

ARTÍCULO DOCTRINARIO

LOS INMUEBLES RURALES Y LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

El fisco exteriorizó el criterio interpretativo en relación a la gravabilidad de los inmuebles rurales con los impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y Sobre los Bienes Personales.

Por Néstor Cáceres (*)

A) INTRODUCCION

Mediante la Nota Externa N° 5/2006, publicada el 22/11/06, la AFIP-DGI dio a conocer la modalidad de tributación que, según los funcionarios de ese Organismo, se debe aplicar para la determinación de los impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y Sobre los Bienes Personales respecto de los inmuebles rurales.

B) ANTECEDENTES

Las disquisiciones interpretativas respecto de los tributos patrimoniales recaudados por el fisco nacional que alcanzan a los inmuebles rurales, surgen a partir de las modificaciones introducidas a través de la ley 25.063 al impuesto sobre los Bienes Personales, en función de las cuales se exime a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

Han sido numerosos los pronunciamientos efectuados por la doctrina¹, respuestas de Mesas de Enlace realizadas por las entidades profesionales con funcionarios del fisco y conclusiones de jornadas tributarias, por medio de las cuales se han emitido interpretaciones y reclamado respuestas del fisco, las cuales se esperaban a través de una norma de mayor rango legal a una nota externa y con determinado grado de fundamentación.

A los fines de comprender el origen de las dificultades interpretativas, que surgen como consecuencia del establecimiento de una exención en el impuesto sobre los Bienes Personales, pero referida a bienes gravados por el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se transcriben a continuación las normas a partir de cuya integración se genera la dificultad interpretativa que intenta solucionarse mediante la Nota Externa N° 5/2006.

l) Impuesto sobre los Bienes Personales: “Art. 19: Se consideran situados en el país:

¹ Inmuebles Rurales.....; De Soto, Raúl; P.A.T. Nov/2005 - La valuación en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los inmuebles rurales....;Perlati, Sebastián F. Doctr. Trib. Errepar Sept/2003; VII Jornadas Tributarias Provinciales" organizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires en la Ciudad de Junín en agosto de 2004; etc.

a) Los inmuebles ubicados en su territorio; k) Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

Art. 21: Están exentos del impuesto:...f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”

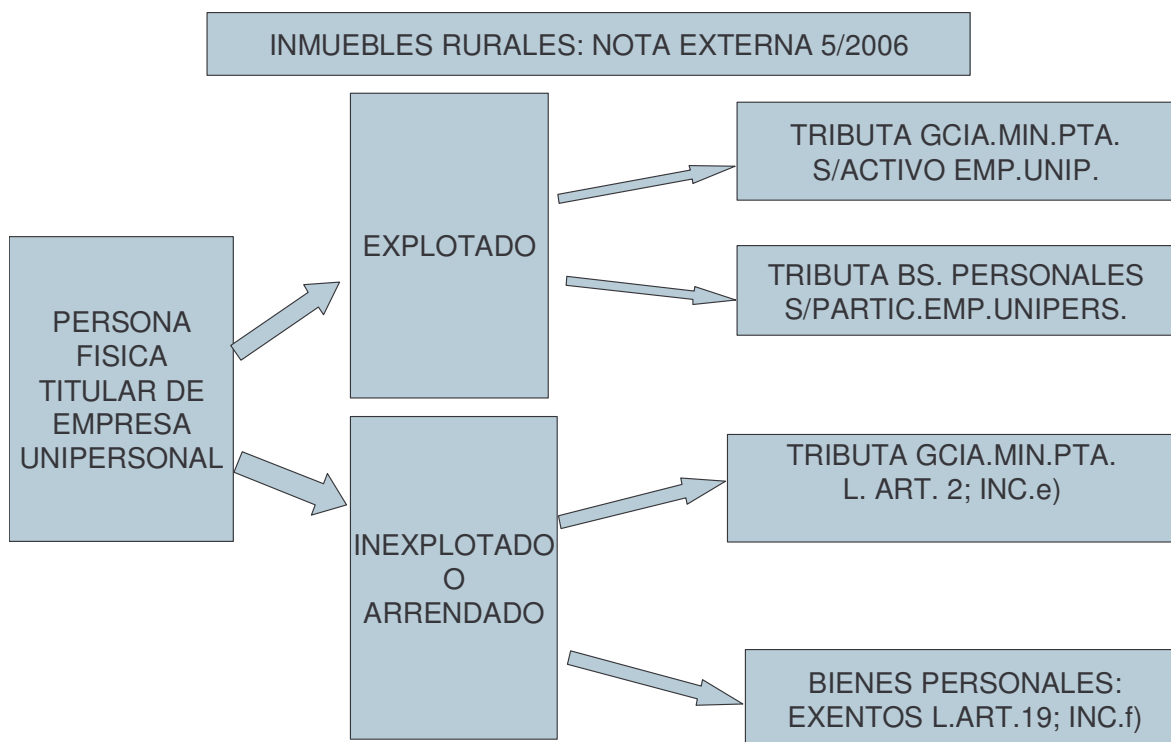
II) Ley 25.063 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: “Art. 2º: Son sujetos pasivos del impuesto: e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles;

Cual fue la duda interpretativa ?: Si, por la circunstancia de que el inmueble rural estuviere afectado a una explotación unipersonal o a una sociedad de hecho, ello implicaba que no fuera aplicable la exención en el impuesto sobre los Bienes Personales (art. 21; inc. f).

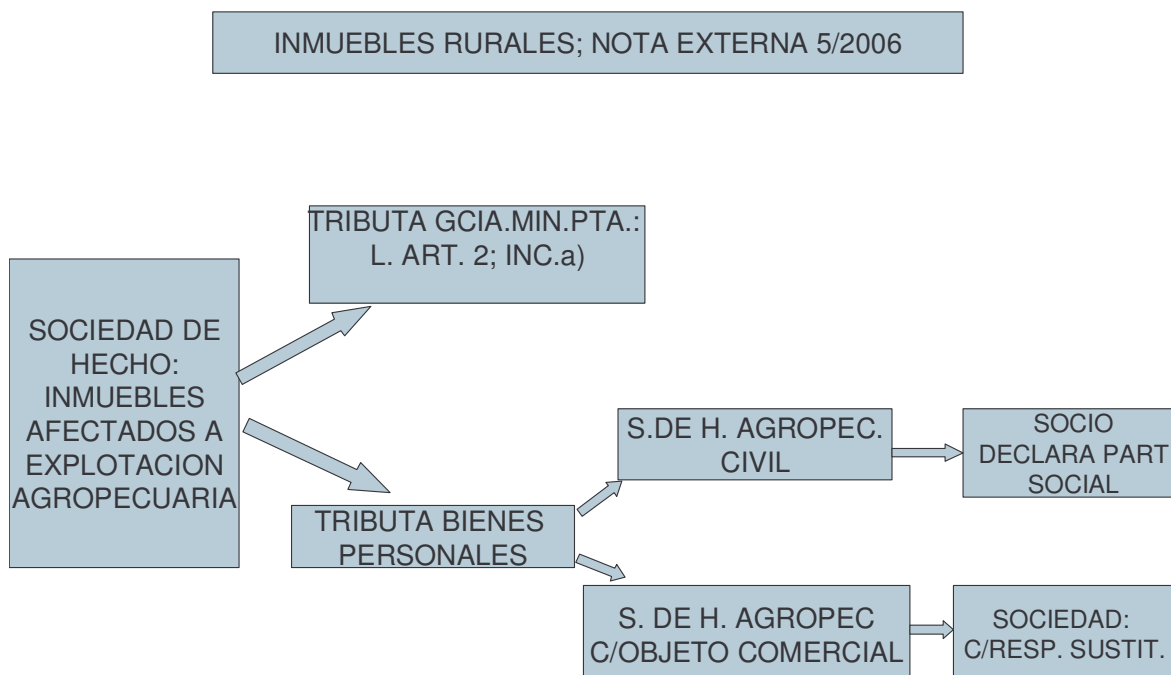
C) INTERPRETACION DEL FISCO

Mediante la ya citada Nota Externa Nº 5/2006, la AFIP-DGI interpreta lo siguiente

Empresas unipersonales: la exención del impuesto sobre los Bienes Personales sólo alcanza a los sujetos titulares de inmuebles rurales que se encuentren arrendados o inexplorados, tal cual se expone en el siguiente gráfico:



Sociedades de Hecho: la exención del impuesto sobre los Bienes Personales no resulta aplicable respecto de los inmuebles rurales afectados a una explotación agropecuaria.



De este modo, la interpretación que se desprende de la Nota Externa N° 5/2006, implica la NO procedencia de la exención del impuesto sobre los Bienes Personales a los titulares de dominio de inmuebles rurales, tanto cuando estén afectados a una empresa unipersonal, como así también cuando su explotación se lleve a cabo a través de una sociedad de hecho.

Cabe recordar que, adicionalmente a lo expuesto, la propia ley del impuesto sobre los Bienes Personales genera contradicciones, ya que por una parte grava los patrimonios de empresas unipersonales, y por otra, a través del artículo 21, inciso f), exime a los inmuebles rurales pertenecientes a "personas físicas o sucesiones indivisas".

En lo relativo a las empresas unipersonales, la citada Nota Externa N° 5/2006, recepta la disposición contenida en el artículo 22 del Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales, en el cual se establece la forma de valuación de los inmuebles rurales, la cual se deberá efectuar sin computar la reducción del 25% del valor de la tierra libre de mejoras.

En el caso de las sociedades de hecho, a través de la Nota Externa N° 5/2006, se ratifica la disposición contenida en el artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en el cual se dispone que: *"... integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo a los valores normales de mercado"*.

Desde luego, tal cual lo resuelto por medio del dictamen 7/2002, se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los Bienes Personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

D) BIENES PERSONALES: SUJETOS EXENTOS

Ahora bien, si en definitiva la ley del impuesto sobre los Bienes Personales exime a *“Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles”*, cabe preguntarse si las empresas unipersonales o las sociedades de hecho pueden ser titulares de dichos bienes para que exista la obligación de tributar por ellos.

Al respecto, el artículo 30 del Código Civil establece que: *“Son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones”*. A su vez, el artículo 31 de dicho Código dispone que *“Las personas son de una existencia ideal o de una existencia visible....Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados, les conceden o niegan las leyes”*.

La “empresa unipersonal” no puede ser titular de un inmueble rural. Del mismo modo, tampoco la sociedad de hecho puede ser titular de inmuebles. La pretensión del fisco de incluir este tipo de inmuebles en el activo de dichos entes, implica una violación a disposición contenida en el inciso f) del artículo 21 de la ley del impuesto sobre los Bienes Personales que exime de este impuesto a los inmuebles rurales.

E) CONCLUSIONES

Se observa que la interpretación efectuada a través de la Nota Externa N° 5/2006, además de su precario rango legal, exterioriza una posición del fisco ya evidenciada con anterioridad a través de dictámenes² y normas reglamentarias, sin que se haya asumido la prevalencia de la norma de mayor nivel en la pirámide jurídica, tal como la ley del impuesto sobre los Bienes Personales, que contiene una expresa exención de los inmuebles rurales cuya titularidad la detentan las personas físicas.

Por medio de la Nota Externa N° 5/2006 el fisco resolverá las consultas de los contribuyentes o las efectuadas a través de Mesas de Enlace, pero difícilmente sus conclusiones permitan superen el necesario control judicial de las controversias que surjan en los casos concretos.

(*) Contador Público y Licenciado en Administración. Especialista en derecho tributario

² D.A.T.: N° 27/2001;35/2001, 78/2001 y 7/2002