el proyecto involucra, para que formen una comisión.

Dicha comisión tendrá como cometidos definir los aspectos que ameriten el inicio de un proceso de negociación, llevar adelante las negociaciones que sean necesarias y elaborar un proyecto de contrato de inversión que será elevado al Poder Ejecutivo para su consideración.

Una vez aprobado el proyecto del contrato de inversión el Poder Ejecutivo designará a un representante del Estado para su firma.

Es de destacar que la aprobación y el otorgamiento del referido contrato de inversión no supondrán ya un pronunciamiento sobre el proyecto de inversión, cuya declaración promocional seguirá los cursos normales que dictan las normas legales y constitucionales aplicables.

Plazos

Una vez recibida la documentación por la COMAP, este organismo tendrá una serie de plazos perentorios para dar su recomendación.

Los plazos variarán dependiendo de la dimensión del proyecto que se esté analizando:

- Los proyectos pequeños deberán ser analizados en un lapso de 30 días,
- los proyectos medianos en un lapso de 45 días y
- los proyectos grandes en 60 días.

Estos plazos serán suspendidos cuando la COMAP solicite ampliaciones en la información, pero dicha suspensión no podrá superar los 30, 45 o 60 días, para proyectos pequeños, medianos y grandes respectivamente.

En caso que la COMAP no se expida en los plazos establecidos anteriormente, se entenderá que esta recomienda al Poder Ejecutivo el otorgamiento de los beneficios que surjan de los criterios de asignación ya mencionados.

Del mismo modo, si la empresa solicitante no suministrara en el plazo estipulado las informaciones que la COMAP le requiera, se entenderá que desiste de la solicitud de estos beneficios.

En la práctica, la COMAP no está cumpliendo estrictamente con estos plazos, sin que esto redunde en la aprobación ficta mencionada anteriormente.

Control y seguimiento

- Documentación a presentar

A los efectos de realizar el control y seguimiento eficaz de la evolución de los proyectos, los beneficiarios deberán presentar a la COMAP la siguiente documentación:

- a. Estados contables. Se requerirá que dichos estados contables se presenten con informe de Auditoría en el caso que el solicitante se encuentre incluido dentro de la División de Grandes Contribuyentes de la DGI, con informe de Revisión Limitada para los contribuyentes del sector CEDE de la DGI o con informe de compilación en los restantes casos.
- b. Declaración jurada complementaria donde conste la información no incluida en los estados contables y que resulte relevante para el análisis del cumplimiento de los indicadores, como ser el avance del cumplimiento de los requisitos y de los beneficios fiscales utilizados.

En el caso de los pequeños proyectos, el punto b es sustituido por un documento donde conste el cumplimiento de los resultados esperados, el cual deberá ser presentado a partir del tercer año en que la empresa genere rentas.

- Plazo

La documentación deberá ser presentada a la COMAP dentro de los cuatro meses de cierre de cada ejercicio económico

- Incumplimientos y sanciones

El decreto distingue entre el incumplimiento del suministro de la información requerida y el incumplimiento de aspectos sustanciales como ser la efectiva ejecución del proyecto. La consecuencia de los mismos será la pérdida de los beneficios.

INCUMPLIMIENTO	CONFIGURACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO	CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO
Incumplimiento en la entrega de la información a la COMAP para el seguimiento del proyecto	Transcurridos los 30 días desde el vencimiento de los plazos estipulados.	Se deberán reliquidar los tributos exonerados, más las multas y recargos que correspondan
Incumplimiento en la ejecución de la inversión	Se considerará configurado al vencimiento del plazo otorgado por la Resolución del Poder Ejecutivo	
Incumplimiento en la obtención de las metas comprometidas en la operación del proyecto de inversión	Se controlará cada dos años, considerándose configurado el incumplimiento en cada caso al final del segundo año evaluado.	Se deberán reliquidar los tributos exonerados, pero actualizados por la evolución de la Unidad Indexada entre la fecha de su acaecimiento y la de la configuración del incumplimiento.

- Márgenes de tolerancia

Se ha establecido cuáles serán los márgenes de desviación tolerados respecto al cronograma de cumplimiento del proyecto.

Para proyectos medianos y pequeños, se ha establecido que se admitirá en el período de ejecución y operación del proyecto, un margen de tolerancia fijo del 30% del puntaje proyectado en la matriz de indicadores.

Para proyectos grandes y de gran significación económica se han establecido márgenes de tolerancias variables y decrecientes en relación al período de ejecución. El margen de desviación en la ejecución no podrá ser superior al 30% para los primeros dos años, al 40% para los tres años subsiguientes y de 50% para el resto del período.

El margen se calculará en función del puntaje total obtenido en la matriz, lo cual permite que se puedan tener mayores desviaciones para cada uno de los objetivos considerados en forma individual.

Se prevé que en caso de existir razones ajenas a la empresa que puedan ser debidamente fundadas y que no hayan podido ser previstas a la hora de presentación del proyecto, se

podrá establecer una suspensión en el cronograma de cumplimiento y por tanto una suspensión en la reliquidación de los tributos que correspondan.

Régimen opcional

Por último, se puede señalar que aquellas empresas que hayan presentado sus proyectos de inversión en el marco del antiguo régimen luego del día 20 diciembre de 2006 y hayan obtenido la declaración promocional antes del 30 de junio de 2008, podrán solicitar la adecuación de los beneficios que se le hayan otorgado de acuerdo a las disposiciones del nuevo régimen. Para esto deberán presentar una nota a la COMAP y la documentación que ésta requiera a los efectos de evaluar la solicitud.

7.7 Opción IMEBA

Este impuesto no sufrió grandes modificaciones con la Ley de la Reforma Tributaria.

El IMEBA se mantiene básicamente con la misma estructura. El cambio más importante está dado por la incorporación a la lista de bienes gravados, en la primera enajenación y en la exportación, de los productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares. Estos nuevos bienes estarán gravados a la tasa del 1,50 %.

A su vez se faculta al Poder Ejecutivo a incluir dentro de la lista taxativa de productos gravados, otros que considere convenientes.

A continuación se detallan las tasas establecidas por el Decreto 794/08 actualizando los valores de los productos. De esta forma para los hechos generadores acaecidos a partir del 1 de noviembre del 2008, las tasas vigentes son:

PRODUCTO	TASA
Lanas y cueros bovinos y ovinos	2,50%
Ganado bovino y ovino	2,00%
Ganado Suino	1,50%
Cereales y oleaginosos	0,10%
Leche	1,10%
Productos derivados de la avicultura	1,50%
Productos derivados de la apicultura	1,50%
Productos derivados de la cunicultura	1,50%
Flores y Semillas	1,50%
Productos hortícola y frutícolas	0,10%
Productos citrícolas	0,80%
Productos derivados de la ranicultura, helicicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares	1,50%
Productos de origen forestal	0,00%
Caña de azúcar	0,10%
Restantes productos agropecuarios	1,50%

Con fecha 22 de diciembre de 2008 se crea el Decreto 778/008 que en su artículo 4 referido al IMEBA agrega una tasa del 0,1% aplicable a las pequeñas enajenaciones y procesamiento artesanal de leche de su propia producción, realizadas por los pequeños productores lecheros que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones:

- a. No se encuentren gravados por el IRAE
- b. Tengan una remisión diaria de leche menor de 500 litros en promedio, considerando los doce meses anteriores.

Para realizar las retenciones, los responsables aplicarán la tasa general vigente correspondiente a la leche. En tales casos los productores que cumplan las condiciones antedichas y hayan sido objeto de retención por parte de la industria, podrán deducir el importe generado por la diferencia de tasas en el momento de pagar los aportes al BPS.

7.7.1 Ejercicio de la opción IRAE- IMEBA

Uno de los cambios más trascendentes que trajo como consecuencia la Reforma Tributaria fue la limitación del ejercicio de la opción entre el IRAE y el IMEBA.

Anteriormente, en el Régimen de IRA, era decisión del productor, que impuestos tributar, sin existir ninguna limitación que los obligara a tributar IRA.

Con la creación de la Ley 18.083, se limitó esta opción; no quedando a criterio del contribuyente en muchos casos la elección ya que por distintos factores que se analizarán a continuación, deberán tributar preceptivamente por IRAE.

Una vez ejercida la opción de liquidar el IRAE, deberá continuar liquidando este impuesto por lo menos por tres ejercicios. Si la inclusión en el IRAE fuera preceptiva, puede liquidarse IMEBA por el ejercicio siguiente si las circunstancias que motivaron la inclusión cambiaran.

Limitaciones a la opción IMEBA.³⁹

Limitación cualitativa:

El inciso 2 del artículo 6, establece la primer limitación a la opción, la que esta dada por la naturaleza jurídica del contribuyente, ya que hay determinados sujetos pasivos que no podrán optar por este impuesto:

- Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aún las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de culminación de la transformación en su caso.
- Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
- Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
- Los fondos de inversión cerrados de créditos.
- Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

El inciso 6 del artículo 6, establece una segunda limitación cualitativa a la opción de IMEBA, incluyendo determinadas rentas con liquidación preceptiva de IRAE, que son:

- Enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria.
- Pastoreo, aparcerías y actividades análogas.
- Servicios agropecuarios.

³⁹ Cdor. Máximo Perdomo, 2007, 4º Jornadas tributarias Agropecuarias del CCEAU

Liquidarán preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando IMEBA por los restantes ingresos.

Limitación cuantitativa:

En el inciso 3 del mismo artículo, se establecen limitaciones de tipo cuantitativo a la opción de IMEBA.

El legislador hace una delegación en el Poder Ejecutivo para fijar el límite cuantitativo de ingresos.

El Poder Ejecutivo estableció entonces, en el artículo 9 del Decreto 150/007, estos límites:

- Ingresos: cuando el monto anual supere las UI 2.000.000 cotizadas a valor de cierre de ejercicio.
- Superficie explotada: Se establece un límite de 1.500 Hectáreas De índice CONEAT 100 para los ejercicios iniciados a partir de julio 2007, reduciéndose a 1.250 a partir de los ejercicios iniciados en julio 2009.
- Actividades agropecuarias e industriales: cuando el producto de la actividad agropecuaria constituya insumo industrial y siempre que los ingresos de la actividad industrial superen el 75% del total de ingresos.

7.8 Impacto de dicho impuesto en el sector⁴⁰

Con fecha 27 de diciembre de 2006 fue aprobada la Ley de Reforma Tributaria vigente para ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2007.

Entre las variadas modificaciones de incidencia sobre el sector agropecuario introducidas por la reforma, esta Ley integró un único impuesto denominado IRAE, a una tasa del 25%, eliminando el IRIC, IRA e IRIC instantáneo que gravaba determinados giros realizados, básicamente, al exterior. Se disminuyó la tasa en 5 puntos porcentuales sobre las rentas, siempre que no se realicen distribución de utilidades, ya que con la inclusión del 7% del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en las reforma, aumenta la carga global sobre el contribuyente pasando de ser un 30% sobre las rentas netas del ejercicio al 30,25% global.

Con el IRAE se amplían la nómina de bienes y período de cómputo de 1 a 3 años del beneficio por reinversiones, el período de prescripción de pérdidas, aumentándolo de 3 a 5 años y se sustituye el anterior sistema de tope de deducción de gastos por un sistema, en gran parte, condicionado al tratamiento de la contraparte. La deducción de gastos en el IRAE, además de mantener las condiciones de los antecesores IRIC e IRA, en el sentido de que los mismos sean necesarios para obtener y conservar la renta gravada y que estén debidamente

⁴⁰ Cdor. Felix Abadi, 2008, Revista Tributaria N° 204, Tomo XXXV

documentados, introdujo como condición adicional que ellos constituyan para la contraparte renta gravada por el propio impuesto, IRPF, IRNR o una imposición efectiva a la renta en el exterior con ciertas excepciones previstas.

Se fomentan ciertas actividades mediante la deducción incrementada de los gastos en investigación y desarrollo tecnológico, compra de semillas etiquetadas, ensayos de laboratorios bajo normas internacionales, certificación de calidad y aumentos salariales reales, y mediante la inclusión en el beneficio de exoneración por reinversiones, la adquisición de maquinarias, instalaciones y equipos destinados a la innovación y a la especialización productiva.

También como aspectos innovadores se introdujeron en el IRAE dos conceptos relevantes de tributación internacional: Precios de Transferencia y Establecimiento Permanente.

En lo que refiere a exoneraciones genéricas a entidades, si bien en el IRAE se eliminaron varias de ellas, en aspecto que puede resultar de interés para el sector en general, se mantuvo la exoneración de las cooperativas.

Un cambio sustancial es que a diferencia de lo que sucedía previamente en el IRA, en el IRAE se ha limitado fuertemente la posibilidad de optar por no tributar sobre la renta real en materia de las rentas propiamente agropecuarias (asociados con la obtención de productos primarios, vegetales o animales) y otorgarle así carácter definitivo al IMEBA.

Además de incluir preceptivamente en el impuesto a ciertas rentas (asimiladas a agropecuarias) que en los hechos anteriormente solían no tributar renta.

Otra modificación fundamental en materia agropecuaria, es que comenzó a quedar gravada la renta obtenida por la venta de inmuebles agropecuarios que se encontraba desgravada en el régimen anterior. En el ámbito del IRA, la renta obtenida por la enajenación de tales inmuebles no se encontraba gravada en virtud de la exoneración que con carácter general se establecía en el impuesto para la renta producida por la enajenación de inmuebles rurales (tierras y mejoras).

Algo parecido sucedía con los arrendamientos o usufructos rurales, que dada la posibilidad de que disponían los productores agropecuarios de optar por no tributar el IRA, en tanto el IMEBA sólo grava las ventas de productos agropecuarios en su estado natural, la tributación de IRA sobre los mismos, sólo podía verificarse en el aislado caso de así convenirle al contribuyente en virtud del paralelo desarrollo de otras actividades agropecuarias que

estuvieran generando pérdida fiscal y/o por la devolución del IVA prevista para los contribuyentes de aquel impuesto.

Con la aprobación de la reforma tributaria estas rentas, pasaron a quedar incluidas según el caso, bajo el ámbito del IRAE, el IRPF o el IRNR.

Es conveniente señalar que, en todos los casos de existir opción, los contribuyentes deberán liquidar un impuesto por todas las explotaciones agropecuarias de que sean titulares.

Para el caso de la exoneración por inversiones, a diferencia de lo que ocurría en el régimen similar aplicable en el IRIC e IRA, si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del propio ejercicio fueran inferiores al monto exonerable, la diferencia podrá ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes.

Además de los efectos de aplicación más específica sobre el sector agropecuario señalados anteriormente, la RT consagró otras modificaciones impositivas con efectos generales sobre varios sectores de la economía, incluyendo el agropecuario.

En tal sentido corresponde señalar como principales modificaciones las siguientes:

- Se derogaron varios impuestos dentro de los que se destaca el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), el Impuesto a los Activos Bancarios (IMABA) (e Impuesto de Control del Sistema Financiero - ICOSIFI) - aunque se crea la Tasa de Control del Sistema Financiero (TCSF)- e Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) de cargo patronal (también se derogó el IRP personal aunque la materia gravada anteriormente por éste, con ciertas diferencias fue incorporada en el IRPF en la categoría trabajo)
- Se redujo la tasa básica del IVA del 23% al 22% (previéndose una mayor reducción hasta alcanzar el 20% en función del cumplimiento de metas fiscales) y la mínima del 14% al 10%.

Y a nivel de CESS, la Reforma Tributaria unificó la tasa de aporte jubilatorio patronal al BPS en el 7,5% -salvo para algunos contribuyentes estatales- lo que, para el sector agropecuario en general, aún cuando se mantuvo su régimen especial de aportación, representó un incremento de la carga tributaria dada la exoneración que regía de dicho aporte hasta la entrada en vigencia de la reforma tributaria.

7.9 Esquema de Liquidación de IRAE

+/- Renta bruta de semovientes

+ Ventas de semovientes
- Compras de semovientes
+/- Diferencia de inventario
+ Otras ventas
+/- Diferencia inventarios varios
- Egresos del ejercicio
+ Arrendamientos
+ Retribuciones
+ Sueldos patronales
+ Praderas, alambrados, etc
+ Gastos sin documentación
+ Honorarios de descuento incrementados
+ Amortizaciones
+ Otros gastos de la explotación
+/- Ajustes fiscales
* Restricciones al cómputo de gastos
* Criterios de reconocimiento y devengamiento de rentas
* Criterios de valuación
* Ajustes por inflación
= Resultado Neto total ajustado fiscalmente
- Rentas no gravadas
+ Gastos correspondientes a la obtención de rentas no gravadas
= Resultado Neto fiscal del ejercicio antes deducción exoneraciones especiales
- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
- Canalización del ahorro
- Exoneraciones por inversiones
= Renta neta gravada
x Tasa IRAE
= IRAE
- IMEBA
- IVA
Saldo neto IRAE a pagar

CAPITULO 8: ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS IMPUESTOS

8.1 Introducción

En este capítulo se realizará una comparación de los distintos impuestos analizados anteriormente.

Antes de comenzar el estudio, es necesario aclarar que los impuestos que gravaron las rentas agropecuarias en nuestro país, inicialmente, en la década del 60, utilizaban un sistema en base ficta o presunta. Más adelante, entre la década del 80 y del 90 coexistieron los dos tipos de sistemas, ficto y real y finalmente en el año 1995 se eliminó totalmente el sistema de base presunta quedando únicamente el de base real.

Tanto el IMPROME como el IMAGRO eran impuestos de cálculo en base ficta o presunta, mientras que el IRA, era un impuesto que se calculaba en base real y lo mismo el IRAE vigente a la fecha. Para estos dos últimos impuestos existen mecanismos para el cálculo ficto en determinados casos, pero su naturaleza indica que son esencialmente impuestos de base real.

En la Revista Tributaria número 50 del año 1982, el Dr. José María Gimeno define la renta real, como el producido que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio, deducidos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla. El empresario pagaría en esencia por su efectiva renta neta.

En la revista tributaria número 66 del año 1985, Gimeno precisa lo que sería el concepto de un sistema de base ficta o presunta, dice que en su concepción sería un impuesto o gravamen que, en lo fundamental, es independiente de la renta o el producto que genera el contribuyente individualmente considerado. Se puede calcular con diversas fórmulas, por ejemplo en base a un porcentaje, o puede ser una renta bruta como en el caso del IMPROME, o una renta neta como era para el IMAGRO.

Este concepto admite una serie de alternativas, pero, es relativo, porque en todo sistema presuncional, por lo general, hay algún elemento real, así como en todo sistema real hay algún elemento presuntivo.

Es opinión del Dr. Gimeno que el sistema de base presunta es mejor para el agro que el de base real. Expresa que en la medida que la empresa sea rentable, en la medida que las inversiones sean rentables, el tipo de impuesto que esté vigente debe obligar a maximizar el uso del factor tierra como elemento para contribuir eficazmente a un incremento de la producción, por constituir un integrante fijo del costo empresarial. El impuesto no solamente va a ser presuntivo, sino que va a ser progresional y en su opinión la progresionalidad es un estímulo adicional a la mayor producción. Sin embargo, en el caso de un impuesto sobre la renta efectiva sería un factor contrario a la incentivación.

Continúa su análisis mencionando el problema de la contabilidad suficiente para las empresas agropecuarias.

Evidentemente la contabilidad y sus problemas, complican, a nivel del agro enormemente y uno de los principios fundamentales unánimemente aceptados por los especialistas es que el sistema impositivo sea sencillo.

La simplicidad del sistema debe ser enfocada desde tres puntos de vista. Primero, desde el punto de vista del contribuyente, facilitándole los cálculos y evitándole costos contables adicionales, cuando debe enfrentar otros costos prioritarios.

En segundo lugar, desde el punto de vista de la administración, reconociéndosele sus múltiples limitaciones en materia de contralor, porque no sirve un impuesto si se evade en un alto porcentaje.

Por último, un tercer aspecto es que la simplicidad permite que el contribuyente pueda entender, qué se persigue con el tributo.

Si es importante que el sistema impositivo pueda ser entendido por el contribuyente, no sólo la simplicidad contribuye a ello, sino también su racionalidad.

La renta real, continúa el Dr. Gimeno, diseñada por el IRA (hoy derogado) en algún caso sencillamente no consideraba costos o gastos existentes y en otros les atribuía un valor de costo totalmente irreal, como por ejemplo a los animales nacidos en el ejercicio.

Un impuesto a la renta no es real simplemente porque tome elementos concretos de una empresa dada, si el procedimiento no está racionalmente encaminado a ese efecto.

Por otro lado, las tierras, resultan particularmente gravadas por el sistema presuntivo. En teoría, hay dos formas de estimular la inversión a través de la renta presunta. Eximir la inversión en si misma del gravamen, o eximir el mayor producto que ella genera. En la renta presunta pura lo que se está eximiendo del gravamen es el mayor producto o el mayor ingreso que la inversión crea. Y esto para el Dr. Gimeno tiene muchas ventajas. En primer lugar, para la Administración, porque no tiene que entrar a investigar si el empresario invirtió o no. Si no invirtió será peor para él.

Además, la fórmula asegura que el productor invierta eficientemente, porque lo que está exento es el mayor valor, no la inversión en si misma. Quiere decir que si alguien compró fertilizante y lo aplicó mal o lo vendió, la exención o el beneficio fiscal, no lo va a beneficiar en los hechos.

Menciona que en el sistema presuntivo, el impuesto se transforma en un integrante fijo del costo, por lo que todo incremento cuantitativo y cualitativo de la producción generado por adecuadas tecnologías e inversiones, queda de hecho marginado del impuesto, mejorando la relación entre el tributo y la producción, y el ingreso generado. En el sistema real, por el contrario, a mayor producción y sobre todo, a mayor eficiencia y mejor relación insumo-producto, más impuesto.

En la Revista Tributaria número 55 de 1983, el Dr. Gimeno Sanz expresa que no constituye carga alguna sobre las tierras inexploradas o explotadas insuficientemente. Ello permite a los propietarios mantener, sin mayor carga ficta, la propiedad de la tierra, como acumulación de riquezas, como simple incremento de su valor patrimonial, o aún con fines especulativos aprovechando circunstancias coyunturales.

Por último menciona que la presuntividad de la renta no significa, necesariamente, un trato privilegiado para el sector agropecuario, pues la magnitud del gravamen que soportarán los contribuyentes del agro dependerá, en definitiva, de la forma como se determina la base imponible.

Uno de los argumentos que más se manejaba a favor del sistema de base real, era que esta solución amparaba a los endeudados. Se decía que la renta presunta no registraba los costos financieros y que como no registraba los costos financieros, cometía una grave injusticia con los que estaban altamente endeudados. Adicionalmente, en el mismo orden de razonamiento, expresa que el tributo presuntivo es insensible a la realidad pecuaria, prueba de lo cual es circunstancia de que su aplicación tuvo que ser suspendida, durante 3 años cuando el agro estaba en crisis pecuaria. Agrega que el argumento es en un todo inexacto porque si el impuesto no hubiera sido suspendido, era lo mismo porque daba ingresos negativos.

8.2 IMPROME vs. IMAGRO

A continuación se realizará la comparación de los impuestos que a lo largo de la historia uruguaya gravaron al sector agropecuario basándose en la renta ficta por oposición a la real.

En los comienzos, cuando se pensó en gravar la renta derivada de la tierra por primera vez en el Uruguay, el legislador tomó como referencia las experiencias extranjeras de la época. En tal sentido se optó por la imposición a la renta ficta o presunta en lugar de la real. Esto se fundamentaba en el efecto incentivador sobre la producción que este tipo de impuesto tiene y la simplicidad de la liquidación del mismo.

Como se mencionó en capítulos anteriores, el Impuesto a la Renta Global de las Personas Físicas, creó una categoría agropecuaria la cual gravaba las rentas derivadas de la utilización conjunta de capital y trabajo aplicado a las actividades agrarias. Luego, las rentas de esta categoría, se sumaba con el resto de las rentas de la persona derivadas de las distintas actividades realizadas por este. De esta manera se perdía el sentido finalista del impuesto, no lograba el efecto incentivador que se había propuesto.

Es así que se decide separar las rentas agrarias de las rentas globales. Surge así el IMPROME que mantiene las características generales de la Categoría Agropecuaria del Impuesto a la Renta Global. El IMAGRO, impuesto posterior al IMPROME, mantenía también las características generales del IMPROME, cambiando aspectos de este impuesto criticados en la época.

Debemos señalar acá que el IMPROME y el IMAGRO, impuestos desarrollados en los capítulos 4 y 5 respectivamente, eran impuestos que gravaban las rentas fictas o presuntas derivadas del factor tierra. Es esta característica principal y otras que desarrollaremos a continuación, que hacen a estos dos impuestos comparables.

Comparemos ahora el hecho generador de estos dos impuestos.

En el capítulo 4 se habla de dos conceptos importantes para el IMPROME, ingresos presuntos y explotación agropecuaria.

El IMPROME definía explotación agropecuaria en su decreto reglamentarios 577/69, como la destinada a obtener productor primarios vegetales o animales, tales como: a) Cría o engorde de ganado; b) Producción de lanas, cerdas, cueros y leche; c) Producción agrícola, frutícola y hortícola; d) Floricultura, avicultura y apicultura. Quedaban fuera de esta definición todas las transformaciones o manipulaciones que se realizaban con los productos mencionados. Esta definición de explotación agropecuaria dada para el IMPROME coincidía con la definición que daba la Ley 12.804 para el Impuesto a la Renta Global en su categoría Agropecuaria.

En el caso del IMAGRO, la definición de explotación agropecuaria estaba dada por el decreto reglamentario 662/79, el cual entendió como explotación agropecuaria, aquella destinada a obtener productos primarios vegetales o animales, tales como: a) cría o engorde de ganado; b) producción de cueros, lanas y leche; c) producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura. Esta definición difiere de la dada por el decreto 577/69. Se dio una definición más restringida que la dada para los impuestos anteriores, dejando por fuera ciertas actividades. Quedaron excluidas las actividades que se desarrollaban en forma tal que no

implicaban el uso del factor tierra, tales como la avicultura, la apicultura, la cunicultura, entre otras.

Dado que la definición del IMAGRO era distinta y más restrictiva que las existentes anteriormente, el decreto fue impugnado por los afectados. Los impugnantes consideraban ilegal el hecho que un decreto diera un sentido más restrictivo a un concepto ya definido en textos legislativos anteriores (IMPROME). El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conforme con lo expresado por la Administración, consideró que las normas impugnadas eran congruentes entre sí y adecuadas a la ley, ya que el impuesto gravaba, no la tierra ni su producto, sino la explotación agropecuaria. Se indicaba también la necesidad de que la renta se obtuviera mediante la utilización del factor tierra. Se consideró, además que el IMAGRO era un impuesto nuevo, distinto del IMPROME.⁴¹

Como se vio en los capítulos donde se desarrollaron estos impuestos, ambos tenían en términos generales los mismos sujetos pasivos, estos eran: personas físicas, núcleos familiares, sucesiones indivisas y sociedades y condominios. Estos sujetos pasivos tenían para cada impuesto características que los diferencian.

El IMAGRO especificaba que quedaban comprendidas las rentas provenientes de actividades agropecuarias realizadas bajo la forma jurídica de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente accidental o transitoria. La ley del IMAGRO los menciona como si fueran sujetos pasivos diferentes a los restantes, pero en realidad se trata de formas jurídicas de realizar la explotación agropecuaria.⁴² En el IMPROME no se aclara este punto considerando que toda persona que explota un predio es sujeto pasivo de ese impuesto.

La persona física es el sujeto pasivo natural de ambos impuestos, aquí no hay diferencias y tampoco hay en las leyes que crean estos impuestos ni en sus decretos reglamentarios, una descripción de este concepto.

En el IMPROME, quedaban incluidos en la categoría de núcleo familiar, los cónyuges no separados de cuerpo por sentencia judicial y los hijos menores de 18 años. Como se vio este concepto era preceptivo, si los cónyuges estaban separados pero no estaba dictada la sentencia judicial, estos seguían constituyendo para el IMPROME núcleo familiar. En cuanto a los hijos menores de 18 años, estos quedaban incluidos en el núcleo familiar de sus padres siempre que no estuvieran casados, sin importar la independencia económica que este podía tener respecto a sus padres.

⁴¹ Addy Mazz, 1994, *Tributos al Agro*, páginas 63 a 70

⁴² Addy Mazz, obra cita

En el IMAGRO inicialmente, la situación era la misma que para el IMPROME. Luego la Ley 15.768 excluyó el concepto de núcleo familiar del sujeto pasivo, como consecuencia de la adopción de una estructura de impuesto de tipo real compatible con el IRA. Con la Ley 15.851 se reincorporan los núcleos familiares a los sujetos pasivos, esta ley no decía nada de cómo se componía el núcleo familiar. El decreto 598/88 estableció que el núcleo eran las sociedades conyugales cuyos integrantes no estuvieran separados de bienes. En esta última definición dada para el IMAGRO nada se decía de los hijos menores de 18 años, pero quedaban incluidos en el núcleo familiar.

Otro sujeto pasivo de ambos impuestos eran las sucesiones indivisas. No se presentan, en este aspecto, diferencias entre ambos impuestos. En ambos casos las sucesiones indivisas eran sujetos pasivos hasta tanto no quedara ejecutoriado el auto declaratorio de herederos, aplicándose a la sucesión las normas que se le aplicarían al causante.

En cuanto a las sociedades, en el IMPROME sólo eran sujetos pasivos las sociedades con acciones al portador, las nominativas tributaban en cabeza del accionista. Luego la Ley 13.818 (1964) prohíbe a las sociedades anónimas poseer, alquilar o explotar inmuebles rurales. En el año 1967 aceptó que fueran titulares de un inmueble rural las sociedades de capital siempre que sus acciones fueran nominativas y estableció un plazo para regularizar aquellas sociedades de capital que no cumplían con esta condición. Este plazo sufrió sucesivas prórrogas. Es así que para setiembre de 1969 las sociedades que no hubieran cambiado sus acciones a nominativas, debería identificar a sus accionistas a los efectos del IMPROME, para asignarle la cuota parte de ingreso correspondiente a cada uno. Existían excepciones, el Poder Ejecutivo estaba facultado para autorizar a las sociedades por acciones al portador cuando cumplieran determinadas condiciones, como que la explotación no se consideraba la actividad más importante. Esta situación se repitió a lo largo del tiempo, con sucesivas prórrogas para la regulación de estas sociedades.

Cuando entra en vigencia el IMAGRO la situación era muy similar. Las sociedades con acciones al portador debían, según una nueva ley, regularizar su situación pasando a nominativas, los plazos establecidos fueron nuevamente prorrogados. Finalmente con el IMAGRO, las sociedades anónimas y en comanditas por acciones pueden ser sujeto de explotaciones agropecuarias en los casos nombrados en el capítulo 5.

En cuanto al aspecto temporal, el IMPROME establecía como cierre de ejercicio el 30 de setiembre de cada año. En el IMAGRO se marcó como ejercicio fiscal los que comenzaba el 1 de julio de cada año y terminaban el 30 de junio.

En cuanto al aspecto espacial coinciden, ya que ambos gravan las explotaciones agropecuarias ubicadas en el país.

Con respecto a las rentas comprendidas, ambos impuestos gravaban, como ya se mencionó, las rentas presuntas derivadas de la explotación agropecuaria. El IMPROME gravaba las rentas brutas potenciales, mientras que el IMAGRO gravaba las rentas netas potenciales. Este último impuesto le permitía al productor deducir los costos de producción. Esta es una importante diferencia entre ambos impuestos, la modificación surge de las críticas que se le hicieron en su momento al IMPROME, ya que el productor se veía afectado al no poder deducir gastos de la renta gravada.

Para el IMPROME, los productores que tuvieran un ingreso total no mayor a la producción básica media del país correspondiente a 2.500 hectáreas, podían deducir del impuesto, el importe de la producción media del país correspondiente a 200 hectáreas. En cambio para el IMAGRO, no tributarían el impuesto los titulares de explotaciones agropecuarias cuyos ingresos netos total no superara el correspondiente a 200 hectáreas de producción básica media.

La forma de calcular lo que para el IMAGRO era la renta neta, era igual a como se calculaba en el IMPROME el ingreso básico. La capacidad de producción media del país y por ende la capacidad de producción media de cada padrón se establecía, para ambos impuestos, en términos de lana y carne bovina y ovina en pie. Se mantenía entonces la condición de pecuarios de los índices utilizados.

En cuanto a las hectáreas a considerar para el cálculo, en el IMPROME se consideraban todas las hectáreas explotadas, excluidas las explotadas por bosques. La invocación en este aspecto, es que en el IMPROME se exigía que se encuentren en zonas declaradas de prioridad forestal.

En cuanto a las tasas, tanto en el IMPROME como en el IMAGRO se aplicaban tasas progresivas por el mecanismo de escalonamientos progresionales. Las escalas establecidas para cada caso no eran iguales.

Luego cuando el IMAGRO pasa a un régimen más asimilable al IRA, la alícuota pasó ser proporcional, sustituyendo el escalonamiento progresional, fijando la tasa máxima en 30%.

En este período del IMAGRO surge la posibilidad de deducir el IVA debidamente documentado, correspondiente al costo de los rubros que integraban las deducciones. En el IMPROME, esta deducción no existía dado que no existía ningún tipo de deducción.

En el IMPROME la primera enajenación de lana, carne bovina y ovina, el adquirente debía retener parte del precio que debía recibir el productor. Esta retención era imputada como

pago a cuenta. Las retenciones eran fijadas anualmente por el Poder Ejecutivo, las mismas no debían ser inferiores al 2% ni superiores al 35%.

En 1984, se crea el IMEBA y se estableció que el producido de dicho impuesto sería imputado por los contribuyentes como pago a cuenta del IMAGRO. Esto se da en el momento en que el IMAGRO cambia su estructura por el surgimiento del IRA.

Si bien eran dos estructuras totalmente diferentes (retención IMPROME, IMEBA), en ambos casos se retenía del productor la primera enajenación de productos agropecuarios.

Respecto al beneficio impositivo por concepto de reinversiones, ambos tributos difieren en forma importante.

Para el IMPROME se establecía que se podría deducir por concepto de reinversiones hasta el 30 % del impuesto liquidado, con un límite máximo correspondiente al 30 % del impuesto correspondiente a un ingreso total equivalente a 2.500 hectáreas de producción media del país. Se establecía que el Poder Ejecutivo podía determinar cuáles serían los bienes que entraban dentro de este criterio.

El IMAGRO, llevaba el beneficio fiscal del impuesto liquidado al monto imponible estableciendo, para los tres primeros años, que dicho beneficio no podrá exceder del 40% del ingreso neto, entendiendo por tal, el ingreso bruto menos el costo por concepto de los rubros de deducción preceptiva. El IMAGRO autorizaba un beneficio fiscal que era siempre una cantidad fija por hectárea, cualquier sea la superficie gravada, no estando limitado como lo estaba en el IMPROME.

Además, se permitía a los contribuyentes de IMPROME deducir del monto de IMAGRO las reinversiones no absorbidas por el IMPROME hasta el 30% del impuesto.

Como en muchos otros aspectos que hemos visto, el IMAGRO evoluciona respecto al IMPROME. Señal de esto, es el caso de las exoneraciones relacionadas con los bosques. En el IMAGRO la reglamentación respecto a este punto era mucho más extensa que en el IMPROME, en el que simplemente se limitaba a dejar fuera del cálculo de la renta presunta las hectáreas ocupadas por éstos.

8.3 IRA vs. IRAE

Las críticas a los impuestos de base real no fueron suficientemente fuertes para evitar la creación del IRA en el año 1984. Siguiendo una corriente de opinión doctrinaria fortalecida por las dificultades prácticas del IMAGRO, sobre todo en sus últimos años de vigencia, el Poder Ejecutivo promulgó la Ley 15.646 del IRA.

Con respecto a la reforma tributaria que lleva a la creación del IRA se expresa el Dr. Gimeno en la revista tributaria 130 del año 1996.

Opina que la reforma implicó el triunfo, luego de 10 años, de la renta real sobre la renta presunta. En 1985, la renta real era un simple opción (todavía estaba vigente el IMAGRO). En 1995, se produce la supresión de la imposición a la renta presunta, culminando un proceso de deterioro constante durante el decenio.

Pero el triunfo era más aparente que real, en la medida que los contribuyentes no estaban obligados a liquidarlo (podían optar por dar carácter definitivo al IMEBA) y si optaban por ello, sería para obtener determinados beneficios fiscales.

Más que sustituir un sistema por otro (presunto por real) se optó por trasladar la carga a otro tipo de imposición.

Con la posterior reforma, en el año 2007 a través de la Ley 18.083, si bien se mantiene el sistema de tributación de base real, se introducen en el sector agropecuario importantes cambios.

Como se mencionó anteriormente en el IRA la tributación al agro ofrecía para todos los contribuyentes, salvo que se tratase de una agroindustria en la definición fiscal, una opción bastante particular que era la de pagar o no pagar este impuesto. En el nuevo régimen se mantiene esa opción pero fuertemente limitada: limitada en la forma jurídica de la explotación agropecuaria, limitada, al nivel de ingresos que tenga esa explotación agropecuaria y a la cantidad de hectáreas explotadas.

El Cdor. Máximo Perdomo⁴³ en este sentido opinó, que el legislador entendió que la actividad económica agropecuaria, cuando se dan determinadas características de volumen económico o superficie dedicada o combinación de actividades agropecuarias e industriales, deja de ser un medio de vida (actividad civil regulada como tal) para pasar a ser una explotación comercial, con un claro afán de lucro, por lo que desde el punto de vista tributario debe ser tratada como tal.

A continuación se procederá a realizar la comparación de los impuestos a las rentas agropecuarias que utilizan un sistema de cálculo en base real. Estos son el IRA y el vigente IRAE.

Se analizarán las diferencias considerando cada aspecto del hecho generador, las deducciones admitidas en uno y otro, formas de pagos a cuenta, exoneraciones.

⁴³ Cdor. Máximo Perdomo, 2007, "4tas Jornadas Tributarias del CCEAU".

En primer lugar, cabe señalar que el IRA era un impuesto específico que gravaba las rentas del sector agropecuario, mientras que el IRAE es un impuesto sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza, quedando entonces la actividad agropecuaria considerada como cualquier otra actividad empresarial.

Se integran en un único impuesto los hechos generadores del IRIC e IRA, manteniendo el criterio de la fuente territorial, eliminándose el IRIC instantáneo.

En el régimen anterior, los productores agropecuarios tenían en todos los casos la opción de tributar un impuesto a la renta real como era el IRA o un impuesto a las ventas como lo es el IMEBA. El artículo 11 del T 9 (IMEBA) dice que *“los contribuyentes podrán optar por tributar este impuesto o el Impuesto a las Rentas Agropecuarias. En todos los casos los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares. El Poder Ejecutivo establecerá la forma y los plazos en los que regirá la opción a que refiere el inciso anterior”*. Para el IRA existía una norma similar que era el artículo 6 de la ley en donde decía que *“los contribuyentes podrán optar por tributar este impuesto o el IMEBA; en todos los casos los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares”*.

Expresa el Cdor. Bonomi⁴⁴ que lo importante es que cuando se hablaba de la opción en la ley, decía que en todos los casos los contribuyentes deberían liquidar un mismo impuesto para todas las explotaciones de que las cuales eran titulares; no era viable tributar IMEBA por unas y tributar IRA por otro tipo de rentas.

Continúa el Cdor. Bonomi expresando que el hecho de que la opción abarcara a todas las rentas del artículo 2 del T 8 del T.O. 96 implicaba, desde el punto de vista práctico, que determinadas rentas, caso concreto arrendamientos, pastoreos, etc., en la práctica podían llegar a quedar no comprendidas por ningún impuesto a la renta agropecuaria, ya que el contribuyente perfectamente tenía la opción de tributar por IMEBA, y entonces en ese caso la renta no estaba alcanzada por ningún tributo, por que esa renta no está definida en el hecho generador del IMEBA.

En el régimen actual, la tributación de ambos impuestos por el mismo contribuyente está permitida de acuerdo a lo siguiente. El último inciso del artículo 6 del Título 4 del T.O. 96 dice que: *“Los contribuyentes del IMEBA que obtengan rentas derivadas de enajenación de bienes de activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, liquidarán preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando el IMEBA por los restantes ingresos”*.

Ya se comentó que en el régimen anterior cualquiera podía optar por tributar IRA o IMEBA, pero actualmente la opción está fuertemente limitada. En resumen, tributan preceptivamente

⁴⁴ Cdor. Diego Bonomi, 1998, “Revista Tributaria N° 145, Tomo XXV”, pág. 479

IRAE: sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones, establecimientos permanentes de no residentes, entes autónomos y servicios descentralizados, fondos de inversión y fideicomisos excepto los de garantía, quienes obtuvieron ingresos anuales superiores 2.000.000 de Unidades Indexadas (UI) en el ejercicio anterior, aquellos que desarrollen sus actividades en predios de una superficie mayor al equivalente de 1.500 hectáreas con índice CONEAT 100 al inicio del ejercicio (1.250 a partir del 1/7/2009) y agroindustrias cuyos ingresos de la actividad industrial sean mayores al 75 % de sus ingresos totales (correspondientes al ejercicio anterior).

Continuando con el análisis del aspecto objetivo, existe una diferencia en cuanto a los arrendamientos rurales.

En el artículo 2 del Título 8 inciso B) (analizado en el capítulo 6), menciona los arrendamientos como rentas gravadas por el IRA, mientras que para el IRAE los arrendamientos no son consideradas rentas de actividades agropecuarias sino que se consideran rentas de capital fuera del ámbito agropecuario. Esto determina que en caso de que estas rentas no queden incluidas preceptivamente en el IRAE por efecto de la verificación de alguna de las condiciones del literal a) del artículo 3 del Título 4, tratándose de una empresa unipersonal o las del artículo 3 numeral 8 del Título 4, deberán computarse para el IRPF o IRNR, según corresponda, sin perjuicio de la opción de pago de IRAE que los contribuyentes del IRPF podrían realizar.

Respecto al aspecto subjetivo cabe destacar que en el IRA eran sujetos pasivos siempre que fueran titulares de rentas comprendidas, por lo que lo fundamental era la renta comprendida y no quien la realizara.

Con la reforma se amplía el listado de sujetos pasivos incluidos, la novedad son los grupos de interés económicos y los establecimientos permanentes de no residentes (analizado en el capítulo 7).

No existen cambios referentes al aspecto temporal y al aspecto espacial.

En cuanto a la renta bruta, en ambos impuestos existen dos formas de realizar la liquidación, en base real y en base ficta como ya fue mencionado antes. En ambos regímenes se encuentran similitudes y diferencias.

En el caso de liquidación en base real, en ambos impuestos se aplicará la alícuota vigente a la renta neta fiscal, la cual se obtendrá luego de deducir a la renta bruta, todos los gastos necesarios para la obtención y conservación de la misma, siempre que estén debidamente documentados.

Respecto de las diferencias en la renta bruta, en una importante modificación que introdujo la reforma tributaria en materia agropecuaria, es la mencionada en el artículo 17 literal A) donde queda incluida la venta de inmuebles agropecuarios que no estaba gravada en el régimen anterior.

El artículo 47 del título 4 establece una forma alternativa de determinar esta renta. Los contribuyentes podrán optar por determinar la renta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% del precio de enajenación, de esta manera se estará pagando en concepto de IRAE, el 1,5% del precio de venta.

Esta opción será aplicable a inmuebles adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007 y que se encuentren afectados a actividades agropecuarias.

Respecto a la valuación de *activos fijos* se encuentra establecida en el artículo 30 del T 4 del TO del 96. Se mantiene la forma de valuación igual que en el IRA; es decir que costo revaluado por IPPN menos amortización acumulada pero a diferencia del régimen anterior se incorpora la posibilidad de amortizar y actualizar a partir del ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo.

No se encuentran en la renta bruta de semovientes diferencias sustanciales entre estos dos impuestos.

Con respecto a las restantes rentas agropecuarias:

- Las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.
- Las obtenidas bajo la forma de aparcería, pastoreo, medianería y similares.

Existe una diferencia sustantiva respecto al régimen anterior, que es la imposibilidad de optar por tributar IMEBA por estas rentas. El propósito perseguido por el legislador al incluir las citadas rentas en el régimen del IRAE, fue evitar que las mismas no queden gravadas cuando se opte por IMEBA.

Con respecto a la renta neta existe un cambio importante en materia de deducción de gastos. En el IRA el criterio que regía para la deducibilidad del gasto era que fuera, devengado en el ejercicio, necesario para obtener y conservar la renta gravada, que estuvieran debidamente documentado, pero, como expresa el Cdor. Felix Abadi en la revista tributaria número 195 de 2006, la ausencia de una tributación global a la renta que determine una oposición de intereses entre el titular de determinada renta y la empresa que paga ese gasto, determinó que la ley del IRA haya autorizado la aplicación de muchos topes a la deducción de gastos, por ejemplo a los arrendamientos, intereses, avales, entre otros.

En el IRAE se mantienen las condiciones de, devengado en el ejercicio, necesario para obtener y conservar la renta gravada y debidamente documentado, pero se crea la “regla de la proporción” en el artículo 20 del T 4 y se eliminan los topes del IRA, quedando la deducibilidad del gasto sujeta a la tributación a la renta de la contraparte.

Como lo expresaron los Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo y Johanna Sonderegger y el Dr. Guillermo Nieves⁴⁵, en la medida en que todas las rentas de fuente uruguaya quedan sujetas a algún tipo de tributación, se propicia la oposición de intereses entre quien percibe la renta y quien la paga, he ahí uno de los fundamentos de esta disposición. En este contexto se tiende a generar un control implícito entre los distintos participantes de una operación, por lo que constituye una clara medida antielusiva.

La “regla de la proporción”, aplica en aquellos casos en que las alícuotas nominales de los impuestos sobre la renta del beneficiario y de quién incurrir en el gasto difieren, limitándose la deducción en forma proporcional a dicha divergencia, y tiene por objeto evitar arbitrajes tributarios por la diferencia de tasas. Se ha entendido que el sistema de proporción de tasas es más transparente que los límites de deducción aplicables en el ámbito del IRIC (e IRA), puesto que dicho criterio de tasas proporcionales es conocido por ambas partes, con lo que favorece la posibilidad de que el mercado regule la distribución de esas cargas tributarias.

Con la incorporación de estos elementos, las distintas formas de imposición sobre las rentas se complementan, visualizándose al sistema como un régimen integral.

Por lo expuesto anteriormente, en el IRAE, a efectos de la aplicación del criterio de la “regla candado”, para que el gasto sea deducible, deberá existir un sujeto con intereses opuestos que computó dicha renta como gravada por algún tipo de tributación.

Cuando los gastos, constituyan rentas gravadas por IRAE para la contraparte se podrá deducir en un 100% pero si estuviera gravado por el IRPF, en la categoría I (rendimientos de capital e incrementos patrimoniales), o por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa fijada para el IRAE (25% actualmente).

Los gastos que antes podían ser deducibles en su totalidad o estaban topeados, ahora serán deducibles como máximo en un 48% (12/25).

Para las rentas gravadas por un impuesto a la renta en el exterior, la deducción será del 100% en el caso de que la tasa efectiva fuera igual o superior a la del IRAE. En el caso de que fuera inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente.

En criterio de deducciones hay nuevas incorporaciones que están en el artículo 23 del T 4.

⁴⁵ Cres. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo, Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves. Obra ya citada

Tal beneficio consiste en computar por una vez y medio el monto real devengado en los siguientes gastos:

- Promoción del empleo.
- Investigación y desarrollo científico y tecnológico.
- Compras de semillas etiquetadas.
- Gastos en material genético.

Estas deducciones fueron analizadas en detalle en el capítulo 7 del presente trabajo.

Otro cambio relevante en lo que refiere a deducciones, es en la deducción de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Se amplía el período de prescripción de pérdidas, aumentándolo de 3 a 5 años siempre que dichas pérdidas no procedan de la liquidación de IRIC e IRA para las cuales se mantiene la prescripción en 3 años.

Con respecto a los honorarios, se permite la deducción de saldos acumulados no deducidos de honorarios profesionales por superar el tope y se sustituye el sistema de tope de deducción de gastos por un sistema, en gran parte, condicionado al tratamiento de la contraparte.

En relación a los gastos por sueldos, en lo que refiere a sueldos de personal dependiente se fija como condición necesaria para la deducibilidad del 100% (además de las ya existentes para el IRA mencionadas en el capítulo 6) que las retribuciones generen para la contraparte rentas gravadas por IRNR o IRPF, excepto que se trate de partidas exentas en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente o de las deducciones dispuestas respecto de los dueños o socios si prestan efectivo servicios. Se elimina el tope de deducción que existía en el régimen anterior respecto a los aportes personales jubilatorios.

Otro cambio introducido por la reforma tributaria es en las inversiones consideradas gastos, esta disposición ya existía en el IRA, lo que hace el IRAE es ampliar la nómina de esta clase de inversiones, incorporando la adquisición de tajamares, alumbramientos de agua, tanques australianos, pozos surgentes y semisurgentes, bombas, molinos, cañerías de distribución de agua, bebederos y obras de riego.

En relación a los arrendamientos, se elimina el tope fijado por el IRIC (que aplicaba para el IRA) y como no hay en el IRAE, ninguna norma específica respecto de los arrendamientos se regirán por el principio general de la deducción proporcional, excepto en el período de transición.

Por último es importante mencionar una diferencia, el régimen actual regula en forma más exhaustiva la obligación de liquidar el IRAE a través de contabilidad suficiente incluyendo en tal obligación a las Sociedades Anónimas, las Sociedades en Comandita por acciones, los Establecimientos Permanentes de entidades no residentes, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, los fondos de inversión cerrados, los fideicomisos, y cualquier otro caso en el cual se superen las 4.000.000 UI de ingresos, a valores de cierre de ejercicio, en el ejercicio anterior.

Otra diferencia es que en el IRA si se llevaba contabilidad suficiente, no podía optar por tributar por el régimen ficto, con el IRAE si es posible.

En lo que refiere a los sistemas fictos del IRA y el IRAE, son diferentes, ya que en el caso de IRA la renta bruta se calculaba de la misma forma que en el sistema real, sobre ésta se aplicaba un porcentaje que representara los gastos incurridos por el mismo para obtenerla, obteniéndose por diferencia la renta neta ficta.

A la suma de rentas netas se le deducía como únicos gastos específicamente identificados los incurridos en concepto de arrendamientos y los correspondientes a sueldos admitidos de dueños o socios. Al monto así obtenido se le aplicaba la misma tasa que para el IRA cuando se contaba con documentación, es decir, 30%.

En el caso del IRAE, se determina el impuesto ficto correspondiente a las ventas de productos agropecuarios, multiplicando las ventas de dichos productos por la tasa máxima legal de IMEBA que resulte aplicable a cada producto, incrementada en un 50%, independientemente de quien sea el adquirente. El impuesto correspondiente a las restantes rentas netas agropecuarias se determina aplicando la alícuota del tributo a la diferencia entre:

- a) El producto de las ventas, servicios y demás rentas brutas, por el porcentaje correspondiente a la escala intermedia del inciso segundo, sin perjuicio de la aplicación del porcentaje dispuesto en el inciso séptimo de este artículo.
- b) Por cada dueño o socio, once Bases Fictas de Contribución mensuales en concepto de retribución patronal, a condición de que se presten efectivos servicios y se efectúen los aportes patronales que correspondan.

Otra diferencia importante la encontramos en las tasas. En el caso del IRAE en el artículo 15 de la Ley fija la alícuota del impuesto en el 25%, verificándose una reducción de cinco puntos porcentuales en relación a la del IRA.

Sin embargo, en el caso de que los contribuyentes de IRAE paguen o acrediten dividendos o utilidades a los sujetos pasivos del IRNR y el IRPF, los mismos estarán gravados por los

antedichos impuestos a la tasa del 7% (esto no pasaba en el IRA). De este modo, la tasa efectiva del impuesto pasará a ser del 30,25% quedando sin efecto tal reducción. Esta disposición tiene por objeto incentivar la reinversión de las utilidades en la empresa.

Otro cambio introducido es referente al cálculo del ajuste por inflación, a los solos efectos de éste, el artículo 29 del T 4 dispone, que las sociedades personales considerarán como activo o pasivo el saldo que surja de la compensación de:

- a) Los saldos deudores de socios.
- b) Las pérdidas incluidas en el activo si los socios están obligados a restituir las a la sociedad por expreso mandato del estatuto social.
- c) Los saldos acreedores de socios.

Si de dicha compensación resultara un saldo acreedor se considerará pasivo fiscal. En caso contrario, sólo se considerará activo fiscal el monto que exceda los saldos de las utilidades no distribuidas y las reservas voluntarias.

Respecto a los resultados generados por las cuentas de socios, en el caso que la sociedad tenga un crédito contra el socio, ya sea por diferencia de cambio o intereses ganados fictos, estos resultados quedan gravados para IRAE.

En el caso que sea pasivo, si el socio prestó fondos a la sociedad, puede generar diferencia de cambio perdida y en el caso que se haya pactado intereses, la deducción se hace por regla candado. Antes las cuentas con socios eran consideradas cuentas de capital y por lo tanto no generaban resultados.

Con respecto a los pagos a cuenta, el artículo 176 del Decreto 150/007 dispone para el sector agropecuario dos mecanismos de cálculo dependiendo de si el contribuyente liquida el impuesto en base real o ficta, en ambos casos los pagos serán trimestrales.

En el primer caso, el impuesto trimestral resultara de aplicar el 25% a la diferencia entre el IRAE y el crédito de IVA, ambos referidos al año anterior al que motiva el anticipo.

El monto de cada pago surgirá de deducir al importe recién determinado lo ya abonado en el trimestre correspondiente en concepto de IMEBA.

En el segundo caso, quienes hayan optado por liquidar el impuesto en forma ficta deben determinar cada anticipo trimestral aplicando a las ventas de productos agropecuarios del trimestre correspondiente, la tasa de IMEBA que resulte aplicable incrementada en un 50%, independientemente de a quién fue realizada la venta. A la cifra así obtenida se le deducirá el monto abonado en concepto de IMEBA y el crédito de IVA del trimestre correspondiente.

En el régimen anterior los contribuyentes debían efectuar también cuatro pagos a cuenta por cada ejercicio, había dos formas de calcular estos pagos, que ya fueron detalladas oportunamente. Posteriormente en el año 1996, se crea el artículo 28 del T 8, (a partir del

artículo 655 de la Ley 16.736) el que expresa que se tomaran como pagos a cuenta de este impuesto, los pagos de IMEBA. Se puede sostener que este artículo dejaba sin efecto el régimen anterior de anticipos.

Con relación a las exoneraciones, las diferencias más destacadas son las siguientes:

Las rentas provenientes de pastoreos, aparcerías y actividades análogas prestados por contribuyentes de IMEBA cuando no superen las 300.000 UI, quedan exoneradas del impuesto. Para el IRA estas rentas ya estaban gravadas sin límite alguno.

El Cdor. Félix Abadi se expresa sobre la exoneración para el sector forestal. Opina que en términos generales, la exoneración del IRAE está perfectamente alineada a las exoneraciones que regían en sus antecesores impuestos IRA e IRIC, salvo la limitación introducida en relación a los bosques. Se elimina la exoneración de IRAE para los nuevos bosques de rendimiento, salvo que se trate de proyectos de madera de calidad con fines aserrables o de producción de chapas no inferior al 20% de la cosecha total.

La norma agrega que se asimila a esta categoría la madera producto de aquellos bosques calificados como Bosques Protectores Artificiales y que los rebrotes de bosques cosechados o el manejo de su regeneración natural no se consideran como bosques nuevos.

La reforma tributaria traslada al ámbito del impuesto los beneficios que, con anterioridad a la vigencia de esta ley, resultaban aplicables a productores agropecuarios respecto al IRA como ser la habilitación al Poder Ejecutivo a autorizar con carácter general, un régimen de amortización acelerada o conceder, a iniciativa del contribuyente, los beneficios tributarios comprendidos en el régimen de promoción industrial establecidos por el Decreto-Ley 14.178.

Respecto a la exoneración por inversiones, se puede decir que en el IRAE se amplían, la nómina de bienes incluyendo la compra de máquinas e instalaciones con destino a actividades comerciales o de servicios. Se amplía también período de cómputo de 1 a 3 años del beneficio por reinversiones.

Además, se permite constituir la reserva contable con otras reservas o resultados acumulados, en el régimen anterior no se podía.

Por último respecto de este tema, se agrega que si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del ejercicio, fueran inferiores al monto exonerable, la diferencia puede ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes. Anteriormente con el régimen de IRA, la exoneración operaba en el ejercicio que

se realizaba la inversión, agotándose en el mismo; es decir que si quedaba parte sin exonerar, el contribuyente perdía el beneficio correspondiente.

Respecto a la canalización del ahorro se mantiene los regímenes de canalización del ahorro interno y externo. Cabe señalar que con fecha 26 de noviembre de 2007 se dictó el decreto 455 modificando las condiciones de otorgamiento de beneficios a la inversión. El decreto introdujo cambios sustanciales en lo relativo a plazos y monto de la exoneración, si bien la misma sigue estando condicionada a la adquisición de determinados bienes. Además, se amplió la base de beneficiarios, actualmente no existe una limitación en la norma al sector industrial o agroindustrial, pudiendo obtener la declaratoria promocional cualquier tipo de actividad. Se facilita el acceso a los beneficios por parte de las pequeñas y medianas empresas. El régimen es más simple y objetivo por lo que puede estimarse con certeza el monto y plazo del beneficio.

Se categorizan los proyectos en base a indicadores objetivos, tales como generación de empleo, descentralización, aumento de la exportación, incremento del valor agregado nacional, utilización de tecnologías limpias, incremento de investigación, desarrollo e innovación e impacto del proyecto en la economía.

Se establece que se podrá exonerar hasta un 90% de la renta neta fiscal. Los plazos se computarán a partir del ejercicio en el que se obtenga renta neta fiscal, este punto es un gran avance respecto al régimen anterior, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde la declaratoria de promoción. Además, la COMAP tiene plazos perentorios para expedirse sobre la conveniencia de recomendar el proyecto al Poder Ejecutivo, el mismo varía en función de la significación del proyecto.

Actualmente no importa la forma en que se financian los proyectos, es decir, los fondos pueden ser propios o ajenos, anteriormente sólo podían realizarse con fondos propios.

Se regula fuertemente el control y seguimiento de los proyectos, para asegurar una mayor transparencia al régimen promocional.

Concluyendo con el análisis comparativo cabe mencionar las diferencias en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios al momento del IRA con el vigente actualmente, vemos que el mismo no sufrió grandes modificaciones. A continuación se enumeran los cambios, los cuales fueron analizados en el punto 7.7.:

- Se incorporan a los bienes gravados, en la primera enajenación y en la exportación, de los productos derivados de la rancicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.
- Cambian las tasas aplicables.

- Se agrega una tasa del 0,1% aplicable a las pequeñas enajenaciones y procesamiento artesanal de leche de su propia producción, realizadas por los pequeños productores lecheros que cumplan determinadas condiciones.

CAPITULO 9: TRABAJO DE CAMPO

9.1 Entrevistas

9.1.1 Entrevista al Cdor. Leonardo Isoardi de CPA Ferrere:

1) ¿Qué opinión le merece la reforma tributaria (RT) en el sector agropecuario? ¿La considera adecuada? ¿Considera que el sector estaba apto para la misma? ¿Y que pudo adaptarse a los cambios?

Primero, ¿qué opinión me merece?, creo que había que hacer una reforma. No se si es ésta reforma, pero estoy de acuerdo en que había que intentar formalizar el agro y que empezaran a pagar renta que no pagaban. Estoy de acuerdo con lo conceptual. Entiendo que nadie te puede decir que no, porque es una realidad, el agro tuvo una explotación, le va muy bien y no podía seguir pagando IMEBA, pagar un 2% de las ventas y llevarse el 98%, más allá de que un productor pueda decirte que no es el 98% que tiene gastos, cosechas malas, buenas, etc.

No sé si ésta es adecuada por 2 razones. Primero, el límite que se estableció para el criterio de IMEBA es bajo. Es bajo no tanto por las hectáreas, pero sí es bajo por la producción. Si un productor hace intensivo o feedlot, llega fácilmente a ese límite de 2 millones de U.I., que ahora son 180.000 dólares aproximadamente, o sea, 180.000 dólares no es nada, más todavía cuando el ganado de reposición está alto. A lo que voy es, normalmente el productor, compra reposición, engorda y la vende, cuando la reposición está alta, él tiene que venderlo con más kilos, entonces cuando lo vende con más kilos, el precio es más alto, pero capaz el margen es igual que antes, eso para el IMEBA los perjudica. Están pensando en productores muy chicos, entonces ahí, creo que en ese aspecto es inadecuado. Creo que tendrían por lo menos que duplicar ese tope. Entonces, no sé si fue apta para el sector, porque me parece que en ese tope es bajo, eso lo primero.

Segundo, el sector no estaba preparado para, mi gusto, para una reforma de este tipo. Sí creo por ejemplo, que podrían haber puesto el IMEBA e IRAE ficto, y dejar el IRAE régimen general para otro tipo de productores.

Además acá hay un tema, y es que la DGI no ha fiscalizado como debe fiscalizar. Sabemos de gente que tenía por ejemplo, seis hijos y tenía 3.000 hectáreas de campo y las dio en comodato. En seis personas quedan 500 hectáreas para cada uno, sacan seis números de Dicoce y venden a través de los seis y pagan IMEBA. Y es una realidad, la realidad de todo el interior, todo el Uruguay está así. Entonces, si vos haces algo, te hacen una trampa, y vos no la controlas, al final los que pagan, son unos pocos.

Además fue, no te digo sin previo aviso, no, pero en el sector rural o el agropecuario, tenes que decir las cosas de a poco, para que enganchen. Para ellos fue un cimbronazo, se habían olvidado del IRA, las boletas, el contador, todo. Y ahora volver a todo, ellos sienten que fueron para atrás, por lo menos los que me lo manifestaron, como que no evolucionaron, al contrario involucionaron.

2) Con respecto al IRAE y su captación preceptiva. ¿Qué opinión le merece que uno de los condicionantes para la tributación preceptiva de este impuesto sean los ingresos o la cantidad de hectáreas? ¿Le parece adecuado el nivel de ingresos y hectáreas manejados?, ¿o son bajos?

Para mi son bajos. El de ingresos es bajísimo, el de hectáreas podemos discutirlo, no se si es apropiado pero está casi en el apropiado. Pero el otro es bajo, es bajo para los precios de hoy.

Ya te digo 200.000 dólares no es nada, nada cuando un camión son 20 - 25 mil dólares, un camión; o sea estamos hablando que son diez camiones y cualquier productor embarca diez camiones. Tienen que buscar otro parámetro o elevar ese.

3) ¿Considera que todo el sector agropecuario es homogéneo (similar, de características semejantes) como para ser tratado desde el punto de vista fiscal como tal? o ¿considera que la reglamentación debería diferenciar más / mejor dentro del sector?

Para mí debería diferenciar, por dos razones, no sólo por el tamaño sino por lo que haga. A una persona o a una empresa que hace feedlot, o que planta, o un arrocero, le va a interesar no solamente tener contabilidad para la parte fiscal, sino para su gestión. Porque el que hace feedlot, normalmente no tiene un margen grande, tiene un margen chico y gana en el volumen.

El sector no estaba preparado y no contemplaron a los sectores que no estaban preparados. Yo creo que, además de este tipo de cosas, deberían hacer controles, punto número uno y segundo exigirle distinta información a los distintos actores del sector.

4) ¿Entiende adecuado que las enajenaciones de inmuebles rurales deben estar gravadas por IRAE o cree más apropiado que estén desgravadas como era en el sistema anterior a la Ley 18.083?

Ese tema es un tema difícil, a mí entender tendrían que estar gravadas, tendrían que pagar. Porque entiendo que así como está el sector agropecuario, está el sector turismo, industria, el que se quiera y ellos pagan, ¿porqué la tierra no?

No sé si en el caso del campo específicamente es el IRAE, porque el IRAE te contempla precio de venta menos precio de compra ajustado. Pero los precios de compra eran tan bajos, que estamos hablando de que las diferencias son abismales. Bueno me pueden decir, por algo se puso el ficto; se hace por ficto la primera vez, pero después lo tenes que pagar.

Lo que tiene gravarla por IRAE es que asusta a los inversores extranjeros; porque siempre preguntan lo mismo, entonces para salirme tengo que pagar el 25? Sí. Porque normalmente si vas ahora a comprar un campo, el que va a usar el criterio ficto es el que lo tiene y es el que te lo vende a vos. Y en el futuro si vos quieres salirte, sí, vas a tener que pagar el 25 de esa ganancia inmobiliaria que obtuviste.

Para mí capaz es más apropiado gravarlo como renta de capital a una tasa del 12. No digo de no gravarla, pero cambiar un poco.

De todos modos no me molesta y creo además que a los productores locales ni se le pasa por la cabeza. En Uruguay generalmente se compran campo y lo van heredando y no lo venden nunca. Pero el extranjero sí lo tiene en la mente, porque él piensa que si le va mal encima tiene que pagar.

5) Tiempo atrás, en 1967 se encontraba vigente en nuestro país el Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME). Luego en 1979 entra en vigencia el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO). Estos dos impuestos se basaban en la tributación en base presunta, gravaban la producción que un determinado predio, en determinadas condiciones “normales” debía tener, favoreciendo a quien producía por arriba de ese límite y castigando al que producía por debajo de este límite.

Este sistema es muy diferente al actual, en el cual el cálculo es sobre base real, gravando el verdadero producido de la tierra.

¿Cuál entiende usted que es un sistema más adecuado para el sector agropecuario en el Uruguay?

Para mí el régimen más adecuado es el que estaba antes, IRA - IMEBA. Porque el productor hacia sus cuentas y veía. Había empresas agrícolas que se tiraban al IRA porque tenían cosechas malas y tenían pérdidas y las arrastraban, y cuando tenían cosechas buenas absorbían las pérdidas que habían tenido en su momento, ellos optaban por IRA; el que tenía engorde de ganado, prefería optar por el IMEBA porque sabía que poco o mucho por lo general tenía ganancia. Para mí ese era el mejor régimen. Después podemos hablar si la tasa de IMEBA está bien el 2% o si tiene que ser el 5% el 10% o el 15%, pero para mí es ese el régimen. Llevaste el ganado al frigorífico, y ahí te descontaron todo, que es lo que quiere el productor, eso tienen en la mente ellos y aparte es cuando tienen la plata. No le puedes decir a una persona que capaz embarcó ahora en marzo, que en octubre tiene que pagar el impuesto. El productor no guarda la plata para octubre, entonces de repente en octubre tiene que hacer un embarque sólo para pagar el impuesto y está mal vendiendo la producción, ese es el problema que veo. Para mí el mejor régimen era el anterior.

¿Base presunta entonces no?

No, para mí base presunta, no. No me parece bueno, porque ahí lo que está haciendo, se está exigiendo características que no puedes exigir, por ejemplo: al que tiene ciclo completo capaz le exijas un mínimo de ingreso o un mínimo de cabezas vendidas y él no llega porque recién está completando el ciclo para hacer ciclo completo, no me parece. Aparte por algo se derogó. Hay una realidad, cuando estaba estos impuestos era otro mundo, ni siquiera Uruguay, otro mundo. Al día de hoy no puedes poner límites, una exigencia mínima cuando hay gente que compra el campo para una inversión inmobiliaria. Creo que hay que darle flexibilidad.

6) $RBS = Ventas - (Existencia Inicial + Compras - Existencia Final)$

Las existencias para el cálculo de la Renta Bruta de Semovientes deben valuarse a precios de cierre de ejercicio. Esto genera una situación en la cual el productor puede tener ganancias

por la variación del valor del ganado, sin percibir nunca un ingreso efectivo (con respecto de las compras o los nacimientos del año). ¿Qué opinión le merece esta situación? ¿Cuál cree que sería una mejor forma de valorar la renta bruta?

Yo creo que esta situación es injusta. Primero, porque el productor está pagando por aire, me puedes decir “bueno pero en realidad el engordó el ganado” ó “bueno tiene el ganado ahí cuando lo venda lo va a realizar”. Es una situación injusta. Yo creo también que el fisco sabe que es injusta. Por algo, si ustedes se fija, las variaciones del valor del ganado de DGI es muy chico respecto de lo que ha pasado en el mercado. Y eso está claro, porque por ejemplo a junio del 2008, yo pensé que iban a ajustar los precios, porque habían subido hasta cuatro veces, y no, subió, pero subió un 10%. Porque es lógico, ellos saben que esto es injusto y no pueden llevártelo a valores de mercado, eso por un lado. A lo que voy es, es injusto en la teoría pero en la práctica se ha cuasi solucionado, porque el productor paga sobre la Renta Bruta es verdad, pero no paga lo que tendría que pagar si lo llevaran a valores de mercado como tendrían que hacer.

¿Qué sería lo mejor para valorarlo? yo entiendo que debería ser igual o similar a lo que es un bien de uso, si quieren lo ajustamos pero no ajustar a valores de mercado. Yo lo que haría es no gravar el engorde ahora, sino gravarlo cuando lo vendo, cuando realizo la ganancia, de vuelta, por que el productor ahí tiene plata. El que armó esto, lo armó en forma teórica en manera excelente, el que armó la reforma para el agro no era un productor, no tenía idea lo que era un productor. Porque si se pone en el lugar del productor, él está para otra, cada vez que hablas con un productor rural, que se levanta a las 5 de la mañana que es él que va al campo, etc., esto es un matete, no entiende nada, hace confianza ciega en vos.

Distintos son los inversores, la reforma está hecha pensando que todos son inversores que atrás tienen un estudio que les lleva las cosas, etc. No piensan en el otro, en el medio quedó mucha gente. Entonces yo insisto, para mí la renta bruta, tenes que pagarla cuando se genera, es decir, no cuando se devenga, sino cuando se realiza la ganancia.

Esto va de la mano de que capaz la tasa de IMEBA es muy baja. Porque en el otro régimen, vendías, engordabas, vendías a precios espectaculares y pagabas el 2%, bueno capaz hay que revisar la tasa de IMEBA, tal vez conviene elevar las tasas.

7) ¿Cuál sería su balance al día de hoy de la aplicación de la Ley 18.083 en el sector agropecuario? ¿Qué aspectos positivos y negativos destacaría?

Bueno, aspectos positivos que destacaría de la aplicación de la reforma, la predisposición de la DGI. No la DGI de Montevideo que no tiene mucha idea tampoco. La DGI de cada uno de los departamentos que aparte de ser funcionarios de la DGI actúan de psicólogos. Porque

va el productor y le pregunta y le pide y le llora y le pregunta qué hace y ellos le explican. Eso es lo positivo, lo único que veo.

Lo negativo, primero que fue impulsado de un día para el otro, a parte el sector agropecuario fue el primero en caer, tendría que ser el último, para mi gusto.

Segundo, los límites son muy bajos, no les dio el tiempo para que se adapten. Eso como punto más que negativo.

Tercero, la DGI no tomó el papel preponderante que tendría que tomar, no fiscalizar para controlar los gastos chicos, no. Pero como dije, todo el mundo hizo comodato, todo el mundo dividió las tierras y hay cosas que son evidentes. Si la tierra es de un titular hasta el 30 de junio de 2007 y partir de ahí son seis y están en comodato, bueno se cae de maduro. Esos son para mí los aspectos negativos que hacen que esta reforma en el agro no funcione. Saco a las forestales y a todas las grandes por supuesto, que ni hablar que pagan, tendrán sus problemas de impuesto al patrimonio con acciones nominativas etc. pero es otro tema. Esto en el agro al día de hoy no funciona porque los que están pagando son muy pocos, digo, los que están pagando y deberían pagar son muchos más.

9.1.2 Entrevista a la Cdora. Maria del Pilar Young Bentancor del equipo inspectivo 51 Agropecuario de la Dirección General Impositiva:

1) ¿Qué opinión le merece la reforma tributaria (RT) en el sector agropecuario? ¿La considera adecuada? ¿Considera que el sector estaba apto para la misma? ¿Y que pudo adaptarse a los cambios? ¿Considera que todo el sector agropecuario es homogéneo (similar, de características semejantes) como para ser tratado desde el punto de vista fiscal como tal? o ¿considera que la reglamentación debería diferenciar más / mejor dentro del sector?

Respecto a la reforma tributaria en el sector agropecuario, entiendo que el sector no debe ser tratado igual que el resto de las actividades comerciales, industriales y de servicios, dado que tiene características especiales. Se trata de la producción de productos vivos que conlleva procesos biológicos, influidos por efectos climáticos y de resultados inciertos, por lo que deben tratarse de forma distinta.

El IRAE incorpora la normativa del IRA, razón por la cual hoy tenemos un IRAE AGROPECUARIO, dentro de un mismo impuesto.

Dada las características del sector agropecuario y la importancia que tiene para nuestro país, donde su desarrollo pasa por lo agroindustrial, en mi opinión, deberían ser dos impuestos separado con un nombre propio, de modo de contemplar las especificidades del mismo.

Al unir ambas normativas, en algunos aspectos la interpretación se modificó de lo que pretendía diferenciar ambos impuestos por su especificidad.

Considero, que en líneas generales, la reforma tributaria es adecuada, para el sector y como toda reforma requiere sus ajustes, los que se irán dando en la medida que se detecten. Seguramente tenga que ver con los topes y las rentas fictas.

Dentro del sector, conviven muchos tipos de explotaciones, muy distintas entre si, por tamaño, organización, tipo de producción etc., pero tienen un denominador común producen productos vivos.

En su gran mayoría, la empresa pequeña y medianas no llevan registros contables y su organización administrativa, es mínima. Seguramente a muchas de ellas la nueva normativa, les obliga a modificar esta situación, sin perjuicio de lo cual prevé formas fictas de liquidación.

Con respecto a si puede adaptarse, lo va a tener que hacer, un sector al que le es difícil mantener las formalidades de la documentación, se le exige mayor información y control, no es tarea fácil. Sin embargo, si se logra y se utiliza adecuadamente, va a ser útil desde el punto de vista del manejo empresarial.

Estas nuevas exigencias de información, implican aumentar los costos, y por su condición de tomador de precios, incorporar más costos, si no se logran tener un efecto sobre la producción, no lo hace más eficiente y por ende menos rentable.

La contabilidad es un tema importante, dado que no todas las empresas están en condiciones de tener el sistema de costeo que le permita liquidar sus rentas real, en función de las ventas y no de la producción, un cambio importante que se da al incorporar la normativa del IRA, al IRAE.

Mi opinión respecto a si es mejor o peor para el sector, diría que es distinta y más compleja. Las empresas con sistemas de costeos, podrán utilizar el sistema de renta por costo de ventas y evitar el de producción, en todas las rentas que no provengan de semovientes.

Quien no puede optar por IMEBA como impuesto definitivo, recuperará su IVA de costos y gastos.

La regla candado, generaría problemas, respecto a los proveedores contribuyentes de IVA MÍNIMO, así como la regla de la proporción, en un sector poco formal.

Es relevante la complejidad que genera, no considerar productores agropecuarios a las partes intervinientes en los contratos de pastoreo, aparcería, medianería y similares, tan utilizados en nuestro medio.

Otro tema importante es el de los arrendamientos, si bien estaba incluido dentro de las rentas del IRA, en los hechos quien tenía rentas por este concepto optaba por el IMEBA y por lo tanto no pagaba. En esta circunstancia el productor tenía tope para deducirlo. Si el arrendamiento era mayor al tope, se perjudicaba el productor. Hoy paga el dueño del

campo y el productor deduce con la regla de la proporción. Esto implica mayor recaudación para el estado e incremento de costos al sector.

2) Con respecto al IRAE y su inclusión preceptiva. ¿Qué opinión le merece que uno de los condicionantes para la tributación preceptiva de este impuesto sean los ingresos o la cantidad de hectáreas? ¿Le parece adecuado el nivel de ingresos y hectáreas manejados? ¿O son bajos?

Entiendo que las condiciones para la inclusión preceptivas son objetivas y claras, toman en cuenta hectáreas e ingresos, es decir parámetros claros. A la pregunta si son bajos, diría que las empresas con esas dimensiones se pueden adaptar a liquidar un IRAE, particularmente los hubiera puesto mas altos en forma intuitiva, teniendo en cuenta los ingresos que se manejan en el sector y los resultados obtenidos.

Para responder esta pregunta, habría que evaluar para las empresas con inclusión preceptiva, la imposición que significaría la opción IMEBA como impuesto definitivo (retención de IMEBA e IVA como costo), versus la liquidación de IRAE (IRAE con devoluciones de IVA, en ocasiones IMEBA y Ley de inversiones) para determinar claramente si estamos aumentando o bajando la imposición en función del tamaño y volumen de actividad. En particular no dispongo de esta información

Otro elemento a tener en cuenta respecto de los topes, es que para los sujeto pasivos de IMEBA, el IVA es un costo, lo cual no promueve la exigencia de la documentaron y ocasiona informalidad.

3) ¿Entiende adecuado que las enajenaciones de inmuebles rurales deben estar gravadas por IRAE o cree más apropiado que estén desgravadas como era en el sistema anterior a la Ley 18.083?

En cuanto a la renta por venta del inmueble rural, la nueva normativa grava todas las rentas puras de capital, no habría una razón para exonerarla especialmente.

4) Tiempo atrás, en 1967 se encontraba vigente en nuestro país el Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME). Luego en 1979 entra en vigencia el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO). Estos dos impuestos se basaban en la tributación en base presunta, gravaban la producción que un determinado predio, en determinadas condiciones “normales” debía tener, favoreciendo a quien producía por arriba de ese límite y castigando al que producía por debajo de este límite. Este sistema es muy diferente al actual, en el cual el cálculo es sobre base real, gravando el verdadero producido de la tierra. ¿Cuál entiende usted que es un sistema más adecuado para el sector agropecuario en el Uruguay?

En el IMAGRO lo que se gravaba era la renta posible, por lo que quien no producía tenía que pagar igual y quien lo hacía en forma mas eficiente pagaba menos.

Hoy si alguien no produce, paga el doble de BPS y está castigado por el patrimonio.

Quien produce, está gravado, por el IMEBA en la medida que vende y opta por éste impuesto como definitivo, o por el IRAE ficto gravando sus rentas a trabes de sus ventas y si correspondiera el sistema real, lo que resulta justo.

El efecto de premiar a quien produce mas, no estaría contemplado

5) $RBS = Ventas - (Existencia Inicial + Compras - Existencia Final)$

Las existencias para el cálculo de la Renta Bruta de Semovientes deben valuarse a precios de cierre de ejercicio. Esto genera una situación en la cual el productor puede tener ganancias por la variación del valor del ganado, sin percibir nunca un ingreso efectivo (con respecto de las compras o los nacimientos del año). ¿Qué opinión le merece esta situación? ¿Cuál cree que sería una mejor forma de valorar la renta bruta?

Entiendo que esta muy bien pensada la forma de determinar la renta bruta de semovientes , al valorar las existencias iniciales y finales a valores de cierre, busca neutralizar el efecto inflacionario , esta es la razón por la que no se consideran en el ajuste por inflación ni en el cuadro de amortizaciones , de modo que al hacer la operación matemáticas (ventas menos compras mas menos diferencia de inventario) obtenemos el resultado de la producción (es decir nacimientos mas cambios de categoría menos las muertes) Es una fórmula fácil y efectiva

De esta forma se grava la producción con independencia de momento de la venta, esta era una de las principales diferencias entre las rentas de productos agropecuarios y el resto de las rentas, siempre que no se optara por el IMEBA.

En la nueva normativa y para el caso de la liquidación real de la renta de semovientes, se mantiene el mismo criterio, de gravar la producción, en los otros productos y bajo determinadas condiciones, se permite la determinación de la renta, en función de las ventas y su costo.

Si bien gravar la producción, con independencia de la venta, puede generar costos financieros, tiene la virtud de ser un método sencillo claro y práctico, que se ajusta a la correcta valoración de la rentas cuando hablamos de productos vivos

La determinación de un sistema de costeo por producto vivo, sería muy compleja y dada la dinámica del negocio no lo justificaría, salvo que estuviéramos hablando de empresas muy grandes.

6) ¿Creen que el nuevo Sistema Tributario está generando una mejor regulación de los servicios vinculados al sector? (servicios de labores, de cosecha, alambrados de monto significativo, etc.).

La regla candado, y los topes establecidos para la inclusión preceptiva en el IRAE real, favorecen la regulación de dichos servicios. Por la oposición de intereses.

7) ¿Cuál sería su balance al día de hoy de la aplicación de la Ley 18.083 en el sector agropecuario? ¿Qué aspectos positivos y negativos destacaría?

Del punto de vista de la fiscalización, en la medida que se exige más documentación, registros e información, facilita nuestra tarea, podemos tener un mayor control de las empresas, contamos con más herramientas.

El control de la correcta liquidación de empresas, que optan por IMEBA y tienen rentas preceptivas en IRAE, se dificulta.

Al incorporar la normativa del IRA, al IRAE en un sólo impuesto hay muchos puntos a ajustar. Se castiga a las Sociedades Anónimas al portador, con el impuesto al Patrimonio de los bienes afectados a explotación agropecuaria

Concluyendo, es un sistema distinto, implica mayor control y más restricciones, principalmente en medianas empresas.

En cuanto a si el sector tiene mayor o menor presión fiscal, habría que evaluar los resultados macros, para establecer si los contribuyentes que antes optaban por IMEBA, soportaban mayor o menor carga fiscal que ahora por el IRAE. Teniendo en cuenta que se le devuelve el IVA, puede aplicar Ley de inversiones y tiene la posibilidad de llevar a gastos muchas de las inversiones en activos (praderas, alambrados etc.), prácticamente no estaríamos hablando de renta.

Dependiendo del resultado de este análisis, podríamos dar opinión sobre la aplicación de la reforma y determinar si el sector soporta mayor o menor presión fiscal.

9.1.3 Entrevista al Cdor. Héctor Álvarez de la Asociación Rural del Uruguay

1) ¿Qué opinión le merece la reforma tributaria (RT) en el sector agropecuario? ¿La considera adecuada? ¿Considera que el sector estaba apto para la misma? ¿Y que pudo adaptarse a los cambios?

Creo que la reforma tributaria es mejor que lo que estaba antes, obviamente, tiene algunos aspectos que en su momento criticamos, pero en el fondo creemos que globalmente es mejor que lo que estaba antes.

¿Si la considero adecuada? En algunos aspectos tenemos alguna duda pero en general no tenemos críticas muy pesadas.

¿Considera que el sector estaba apto para la misma? Este es un tema. Una de las cosas que nosotros criticamos fue el hecho de que se pusiera obligatoriamente que algunos productores tuvieran que dejar el IMEBA y pasar al IRAE. La visión nuestra era que realmente los productores grandes en cierta medida habían pasado al IRA anteriormente sin que fuera obligatorio porque lo habían visto un impuesto más adecuado a las vicisitudes de cada establecimiento. No veíamos adecuado el hecho de la exigencia. Yo sé que a nivel del Colegio de Contadores se crearon algunas dudas con eso. Los contadores entendieron que era una forma de generar trabajo, lo cual personalmente me parecía que no era el camino. Yo estoy de acuerdo que las empresas se tienen que tecnificar. Yo critico mucho a la facultad y al Colegio porque no le da bolilla al sector agropecuario. En la facultad es inadmisibles la situación actual, de que es una materia opcional de seis meses o forma parte mínima de una asignatura, cuando en el Uruguay el sector agropecuario es base de la economía. No tiene sentido. Esto de que estaba apto para la misma. Evidentemente que no estaba para un seguimiento muy estricto de un impuesto a la renta, pero creo que ese era uno de los problemas que creaba la modificación y creo que es uno de los problemas que tiene. ¿Y que pudo adaptarse a los cambios? De alguna manera se han ido adaptando. Yo creo que el gran bache que tenemos son los propios contadores, o sea, este estudio hace 38 años que empezó y la mayoría de los clientes son agropecuarios, y poco a poco al productor en la medida que uno le muestre para que sirve la contabilidad y para qué sirve tener la documentación en forma, van empezando a reconocer la utilidad que significa. O sea, al comienzo, todos lo hacen a regañadientes, máxime que le significa un costo, pero poco a poco se van adaptando. Nosotros atendemos fundamentalmente productores ganaderos, pero poco a poco se han ido adaptando y comienzan a darle importancia a cosas que antes no les daban, y tan es así que yo diría que la mayoría de esos productores cuando toman cualquier decisión importante vienen a consultar, entonces ese es un gran paso de credibilidad que se ha dado. Para ello no se precisó que la parte impositiva exigiera determinadas cosas, sino que se hizo naturalmente, y creo que es lo más sano. Este camino de la exigencia fiscal es una imposición, lo cual siempre es malo.

Se han ido adaptando a esos cambios, Obviamente, creo que también, en algunos casos, existe parte de culpa de los propios productores, hago notar que yo soy productor. A mi me resulta inadmisibles la situación de algunos productores que no tienen la menor idea, ni cercana, de qué stock tienen y que no tienen idea de qué está pasando en el establecimiento. Me resulta increíble pero se da y hasta en los grandes productores, por lo tanto esta exigencia les demanda irse adaptando poco a poco. A mi una cosa que me revela es el hecho de que

por ejemplo, las declaraciones juradas de DICOSE son fabricadas en ese momento, la mayoría de los productores no lleva la planilla de existencia permanente, la preparan cuando la tienen que presentar. Es realmente inaceptable. Nosotros, en el Estudio, pedimos el llenado de una planilla de seguimiento mensual y hay algunos que logramos que la hagan y hay otros con los que no lo hemos logrado aún.

2) ¿Considera que todo el sector agropecuario es homogéneo (similar, de características semejantes) como para ser tratado desde el punto de vista fiscal como tal? ¿O considera que la reglamentación debería diferenciar más / mejor dentro del sector?

No, evidentemente hay diferencias, inclusive por el tratamiento fiscal hay diferencias, pero creo que ese no es un aspecto sustancial. Quizá podría diferenciar más, pero también cuando entran a diferenciar muchas veces es peor, entonces me sirve más que quede una cosa en un globo.

3) Con respecto al IRAE y su inclusión preceptiva. ¿Qué opinión le merece que uno de los condicionantes para la tributación preceptiva de este impuesto sean los ingresos o la cantidad de hectáreas? ¿Le parece adecuado el nivel de ingresos y hectáreas manejados? ¿O son bajos?

Con respecto al IRAE y su inclusión preceptiva, evidentemente no estábamos de acuerdo con que hubiese límites, se pusieron, me parece que un poco algo que siempre el sector pretendió es que se le tratara igual que a los demás. En los demás en ningún caso es otro índice que el ingreso, en este sector pusieron el número de hectáreas. No era lo más adecuado, creo que capaz era el ingreso y creo que el ingreso debía ser mayor especialmente al comienzo. El límite de 4.000.000 de UI para pasar a contabilidad suficiente, me parece que está bien, no llega cualquiera. El límite de los 2.000.000 de UI quedó bajo, pero como entre los 2.000.000 y los 4.000.000 existe la opción del ficto, hay muchos que liquidan por ficto, entonces realmente yo creo que el de 2.000.000 quedó bajo pero de todas maneras no creo que a esta altura afecte demasiado. Incide, también, el número de hectáreas, pero tampoco incide mucho, yo diría que es más que nada una visión del productor. En el estudio tenemos algunos casos que en este momento están controlando sus cifras de venta para no llegar al IRAE y no se justifica porque, al contrario, están mejor si tributaran IRAE, donde tienen la posibilidad de recuperar lo que han pagado por IMEBA y el IVA de compras. Entonces, evidentemente esas cosas entran en juego, si muchos son incapaces de seguir el stock te llama la atención y es gente que no es chiquita y no se mueve sólo en el Uruguay, entonces yo creo que ahí hay otro tema, hay también un tema de voluntad. De todos modos, prácticamente todos los grandes ya estaban en el IRA, entonces no cambió tanto, diría que afecta más el caso de las sociedades anónimas con acciones al portador y en las sociedades en comandita pues pagan patrimonio y ahí existe un costo fiscal muy grande, pero viene por el lado del patrimonio no viene tanto por el impuesto a la renta. Tampoco estuvimos de acuerdo con eso, el hecho de que no puedan existir empresas con acciones al portador es un disparate,

máxime como es en el Uruguay que el director es solidariamente responsable de las obligaciones de la empresa, entonces no tiene sentido, eso también lo peleamos pero no se logró.

4) ¿Entiende adecuado que las enajenaciones de inmuebles rurales deben estar gravadas por IRAE o cree más apropiado que estén desgravadas como era en el sistema anterior a la Ley 18.083?

Evidentemente estaba exento, el tema acá es que en industria y comercio siempre estuvo gravado. De todas maneras parecería que no es lo más adecuado, especialmente porque apareció un factor que distorsiona, que es el hecho de que es distinta la incidencia del impuesto para un productor que es productor y vende el campo, que para un rentista o para una persona física que no tiene que ver con el sector y vende un campo. Eso es inaceptable y eso está mal.

5) Tiempo atrás, en 1967 se encontraba vigente en nuestro país el Impuesto a la Producción Mínima Exigible de las Explotaciones Agropecuarias (IMPROME). Luego en 1979 entra en vigencia el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO). Estos dos impuestos se basaban en la tributación en base presunta, gravaban la producción que un determinado predio, en determinadas condiciones “normales” debía tener, favoreciendo a quien producía por arriba de ese límite y castigando al que producía por debajo de este límite.

Acá hay un problema de filosofía, durante muchos años predominó la teoría de que el productor no producía porque era indolente y entonces crearon un impuesto que decían que iba a motivar que el productor produjera. Nunca lo hizo, el IMPROME fue un impuesto muy duro, tenía la gran ventaja de la deducción de las reinversiones, pero no logró ningún efecto y no tenía sentido. Yo creo que la situación actual es mucho mejor. Yo soy partidario de la renta real, aunque en su momento defendí mucho al IMAGRO. Cuando se creó el IRA, hubo una gran discusión. Pero a esta altura la renta real parece lo más lógico, si se gana se paga si no se gana no se paga y me parece que es lo más natural y lógico.

6) $RBS = Ventas - (Existencia Inicial + Compras - Existencia Final)$

Las existencias para el cálculo de la Renta Bruta de Semovientes deben valuarse a precios de cierre de ejercicio. Esto genera una situación en la cual el productor puede tener ganancias por la variación del valor del ganado, sin percibir nunca un ingreso efectivo (con respecto de las compras o los nacimientos del año). ¿Qué opinión le merece esta situación? ¿Cuál cree que sería una mejor forma de valorar la renta bruta?

El problema se da con el productor que inicia que suponte que no vendió nada en el ejercicio y sin embargo tiene renta, pero es una situación muy particular. Yo estoy de acuerdo

con el sistema de valuación, inclusive lo defendí, me pareció que es lo más cómodo para el productor y no creo que cree grandes distorsiones. En esto estoy de acuerdo.

7) ¿Cuáles son las quejas o elogios que la Asociación Rural del Uruguay escucha más frecuentemente hacia el nuevo Sistema Tributario? ¿Se cree que los sistemas que existieron anteriormente en el Uruguay eran mejores o peores?

Realmente no recibimos muchas quejas, prácticamente no tenemos gente criticando. Fundamentalmente las quejas vienen por el hecho de algunos rubros que no se pueden deducir, por ejemplo los del literal E, ese tipo de cosas, pero en general nadie ha planteado otro tipo de quejas. Por el lado de la contabilidad suficiente, al ser arriba de 4.000.000 de UI son establecimientos grandes. Por otro lado, también juega la característica del sector agropecuario de ser un sector de muy baja rentabilidad con relación al capital. Entonces el impuesto a la renta no pesa tanto. Inclusive y una cosa que yo combato mucho cuando se habla de la presión fiscal que dicen que el sector tiene una presión fiscal más baja que el resto de la economía, yo siempre digo que no es cierto. La presión fiscal que tiene el sector es acorde, y eso es una ventaja que está en el impuesto a la renta, a la utilidad que genera, obtiene una utilidad baja por eso es que la tributación total es más baja, pero no es que la presión fiscal sea distinta porque la tasa es la misma. Entonces realmente ese argumento no tiene sentido y si uno lo compara con lo que es el impuesto a la renta de industria y comercio y el impuesto al patrimonio del sector industria y comercio, no es distinto de lo que es en el sector agropecuario, entonces ese comentario que normalmente aparece no es así.

8) ¿Cuál sería su balance al día de hoy de la aplicación de la Ley 18.083 en el sector agropecuario? ¿Qué aspectos positivos y negativos destacaría?

Yo creo que en general, no cambió mayormente la situación. En el IRAE sacando los establecimientos agrícolas que han obtenido algunas rentas importantes, en general no los ha afectado. Acá en el estudio tenemos unas cuantas empresas, y el 80% les quedó crédito para pagar todo el BPS de este año. Estoy de acuerdo que el año pasado estuvo el tema de la seca y todo lo demás pero nunca va a pagar mucho el sector porque la rentabilidad es muy baja y esa es la característica del sector. Realmente en este momento se da ese margen por el lado de la agricultura, pero a pesar de eso yo creo que el tema del impuesto no distorsiona, no es un elemento que juegue sustancialmente. Yo diría de que lo que si está mal, es el resabio, lo que viene del pasado, por ejemplo yo estoy en desacuerdo con el 1% municipal que se paga por la venta de semovientes, es un impuesto que no tiene sentido, me parece que la contribución inmobiliaria es un real impuesto al patrimonio. Evidentemente en la medida que se mantenga la exoneración de IP para los bienes afectados a la actividad agropecuaria el sector se beneficia. Por otra parte, el sector no soporta un impuesto al patrimonio porque la

rentabilidad de la actividad es muy baja, si realmente lo analizamos a fondo, el sector en los últimos 20 años ha obtenido una utilidad inmobiliaria la obtiene más un que la derivada de su negocio productivo. La rentabilidad exacta es muy baja.

CAPITULO 10: CONCLUSIONES

Como vimos a lo largo de este trabajo, los impuestos que gravaron al sector agropecuario en nuestro país fueron evolucionando. Inicialmente, los impuestos se calculaban en base ficta, luego convivieron los dos sistemas, ficto y real, hasta que finalmente triunfa el sistema de base real.

Cada sistema tiene sus ventajas y sus desventajas. Las ventajas más importantes del sistema en base presunta son, en primer lugar la simplicidad, en segundo lugar, busca maximizar el uso del factor tierra así como la redistribución de la misma, en el sentido que castiga la tenencia de tierra inexplorada y además es administrativamente más económico. Por otro lado, desde el punto de vista del tenedor de tierras, es una desventaja el hecho de tener que pagar

impuesto a la renta cuando no ha generado ingresos. Estos impuestos estuvieron vigentes en una época del país en la cual la tierra estaba en pocas manos, por lo que el legislador buscó revertir esta situación, incentivando a través del impuesto la producción de la misma. Estos impuestos no lograron este objetivo fundamental.

Respecto al sistema real, a nuestro entender, su mayor ventaja es que grava la renta efectiva, cuando hay ganancias el productor paga y cuando no las hay no paga. Se podría decir que es un sistema más “justo” para el productor. Como desventaja, podemos señalar que es un sistema que requiere de una administración más compleja, lo cual implica mayores costos, tanto para el productor como para el organismo de contralor. Debemos considerar también, que este sector viene de un régimen en el cual no se lo obligaba a llevar una administración formal de su explotación, lo que implica para algunos un doble esfuerzo de adaptación. Entendemos que el sistema actual es de base real, porque es el que más se adapta a la realidad económica del Uruguay de hoy.

Como vimos, con la última Reforma Tributaria el agro quedó incluido junto con los demás sectores; industrial, comercial, de servicio, etc., tributando todos el mismo impuesto, por lo que dejó de ser tratado como un sector particular separado, si bien se mantienen normas especiales.

A nuestro parecer, dentro del sector agropecuario, en general los ingresos brutos son altos, pero su margen de rentabilidad es chico, deducimos con esto, que el tope de ingresos para la inclusión preceptiva en el IRAE es bajo.

La última reforma tributaria implicó un gran cambio para quienes eran contribuyentes de IMEBA y pasaron a estar incluidos en el régimen de contabilidad suficiente. Si bien esto podría verse como una dificultad desde el punto de vista del productor, no hay que perder de vista el beneficio que implica llevar una contabilidad que permita analizar la evolución del negocio. Además, como se comentó, llevar contabilidad suficiente implica costos administrativos, sin embargo la recuperación del IVA compras que antes era pérdida podría compensar y hasta superar dicho costo. A nuestro entender, este nuevo sistema para estos productores fue implementado bruscamente, esta situación se agravó por el hecho de haber sido el primer sector en liquidar el nuevo impuesto.

Por otro lado, desde el punto de vista de la Administración también se puede rescatar lo positivo de “formalizar” el sector a través de la oposición de intereses dada por esta situación. Para aquéllos que tributaban IRA, esta reforma no tuvo mayores consecuencias, una novedad de este régimen son las deducciones incrementadas que benefician al contribuyente. Si optaban por IRA era porque les convenía, ya fuera para aprovechar las pérdidas de otros

ejercicios, generadas a causa de lo oscilante de esta actividad, como para la recuperación del IVA, situación que se mantiene incambiada con el nuevo régimen.

En síntesis, pensamos que el sistema actual en general es apropiado para el sector. Como aspectos positivos destacamos la formalización de éste, el haber mantenido dentro de un impuesto global características particulares y la creación de oposición de intereses generada por la regla candado, aunque a veces se generen situaciones injustas, por ejemplo para la deducción del gasto en el caso de arrendamientos a no contribuyentes del IRAE o por la venta de inmuebles rurales adquiridos luego del primero de julio de 2007 a no contribuyentes del IRAE.

Como aspectos negativos, destacamos la brusca implementación de este sistema para determinados productores, consideramos que debió haber sido gradual. Otro aspecto negativo es el bajo límite de ingresos considerado para la inclusión preceptiva en el IRAE y para la exigencia de llevar contabilidad suficiente. Entendemos que esta reforma afectó mayormente a pequeños y medianos productores, dado que la mayoría de las grandes empresas agropecuarias ya contaban con una administración adecuada para enfrentar el nuevo impuesto.

CAPITULO 11: BIBLIOGRAFÍA

- Dr. José M Gimeno Sanz, 1974, Revista Tributaria N° 1, Tomo I
- Dr. José M Gimeno Sanz, 1982, Revista Tributaria N° 50, Tomo IX
- Dr. José M Gimeno Sanz, 1983, Revista Tributaria N° 54, Tomo X
- Dr. José M Gimeno Sanz, 1983, Revista Tributaria N° 55, Tomo X
- Dr. Alberto A. Faguet, 1984, Revista Tributaria N° 63, Tomo XI
- Cdor. Víctor Sujanov, 1985, Revista Tributaria N° 64, Tomo XII
- Cdor. Alberto Bensión, 1985, Revista Tributaria N° 66, Tomo XII

- Dr. José M Gimeno Sanz, 1985, Revista Tributaria N° 66, Tomo XII
- Cdor. Victor Sujanov, 1985, Revista Tributaria N° 66, Tomo XII
- Cdor. Ceferino Costa, 1986, Revista Tributaria N° 70, Tomo XIII
- Cdor. Ceferino Costa, 1987, Revista Tributaria N° 76, Tomo XIV
- Dr. Alberto Faget, 1988, Revista Tributaria N° 82
- Cdor. Luis Simón, 1988, Revista Tributaria N° 86, Tomo XV
- Dr. José M Gimeno Sanz, 1996, Revista Tributaria N° 130, Tomo XXIII
- Dr. Raúl D' Alessandro, 1996 Revista Tributaria N° 132
- Cdor. Diego Bonomi, 1998, Revista Tributaria N° 145, Tomo XXV
- Cdor. Félix Abadi y Dr. José Carlos Bordolli, 2006, Revista Tributaria N° 195, Tomo XXXIII
- Cdor. Félix Abadi Pilosof, 2008, Revista Tributaria N° 204, Tomo XXXV
- Dra. Addy Mazz y Cdor. Javier Metre, 2008, Revista Tributaria N° 204, Tomo XXXV
- Cdores. Juan Andrés Acosta, Catalina Camejo, Johanna Sonderegger y Dr. Guillermo Nieves, 2010, Revista Tributaria N° 214, Tomo XXXVII
- Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco, 2002, "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay Comentado y Concordado", 5ta. edición.
- Adyy Mazz, "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", Tomo II
- Addy Mazz, 1994, "Tributos al Agro"
- Juan P. Saavedra, 2006, "Contratos Agrarios", 3era edición
- Dr. Ramón Valdés Costa. "Manuales Impositivos/1"
- Dr. Ramón Valdés Costa, 2001, "Curso de Derecho Tributario"
- Máximo Perdomo, 2007, 4ta Jornadas Tributarias Agropecuarias del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay
- Leyes
- Decretos
- Resoluciones de la Dirección General Impositiva
- Consultas realizadas a la Dirección Nacional Impositiva
- Instructivo IRA de la Dirección General Impositiva 2005-2006
- Instructivo IRAE de la Dirección General Impositiva 2008-2009
- Cdora. Mercedes Gomez, 2010, artículo diario "El País"
- www.parlamento.gub.uy Poder Legislativo Uruguayo
- www.dgi.gub.uy Dirección General Impositiva del Uruguay
- www.presidencia.gub.uy Presidencia de la República
- www.mgap.gub.uy Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca

ANEXO I

IRAE

IRAE TOTAL expresado en pesos corrientes

Año	Importe
2007	709.127.318
2008	11.724.297.795
2009*	18.529.023.031

*Como 2009 no está cerrado oficialmente, los datos son preliminares.

IRAE AGRO expresado en pesos corrientes

Año	Importe	% en total
2007*	62.842.297	8,86%
2008	307.827.432	2,63%
2009	444.130.322	2,40%

*2007 incluye IRA

IRA

Importes anuales en pesos uruguayos corrientes

Año	Importe
1985	4.802
1986	872.914
1987	2.206.776
1988	4.354.848
1989	10.076.734
1990	10.076.734
1991	13.825.020
1992	18.397.386
1993	27.727.985
1994	20.449.723
1995	40.720.485
1996	9.697.157
1997	3.053.700
1998	1.820.554
1999	1.145.240
2000	2.733.458
2001	1.884.212
2002	2.108.501
2003	11.001.779
2004	24.662.379
2005	30.051.208
2006	32.251.382

IMEBA

Importes anuales en pesos uruguayos corrientes

Importes

Año	IMEBA	ADIC. MEVIR	ADIC. INIA
1990	21.718	1.762.709	2.640.454
1991	31.984	3.123.510	6.421.334
1992	27.428	4.534.358	9.320.812
1993	179.709	5.871.921	14.471.665
1994	397.730	8.470.108	20.068.627
1995	717.824	12.504.391	29.133.332
1996	184.994.310	21.369.623	48.059.546

1997	315.156.902	25.620.530	59.758.474
1998	346.202.411	2.908.714	62.613.083
1999	227.367.222	19.933.926	47.458.758
2000	222.853.057	23.037.480	52.610.820
2001	199.361.676	20.402.368	50.088.819
2002	276.643.763	27.762.700	68.315.021
2003	501.455.186	49.114.745	115.703.824
2004	927.932.863	79.990.793	187.250.112
2005	922.309.926	78.086.276	181.852.924
2006	998.637.874	81.265.319	191.836.511
2007	1.072.860.912	92.646.577	230.687.550
2008	898.433.348	119.238.297	297.922.914
2009	767.173.100	118.848.466	295.473.833

IMAGRO

Importes anuales en pesos uruguayos corrientes

Año	Importe
1982	4.598
1983	2.030
1984	1.186
1985	613.550
1986	526.659
1987	1.551.125
1988	3.210.735
1989	3.465.942
1990	6.625.289
1991	583.691
1992	8.749.143
1993	12.354.289
1994	8.333.131
1995	15.787.581