

75525

**CAPPELLINO, NATACHA CAROLA**

*Sobito in posizione di lavoro sotto la stessa presenza y ganancia a inicio presente.*

2016

**75525**



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE  
LOS BIENES PERSONALES Y GANANCIA MÍNIMA  
PRESUNTA RESPECTO AL TRATAMIENTO DE  
INMUEBLES RURALES EN EL CASO DE  
EXPLOTACIONES UNIPERSONALES.**

---

C.P. Natacha Carola Cappellino.

DIRECTOR: Dr. (CP) Imirizaldu, Juan José.

Río Cuarto, Agosto de 2016

**MFN:**

**Clasif:**

T-1001

8525

## CONTENIDO

1. RESUMEN.....	1
2. INTRODUCCIÓN .....	3
3. DESARROLLO .....	6
3.1. Conceptos Preliminares.....	6
3.1.1. Definición de inmueble.....	6
3.1.2. Clasificación de los inmuebles.....	6
3.1.3. Inmuebles rurales. Concepto.....	7
3.1.4. Explotación Unipersonal.....	8
3.2. Impuesto sobre los Bienes Personales.....	10
3.2.1. Aspectos Teóricos.....	10
3.2.2. Elementos del hecho imponible.....	12
3.2.2.1. Aspecto espacial.....	13
3.2.2.2. Aspecto objetivo.....	13
3.2.2.2.1. Bienes considerados situados en el país.....	14
3.2.2.2.2. Bienes situados en el exterior.....	14
3.2.2.3. Aspecto subjetivo.....	15
3.2.2.4. Aspecto temporal.....	15
3.2.3. Valuación de Bienes Inmuebles.....	16
3.3. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	18
3.3.1. Aspectos Teóricos.....	18
3.3.2. Elementos del hecho imponible.....	19
3.3.2.1. Aspecto espacial.....	19
3.3.2.2. Aspecto objetivo.....	19
3.3.2.3. Aspecto subjetivo.....	19
3.3.2.4. Aspecto temporal.....	20
3.3.3. Valuación de Bienes Inmuebles.....	20
3.4. Doble Imposición.....	21
3.4.1. Concepto. Principios constitucionales afectados.....	21
3.4.2. Interpretación de las normas.....	22

3.5. Doble Imposición en impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta para los inmuebles rurales explotados. ....	24
3.5.1. Dictámenes de la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.) .....	32
3.5.1.1. Dictamen 77/1996.....	33
3.5.1.2. Dictamen 27/2001 .....	34
3.5.1.3. Dictamen 78/2001 .....	35
3.5.1.4. Dictamen 7/2002.....	36
3.5.2. Nota Externa (AFIP-DGI) 5/06.....	37
3.5.3. Antecedentes Parlamentarios. ....	39
3.5.3.1. Antecedentes parlamentarios de la Ley 24.468.....	39
3.5.3.2. Discusión parlamentaria de la Ley 25.063. ....	40
3.5.4. Caso de aplicación práctica. ....	40
4. CONCLUSIÓN .....	44
5. BIBLIOGRAFÍA .....	46

## **1. RESUMEN**

El objetivo del presente trabajo de estudio consiste en analizar la situación de doble imposición que se genera a partir de la sanción de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063, Título V), puntualmente para el caso de las personas físicas que explotan sus inmuebles rurales, ante la posibilidad de gravabilidad de los mismos también en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales (Ley 23.966, Título VI).

El problema que origina esta controversia debe remitir en primer lugar a desentrañar la significación de los preceptos en la mente del legislador y volcada en la ley. Del análisis integral de la normativa citada se deduce claramente que el legislador eximió del impuesto sobre los bienes personales a aquellos inmuebles que cumplan ciertas condiciones, sin hacer referencia a ningún tipo de destino ni afectación.

No corresponde al Organismo Fiscal atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues cuando la ley no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente. En materia tributaria la determinación de la situación económica y social en cuyo contexto se formula la ley es fundamental para precisar su sentido, de lo contrario se arriba a una interpretación que impone para un determinado segmento de contribuyentes un trato inequitativo e injusto desde un punto de vista económico.

## **ABSTRACT**

The objective of this work consists of analyzing the situation of double taxation which is generated from the enactment of the Law on Tax on Minimum Presumed Income (Law 25,063, Title V), promptly in the case of natural persons exploit their rural properties, with the possibility of taxability of them also under the Personal property Tax (Law 23,966, Title VI).

The problem arising from this dispute should be referred first to unravel the meaning of the provisions in the mind of the legislator and overturned the law. The comprehensive analysis of

that legislation is clear that the legislature exempted from tax on personal assets to those properties that meet certain conditions, without reference to any destination or affectation.

Not for the Fiscal Agency attributed the role of legislator to create exceptions not supported by this, because when the law does not require effort to interpret the rule should be applied directly. On taxation the determination of the economic and social situation in the context of which formulated the law is essential to clarify its meaning, otherwise up to an interpretation imposed for a specific segment of taxpayers inequitable and unfair treatment from a economically.

## 2. INTRODUCCIÓN

En materia tributaria, nos encontramos con numerosos conceptos, contenidos y afirmaciones, que permiten llegar a múltiples interpretaciones y conclusiones, siendo en muchos casos, éstas, no muy acertadas.

Resulta imprescindible recordar que la determinación de la situación económica y social en cuyo contexto se formula la ley es fundamental para precisar su sentido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación –con sus distintas composiciones a lo largo de los años, ha sido uniforme en expresar que “... las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación”<sup>1</sup> y que “... se debe preferir la interpretación que favorece los fines perseguidos por la norma y no la que la dificulta, evitando la significación oscura o abstrusa de las palabras empleadas y prefiriendo, en cambio, el sentido más obvio del entendimiento común”<sup>2</sup>.

Para el caso puntual que motiva el presente trabajo, empezaré diciendo que desde el año 1991 comenzó a regir en la Argentina un gravamen denominado “impuesto sobre los bienes personales no afectados al proceso económico” (Título VI de la Ley 23.996), adoptando su denominación actual “impuesto sobre los bienes personales” como consecuencia de las modificaciones introducidas por la ley 24.468. Sin embargo, no fue hasta el dictado de la ley 25.063 (del 31/12/1998), cuyo Título V regula el impuesto a la ganancia mínima presunta, el momento en el que se plantea el problema que nos ocupa.

En efecto, esta última, además de instaurar el nuevo tributo, modificó el artículo 21 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, agregándole un inciso f), el cual incluyó como “bienes exentos” en ese gravamen a los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta (esto es, aquellos cuya titularidad esté en cabeza de personas físicas o sucesiones indivisas).

Con lo señalado hasta ahora, se puede decir que quedaban exentos del impuesto sobre los bienes personales los inmuebles rurales pertenecientes a “personas físicas o sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles”.

---

<sup>1</sup> Fallos 279:226.

<sup>2</sup> Fallos 238:111.



Sin embargo, uno de los problemas centrales que se crearon acerca de la gravabilidad (o no) de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal es que entre los "bienes situados en el país", definidos como alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales en el artículo 19, inciso k), se indica a "los patrimonios de empresas unipersonales ubicadas en él".

Esto genera el inevitable choque de interpretaciones: por un lado, se encuentran gravados en el impuesto sobre los bienes personales -en cabeza de las personas físicas- los patrimonios de empresas unipersonales, y por el otro, en el mismo impuesto, pero en el artículo 21, inciso f), se indica que están exentos los inmuebles rurales pertenecientes a "personas físicas o sucesiones indivisas".

Entonces, indefectiblemente surge el siguiente interrogante: ¿qué sucede cuando un inmueble rural perteneciente a una persona física es afectado por ésta a una empresa o explotación unipersonal propia?

Entiendo que, de la lectura armónica de las normas esbozadas se aprecia, a priori, que el legislador eximió del impuesto sobre los bienes personales a aquellos inmuebles que cumplan ciertas condiciones (que el inmueble sea rural y que su titular sea una persona física o sucesión indivisa) sin hacer referencia a ningún tipo de destino ni afectación.

En síntesis, el objetivo del presente trabajo consiste en analizar la situación de doble imposición que se plantea a partir de la sanción de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063, Título V), puntualmente para el caso de las personas físicas que explotan sus inmuebles rurales, ante la posibilidad de gravabilidad de los mismos en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales (Ley 23.966, Título VI) y el texto legal anteriormente citado.

A nivel doctrinario, diversos autores han expuesto variadas posturas sobre el tema y han arribado a conclusiones encontradas.

La AFIP ha emitido, a través de la Dirección de Asuntos Técnicos, varios dictámenes sobre el tema, los que resultaron contradictorios a lo largo del tiempo.<sup>3</sup> La ambigüedad en los mismos es manifiesta y la falta de claridad de las conclusiones no aportan sino más confusión sobre el tema. Además, el organismo fiscal, dictó, con fecha 20 de noviembre de 2006, la Nota Externa 5/2006, en la cual hace importantes consideraciones acerca de la gravabilidad (o no)

---

<sup>3</sup> Dictámenes (DAT) 77/1996; 27/2001; 78/2001; 07/2002, que se analizan detenidamente en el desarrollo del presente trabajo (pág. 32 en adelante).

de los inmuebles rurales en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales, tanto que se trate de los pertenecientes a las personas físicas como los afectados a una sociedad de hecho, los inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler. En efecto, en dicho texto normativo se esbozan conclusiones que tienden a su debate.

Este trabajo intenta dejar en claro que, más allá de la que considero una mala técnica legislativa que origina, en parte, el problema bajo análisis, ya que no resulta adecuado (ni prolijo) definir una exención mediante una cita de un inciso perteneciente a un artículo de otra ley, corresponde no apartarse del principio primario de sujeción al texto legal, ni perder de vista la intención del legislador al sancionar la norma. Caso contrario, se arriba a una interpretación que equivale a prescindir del texto de una disposición legal, generando para un determinado universo de contribuyentes, un trato injusto, discriminatorio y poco adecuado desde un punto de vista económico.

Quedan pues planteados los distintos aspectos que se tratarán a lo largo de las páginas venideras, a los que cabe agregar, con el fin de brindar un marco actualizado al asunto objeto de debate, las disposiciones del recientemente vigente Código Civil y Comercial de la Nación y las consecuencias que sus nuevas disposiciones introducen en esta investigación.

### **3. DESARROLLO**

#### **3.1. Conceptos Preliminares.**

En un principio, se expondrán algunas definiciones y conceptos necesarios para comprender el motivo del presente trabajo.

##### **3.1.1. Definición de inmueble.**

Etimológicamente su denominación proviene de la palabra inmóvil. Se consideran inmuebles todos aquellos bienes considerados bienes raíces, por tener de común la circunstancia de estar íntimamente ligados al suelo, unidos de modo inseparable, física o jurídicamente al terreno. En definitiva, que son bienes imposibles de trasladar o separar del suelo sin ocasionar daños a los mismos, porque forman parte del terreno o están anclados a él.

##### **3.1.2. Clasificación de los inmuebles.**

Según el Código Civil, las cosas son muebles e inmuebles por su naturaleza, o por accesión, o por su carácter representativo (Art. 2.313); centrandó la atención en este último tenemos que:

- Son inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por sí mismas inmovilizadas, como el suelo y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad: todo lo que está incorporado al suelo de una manera orgánica, y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre. (Art. 2.314)
- Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad. (Art. 2.315). Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente. (Art. 2.316).

- Son inmuebles por su carácter representativo los instrumentos públicos de donde constare la adquisición de derechos reales sobre bienes inmuebles, con exclusión de los derechos reales de hipoteca y anticresis. (Art. 2.317).

A partir del 1° de Agosto de 2015, entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (aprobado por Ley 26.994 y promulgado según decreto 1795/2014), el cual -en términos generales- mantiene la clasificación de inmuebles (conserva las definiciones de inmuebles por su naturaleza y por accesión, pero elimina el tercer punto expuesto, es decir, los inmuebles que son tales por su carácter representativo):

- Son inmuebles por su naturaleza el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre. (Art. 225).
- Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con carácter perdurable. En este caso, los muebles forman un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado sin la voluntad del propietario. No se consideran inmuebles por accesión las cosas afectadas a la explotación del inmueble o a la actividad del propietario. (Art. 226).

### **3.1.3. Inmuebles rurales. Concepto.**

Es importante destacar, que si bien la legislación de fondo conceptualiza el término “inmueble”, no establece las características pretendidas para que deba ser calificado como urbano o rural.

A mayor abundamiento en las legislaciones nacionales, para intentar dilucidar la cuestión, advertimos que la ley 26.727 que aprueba el régimen sobre trabajo agrario, establece en su artículo 6° lo siguiente: “A los fines de la presente ley, se entenderá por ámbito rural aquel que no contare con asentamiento edilicio intensivo, ni estuviere efectivamente dividido en manzanas, solares o lotes destinados preferentemente a residencia y en el que no se desarrollaren en forma predominante actividades vinculadas a la industria, el comercio, los

servicios y la administración pública. Sólo a los efectos de esta ley, se prescindirá de la calificación que efectuara la respectiva autoridad comunal.”

Si examinamos la ley 13.246, de arrendamientos y aparcerías rurales, vemos que tampoco aporta mayores precisiones cuando fija, en su artículo 2º, que “habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce de un precio en dinero”.

Por su parte, la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, dispone en el artículo 4º, inc. b), cuarto párrafo, que: “Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales”. Si nos remitimos, por ejemplo, a la Ley 5.057 (Catastro Territorial de la provincia de Córdoba), encontramos que su artículo 5º enuncia: “Las parcelas catastrales se clasifican en urbanas y rurales. Son parcelas urbanas las ubicadas en ciudades, pueblos, villa o en fraccionamientos destinados a formación o ampliación de aquellos. Son parcelas rurales aquéllas no comprendidas en la definición del párrafo anterior”. Es importante remarcar, que la caracterización de las normas catastrales locales es un punto de partida, pero no lo es todo. No debería bastar la ubicación del predio, sino que tendría que prevalecer el destino que se le dé, para luego analizar si cabe otorgarle tratamientos diferentes al resto de los inmuebles.

#### **3.1.4. Explotación Unipersonal.**

La definición de empresas o explotaciones unipersonales, al no ser un término jurídico sino económico, ha producido distintas opiniones ya sea de la doctrina, como del organismo recaudador.

Para Raúl A. de Soto, *“se trata del destino o afectación que una persona física o de existencia visible realiza bajo su responsabilidad jurídica y económica de una porción de sus bienes, a los efectos de obtener un rédito económico, asumiendo los riesgos que ello implica y haciendo uso al mismo tiempo de diversos factores de producción”*.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> De Soto, Raúl A.: "Inmuebles rurales afectados a explotación unipersonal. Ganancia mínima presunta y bienes personales" - ERREPAR - PAT - N° 528 - noviembre/2005 - T. XI - pág. 3 y ss.

Aunque no se trate de un patrimonio de afectación, por su similitud es útil citar la siguiente aseveración por considerarla de relevancia: para Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine <sup>5</sup> *"hay en esto una manifestación de la autonomía del derecho tributario, que puede instituir sujetos de derechos que carezcan de personalidad propia según el derecho privado. Basta la existencia de un patrimonio afectado al cumplimiento de determinados fines económicos, para que exista la 'unidad económica' con individualidad a los fines impositivos en los casos previstos en ciertas leyes"*.

El destacado autor Guillermo C. Balzarotti opina *"Empresa es para nosotros la individualidad adquirida a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción"*.<sup>6</sup>

Desde el punto de vista del organismo recaudador, se puede recurrir al concepto de empresa (no ya explotación individual), citando al dictamen (DATJ) 7/1980, que considera tal a toda "Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

La cita obligada para este caso es también la Circular 1080/79 (DGI), referida al derogado Impuesto sobre los Capitales, que define que: "... empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas. Constituyen el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos

---

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Procedimiento tributario y de la seguridad social" - 9a. ed. - Ed. LexisNexis - Bs. As. - 2005 - pág. 120

<sup>6</sup> Balzarotti, Guillermo C. "El concepto de empresa: una contribución para definirlo". -Tomo XXIII – Derecho Fiscal Pág. 865



económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata. El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realice o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas.”

Llegado a este punto, es necesario traer a colación que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, introdujo una serie de cuestiones que no deben pasarse por alto, en lo que al tema que nos ocupa.

Al respecto, entre los principales cambios en torno a la Ley 19.550 -la que ahora se identifica como “Ley General de Sociedades 19.550”-, las sociedades pueden agruparse en dos categorías:

- Las “regulares”, que son las inscriptas en el Registro Público (de Comercio) y que están tipificadas por ley. Aquí se contempla la posibilidad de constitución de sociedades unipersonales o de un solo socio bajo la forma de sociedad anónima, cuya denominación deberá contener la expresión “sociedad anónima unipersonal”, su abreviatura, o la sigla SAU. Las sociedades de este tipo, siguiendo lo que ocurre en otros países, fueron presentadas como forma de brindar mayor independencia al empresario y facilitar la asignación de patrimonio para iniciar un emprendimiento, siendo de suma importancia para que la persona individual pueda limitar su responsabilidad. Con el devenir del tiempo veremos si esta figura, aún pendiente de legislación en el ámbito tributario, trae consigo consecuencias de similares características a las que se comentarán en el presente trabajo.
- Las “de la Sección IV del Capítulo I”, en la que antes se ubicaban las sociedades no constituidas regularmente, y que ahora podríamos llamarlas como “informales”.

## **3.2. Impuesto sobre los Bienes Personales.**

### **3.2.1. Aspectos Teóricos.**

Uno de los criterios pensados para distribuir la carga de los tributos es el de la capacidad contributiva, cuya manifestación se verifica a través de índices o indicios que dejan ver o

permiten presumir un bienestar económico por parte de los componentes de la comunidad apto de imposición.

En este sentido, la propiedad de un patrimonio representa una reserva de poder adquisitivo para su propietario, capaz de ser empleada en cualquier momento en adición o sustitución del rédito; por esta razón se afirma que constituye un verdadero índice de capacidad contributiva.<sup>7</sup>

Realizando un breve repaso histórico, a los fines de entender cómo surge el impuesto en cuestión, tenemos lo siguiente: en 1972 se sancionó la Ley 20.046 que dispuso la creación del impuesto al patrimonio neto, antecedente directo del impuesto sobre los bienes personales. Este gravamen como tal duraría muy poco porque en 1973 se derogó (por medio de la Ley 20.069) y se suplantó por otro complementario del tributo sobre el capital de las empresas, con un título que alcanzaba los patrimonios de las personas físicas y sucesiones indivisas. Por problemas de implementación y reglamentación (debido a la complejidad de su redacción), no entró en vigencia por los años 1973 y 1974.

La reforma impositiva sancionada a partir de 1976 creó el gravamen sobre el Patrimonio Neto, que rigió hasta 1989. Con el Gobierno iniciado en ese año, sucedió que varió la opinión sobre el Impuesto al Patrimonio Neto y se propició su derogación a partir del año fiscal 1990, atribuyéndosele al tributo importantes defectos.

A partir del año 1991, comenzó a aplicarse un gravamen sobre el patrimonio “bruto” de las personas físicas, es decir, considerando sólo los bienes de los sujetos sin deducir las deudas, denominado “impuesto sobre los bienes personales no afectados al proceso económico” (Título VI de la Ley 23.996). Este tributo tenía algunas falencias desde el punto de vista de la técnica tributaria, por esta razón no rindió en la medida que se esperaba, inclusive por falta de controles. Fue así que, aprovechando el contexto económico del país afectado por el entorno internacional, sufrió una reforma muy importante durante el año 1995. Buscando obtener una mejora en la recaudación, la Ley 24.468 introdujo modificaciones sustanciales al impuesto que incluían la derogación de exenciones a las inversiones financieras en el país, la reducción de la tasa y la aplicación de la figura del responsable sustituto sobre ciertos bienes del país correspondientes a empresas del exterior [sin embargo, los vaivenes de la economía argentina

---

<sup>7</sup> Cosciani, Cesare: “Razones que fundamentan un impuesto sobre el patrimonio”- Bol. DGI 312 - Pág. 688.



hicieron que se retrocediera respecto de la eliminación de las exenciones sobre activos financieros, hoy dispensadas por los incisos g) y h) del artículo 21].

El otro cambio importante se da con la sanción de la Ley 25.585, estableciendo un régimen de responsabilidad por deuda ajena para las sociedades regidas por la Ley 19.550, luego extendido a ciertos fideicomisos por la Ley 26.452.

Si analizamos las características del gravamen que nos ocupa, debemos señalar que es de tipo personal, directo y progresivo.

- Personal: ya que toma en cuenta las características personales del sujeto pasivo. En efecto, podría asegurarse que los elementos determinantes de dicha conclusión son, entre otros, los siguientes: el nombre del impuesto (a los bienes “ personales”); la regulación de situaciones particulares de índole personal (créditos tomados para la compra, construcción o realización de mejoras sobre inmuebles destinados a casa-habitación por parte del contribuyente o del causante, en el caso de las sucesiones indivisas) y por último, la elección del nexo de vinculación “domicilio” del contribuyente, rasgo éste preponderantemente subjetivo.<sup>8</sup>
- Directo: porque grava una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, cual es el patrimonio de los sujetos alcanzados por el gravamen.
- Progresivo: debido a que posee una alícuota creciente en función del monto imponible, luego de superar los \$ 305.000.

### **3.2.2. Elementos del hecho imponible.**

Es válido recordar que el hecho imponible se define como el hecho o acto, o su conjunto, de naturaleza económica, previsto en la norma legal y cuyo perfeccionamiento da origen a la relación jurídica-tributaria principal, esto es, la obligación tributaria.

---

<sup>8</sup> Litvak, José y Gebhardt, Jorge: “El impuesto sobre los bienes personales”- Ed. Errepar- 2º ed.- Bs. As. -2003- pág. 93.

La conjunción de los elementos que integran el hecho generador de la obligación tributaria se produce al configurarse sus cuatro aspectos: espacial, objetivo, subjetivo y temporal.

#### 3.2.2.1. Aspecto espacial.

Estamos en presencia de un impuesto de aplicación en todo el territorio de la Nación que recae sobre los bienes personales de personas físicas y/o sucesiones indivisas existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

#### 3.2.2.2. Aspecto objetivo.

El aspecto objetivo está dado por la posesión o pertenencia de bienes situados en el país o en el exterior al 31 de diciembre de cada año.

De la lectura de la ley se advierte que no se define con precisión algunos conceptos que determinan el aspecto objetivo del hecho imponible, para lo cual es válido recurrir supletoriamente a las normas del Impuesto a las Ganancias, o en su defecto, a la legislación de fondo.

- Concepto de “posesión y pertenencia”: Su definición está establecida en el artículo 2.373 del Código Civil (Ley 340) cuando establece que “un sujeto adquiere la posesión por la aprehensión de la cosa con la intención de tenerla como suya, en tanto que en el caso de incorporales, las mismas son susceptible de una pertenencia, es decir de una cuasi posesión (goce que tiene aquél a quien pertenece del bien)”. Por su parte, el Código Civil y Comercial (Ley 26.994), en el artículo 1.909 expresa: “Hay posesión cuando una persona, por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, comportándose como titular de un derecho real, lo sea o no”. Por otro lado, y referido al término “tenencia”, el artículo 1.910 manifiesta: “Hay tenencia cuando una persona, por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, y se comporta como representante del poseedor”.
- Concepto de “bienes”: El Código Civil vigente hasta el 31 de Julio de 2015, en el Artículo 2.312 llama bienes a “Los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas...”. A su vez el Artículo 2.311 de este mismo código define a las



cosas como “...los objetos materiales susceptibles de tener un valor”. El nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26.994), referido a estas definiciones, en su artículo 15, fija: “Las personas son titulares de los derechos individuales sobre los bienes que integran su patrimonio conforme con lo que se establece en este Código”. El artículo 16 completa diciendo: “Los derechos referidos en el primer párrafo del artículo 15 pueden recaer sobre bienes susceptibles de valor económico. Los bienes materiales se llaman cosas. Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de ser puestas al servicio del hombre”.

- Concepto de bienes “personales”: La expresión “personales” está definida, en sus acepciones primera y segunda, como perteneciente o relativo a la persona o propio o particular de ella según el diccionario de la Real Academia, 22<sup>o</sup> edición del año 2012.

Luego de estas precisiones, corresponde aclarar que el objeto del impuesto está definido por los artículos 19 y 20 de su texto legal, que enumeran los bienes alcanzados. Dicha enunciación posee la virtualidad jurídica de caracterizar adecuadamente el núcleo del elemento objetivo del hecho imponible, es decir, la definición de “bienes” en los términos del gravamen bajo análisis.

#### 3.2.2.2.1. Bienes considerados situados en el país.

La ley del gravamen, en su artículo 19, considera situados en el país, entre otros (sólo analizaremos los puntos que atañen al presente trabajo) a los siguientes bienes:

- Los inmuebles ubicados en su territorio. (Art. 19, inc. a)
- Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él (Art. 19, inc. k)

#### 3.2.2.2.2. Bienes situados en el exterior.

La norma, en su artículo 20, establece qué debe entenderse como bienes situados en el exterior, y, en ese sentido, señala (entre otros):

- Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país. (Art. 20, inc. a)

### 3.2.2.3. Aspecto subjetivo.

El artículo 17 de la norma bajo análisis establece quiénes son los sujetos pasivos del impuesto. Como el nexo de sujeción aplicable en el gravamen que nos ocupa es el “domicilio” de las personas físicas o de “radicación” de las sucesiones indivisas, señala que:

- a) Las personas físicas domiciliadas en el país y/o las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, tributarán por los bienes situados en el país y en el exterior.
- b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y/o las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, lo harán únicamente por los bienes situados en el país.

Es válido remarcar, que la Ley 25.585, con vigencia a partir del período fiscal 2002, estableció el cambio del sujeto del impuesto sobre los bienes personales cuando recae sobre las acciones o participaciones en el capital de las sociedades o empresas regidas por la Ley 19.550. Bajo dicho supuesto, el impuesto (que tendrá el carácter de pago único y definitivo) será liquidado e ingresado por los mencionados entes. Luego, mediante la sanción de la Ley 26.452, tal cual se comentó en el punto 3.2.1 del presente trabajo, se incorpora un párrafo al artículo agregado a continuación del 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, pasando a estar también la figura de ciertos fideicomisos alcanzadas por esta obligación<sup>9</sup>.

### 3.2.2.4. Aspecto temporal.

Se trata de un tributo de tipo instantáneo ya que el hecho imponible recae sobre la “fotografía” de los bienes pertenecientes a los sujetos gravados, tomados al 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto, los acontecimientos de hecho para determinar si existe o no base imponible, se verifican en un momento determinado, no importando las variaciones contiguas, salvo el caso de variaciones patrimoniales.

---

<sup>9</sup> Acerca de éstos, es válido aclarar que se presume, sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales. Es decir, a diferencia de las sociedades comerciales, el cálculo del gravamen se debe efectuar sobre la totalidad de los bienes que integren los fideicomisos, y no sobre el patrimonio neto de ellos.

### 3.2.3. Valuación de Bienes Inmuebles.

A los efectos de la valuación de los inmuebles se entenderá que los mismos integran el patrimonio a condición de que al 31 de diciembre del período fiscal por el cual se liquida el gravamen se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración.

De existir un boleto de compraventa en el cual aún el sujeto pasivo no tiene la posesión al 31 de Diciembre del período por el que se liquida el impuesto, el o los inmuebles a que hace referencia dicho boleto no integrarán el patrimonio a los efectos de la liquidación del gravamen.

La ley, en su artículo 22, analiza las siguientes situaciones:

- Inmuebles adquiridos
- Inmuebles construidos
- Obras en construcción
- Mejoras

Para el caso particular que nos ocupa en el presente trabajo, pasaremos a desarrollar el primero de los puntos expuestos.

Los inmuebles adquiridos se valuarán de la siguiente manera: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre de cada año.<sup>10</sup>

El costo de adquisición de un inmueble estará integrado por el valor de compra y todos los gastos necesarios para efectuar la operación, tales como por ejemplo: las comisiones, gastos, sellados, honorarios, excepto los servicios financieros. Resulta aquí de aplicación, en forma

---

<sup>10</sup> Con respecto a la actualización, cabe señalar que el artículo 39 de la Ley N° 24.073 estableció que los índices de actualización operan hasta el 31 de Marzo de 1992. La Ley N° 25.561 dispuso que se mantuvieran derogadas todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.



supletoria, las disposiciones vertidas para el Impuesto a las Ganancias -artículos 59 inciso a), 88 y sus correlaciones.

Si el monto ha sido consignado en la escritura de compra este será el importe a que hace referencia la norma, no pudiendo ser disminuido dicho valor por el contribuyente a su propio arbitrio, aún cuando con posterioridad a la escritura se hubiese integrado o pagado un menor valor por la propiedad sin haberse dejado constancia fehaciente de ello en la escritura.<sup>11</sup>

En caso de recibir bienes inmuebles por herencia, legado o donación se deberá aplicar supletoriamente, a los fines de determinar el importe de ingreso al patrimonio, las disposiciones consagradas en el artículo 4° la ley del impuesto a las ganancias.

Es válido remarcar que el valor a computar para cada uno de los inmuebles, no podrá ser inferior al de la base imponible (vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen) fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada.

Además, es importante tener en cuenta lo establecido en el artículo 22 del decreto reglamentario de la ley que nos ocupa: “El capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren los artículos 20 y segundo agregado sin número a continuación del artículo 20 de este reglamento, que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo (...)”.

---

<sup>11</sup> Gassman Miguel Ángel. TFN Sala B 15/11/2006.

### **3.3. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**

#### **3.3.1. Aspectos Teóricos.**

La norma que crea el impuesto a la ganancia mínima presunta es la Ley N° 25.063, en su Título V (B.O. 30/12/1998). Esta ley se reglamentó mediante el Decreto N° 1533/98 del Poder Ejecutivo Nacional (B.O. 29/01/1999).

El artículo 1° de la ley, dispone que el impuesto rija por el término de 10 ejercicios anuales. La Reglamentación por su parte, en su artículo 1°, establece que los contribuyentes determinarán el gravamen en función de los activos existentes al cierre de los ejercicios económicos anuales que finalicen entre el 31 de diciembre de 1998 y el 30 de diciembre del año 2008, ambas fechas inclusive. Posteriormente se dictaron varias normas que prorrogaron la vigencia del gravamen: la Ley N° 26.426 (B.O. 19/12/08) dispuso su aplicación hasta el 30 de diciembre de 2009 inclusive; la Ley N° 26.545 (B.O. 2/12/09) por su parte, la extendió hasta el 30 de diciembre de 2019.

Así, se pretende gravar:

- los inmuebles rurales de personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país;
- los activos empresarios localizados en el país y/o en el exterior perteneciente a “sujetos empresa” domiciliados o radicados en la República Argentina.
- Los activos empresarios de los denominados “establecimientos estables”, ya sea que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior, o a sucesiones indivisas allí radicadas.

En cuanto al objetivo perseguido por el legislador al implementar en nuestro sistema impositivo este tipo de gravamen, se trató de que actuara como “complemento” del impuesto a las ganancias.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Instrucción General (DGI) 9 del 28/5/1999.

Así, solo se tributará el gravamen presuntivo, en principio, si el 1% sobre el total del activo supera la determinación del impuesto a la renta, ello independientemente de que exista o no utilidad o quebrantos, puesto que lo que aquí se gravan son los activos, no la renta o la ganancia mínima<sup>13</sup>.

Si analizamos las características, en lo que aquí interesa, debemos señalar que es de tipo periódico, proporcional, directo y objetivo.

- Periódico: porque debe determinarse anualmente por cada período fiscal.
- Proporcional: ya que su alícuota es fija (1%), independientemente de la magnitud de la base imponible (Mínimo exento: \$ 200.000,00)
- Directo: dado que grava una manifestación presunta de renta o ganancia.
- Objetivo: al no contemplar en su esquema de liquidación la situación personal del contribuyente.

### **3.3.2. Elementos del hecho imponible.**

#### **3.3.2.1. Aspecto espacial.**

El impuesto de que se trata grava la posesión o pertenencia de activos situados en el país y en el exterior, al cierre de los ejercicios incluidos en el periodo de vigencia del gravamen.

#### **3.3.2.2. Aspecto objetivo.**

Está dado por la posesión o pertenencia de bienes, independientemente del momento de ingreso al patrimonio, a la fecha de cierre del ejercicio.

#### **3.3.2.3. Aspecto subjetivo.**

Podemos enmarcar los mismos, según el art. 2º de la ley en cuestión, de la siguiente manera:

- Sujetos del país:
  - a) Las sociedades domiciliadas en el país desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato constitutivo.

---

<sup>13</sup> “NOAR S.A.- CNApel. en lo Cont. Adm. Fed.- Sala V- 6/6/2005. En igual sentido, “IEF Latinoamericana S.A.-CNFed. Cont. Adm.- Sala I- 1/7/2008 y “Zanella Mare S.a.”- TFN- Sala D-29/11/2001,



- b) Las asociaciones civiles y fundaciones.
  - c) Las empresas y organismos del Estado a los que se refiere el artículo 1 de la Ley N° 22.016.
  - d) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.
  - e) Las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.
  - f) Los fideicomisos constituidos en el país excepto los fideicomisos financieros.
  - g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, en tanto no hagan oferta pública de sus cuotas partes.
- **Sujetos del exterior:** Los establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país para el desarrollo de actividades, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.
  - **Responsables Sustitutos:** son aquellos sujetos respecto de los cuales no se verifica el hecho imponible pero debido a su estrecha vinculación con el mismo la ley les otorga el título de responsable por deuda ajena. Excede el marco del presente trabajo realizar un análisis detallados de los mismos.

#### 3.3.2.4. Aspecto temporal.

El impuesto bajo estudio se determina sobre la base de los activos existentes al cierre de cada ejercicio económico, valuado de acuerdo con las disposiciones de la ley. Así, al ser un tributo “instantáneo”, los acontecimientos de hecho, para determinar si existe o no base imponible, se verifican en un momento determinado, no importando las variaciones contiguas, salvo el caso de variaciones patrimoniales evasivas.

#### 3.3.3. Valuación de Bienes Inmuebles.

El artículo 4° de la Ley define las normas de valuación que deben aplicarse a los activos gravados situados en el país.

Para el caso particular de los inmuebles, la valuación que prevé la ley de ganancia mínima presunta coincide con lo establecida por la ley de bienes personales tanto para los inmuebles adquiridos, construidos o en construcción.

En el caso de los inmuebles rurales, el valor determinado se reducirá en el mayor de los siguientes importes:

a) el que surja de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del Impuesto Inmobiliario provincial, o

b) en \$ 200.000.

A su vez, el valor así determinado se compara con la base imponible vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida, establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, reducida conforme lo previsto en los apartados a) y b) precedentes.

### **3.4. Doble Imposición.**

#### **3.4.1. Concepto. Principios constitucionales afectados.**

Desde un punto de vista jurídico, cuando hablamos de doble imposición, nos referimos a la aplicación de dos o más impuestos respecto a un mismo hecho imponible.

De esta manera, el concepto que nos ocupa pasa a estar vinculado con uno de los principios tributarios más importantes, cual es la noción de equidad. En efecto, éste es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Podemos distinguir entre: equidad tributaria horizontal y vertical. Así pues, se tiene que en virtud de la primera, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la segunda, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción guarda relación con el principio de progresividad que hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un

criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.<sup>14</sup>

Todo esto nos lleva a un concepto que ha surgido de manera reciente: la eficiencia en la tributación, en el sentido de asegurar la financiación del sector público con el mínimo perjuicio a la eficiencia productiva del sector privado.

El hecho que las personas y empresas iguales sean gravadas igual es una condición necesaria, pero no suficiente, a los efectos de asegurar una óptima asignación de recursos. La situación en la que una empresa, esté gravada dos veces y otra sólo una, lleva a distorsiones en la asignación de recursos.

Resulta necesario, pues, solucionar inconvenientes como la doble imposición con la intención de respetar los principios constitucionales citados, que hacen a la armonía y justicia nacional, evitando la distinción indebida.

### **3.4.2. Interpretación de las normas.**

La interpretación de las normas legales constituye una actividad esencial del jurista. Consiste en determinar el verdadero sentido y alcance de las mismas, siendo la 'hermenéutica' la ciencia que, por un lado, analiza los diversos métodos que pudieran aplicarse y, por el otro, establece las reglas tendientes a efectivizar aquello.

La labor de aplicación recae fundamentalmente en la figura del juez -cuando decide un litigio-, en tanto que la interpretación de las leyes es realizada por:

- el propio legislador, al momento de interpretar los preceptos que sanciona a través de una ley aclaratoria que ponga fin a las controversias;
- el Poder Ejecutivo, en oportunidad de dictar reglamentos de alcance general o particular;
- la doctrina, en el marco del desempeño de su función investigativa; y/o
- el propio juez.

---

<sup>14</sup> Musgrave Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

La interpretación entonces, vendría a marcar la interacción de dos ‘conciencias’: la del legislador y la del intérprete<sup>15</sup>, debiendo llevarse a cabo cuando: los textos legales resultaran ‘oscuros’, en lo atinente no sólo a su redacción sino también a su precisión; su letra no tradujera exactamente la voluntad del legislador; o concurrieran normas contradictorias.

Las leyes fiscales, al formar parte del ordenamiento jurídico nacional, están sujetas a los mismos métodos y criterios de interpretación que el resto de las normas jurídicas; no obstante, su propia naturaleza y el campo en el cual se aplican, conlleva en ocasiones a que se empleen mecanismos particulares tendientes a tal finalidad.

Numerosos han sido los métodos elaborados para la interpretación del derecho, mas nunca se ha llegado a elegir, con razones plenamente justificadas uno de ellos como el correcto y, al mismo tiempo, despreciar los demás. Como cada uno ofrece elementos de interés parcial, el intérprete debe investigar todos los disponibles a fin de descubrir aquel o aquellos que lo conduzcan a la solución más justa entre todas las posibles<sup>16</sup>.

Sobre el particular, en numerosos precedentes Nuestro Más Alto Tribunal ha señalado que resulta fundamental tener en cuenta que la primera regla de la interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley<sup>17</sup>, lo que significa que ésta debe interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplea sin molestar su significado específico, máxime cuando aquél concuerda con la aceptación corriente en el entendimiento común y la técnica empleada en el ordenamiento jurídico vigente.<sup>18</sup>

Lo anterior, también encuentra recepción en el artículo 1º de la ley 11.683 (Procedimiento Tributario), que textualmente establece: “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el

---

<sup>15</sup> Tarsitano, Alberto - Interpretación de la ley tributaria, en obra colectiva “Tratado de Tributación”, T. I, V. I - Director: García Belsunce, Horacio - Ed. Astrea - Bs. As., 2003 - Op. cit. pág. 414.

<sup>16</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. - Derecho Financiero - Ed. Depalma - Bs. As., 1962 - Op. cit. pág. 91.

<sup>17</sup> Fallos - T. 297 - pág. 142; T. 299 - pág. 93; T. 301 - pág. 460; T. 302 - pág. 1600.

<sup>18</sup> Fallos - T. 308 - pág. 1745.

sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

Desglosando tal premisa, corresponde aclarar apriorísticamente que la referencia a “atender al fin de las mismas”, advierte que la delicada tarea que recaerá en cabeza del intérprete será la de determinar el verdadero sentido y alcance de aquéllas, valiéndose de todos los métodos de investigación. Por su parte, la “significación económica” del hecho imponible obliga a remitirnos al momento mismo en que el legislador decidió gravar determinado hecho o acto de la vida diaria, puesto que ello implicó que al evidenciarse una específica manifestación de “capacidad contributiva”, tal acto o situación debería estar gravado en lo sucesivo.

Finalmente, y en cuanto a la remisión al derecho privado a la que aboga el mencionado artículo, in fine, ello significa que si en ese campo existe un mayor desarrollo práctico o académico de determinada realidad subyacente, podrá utilizárselo para fijar el sentido o alcance de las normas tributarias. Lo que necesariamente se debe remarcar en este punto es que el derecho privado juega un rol “supletorio” o “complementario” del derecho tributario, no “paralelo” o “analógico”.

Sentado lo que antecede, obsérvese que en el caso que nos ocupa la ley dice claramente qué hechos imposables se encuentran alcanzados y cuáles no. No cabe al intérprete hacer decir a la ley lo que la ley no dice ni obtener de ella conclusiones diversas a las que consagra, en virtud de valoraciones subjetivas, por respetables que ellas sean.<sup>19</sup>

### **3.5. Doble Imposición en impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta para los inmuebles rurales explotados.**

Luego de haber efectuado una vasta descripción de los conceptos claves involucrados bajo el título en cuestión, se pasará a describir el problema objeto de este trabajo, fijando una postura, tratando de acercarse a una solución lo más justa y equitativa posible, teniendo en cuenta, además de la legislación vigente, antecedentes doctrinarios, parlamentarios y jurisprudencia relacionada al tema.

---

<sup>19</sup> Cfr. dictámenes T. 177 - pág. 117; T. 204 - pág. 12; T. 226 - pág. 26; T. 229 - pág. 1 y T. 235 - pág. 377, entre otros "Tinelli" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 15/12/2005.



En primer lugar, tenemos la ley del impuesto sobre los bienes personales, que como vimos anteriormente, se conoció originalmente como “bienes personales no incorporados al proceso económico”. En su art.17 inc. a), define como sujetos pasivos a “las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por bienes situados en el país y en el exterior”. Por su parte, el art. 19, considera situados en el país: “los inmuebles ubicados en su territorio” (inc. a) y “los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él” (inc. k). Ahora bien, el artículo 21, en su inciso f) plantea: “están exentos del impuesto: los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta”.

El referido artículo 2° inciso e) de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, incluye como sujeto del impuesto “a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles”. Es válido aclarar, que hasta la sanción de la Ley 25.063 (7 de diciembre de 1998) estos inmuebles estaban alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales, ya sea que la titularidad estuviese en cabeza de personas físicas, sucesiones indivisas o sociedades con personería jurídica, es decir por todos aquellos sujetos que tenían capacidad de poseer los bienes a su nombre. Resulta relevante el hecho de que la modificación de la ley 23.996, efectuada por la ley 24.468, disponga en su art. 1 inc. 1°, "Sustituyese en todo su texto, la expresión "bienes personales no afectados al proceso económico" por la expresión "bienes personales", con lo cual ya no cabría distinguir entre bienes explotados económicamente de los no explotados, y todos estarían alcanzados por la exención prevista en la ley de Ganancia Mínima Presunta.

Desde ese momento cobró relevancia en el Impuesto sobre los Bienes personales, el tratamiento de los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas, explotados por empresas unipersonales, o mediante la figura de sociedades de hecho.

El interrogante o planteo que se suscita, entonces, es ¿se encuentran gravados en el impuesto sobre los bienes personales, los inmuebles rurales explotados en forma unipersonal o afectados por sus dueños a una sociedad de hecho, por considerarlos incluidos dentro del patrimonio de dichas empresas y como consecuencia de lo cual estarían fuera de la exención del artículo 21 inc. f) y alcanzados por el artículo 19 inciso k)?

La confusión emana del propio legislador, cuando utiliza el denominado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para determinar una exención en el Impuesto a los Bienes Personales. Al establecer que sólo los titulares de dominio exceptuados fueran las personas físicas, provocó que en el caso de sociedades regularmente constituidas que sí tenían la posibilidad de tener dominio propio quedaran excluidas. Esta incongruencia entre que un inmueble se considere gravado para un tipo de empresas y otras no, llevó a la interpretación que ambas debían estar gravadas y que la exención sólo alcanzaba a quienes tuvieran el inmueble arrendado o inexplorado.

La AFIP ha emitido, a través de la Dirección de Asuntos Técnicos, varios pronunciamientos que receptan esta interpretación, entre ellos los dictámenes 77/1996, 27/2001 y 7/2002, los cuales a los fines de no distraer al lector, se transcribirán en el punto siguiente del presente trabajo. Sin embargo, se advierte, que en otros decisorios no ha mantenido una postura uniforme.

Asimismo, bajo esta misma línea el citado organismo emitió la Nota Externa 5/2006 donde básicamente entiende que van a estar gravados los inmuebles rurales por el impuesto sobre los bienes personales, a través de la participación del único dueño en el capital de la mencionada explotación.<sup>20</sup>

Por otro lado, reconocida doctrina avala esta postura, en el sentido que si el titular del inmueble rural lo afecta a una explotación unipersonal o sociedad de hecho, el inmueble debe tributar por el inc. k) del art. 19 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

En definitiva estos autores, en lugar de suponer exentos a los sujetos titulares, consideran al objeto de acuerdo a la afectación asignada (inmueble rural afectado a una explotación en forma unipersonal o como sociedad de hecho).

Así, José Litvak y Jorge Gebhardt<sup>21</sup>, parten del análisis de la utilización dada a los inmuebles rurales para encuadrar a los sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta y de ahí determinar si son objetos de la exención del art. 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

---

<sup>20</sup> Véase el texto completo de la Nota Externa más los comentarios pertinentes en la página 37 del presente trabajo.

<sup>21</sup> José Litvak y Jorge Gebhardt "El Impuesto sobre los Bienes Personales" - Editorial Errepar - Año: 2003.

- Si son explotados en forma directa por el propietario: Entonces corresponde encuadrarlos en el art 2° inc. c) de la ley de ganancia mínima presunta. Por lo tanto el sujeto pasivo en este caso sería: “Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción, o comercialización con fines de especulación o lucro (...)”.

- Si están inexplotados o arrendados: Entonces corresponde encuadrarlos en el art 2° inc. e) de la ley de ganancia mínima presunta. Por ende, el sujeto pasivo pasa a ser: “Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles”

Como la ley del impuesto sobre los bienes personales dice que estarán exentos del impuesto “Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta”, deducen que los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas que son explotados en forma directa por sus propietarios, al no estar encuadrados en dicho inciso, están efectivamente gravados a través de la participación societaria.

Otro reconocido autor, el Dr. Juan C. Nicolini<sup>22</sup>, opina que la primera pregunta que cabe formularse es en qué inciso del art. 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta corresponde incluir a los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas, que están afectados a una explotación. ¿Son parte del activo de las empresas o explotaciones unipersonales, o se excluye de dichos activos y se los considera en cabeza de los titulares de dominio?

Evidentemente, la inclusión en uno u otro inciso tiene su importancia en el costo tributario:

- Si por un lado se grava la empresa o explotación unipersonal sin incluir el inmueble rural propiedad de persona física, y por otro se considera a dicho inmueble en forma aislada por cuanto corresponde ser tratado en otro inciso, podemos lograr una doble aplicación de la exención del inciso j) del art. 3° (bienes del activo gravado cuyo valor no exceda de \$ 200.000).

---

<sup>22</sup> “Crónica Tributaria” N° 016008. Tomo IV - Editorial Errepar - 04/99.



- Si el inmueble rural propiedad de persona física, está incluido en la empresa o explotación unipersonal, al liquidar el impuesto sobre los bienes personales queda incluido formando parte del activo. En cambio si en el impuesto a la ganancia mínima presunta está comprendido en el inciso e) del art. 2º, le cabe la exención de bienes personales.

Para Nicolini, la redacción en el impuesto a la ganancia mínima presunta debió ser más precisa y referirse a inmuebles rurales no incluidos en empresas o explotaciones unipersonales. Lo razonable para él pareciera ser que los inmuebles rurales afectados a empresas o explotaciones unipersonales formen parte del activo de las mismas, y que los arrendados se los incluya en el inc. e) del art. 2º.

Para cerrar esta posición se trae a colación jurisprudencia vinculada a la postura descripta hasta aquí, se trata del Fallo González Camilo (TFN, 14/4/2009).

En este caso llega a la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación un recurso de apelación contra una determinación de oficio practicada por el fisco a una persona física, ajustando la base imponible sobre los bienes personales, mediante la incorporación de inmuebles rurales que dicha persona física tenía afectados a la explotación agropecuaria directamente, por lo cual dichos inmuebles formaban parte de empresas unipersonales de explotación agropecuaria.

La persona física no había incorporado dichos inmuebles en su declaración jurada personal por los períodos fiscales 2003 y 2004, ya que los considera exentos en función de lo dispuesto por el artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, mientras que el fisco sostenía que dicha exención solamente es aplicable en los casos en que dichos bienes no se encuentren afectados a explotaciones unipersonales.

El organismo jurisdiccional falló considerando que no existe doble imposición entre el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta en el caso bajo análisis.

Para llegar a dicha conclusión, plantea que se trata de dos impuestos pertenecientes a distintos ámbitos de imposición, cuyos sujetos pasivos y base imponible son claramente diferenciados: “(...) por una parte, en el impuesto a la ganancia mínima presunta, complementario del impuesto a las ganancias, el sujeto pasivo es la empresa unipersonal y, por otra, en lo que

respecta al impuesto sobre los bienes personales, el sujeto pasivo es la persona física que resulta única dueña de explotación de cuyo capital forma parte el inmueble rural”.

Queda claro que relacionar según la línea desarrollada hasta aquí, a mi entender sin respetar la redacción de la exención que eximió del impuesto a los titulares de dominio de inmuebles rurales, llevaría a pensar que las disposiciones sancionadas fueron para favorecer al propietario que arrienda su inmueble o mantiene un predio inexplorado y castigar al que hace una explotación del mismo a nombre propio o mediante una sociedad de hecho. No existe fundamento lógico, para inferir que esta pudo haber sido la intención del legislador.<sup>23</sup>

Este otro punto de vista, es decir a favor de la exención de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales independientemente de su afectación, ha sido pregonado por el mismo fisco (incluso contradiciéndose claramente con otros pronunciamientos del tipo), en el Dictamen 78/2001, cuyo resumen también se encuentra en el siguiente punto del presente trabajo.

Reconocidos tratadistas, entre ellos el Dr. Alfredo J. Brunotti<sup>24</sup>, también se expresan en este sentido.

Vale aclarar que el Dr. Brunotti desarrolla su trabajo a partir de la consulta planteada por la Comisión de Enlace del C.P.C.E.C.A.B.A. ante la AFIP. La misma plantea: “se desea conocer si para el cálculo de la participación en explotaciones unipersonales agropecuarias debe excluirse del activo a los inmuebles rurales mencionados en el inc. f) del artículo 21 de la ley del impuesto sobre los bienes personales”. Luego de efectuar un análisis del Impuesto sobre los Bienes Personales, Dictámenes de AFIP relacionados con la consulta, la Circular (DGI) 1.080/79 que contiene una definición de Empresa Unipersonal y del Código Civil, el autor concluye, de manera contraria a la doctrina anterior, que efectivamente debe excluirse del activo a los inmuebles en cuestión, y lo justifica cabalmente de la siguiente manera:

---

<sup>23</sup> Al respecto, ver ejemplo de aplicación desarrollado al final del presente trabajo (pág.40).

<sup>24</sup> Brunotti Alfredo J. Tratamiento de Inmuebles Rurales de Explotaciones Unipersonales en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Revista Impuestos - Año 2002 - Pág.1504.

“La valuación de la participación en las empresas unipersonales no debe incluir a los bienes registrables dado que la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales indica cómo deben valuarse a los mismos, separándolos expresamente.

Es evidente la diferencia existente en la valuación de los bienes registrables inmuebles y automotores, respecto a los demás bienes. Como hemos observado en la definición del Código Civil, únicamente las personas de existencia visible o las personas jurídicas o de existencia ideal pueden adquirir derechos y poseer bienes. No existen bienes registrables propiedad de empresas unipersonales, los mismos son de propiedad de las personas físicas. La definición de empresa unipersonal establecida en la Circular 1080 define que el empresario es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital. Por lo tanto en este caso esa persona física empresario es el titular de un inmueble rural, incluir a los bienes registrables en la valuación de la empresa unipersonal significa duplicar los bienes existentes. El sujeto del impuesto es la persona física la cual es propietaria de inmuebles y rodados, no es la empresa unipersonal la titular de esos bienes”.

Por último, es dable destacar que existe jurisprudencia que se manifiesta en el sentido lógico de que simplemente, estamos en presencia de una exención subjetiva por la titularidad (sólo titulares de dominio) y objetiva (inmuebles rurales) por el tipo de bien, independiente de la forma en que sean utilizados o no en el proceso productivo y la forma de retribución /establecida.

Tenemos, por un lado, el Fallo Molaro, José Luis (TFN, 17/5/2012). En este caso, AFIP de la Región Rosario fiscalizó al contribuyente del asunto y comprobó que posee un inmueble rural y que realiza en el mismo una explotación unipersonal. En su liquidación del impuesto sobre los bienes personales de los años 2001 a 2004, no incluyó dicho inmueble de su propiedad.

Llegado a la Sala “A” del TFN, sin acompañar pruebas por tratarse de un tema de pleno derecho, el contribuyente apeló invocando el texto legal y la exención en la ley del impuesto sobre los bienes personales (L. 23.966), artículo 21.

Dicha Sala revocó la resolución apelada, con costas.

Fundamenta tal sentencia, en primer lugar, mencionando un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: las normas tributarias no deben, necesariamente, entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 279:226).

Luego, trae a colación las recomendaciones vertidas en las XXXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (Mar del Plata - 2004).

Continúa interpretando que coexisten los 2 elementos imprescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de “rural”); estén o no afectados a una explotación, los inmuebles en cuestión solamente estarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrarán exentos del impuesto sobre los bienes personales, habida cuenta de que la exención no hace ninguna distinción acerca del destino o de la afectación de los inmuebles.

Finalmente, el Tribunal hace expresa mención a los antecedentes parlamentarios de la Ley 25.063, en los cuales se manifestó que el propósito perseguido fue evitar la doble imposición con el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Por otro lado, está el Fallo Gaviglio, Hilario José (TFN, 18/3/2013). En este proceso, se interpone recurso de apelación contra resolución dictada por AFIP de la Región Santa Fe, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el impuesto sobre los bienes personales por el período 2001.

La recurrente manifiesta que es una persona física cuya actividad es la invernada de ganado bovino, siembra y cosecha de cereales en inmuebles rurales de su propiedad. Destaca que de acuerdo con el criterio del Fisco los inmuebles rurales antes mencionados se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales por encontrarse afectados a una explotación y que los mismos no deben detraerse de la base imponible del impuesto.

La actora se agravia estableciendo, entre otras cosas, que la normativa que surge del art. 21 inc. f) de la ley del impuesto sobre los bienes personales es clara respecto de la exención de los inmuebles rurales.



La Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en este caso se vuelve a expedir a favor del contribuyente.

Para fundamentar tal resolución, hace hincapié en los antecedentes parlamentarios vinculados con la exención de los inmuebles rurales, y también en las contradictorias opiniones emitidas por la AFIP, a través de diversos dictámenes.

Es importante destacar el razonamiento utilizada por el Tribunal en el sentido que "sólo pueden ser titulares de dominio de un inmueble las personas de existencia visible o de existencia ideal; no puede considerarse como "titular" de un inmueble rural a una explotación unipersonal ya que los inmuebles no son propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas".

El fallo sostiene además, que "en nuestro derecho tributario "la persona física" no es sinónimo de "explotación unipersonal", ya que el primer concepto abarca el segundo, pues una persona física puede ser titular de más de una explotación unipersonal y además desarrollar otros tipos de actividades económicas, debiendo destacarse que no pueden ser considerados términos análogos".

Por lo tanto, concluye en este aspecto, que los inmuebles no son "atribuibles" como propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.

Otro aspecto interesante del pronunciamiento es que en el criterio de no aplicar la exención a los inmuebles rurales en el caso de ser afectados a una explotación unipersonal, se estaría frente a una doble imposición que es justamente lo que el legislador quiso evitar, y cita al respecto los antecedentes parlamentarios de la norma.

Además, lo que resulta aún más relevante, es que esta misma Sala, como vimos anteriormente, había fallado en contra del contribuyente en "González, Camilo" y decide entonces revisar su criterio, y revocar la determinación del fisco en esta nueva causa.

### **3.5.1. Dictámenes de la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.)**

A continuación se expondrán los dictámenes que el organismo recaudador ha emitido a lo largo del tiempo, vinculados al tema en cuestión. Es importante remarcar que los mismos no

sólo se contradicen entre sí, sino que también presentan una ambigüedad manifiesta y una falta de claridad tal, que no aportan sino más que desconcierto sobre el tema en cuestión.

#### 3.5.1.1. Dictamen 77/1996.

Se consulta “si el inmueble de uno de los socios de la sociedad de hecho, afectado a la explotación, debe integrar el patrimonio social a los efectos de valorar la participación o si está gravado en cabeza de su propietario según lo previsto en el artículo 22 inciso a) de la ley, con la consecuencia de no poder deducir algún pasivo relacionado.”

A lo cual se responde de la siguiente manera:

En el mensaje del Poder Ejecutivo Nacional en el proyecto de modificación del impuesto sobre los bienes personales, Ley N° 24.468, se destaca que:

El objetivo de la reforma fue "la estructuración de un impuesto de carácter global sobre el patrimonio; con una tasa proporcional y reducida, concomitante con la aplicación de tributos locales y que resulte a la vez complementario del impuesto a las ganancias".

Asimismo, se ha sostenido mayoritariamente en doctrina, que la imposición al patrimonio como complemento de la imposición a la renta establece una carga total mayor sobre las personas que han acumulado riqueza o reciben ingresos derivados de la propiedad, en virtud del principio de que la propiedad de bienes es una medida independiente de la capacidad contributiva.

Por lo tanto, se interpreta que el impuesto sobre los bienes personales recae sobre la persona física o sucesión indivisa que ha acumulado la riqueza, es decir el titular del bien cuya sola posesión evidencia capacidad contributiva en función de esta medida, sin interesar su afectación o rendimiento.

Además, el criterio de gravar los bienes en cabeza de su titular es generalmente adoptado ya que permite un mejor control a través de las inscripciones registrales y evita la elusión del impuesto por el manejo de patrimonios que podría producirse en el caso de no existir un gravamen sobre las empresas, trasladando los bienes personales informalmente a sociedades no regulares, ya que estas sociedades no pueden registrar bienes a su nombre.

En ese orden, para considerar que el inmueble está incorporado al patrimonio, el decreto reglamentario de dicha ley, en su artículo 12, considera que debe darse la posesión o escrituración.

En virtud de lo expuesto se interpreta que la persona física es sujeto del impuesto sobre los bienes personales por todos los bienes que posea, ya sea inmuebles, automotores -que la ley no admite incluir en la valuación de los activos empresarios ya que solamente contempla bienes muebles amortizables- y además las participaciones empresarias que, en el caso de que no se lleven libros que permitan confeccionar balance, deben calcularse sobre la diferencia entre los activos de la sociedad y los pasivos contraídos por la misma, valuados de acuerdo con lo dispuesto en la ley y el decreto reglamentario.

En conclusión, los inmuebles gravados por el impuesto sobre los bienes personales, resultan alcanzados en cabeza de su titular, independientemente de su afectación, debiendo valuarse según lo previsto en el artículo 22 inciso a) de la ley, sin perjuicio de que también esté alcanzada la participación que le corresponda en el capital de la sociedad o explotación.

#### 3.5.1.2. Dictamen 27/2001.

En este caso, se pregunta si es correcta la incorporación de un inmueble rural a valor de origen actualizado, al patrimonio de una sociedad de hecho, y si el socio debe tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales por dicho bien, o si cada uno de los socios declara su participación en la sociedad incluyendo el mencionado inmueble. Al respecto, según texto del dictamen, los Dres. José Litvak y Jorge Gebhardt opinan que en cuanto a los inmuebles registrados a nombre de los socios de sociedades de hecho, si éstos se encuentran “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 con los valores normales de mercado deberían considerárselos incluidos dentro del patrimonio afectado a la sociedad”, ello significaría su gravabilidad a través de la inclusión en el valor de la participación gravada. Esta conclusión emana de la propia redacción del art.12 del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Finalmente, acaba diciendo: “Atento a las condiciones precedentes, se concluye que los inmuebles rurales que posean las personas físicas o sucesiones indivisas se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales.

Asimismo se aclara que dicha exención no implica que, al momento de determinarse el impuesto sobre los bienes personales, los citados bienes que formen parte del patrimonio de la sociedad de hecho no deban incluirse en el activo a los efectos de la valuación de la participación social de la persona física o sucesión indivisa para la liquidación del citado tributo” En síntesis, y por lo imprecisión en la redacción, “parecería” que el Fisco opina en estos casos que si un inmueble rural es afectado a una sociedad de hecho la exención queda sin efecto.

#### 3.5.1.3. Dictamen 78/2001.

Se consulta a los efectos de la liquidación del impuesto sobre los bienes personales, si los inmuebles rurales deben valuarse de acuerdo al “valor de escrituración o la valuación fiscal y en ambos casos si es del 75% o el 100%”.

En el dictamen primero se hace una reseña normativa, mencionándose el art. 17 de la ley del impuesto sobre los bienes personales y el inc. f) de su art. 21. Luego se citan los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley correspondiente al cuerpo legal antes aludido, de los que surge que los cambios implementados “...derivan de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...”, entre ellos “... los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.” Aclara también que en virtud del esquema exentivo contemplado por la norma legal cabe colegir que, si bien el art. 22 de la ley del IBP ha previsto en su inciso a) el procedimiento a aplicar para valorar los inmuebles situados en el país, dicho dispositivo deviene en abstracto, en razón de quedar los respectivos bienes excluidos de la base imponible. Cita además a los Dres. José Litvak y Jorge Gebhardt quienes opinan que “Las normas de valuación contenidas en el art.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”. El dictamen concluye diciendo: “...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.”



#### 3.5.1.4. Dictamen 7/2002.

Se solicita se aclare el tratamiento a dispensar en el Impuesto sobre los Bienes Personales a los inmuebles rurales integrantes de una explotación o afectados a una sociedad de hecho sin contraprestación. En la primera parte del dictamen se interpreta que: “sólo están exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales las personas físicas y/o sucesiones indivisas, titulares dominiales de inmuebles rurales que no son explotados en forma directa por el titular o la SH que éste integra, es decir por los inmuebles alquilados o cedidos a terceros para su explotación bajo figuras distintas a la sociedad de hecho –inmuebles rurales arrendados o inexplotados, inmuebles afectados a aparcería, inmuebles afectados a pastoreo”. Más adelante agrega que los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias se encontrarán alcanzados por el IGMP, dado que dicho tributo recae sobre los activos empresarios, y con independencia a que la titularidad de aquéllos sea detentada por una persona física o no. Nuevamente se invoca a los Dres. José Litvak y Jorge Gebhardt, quienes opinan que: “Respecto de las sociedades de hecho no puede prevalecer la realidad registral, toda vez que no son sujetos con capacidad de adquirir bienes registrables”, concluyendo que “El patrimonio de estos entes está constituido, por lo tanto, por todos los bienes afectados al desarrollo de su actividad sin importar a nombre de quién se encuentren registrados.” El párrafo siguiente al de esa afirmación distingue el patrimonio afectado a una Sociedad de Hecho, -y en este caso quedan comprendidos por la cuota correspondiente a cada socio- del que no lo afecta, admitiendo que deberá ser declarado en forma directa y personal por cada titular. Por último finiquita de manera confusa diciendo: “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 sociedad de hecho, o los inmuebles inexplotados o cedidos en alquiler. En el impuesto a la ganancia mínima presunta: en el caso de inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos estarán alcanzados por este impuesto y sólo quedará gravado por el impuesto sobre los bienes personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas.” Esta última frase es la que se presta a confusión, pues algunos autores interpretan que en las explotaciones unipersonales también debía incluirse la participación al 100%, es decir con el inmueble rural.

### 3.5.2. Nota Externa (AFIP-DGI) 5/06.

Básicamente, la misma plantea lo siguiente:

“Atento inquietudes planteadas con relación a la gravabilidad de los inmuebles rurales en los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta, corresponde aclarar el tratamiento fiscal según el destino o afectación de los mismos, a saber:

- Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una empresa unipersonal. En este caso, los titulares de tales bienes deberán tributar:
  - El impuesto a la ganancia mínima presunta, según el artículo 2, inciso c) del Título V de la ley 25063 y sus modificaciones.
  - El impuesto sobre los bienes personales, por la participación patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19, inciso k) de la ley 23966 -Título VI- y sus modificaciones.
  
- Inmuebles rurales inexplotados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas. Dichos bienes resultan:
  - Alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, en virtud de lo establecido en el artículo 2, inciso e) de la ley del gravamen.
  - Exentos en el impuesto sobre los bienes personales, conforme a lo dispuesto en el artículo 21, inciso f) de la ley del tributo.
  
- Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una sociedad de hecho, en los términos del artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta. Tales inmuebles se hallan:
  - Alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, recayendo la obligación tributaria en la referida sociedad, según el artículo 2 inciso a) del Título V de la ley 25063 y sus modificaciones.
  - Gravados por el impuesto sobre los bienes personales, respecto de la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa, en los términos

del artículo 19, inciso j) de la ley 23966 -Título VI- y sus modificaciones, correspondiendo a:

- Los titulares de tales bienes incluir en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales, el valor de su participación societaria.
- Las sociedades de hecho con objeto comercial, liquidar e ingresar el tributo conforme a lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales.”

Considero que la interpretación fiscal presenta serios y visibles errores jurídicos, coincidiendo de esta forma con lo manifestado por parte de la doctrina.<sup>25</sup>

En efecto, no debe perderse de vista que la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta es sumamente clara cuando en su artículo 2º establece como sujetos a las personas físicas y sucesiones indivisas como sujetos, cuando sean titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles. La ley no circunscribe la aplicación de este inciso al caso de inmuebles arrendados, dados en alquiler o inexplorados; ni excluye del mismo a los afectados a empresas unipersonales o sociedades de hecho, como erróneamente interpreta la nota externa 5/2006.

La interpretación fiscal viola la máxima *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, y olvida que no cabe al intérprete hacer decir a la ley lo que la ley no dice ni obtener de ella conclusiones diversas a las que consagra, en virtud de valoraciones subjetivas, por respetables que ellas sean.<sup>26</sup>

El Fisco no ha tenido presente que la primera regla de la interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley<sup>27</sup>, lo que significa que ésta debe interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que

---

<sup>25</sup> Gorosito, Alberto M. “Inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas y el impuesto a la ganancia mínima presunta”. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)* - Tomo VIII - Pág.5 - 05/2007.

<sup>26</sup> Cfr. dictámenes T. 177 - pág. 117; T. 204 - pág. 12; T. 226 - pág. 26; T. 229 - pág. 1 y T. 235 - pág. 377, entre otros “Tinelli” - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 15/12/2005.

<sup>27</sup> Fallos - T. 297 - pág. 142; T. 299 - pág. 93; T. 301 - pág. 460; T. 302 - pág. 1600

emplea sin molestar su significado específico, máxime cuando aquél concuerda con la aceptación corriente en el entendimiento común y la técnica empleada en el ordenamiento jurídico vigente.<sup>28</sup>

### **3.5.3. Antecedentes Parlamentarios.**

Finalmente, se pasan a exponer antecedentes parlamentarios que refuerzan la idea plasmada a lo largo del presente trabajo, en el sentido que la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, de lo contrario, se arriba a conclusiones poco acertadas que atentan contra los principios constitucionales pilares de nuestro sistema tributario.

#### **3.5.3.1. Antecedentes parlamentarios de la Ley 24.468**

Del debate en la Cámara de Diputados: Queda bien establecido que por la eliminación del Impuesto sobre los Activos se amplía la base imponible del impuesto sobre los bienes personales y se elimina la mayor parte de las exenciones, y agrega:

“...obedeciendo tal generalización no sólo a la intención de gravar el patrimonio en su globalidad, sino también a la necesidad de evitar que con anterioridad a la finalización del ejercicio fiscal se realicen maniobras especulando con la posibilidad de eludir los alcances del impuesto desvirtuándose así la finalidad perseguida”.

El Sr. Lamberto (miembro de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) reconoce que hubo una postergación en la consideración de este proyecto por la “profunda crisis del sector agropecuario –tanto en los precios como en las cosechas- que nos hizo demorar la decisión de efectuar esta modificación”

Y agrega: “ Resulta necesario incorporar a la base imponible las participaciones en otros bienes, las acciones, los títulos valores, los depósitos a plazo fijo, los depósitos en caja de ahorro y las participaciones en sociedades de personas y de capital, que son distintas manifestaciones de riqueza de una persona.”

---

<sup>28</sup> Fallos - T. 308 - pág. 1745.

Y más adelante señala que "...a fin de que no quede ninguna duda de que este impuesto se cobra sin doble imposición, es decir que por un patrimonio se paga una sola vez..."

#### 3.5.3.2. Discusión parlamentaria de la Ley 25.063.

Cámara de Senadores de la Nación: El Sr. Verna (Presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) aclara que en el impuesto a la ganancia mínima presunta quedan alcanzados los bienes rurales en cabeza de personas físicas y sucesiones indivisas, que las modificaciones de la ley del impuesto sobre los bienes personales derivan de la implementación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta, y su propósito es evitar la doble imposición, por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes: "(...) y los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta".

El Sr. López hace mención del impacto del impuesto a la renta presunta sobre una actividad que depende de variables exógenas y reitera el concepto de la doble o triple imposición que afecta a los inmuebles rurales.

#### 3.5.4. Caso de aplicación práctica.

A continuación se pretende demostrar, con un sencillo ejemplo numérico, que la interpretación del fisco tanto en la nota externa 5/2006, como así también en distintos dictámenes, al igual que cierta doctrina, lleva a una solución muy poco equitativa, contraria totalmente al espíritu del legislador. Es imposible pensar que la intención al sancionar la norma haya sido la de beneficiar exclusivamente a quien decide arrendar su inmueble, o peor aún, mantenerlo sin uso alguno, haciendo recaer la carga impositiva de los impuestos patrimoniales a quien decide explotarlo, asumiendo riesgo, beneficiando a la economía en general al incentivar la utilización de los distintos factores de producción.

Se parte del supuesto que una persona física es propietaria de un inmueble en la zona de Río Cuarto, provincia de Córdoba. El mismo tiene una superficie de 500 hectáreas, explotables al 100%, y una valuación fiscal para el impuesto inmobiliario de \$ 491.416,64.

Se analizarán dos opciones: la primera, considerando que esta persona decidiera arrendar el inmueble, tomando como referencia el precio que se acostumbre abonar en la zona donde se



encuentra ubicado el campo. La segunda, calculando la carga impositiva que debiera soportar, si en vez de alquilarlo, opta por trabajar el mismo, destinándolo en su totalidad al cultivo de soja.

En ambos supuestos, se aclara que el impuesto a las ganancias se calcula exclusivamente por su vinculación con ganancia mínima presunta (pago a cuenta), ya que lo que aquí interesa comparar es la incidencia de los impuestos patrimoniales, donde no afectan variables exógenas tales como rindes obtenidos, precios de los *commodities*, variaciones en los costos de producción, etc., que sí son determinantes en el caso del impuesto a la renta.

Entonces, si se analiza la **primera opción (arrendar el inmueble)** tenemos que los precios promedio de los alquileres para la zona rondan los 9 quintales de soja, y que se admite deducir gastos para “obtener, mantener o conservar la fuente” en un orden del 15% de los ingresos obtenidos. Así, tenemos:

- Impuesto a las ganancias:

<b>I- DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO</b>	
Primera Categoría	
Alquileres Devengados ( 500 has * 12 qq * \$ 251 )	\$ 1.506.000,00
Gastos a deducir ( 15% de ingresos devengados )	\$ 225.900,00
<b>Total Rentas Gravadas</b>	<b>\$ 1.280.100,00</b>
<b>II- CALCULO DEL IMPUESTO</b>	
<b>Deducciones personales</b>	
Ganancia no imponible	\$ 15.120,00
<b>Total deducciones</b>	<b>\$ 15.120,00</b>
<b>Ganancia Neta sujeta a impuesto</b>	<b>\$1.264.980,00</b>
Base de la escala	\$ 120.000,00
Excedente	\$1.144.980,00
Porcentaje	35% \$ 400.743,00
Importe fijo	\$ 28.500,00
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ 429.243,00</b>

- Impuesto a la ganancia mínima presunta:

<b>I- DETERMINACION DE BASE IMPONIBLE</b>	
Bienes computables ( inmueble rural )	\$ 491.416,64
Deducción	\$ 200.000,00
Total bienes situados en el pais	<b>\$ 291.416,64</b>
<b>II- ALICUOTA</b>	
	1,00%
<b>III- CALCULO DEL IMPUESTO</b>	
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ 2.914,17</b>

Como el impuesto determinado de ganancias es mayor al determinado para ganancia mínima presunta, se toma como pago a cuenta el primero hasta el límite del segundo, no teniendo que ingresar saldo alguno por éste último.

- Impuesto sobre los bienes personales:

Siguiendo la interpretación de la nota externa 5/2006, el sujeto estaría exento.

A continuación, se desarrolla la **segunda opción (explotar el inmueble)** bajo ciertos supuestos simplificadores, a los fines de no perder de vista el eje que lleva a desarrollar el cálculo (el período fiscal de liquidación coincide con la campaña agrícola del cultivo, no hay existencia inicial, tampoco existencia final porque se considera que todo lo cosechado se liquida durante el ejercicio y se tercerizan todas las labores, inclusive la cosecha).

- Impuesto a las ganancias:

<b>I- DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO</b>	
Tercera Categoría	
Ingresos gravados (500 has * 30 qq -rinde promedio-* \$ 251)	\$ 3.765.000,00
Costo de producción ( para la zona, se calcula U\$S 294 por ha, cotiz: \$8,5)	\$ 1.249.500,00
Total Rentas Gravadas	<b>\$ 2.515.500,00</b>
<b>II- CALCULO DEL IMPUESTO</b>	
<b>Deducciones personales</b>	
Ganancia no imponible	\$ 15.120,00
Total deducciones	<b>\$ 15.120,00</b>
<b>Ganancia Neta sujeta a impuesto</b>	<b>\$ 2.500.380,00</b>
Base de la escala	\$ 120.000,00
Excedente	\$ 2.380.380,00
Porcentaje	35% \$ 833.133,00
Importe fijo	\$ 28.500,00
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ 861.633,00</b>

- Impuesto a la ganancia mínima presunta:

<b>I- DETERMINACION DE BASE IMPONIBLE</b>	
Bienes computables ( inmueble rural )	\$ 491.416,64
Deducción	\$ 200.000,00
<b>Total bienes situados en el pais</b>	<b>\$ 291.416,64</b>
<b>II- ALICUOTA</b>	
	1,00%
<b>III- CALCULO DEL IMPUESTO</b>	
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ 2.914,17</b>

En este caso, tenemos el mismo impuesto determinado que en la opción 1, y el contribuyente tampoco tiene que ingresar saldo, porque toma el impuesto determinado de ganancias como pago a cuenta de impuesto a la ganancia mínima presunta.

- Impuesto sobre los bienes personales:

<b>I- DETERMINACION DE BASE IMPONIBLE</b>	
Bienes situados en el pais ( inmueble rural )	\$ 491.416,64
Bienes personales y bienes muebles del hogar	\$ 24.570,83
<b>Total bienes situados en el pais</b>	<b>\$ 515.987,47</b>
<b>II- ALICUOTA</b>	
	0,50%
<b>III- CALCULO DEL IMPUESTO</b>	
<b>Impuesto determinado</b>	<b>\$ 2.579,94</b>

En esta situación, la persona física, sí debe ingresar \$ 2.579,94 en concepto de impuesto sobre los bienes personales.

Hasta aquí, se concluye que, siguiendo la interpretación que AFIP pretende imponer, y que cierta doctrina avala y justifica, aquella persona que decide explotar su inmueble, termina sufriendo una carga impositiva mayor que la que simplemente arrienda o deja su campo inexplorado, porque como se analizó, en ninguno de los dos casos se termina pagando impuesto a la ganancia mínima presunta, pero en el segundo de ellos sí debe afrontar el pago del impuesto sobre los bienes personales.

#### 4. CONCLUSIÓN

Los titulares de inmuebles rurales ven seriamente afectada su seguridad jurídica por la grave incertidumbre ante el tratamiento de los inmuebles rurales en los impuestos patrimoniales.

Al respecto, existen dictámenes contradictorios a lo largo del tiempo, doctrina controvertida: algunos tratadistas se basan en la interpretación literal del texto legal, otros integran las disposiciones de las leyes con los decretos reglamentarios. El mismo fisco atenta contra la jerarquía de las leyes, haciendo prevalecer sobre las mismas, una nota externa que lejos está de considerar la voluntad del legislador.

En mi opinión, el fisco no ha tenido presente que la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador; no debe perderse de vista que del debate parlamentario en el que se discutió el alcance de la exención de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales, surge que se trató de evitar la doble imposición con el impuesto a la ganancia mínima presunta, en los casos que estuvieran afectados a una explotación unipersonal o a una sociedad de hecho.

Además, es clara la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta cuando en su artículo 2 establece como sujetos a las personas físicas y sucesiones indivisas como sujetos, *cuando sean titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles*. El texto legal no circunscribe la aplicación de este inciso al caso de inmuebles arrendados; dados en alquiler o inexplotados; ni excluye del mismo a los afectados a empresas unipersonales o sociedades de hecho, como erróneamente interpreta el fisco a través de la nota externa 5/2006.

En definitiva, de acuerdo a los fundamentos plasmados a lo largo del presente trabajo, se entiende que la interpretación adecuada es la siguiente: las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales deben determinar y liquidar el impuesto a la ganancia mínima presunta sobre tales bienes, los que estarán exentos del impuesto sobre los bienes personales. Si dichas personas fueran además titulares de una empresa unipersonal agropecuaria que utilice dicho inmueble deberán determinar y liquidar por separado el gravamen sobre el capital de dicha empresa, sin incluir el inmueble rural.

Claro está, que de esta manera se arriba a una solución justa, que brinda un tratamiento equitativo entre contribuyentes, de lo contrario, y como opina Arnaud Iribarne, “se otorgaría un trato discriminatorio a favor de quien no asume riesgos ni produce riquezas para su comunidad y a favor de quien pasivamente usufructúa cobrándole a los emprendedores un arrendamiento (...)”<sup>29</sup>

Por último, es oportuno destacar la necesidad de lograr una adecuación del marco normativo, partiendo de la base de dejar plasmada en el texto de la ley del impuesto sobre los bienes personales la exención pregonada. Mientras ello no ocurra, las situaciones conflictivas seguirán repitiéndose a lo largo del tiempo.

En ese orden de ideas, quizás este sea el momento propicio de llevar a cabo dicha tarea, toda vez que los textos legales objeto de estudio en el presente trabajo cuentan, además, de lo aquí expuesto, con una serie de vacíos o inconsistencias producto del paso del tiempo y de la consecuente evolución de las normas de fondo que obligan a una actualización (v.gr.: Código Civil y Comercial de la Nación, actualización del mínimo exento, entre otros).

La oportunidad, mérito y conveniencia están dados.

---

<sup>29</sup> Iribarne, Arnaud. “Los inmuebles rurales frente al impuesto sobre los bienes personales. Comentarios a la nota externa 5/2006”. Doctrina tributaria Errepar - Febrero de 2007 - Tomo XXVIII - Pág. 135.



## 5. BIBLIOGRAFÍA

- “Antecedentes Parlamentarios Ley 25.063. Reforma Tributaria”. LL 1999.
- Balzarotti, Guillermo C. “El concepto de empresa: una contribución para definirlo”. - Tomo XXIII – Derecho Fiscal.
- Brunotti Alfredo J. Tratamiento de Inmuebles Rurales de Explotaciones Unipersonales en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Revista Impuestos - Año 2002.
- Celdeiro, Ernesto. “Impuesto sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta” - Explicado y Comentado. Errepar – Febrero de 2013.
- Código Civil y Comercial de la Nación.
- Cosciani, Cesare: “Razones que fundamentan un impuesto sobre el patrimonio”- Bol. DGI 312 - Pág. 688.
- D’Ágostino, Hernán M. “Ganancia Mínima Presunta”. ERREPAR. 2007
- De Soto, Raúl “Gravabilidad de los Inmuebles rurales afectados a explotación unipersonal. Impuestos sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta. ”Practica y Actualidad tributaria – Octubre 2009.
- Dictamen (DAT) N° 27/2001, de fecha 30/4/2001. Boletín AFIP N° 49, pág. 1347. Impuesto sobre los Bienes Personales. Valuación de Inmuebles Rurales.
- Dictamen (DAT) N° 7/2002, de fecha 28/12/2001. Boletín AFIP N° 61, pág. 1416. Impuesto sobre los Bienes Personales. Exención Artículo 21, inciso f) de la Ley.
- Dictamen (DAT) N° 78/2001, de fecha 31/10/2001. Boletín AFIP N° 58, pág. 922. Impuesto sobre los Bienes Personales. Inmuebles Rurales. Normas de Valuación.
- Fernández, Luis Omar. “Impuesto sobre los Bienes Personales”. La Ley.2004.
- Gebhardt, Jorge. “Tratado de Tributación”. Tomo II. Volumen 1.Capítulo V. Impuestos sobre la Propiedad. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Editorial Astrea. 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. – “Derecho Financiero” - Ed. Depalma - Bs. As., 1962.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Procedimiento tributario y de la seguridad social" - 9a. ed. - Ed. LexisNexis - Bs. As.2005

- Gorosito, Alberto M. “Inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas y el impuesto a la ganancia mínima presunta”. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)* - Tomo VIII - Pág.5 - 05/2007.
- Litvak, José y Gebhardt, Jorge. “El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. ERREPAR. 2010.
- Litvak, José y Gebhardt, Jorge. “El Impuesto sobre los Bienes Personales”. ERREPAR, 2009.
- Musgrave Richard y Musgrave, Peggy. “Hacienda Pública Teórica y Aplicada”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.
- Nicolini, Juan C. “Crónica Tributaria” N° 016008. Tomo IV - Editorial Errepar - 04/99
- Nota Externa (AFIP) 5/2006. Inmuebles rurales. Aclaraciones sobre su tratamiento. BO: 22/11/2006.
- Tanabe, Noboru. “La tributación sobre el Patrimonio Neto”. Bol. DGI N° 202.
- Tarsitano, Alberto - Interpretación de la ley tributaria, en obra colectiva “Tratado de Tributación”, T. I, V. I - Director: García Belsunce, Horacio - Ed. Astrea - Bs. As., 2003.

7.525