



LOS INMUEBLES RURALES Y LA NOTA EXTERNA (AFIP) 5/2006

ROBERTO ZARINI

La nota externa (AFIP) 5/2006 niega su condición de exentos a los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas afectados a una explotación agropecuaria unipersonal en el impuesto sobre los bienes personales.

Las disposiciones contenidas en la ley 25063 (BO: 31/12/1998) originan una pregunta: ¿por qué motivo el artículo 22 del decreto reglamentario, que contiene normas de valuación, menciona los inmuebles rurales, que resultan exceptuados por el artículo 21, inciso f), de la ley del propio impuesto?

UN REPASO A LA NORMATIVA

Los antecedentes parlamentarios de la ley 25063 expresan lo siguiente:

"127. El proyecto continúa con el Título VI, que contiene las modificaciones al texto de la ley del impuesto sobre los bienes personales. Estas modificaciones derivan de la implantación del impuesto a la ganancia mínima presunta y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes: los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior, las cuotas o participaciones sociales de entidades constituidas en el exterior, y los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la ganancia mínima presunta. Las restantes modificaciones tienen como propósito mejorar y dar mayor precisión a las disposiciones vigentes."

No se advierte en la intención del legislador, ni surge del texto legal, que se hayan establecido limitaciones a la exención condicionadas al destino asignado a los inmuebles de la cuestión.

Tomando como antecedente el dictamen 77/1996, puede decirse que los bienes inmuebles, independientemente de su afectación en la correspondiente declaración jurada, deben exteriorizarse separados de los restantes componentes del patrimonio de la explotación agropecuaria unipersonal, para así, de esta manera, evitar la doble imposición que se produciría al gravar el inmueble rural con el impuesto a la ganancia mínima presunta y -al estar incorporado al patrimonio de la explotación unipersonal- con el impuesto sobre los bienes personales.

El Ente Recaudador expresó su opinión mediante el dictamen (DAT) 27/2001, fechado el 30 de abril de 2001. Se decía que "atento a las condiciones (sic) precedentes, se concluye que los inmuebles rurales que posean las personas físicas o sucesiones indivisas se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales".

Posteriormente, se conoció del dictamen (DAT) 78/2001, fechado el 31 de octubre de 2001, la siguiente opinión: "Ahora bien, en virtud del esquema exentivo contemplado por la norma legal, cabe colegir que, si bien el artículo 22 de la ley del impuesto sobre los bienes personales ha previsto, en su inciso a), el procedimiento a aplicar para valuar los inmuebles situados en el país, dicho dispositivo deviene en abstracto, en razón de quedar los respectivos bienes excluidos de la base imponible.

"Las normas de valuación contenidas en el artículo 22 de la ley sólo deben ser aplicables a los bienes gravados. Los bienes exentos, por el contrario, no inciden de modo alguno en la determinación directa del tributo y, por ende, no interesa su valor a los efectos liquidatorios."

Y se agrega lo siguiente: "Atento a las consideraciones precedentes, y en relación con la cuestión sometida a consulta, este servicio asesor entiende que los inmuebles rurales, cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas, se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales, resultando inaplicables las normas de valuación previstas para los mismos".

En el dictamen (DAT) 7/2002 se lee lo que sigue: "De lo expuesto, se concluye que en el impuesto sobre los bienes personales quedan excluidos aquellos bienes (inmuebles rurales) cuyos titulares (personas físicas o sucesiones indivisas) resulten sujetos del impuesto a la ganancia mínima presunta. Ello, atento a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 2 de la ley 25063.

"En otras palabras, se encuentran fuera del ámbito de este impuesto 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.

"En el impuesto a la ganancia mínima presunta, en el caso de los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos estarán alcanzados por este impuesto y sólo quedará gravada por el impuesto sobre los bienes personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas.

"A su vez, se hallan alcanzados los inmuebles rurales de personas físicas y/o sucesiones indivisas que se encuentren inexplorados, arrendados o cedidos."

A posteriori, el decreto 988/2003 (BO: 29/4/2003) modificó normas vigentes en el decreto reglamentario hasta esa fecha con el texto según el decreto 127/1996, de fecha 9 de febrero de 1996, y modificaciones. Nos interesa la sustitución del artículo 22, al que se dio nueva redacción.

El primer párrafo de los considerandos del decreto 988/2003 dice lo siguiente: "Que mediante las leyes

25585 y 25721 se modificó la ley del gravamen, disponiéndose que el impuesto sobre las acciones y participaciones correspondientes a personas físicas y sucesiones indivisas del país, y a personas físicas o ideales del exterior, será liquidado e ingresado por las sociedades emisoras de dichos bienes, o cuyo capital social esté constituido por los mismos, regidas por la ley 19550 (t.o. 1984 y modif.), excluidas las explotaciones unipersonales".

El quinto párrafo de los mismos considerandos expresa lo que sigue: "Que en consecuencia, teniendo en cuenta el citado mecanismo para la liquidación y el ingreso del gravamen a que se hizo referencia, corresponde introducir modificaciones en la reglamentación vigente, a efectos de su adecuación a las reformas incorporadas por la ley 25585 en la ley del tributo y por la ley 25721".

El inciso e) del artículo 1 del decreto 988/2003 sustituye el artículo 22 del decreto reglamentario, hasta entonces vigente, y de la lectura de los considerandos puede deducirse que la nueva redacción se refiere a la valuación de activos de los responsables sustitutos, sin extenderse a las empresas unipersonales, por ser inaplicables a estas últimas la figura del responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales.

Según el dictamen (DAT) 5/2004, al fijar el criterio del Fisco respecto del momento desde el cual surten efecto los términos del decreto 988/2003, en lo que concierne a la valuación de los inmuebles rurales, se establece que dicha norma será aplicada desde el período fiscal 2002.

A partir de la vigencia de las disposiciones del decreto 988/2003, en la práctica pudo advertirse que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) modificó su criterio respecto de la exención de los inmuebles rurales en cuestión. En efecto, sin mediar publicación expresa al respecto, en los procedimientos de fiscalización y verificación, los funcionarios actuantes sostuvieron el criterio de incorporar los inmuebles en cuestión a la base imponible del impuesto sobre los bienes personales, en virtud de su inclusión en las disposiciones del artículo 19, inciso k), de la ley 23966, Título VI, y sus modificaciones.

La nota externa (AFIP) 5/2006

Transcurridos más de tres años, y liquidados cuatro ejercicios fiscales, el criterio sustentado por la Autoridad de Aplicación ha sido explicitado mediante la publicación de la nota externa (AFIP) 5/2006 (BO: 22/11/2006). El Ente Recaudador establece su criterio relativo a que la afectación a una actividad productiva determina la gravabilidad del inmueble rural propiedad de persona física afectado a explotación unipersonal, y lo considera no alcanzado por el beneficio del artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

En la concepción de la nota externa (AFIP) 5/2006, el inmueble en cuestión se debe considerar integrado a la explotación unipersonal con motivo de su afectación, sin posibilidad de exponerlo en forma diferenciada dentro del patrimonio individual de la persona física. En esta empresa unipersonal, el inmueble rural afectado integra un conjunto inescindible, pierde su individualidad y debe ser considerado parte de un todo, situación que no se presenta en el caso de los inmuebles inexplorados o arrendados. Pierden la exención y resultan, en consecuencia, alcanzados por el tributo. El Ente Recaudador se inclina a favor del criterio de afectación a explotación, en desmedro de la posición que sostiene que la titularidad es el hecho determinante de la exención.

La interpretación del Fisco, además de opinar a favor de la gravabilidad de los inmuebles en cuestión, deja abiertos diversos interrogantes.

CUESTIONES NO ACLARADAS Y/O NO CONTEMPLADAS POR LA NOTA EXTERNA (AFIP) 5/2006

1. *Una exención consagrada expresamente en un texto legal solamente puede ser anulada o derogada, también expresamente, mediante otra norma de similar rango, y no por aplicación de un criterio de valuación establecido en el decreto reglamentario.*

En el Capítulo I ("Disposiciones generales") de la ley 23966 del impuesto sobre los bienes personales, las exenciones se legislan en el artículo 21. Este artículo 21, en el inciso f), establece una exención para los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas que los exploten.

La citada norma, cuando dispone en su inciso f) que "estarán exentos del impuesto los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta", ha concedido un beneficio a los propietarios de inmuebles rurales, consistente en una reducción final en el monto de su obligación tributaria. Tal beneficio tiene naturaleza de exención.

La ley del impuesto sobre los bienes personales, en su Capítulo II, al legislar sobre la liquidación del gravamen, determina normas de valuación que deben aplicarse sobre los bienes alcanzados, cuyo conjunto formará la base imponible del tributo.

Es claro que los artículos 22 y 23 de la ley del gravamen se refieren a la valuación de los bienes alcanzados, no aplicándose a los que fueron declarados exentos en precedentes artículos de la misma norma legal.

Las exenciones constituyen el medio del que dispone el legislador para sustraer la materia imponible del ámbito del gravamen. Solamente por disposición expresa de una ley se libera del pago del impuesto a ciertas personas, o entes, o a determinada clase de hechos imposables que, de otro modo, estarían gravados. Tales hechos o bienes se denominan *exentos*.

Los inmuebles afectados están exentos, lo que significa que, estando comprendidos en la base imponible del gravamen, corresponde aplicar la alícuota "0" sobre la valuación de origen.

Para disponer o para dejar sin efecto a las exenciones, rige el principio de interpretación restrictiva consagrado por la jurisprudencia (causa "Migone y Compañía c/Provincia de Buenos Aires" - CSJN - 20/12/1939).

Queda en claro, entonces, que una exención consagrada expresamente por una ley formal solamente puede ser anulada, o derogada expresamente, mediante otra norma de similar rango, y no por aplicación de un criterio de valuación.

Está en juego el principio de legalidad tributaria y la recta interpretación de las normas, lo que significa que su aplicación no puede quedar sujeta al criterio erróneo o insuficiente de una de las partes de la relación

tributaria.

2. El artículo 22 del decreto reglamentario, texto según el decreto 988/2003, es una norma de valuación, y como tal, insuficiente para crear un hecho imponible.

Los considerandos del decreto 988/2003 hacen mención a las disposiciones de la ley 25585 (BO: 15/12/2002). Esta norma, aplicable desde el año fiscal 2002, dispone que las sociedades regidas por la ley 19550 pagarán el tributo en calidad de responsables sustitutos de las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de las acciones o participaciones en el capital de dichas sociedades.

La otra ley citada en los considerandos, que es la ley 25721 (BO: 16/1/2003), con aplicación sobre los bienes existentes al 21 de diciembre de 2002, derogó la exención de la que gozaban las acciones de sociedades anónimas y en comandita por acciones, al igual que los títulos públicos.

Las palabras "excluidas las explotaciones unipersonales", contenidas al final del primer párrafo de los considerandos del decreto 988/2003, permiten suponer que las normas de valuación contenidas en el nuevo texto del artículo 22 del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales son de aplicación únicamente a los sujetos alcanzados por las leyes aludidas.

Las normas de valuación, que consagra la ley del impuesto sobre los bienes personales, legislan para el universo de bienes comprendidos. La exención otorgada por el artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto es una norma particular, sobre la que no valen normas generales de valuación.

Las normas de valuación se aplican sobre los bienes gravados.

Por ser irrelevantes e inaplicables, no corresponde establecer normas de valuación sobre bienes exentos.

Mediante la pretensión -vía disposición reglamentaria- de obligar a la inclusión de los inmuebles rurales en el inciso c) del artículo 2 del impuesto a la ganancia mínima presunta (L. 25063, Tit. V), en lugar de comprenderlos en el inciso e) del mismo artículo 2, se pretende que un criterio de valuación, o de exposición de un bien alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta, anule una exención consagrada por la ley de otro impuesto, en este caso el impuesto sobre los bienes personales (L. 23966), estableciendo un hecho imponible por remisión a normas de otro impuesto, no vinculado expresamente.

En efecto, el artículo 31 del decreto reglamentario del impuesto sobre los bienes personales establece que en los casos no expresamente previstos se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias, sin mención alguna al impuesto a la ganancia mínima presunta.

3. Afectación al principio de legalidad

El principio de reserva de la ley surge de lo establecido en los artículos 4 y 17 de la Constitución Nacional. Ello se ve reforzado por lo que dispone el artículo 52 de nuestra Ley Fundamental.

El principio de legalidad admite ser subsumido en la expresión latina "nullum tributum sine legem", e implica que no hay tributo válido sin ley formal y material que lo contemple.

El principio de reserva de ley tributaria, de rango constitucional y propio de un estado de derecho, únicamente admite que una norma jurídica con naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (del voto de los Dres. Petracchi y Bossert, y del voto en disidencia parcial del doctor Moliné O'Connor en autos "Video Club Dreams c/I. N. de C. s/amparo" - CSJN - 6/6/1995) -autos "Pesquera Mayorazgo SAMCI" - CSJN - 13/10/1981-.

Cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos por la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo (autos "Eves Argentina SA s/recurso de apelación -IVA-" - CSJN - 14/10/1993).

El principio de legalidad imposibilita que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella, según los términos del respectivo precepto (autos "Sedamil SAIC c/Estado Nacional -ANA-" - CSJN - 12/11/1996).

El artículo 22 del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales, en su redacción actual, según el decreto 988/2003, y en la norma reemplazada, es una norma de valuación que no debe tomarse como generadora de un hecho imponible. Menos aun si, mediante el injerto de la cita de una norma de valuación de otro impuesto, se llega a crear un hecho imponible en un impuesto que ha dispuesto una exención a los inmuebles rurales propiedad de personas físicas, precisamente porque se encuentran alcanzados por el impuesto patrimonial tomado como referencia para, por extensión, determinar la gravabilidad.

4. La exención está determinada por la titularidad y no por la afectación a una explotación unipersonal

El impuesto sobre los bienes personales grava los bienes de las personas físicas. Los bienes que conforman el patrimonio de las explotaciones unipersonales, para la estructura del impuesto sobre los bienes personales, no deben ser asimiladas a los bienes que integran las participaciones en empresas-sociedades.

La lectura de los antecedentes parlamentarios y la ausencia de precisiones que limiten el alcance de la exención indican que el criterio del legislador es que la exclusión de los inmuebles rurales está determinada por la titularidad de los mismos. No existe exención para los inmuebles propiedad de personas jurídicas, la que sí es procedente para los inmuebles rurales propiedad de personas físicas.

Según el criterio exteriorizado por el Ente Recaudador en la nota externa (AFIP) 5/2006, el hecho generador de la gravabilidad es la afectación o el destino del inmueble a una explotación.

Se desconoce el principio de universalidad del patrimonio de una persona física cuando se pretende la inclusión de los inmuebles rurales en el inciso c) del artículo 2 del impuesto a la ganancia mínima presunta (L. 25063, Tit. V) -las empresas o explotaciones unipersonales-, en lugar de exponerlo en el inciso e) del mismo artículo 2 (las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales en relación con dichos inmuebles).

Este proceder lleva a que una norma de exposición, al disponer un criterio de valuación sobre un componente del activo gravado en el impuesto a la ganancia mínima presunta, exceda su cometido, para terminar anulando una exención consagrada por la ley del impuesto sobre los bienes personales,

estableciendo un hecho imponible por la simple remisión reglamentaria a normas de otro impuesto no vinculado expresamente.

5. Permanencia del dictamen (DAT) 78/2001

Se hace necesaria la mención a los considerandos del decreto 988/2003. Ellos autorizan a suponer que las normas de valuación contenidas en el nuevo texto del artículo 22 del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales son de aplicación únicamente para las sociedades regidas por la ley 19550.

También deben tenerse en cuenta los conceptos del dictamen (DAT) 2/2004, de fecha 8 de enero de 2004. En él se dice que cuando la actividad agropecuaria resultara ajena a las actividades de índole comercial o industrial, la misma no se encuentra alcanzada por el régimen implementado a través del artículo agregado a continuación del artículo 25 de la ley del gravamen (régimen de responsable sustituto).

Se expresa un límite a la noción de actividad productiva como determinante para la incorporación de los inmuebles rurales de propiedad de personas físicas afectados a una explotación agropecuaria a la base imponible del impuesto sobre los bienes personales, cuando se expresa que "la condición de civil o comercial de una sociedad rural depende en cada caso en particular, quedando en función de ello supeditada la aplicación del régimen normado en el artículo agregado a continuación del artículo 25 de la ley del gravamen.

"Se deberá determinar si en el 'sub examine' se verifica o no la realización de *actividades que importan un procedimiento de elaboración complejo*, circunstancias éstas que necesariamente deben ser confrontadas con la real actividad desarrollada en los hechos por el sujeto participado."

Y concluye que "aclarado ello, y para el caso de que se corrobore que la sociedad de hecho en cuestión tiene un objeto civil -consistente en una actividad agropecuaria desarrollada con fondos propios-, este servicio asesor interpreta que *no se encontraría* alcanzada por el régimen implementado a través del artículo agregado a continuación del artículo 25 de la ley del gravamen".

Incorporando a nuestro razonamiento el concepto antedicho, con la salvedad del tiempo condicional empleado en la redacción, bien puede suponerse, y concluir en consecuencia, que las normas de valuación que contiene el artículo 22 del decreto reglamentario del impuesto sobre los bienes personales, según la modificación introducida por el decreto 988/2003, no se aplican a los inmuebles rurales propiedad de personas físicas afectados a una actividad agropecuaria desarrollada en forma unipersonal por su titular.

No se advierten circunstancias que justifiquen abandonar la opinión vertida en el dictamen (DAT) 78/2001, respecto de que "atento a las consideraciones precedentes, y en relación con la cuestión sometida a consulta, este servicio asesor entiende que los inmuebles rurales, cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas, se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales, resultando inaplicables las normas de valuación previstas para los mismos".

En consecuencia, puede sostenerse que el razonamiento aplicado y las conclusiones a las que llega el dictamen (DAT) 78/2001 se mantienen vigentes, entrando en colisión con los criterios no explicados que llevaron al dictado de la nota externa (AFIP) 5/2006, en lo referido a considerar alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales a los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas utilizados en explotaciones agropecuarias unipersonales.

En lo concerniente a los inmuebles rurales propiedad de personas físicas y sucesiones indivisas, la nota externa (AFIP) 5/2006 no se ajusta al espíritu de la norma que pretende reglamentar y no sirve -razonablemente- a la finalidad esencial que ella persigue.

6. Un problema para algunos contribuyentes

Para aquel contribuyente que, basado en la falta de pronunciamientos del Fisco sobre el criterio a aplicar, liquidó e ingresó el impuesto sobre los bienes personales por los ejercicios 2002 a 2005, considerando exentos los bienes en cuestión, por haberse fundamentado en la amplia bibliografía que opina a favor de la no gravabilidad, aceptar el criterio de la nota externa (AFIP) 5/2006 plantea problemas en cuanto a la onerosidad de la solución.

Complica su conducta fiscal la ausencia de un régimen de presentación espontánea. Su voluntad de cumplimiento se verá frenada por la incertidumbre respecto de las sanciones que le serán aplicadas.

De optar por rectificar las declaraciones juradas presentadas, ingresando la diferencia, no debe olvidar que la rectificación de las declaraciones juradas no subsana la infracción cometida, sino que, por el contrario, en principio, supone reconocer que se ha obrado con dolo. En éste, el peor de los supuestos, deberá aceptar la segura sanción por defraudación fiscal.

Si, por el contrario, basado en el precario rango legal de la nota externa (AFIP) 5/2006, no optase por el camino anterior, se verá obligado entonces a esperar un eventual procedimiento de determinación de oficio para hacer valer sus argumentos.

La oscuridad de la ley en el tema y las variaciones sufridas en las normas de aplicación, por su capacidad para producir la duda, han inducido a error al contribuyente.

La violación al principio de reserva de la ley es opinión doctrinaria de improbable aceptación por el Ente Recaudador.

En el actual estado de cosas, queda la opción de dilatar la toma de decisiones al respecto, aguardando pronunciamientos en sede jurisdiccional, -seguramente cercanos- y, entonces, obrar en consecuencia.

COROLARIO

La nota externa (AFIP) 5/2006 no ha resuelto la problemática de los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas afectados exclusivamente a la actividad agropecuaria, sino que ha puesto en evidencia la falta de una solución definitiva. La misma deberá provenir vía derogación, reforma o confirmación del inciso f) del artículo 21 de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

En caso de resolverse a favor de la opinión del Ente Recaudador, la puesta en vigencia de un régimen de presentación espontánea liberador de sanciones mucho contribuirá a favor de la gestión recaudadora de la

Autoridad Fiscal.

De no adoptarse actitud alguna, el contribuyente se verá compelido a aplicar la actividad intelectual denominada "futurología", al presentarse la cuestión que se plantea en el momento de cuantificar su obligación tributaria. Tal esquema de razonamiento es incompatible con la aplicación de sanos y razonables criterios en la tarea de liquidar impuestos.

Fuente: Errepar, Nº 1821, Impuestos y Legislación, Práctica y Actualidad Tributaria.