

## JURISPRUDENCIA

Impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta. Recurso de apelación. Inmuebles rurales de persona física afectados a una explotación unipersonal. Solicitud de exención. Caso fallo Molaro. Gaviglio Hilario José s/recurso de apelación, T.F.N., Sala C, 18/3/13.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 18 días del mes de marzo de 2013, reunidos los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (vocal titular 7.º nominación) y Adriana Adorno (vocal titular de la 8.º nominación) para resolver el Expte. 30.082-I - “Gaviglio Hilario José s/recurso de apelación”.

La Dra. Adorno dijo:

I. Que a fs. 16/20 se interpone el recurso de apelación contra la resolución de fecha 2 de agosto de 2007, dictada por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el impuesto sobre los bienes personales por el período 2001, por la suma de pesos treinta mil quinientos cuarenta y cuatro con treinta y siete centavos (\$ 30.544,37), con más intereses resarcitorios por pesos cuarenta y cuatro mil quinientos ochenta y nueve con sesenta y ocho centavos (\$ 44.589,68), imponiéndose además una sanción equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto omitido con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

La recurrente manifiesta que es una persona física cuya actividad es la internada de ganado bovino, siembra y cosecha de cereales en inmuebles rurales de su propiedad identificados como campo La Chiquita (provincia de Santa Fe), campo La Selva (provincia de Córdoba) y campo El Pino (provincia de Córdoba).

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 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. Aduce que, de acuerdo con la “ratio legis”, es la finalidad buscada por el legislador al sancionar la norma (“Antecedentes parlamentarios” –Ley 25.063–, Reforma Tributaria, año 1999, N° 2, La Ley, pág. 1.062) surge que las modificaciones al texto del impuesto sobre los bienes personales “... 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 por el impuesto a la ganancia mínima presunta”.

Asimismo, hace hincapié en el principio de reserva de la ley tributaria, ya que el Fisco, más allá de sus contradicciones entre sus dictámenes y notas externas, a través de la Nota Externa 5/06 emite opinión respecto de la afectación de los inmuebles rurales afectados a una explotación agropecuaria unipersonal en considerarlos gravados y no así

a aquéllos que están desocupados o alquilados a terceros, a lo que considera una discriminación no prevista en la ley.

Luego de citar jurisprudencia que avala su postura, ofrece prueba y solicita que la resolución apelada sea revocada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 33/37 vta. la representación fiscal contesta el traslado del recurso incoado, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone que se confirme el acto apelado, con costas.

III. Que a f. 46 se elevan los Autos a consideración de la Sala C a f. 47 y se ponen los Autos a sentencia.

IV. Que con relación a la cuestión planteada, en la determinación de oficio se detecta que en la DD.JJ. del impuesto sobre los bienes personales del período 2001 no se incluyeron dentro del patrimonio los inmuebles rurales de propiedad del contribuyente que son explotados para su actividad agropecuaria. Que el contribuyente aduce que los respectivos inmuebles rurales de su propiedad se encuentran exentos de acuerdo con el art. 21, inc. f), de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que el organismo fiscal, respecto de la exención anteriormente mencionada, señala que el beneficio de la misma se aplica a los inmuebles rurales inexplotados o arrendados, y no respecto de aquéllos que son utilizados por el titular en una explotación agropecuaria, haciendo mención al art. 19, inc. k), en el que detalla que se encuentran alcanzados por el impuesto los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país. Por lo que el Fisco determina que los inmuebles rurales de propiedad del Sr. Hilario José Gaviglio componen el patrimonio de una explotación unipersonal; por lo tanto no se verificaría la existencia de ninguna norma exentiva.

Que la cuestión de fondo a resolver es establecer si los inmuebles rurales se encuentran exentos en el impuesto sobre los bienes personales.

Que en primer término la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en su art. 17, “... establece que son sujetos pasivos del gravamen las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo ...”.

Que por otro lado, el art. 21, inc. f), de la ley del gravamen declara exentos a “Los inmuebles rurales a que se refiere el inc. e) del art. 2 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”, es decir, aquéllos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. Además de establecer en su art. 4 que inmuebles rurales son aquéllos que sean definidos así por las leyes catastrales locales.

Que el citado beneficio fiscal fue incorporado en la Ley sobre los Impuestos Personales por la Ley 25.063, mediante el inc. c) del art. 7 –con vigencia a partir del 31/12/98 y aplicación desde el período fiscal 1998–, encontrándose motivada dicha modificación por la creación del impuesto a la ganancia mínima presunta, el cual recae, entre otros, sobre los inmuebles rurales.

Que cabe destacar que de los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley correspondientes al cuerpo legal antes aludido, surge que “... 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”.

Que con relación a dichos inmuebles se debe tener en cuenta 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.

Que teniendo en cuenta 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.

Que cabe puntualizar que los inmuebles no son “atribuibles” como propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.

Que deben citarse algunos antecedentes que evidencian lo contradictorio de la postura fiscal: mediante el Dict. 78/01 (Di.A.Tec.-A.F.I.P.) interpreta que para el caso los inmuebles rurales se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales de acuerdo con la normativa vigente. Dicha interpretación se reafirma en el Dict. 27/01 que contradice el anterior en cuanto a que dichos inmuebles, los mismos si deben incluirse en el activo a los efectos de la valuación, de acuerdo con el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Por su parte, el Dict. 7/02 (Di.A.Tec.-A.F.I.P.) interpreta que están exentos los inmuebles rurales que integran el activo de explotaciones unipersonales, pero que hayan sido afectados al patrimonio de sociedad de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

Que en consecuencia, y no obstante el voto emitido por esta Sala en el fallo “González Camilo s/recurso de apelación”, Sentencia del 14 de abril de 2009, la suscripta entiende que corresponde revisar el criterio de no aplicar la exención a los inmuebles rurales en el caso de ser afectados a una explotación unipersonal, porque se estaría frente a una doble imposición que es justamente lo que el legislador quiso evitar (“Antecedentes Parlamentarios” –Ley 25.063–, Reforma Tributaria, año 1999, N° 2, La Ley, pág. 1.062).

Que por lo expuesto precedentemente corresponde revocar la determinación en el impuesto sobre los bienes personales correspondiente al período 2001.

El Dr. Urresti dijo:

Que al sentenciar la Sala C, el 14 de abril de 2009, la Causa: “González Camilo s/recurso de apelación - Impuesto a los bienes personales”, en la que la controversia sometida a decisión de este organismo jurisdiccional era sustancialmente análoga a la debatida en los presentes Autos, este juzgador adhirió a las conclusiones del voto del Dr. Vichhi.

Que sin embargo, un nuevo examen de la cuestión lleva a quien suscribe a reevaluar su posición y adherir al criterio sustentado por la Dra. Adorno en el voto que emite en la presente causa.

Que por ello,

**SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos vocales de la Sala C, conforme con lo previsto por el art. 184 de la Ley 11.683 –t.o. en 1998– por hallarse en uso de licencia el titular de la vocalía de la 9.º Nominación. Asimismo, la presente se dicta de acuerdo con lo prescripto por el art. 63 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, según Acordada del 4 de febrero 2013 y licencia de la vocal preopinante usufructuada hasta el 4 de marzo del corriente y las constancias que obran por separado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos, y archívese.