

## Se sustituye el ICIR por el Impuesto al Patrimonio agropecuario

El Gobierno envió un proyecto de ley al Parlamento que deroga el impuesto sobre la propiedad inmueble rural declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia. Se devolverá lo cobrado, pero se creará un nuevo impuesto sustitutivo, que en muchos casos será más elevado que el anterior.

En febrero de 2013, la Suprema Corte de Justicia declaró que el Impuesto a la Concentración de la Propiedad Inmueble Rural (ICIR) creado en el año 2011, era inconstitucional.

El Gobierno reaccionó enviando dos nuevos proyectos de ley al Parlamento. El primero deroga con efecto retroactivo el ICIR y establece que se devolverá lo pagado por este impuesto mediante certificados de crédito para aplicar al pago de otros impuestos.

El segundo proyecto de ley crea un Impuesto al Patrimonio sobre las explotaciones agropecuarias, que será más elevado que el impuesto que se deroga.

Con el nuevo impuesto los pequeños propietarios de tierra seguirán sin pagar, otros empezarán a pagar el nuevo impuesto y otros pagarán más del doble. Dado el texto proyectado lo que es seguro es que su comprensión y liquidación no será simple.

Si bien el impuesto pretende gravar a los inmuebles rurales alcanza en realidad a todo el activo dedicado a la actividad agropecuaria. Hasta ahora, las explotaciones agropecuarias estaban exoneradas del Impuesto al Patrimonio siempre que sus titulares fueran personas físicas o personas jurídicas cuyos propietarios fueran personas físicas. Vale decir, que actualmente solo pagan este impuesto las sociedades con acciones al portador o con acciones nominativas a nombre de personas físicas.

El proyecto de ley prevé una tasa del 1,5% que en determinados casos se aplica sobre el valor catastral -significativamente inferior al valor de mercado- y en otros sobre el valor de compra del inmueble revaluado en base a criterios fiscales (que está mucho más cerca del valor de mercado). Se prevé además un mínimo no imponible que deja afuera a los patrimonios más pequeños y una sobretasa progresiva del 0,70% al 1,5% para los patrimonios más grandes.

### **Contribuyentes que no pagarán el Impuesto al Patrimonio**

Seguirán sin pagar el impuesto las personas físicas y las sociedades cuyos socios o accionistas sean personas físicas propietarias de inmuebles rurales cuyo valor real fijado por la Dirección General de Catastro no supere los US\$ 1.164.000.

El proyecto habla de que solo pagarán el impuesto los propietarios de activos agropecuarios cuyo valor real supere aproximadamente US\$ 1.600.000 (UI 12.000.000). No obstante, también prevé que al valor catastral del campo debe agregarse un 40% en concepto de otros activos agropecuarios (semovientes, maquinaria). Este monto ficto se agrega aun cuando la explotación y los bienes sean de un tercero. Por ello, al final del día, el monto mínimo no imponible será de US\$ 1.164.000 y es probable que alcance a productores medianos.

### **Contribuyentes que empezarán a pagar el Impuesto al Patrimonio**

Las personas físicas o sociedades cuyos socios o accionistas sean personas físicas pagarán el Impuesto al Patrimonio cuando el valor del inmueble rural de su propiedad supere las US\$ 1.164.000.

Con el nuevo impuesto estas personas que hoy no pagan Impuesto al Patrimonio pagarán 1,5% sobre el valor real de catastro del inmueble. También deberán pagar una sobretasa cuando el valor de catastro del inmueble supere los US\$ 2.900.000.

Las tasas del Impuesto al Patrimonio se aplicarán sobre los valores de los inmuebles que fija la Dirección General de Catastro que, aunque han venido subiendo rápidamente en los últimos 5 años, todavía no se acercan a valores de mercado.

El impuesto grava el patrimonio agropecuario compuesto por el inmueble rural y los activos afectados a la actividad. No obstante, puede darse en grandes explotaciones que el arrendatario deba pagar este impuesto si los activos propios superan los mínimos que establece la ley.

## Tasa y sobre tasa del Impuesto al Patrimonio

El Impuesto al Patrimonio tendrá una tasa del 1,5% pero para los patrimonios rurales más grandes habrá una sobretasa que irá del 0,70% al 1,5%. Vale decir que al final del día habrá contribuyentes que pagarán una tasa del 3%.

El impuesto al patrimonio es casi unánimemente criticado por los economistas y expertos en tributación. De hecho la Reforma Fiscal del 2007 se hizo al amparo del concepto de que el tributo debería desaparecer gradualmente. Introducir el impuesto al agro puede verse hasta cierto punto como una forma de equidad entre sectores mientras el impuesto no desaparecía, pero hacerlo a tasas de esta magnitud es contradictorio con el espíritu y las manifestaciones de los autores de la Reforma Fiscal de 2007.

## Varias sociedades que deberán pagar como una sola empresa

El proyecto acude al concepto de unidad económica aunque en realidad busca lo mismo que el ICIR buscaba con la figura del conjunto económico. Pretende que varias sociedades o personas que son propietarias de distintos inmuebles rurales pero que en realidad los manejan como si fueran una sola explotación consoliden ficticiamente sus propiedades a efectos de saber si debe tributar el nuevo Impuesto al Patrimonio y qué sobretasa es la aplicable. Luego, cada sociedad tributará en forma independiente pero aplicando la sobretasa que corresponda en función del monto del patrimonio consolidado.

La norma establece que dos empresas con inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias conforman una unidad económica administrativa cuando tienen un interés común relativo a dichas actividades.

## Según el proyecto el interés común se evidencia por dos situaciones:

- cuando existe una relación de control de unos titulares sobre otros que implica la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.
- que se ejerza influencia significativa por parte de un dueño sobre el otro o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. De acuerdo con la norma existirá influencia significativa cuando se posea capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de una o varias entidades.

Los matrimonios y los condominios constituyen unidades económico administrativas por imposición legal.

### Algunos ejemplos:

- **SRL a nombre de personas físicas o una persona física titular de un inmueble rural de 2100 hectáreas con un valor real de \$ 26.000.000 (US\$ 1.382.000) y que solo arrienda el campo pagará un Impuesto al Patrimonio de \$ 390.000 (US\$ 20.526).**

Si en lugar de arrendar el campo lo explota directamente entonces el impuesto será de \$ 546.000 (US\$ 29.000) por efecto del cómputo del ficto del 40% de los bienes muebles y semovientes aplicados a la actividad.

Hasta ahora esta sociedad no pagaba Impuesto al Patrimonio y el ICIR a pagar hubiera ascendido a US\$ 18.500, que al final era un mejor negocio.

- **Una sociedad con acciones al portador (que logró la autorización del Poder Ejecutivo en el marco de la Ley de Tierras) con 14.000 hectáreas adquiridas a US\$ 3.000 la hectárea y con un valor real de 140 millones de pesos (US\$ 7.368.421) y que solo arrienda la tierra pagará un total de Impuesto al Patrimonio de US\$ 1.176.000 incluyendo la sobretasa del 1,3% que le corresponde de acuerdo con el nivel de su patrimonio.**

Debe tenerse presente que estas sociedades ya pagan Impuesto al Patrimonio a la tasa del 1,5% sobre el costo de adquisición del inmueble. Actualmente esta sociedad está pagando US\$ 630.000. Con el nuevo impuesto pasa a pagar casi el doble.

El ICIR también era buen negocio para ella porque, sumando el ICIR más el Impuesto al Patrimonio que ya pagaba, igualmente el monto total a pagar era equivalente a US\$ 878.000, inferior al nuevo impuesto en un monto equivalente a US\$ 300.000.

### El nuevo impuesto y la exoneración prevista por la Ley Forestal

La aplicación de la sobretasa del Impuesto al Patrimonio no reconoce la exoneración a la actividad forestal. Es verdad que el proyecto toma en cuenta una base imponible inferior, que será el valor real de catastro del inmueble pero igualmente deberán pagar la sobretasa del Impuesto al Patrimonio si se cumple el resto de las condiciones del impuesto. Esta norma viola la garantía de 12 años contados desde la implantación de bosques certificados contenida en la Ley Forestal y el Estado podrá ser responsabilizado por esta violación.

## Nuevo proyecto de Ley de Zonas Francas

El Poder Ejecutivo trabaja en un proyecto de ley que pretende sustituir en forma íntegra la ley de Zonas Francas vigente.

Este proyecto tiene como antecedente inmediato la discusión que se llevó a cabo en el Parlamento fruto de la aprobación de la pasada Ley de Rendición de Cuentas. En dicha discusión se encontraron, por un lado, la posición de los representantes del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) quienes insinuaron que el régimen de Zonas Francas, con 25 años de antigüedad, requería una adaptación a los nuevos tiempos. Y por otro, la posición de varios diputados y senadores, quienes indicaron la situación desventajosa en la que se encontraban las zonas francas del interior frente a las ubicadas en Montevideo.

Fruto de este intercambio de ideas, se logró el consenso para incluir una norma en la ley de Rendición de Cuentas que encomendara al Poder Ejecutivo elaborar un proyecto de ley que incentivara la utilización de zonas francas instaladas fuera de la zona metropolitana.

### Objetivos

El proyecto es más ambicioso que el régimen de ZF vigente, proponiéndose nuevos objetivos tales como la diversificación de la matriz productiva, el incremento de las capacidades de la mano de obra nacional, el aumento del valor agregado nacional, el impulso de actividades de alto contenido tecnológico e innovación, la promoción de la descentralización de las actividades económicas y el desarrollo regional.

El cumplimiento de estos objetivos resulta relevante, pues el proyecto establece a texto expreso que la Dirección General de Comercio al momento de gestionar autorizaciones o prórrogas de contratos de usuarios tendrá en cuenta la contribución de los mismos al cumplimiento de los objetivos antes referidos.

### Nuevas reglas de juego

El proyecto de ley define lo que se entiende por actividades industriales, actividades comerciales, de logística y servicios estableciendo algunas restricciones al régimen vigente.

En este sentido, establece que para la realización de actividades industriales sólo se podrán crear nuevas zonas francas (que pasarán a denominarse Zonas Económicas Especiales) fuera del Área Metropolitana (40 kilómetros del Centro de Montevideo).

Asimismo, se prevé que la autorización de tales proyectos estará condicionada al cumplimiento de alguno de los siguientes requisitos:

- Que consistan en inversiones de gran significación económica por montos iguales o superiores a UI 7.000.000.000 (U\$S 940 millones de dólares aproximadamente); o
- Que consistan en inversiones por montos iguales o superiores a UI 1.000.000.000 (U\$S 135 millones de dólares aproximadamente) y tengan por objeto realizar en el país procesos de alto contenido tecnológico.

En la misma línea, el proyecto también establece limitaciones a la realización de nuevas actividades industriales en las zonas francas existentes, restringiendo las mismas a:

- Ampliaciones de actividades industriales de usuarios existentes;
- Actividades industriales complementarias a las existentes;
- Actividades industriales en zona franca cuya autorización prevé producción industrial especializada en sectores predeterminados.
- Actividades industriales en zonas francas localizadas fuera del Área Metropolitana que determine el Poder Ejecutivo.

### Zonas temáticas de servicios

Como novedad la ley prevé la creación de un tipo de Zona Económica Especial denominado zonas temáticas por servicios.

Las zonas temáticas por servicios, al igual que las industriales, deberán estar ubicadas fuera del Área Metropolitana y podrán prestar servicios de atención a la salud, esparcimiento, entretenimiento y audiovisuales.

Actividades permitidas y prohibidas a los usuarios de las Zonas Económicas Especiales

El proyecto recoge las modificaciones introducidas por la Ley de Rendición de Cuentas N° 18.996, disponiendo la prohibición de que los usuarios de las Zonas Económicas Especiales realicen fuera de zona las actividades comerciales de carácter sustantivo, entre las que se incluyen las de enajenación, promo-

ción, exhibición, entrega de mercaderías y actividades análogas, y cobranza relacionada con dichas operaciones respecto de mercaderías que tengan por destino el resto del territorio nacional.

El proyecto habilita algunas excepciones a la regla:

- Las actividades de cobranzas de carteras morosas, siempre que se efectúen a través de terceros;
- La exhibición, en la medida que tenga lugar en eventos específicos cuya duración sea inferior a siete días, y siempre que no superen la cantidad de tres por año.
- Para los usuarios de zonas temáticas de servicios audiovisuales, se habilita la posibilidad de realizar filmaciones fuera de la zona siempre que sean exteriores y los costos no excedan el 25% de los costos totales anuales del usuario.

Por otra parte, el proyecto permite expresamente que los usuarios de las Zonas Económicas Especiales realicen actividades de trading offshore siempre que dichas actividades estén previstas en el contrato y en el plan de negocios aprobado por el Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio.

### ¿Se respetan los derechos adquiridos?

El proyecto establece que los usuarios y explotadores (estos últimos denominados desarrolladores) de las zonas económicas especiales, mantendrán los beneficios, exoneraciones tributarias y derechos otorgados bajo el régimen de la ley de zonas francas vigente (Ley N° 15.921).

Sin embargo, se establece que este régimen se mantendrá hasta tanto sigan vigentes los respectivos contratos y autorizaciones. La sola prórroga de un contrato de usuario supondrá la aplicación de la nueva normativa para el mismo.

### Ventajas para Zonas Económicas Especiales ubicadas fuera del Área Metropolitana

El proyecto pretende incentivar el desarrollo de zonas económicas especiales en el interior del país otorgándoles ciertos incentivos a fin de compensar eventuales desventajas competitivas respecto de las ubicadas en la capital.

A estos efectos, el proyecto recurre a la prohibición de creación de nuevas zonas económicas especiales en el Área Metropolitana para actividades industriales y al otorgamiento de algunos beneficios, por ejemplo:

- La posibilidad de otorgar plazos más extensos para usuarios que se instalen en zonas localizadas fuera del Área Metropolitana.
- Los gastos salariales abonados por los desarrolladores de las zonas localizadas fuera del Área Metropolitana, que determine el Poder Ejecutivo, serán computables como una deducción incrementada para el IRAE, lo que permitiría realizar una deducción por montos mayores a los reales (un 50% más).
- El otorgamiento de una exoneración de todo tributo nacional, creado o a crearse, con excepción del IRAE, las contribuciones especiales de seguridad social y las prestaciones legales de carácter pecuario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social para aquellos desarrolladores de zonas ubicadas fuera del Área Metropolitana, que el Poder Ejecutivo determine, tomando en cuenta ciertos elementos como por ejemplo su distancia con los puertos y aeropuertos o el impacto de la misma en el desarrollo de las localidades respectivas.

### Precios de Transferencia

Como otra novedad, el proyecto prevé que cuando los precios pactados con contribuyentes de IRAE localizados fuera de la zona difieran de los que se hubieran pactado de acuerdo a las prácticas normales del mercado en aplicación del régimen de precios de transferencia, dicha diferencia podrá imputarse al usuario de la zona económica especial como renta gravada. En dicha circunstancia las obligaciones tributarias resultantes no quedarán comprendidas en la exoneración de tributos establecida a favor de los usuarios directos e indirectos de las zonas económicas especiales.

## Beneficios fiscales para las actividades de exploración de hidrocarburos

Por Decreto 68/013 el Gobierno resolvió declarar promovidas en el marco de la Ley N° 16.906 las actividades de exploración offshore de hidrocarburos realizadas en virtud de contratos celebrados con ANCAP en el marco de Ronda Uruguay II (los “Contratos”). Esta norma se encuentra vigente desde el 5 de octubre de 2012.



Entre las actividades comprendidas por el Decreto se encuentran el estudio, la evaluación, prospección y abandono de todas las operaciones e instalaciones así como las actividades auxiliares.

Los Contratistas son las entidades adjudicatarias (y cesionarios aprobados por ANCAP) de los contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, quienes gozan de los siguientes beneficios:

- Crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a las actividades comprendidas. Este crédito se otorga en las mismas condiciones que rigen para los exportadores.
- Exoneración del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) a los intereses de los préstamos otorgados a los Contratistas por entidades del exterior.
- Exoneración del IVA, Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP), Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) e IRNR sobre las enajenaciones de todo o parte de su patrimonio (bienes, derechos y obligaciones) realizadas por los Contratistas a entidades autorizadas por ANCAP durante la etapa de exploración.
- Exoneración de todo tributo a la enajenación de participaciones de capital de los Contratistas, siempre que estén autorizadas por ANCAP.
- Las inversiones y los gastos financieros incurridos por los Contratistas (comprendidos en el artículo 51 del título 4 del Texto Ordenado 1996) serán monto activable, previa aprobación por parte de ANCAP. Se considerará la totalidad de la amortización correspondiente como gasto admitido fiscalmente. Se establece que los gastos financieros activables son los costos por intereses de los préstamos otorgados a los Contratistas.
- Exoneración de tributos aduaneros en la importación y reexportación de maquinaria, equipamientos, materiales, herramientas, vehículos e insumos necesarios para el desarrollo de las actividades comprendidas.
- Los costos y gastos incurridos durante las fases de exploración y desarrollo, catalogadas como recuperables por ANCAP, serán consideradas como inversión elegible a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a proyectos promovidos por el Poder Ejecutivo bajo la Ley 16.906.

Los Subcontratistas son aquellas personas físicas o jurídicas, contratadas por los Contratistas para realizar una parte de las actividades de exploración comprendidas en los Contratos, que sean aprobadas por ANCAP. Quedan incluidos además los subcontratos realizados por ANCAP en el marco de los Contratos. Los Subcontratistas gozan de los siguientes beneficios fiscales:

- Exoneración del IRAE e IRNR de las rentas originadas en las actividades comprendidas.
- Exoneración del IVA por la enajenación de bienes y prestación de servicios relacionados con las actividades comprendidas.
- Otorgamiento de créditos por el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a integrar el costo de las actividades comprendidas, en cuanto los Subcontratistas sean contribuyentes de IRAE o de IRNR. Este crédito se otorga en las mismas condiciones que rigen para los exportadores.
- Exoneración del Impuesto al Patrimonio de los bienes y derechos afectados a las actividades comprendidas.
- Exoneración de tributos aduaneros en la importación y reexportación de maquinaria, equipamientos, materiales, herramientas, vehículos e insumos necesarios para el desarrollo de las actividades comprendidas.

## IVA a los servicios terrestres de aplicación de productos químicos, siembra y fertilización

Desde el 1º de enero de 2013 los servicios de aplicación de químicos, siembra y fertilización por vía terrestre destinados a la agricultura estarán gravados por IVA.

En cuanto a la prestación de servicios de aplicación aérea de químicos, siembra y fertilización éstos seguirán exentos de IVA siempre que cumplan con los requisitos de registro y autorización que exige el Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca y la Dirección General de Aviación Civil.

En este sentido se pronunció la DGI en la Consulta N° 5701 del 6 de febrero de 2013.

## Jurisprudencia - Sentencia N° 505/2012 TCA

La defraudación siempre supone un engaño por parte del contribuyente.

Luego de una inspección realizada por la DGI a una empresa importadora se detectaron errores en la contabilidad y omisiones en cuanto a la documentación de gastos a los efectos de la deducción de impuestos. En consecuencia, la DGI dictó una resolución determinando adeudos por concepto de IRIC, IVA, Impuesto al Patrimonio, COFIS e ICOSA más recargo por mora y a su vez tipificó la infracción de contravención y defraudación.

La empresa accionó contra la resolución de la DGI alegando que la misma no había valorado correctamente la documentación agregada en el expediente administrativo y que su conducta no alcanza la hipótesis de defraudación. La sentencia del TCA hizo lugar a la determinación de adeudos por cuestiones formales e incumplimientos en la normativa vigente que obligan a documentar todos los movimientos contables. Sin embargo no hizo lugar a la infracción de defraudación señalando por qué estas conductas no tipifican la infracción.

El TCA entendió que la DGI confunde los elementos objetivos del tipo con los elementos subjetivos señalando que para configurar la defraudación deben ocurrir ambos. Primero, debe existir un acto o una conducta que sea tendiente a realizar una maniobra fraudulenta, idónea para engañar y, segundo debe haber intención del sujeto, esto es la voluntad dirigida al engaño.

Si bien la DGI alegó la presunción de la intención de defraudar, nada dijo respecto al elemento objetivo, esto es al fraude (haber procedido con engaño realizando actos que fueran susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la DGI).

Además, el TCA señala que los inspectores actuantes manifestaron en el expediente administrativo que el contribuyente colaboró con la inspección proporcionando toda la documentación que le fue solicitada, por lo cual no se configuraron maniobras o artimañas dirigidas a inducir en error a la DGI.

El Tribunal cita una sentencia anterior aplicable a este caso explicando que “No se aprecia elemento alguno que lleve a la convicción de que la actora haya procedido con engaño o realizado actos que fueran susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la administración fiscal” (Sentencia N° 442/OII).

También cita la sentencia N° 51/985 la cual estableció que “no toda deficiencia o insuficiencia en la contabilidad de una empresa presenta los caracteres de ocultación o engaño requeridos...”.

En definitiva, se debe tener en cuenta que los errores en la contabilidad o la falta de documentación a efectos de la deducción de impuestos no conducen indefectiblemente a configurar la defraudación. En todo caso, corresponderá a la Administración Tributaria probar que efectivamente existieron maniobras fraudulentas tendientes a evitar el pago de obligaciones tributarias.

---

Contactos:

<b>Gianni Gutiérrez</b>	<b>ggutierrez@ferrere.com</b>
<b>Isabel Hounie</b>	<b>ihounie@ferrere.com</b>
<b>Isabel Laventure</b>	<b>ilaventure@ferrere.com</b>
<b>Javier Metre</b>	<b>jmetre@cpa.com.uy</b>
<b>Cecilia García</b>	<b>cgarcia@cpa.com.uy</b>