



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y DE ADMINISTRACIÓN

**POSGRADOS**



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**LAS DIFICULTADES QUE PLANTEA EL CONCEPTO DE UNIDAD ECONÓMICO  
ADMINISTRATIVA EN EL IMPUESTO AL PATRIMONIO AGROPECUARIO**

por

**Manuel Fernández Fabre  
Santiago Fernández Varela  
Felipe Carlos Modernell Carbone**

**TUTOR: Leonardo Andrés Bruzzone Terradas  
Contador Público – Magister en Tributación (UDELAR) – Grado Académico 3**

**Montevideo  
URUGUAY  
2021**

**Página de Aprobación**

**El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:**

LAS DIFICULTADES QUE PLANTEA EL CONCEPTO DE UNIDAD ECONÓMICO  
ADMINISTRATIVA EN EL IMPUESTO AL PATRIMONIO AGROPECUARIO

**Autores**

Manuel Fernández Fabre

Santiago Fernández Varela

Felipe Carlos Modernell Carbone

**Tutor**

Leonardo Andrés Bruzzone Terradas

**Posgrado**

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN opción Planificación y Gestión Tributaria

**Puntaje**

.....

**Tribunal**

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

FECHA.....

## **AGRADECIMIENTOS**

A la Universidad de la República, por toda la infraestructura que nos ha brindado para el desarrollo de la investigación.

A nuestro tutor de tesis Cr. Leonardo Bruzzone.

Al Dr. Andrés Blanco, Cr. Juan Acosta, Cr. Juan Presno, Cr. Federico Camy, por el intercambio de conocimientos.

Al Ec. Hugo Vallarino y Dr. Wilson Fernández, por su apoyo durante todo el proceso.

A todas las demás personas que no fueron citadas, pero que de alguna manera directa o indirecta contribuyeron a la realización de este trabajo final.

## RESUMEN

La tributación en el sector agropecuario ha sufrido modificaciones significativas desde la puesta en vigencia de la Ley 18.083 (Reforma tributaria) y la posterior Ley 19.088 del año 2013.

La creación del concepto de Unidad Económico Administrativa en el Impuesto al Patrimonio Agropecuario despierta particular interés en cuanto a su aplicación práctica.

Nuestro trabajo consiste en identificar las dificultades de aplicación del concepto.

*Palabras claves:*

Unidad Económico Administrativa, Impuesto al Patrimonio Agropecuario, Interés Común.

## TABLA DE CONTENIDO

1) TEMA DE INVESTIGACIÓN	1
1.1 RESUMEN EJECUTIVO	1
2) EL PROBLEMA DE INVESTIGACION	2
2.1 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	2
2.1.1 Objetivo General de Investigación (OGI)	2
2.1.2 Objetivos Específicos de Investigación (OEI)	2
2.2 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	2
2.2.1 Pregunta Principal de Investigación (PPI)	2
2.2.2 Preguntas Específicas de Investigación (PEI)	3
2.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	3
2.4. VIABILIDAD DE LA INVESTIGACIÓN	3
2.5. ANTECEDENTES ENCONTRADOS	4
3) MARCO TEÓRICO	5
3.1 ANTECEDENTES	5
3.1.1 Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR)	5
3.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO	6
3.3 DEFINICIÓN UEA IP (Art. 53 T14)	8
3.4 ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONCEPTO DE UNIDAD ECONÓMICA ADMINISTRATIVA.	15
3.4.1 El concepto de unidad económica administrativa previo a su definición en el Art. 53 del Título 14.	16
3.4.2 El concepto de conjunto económico	18
3.4.2.1 Antecedentes normativos sobre conjunto económico	20
3.4.3 Comparación UEA y conjunto económico en el ámbito del Banco Central del Uruguay (BCU)	22
3.4.4 Comparación UEA y conjunto económico en el ámbito del BPS (Art 32 Ley 13.426)	23
3.4.5 Comparación de la UEA y el Art 20 bis del CT	24
3.4.6 Comparación de la UEA IP y el concepto de realidad económica del Art. 6 CT.	25
3.4.7 Análisis comparativo UEA IP, UEA previo al IP y conjunto económico	25
3.4.8 Comparación de la UEA Art. 53 del Título 14 y el conjunto económico Art 9 Ley 18.876 (ICIR)	26
3.4.9 Comparación de concepto de UEA IP y concepto de vinculación precios de transferencia	28
3.4.10 Comparación de concepto de UEA IP y concepto de vinculación en el IMESI	29

3.4.11 Otras consideraciones de la UEA IP	30
3.4.11.1 Aspectos prácticos de la UEA IP con otros impuestos recaudados por Dirección General Impositiva (DGI)	30
3.4.11.2 Capacidad contributiva o norma antiabuso	31
3.5 ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IP AGRO	34
4) DISEÑO METODOLÓGICO	38
4.1. ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN	38
4.2. ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	38
4.3. ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN	38
4.4 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	39
5) ANÁLISIS DE CASOS	40
Caso 1	40
Sujetos que intervienen:	40
Descripción de los hechos	40
Aspectos para resolver	41
Análisis y Resolución del caso 1	41
Caso 2	45
Sujetos que intervienen:	45
Descripción de los hechos	45
Aspectos para resolver	46
Análisis y Resolución del caso 2	48
6) CONCLUSIONES	55
6.1. CONCLUSIONES SOBRE LA DIFICULTAD DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA UEA IP	55
6.2. CONCLUSIONES SOBRE LA FINALIDAD DE LA CREACIÓN DE LA UEA IP	55
6.3. CONCLUSIÓN FINAL	56
7) CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES	57
8) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

## **INDICE DE CUADROS, TABLAS Y DIAGRAMAS**

### **TABLAS**

#### **Tabla 3.1**

Determinación de Tasa y Sobretasa en el Impuesto al Patrimonio Agropecuario..... 29

## SIGLAS Y ABREVIATURAS

BCU	Banco Central del Uruguay
BPS	Banco de Previsión Social
CT	Código Tributario
DGI	Dirección General Impositiva
DJ	Declaración jurada
DNC	Dirección Nacional de Catastro
ICIR	Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales
IMEBA	Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios
IMESI	Impuesto Específico Interno
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP Agro	Impuesto al Patrimonio Agropecuario
IP	Impuesto al Patrimonio
IPPF	Impuesto al Patrimonio Personas Físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.
IPPN	Índice de Precios de Productos Nacionales
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRIC	Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio
IVA	Impuesto al Valor Agregado
SCJ	Suprema Corte de Justicia
ST IP	Sobretasa del Impuesto al Patrimonio Art. 38 T14
UEA IP	Unidad Económico-Administrativa del Art. 53 de T14
UI	Unidad Indexada
VRC	Valor Real de Catastro

## 1) TEMA DE INVESTIGACIÓN

### 1.1 RESUMEN EJECUTIVO

La tributación en el sector agropecuario ha sufrido modificaciones significativas desde la puesta en vigencia de la Ley 18.083 (Reforma tributaria) y la posterior Ley 19.088 del año 2013.

En el ámbito del impuesto al patrimonio agropecuario (IP Agro), se creó el concepto de Unidad Económico Administrativa (UEA IP).

Como asesores tributarios de personas y empresas comprendidas en el hecho generador del IP Agro, nos resulta de sumo interés profundizar en el concepto de UEA IP.

Teniendo como antecedentes varios informes e investigaciones realizadas por colegas, nos parece indicado poder ahondar en las dificultades de aplicación práctica de este concepto.

Esto nos lleva a plantearnos el siguiente tema de investigación: “Las dificultades que plantea el concepto de UEA IP en el IP Agro”.

## 2) EL PROBLEMA DE INVESTIGACION

### 2.1 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

#### 2.1.1 Objetivo General de Investigación (OGI)

OGI 1: Determinar las dificultades que plantea el concepto UEA IP en la liquidación del IP Agro.

OGI 2: Determinar si los objetivos perseguidos al momento de la creación de la UEA IP fueron correctamente incorporados en la redacción de la norma.

#### 2.1.2 Objetivos Específicos de Investigación (OEI)

OEI 1.1: Exponer casos complejos de liquidación de IP Agro que presenten dificultades de interpretación del concepto UEA IP.

OEI 1.2: Determinar si el aspecto objetivo de la UEA IP presenta una alta carga de subjetividad que dificulta su interpretación.

OEI 2.1: Comprender el espíritu de la creación del concepto de la UEA IP.

OEI 2.2: Determinar el objetivo plasmado en la redacción de la norma.

### 2.2 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

#### 2.2.1 Pregunta Principal de Investigación (PPI)

PPI 1 ¿Existen dificultades asociadas al concepto de UEA IP en la liquidación del impuesto al patrimonio agropecuario?

PPI 2 ¿La norma recoge los objetivos perseguidos cuando se creó la UEA IP?

### 2.2.2 Preguntas Específicas de Investigación (PEI)

PEI 1.1: ¿Existen casos complejos en los cuales la interpretación del concepto de UEA IP dificulta la liquidación del IP agro?

PEI 1.2: ¿Existe una alta carga de subjetividad en el aspecto objetivo de la UEA IP que dificulte su interpretación?

PEI 2.1: ¿Cuál fue el espíritu de la creación de la UEA IP?

PEI 2.2: ¿Cuál fue el objetivo plasmado en la redacción de la norma?

### 2.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Entendemos que el tema es conveniente dado que existen situaciones en las cuales es complejo determinar si se configura una UEA IP. Ahondar en este tipo de casos y calificar en forma positiva o negativa la existencia de estas unidades, nos va a permitir sembrar precedentes para el futuro. Asimismo, se genera un aporte hacia la Administración Pública que servirá como herramienta para replantearse cambios o adaptaciones de la normativa, de manera de que resulte sencilla su aplicación.

### 2.4. VIABILIDAD DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se considera viable en la medida en que se cuente con los recursos humanos, financieros y materiales necesarios para la investigación, así como la obtención de casos complejos para estudiar. En este caso, tiende a no ser elevado lo que refiere a recursos financieros y materiales, asimismo algunos de nuestros clientes en el ámbito privado reúnen las características necesarias para ser casos de estudio interesantes.

## 2.5. ANTECEDENTES ENCONTRADOS

Habiéndose consultado en la biblioteca de la Facultad, hemos encontrado dos tesis presentadas en la Universidad de la República cuyo enfoque fue realizar un análisis crítico del impuesto al patrimonio (IP). Una de ellas fue presentada por la Cra. María Angélica Nolla y el Cr. Pablo Redes y se enfoca concretamente en el IP Agro, mientras que la otra, presentada por el Cr. Raúl Giacomini trata específicamente la sobretasa en el IP en general.

### 3) MARCO TEÓRICO

#### 3.1 ANTECEDENTES

La Ley N° 19.088, como veremos más adelante, pone fin a la exoneración a la que se amparaba el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias otorgada por el art. 16° de la Ley N° 17.345 del año 2001.

La mencionada exoneración de la Ley N° 17.345 había sido derogada por el art. 50 de la Ley N° 18.083, dejando por fuera a las entidades residentes con patrimonio representado por títulos al portador y a las entidades no residentes distintas de las personas físicas. El mencionado artículo tenía como objetivo atentar contra el anonimato en la tenencia de inmuebles agropecuarios.

##### 3.1.1 Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR)

Este impuesto fue creado por la Ley 18.876 y reglamentado por el Decreto 356/012, recayendo sobre inmuebles rurales, gravando a aquellos que en su conjunto excedían las 2.000 has Coneat 100. El gravamen era establecido por franjas, de acuerdo con el tamaño de la explotación.

La norma introducía el concepto de conjunto económico, según la redacción del art. 9° “Cuando existan dos o más titulares de inmuebles rurales de un mismo conjunto económico, se podrá determinar el impuesto en forma consolidada, siendo dichos titulares solidariamente responsables del pago del mismo”.

El impuesto fue declarado inconstitucional a inicios de 2013, por la sentencia del TCA 17/013, y derogado desde su vigencia por la Ley 19.093, por lo tanto, nunca llegó a tener aplicación práctica. En el apartado 3.2 expondremos los principales motivos de su inconstitucionalidad.

### 3.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO

El IP fue creado en el año 1967 por la Ley 13.241 y su origen obedece a varios factores:

- Gravar la posesión de capital, obteniendo mayores ingresos públicos y logrando una distribución más equitativa de la riqueza.
- Control del impuesto a la renta.
- Desestimular la inmovilización de capitales.

Los sujetos pasivos de dicho impuesto eran las personas físicas, las sucesiones indivisas y las personas jurídicas de derecho privado.

En el año 1996, la Ley 16.736 obligó a quienes realicen actividades empresariales a tributar IP, convirtiéndose estas en la principal fuente de recaudación de dicho impuesto por sobre las personas físicas, quienes, a su vez, deberían tributar el impuesto por todos sus activos, excluyéndose las participaciones en actividades empresariales.

Los activos afectados a explotaciones agropecuarias se encontraban exonerados siempre que no superasen el 50% del monto mínimo no imponible correspondiente a las personas físicas y sucesiones indivisas.

Posteriormente, en el año 2001, la Ley 17.345 dispuso la exoneración total del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias para los ejercicios cerrados a partir del 1º de enero de 2001.

La Ley de Reforma Tributaria 18.083 del año 2006 introduce cambios significativos en el impuesto, entre los cuales se incorporan nuevos contribuyentes. En lo referente al IP Agro se limita la exoneración dispuesta por la Ley 17.345, quedando gravado el patrimonio que se encontraba representado por títulos al portador, o en el caso de títulos nominativos, quedará gravado cuando los titulares de estas no sean personas físicas.

Las imposiciones al agro continuaron sufriendo modificaciones normativas previas a su redacción actual. Como mencionamos en el capítulo de antecedentes (3.1.1), en el año 2011, con el objetivo de desestimular la concentración de tierras, la Ley 18.876 creó el ICIR, que gravaba la tenencia de inmuebles que superase las 2.000 hectáreas Coneat 100 bajo una misma titularidad.

Tal cual lo señala en su ensayo Domínguez, M. (2013), el ICIR se declaró inconstitucional desde su vigencia. La Suprema Corte de Justicia (SCJ) sentenció que los artículos 1° y 2° de la Ley 18.876 violan el artículo 297 de la Constitución, a través del cual se prohíbe la creación con destino nacional de impuestos sobre propiedad inmueble rural, con la sola excepción de los adicionales a la contribución inmobiliaria. Otra de las consideraciones de la SCJ refiere a que la creación del ICIR vulnera el numeral 1° del artículo 298 de la Constitución, ya que genera una superposición impositiva al constituirse el ICIR sobre la base de una misma expresión de capacidad contributiva (propiedad inmueble rural) contemplada ya en la contribución inmobiliaria rural.

El fracaso del ICIR dejó un vacío en la recaudación que se pretendía obtener a través de este, debiéndose buscar otras alternativas para financiar, entre otros, proyectos de rehabilitación y mantenimiento de la caminería rural.

En el año 2013, con la vigencia de la Ley 19.088 se pone fin a la exoneración del IP Agro, buscando por esta vía generar los recursos que se pretendían recaudar originalmente con el ICIR.

La Ley presenta cambios relevantes en el IP Agro, los cuales se mantienen vigentes hasta la fecha e introdujeron las siguientes modificaciones:

- Gravar el patrimonio neto agropecuario, siempre que los activos afectados a explotaciones agropecuarias superen los 12.000.000 de UI (equivalente aproximado en pesos a las 2.000 hectáreas que pretendía gravar el ICIR).
- Creación del concepto de UEA IP.
- Creación de sobretasa del impuesto al patrimonio agropecuario (ST IP) que grava el patrimonio neto agropecuario siempre que los activos afectados a explotaciones agropecuarias superen los 30.000.000 de U.I. (Para sociedades anónimas con acciones al portador y entidades no residentes, la ST IP aplica desde los 12.000.000 de UI).

Cabe destacar que, al igual que en el régimen anterior, la exoneración no rige cuando la titularidad del patrimonio pertenece a entidades residentes con acciones al portador, o cuando se trata de entidades no residentes (excepto personas físicas).

### 3.3 DEFINICIÓN UEA IP (Art. 53 T14)

La definición de UEA IP encuentra su base en el artículo 16 de la Ley 19.088 del 14 de junio de 2013.

“Artículo 53º.- Unidad económico administrativa.- Las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias conforman una unidad económico administrativa

cuando responden a un interés común relativo a dichas actividades, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente, independientemente de las formas jurídicas adoptadas.

Se entenderá a estos efectos que responden a un interés común, cuando entre los titulares exista una vinculación tal que ocurra alguna de las siguientes situaciones:

A) Que exista control de unos titulares sobre otros que implique 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.

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

Asimismo, conformarán una unidad económica administrativa las sociedades civiles y condominios no contribuyentes de este impuesto, que sean titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias. Lo mismo sucederá en caso de que cada uno de los cónyuges sea titular de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

No se consideran incluidas en lo dispuesto en el presente artículo las cooperativas agrarias comprendidas en la Ley N° 18.407, de 24 de octubre de 2008, ni las Sociedades de Fomento Rural incluidas en el Decreto-Ley N° 14.330, de 19 de diciembre de 1974, ni las entidades que las integran por los activos directamente afectados a las mismas.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará exclusivamente a los efectos de los artículos 38° y 54° de este Título.”

La creación del concepto de UEA IP busca consolidar entidades con ciertos vínculos que permitan evidenciar capacidades contributivas conduciendo a una valuación del monto imponible que tienda a desestimular la concentración de la propiedad de inmuebles rurales.

La herramienta para evitar maniobras tendientes a obtener variaciones significativas en la imposición de los inmuebles mediante la fragmentación de tierras fue la figura de la UEA IP, desarrollado en el último inciso del artículo 53 limitando su aplicación sólo a efectos de la exoneración y de la aplicación de la ST IP.

El artículo consta de determinada estructura interna que se puede diferenciar en 4 grandes elementos:

- UEA IP de carácter objetivo
- UEA IP de carácter subjetivo
- Entidades no incluidas en la configuración de la UEA IP
- Ámbito de aplicación de la UEA IP en IP

#### **UEA IP de carácter objetivo:**

Para identificar la figura de la UEA IP objetiva, se requiere interpretar determinadas condiciones fácticas que complejizan el concepto en comparación con las UEA IP subjetiva, ya que éstas últimas están directamente asociadas a las formas jurídicas adoptadas.

El primer inciso del artículo introduce la definición general de la UEA IP objetiva donde se pueden extraer los siguientes conceptos:

- Pluralidad de entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias.
- Interés común respecto a sus actividades agropecuarias, que evidencie la existencia de una unidad empresarial subyacente.

El segundo inciso apunta a definir cuándo se entiende que existe un interés común, discriminando dos situaciones que configuran dicho concepto:

A) Centro de decisión, la finalidad de la normativa es atender a un control o vínculo entre las entidades. A continuación, detallamos las alternativas posibles:

- Control de unos titulares sobre otros, generando un único centro de decisión.
- Vínculos tales que denoten una unidad en los centros de decisión.
- Titulares bajo control común de las mismas entidades.

B) Influencia significativa, concepto que atiende a direccionar la voluntad del conjunto o predominar en las decisiones de explotación. A continuación, detallamos las alternativas posibles:

- Influencia significativa de unos titulares sobre otros.
- Titulares bajo influencia significativa de las mismas entidades.

Con relación al concepto de influencia significativa, en el ámbito de la discusión parlamentaria se modificó la redacción inicial y se agregó, respecto a las decisiones, la expresión “de explotación” acotando a efectos de configurar la figura de la UEA IP sólo a dicha temática.

En la sesión del 2 de mayo de 2013, Fernando Serra comentaba en referencia a dicho cambio en la norma, indicando que el objetivo fue que no fuera sobre “cualquier decisión” sino que fuera sobre las decisiones de tipo empresarial.

Tal cual señala Acosta, J. (2016), si bien el texto legal establece referencias concretas con relación a lo que se entiende por interés común, no realiza aclaraciones ni establece parámetros en cuanto al significado de unidad empresarial subyacente.

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

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

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

Esta definición puede derivar en diversas discusiones respecto a cada caso en particular. En este sentido, perfectamente podría trazarse un paralelismo con las discusiones que se han dado con el concepto de combinación de capital y trabajo en el IRAE y anteriormente en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC), donde ante cada situación que puede resultar discutible, se presentan posiciones diferentes. Debido a que el concepto de UEA IP contiene elementos que no resultan medibles no resulta difícil predecir que en el futuro se presenten, frente a cada caso, opiniones antagónicas, debido a que al analizarse la casuística existirán elementos subjetivos considerados por los intérpretes. “ (Acosta, J., 2016, p.14).

Esta interpretación de subjetividad en la norma es compartida también por otros expertos en materia tributaria, quienes nos aportan opiniones similares, aunque con algunas salvedades.

Por un lado, encontramos que esta condición de alta carga de subjetividad en realidad es algo común a todos los textos legales originados en Latinoamérica y Europa continental (A. Blanco, entrevista personal, 19 de julio de 2021).

En un enfoque un poco diferente, surgen posturas como la del Cr. Juan Presno, quien afirma que los factores subjetivos introducidos en la norma son tan complejos que llevan incluso a la

propia Administración Tributaria a no tomar riesgos de asesoramiento a contribuyentes con respecto de la existencia o no de configuración de UEA IP. Por otro lado, este alto contenido de subjetividad en la norma podría ser contrario a los intereses de los inversores, quienes buscan encontrar certezas en materia de tributación a los efectos de desarrollar un negocio (J. Presno, entrevista personal, 7 de julio de 2021).

Por su parte, el Cr. Federico Camy considera que si bien existe carga de subjetividad, el contenido de la misma no es alto. Expone que existen situaciones que son muy claras, dejando un pequeño grupo de casos el cual puede tener diferentes interpretaciones por parte del fisco y los contribuyentes (F. Camy, entrevista personal, 9 de agosto de 2021).

#### **UEA IP de carácter subjetivo:**

Con relación a este tipo de UEA IP, la interpretación de la norma es más simple ya que atiende meramente a la forma jurídica adoptada.

La normativa las define de la siguiente manera:

- Condominios y sociedades civiles no contribuyentes de IP Agro titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias.
- Cónyuges titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

Esta definición también ha recibido críticas por parte de la doctrina, quienes expresan que se ha incluido en la definición de UEA IP por forma jurídica a sujetos los cuales por realidad económica nunca configurarían esta figura (J. Presno, op. cit.).

#### **Entidades no incluidas en la configuración de la UEA IP:**

El cuarto inciso del artículo tiene como finalidad destacar la no inclusión en la figura de UEA IP a las cooperativas agrarias (Ley 18.407), las sociedades de fomento rural (Decreto-Ley

14.330) y las entidades que las integran, por los activos directamente afectados a explotaciones agropecuarias.

Uno de los fundamentos importantes para el caso de las cooperativas es la no configuración de una unidad en su centro de decisión, ya que, tal como lo enunció Fernando Serra en la Comisión de Hacienda del Senado del 30 de abril de 2013, las cooperativas no cumplen con la definición en la medida que el art. 7 de la ley 18.407 establece como principio la libre adhesión y retiro voluntario de los socios. Mientras se mantenga la autonomía de decisión de los mismos, no se comprobará la figura de la UEA IP objetiva.

La no inclusión da lugar a interpretar que la finalidad de la normativa es meramente para destacar que no configuran la UEA IP, ya que, si dichas entidades configuran la UEA IP la consecuencia sería su exclusión en lugar de la no inclusión. Fernando Serra explicó dichos argumentos “pues para nosotros las cooperativas ni las sociedades de fomento rural encuadran dentro de la definición general de la unidad económico administrativa. En lugar de excluirlas, lo que decimos es que no se consideran incluidas. Si las excluyéramos estaríamos asumiendo que están comprendidas en la definición, pero como entendemos que no lo están, lo que hacemos es decir que no se consideran incluidas en lo dispuesto por el presente artículo.”

Por último, un aspecto a considerar es el establecido en el art. 26 del Decreto N° 30/015 en lo referente a la superposición de los activos afectados a explotaciones agropecuarias que configuren la figura de UEA IP objetiva y UEA IP subjetiva simultáneamente. En dicha situación se creó un fuero de atracción donde serán computados únicamente por la UEA IP objetiva. Entendemos correcta su priorización en la UEA IP objetiva ya que es el concepto que atiende a la realidad económica.

### **Obligaciones formales de la UEA IP**

Por normativa poseen ciertas obligaciones formales que en caso de incumplimiento pueden generar multas por contravención.

Tal como lo establece el art. 27 del Decreto N° 30/015, las UEA IP están obligadas a inscribirse en el Registro Único Tributario de la Administración Fiscal.

Del mismo modo mediante el art. 28 del Decreto N° 30/015, se obliga a confeccionar una declaración jurada anual, en base a la situación al 30 de junio de cada año, debiendo la misma presentarse en el mes de Setiembre de cada año de acuerdo con el cuadro de vencimientos establecido por la Administración Tributaria. A efectos prácticos para el lector la declaración jurada se realiza en el formulario 3600, donde se determina los activos afectados a explotaciones agropecuarias de acuerdo a lo dispuesto en el art. 38 del Título 14.

Según lo establecido por la Resolución N° 3020/013, lo detallado anteriormente no es de obligación para las UEA IP que cumplan simultáneamente:

- a) El monto total de los activos afectados a explotaciones agropecuarias de cada uno de sus integrantes, no supere los 6.000.000 UI.
- b) Los referidos integrantes se encuentren exonerados del IP Agro por sus activos afectados a explotaciones agropecuarias.

#### 3.4 ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONCEPTO DE UNIDAD ECONÓMICA ADMINISTRATIVA.

### 3.4.1 El concepto de unidad económica administrativa previo a su definición en el Art. 53 del Título 14.

Previo a la aparición del concepto de UEA IP definido por el Art. 53 del T14, el término unidad económica administrativa es considerado por la doctrina, según lo expresa Delgado, S. (2008, p.9), como "... un número de personas físicas o jurídicas que aun cuando cuentan con una única capacidad contributiva propia y con un único propósito de negocios se presentan en las formas jurídicas como si fueran independientes o poseyeran autonomía comercial y por ende tributaria".

El Dr. Mario Ferrari señala que en el caso de la UEA tenemos una única empresa que, abusando de las formas jurídicas se presenta bajo el ropaje de varios vehículos jurídicos distintos, sólo en apariencia. (Gutiérrez, G., 2011).

Esta definición doctrinaria, también es utilizada por la jurisprudencia en la Sentencia TCA 453/011 cuando el tribunal cita a la propia Dra. Delgado al realizar una separación conceptual entre UEA y el concepto de conjunto económico y su vinculación con el Art. 6 del Código Tributario (CT). Mientras que la UEA reconoce la existencia de una única empresa, "el conjunto económico presupone la presencia de más de una empresa, entendiendo por empresa una unidad productiva que combina capital y trabajo...La figura de conjunto económico se da para el caso de empresas vinculadas, que operan con cierta organización y que normalmente responden a una empresa 'madre'" (Delgado, S., op. cit., p. 9).

El mencionado Art. 6 del CT en su inciso segundo establece que: "Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica".

Se puede concluir entonces que la definición de UEA realizada por la Dra. Delgado está alineada con el citado inciso segundo del artículo 6 del CT, atendiendo a la realidad económica por encima de las formas jurídicas adoptadas. En la práctica, se debe considerar la existencia de un único contribuyente, realizando una consolidación de los balances de todas las sociedades involucradas y respondiendo todas ellas de forma solidaria por las obligaciones tributarias de la UEA. De hecho, Delgado, S. (ibid.) afirma que “ ... Cuando se concluye que se está frente a un solo sujeto pasivo de la obligación tributaria que se ha desdoblado artificialmente, se lo considera como un único centro de imputación a los efectos fiscales. Asoman ya en esta definición aquellos requisitos que tienen que estar presentes para poder concluir que se está en presencia de una unidad económica administrativa, más allá de que en las formas jurídicas o en los papeles aparezca una pluralidad de personas jurídicas, de sociedades comerciales que se presentan como autónomas”.

Decarlini, L. (2004) sostiene que la existencia de un grupo empresarial desde una perspectiva económica conforma una unidad, entonces debería ser tratado como una única entidad. En el contexto internacional algunos países han regulado específicamente sobre el tema y otros no tienen o lo tienen de manera limitada o insuficiente como el de Uruguay, ya que no hay una regulación sistemática y ordenada relativa al tratamiento de grupos empresariales que conforman una unidad. El autor sostiene que “Existen algunas normas aisladas, no obstante, que parecen reconocer, al menos parcialmente, esa realidad. Pueden verse como normas que reconocen una vinculación especial entre ciertos sujetos consagrando ya sea un tratamiento tributario que apunta a no duplicar el gravamen sobre rentas derivadas de determinada actividad o a desconocer ciertas transacciones entre los mismos” (Decarlini, L., ibid., p.657). A juicio de este autor forma parte de la problemática de los grupos de empresas las limitaciones que se generan por la inexistencia de un cuerpo normativo específico.

Sin embargo, al igual que otros autores, Decarlini considera relevante el inciso segundo del art. 6 del CT, donde se permite prescindir de la forma jurídica adoptada y atender a la realidad del negocio. "... puede mencionarse la aplicación del "principio de realidad" que permite el reconocimiento del grupo de empresas como una unidad cuando ello es lo que se verifica en la realidad de los negocios, es decir, cuando el grupo está estructurado realizando su actividad en cabezas de varias entidades por razones meramente de forma pero en sustancia existe un único negocio" (Decarlini, L., *ibid.*, p.674).

Alineados a lo expuesto anteriormente, Shaw, L. y Sujanov, V. (1976) llegan a la conclusión de que es acorde a la justicia, razón y lógica que se considere al grupo como una unidad a efectos tributarios cuando recae sobre situaciones económicas, prescindiendo de la forma jurídica adoptada por sus integrantes. A efectos de su reconocimiento como grupo establecen determinadas consideraciones "a través de la aplicación de la teoría del órgano, del balance consolidado o de cualquier otro mecanismo hábil conducente a dicho fin. En la realidad económica el grupo es una única gran empresa y como tal corresponde que sea tratada tributariamente." (Shaw, L. y Sujanov, V., *ibid.*, p.243).

#### 3.4.2 El concepto de conjunto económico

Podemos encontrar semejanzas entre la figura de conjunto económico y la UEA IP, a diferencia del concepto de UEA previo a su definición en el Art. 53 del Título 14, por el hecho de que se presume la existencia de una pluralidad de entidades que se reconocen jurídicamente independientes.

Con referencia al concepto de conjunto económico, Ferrari, M. y Gutiérrez, G. (2011) señalan que anteriormente a la definición jurídica de conjunto económico en el plano social y económico ya existía una noción de la figura, donde entre sociedades se generaban vínculos

de control y dirección que tienen como finalidad perseguir un interés común distinto del interés particular de cada sociedad. De esta manera nace la noción de conjunto económico donde se visualiza sociedades jurídicamente independientes persiguiendo un interés común con características especiales como un actuar coordinado y unitario.

Según lo señalan Shaw, L. y Sujanov, V. (op. cit.), cuando se presentan situaciones de establecimientos mercantiles relacionados, las vinculaciones entre los mismos resultan más fáciles que cuando son realizadas entre empresas independientes. Sin embargo, puede dar lugar a “ilegítimas economías tributarias para el grupo, con las consiguientes pérdidas fiscales para el Estado o los Estados donde actúan” (Shaw, L. y Sujanov, V., *ibid.*, p. 223).

Estos autores indican que en determinadas jurisdicciones a nivel mundial, se logró determinar vínculos que presuponen la existencia de conjuntos económicos o de empresas vinculadas.

Ferrari, M. y Gutiérrez, G. (op. cit.) establecen que en el terreno jurídico presenta ciertas dificultades para identificar adecuadamente a la figura del conjunto económico. Al definir jurídicamente este concepto, se tiene que atender al interés perseguido para determinar cuándo prevalece la individualidad de cada persona jurídica.

En la doctrina encontramos una noción preliminar de conjunto económico: “...podemos decir que el conjunto económico es un grupo o conjunto de sociedades que si bien son jurídicamente independientes en realidad forman una unidad económica administrativa, dirigida por una única voluntad que comanda el negocio en forma unificada y en pos de un interés común.” (Ferrari, M. y Gutiérrez, G., *ibid.*, p.29)

Con referencia al trabajo realizado por estos autores, los mismos determinan ciertos elementos característicos a la hora de analizar la configuración del concepto de conjunto económico los cuales se proclaman a nivel doctrinario.

Por un lado, como elemento esencial, plantean que exista una relación de control “... que permite a una sociedad o persona imponer su voluntad sobre el resto de las sociedades.” (Ferrari, M. y Gutiérrez, G., *ibid.*, p.31). Esta relación de control implica que se puedan tomar decisiones por parte de la sociedad controlante priorizando las necesidades del grupo y prescindiendo de las necesidades individuales.

Por otro lado, otro elemento característico proclamado por parte de la doctrina es una gestión y dirección unificada. “Significa que la gestión de todas las empresas del grupo se realiza como la de una empresa única. Esta finalidad única es la maximización de los beneficios del grupo.” (*ibid.*, p.32).

Otra exposición diferente de los elementos que configuran un conjunto económico es la expresada por Shaw L. y Sujanov V. (*op. cit.*), quienes detallan determinados vínculos que definen la existencia de este tipo de grupos, por un lado referidos a la propiedad del capital, donde su origen principal es la existencia de centros de dirección, administración y control común para la organización en su conjunto y por otro lado vínculos comerciales y financieros.

#### 3.4.2.1 Antecedentes normativos sobre conjunto económico

En cuanto a antecedentes normativos no vigentes en la actualidad podemos encontrar distante en el tiempo el Impuesto de Ganancias Elevadas establecido por la Ley 10.597 en el año 1944 y derogado a partir del año 1961. La finalidad del impuesto era gravar a las empresas sobre las ganancias de las actividades comerciales e industriales que excedan el 12% del capital que las produce con tasas progresivas. Como lo establecen Shaw, L. y Sujanov, V. (*ibid.*, p.229) la ley no definía al conjunto económico pero se le otorgaba ciertas facultades legales a la Administración para interpretar la figura. En el art. 31 de la Ley 10.597, se establecía el

tratamiento a darle a un conjunto de empresas que fuesen producto de un desdoblamiento de capitales de un mismo conjunto económico, al enunciar que cuando "...se hubieran formado o se formaran dos o más empresas, de cualquier índole, por desdoblamiento de capitales de un mismo conjunto económico, de tal manera que ese desdoblamiento pueda traer como consecuencia la exención o la disminución del pago de impuesto, la Oficina Recaudadora estará facultada para reunir, según las circunstancias, en un balance fiscal único, los resultados de dichas empresas".

Continuando con normativa no vigente relacionada, se encuentra el Impuesto a las Ventas y Transacciones, también distante en el tiempo ya que fue implantado por la ley 10.054 en el año 1941 y derogado a partir del año 1968. La finalidad del impuesto era gravar la primera etapa de venta de bienes por el fabricante o importador. A consecuencia, en la práctica las empresas con la finalidad de disminuir su carga tributaria, tal como lo establece Shaw, L. y Sujanov, V. (ibid.) "... crean empresas subsidiarias distribuidoras a fin de disminuir el precio de la primera venta...". Con el propósito de contrarrestar dicha práctica evasiva se estableció, en caso de existencia de un conjunto económico entre el contribuyente y las siguientes empresas de la etapa de negociación adquirentes de su mercadería, que el precio de venta a efectos del impuesto va a ser el determinado por el último de la etapa de negociación perteneciente al conjunto económico. Se establecieron determinadas presunciones legales para la determinación del conjunto económico, asociados al porcentaje de tenencia de capital en las empresas del grupo, relaciones de parentesco en las titularidades del capital de las empresas, o cuando se supera más del 40% de las ventas a la misma empresa dentro de un ejercicio económico.

Si consideramos normativa que se encuentra vigente actualmente y resulte de antecedente, el Impuesto Específico Interno (IMESI), grava el precio de la primer venta y posee una

derivación similar al del Impuesto a las Ventas y Transacciones a la hora de evitar un posible efecto abusivo perseguido por el contribuyente reconociendo el concepto de entidades vinculadas determinado por el art. 35 de la Ley 18.083. Se profundiza más en el punto 3.4.10 donde se compara con el concepto de UEA IP.

### 3.4.3 Comparación UEA y conjunto económico en el ámbito del Banco Central del Uruguay (BCU)

La Circular 2112 de junio de 2012 define en el artículo 271 la figura de conjunto económico en el ámbito del BCU. “Dos o más personas físicas o jurídicas, residentes o no, forman un conjunto económico cuando están interconectadas de tal forma que existe control de una sobre la(s) otra(s) o están bajo el control común de una persona física o jurídica, de forma directa o indirecta, o tienen unidad en el centro de decisión, o pertenecen a cualquier título a una única esfera patrimonial, independientemente de la forma jurídica adoptada, haya o no vinculación en la actividad o en el objeto social de los sujetos de derecho considerados.

La determinación de un conjunto económico se dará cuando la institución así lo considere al asumir el riesgo ante cualquiera de sus componentes o su existencia hubiere sido detectada e informada por el Banco Central del Uruguay.

Cuando una persona física o jurídica ejerza influencia significativa sobre otra o cuando dos o más de estas personas estén bajo la influencia significativa común de una persona física o jurídica, de forma directa o indirecta, se aplicarán las mismas disposiciones que para un conjunto económico”.

Como veremos en los próximos apartados, las comparaciones de la UEA “tradicional” con todas las diferentes definiciones que hemos encontrado de conjunto económico, muestran su

distanciamiento desde que la UEA reconoce la existencia de una única empresa o entidad, mientras que el conjunto económico siempre parte del supuesto de la existencia de más de una personería.

Al repasar esta definición de conjunto económico, podemos observar que tiene muchos puntos de contacto con el apartado 3.3 dónde se expresó la definición del concepto de UEA IP.

#### 3.4.4 Comparación UEA y conjunto económico en el ámbito del BPS (Art 32 Ley 13.426)

El inciso 1º del Art. 32 de la Ley N°13.426 daba potestades al BPS de exigir el adeudo en la aportación de Industria y Comercio a cualquiera de los miembros del grupo económico, para asegurar el cobro de los tributos.

Dicho inciso fue derogado por el Art. 178 de la Ley N° 19.438 del año 2016, dando lugar a la creación del Art. 20 Bis del CT, el cual veremos en el próximo apartado.

El Dr. Mario Ferrari señala en la publicación de Gutierrez, G. (op. cit.), que corresponde diferenciar conceptualmente entre unidad económico administrativa empresarial y el conjunto económico previsto para el BPS por el art. 32 de la Ley N° 13.426. Este último tiene como finalidad asegurar la solvencia de los contribuyentes, pero partiendo de la base de la existencia de sociedades distintas. Señala que no corresponde confundir UEA con conjunto económico del que habla la Ley N° 13.426, porque los requisitos de prueba para acreditar la existencia de una y otra figura son distintos, y en ciertos casos opuestos. La Ley N° 13.426 parte de la existencia de entidades diferentes, que pueden reconocerse separadamente, aunque vinculadas, mientras en el caso de la UEA -como se mencionó anteriormente-, se reconoce la existencia de una única entidad.

### 3.4.5 Comparación de la UEA y el Art 20 bis del CT

El Art. 20 Bis del CT, creado por la Ley N° 19.438, tomó como antecedente el derogado Art. 32 de la Ley N° 13.426, tal cual lo expresado anteriormente. Este artículo, si bien no define el concepto de conjunto económico, prevé una regulación de éstos donde se establece que los integrantes de dicho conjunto responderán solidariamente por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos.

A diferencia de la redacción que hacía referencia al BPS, este nuevo artículo incluye la presunción de existencia del conjunto económico salvo prueba en contrario. Se presumirá entonces que existe conjunto económico cuando se verifique “alguna de las siguientes hipótesis:

- A. Exista una unidad de dirección o una coordinación conjunta de la actividad económica de diversos sujetos, la que podrá manifestarse en la identidad de las personas que ostentan poderes de decisión para orientar o definir las actividades de cada uno de ellos o la existencia de vínculos de parentesco entre los titulares o integrantes de sus órganos de decisión.
- B. Exista una participación recíproca en el capital entre diversos sujetos o un traslado mutuo de ganancias o pérdidas.
- C. La actividad económica de diversos sujetos se organice en forma conjunta, ya sea porque cada uno de ellos realiza una etapa de la misma cadena productiva o porque su giro es similar o utilizan en común capital o trabajo o tienen una estructura comercial o industrial común”.

#### 3.4.6 Comparación de la UEA IP y el concepto de realidad económica del Art. 6 CT.

El concepto de UEA IP fue definido previamente en el apartado 3.3. De esta definición se desprende el apartamiento entre el concepto de UEA IP y la realidad económica antes mencionada en el Art. 6 del CT. Mientras que en el primero se reconoce la existencia de entidades distintas, en el segundo se plantea la existencia de un único contribuyente, aunque formalmente se pueda presentar bajo formas jurídicas independientes.

#### 3.4.7 Análisis comparativo UEA IP, UEA previo al IP y conjunto económico

El concepto de UEA IP desarrollado por el art. 53 del Título 14, difiere del concepto de UEA “tradicional” mencionada en los apartados anteriores. Si bien se utiliza la misma terminología en ambos casos, debemos interpretarlos de forma diferente, porque persiguen objetivos distintos. Incluso, se podría considerar que la elección del nombre no es la más acertada en el ámbito del IP Agro, generando controversias entre ambos conceptos, dotando al Sistema Tributario de mayor complejidad.

Del análisis podemos afirmar que la UEA IP, al no remitirse a conceptos ya existentes, es un nuevo concepto con una interpretación diferente.

La UEA a la cual hace referencia el Dr. Mario Ferrari en la publicación de Gutiérrez, G. (ibid.) y que mencionamos en el apartado 3.4.1 es el concepto existente previo a la creación de la UEA IP, es decir que de acuerdo con el análisis realizado previamente entre ambos conceptos de unidad económico administrativa, es que se desprende que al concepto de conjunto económico se lo puede calificar como que está alineado con el concepto de UEA IP, en cuanto a la aceptación de la existencia de más de un contribuyente.

Por otra parte, mientras el concepto de UEA IP buscaría medir la capacidad contributiva para aplicar tasas progresivas, el conjunto económico del Art. 20 Bis. del CT busca incrementar

contribuyentes a quienes reclamar adeudos impagos, estableciendo responsabilidades solidarias entre los integrantes de dicho conjunto.

#### 3.4.8 Comparación de la UEA Art. 53 del Título 14 y el conjunto económico Art 9 Ley 18.876 (ICIR)

Tal como fue mencionado anteriormente, el derogado ICIR es considerado como antecedente inmediato a las modificaciones establecidas por la Ley N° 19.088 que introdujo cambios sustanciales en el IP Agro, quedando gravado el patrimonio agropecuario que supere las 12.000.000 de UI y creando los conceptos de UEA IP y ST IP.

Atribuimos al ICIR, por el hecho de no haber entrado nunca en vigencia, la causa principal del nacimiento de estos nuevos conceptos que, si bien perseguirían finalidades análogas a las buscadas originalmente por el propio ICIR, se adecuan a un marco jurídico sin vicios de inconstitucionalidad.

Es de particular importancia en nuestro análisis contrastar los conceptos de UEA IP y conjunto económico del ICIR para lograr que el lector alcance un marco teórico sólido previo al estudio de los casos que expondremos en el tercer capítulo.

Si bien la Ley N° 18.876 no define de forma explícita el concepto de conjunto económico, hace referencia al mismo en su artículo 9 manifestando que: “Cuando existan dos o más titulares de inmuebles rurales de un mismo conjunto económico, se podrá determinar el impuesto en forma consolidada, siendo dichos titulares solidariamente responsables del pago del mismo.”

A su vez, el art.5 del decreto N° 356/012 que reglamentaba la Ley N° 18.876 sostenía que “Cuando el área computable por un conjunto económico exceda el equivalente a 2.000

hectáreas de índice CONEAT 100, el impuesto correspondiente se determinará en forma consolidada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8° del presente decreto. Una vez determinado el monto se comunicará la cuotaparte que corresponde abonar a cada titular, en función de las hectáreas equivalentes a índice CONEAT 100 que a cada uno corresponda. En tal caso las referidas hectáreas no serán tenidas en cuenta por los contribuyentes en su liquidación individual.

Cada uno de los titulares referidos en el inciso anterior, deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente en forma individual, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que le corresponda. Asimismo podrán optar por abonar el impuesto en forma consolidada, en las condiciones que determine la Dirección General Impositiva.”

Podemos apreciar que existe una línea similar entre lo que se considera un conjunto económico para el ICIR, BPS (art. 32 Ley 13.426), CT (art. 20 Bis), BCU (Circular 212), Impuesto a las Ganancias Elevadas (Ley N° 10.597) e Impuesto a las Ventas y Transacciones (Ley N° 10.054) donde la principal característica compartida refiere a la aceptación de la existencia de más de un sujeto pasivo que comparten peculiaridades que los hacen objeto de imputaciones tributarias que afectan a todos los miembros del conjunto. Sin embargo, en sede del ICIR encontramos la posibilidad de luego de determinada la obligación tributaria del conjunto económico, atribuirle a sus miembros y que cada uno pague en forma individual el impuesto que le corresponde, o abonar el mismo en forma consolidada. Esta atribución es posible tomando como base de determinación individual de sus adeudos las hectáreas Coneat 100 en propiedad de cada miembro.

Adicionalmente podemos asimilar, basados en sus objetivos, el concepto de conjunto económico del ICIR y el concepto de UEA IP ya que ambos buscarían desestimular la concentración de tierras a través de la aplicación de tasas progresivas sobre la capacidad contributiva global que se refleja en la valorización de la tierra y dotar al Sistema Tributario

de mayor equidad vertical y progresividad, exonerando las pequeñas concentraciones de tierra y gravando a las grandes de forma creciente.

Como principal diferencia, la UEA IP no hace responsables solidarios a sus integrantes por las deudas de la “unidad”, refiriéndonos a esta como grupo empresarial, mientras que los conjuntos económicos (no solo del ICIR), buscan asegurarse el cobro de los tributos independientemente de los integrantes que configuran el hecho generador que da origen a la obligación tributaria.

#### 3.4.9 Comparación de concepto de UEA IP y concepto de vinculación precios de transferencia

El art. 38 del Título 4 define el concepto de operaciones entre partes. “Operaciones realizadas entre partes vinculadas.- Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título.”

La norma define una figura con el objetivo de evitar abusos en la forma de tributación de los contribuyentes, independientemente de la forma jurídica adoptada. Las operaciones entre partes vinculadas podrán ser consideradas como realizadas entre partes independientes

siempre y cuando las mismas se encuentren ajustadas a las prácticas normales de mercado entre partes independientes. En los casos en que las prestaciones y condiciones de las referidas operaciones no cumplan con esta condición, deberán entonces verse sujetas a los métodos de ajuste más apropiados al tipo de operación realizada.

Con esta regulación lo que se busca evitar es que un contribuyente pueda ubicar la ganancia o pérdida en la sociedad que resulte más conveniente, dejando a un lado el principio de realidad económica.

La configuración de vinculación está regulada en los artículos 39 y 40 del Título 4, art. 1º y 2º del Decreto N° 56/009, art. 1º del Decreto 392/009, Numeral 1) y 2) de la Resolución DGI N° 2084/009 y Numeral 1) de la Resolución DGI N° 819/010.

Art. 39. “Configuración de la vinculación.- La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.”

#### 3.4.10 Comparación de concepto de UEA IP y concepto de vinculación en el IMESI

El Art. 35 de la Ley N° 18.083 introduce en el IMESI el concepto de entidades vinculadas. Plantea la existencia de vinculación entre entidades cuando directa o indirectamente responden a las directivas o control de las mismas personas, pudiendo ser estas físicas o

jurídicas. También existirá vinculación cuando estas personas tienen la posibilidad de formar parte de la definición de actividades de dichas entidades.

Podríamos encontrar una vinculación con el posible efecto antiabuso perseguido por el concepto de UEA IP. En el caso del IMESI, la norma busca evitar que ante una primera venta a un distribuidor a precio bajo, se busque reducir la carga tributaria del impuesto que grava la primera enajenación y que luego, el precio real de venta al mercado sea sensiblemente mayor.

#### 3.4.11 Otras consideraciones de la UEA IP

##### 3.4.11.1 Aspectos prácticos de la UEA IP con otros impuestos recaudados por Dirección General Impositiva (DGI)

Si bien nuestro foco está centrado en la UEA IP en el ámbito del IP Agro no es ajeno al análisis de las implicancias que puede tener el concepto creado por la Ley N°19.088 en lo que respecta a otros impuestos recaudados por la DGI.

Como venimos apreciando, la UEA IP tiene finalidades que pueden ser consideradas específicas para aquellos titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias, principalmente tierras. Sin embargo, bien se podría utilizar la creación de la herramienta de forma extensiva al IRAE, IMEBA e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Para ser más precisos, pensemos en una UEA IP cuyos integrantes fraccionaron sus tierras por debajo de 1.250 hectáreas con un área menor a 100 con el objetivo de tributar IMEBA en lugar de IRAE por las rentas obtenidas de la explotación agropecuaria, suponiendo que a los efectos de esta liquidación hubiese resultado más gravosa en sede del IRAE que del IMEBA. Si análogamente se aplicara los efectos de la UEA IP a los impuestos a la renta, estaríamos frente a una unidad empresarial subyacente que tribute IRAE generando mayores ingresos a

las arcas públicas por dicho impuesto. Incluso, es posible de análisis si la recaudación de la Administración es mayor por vía IRAE (aplicando los efectos de la UEA IP) que por vía IP Agro, pudiendo lograr la finalidad inicial del patrimonio como impuesto residual de control del impuesto a la renta.

En cuanto al IVA, no se encuentran motivos para aplicar el concepto UEA IP, ya que, se trata de impuesto al consumo, que no se ve afectado por la propiedad de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

La doctrina se ha pronunciado negativamente a la posibilidad de aplicar la UEA IP a los efectos de otros impuestos, como por ejemplo el IRAE.

En entrevistas personales con expertos, hemos concluido en todos los casos que la figura de UEA está limitada a su aplicación práctica en el ámbito del IP Agro y no es replicable en otros tributos.

Para el caso del IRAE, al igual que para el resto del Sistema Tributario, se aplica el principio de realidad económica enunciado en el Art. 6 del CT, o bien el concepto de conjunto económico del Art. 20 bis del CT.

No obstante, el Dr. Blanco hace la aclaración de que la aplicación de la UEA IP en el IRAE es técnicamente posible, pero luego en la práctica sería de muy difícil aplicación (A. Blanco, op. cit.).

#### 3.4.11.2 Capacidad contributiva o norma antiabuso

Creemos oportuno para concluir el análisis jurídico y económico que engloba el concepto de UEA IP intentar desentrañar cuál fue la voluntad del legislador al momento de creación de esta herramienta.

Existen varios indicios que pueden volcar la opinión del lector a una u otra interpretación, por lo cual, a efectos de aclarar la situación, expondremos los principales aspectos discutidos a nivel parlamentario, doctrinario y de jurisprudencia.

Durante las sesiones previas a la aprobación parlamentaria de la Ley N° 19.088 parecía existir un consenso en considerar a la UEA IP como una norma creada para evitar divisiones artificiales del patrimonio. En su rol de director de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía, Fernando Serra se refirió a la UEA IP como un concepto jurídico indeterminado, en la medida que utilizando las normas no puede deducirse con absoluta seguridad lo que se pretendió exactamente, y lo asimiló a una disposición que, en el ámbito del Derecho Tributario Internacional, se considera una normativa antiabuso.

En la misma línea, el entonces Subdirector General de Rentas Álvaro Romano, consideró que si existen modificaciones en el IP Agro, como lo son los límites económicos para exoneración y la ST IP, es evidente que es necesario que se busque un mecanismo para evitar que personas jurídicas dividan su patrimonio y escapen a la gravabilidad del impuesto, acercándose a la interpretación antiabusiva de la norma. Sin embargo, entendemos que lo expuesto por Romano no sentencia su inclinación por considerar que la intención final del legislador es no abusar de las formas jurídicas sino que, simplemente, hace referencia a una necesidad de evitar la elusión del impuesto.

Si orientamos el análisis desde otra perspectiva y nos enfocamos en el vacío que surge con la derogación del ICIR, consideramos que la voluntad antiabusiva pierde fuerza en comparación con la voluntad de determinar la capacidad contributiva para aplicar tasas progresivas y desestimular la concentración de inmuebles rurales.

Al limitar la aplicación del uso del concepto UEA IP a la determinación de la exoneración y la ST IP, ¿se pretende evitar comportamientos elusivos? ¿o se pretende desestimular la

concentración de inmuebles rurales?. Si fuese para fines antiabusivos ¿no sería suficiente el ya desarrollado concepto de realidad económica del art. 6 del CT?

Parecería más claro que la voluntad del legislador apuntaría a identificar aquellos contribuyentes titulares de hectáreas de tal magnitud que impliquen una concentración de tierras que a su juicio deba ser desalentada, teniendo como consecuencia una mayor equidad vertical y progresividad.

Parte de la doctrina ha enfatizado que, al aplicarse tasas crecientes en la liquidación de un impuesto, las mismas deberían realizarse de forma progresional, gravando a tasas mayores solamente la cuotaparte que excede la escala anterior. Esta situación no se cumple en la liquidación de IP Agro, ya que en función de la escala en la cual se ubiquen los activos afectados a la explotación agropecuaria, la totalidad de estos quedará gravada a la escala más alta, dotando de grandes diferencias en la tributación de patrimonios con magnitudes de escasa diferencia (J. Presno, op. cit.).

Por otra parte se desprende del análisis 3.4.11.1, que si fuese una norma antiabuso que busca evitar la separación artificial del patrimonio, consideramos que debería ir en la misma línea en el impuesto a la renta. Sin embargo, teniendo en cuenta este aspecto aislado, parecería que la voluntad del legislador al crear el concepto se dirige a desincentivar la concentración de inmuebles rurales.

Al recabar opiniones doctrinarias hemos podido concluir que, en línea con lo expuesto hasta el momento, existen opiniones en ambos sentidos con respecto a la finalidad de la creación del concepto.

Existen posturas que afirman que la norma tiene el objetivo de ser antiabuso, debido a que la existencia de la UEA IP no es determinante para el IP, sino que lo es a los efectos de la exoneración y de la ST IP (J. Acosta, entrevista personal, 4 de julio de 2021).

Esta postura es compartida por el Cr. Camy, quien entiende que no existen dudas en cuanto a que estamos ante una norma antiabuso debido a la existencia de topes por valores catastrales (F. Camy, op. cit.).

Por otro lado, existen opiniones que afirman que el objetivo primario era la medición real de la tenencia de la tierra por parte de un grupo de personas con intereses comunes, aunque luego con la redacción final de la norma parecería que primó el objetivo antiabusivo (A. Blanco, op. cit.).

Por su parte el Cr. Juan Presno entiende que la norma tiene ambos objetivos, es decir alcanzar la dispersión patrimonial y desestimular el desdoblamiento artificial de patrimonios con fines fiscales (J. Presno, op. cit.).

Lo que podríamos afirmar es que la UEA IP tiene una estructura muy similar al ICIR y, si bien contemplamos que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, su finalidad principal sería cubrir el vacío que dejó el ICIR al ser declarado inconstitucional.

### 3.5 ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IP AGRO

Metodología de análisis:

1. Determinar activos y pasivos de la explotación agropecuaria.
2. A partir de una valuación fiscal basada en el valor de la tierra y del valor ficto que determina el valor mínimo del resto de los activos, de acuerdo con lo establecido por el Art. 38 del Título 14, se debe determinar si dichos valores superan las 12.000.000 UI. Si

no superan dicho monto, el patrimonio se encontrará exento. Por el contrario, en caso de superarlo, deberá tributar IP Agro (tasa y sobretasa según corresponda).

#### Valor de la tierra

Se calcula a partir del Valor Real de Catastro (VRC) correspondiente al año 2012, ajustado por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE). Para los inmuebles rurales que no tuviesen VRC a 2012, se valuarán por el valor real que les fije la Dirección Nacional de Catastro (DNC). Para ejercicios posteriores se ajustará también por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura.

Para ejercicios finalizados a partir del 31.12.2020, se limita al VRC la valuación de inmuebles rurales para efectos del cálculo del IP y su sobretasa por parte de contribuyentes personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.

#### Valor de otros activos

Los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria determinarán su valor a través de un cálculo ficto, equivalente al 40% del valor de los inmuebles rurales asociados a la explotación. Dicho valor deberá ser computado por el titular de la tierra que la explota, pero también por aquellos titulares que lo dan en arrendamiento. En este último caso tanto el explotador como el propietario deberán computar el ficto (el propietario considera 140% y el arrendatario 40%). Es importante destacar que esta forma de cálculo es a los efectos de analizar si queda alcanzado o no por la exoneración, pero luego si el propietario no realiza explotación, no deberá considerar el valor ficto a los efectos del cálculo de su activo gravado.

#### Exoneración

Estarán exonerados entonces:

- Para propietarios de tierra cuando Valor de la tierra \* 1,4 < 12.000.000 UI
- Para titulares de explotación (no propietarios de tierra) cuando Valor de la tierra \* 0,4 < 12.000.000 UI

Adicionalmente hay que considerar el último inciso del art. 38 del Título 14 que establece que los contribuyentes deberán realizar de forma individual el cálculo indicado anteriormente, no obstante, cuando se verifique la existencia de una UEA IP se considerará a los efectos de la verificación de la exoneración, la suma de los activos afectados a la misma, de todas las entidades que la componen. En caso de que dicha suma supere las 12.000.000 UI, la parte del patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias que integran la UEA IP, no se considerará exento por parte del contribuyente, aún así cuando individualmente no superen ese mínimo no imponible.

Por último, para determinar en qué escala de tasa y sobretasa tributará el contribuyente, el monto de los activos afectados se valorará de la manera vista anteriormente y de acuerdo con la siguiente tabla:

### 3.1 Determinación de Tasa y Sobretasa en el Impuesto al Patrimonio

Cat.	VALORES DE LOS ACTIVOS AFECTADOS (expresados en UI)		ENTIDADES AL PORTADOR		OTROS SUJETOS PASIVOS	
	De mas de	Hasta	Tasa	Sobretasa	Tasa	Sobretasa
N/A	-	12.000.000	0,75%	exonerado	exonerado	exonerado
A	12.000.000	30.000.000	0,75%	0,70%	0,75%	exonerado
B	30.000.000	60.000.000	1,50%	1,00%	1,50%	1,00%
C	60.000.000	150.000.000	1,50%	1,30%	1,50%	1,30%
D	150.000.000	en adelante	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%

Fuente: Elaboración propia.

3. Cuando los inmuebles afectados a explotaciones agropecuarias, incrementados en 1,4 o 0,4 según corresponda, supere el monto de 12.000.000 UI, se deberá proceder a la valuación de activos y pasivos de acuerdo con el régimen general previsto en la normativa.

Activos:

- Gravados
- En el exterior
- Excluidos
- No computables
- Exentos

Pasivo, será computable el que resulte de la diferencia entre el pasivo deducible (ajustado), menos los activos exonerados, en el exterior, excluidos y no computables.

Al activo gravado se le restará el pasivo computable, llegando de esta manera al patrimonio neto fiscal gravado. Sobre este monto se aplica tasa y sobretasa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El monto imponible de IP Agro y ST IP pueden no coincidir. A los efectos del monto imponible de la ST IP no serán aplicables las normas que dispongan activos exentos, excluidos, o no computables. (inciso quinto, Art. 54 T14 - Art. 31 Dec 30/015).

#### 4) DISEÑO METODOLÓGICO

El diseño metodológico presenta la estrategia que se adoptó para alcanzar los objetivos de investigación y contestar las preguntas de investigación planteadas en el capítulo 2, “El problema de investigación”.

##### 4.1. ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN

Aplicamos el enfoque cualitativo en el trabajo de investigación.

##### 4.2. ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

Considerando el objetivo general de la investigación “Determinar las dificultades que plantea el concepto UEA IP en la liquidación del IP Agro”, el alcance de la tesis fue el descriptivo.

##### 4.3. ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

Nos planteamos la siguiente hipótesis en nuestra investigación: “Las dificultades que plantea el concepto UEA IP en la liquidación del IP Agro responden a la complejidad de su interpretación”.

#### 4.4 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El diseño aplicado en la presente investigación fue de tipo no experimental y transversal. No experimental en la medida que no se realizó ninguna manipulación de las variables, se midió tal cual se presentó en la realidad estudiada, acorde a las dimensiones establecidas; transversales en virtud de que los datos se recabaron en un momento determinado.

## 5) ANÁLISIS DE CASOS

Identificación de casos complejos para la liquidación de IP Agro y su ST IP, que implican UEA IP.

Caso 1

Sujetos que intervienen:

Padre-esposo

Madre

Padrastro

Hermano 1

Hermano 2

Condominio 1 (integrado por Hermano 1, Hermano 2 y Madre)

Condominio 2 (integrado por Hermano 1, Hermano 2)

Abuela

XXX S.R.L

Descripción de los hechos

Tras el fallecimiento de Padre-esposo, Hermano 1, Hermano 2 y Madre heredan, cada uno, la tercera parte de inmuebles rurales afectados a explotaciones agropecuarias por un valor de activos de aproximadamente 8.000.000 UI

Dichos padrones son explotados por XXX S.R.L, cuyos socios son: Hermano 1, Hermano 2, Madre y Padrastro.

Años más tarde, Hermano 1 y Hermano 2 heredan cada uno, la mitad de inmuebles rurales afectados a explotaciones agropecuarias, tras el fallecimiento de Abuela, por un valor de activos de aproximadamente 21.000.000 UI

Los padrones heredados de Abuela son explotados en su mayoría, salvo 1, por empresas diferentes a XXX S.R.L

### Aspectos para resolver

1. ¿El Condominio 1 es una UEA IP? ¿El Condominio 2 es una UEA IP?
2. ¿Existe UEA IP entre Condominio 1 y Condominio 2?
3. ¿Los activos afectados a explotaciones agropecuarias de los condóminos del Condominio 1 están exonerados? ¿Corresponde el pago de sobretasa por los activos afectados a explotaciones agropecuarias de los condóminos del Condominio 1?  
  
¿Los activos afectados a explotaciones agropecuarias de los condóminos del Condominio 2 están exonerados?  
  
¿Corresponde el pago de sobretasa por los activos afectados a explotaciones agropecuarias de los condóminos del Condominio 2?
4. ¿Existe UEA IP entre Condominio 1 y XXX SRL? ¿Existe UEA IP entre Condominio 1, Condominio 2 y XXX SRL?

### Análisis y Resolución del caso 1

1. Tal como detallamos en el marco teórico y cómo lo establece el artículo 53 del T14, los condominios que no están denominados específicamente como sujetos pasivos del IP agropecuario, y que sean titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias

conformarán una UEA IP. Por tanto, podemos afirmar que Condominio 1 conforma una UEA IP y que Condominio 2 conforma otra UEA IP.

2. El análisis se vuelve más complejo al querer determinar si Condominio 1 + Condominio 2 también conforman una UEA IP distinta de las anteriores. Para ello, nos remitiremos al concepto de UEA IP anteriormente explicado, enfocándonos en las UEA IP de carácter objetivo, ya que, no estamos frente a un caso que la normativa defina cómo UEA IP de carácter subjetivo.

Para que exista una UEA IP de carácter objetivo, las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias deben responder a un interés común relativo a dichas actividades, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente, independientemente de las formas jurídicas adoptadas.

Ahora bien, ¿podemos afirmar o negar la existencia de interés común que evidencie la presencia de una unidad empresarial subyacente? Si nos remitimos al ensayo de Juan Andrés Acosta “El esquema de la tributación al capital en el sector agropecuario” vemos que la UEA IP de carácter objetivo posee elementos subjetivos que deberán ser determinados por el contribuyente.

La clave para resolver dicha interrogante consiste en la apreciación que haga el contribuyente, y será la Administración quién podrá impugnar la interpretación realizada, siendo la instancia de prueba de importante relevancia en una eventual actuación inspectiva.

Para que exista una UEA IP conformada por los activos afectados a explotaciones agropecuarias de Condominio 1 + Condominio 2 debe existir vínculos entre ellos que denoten una unidad en el centro de decisión o que exista influencia significativa de los titulares del Condominio 1 sobre el Condominio 2 o viceversa.

3. Continuaremos respondiendo las interrogantes diferenciando las dos apreciaciones:

- Condominio 1 + Condominio 2 no conforman una UEA IP.

En este escenario, podemos afirmar que los activos afectados a explotaciones agropecuarias de los condóminos del Condominio 1 están exonerados. El valor de los inmuebles rurales del Condominio 1 asciende a 8.000.000 de UI, que al incrementarlos por el coeficiente de 1,4 correspondiente al ficto de bienes muebles y semovientes llegamos a un total de activos a considerar para la comparación con la exoneración establecida por la Ley 19.088 es de 11.200.000 de UI, no superando los 12.000.000 de UI. Es decir, que al considerar únicamente los activos asociados a explotaciones agropecuarias que provienen del Condominio 1, ni Hermano 1, ni Hermano 2, ni madre, quedarían gravados por IP Agro ni ST IP.

Siguiendo el mismo razonamiento para el Condominio 2, el valor total de los activos de los condóminos asciende a 29.400.000 UI, quedando estos, gravados por impuesto al patrimonio a la tasa reducida del 0,75%. Al igual que los activos de los condóminos del Condominio 1 no estará obligado al pago de la sobretasa, ya que al tratarse de sujetos pasivos que no cumplen con las hipótesis incluidas en el artículo 52 del T14 el límite para gravar los activos por la sobretasa del IP agropecuario es de 30.000.000 UI.

Del análisis se desprende que los activos afectados a explotaciones agropecuarias de Hermano 1 y Hermano 2 quedarán gravados en su totalidad por impuesto al patrimonio, ya que la suma de las cuotas partes de ambos condominios en la liquidación individual, supera las UI 12.000.000.

- Condominio 1 + Condominio 2 sí conforman una UEA IP.

Suponiendo que nos enfrentamos a dos condominios que cumplen con el carácter objetivo que lo definen como una única UEA IP, la situación gravosa de cada titular difiere considerablemente de la comentada anteriormente.

En este caso, los condóminos de ambos condominios deberán considerar el total de los activos de la UEA IP para determinar si corresponde, o no, exoneración y sobretasa.

Siendo 40.600.000 UI el valor de los activos afectados a explotaciones agropecuarias de la UEA IP el que surge de  $(8.000.000 \text{ UI} + 21.000.000 \text{ UI}) * 1,4$ , podemos afirmar que los condóminos Hermano 1, Hermano 2 y Madre tendrán sus activos gravados por IP Agro y ST IP.

Por encontrarse dicho valor de activos entre 30.000.000 y 60.000.000 UI, las tasas aplicables serán de 1,5% para IP Agro y del 1% para la ST IP.

4. La interrogante que resta por analizar es la configuración o no de UEA IP entre Condominio 1 + XXX S.R.L y Condominio 1 + Condominio 2 + XXX S.R.L

En el primer caso, debemos considerar que 3 de los 4 socios de XXX S.R.L son, a su vez, integrantes del Condominio 1. Sin embargo, Padrastro es un sujeto ajeno al condominio.

La clave para resolver esta incógnita está, nuevamente, determinar si existe unidad en el centro de decisión o influencia significativa de unos titulares sobre otros, que evidencien la existencia de una unidad subyacente independientemente de las formas jurídicas adoptadas.

Aquí nos encontramos con una dificultad práctica que complejiza la resolución del caso. Supongamos que Padrastro ejerce el control sobre las tierras del Condominio 1. Podríamos decir que sí existe una UEA IP entre Condominio 1 y XXX S.R.L. Para

considerar esto, debería suceder que Padrastro sea quien tome las decisiones sobre las tierras del Condominio 1 y la SRL.

Por último, consideramos que Condominio 1 + Condominio 2 + XXX S.R.L no conformaría una UEA IP ya que no existiría influencia significativa de los socios de XXX S.R.L sobre los terceros que explotan los padrones del Condominio 2, suponiendo que las tierras del Condominio 2 explotadas por XXX S.R.L representan una mínima fracción del total tierras de dicho condominio.

## Caso 2

### Sujetos que intervienen:

Madre (55 años)

Hijo

YYY S.R.L.

Socio

Cónyuge del Socio

Hermano del Socio

ZZZ S.R.L.

Otros S.A.

### Descripción de los hechos

Madre divorciada, cedió la nuda propiedad de inmuebles rurales afectados a explotación agropecuaria a su hijo, reservándose el usufructo. El valor de estos inmuebles asciende a 8.000.000 UI.

Esos padrones son explotados por YYY S.R.L., la cual está compuesta por madre en un 50% y Socio el restante 50%.

YYY S.R.L. explota padrones propios por un valor de 5.000.000 UI.

Socio es quien ejerce la administración de YYY S.R.L.

Cónyuge del Socio tiene padrones rurales de su propiedad por 36.000.000 UI que son explotados por Otros S.A., sociedad integrada por terceros independientes.

Hermano de Socio es socio en 50% de ZZZ S.R.L., cuyo restante 50% de las cuotas sociales pertenecen a Socio. Quien ejerce la administración de la sociedad es Hermano del Socio. ZZZ S.R.L. explota padrones rurales propios por 28.000.000 UI.

### Aspectos para resolver

1. ¿Madre e Hijo constituyen una UEA IP?
  - 1.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria de Madre e Hijo, ¿están exonerados?
  - 1.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria de Madre e Hijo, ¿están gravados por ST IP?
2. ¿Madre, Hijo e YYY S.R.L. constituyen una UEA IP?
  - 2.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria de Madre, Hijo e YYY S.R.L., ¿están exonerados?
  - 2.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria de Madre, Hijo e YYY S.R.L., ¿están gravados por ST IP?
3. ¿Socio y su Cónyuge constituyen una UEA IP?

- 3.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria Socio y Cónyuge, ¿están exonerados?
- 3.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria Socio y Cónyuge, ¿están gravados por ST IP?
4. ¿Cónyuge y YYY S.R.L. constituyen una UEA IP?
  - 4.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y YYY S.R.L., ¿están exonerados?
  - 4.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y YYY S.R.L., ¿están gravados por ST IP?
5. ¿Cónyuge y ZZZ S.R.L. constituyen una UEA IP?
  - 5.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y ZZZ S.R.L., ¿están exonerados?
  - 5.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y ZZZ S.R.L., ¿están gravados por ST IP?
6. ¿Cónyuge y Otros S.A. constituyen una UEA IP?
  - 6.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y Otros S.A., ¿están exonerados?
  - 6.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria Cónyuge y Otros S.A., ¿están gravados por ST IP?
7. ¿Madre, Hijo, YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L. constituyen una UEA IP?
  - 7.1. Los activos afectados a explotación agropecuaria Madre, Hijo, YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L., ¿están exonerados?
  - 7.2. Los activos afectados a explotación agropecuaria Madre, Hijo, YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L., ¿están gravados por ST IP?

## Análisis y Resolución del caso 2

1. La primera situación para analizar en nuestro caso de estudio es si se configura la existencia de una UEA IP entre Madre e Hijo. La madre donó la nuda propiedad a su hijo y se reserva el usufructo. El hecho de que no se posea la propiedad plena, sino que el dominio esté desmembrado, no implica la existencia de un condominio entre madre e hijo, por lo que se descarta la existencia de una UEA IP originada en el aspecto subjetivo de la definición del concepto.

Debemos analizar entonces, si se configura o no una UEA IP de carácter objetivo. El punto clave a considerar en este caso es si existe interés común entre las partes a los efectos de las decisiones de explotación de los padrones. Nuevamente, tal cual se analizó en el caso 1, nos encontramos con la carga de subjetividad inherente en la valoración del concepto de interés común.

Para el cálculo del valor de la nuda propiedad (VNP) a valores 2020, tenemos 15 años de plazo (70 – 55) por lo que el coeficiente que surge de la tabla de descuento racional compuesto 0,41726506<sup>2</sup>.

$$\text{VNP} = 8.000.000 \text{ UI} * 0,41726506 = 3.338.120 \text{ UI}$$

Para el cálculo del valor de usufructo (VU) debemos restar del valor total, el valor de la nuda propiedad.

$$\text{VU} = 8.000.000 \text{ UI} - 3.338.120 \text{ UI} = 4.661.880 \text{ UI}$$

En el caso más gravoso para los contribuyentes, que sería aquel en el cual se configure la UEA IP, a los efectos de la exoneración deberíamos calcular:

---

<sup>2</sup> Ver Cuadro 5.1 en ANEXO A

$8.000.000 \text{ UI} * 1,4 = 11.200.000 \text{ UI} < 12.000.000 \text{ UI}$

Es decir, que los activos afectados a esta UEA IP estarían exonerados de IP Agro y ST IP.

2. En función de lo determinado en la pregunta 1, se abren dos alternativas a analizar:

a) Madre e Hijo conforman UEA IP

Como quien explota los padrones agropecuarios pertenecientes a la UEA conformada por Madre e Hijo es YYY S.R.L, integrada en partes iguales por Madre y Socio y administrada por este último, parece muy probable que se pudiera verificar que existe una influencia significativa de Socio sobre Madre, Hijo y YYY S.R.L en cuanto a las decisiones de la explotación, pudiendo concluir la existencia de un interés común.

En cuanto a la existencia de una unidad empresarial subyacente, con los datos presentes en el caso de estudio, no tenemos elementos para afirmar su configuración. La presencia de una unidad empresarial subyacente no solo se complejiza por la falta de información del caso planteado, sino que como ya se mencionó anteriormente, porque no existe definición expresa en la norma de dicho concepto.

Si pudiésemos afirmar que existe una unidad empresarial subyacente, estaríamos ante la presencia de una UEA IP.

A los efectos de la comparación con la exoneración y la ST IP, debemos proceder de la siguiente manera:

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de Madre e Hijo = 8.000.000 UI

\* 1,4 = 11.200.000 UI

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de YYY S.R.L =  $5.000.000 \text{ UI} * 1,4 + 8.000.000 \text{ UI} * 0,4 = 10.200.000 \text{ UI}$

El total de los activos afectados a explotaciones agropecuarias comparables con la exoneración y la ST IP, el total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de la UEA IP es =  $11.200.000 \text{ UI} + 10.200.000 = 21.400.000 \text{ UI} < 30.000.000$  concluyendo que dichos activos quedarán gravados a la tasa reducida del IP Agro (0,75%) y exonerados de ST IP por no superar los 30.000.000 UI.

b) Madre e Hijo no conforman UEA IP

Partiendo de la base de que no existe interés común entre Madre e Hijo, afirmamos que tampoco existe entre YYY S.R.L e Hijo, por tanto podemos concluir que no existe UEA IP entre Madre, Hijo y YYY S.R.L.

Sin embargo, Madre y YYY S.R.L son titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias que podrían ser una UEA IP de carácter objetivo, siguiendo el razonamiento planteado en el punto 2a).

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de Madre =  $4.661.880 \text{ UI} * 1,4 = 6.526.632 \text{ UI}$

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de YYY S.R.L =  $5.000.000 \text{ UI} * 1,4 + 8.000.000 \text{ UI} * 0,4 = 10.200.000 \text{ UI}$

A los efectos de comparar con la exoneración y la ST IP, el total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de la UEA IP es =  $6.526.632 \text{ UI} + 10.200.000 = 16.726.632 \text{ UI} < 30.000.000 \text{ UI}$  concluyendo que los activos quedarán gravados a la tasa reducida del IP Agro (0,75%) y exonerados de ST IP por no superar los 30.000.000 UI.

3. El análisis de este punto resulta bastante menos discutible, dado que nos encontramos ante uno de los casos definidos por la norma como UEA IP de carácter subjetivo. De todas maneras, el cálculo no hubiese variado en caso de no constituir UEA IP debido a que Socio no posee padrones propios y por tanto no tiene activos afectados a explotaciones agropecuarias para contrastar con las escalas de exoneración y ST IP.

A los efectos de la comparación con la exoneración y la ST IP, debemos proceder de la siguiente manera:

Total de activos afectados a la explotación agropecuaria de Cónyuge de Socio =  $36.000.000 \text{ UI} * 1,4 = 50.400.000 \text{ UI} > 30.000.000 \text{ UI}$  concluyendo de esta forma que dichos activos se encuentran gravados para IP Agro tanto a la tasa como a la ST IP.

4. En el punto anterior logramos concluir que existe UEA IP subjetiva entre Socio y Cónyuge de Socio. Debemos ahora analizar si existen elementos tales que nos haga interpretar que existe un interés común entre YYY S.R.L. y Cónyuge.

Como surge de la letra, los padrones de titularidad de Cónyuge de Socio se encuentran 100% explotados por una sociedad anónima totalmente independiente al resto de los integrantes mencionados en el caso. Es decir que como Otros S.A. tiene una dirección que no posee vinculación ni con Cónyuge de Socio ni con el propio Socio (que es quien administra YYY S.R.L.), podemos afirmar entonces que no debería existir interés común entre las partes.

De este modo, no existiría UEA IP conformada por Cónyuge y YYY S.R.L. y sus correspondientes cálculos de exoneración y gravabilidad ante la ST IP deberán realizarse como partes totalmente independientes.

5. El análisis de este caso resulta muy similar al punto anterior e incluso más contundente, en cuanto a que quien ejerce la administración de ZZZ S.R.L. es Hermano del Socio y no Socio como si pasa en YYY S.R.L.

Siguiendo la línea de razonamiento de que no hay interés común entre Otros S.A. y YYY S.R.L., tampoco lo habrá entre Otros S.A. y ZZZ S.R.L. y por tanto volvemos a concluir que los cálculos de exoneración y gravabilidad ante la ST IP deberán realizarse como partes totalmente independientes.

6. Por lo expuesto en el punto 5, no existe UEA IP entre Cónyuge y Otros S.A.
7. Extendemos el análisis realizado en 2) pretendiendo resolver esta interrogante en base a las siguientes alternativas posibles:

- a) Madre, Hijo y YYY S.R.L conforman UEA IP (ver 2a).

Partiendo de esta base, debemos determinar si ZZZ S.R.L conforma una UEA IP con la UEA IP ya determinada en el caso 2a), para que ello suceda, debe existir un interés común sobre los padrones rurales pertenecientes a Madre, Hijo, YYY S.R.L., ZZZ S.R.L.

El sujeto que entendemos puede generar controversias al analizar el caso es Socio, ya que ejerce influencia significativa sobre los activos de Madre e Hijo, y los de YYY S.R.L.

En primera instancia, como los activos de ZZZ S.R.L. son administrados por Hermano Socio, diríamos que no hay tal influencia entre ZZZ S.R.L y la UEA IP conformada por Madre, Hijo, YYY S.R.L. Sin embargo, siendo Socio integrante en partes iguales de ZZZ S.R.L junto con Hermano Socio, nos encontramos ante una dificultad en la valoración del concepto de interés común.

En esta instancia, como tantas otras de estudio de casos complejos, se nos presenta la interrogante de ¿cómo se hace una correcta valorización del concepto de interés común? ¿Existen o pueden existir parámetros unánimemente aceptados para poder realizar esta valoración? ¿Realmente puede llegar a ser un concepto medible?

Planteadas estas consultas, procedemos a analizar las dos alternativas posibles:

7.a.1) Madre, Hijo, YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L. conforman una UEA IP.

A los efectos de la comparación con la exoneración y la ST IP, debemos proceder de la siguiente manera:

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de Madre e Hijo = 8.000.000 UI \* 1,4 = 11.200.000 UI

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de YYY S.R.L = 5.000.000 UI \* 1,4 + 8.000.000 UI \* 0,4 = 10.200.000 UI

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de ZZZ S.R.L = 28.000.000 UI \* 1,4 = 39.200.000 UI

El total de los activos afectados a explotaciones agropecuarias comparables con la exoneración y la ST IP es = 11.200.000 UI + 10.200.000 + 39.200.000 = 60.600.000 > 60.000.000 concluyendo que los activos quedarán gravados a la tasa del IP (1,5%) y a la de ST IP (1,3%).

7.a.2) Madre, Hijo, YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L. no conforman una UEA IP.

Las partes no configurarían una UEA IP cuando no exista control ni influencia significativa de unos titulares sobre otros.

b) Madre, Hijo y YYY S.R.L no conforman UEA IP (ver 2b).

En este caso nuevamente se nos vuelve a plantear la dificultad de si existe o no interés común entre ZZZ S.R.L. y la UEA IP conformada por Madre y YYY S.R.L.

Volvamos a analizar entonces las dos posibilidades:

7.b.1) Madre y YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L. conforman una UEA IP.

En caso de existir interés común entre ZZZ S.R.L., Madre y YYY S.R.L., así como la existencia de una unidad empresarial subyacente, es decir en caso de configurarse UEA IP, a los efectos de la comparación con la exoneración y la ST IP, debemos proceder de la siguiente manera:

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de Madre = 4.661.880 UI \* 1,4 = 6.526.632 UI

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de YYY S.R.L = 5.000.000 UI \* 1,4 + 8.000.000 UI \* 0,4 = 10.200.000 UI

Total de activos afectados a explotaciones agropecuarias de ZZZ S.R.L = 28.000.000 UI \* 1,4 = 39.200.000 UI

El total de los activos afectados a explotaciones agropecuarias comparables con la exoneración y la ST IP es = 6.526.632 UI + 10.200.000 + 39.200.000 = 55.926.632 < 60.000.000 concluyendo que los activos quedarán gravados a la tasa del IP (1,5%) y a la de ST IP (1%).

7.b.2) Madre y YYY S.R.L. y ZZZ S.R.L. no conforman una UEA IP.

Ídem punto 7.a.2.

## 6) CONCLUSIONES

Podemos enfocar el resultado de nuestro ensayo sobre la UEA IP en los siguientes aspectos:

### 6.1. CONCLUSIONES SOBRE LA DIFICULTAD DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA UEA IP

La alta carga de subjetividad que condiciona el aspecto objetivo de la UEA IP dota al Sistema Tributario de una complejidad práctica que parecería no haber sido contemplada por el legislador al crearla, no siendo correcto a nuestro entender, la utilización de un concepto jurídico indeterminado para perseguir el fin propuesto. La dificultad se centra en valorar la existencia de un interés común, quedando librada a la interpretación del contribuyente y la administración, pudiendo llegar a diferentes calificaciones respecto de una misma situación.

### 6.2. CONCLUSIONES SOBRE LA FINALIDAD DE LA CREACIÓN DE LA UEA IP

Si bien entendemos que mediante la creación de la herramienta el legislador habría buscado medir capacidades contributivas para aplicar tasas progresivas y de esta forma desestimular la concentración de tierras, podemos decir también que el efecto antiabuso, que a nuestro criterio es consecuencia de la creación de la UEA IP pero no una finalidad, termina siendo de impacto superior que el propio fin para el cual fue creado.

El hecho que la UEA IP se aplique únicamente para determinar el valor monetario a partir del cual el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias quedará gravado por IP Agro y/o ST IP estaría alineado con la finalidad de aplicar tasas progresivas a una capacidad contributiva buscando desestimular la concentración de la tierra, ya que superando el límite de 12.000.000 UI, todo el patrimonio quedará gravado por IP Agro, no únicamente el excedente.

La redacción final de la norma parece querer identificar a aquellos intereses comunes y gravar los que superen el límite establecido, aplicando tasas progresivas a la totalidad del patrimonio y no solo la cuotaparte que excede la escala anterior.

Resulta difícil valorar si la desestimación de la concentración de la tierra acabó siendo únicamente una finalidad de la norma o si efectivamente terminó siendo concretada en la práctica.

### 6.3. CONCLUSIÓN FINAL

Basándonos en nuestras conclusiones preliminares podemos afirmar que las dificultades que plantea el concepto UEA IP en la liquidación del IP Agro responden a la complejidad de su interpretación, quedando validada la hipótesis de investigación planteada en el punto 4.3.

## 7) CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES

Adicionalmente consideramos que:

- Gravar la totalidad del patrimonio agropecuario a tasas crecientes afecta directamente la inversión y el crecimiento económico, teniendo como alternativa, gravar únicamente los excedentes y dotar al Sistema Tributario de mayor progresividad.
- Parecería que es la renta y no el patrimonio el instrumento adecuado para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes titulares de inmuebles rurales afectados a explotaciones agropecuarias.
- La complejidad de identificar una UEA IP podría provocar para la Administración dificultades prácticas de fiscalización y recaudación.
- La no existencia de responsables solidarios entre los integrantes de la UEA IP podría afectar el cobro por parte de la Administración del impuesto.
- El aspecto subjetivo de la UEA IP no refleja en muchos casos la realidad y carece de flexibilidad o prueba en contrario, condenando al pago de IP Agro y/o ST IP a titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias que, visto en forma individual, no poseen la capacidad contributiva que originalmente se pretendió gravar.
  - Consideramos como alternativa a la dificultad práctica de interpretación del concepto de UEA IP establecer presunciones que permitan resolver la valoración del interés común, admitiendo la posibilidad de prueba en contrario.

## 8) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACOSTA, JUAN (2016) El esquema de la tributación al capital en el sector agropecuario
- Circular BCU 2112
- Código Tributario
- DECARLINI, L. (2004) Tratamiento Tributario del grupo de empresas (Group taxation), Revista Tributaria N° 182. Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- Decreto 150/007
- Decreto 30/015
- Decreto 356/012
- Decreto 356/012
- Decreto 392/009
- Decreto 56/009
- Decreto-Ley N° 14.330
- DOMÍNGUEZ, M. (2013) Inconstitucionalidad del ICIR.
- FERRARI, M. y GUTIERREZ, G. (2011) Conjuntos Económicos Enfoque Tributario, (1ª ed.) Montevideo: AMF-ORT.
- GIACOMINI, R (2018) Sobretasa en el impuesto al patrimonio, análisis crítico (2018), Cr. Raúl Giacomini.

- GUTIERREZ, G. (2011) Conjuntos económicos: regulación, consecuencias y peligros, Revista Tributaria N° 222. Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- Ley N° 10.054
- Ley N° 10.597
- Ley N° 13.426
- Ley N° 16.736
- Ley N° 17.345
- Ley N° 18.083
- Ley N° 18.876
- Ley N° 19.088
- Ley N° 19.093
- Ley N° 19.438
- Ley N° 18.407
- QUAGLIA, A (2016) Conjuntos económicos y Unidad económico- administrativa Implicancias de su tipificación en el ámbito de los impuestos recaudados por la DGI (IX Jornadas Tributarias de la Dirección General Impositiva )
- Resolución DGI N° 3020/013
- Resolución DGI N° 819/010
- Resolución DGI N° 2084/009
- Revista Tributaria, T. XXXVIII, No. 222

- Sentencia TCA 26/019
- Sentencia TCA 453/011
- SERRANA, D. (2008) La realidad económica y las formas jurídicas en el Derecho Tributario: un intento Delgado Serrana, "La realidad económica y las formas jurídicas en el Derecho Tributario: un intento de disección epistemológica desde las dicotomías", ponencia presentada al seminario Economía y Derecho (Andrés BLANCO y Oscar SARLO: Coordinadores), Montevideo: Facultad de Derecho de la Universidad de la República.
- SHAW L. y SUJANOV V. (1976) Los problemas tributarios del grupo de sociedades como unidad, Revista Tributaria N° 13. Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- Título 4 Texto Ordenado 1996

## ANEXO A

**Cuadro 5.1 - Nuda Propiedad – Usufructo – Derechos de Uso y Habitación**

Usufructo	Factor	Usufructo	Factor	Usufructo	Factor
3	0,83961928	26	0,21981003	49	0,05754566
4	0,79209366	27	0,20736795	50	0,05428836
5	0,74725817	28	0,19563014	51	0,05121544
6	0,70496054	29	0,18455674	52	0,04831645
7	0,66505711	30	0,17411013	53	0,04558156
8	0,62741237	31	0,16425484	54	0,04300147
9	0,59189846	32	0,15495740	55	0,04056742
10	0,55839478	33	0,14618622	56	0,03827115
11	0,52678753	34	0,13791153	57	0,03610486
12	0,49696936	35	0,13010522	58	0,03406119
13	0,46883902	36	0,12274077	59	0,03213320
14	0,44230096	37	0,11579318	60	0,03031434
15	0,41726506	38	0,10923885	61	0,02859846
16	0,39364628	39	0,10305552	62	0,02697965
17	0,37136442	40	0,09722219	63	0,02545250
18	0,35034379	41	0,09171905	64	0,02401179
19	0,33051301	42	0,08652740	65	0,02265264
20	0,31180473	43	0,08162962	66	0,02137041
21	0,29415540	44	0,07700908	67	0,02016077
22	0,27750510	45	0,07265007	68	0,01901959
23	0,26179726	46	0,06853781	69	0,01794301
24	0,24697855	47	0,06465831	70	0,01692737
25	0,23599863	48	0,06099840		

Para determinar el valor fiscal de la nuda propiedad debe multiplicarse el valor fiscal del inmueble por el factor que corresponda a la duración del usufructo. El valor del usufructo surge por diferencia.

Fuente: Dirección General Impositiva.

## APÉNDICE

### Entrevista Personal Nro. 1: Cr. Juan Acosta, 04 de Julio de 2021

**P:** ¿Te parece que el aspecto objetivo del Art. 53 del Título 14, puede tener una alta carga de subjetividad en función de la valoración de “interés común” que pueda darle cada intérprete?

La pregunta no fue planteada al experto, debido a que su opinión al respecto la podemos encontrar en su ensayo “EL ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN AL CAPITAL EN EL SECTOR AGROPECUARIO” realizado en el año 2016.

**P:** ¿Consideras que la UEA IP fue creada como norma antiabuso o como mecanismo para medir la capacidad contributiva?

**R:** Para mi es una norma antiabuso. porque la existencia de la UEA juega sólo para la exoneración y la sobretasa, y no como determinante del IP.

**P:** ¿Consideras que la figura de la UEA IP debería ser aplicada para IRAE?

**R:** No creo, porque en el IRAE no hay una exoneración tan determinante como en el IP agro. Además ya se aplica el principio de realidad económica del ART 6 del CT. Por otro lado, también existe la definición de conjunto económico del CT.

**P:** ¿Te parece que el aspecto objetivo del Art. 53 del Título 14, puede tener una alta carga de subjetividad en función de la valoración de “interés común” que pueda darle cada intérprete?

**R:** No compartimos la existencia de impuestos al capital con tasas progresivas. Los tributos al capital, en general, aún a tasas proporcionales gravan el ahorro y la acumulación de capital, siendo por lo tanto negativos para la inversión, que es la base del crecimiento económico y en última instancia del desarrollo social.

En caso de considerarse necesarios, deben concebirse a una tasa única proporcional, de magnitud reducida, con un umbral bajo de exoneración para las pequeñas explotaciones.

La introducción de una tasa creciente, cuya magnitud va a aumentando según la escala de los activos alcanzados, lleva a la introducción de la UEA, que tiene como objetivo medir la real escala de la inversión gravada, con independencia de las formas jurídicas adoptadas por los particulares, buscando captar la real base imponible, cuando un capital, que responde a los mismos intereses, está distribuido entre varias personas físicas o jurídicas.

De ese modo se introducen factores subjetivos, que agregan una alta complejidad y una muy difícil interpretación a la administración de un tributo que, en caso de existir, debería tener una naturaleza marginal. Es tal la confusión en su interpretación que ni siquiera la Administración Tributaria se arriesga a asesorar a los contribuyentes acerca de si una determinada figura verifica la UEA, existiendo antecedentes casi nulos sobre pronunciamientos en ese sentido.

La existencia de normas de interpretación subjetiva genera confusión e incertidumbre en los contribuyentes y en los inversores en general, creando un clima contrario al deseable para

desarrollo de los negocios y el crecimiento de la inversión, que requiere de certezas sobre la tributación que deben enfrentar los emprendimientos, no sólo en el corto plazo sino en el mediano y largo plazo.

La definición subjetiva de la UEA y, en general, la existencia de normas cuya interpretación tiene una alta subjetividad y generan dudas de interpretación son, por lo tanto, muy negativas.

Pero también es nefasta la definición subjetiva, que incluye dentro de las UEA a los condominios propietarios de tierra que no son titulares de explotaciones agropecuarias, lo que implica alcanzar patrimonios cuya propiedad se divide entre diversas personas físicas, cuyo patrimonio, considerado en forma individual, no tiene la entidad buscada por la ley, para quedar comprendida en el impuesto, o en la sobretasa.

El caso más común es el de los condominios sucesorios, existentes a partir del fallecimiento de sus anteriores titulares, en que la tierra se divide en varias cuotas partes, diluyéndose la capacidad contributiva anterior de los causantes, pero quedando igualmente alcanzadas por la no realización de la partición, generalmente por falta de recursos para enfrentar los costos asociados. En este caso suele gravarse en forma asimétrica patrimonios cuya entidad se ha visto menguada y que muchas veces son de magnitud inferior a otros patrimonios que caen en la exoneración. Consideramos muy equivocada la inclusión de los condominios sin explotación dentro de la definición de la UEA.

Por otra parte, cuando se aplican tasas crecientes siempre deben aplicarse por escalonamientos progresionales (como en el IRPF), gravándose a tasas mayores solamente los montos que exceden de la escala respectiva, y no, como en el IP agropecuario, pasándose a tributar a una tasa mayor por la totalidad del patrimonio, incurriéndose en asimetrías enormes en la tributación de patrimonios cuyas magnitudes tienen escasa diferencia.

**P:** ¿Consideras que la UEA IP fue creada como norma antiabuso o como mecanismo para medir la capacidad contributiva?

**R:** Considero que tiene ambos objetivos. Antes de la existencia de este impuesto ya existía un frecuente desdoblamiento, separándose las entidades que detentaban la propiedad de la tierra de aquellas que la explotaban, con la finalidad de reducir los riesgos patrimoniales, no necesariamente con una finalidad tributaria sino de protección patrimonial, dándose también en explotaciones de menor escala con la finalidad de atenuar el impuesto a la renta. La creación de esta figura de la UEA tiene como finalidad alcanzar a estos patrimonios dispersos, pero también opera como desestímulo al desdoblamiento artificial de patrimonios nuevos con fines fiscales.

**P:** ¿Consideras que la figura de la UEA IP debería ser aplicada para IRAE?

**R:** Entiendo que debería eliminarse, simplificando el diseño del IP, antes que extenderlo al IRAE, aumentando en forma exponencial la confusión y la incertidumbre de los contribuyentes. La definición actual para el IP no aplica en ninguna forma para el IRAE, pero sí existen las previsiones del art.6º del Código Tributario que aplican a todos los tributos, relativas a la prevalencia de la realidad económica sobre las formas jurídicas adoptadas por los particulares.

**Pregunta:** ¿Te parece que el aspecto objetivo del Art. 53 del Título 14, puede tener una alta carga de subjetividad en función de la valoración de “interés común” que pueda darle cada intérprete?

**Respuesta:** Sí, tiene una carga de subjetividad importante, pero en realidad eso sucede en todos los textos legales en los que las redacciones son amplias o vagas. Estas situaciones son comunes en la legislación de los países latinoamericanos y de Europa Continental; en Estados Unidos e Inglaterra, y eso se transmitió a las normas internacionales (lo ven claramente en el Modelo OCDE), se prefieren las enumeraciones larguísimas y hasta tediosas de hipótesis casuísticas, precisamente para eliminar la multiplicación de lecturas divergentes de la ley.

**P:** ¿Consideras que la UEA IP fue creada como norma antiabuso o como mecanismo para medir la capacidad contributiva?

**R:** Dados los antecedentes de la sobretasa, creo que la intención primaria fue medir la dimensión real de la tenencia de tierra de un grupo de personas con intereses comunes; es decir, un mecanismo para medir la capacidad contributiva. De todas formas, también sirve como mecanismo antiabuso, porque una vez creado el impuesto la división de la propiedad de la tierra es la forma más sencilla de evitar el pago del impuesto. De todas formas, en la redacción final parece que primó la motivación antiabuso, ya que la suma de predios funciona para determinar si se llega o no al umbral gravado, pero no para aplicar las tasas progresivas. De manera que el fin de política fiscal redistributiva quedó claramente desdibujado

**P:** ¿Consideras que la figura de la UEA IP debería ser aplicada para IRAE?

**R:** Técnicamente es posible, sin dudas, pero creo que es imposible en términos prácticos, por dos motivos: 1) es difícil de fiscalizar; y 2) su resultado puede no ser favorable a la Administración. Si sumás activos seguro que el monto imponible te aumenta, pero si sumás y compensás ganancias y pérdidas muchas veces te va a disminuir la recaudación, con lo cual los gobiernos difícilmente estén interesados en impulsar modificaciones de este tipo en los impuestos a las rentas empresariales.

**Pregunta:** ¿Te parece que el aspecto objetivo del Art. 53 del Título 14, puede tener una alta carga de subjetividad en función de la valoración de “interés común” que pueda darle cada intérprete?

**Respuesta:** Entiendo que el tema UEA tiene una carga de subjetividad, no creo que sea una alta carga de subjetividad pero sí que en cierta medida la subjetividad puede existir en ciertos casos. Existen situaciones que son muy claras (seguramente la mayoría de las veces), pero en determinadas situaciones la definición final puede quedar determinada por algún tipo de matiz subjetivo donde seguramente el fisco y el contribuyente puedan no compartir el mismo criterio.

**P:** ¿Consideras que la UEA IP fue creada como norma antiabuso o como mecanismo para medir la capacidad contributiva?

**R:** Es una clara norma anti abuso ya que al darse un límite de valores catastrales (que en los hechos se traduce a cantidad de hectáreas), eso puede fomentar la división artificial o sin base de negocios y en ese momento aplica la norma antiabuso.

**P:** ¿Consideras que la figura de la UEA IP debería ser aplicada para IRAE?

**R:** Entiendo que la figura de la UEA es solo aplicable en el IP ya que es allí donde efectivamente la misma está legislada. Respecto del IRAE aplica la normativa general y la realidad económica que siempre es la guía general.