

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

INMUEBLES RURALES

Afectación a una explotación unipersonal

SUMARIOS

El Fisco incluyó el valor atribuible a un inmueble rural, como parte integrante del capital correspondiente a una explotación unipersonal (y por consiguiente sujeto al impuesto sobre los bienes personales), cuyo único dueño es el actor.

El contribuyente plantea que están exentos los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

El Tribunal confirma el criterio fiscal luego de distinguir aquellos inmuebles que no se explotan o que se arriendan de aquellos que el dueño explota como único dueño de la empresa unipersonal, los cuales quedan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta al formar parte de los activos de ésta, en razón de que dicha empresa y no el dueño es la que resulta sujeto pasivo del gravamen.

TEXTO DE LA SENTENCIA

En Buenos Aires, a los 14 días del mes de abril de 2009, se reúnen los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, doctores Esteban Juan Urresti (Vocal Titular de la Séptima Nominación), Adriana Adorno (Vocal Titular de la Octava Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la Novena Nominación), a fin de resolver la causa 28.079-I, caratulada: "González, Camilo s/apelación - impuesto a los bienes personales".

El doctor Vicchi dijo:

I. Que a fojas 30/37 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) -DGI- de fecha 28 de agosto de 2006, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible y la obligación impositiva en el impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 2003 y 2004, en las sumas de \$ 5.997,39 y \$ 5.973,11, respectivamente, se liquidan hasta el 31/7/2006, los intereses resarcitorios por la suma de \$ 4.110,49 y se aplica una multa de \$ 8.379,35, equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto presuntamente omitido de ingresar, conducta encuadrada en el artículo 45 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Que manifiesta que es un contribuyente -persona física- cuya actividad la constituye la explotación agrícola-ganadera, y que tributa por un inmueble rural el impuesto sobre la ganancias mínima presunta, por lo que considera -luego de transcribir el art. 21, inc. f), de la ley del impuesto sobre los bienes personales- que está exento de esta último impuesto, precisamente porque paga el impuesto sobre la ganancia mínima presunta y así se estaría evitando una doble imposición, lo que coincide con el pensamiento del legislador cuando impuso un nuevo tributo como lo es el antes referido.

Que expresa que el acto apelado confunde el tema de la exención al incorporar la figura de la explotación unipersonal, pues la ley deja exenta a la persona física y a las sucesiones indivisas, pero no especifica en ningún momento si la persona física que está exenta es la que realiza tal o cual actividad o si no realiza actividad alguna. Agrega que toda persona física que sea titular de un inmueble rural está exenta del impuesto a los bienes personales, sólo por el inmueble en cuestión, tal cual la conducta por él asumida. Cita jurisprudencia. Asimismo destaca que si hubiera perdido su calidad de persona física para

pasar a ser una explotación unipersonal, también dejaría de ser sujeto pasible del impuesto sobre los bienes personales, ya que el artículo 17 de la ley 23966, determina quiénes son los sujetos pasivos del mencionado impuesto, y en ningún caso nombra a las empresas o a las explotaciones unipersonales.

Que afirma que los dictámenes (DAT) 78/2001, (DAT) 7/2002 y (DAT) 27/2001, citados en la resolución atacada, son contradictorios, exponiendo en ciertas oportunidades un argumento en un sentido y luego varían hacia otro, pero el lineamiento general de los mismos es que las personas físicas y las sucesiones indivisas se encuentran exentas del impuesto sobre los bienes personales por los inmuebles rurales del cual detentan su titularidad. Cita doctrina en apoyo de su pretensión. Pone de resalto que lo único que se logra es crear una inseguridad jurídica y lo que en realidad se produce es una confusión entre los funcionarios que no aciertan a resolver adecuadamente la aplicación de las leyes.

Que considera que la remisión que hace el Fisco al decreto 988/2003 es errónea, no sólo por tratarse de un criterio de valuación de bienes, cuando la exención debió operar antes de cualquier valuación, sino que intenta darle más jerarquía a un decreto reglamentario que a la propia ley, por lo cual entiende que se ha violado la Constitución Nacional. Hace referencia a las Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital, celebradas en Mar del Plata del 18 al 20 de noviembre de 2004.

Que sostiene que a tenor de su comportamiento frente a la normativa aplicable, debe considerarse la admisibilidad del error de derecho equiparable al error de hecho, para lo cual se requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes aspectos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo, entiende haber aportado elementos para esclarecer las circunstancias fácticas que habilitan y meritúan un nuevo análisis de los hechos y su encuadramiento legal, para resolver de conformidad con los principios del Derecho Penal y en conjunción con la jurisprudencia aplicable al caso, a los fines de una revisión de la pena. Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos y de la fiscalización. Pide se revoque la resolución 377/2006, con costas.

II. Que a fojas 47/54 vuelta, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que se le cursara oportunamente, y manifiesta que de la fiscalización iniciada al recurrente surgió que el mismo omitió declarar varios bienes al presentar las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2003 y 2004, lo que originó el cargo que se le imputa, al detectarse inmuebles a nombre del contribuyente no declarados en el impuesto sobre los bienes personales en el año 2003; es propietario de 8 inmuebles conforme surge de las bases de datos del Fisco; en el período 2003 declaró solamente 3 inmuebles; la declaración jurada del año 2004, no se presentó a la fecha de la investigación y recién se presentó el 14 de junio de 2005, además en el período 2003 se detectó un mayor activo de la explotación unipersonal, por haberse verificado una diferencia del saldo de la caja de ahorros entre lo expuesto en el Estado de situación patrimonial y el que surge del extracto bancario.

Que expresa que el acto atacado reúne todos los requisitos esenciales enumerados en el artículo 7 de la ley 19549, habiendo sido emitido dentro de los lineamientos de la normativa vigente, y tiene un objeto cierto, física y jurídicamente posible; agrega que en la resolución se ha consignado el derecho en que se apoya ese Organismo para demostrar todo lo que hace a la misma.

Que sostiene que los campos de Azul que se encuentran gravados forman parte del activo de empresas o explotaciones unipersonales, no encontrándose alcanzados por ninguna exención del artículo 21 de la ley del impuesto sobre los bienes personales. Remarca que toda la explotación agropecuaria y ganadera que realiza el contribuyente se efectúa en los campos de Azul.

Que contesta el agravio planteado por la actora -la que entiende que existió una interpretación errónea del Fisco sobre la explotación unipersonal y la persona física-, destacando que en la resolución apelada el sujeto pasivo verificado en el impuesto sobre los bienes personales es el señor Camilo González, persona física, quien declaró una base imponible inexacta en los períodos fiscales 2003 y 2004, por una incorrecta valuación del patrimonio de la explotación unipersonal.

Que manifiesta que el Órgano Fiscal ha utilizado como primera fuente de interpretación para dictar el acto, la ley del impuesto sobre los bienes personales, ya que ella establece en su artículo 17, inciso a), que son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas domiciliadas en el País, por los bienes situados en el mismo; y del artículo 19 de la ley citada surgen que son considerados bienes situados en el país, conforme el inciso k) a los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales, con lo que se demuestra que no se ha violado ninguna jerarquía de las normas vigentes y aplicables al caso.

Que entiende que se trata de una infracción material de resultado, en la cual la omisión o inexactitud resulta culposa o sea causada por imprudencia, negligencia o impericia o inobservancia de reglamentos o deberes, que es lo que se pudo constatar en el desarrollo de la presente en relación al recurrente. En la especie el tipo penal se satisface con la conducta culposa, que es la atribución subjetiva del hecho dañoso. Además -dice- que el juez administrativo no impuso la pena en forma mecánica y sin evaluar las pruebas de la causa, sino que lo ha hecho en la mejor forma para resguardar el debido proceso y el derecho de la defensa de la actora.

Que destaca que la actora no ha expresado agravios concretos en cuanto a los intereses aplicados, lo que se deberá tenerse presente al momento de dictar sentencia, pues este ítem ha pasado en autoridad de cosa juzgada. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Deja planteado el caso federal.

III. Que a foja 61 se elevan los autos a consideración de la Sala "C", los que inmediatamente pasan a sentencia.

IV. Que en las presentes actuaciones el apelante cuestiona la determinación efectuada por el Fisco Nacional respecto del impuesto sobre los bienes personales, en cuanto ha incluido el valor atribuible a un inmueble rural, como parte integrante del capital correspondiente a una explotación unipersonal (y por consiguiente sujeto al gravamen bajo examen), cuyo único dueño es el señor Camilo González.

Que en apoyo de su argumentación el recurrente hace mención a la exención contenida en el artículo 21, inciso f), de la ley del tributo, en cuanto a que el mismo dispone la exención de los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Que, sobre el caso traído a sentencia, cabe destacar en primer término que la imposición patrimonial en nuestro País, a nivel federal, se sustenta en dos gravámenes, el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Que el primero de dichos impuestos recae sobre los bienes que conforman el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas, mientras que el impuesto a la ganancia mínima presunta alcanza básicamente a los bienes del activo de sociedades, empresas o explotaciones unipersonales.

Que por vía de excepción este último impuesto alcanza también a los inmuebles rurales que no se explotan o que se arriendan, siendo en dicho caso los sujetos pasivos del impuesto los titulares del dominio de tales inmuebles, los que a su vez resultan exentos por la ley del impuesto sobre los bienes personales, tal como invoca la apelante.

Que distinto es el caso de los inmuebles rurales que el dueño explota como único dueño de la empresa unipersonal, los cuales quedan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta al formar parte de los activos de la misma, en razón de que dicha empresa y no el dueño es la que resulta sujeto pasivo del gravamen.

Que no debe soslayarse, en el análisis del caso traído a sentencia, que el impuesto a la ganancia mínima presunta es un gravamen complementario del impuesto a las ganancias, por lo cual su incidencia económica queda circunscripta a los ámbitos de imposición de ambos gravámenes mencionados, al revestir uno de ellos el carácter de pago a cuenta del otro.

Que, por otra parte, las personas físicas, en el campo patrimonial, están sujetas al impuesto sobre los bienes personales respecto del capital atribuible a las explotaciones de las que resulten únicos dueños, y cuya valuación deberá determinarse de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 21 y 22 del decreto

reglamentario de la ley del gravamen, capital dentro de cuyos activos deben incluirse los inmuebles rurales del titular.

Que de los razonamientos expuestos surge claramente que no se verifica una doble imposición económica sobre los inmuebles rurales, en el caso traído a sentencia, dado que su cómputo se efectúa a los efectos de la determinación de gravámenes pertenecientes a distintos ámbitos de imposición, cuyos sujetos pasivos y base imponible son claramente diferenciados.

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

Que, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución recurrida en cuanto al impuesto determinado e intereses, máxime si se tiene en cuenta con relación a estos últimos que la actora no ha acreditado causa alguna que permita eximirla de la responsabilidad por mora. Con costas.

Que en lo que hace a la multa y en atención a las dudas interpretativas que pudo haber suscitado el tema bajo análisis, corresponde revocar la misma. Costas por su orden.

El doctor Urresti dijo:

Que adhiere a las conclusiones a las que arriba el doctor Vicchi.

La doctora Adorno dijo:

Que adhiere al voto del doctor Vicchi.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución recurrida en cuanto determina impuesto e intereses con costas.
2. Revocar la multa apelada. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

*ESTEBAN JUAN
URRESTI
VOCAL*

*ADRIANA ADORNO
VOCAL*

*JUAN CARLOS VICCHI
VOCAL*

FUENTE: ERREPAR