



LOS INMUEBLES RURALES FRENTE A GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA Y BIENES PERSONALES LA NOTA EXTERNA 5/2006

OPINIONES

Escriben Ángel R. Colombo y Mariana Mattarollo (*)

En esta oportunidad comentaremos un reciente pronunciamiento de AFIP respecto de la situación de los inmuebles rurales frente a los impuestos a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP) y a los Bienes Personales (IBP). Se trata de la Nota Externa Nº 5, publicada en el Boletín Oficial el 22 de noviembre de 2006.

La cuestión de la gravabilidad de los inmuebles rurales respecto de los impuestos mencionados resulta una cuestión harto controvertida. La misma ha dado lugar a manifestaciones del Fisco, consultas de los particulares, publicaciones de doctrina y recomendaciones en el marco de foros especializados. Ello así, pues las normas que reglan la cuestión son poco claras y han colocado al contribuyente en una situación de inquietud incompatible, por cierto, con la certeza como principio fundamental de la imposición y garantía ciudadana.

La **dificultad interpretativa radica en definir si los titulares de inmuebles rurales afectados a explotaciones unipersonales o a sociedades de hecho se encuentran gravados por el IBP respecto de tales bienes**. Esta duda surge por el juego que hacen fundamentalmente dos normas: 1. El art. 2º inc. e) de la Ley del IGMP, que grava a las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales en relación de los mismos; 2. El art. 21 inc. f) de la Ley del IBP que establece la exención en ese gravamen a favor de los mismos sujetos. Entonces, la primera de las normas referidas describe quiénes deben tributar IGMP y qué sujetos gozan del beneficio de la exención en el IBP –ello así por remisión de la Ley de este gravamen-. Pero nada dispone expresamente para el caso de encontrarse los bienes afectados a una explotación unipersonal o una sociedad de hecho.

El Fisco ha pretendido echar luz a este tema a través de la Nota Externa Nº 5 de noviembre de 2006. En la misma, con un criterio ciertamente fiscalista, expresa que los titulares de inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal o sociedad de hecho no se encuentran alcanzados por la exención en el IBP. Ergo, deberán abonar el referido impuesto en proporción a su participación (la que, por razones obvias, incluye al inmueble rural). Así lo entiende apoyándose en las disposiciones de los *arts. 19 incs. j y k de la Ley del IBP* y el *art. 12 del Decreto Reglamentario de la Ley del IGMP*. De modo tal que se expresa en franca contraposición a lo manifestado en las discusiones parlamentarias que precedieron el dictado de la Ley que crea el IGMP, de las que se extrae que es voluntad del legislador dispensar del pago de IBP a los titulares de inmuebles rurales en aras de evitar la doble imposición sobre los mismos.

La **actitud fiscal es absolutamente criticable**. Ya por la **debilidad de los fundamentos** con que respalda su tesis, ya por el **medio técnico que escogió** para manifestarla.

En cuanto a sus argumentos, diremos que los citados artículos de la Ley del IBP no hacen más que definir cuándo una participación social o el patrimonio de una explotación unipersonal se entienden radicados en el país. Ninguna de estas disposiciones refiere a la situación de los inmuebles rurales respecto de los impuestos que comentamos, ocupándose de otras cuestiones. La norma del mentado Decreto Reglamentario, por su parte, dispone que los inmuebles de los socios, en tanto estén afectados a la explotación, integrarán el activo de las sociedades de hecho gravado por el IGMP. Resulta absolutamente desacertado este argumento, y será necesario un esfuerzo imaginativo considerable para comprender cómo puede extenderse la aplicación de la norma citada a un impuesto cuyo régimen no reglamenta (IBP, en el caso). Esta Nota queda entonces huérfana de fundamentos técnicos, pudiendo hallarse su única apoyatura en las necesidades recaudatorias del Estado.

Por otro lado, una **nota externa** es un acto de la AFIP mediante el que *“se formula una comunicación o requerimiento a los administrados o a otros organismos, que no están incluidos en un procedimiento reglado”* (RG 1/97). Por tanto son actos que, si bien gozan de efectos hacia fuera de la Administración, **no tienen carácter resolutivo, mucho menos, normativo**. Siendo ello así, lejos está de ser el medio adecuado para sortear dificultades interpretativas, en punto a la calidad de gravados o exentos de determinados sujetos o bienes.

Recordamos que el **principio de legalidad** imperante en materia Tributaria (art. 17 CN) manda a definir todos y cada uno de los elementos que componen el hecho imponible de cualquier impuesto mediante Ley emanada del Congreso (lo mismo para su contracara, la exención). **La Administración Tributaria no es respetuosa de esta máxima cuando, como en el caso, pretende salvar oscuridades y vacíos normativos con actos del carácter de una Nota Externa**. Menos aún, si el criterio fiscal encuentra apoyatura en normas de grado inferior a la Ley, interpreta aplicable a un tributo las disposiciones reglamentarias de otro gravamen y hace oídos sordos a la voluntad del Legislador.

Concluyendo, entendemos que nada ha cambiado respecto de la exégesis y aplicación de GMP y BP sobre los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas, a su vez afectados a explotaciones unipersonales o sociedades de hecho. La interpretación fundada, que hasta ahora han venido realizando los contribuyentes de esos gravámenes, no sufriría modificaciones frente a los próximos vencimientos, a pesar del dictado de la comentada Nota Externa N° 5/2006.

(*)Miembros del Estudio Ángel R. Colombo y Asociados
www.colomboyasociados.com