

DICTAMEN D.A.T. 20/12
Buenos Aires, 23 de mayo de 2012
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a la ganancia mínima presunta. Valuación de inmuebles rurales arrendados e inexplotados. Reducción de la base imponible.

Sumario:

I. La reducción de la valuación que dispone el cuarto párrafo, del inc. b), del art. 4, de la ley del tributo resulta aplicable a los inmuebles rurales arrendados. Ello en razón de que la normativa no efectúa distinciones entre los inmuebles rurales sobre los que se realiza explotación directa y los arrendados, como tampoco puede observarse en el resto de sus preceptos un tratamiento diferencial que lleve a inferir que se pretende dejar fuera de las pautas generales a tales bienes.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la remisión efectuada por el Departamento ... , con motivo de la consulta efectuada vía Internet por la rubrada, a fin de que este servicio asesor interprete el alcance de la reducción establecida en el cuarto párrafo, del inc. b), del art. 4, de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a efectos de la valuación de un inmueble rural arrendado perteneciente a una persona física. Específicamente, inquiriere si resulta procedente a tales efectos descontar el veinticinco por ciento (25%) del valor fiscal signado a la tierra libre de mejoras o el importe de pesos doscientos mil (\$ 200.000), el que sea mayor.

Adicionalmente, la citada área plantea si la mencionada reducción resulta procedente respecto de inmuebles rurales inexplotados.

Al respecto el Departamento remitente, luego de reseñar el art. 1 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y las Actuaciones N° .../00 (Di.A.Tec.) y N° .../07 (Di.A.Tec.), interpreta que: "... la reducción del veinticinco por ciento (25%) del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras o de pesos doscientos mil (\$ 200.000), el mayor, en la valuación de los inmuebles rurales contemplada en el cuarto párrafo, del inc. b), del art. 4, de la ley del gravamen, no alcanza a los campos inexplotados por cuanto ello resultaría contrario al propósito perseguido por la ley, debiendo precisarse cuál es el tratamiento en el caso de inmuebles rurales cuyos titulares los arriendan para ser explotados por los arrendatarios".

II. Expuesta la temática traída a consideración, cabe recordar en primera instancia que la Ley 25.063, en su art. 1, establece "... un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley ...".

Por su parte, el art. 2 del mismo plexo legal prescribe como sujetos pasivos del impuesto –entre otros– a "... c) 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;”.

Basándose en esta normativa, este cuerpo asesor en el Dict. D.A.T. 35/01, aclaró que: “... tanto los bienes pertenecientes a empresas unipersonales, como los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas, se encuentran alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, de acuerdo con lo normado en el art. 2, incs. c) y e), de la ley”.

Además, la Nota externa A.F.I.P. 5/06, aclara, en su pto. 2, que los “inmuebles rurales inexplotados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas” resultan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta “en virtud de lo establecido en el art. 2, inc. e), de la ley del gravamen”.

Ahora bien, a los efectos de la determinación de la base imponible del gravamen, los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 4 de la ley que se trata, el cual dispone en el cuarto párrafo de su inc. b) que, para el caso de los inmuebles rurales, “... el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar el veinticinco por ciento (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en pesos doscientos mil (\$ 200.000), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales”.

Sobre tal cuestión, es de destacar que de los fundamentos del respectivo anteproyecto de la Ley 25.123, que incorporó la actual redacción del aludido dispositivo –citados en las Actuaciones N° .../99 y .../00 (Di.A.Tec.)– surge que mediante el mismo se pretendió “... fijar un valor mínimo en la reducción del valor fiscal de manera tal que la tierra de los pequeños productores deje de ser base de cálculo para el impuesto de la renta presunta”; es decir que el fin perseguido por el legislador fue favorecer a los pequeños productores agropecuarios, reduciendo la carga tributaria que éstos deben soportar.

De lo expuesto en los citados fundamentos, se colige que la dispensa debería beneficiar básicamente a los pequeños productores agropecuarios. No obstante ello, la normativa no efectúa distinciones entre el que realiza la explotación directa de los inmuebles rurales y aquel propietario que los arrienda, como tampoco puede observarse en el resto de sus preceptos un tratamiento diferencial que lleve a inferir que se pretende dejar fuera de las pautas generales a los arrendadores de tales bienes.

En virtud de ello, este servicio asesor estima que la reducción de la valuación que dispone el cuarto párrafo, del inc. b), del art. 4, de la ley del tributo resulta aplicable a los inmuebles rurales arrendados.

Para dar mayor sustento a dicho criterio cabe citar el Memorando (D.N.I.) N° .../01 de la Dirección Nacional de Impuestos, en el que si bien se trató un tema distinto al que está bajo análisis, se consideró a los inmuebles rurales arrendados comprendidos en la dispensa de marras.

Consecuentemente, a los inmuebles rurales arrendados a terceros que se encuentren gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta de acuerdo al art. 2 incs. c) y e)

de la ley, les resulta aplicable la reducción en la valuación de inmuebles rurales establecida en el art. 4, inc. b), de este mismo cuerpo legal.

En cuanto al tema de los inmuebles rurales inexplorados cabe citar las previsiones del primer párrafo del artículo agregado a continuación del art. 12 de la ley del gravamen, el cual excluye del activo exento que prescribe el inc. j) del art. 3 de dicho plexo legal a los bienes inmuebles que: "... revistan el carácter de bienes de cambio o que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherente a la actividad del sujeto pasivo".

Esto nos lleva a colegir que los bienes inmuebles improductivos o inexplorados, es decir los que no se encuentren afectados a la actividad del sujeto pasivo deberán computarse por fuera del activo exento sometándose por todo su valor a la tasa del impuesto. Por lo tanto, se infiere de esta norma que la prerrogativa sobre valuación de los inmuebles rurales no debe tenerse en cuenta para los bienes no afectados a la actividad productiva.

En síntesis, esta Asesoría entiende que la mentada reducción de valuación del citado cuarto párrafo del inc. b) del art. 4 de la ley no se debe realizar sobre los inmuebles rurales inexplorados.