

Enajenación de Inmuebles rurales

1. Introducción

En esta nota comentaremos la forma de calcular el impuesto a la renta vinculado a la venta de inmuebles rurales para contribuyentes de IRAE.

Nos enfocaremos en analizar la renta por la venta de campos adquiridos antes de la reforma tributaria y después de la misma; a su vez, analizaremos los diferentes escenarios en función de si el bien fue adquirido a un contribuyente de IRPF, IRNR o IRAE. Adicionalmente, comentaremos otras situaciones particulares, como ser la enajenación de inmuebles de prioridad forestal.

1. IRAE en la venta de campo

1.1. Venta de campo adquirido antes del 1/7/2007

Previo a la entrada en vigencia de la reforma tributaria del año 2007 (Ley 18.093) la enajenación de inmuebles rurales no estaba alcanzada por IRAE. A partir del 1/7/2007 se comenzó a gravar, diferenciando la forma de calcular la renta para los casos en que el inmueble enajenado hubiese sido adquirido anterior o posteriormente al 1/7/2007.

En el primer caso, el contribuyente puede optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o calcularla de forma ficta.

Originalmente, la renta fiscal determinada de forma ficta para contribuyentes de IRAE ascendía al 6% del precio de venta, correspondiendo aplicar a este importe la tasa del 25%; ascendiendo el impuesto entonces, al 1,5% sobre el precio de venta.

La Ley 18.876, del año 2011 modificó la norma, determinando el cálculo ficto de la Renta Neta Fiscal (RNF) **para enajenaciones realizadas a partir del 1 de enero del 2012**, como el 6% del valor en plaza del inmueble al 1 de julio de 2007, más la diferencia entre el precio de venta y el valor en plaza al 1 de julio de 2007 (actualizado considerando la variación de la unidad indexada).

El efecto de esta modificación es que la imposición ficta se restringe al “valor en plaza” del inmueble al 1 de julio del 2007, y la diferencia entre ese valor en plaza y el precio real de la enajenación se grava en su totalidad. El objetivo de esta modificación fue gravar de forma más acentuada las rentas provenientes de la enajenación de inmuebles rurales, considerando que los valores de la tierra habían experimentado un alza importante que, aplicando el ficto en su forma original se estaba dejando de gravar.

Esta norma introduce el concepto de “valor de venta en plaza del inmueble al 1 de julio del 2007”. Este valor se obtiene mediante la deflactación del precio de la enajenación, utilizando el “Índice Medio de Incremento de los Precios de Venta de Inmuebles Rurales” (IMIPVIR). Para hacernos una idea, la variación del mismo al día de hoy es 5.

Es interesante comentar que la Ley que introdujo estas modificaciones, Ley 18.876 fue la misma que creo el ICIR, que luego fue derogado; aumentando en forma sustancial el ficto aplicable al incremento patrimonial para la enajenación de inmuebles rurales exclusivamente, no así, para inmuebles urbanos.

Es de destacar que este ficto puede ser aplicado por todos los contribuyentes que enajenen inmuebles adquiridos antes del 1 de julio de 2007, **con independencia de si liquidan bajo el régimen de contabilidad suficiente o no.**

1.2. Venta de campo adquirido luego del 1/7/2007

Si, por el contrario, **el inmueble enajenado fue adquirido con posterioridad al 1 de julio de 2007**, la renta se determinará por el régimen general, debiendo calcularla como la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal del bien.

Un aspecto sumamente importante a considerar es la regla candado a los efectos de considerar el costo del inmueble. De acuerdo a los Artículos 19 y 20 del Título 4 del TO 2007 la deducción del costo estará condicionada a la tributación de la contraparte.

Sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior...”

Lo que busca esta norma es cerrar los caminos de la elusión, no permitiendo descontar gastos o costos por los cuales la contraparte no se vio sujeta a imposición, o tributó a alguna tasa menor (IRPF, IRNR, o alguna tasa en el exterior), permitiendo deducir el gasto en proporción si el mismo estuvo sujeto a imposición a una tasa más baja que la del IRAE.

Es de destacar, que la regla candado se aplica además de a los gastos, a los costos, conforme lo establecido en la Ley interpretativa 18.341 del 30/8/2008.

Por tanto, si la contraparte tributa un 12%, por ejemplo, en concepto de IRPF, solo se podrá deducir el 48% del costo del inmueble cuando éste se enajene. Este 48% corresponde a la relación entre el impuesto que paga la contraparte y el IRAE (12%/25%=48%).

La lógica de la Regla candado es evitar que se acuerden sobrepagos con el fin de conseguir un beneficio fiscal, es decir, es una norma anti elusiva. Sin embargo, aplicar esta regla al costo de los bienes y servicios resulta confiscatorio, considerándose una norma inconstitucional.

2. Inmuebles forestados

En relación a la enajenación de inmuebles ubicados en campos de prioridad forestal y dedicados a este tipo de explotación, si bien la Administración fiscal en algún momento había entendido que se trataba de un resultado gravado por IRAE, luego cambio de posición mencionando que *“la exoneración alcanza la explotación tanto de los bosques como de los terrenos sobre los que se asientan éstos, y explotar significa obtener una utilidad en provecho propio, se concluye que la enajenación del inmueble rural sobre el que hallan plantados bosques artificiales de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal se encuentra comprendida en la exoneración del artículo 73º del Título 4 T.O. 1996.* (Consulta 5674 del año 2013).

3. Conclusiones y recomendaciones

Con el cambio propuesto al cálculo del método ficto a partir del año 2012, el peso del impuesto supera el 10% del precio de venta; siendo originalmente este ficto 1,5% del precio de venta.

Además, para las enajenaciones de inmuebles adquiridos luego del 1/7/2007 pasa a tener relevancia, en virtud de la regla candado, a quién fue adquirido el inmueble.

También es relevante el conocimiento de este tema para evaluar el vehículo jurídico para la compra. Hacerlo a nombre de persona física puede resultar más sencillo a la hora de vender, pero el comprador tendrá el costo de aplicar la regla candado en ocasión de la futura venta.

Cuando estamos analizando la venta de inmuebles rurales, una alternativa a evaluar es vender las acciones o participaciones de la empresa propietaria de los mismos, dado que la carga tributaria en este caso sería el 2,4% del precio de venta de las acciones o participaciones.

Por último, del mismo modo en que se corrigió la situación de los arrendamientos rurales, sería deseable la modificación de la norma que implica aplicar regla candado a los costos, al menos en el caso de compra venta de inmuebles.

