



Universidad Nacional de Mar del Plata

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires

Delegación Junín

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**Título: Tratamiento de los inmuebles rurales inexplorados y explotados
en el Impuesto sobre los Bienes Personales**

Alumno: Cdor. José Ignacio Giocco

Legajo: 31072/7

Tomo – Folio: T° 120 F° 210

Tutor: Prof. Carlos Gonçalves

Junín, Noviembre 2011

Tratamiento de los inmuebles rurales inexplorados y explotados en el Impuesto sobre los Bienes Personales

Índice

| | Página |
|--|---------------|
| 1 <i>Introducción</i> | 3 |
| 2 <i>Desarrollo.</i> | |
| 2.1 Definiciones y Conceptos Preliminares | |
| ➤ Definición de Inmueble | 5 |
| ➤ Clasificación de Inmueble | 6 |
| ➤ Definición de Inmuebles rurales | 7 |
| ➤ Definición de explotación | 8 |
| ➤ Diferentes tipos de explotación | 9 |
| ➤ Definición de Inmuebles improductivos | 13 |
| 2.2 Impuesto sobre los Bienes Personales | |
| ➤ Hecho Imponible, Objeto y Sujetos en relación a Inm. Rurales | 14 |
| ➤ Valuación de Inmuebles rurales | 17 |
| 2.3 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta | |
| ➤ Hecho Imponible, Objeto y Sujetos referido a Inmuebles Rurales ... | 18 |
| ➤ Valuación de Inmuebles rurales | 18 |
| ➤ Inmuebles rurales improductivos en el IGMP | 20 |
| 2.4 Consideraciones y Problemática | |
| ➤ Inmuebles Rurales según el destino: inequidad, irracionalidad | 21 |
| ➤ Violación al principio de Igualdad respecto de Inmuebles urbanos .. | 22 |
| ➤ Doble Imposición en Inmuebles rurales explotados | 23 |
| 2.5 Propuesta de Cambio | 27 |
| 3. <i>Conclusión</i> | 29 |
| 4. <i>Bibliografía</i> | 35 |

1. Introducción

El sistema tributario argentino prevé un tratamiento diferencial de los inmuebles rurales en los impuestos patrimoniales, que a mi entender resulta discriminatorio, injusto y principalmente inadecuado desde el punto de vista económico ya que desmotiva la producción, explotación y generación de riquezas.

El Impuesto sobre los Bienes Personales (en adelante IBP) es el gravamen que en nuestro sistema impositivo actual existe para alcanzar las manifestaciones de riquezas patrimoniales tomando como base imponible los bienes de los contribuyentes. Por otro lado, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (en adelante IGMP) recae sobre el activo de los contribuyentes siendo complementario del Impuesto a las Ganancias, por lo que su incidencia económica queda circunscripta a este último ya que reviste el carácter de pago a cuenta del mismo. Ambos gravámenes alcanzan a todo el universo de contribuyentes por su capacidad contributiva patrimonial.

No obstante, el IGMP grava los inmuebles rurales inexplotados quedando los mismos por vía de excepción, exentos del IBP, lo que implica que en determinados casos los inmuebles rurales inexplotados quedan virtualmente eximidos de tributos patrimoniales porque el IGMP será compensado por el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias (en el caso de tener impuesto determinado en el periodo fiscal por Impuesto a las Ganancias).

Con el desarrollo del presente trabajo, intento argumentar mi opinión respecto del desatino de la norma principalmente debido al hecho que el contribuyente que decida explotar su inmueble rural, invirtiendo en la economía, tomando riesgos, generando riquezas y trabajo soporta una carga impositiva patrimonial mayor a aquel que arrienda su campo o lo deja inexplotado.

Además, de que como parte de la doctrina sostiene, genera doble imposición en los casos de explotación ya que los contribuyentes tributan por el mismo hecho imponible dos veces.

No obstante, la opinión doctrinaria no tiene correlato con la jurisprudencia, como

desarrollare oportunamente refiriendo a la causa del Tribunal Fiscal de la Nación “González Camilo”.

Por otro lado, también se expondrá el tratamiento diferencial de los inmuebles urbanos ya que estos a pesar de formar parte de la categoría de bienes inmuebles, están siempre gravados en el IBP sin importar su destino (arrendamiento, explotación, in explotación). En este aspecto, entiendo un trato discriminatorio entre ambos tipos de inmuebles siendo que la única diferencia es si los mismos se encuentran situados o no dentro del ejido urbano, y por ello, se benefician con una exención en el IBP (con la condición de su destino)

2. Desarrollo

2.1. Definiciones y Conceptos preliminares

Como primera medida se detallan diferentes definiciones y conceptos necesarios para empezar a exponer y entender la idea del presente trabajo:

Definición de Inmueble

Inmueble, del latín *immobilis*, es un bien que está unido al terreno de modo inseparable tanto física como jurídicamente. Por lo tanto, se trata de algo imposible de separar del suelo o de trasladar sin que se produzcan daños.

La enumeración de los bienes inmuebles es muy circunstanciada en el art. 334 del CC.

“Son bienes inmuebles:

1. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
2. Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
3. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
4. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
5. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.

6. Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
7. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
8. Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.
9. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.”

Clasificación de Inmuebles

- ✓ Inmuebles por naturaleza: son 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 la participación de la mano del hombre.
- ✓ Inmuebles por accesión: son las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad. Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente. Así son inmuebles por accesión las semillas echadas a la tierra o que se tienen con ese destino, los utensilios de

labranza o minería, los animales destinados al cultivo o beneficio de una finca, las prensas, alambiques, toneles, etc., que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo, y todos los útiles, instrumentos, máquinas, etc., sin los cuales esos establecimientos no podrían funcionar.

- ✓ Inmuebles por su carácter representativo: son los instrumentos públicos de donde constare la adquisición de derechos reales sobre bienes inmuebles, con exclusión de los derechos reales de hipoteca y anticresis.

Cuando las cosas muebles destinadas a ser parte de los predios, fuesen puestas en ellos por los usufructuarios, sólo se considerarán inmuebles mientras dure el usufructo.¹

Definición de Inmuebles Rurales

La Ley 22.248 (Régimen Nacional de Trabajo Agrario), con su decreto reglamentario 563 del año 1981 establece que “se considerará que se realizan fuera del ámbito urbano aquellas tareas que se ejecutaren en un medio que no contare con asentamiento edilicio intensivo no estuviere efectivamente dividido en manzanas, solares o lotes o destinado preferentemente a residencia y en el que no se desarrollen en forma predominante actividades vinculadas a la industria, el comercio, los servicios y la administración pública. A esos efectos, se prescindirá de la calificación que efectuaré la respectiva autoridad comunal.”²

Por su parte, la Ley 13.246, de Arrendamientos y Aparcerías Rurales, establece 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 cualquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero.”³

La legislación citada, plantea la definición del ámbito rural por la finalidad de las relaciones contractuales que se suscitan en dicho ámbito y para ello establece ciertos elementos que deben ser destacados respecto al predio objeto del contrato:

- 1.- fuera de planta urbana de ciudades o pueblos
- 2.- destino a explotación agropecuaria

Definición de Explotación

La explotación agraria supone concurrencia de trabajo y de capital, de organización, de técnica de cultivo, de medios diversos, en uso permanente, no esporádico.

En toda explotación hay actividad, pero no es la actividad lo que perfilaría la naturaleza de la empresa agraria, ni la organización de la actividad, sino la responsabilidad y el riesgo que asume el empresario. La explotación constituye una unidad técnico-económica, pero no constituye una unidad jurídica ante terceros.

La relación del hombre con la tierra para la explotación agropecuaria, puede realizarse en forma directa o indirecta, reconociéndose situaciones intermedias o ambiguas:

- Directa: el propietario o titular del predio rural es quien desarrolla la actividad agropecuaria.
- Indirecta: el productor del fundo rural no es su propietario sino que accede al factor tierra mediante acuerdos de voluntades o contratos de arrendamientos, aparcerías, contratos accidentales de pastoreo, pastaje o por cosechas, hechos contemplados en la legislación vigente.
- Situaciones intermedias: existen casos que no son propietarios ni están vinculados al predio por un contrato. Se trata de ocupantes cuya situación no ha sido regularizada legítimamente (herederos sin juicio sucesorio, ocupantes de tierras fiscales, entre otras situaciones).

Diferentes tipos de Explotación

Todos las modalidades y contratos de explotación agropecuarias se rigen por la ley 13.246/48 (arrendamientos y aparcerías rurales), con las últimas modificaciones establecidas por la ley 22.298, sancionada en el año 1980.

- Contrato de Arrendamiento: cuando una de las partes se obliga a conceder el uso y goce de un predio rural (ubicado fuera de la planta urbano o ciudades o pueblos), con destino a la explotación agropecuaria cualquiera sea su especialización, y a la otra, a pagar un precio por ese uso y goce.
- Contrato de Aparcerías: cuando una de las partes se obliga a entregar a la otra animales o un predio rural, con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartir sus frutos. Se participa no solo de los beneficios sino también de las pérdidas (a diferencia del arrendamiento). La explotación se hace de común acuerdo entre el dador y el aparcerero; este último carece de la libre determinación que tiene el arrendatario. Es de naturaleza asociativa, teniendo las partes intereses convergentes y de esta forma comparten los riesgos de la producción. El reparto de los frutos debe guardar proporción con lo dado en aporte.
- Contrato de mediería: La ley define aparcería y hace extensible las cláusulas a la mediería. En este caso, salvo que haya reglamentación especial, como en el caso del tambo mediero o mediería fruti hortícola, las partes aportan de la siguiente forma:
 - El dador, pone la tierra, los elementos de trabajo (arados, caballos, etc.), la mitad de las semillas y contribuye con la mitad de los gastos de recolección;

- El mediero, pone el trabajo suyo o de los peones que necesite, la mitad de la semilla y de los gastos de recolección. Los beneficios se reparten por mitades.
- Contrato de aparcería agrícola: una persona se obliga a conceder a otra el uso y goce de un predio rustico, con o sin plantaciones, sembrados o elementos de trabajo, y la otra parte, a trabajarlo con destino a una actividad agraria y entregar a la primera una cuota proporcional predeterminada de los frutos.
- Contratos accidentales: están excluidos de la ley 13.246, se caracterizan por su breve plazo y finalidad específica: Consisten en:
 - Accidental de cosecha: cuando una de las partes se obligue a entregar a la otra la tenencia de la tierra o fracción de un predio, con el objeto de que esta última efectúe una o como máximo hasta dos cosechas sobre el mismo predio.
 - Pastoreo: cuando una persona se obliga a entregar la tenencia de la tierra o predio, con el objeto de ser destinado a la alimentación de ganado con los pastos existentes en el mismo, y el otro, a pagar por ese uso y goce un precio en dinero determinado o determinable por un plazo no mayor a un año. Se rigen por las disposiciones del Código Civil.
- Contrato de mediería fruti hortícola: previsto en el Decreto PEN 145/2001, se celebra entre ante un productor fruti hortícola quien tiene la libre disposición y/o administración de un predio rural, y un mediero fruti hortícola, que se responsabiliza por la explotación del mismo, con el objeto de producir en participación frutas y hortalizas, en la forma y porcentaje que las partes estipulen libremente.
- Contrato de Pool de Siembra: una de las partes, administradora, controla la utilización de la tierra a sus propietarios o tenedores legales y los servicios de contratistas agrícolas, para efectuar las labores de explotación o cosechar por

- medio de gestores o promotores; a la vez, obtiene financiación para el proyecto, siendo tan solo la administradora. Los financistas son quienes asumen el riesgo propio de la actividad.
- Contrato de fideicomiso de siembra: según la ley 24.441 habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario) que se obligue a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario) y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante o al beneficiario.
 - Contrato de obra rural: el contratista rural es aquel empresario independiente que actúa como “locador de obra” y como único responsable del resultado. Como contraprestación percibe un precio que puede ser en dinero o en una parte de sus frutos, sin mediar relación de dependencia, se trata de un contrato de locación porque siempre persigue un resultado. Calificado como contrato de locación de obra y le son aplicables las disposiciones del Código Civil que regula este tipo de contratos en forma genérica.
 - Contrato de pastaje: la parte propietaria o tenedora de un predio, cede a otra el derecho de pastar su ganado en dicho predio, sin desprenderse de su uso y goce, mediante el pago de un precio estipulado por animal, por día, mes o año.
 - Contrato de capitalización de hacienda: acuerdo de voluntad suscripto por una parte llamada hacendado, capitalista o capitalizador que se obliga a entregar un conjunto de animales a la otra, denominada la propietaria o empresa agropecuaria, con el objeto que esta disponga de los medios necesarios tendientes a obtener el engorde, multiplicación, desarrollo o aprovechamiento de la hacienda recibida y, repartirse, entre ambos, los frutos o utilidades resultantes en la producción convenida. Puede que la propietaria no sea titular del establecimiento, sino que este arrendándolo.

- Contrato asociativo de explotación tambera: una parte, el empresario titular de un predio rural, de instalaciones, de bienes o hacienda, afecta lo enunciado a la explotación tambera, y la otra, el tambero asociado, destinatario de dicha explotación, ejecuta las tareas inherentes al tambo en forma personal e indelegable, pudiendo contribuir con equipos, maquinarias, tecnologías, enseres, con o sin personal a su cargo, percibiendo por ello una participación que surge del calculo de un porcentaje previamente convenido (ley 25.169/99).
- Contrato de feed-lot: tiene por objeto el engorde a corral de ganado mayor. Una de las partes, llamada ganadero, se obliga a entregar a la otra, denominada engordador, un lote de hacienda, generalmente terneros, con la finalidad de engordarlos en un breve plazo que las partes establecen, compartiendo el resultado o bien abonando los servicios de sanidad, alimentación y administración por el tiempo convenido.
- Contrato de tranquera: cuando una parte, ocupante legal de un predio, conviene con su lindero, a su vez titular u ocupante legal del predio adyacente, el uso de tranquera situada en el alambrado medianero de ambos campos, para fines precisos y diversos, por un tiempo determinado, transcurrido el cual, cualquiera de las partes podrá cerrar la tranquera o suprimirla, atento al carácter exclusivo y efecto jurídico excluyente del derecho real del dominio. Otorga el derecho de acceso a través de: es personal intransferible y para fines determinados.
- Contrato de maquila: cuando el productor agrario se obliga a suministrar materia prima al procesador o industrial con el derecho de participar, en las proporciones que convengan, sobre el o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a los que el industrial o el procesador retengan para si, de acuerdo a la ley 25.113.

Definición de Inmuebles Improductivos

De la lectura del artículo incorporado a continuación del artículo 12 de la ley de IGMP se deduce en forma residual que la definición de inmuebles improductivos alcanzará a aquellos inmuebles situados en el país o en el exterior, excepto que:

- sean bienes de cambio, o
- se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agropecuaria o de prestación de servicios del sujeto pasivo.

Es dable aclarar que, para llegar a esta conclusión, se asume como válido el texto originario de la norma como fuera redactada en el Mensaje del Poder Ejecutivo y aprobada por la Cámara de Diputados.

A su vez, el decreto 290/00 en el artículo 13.1 incorporado al reglamento expresa: "A efectos de lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 12 de la ley, se entenderá que no se encuentran comprendidos en sus disposiciones aquellos inmuebles que revistan para el contribuyente el carácter de bienes de cambio o resulten íntegramente amortizables para la determinación del impuesto a las ganancias".

Con respecto a los inmuebles que no revisten carácter de bienes de cambio, deberá analizarse si los mismos se encuentran o no afectados en forma exclusiva a la actividad del sujeto. Conforme con la acepción dada al término por la Real Academia Española, exclusivo quiere decir "único, sólo, excluyendo a cualquier otro". Es decir que el inmueble, en su totalidad, debe tener un único destino.

El decreto reglamentario ha efectuado una adecuada interpretación al definir la exclusividad en función de la posibilidad de deducir la amortización del inmueble ya que la idea de amortización deducible se asocia de manera directa con la obtención de un beneficio.

El requisito para la deducción de la amortización de un inmueble en el impuesto a las ganancias es la afectación del mismo a una actividad gravada. La posibilidad de

deducir la amortización implica, a su vez, que no corresponde otorgarle a ese inmueble el carácter de improductivo.

Pero este criterio no resuelve el caso de los inmuebles que, por su naturaleza, no son amortizables como los campos, terrenos baldíos, etc.

La armonización de las disposiciones citadas lleva a la conclusión de que los mencionados inmuebles deben considerarse improductivos al no verificarse el requisito de que la amortización sea íntegramente deducible.

En lo referido a inmuebles rurales, el reglamento cuando aclara a qué inmuebles no les resulta aplicable el tratamiento diferenciado del artículo 12.1 de la ley, se refiere solamente a dos casos puntuales: el de los bienes de cambio y el de los inmuebles amortizables. No obstante, una adecuada exégesis permite inferir que esta enunciación no es taxativa.

Un criterio apropiado para ello sería analizar si las tierras se encuentran explotadas económicamente, es decir, si son utilizadas para la obtención de rentas.

Se entiende que no es necesario que la renta derive, únicamente, de la realización de actividades agropecuarias. Por cuanto si la explotación es llevada a cabo por terceros devengándose una renta gravada con el impuesto a las ganancias a favor del titular (arrendamiento, pastaje, capitalización de hacienda, o cualquier otra modalidad corriente en el ámbito agropecuario), esta vinculación directa entre el inmueble y la obtención de dicha renta es suficiente para configurar la requerida afectación.

2.2. Impuesto sobre los bienes personales

Hecho Imponible, Objeto y Sujetos en relación a Inmuebles Rurales

Hasta diciembre de 1998, el IBP⁴ recaía sobre la totalidad de los bienes que al 31 de diciembre de cada año pertenecían a personas físicas o sucesiones indivisas. Los

inmuebles rurales pertenecientes a estos sujetos resultaban por definición, incluidos dentro del objeto del impuesto.

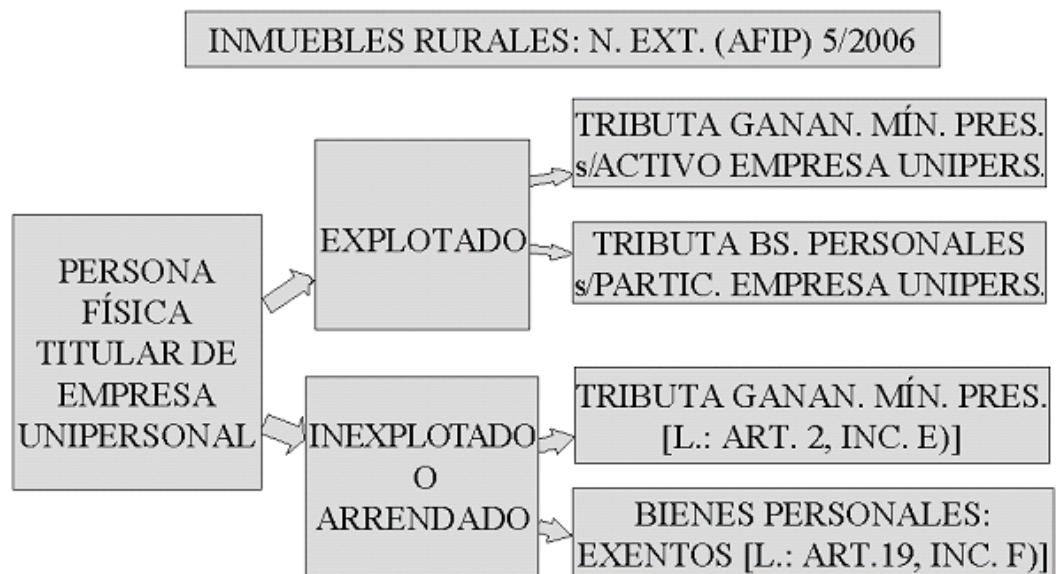
Todo cambia a partir de la vigencia de la ley 25.063, el 31 de diciembre de 1998, ya que de sus antecedentes parlamentarios surge que se excluyen del ámbito de bienes personales algunos bienes entre ellos "...los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas ahora gravados por el IGMP⁵ y su propósito es evitar la doble imposición".

Luego de diversas idas y venidas por parte del Fisco respecto a la gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a explotación unipersonal, en el año 2006 con la Nota Externa N° 5 se dejó zanjada la controversia. Asimismo, han sido numerosos los pronunciamientos efectuados por la doctrina, las respuestas de las Mesas de Enlace realizadas por las entidades profesionales con el Fisco y las conclusiones de las jornadas tributarias, por medio de las cuales se han emitido interpretaciones y reclamado respuestas del Fisco, las cuales se esperaban a través de una norma de mayor rango legal a una nota externa y con determinado grado de fundamentación.

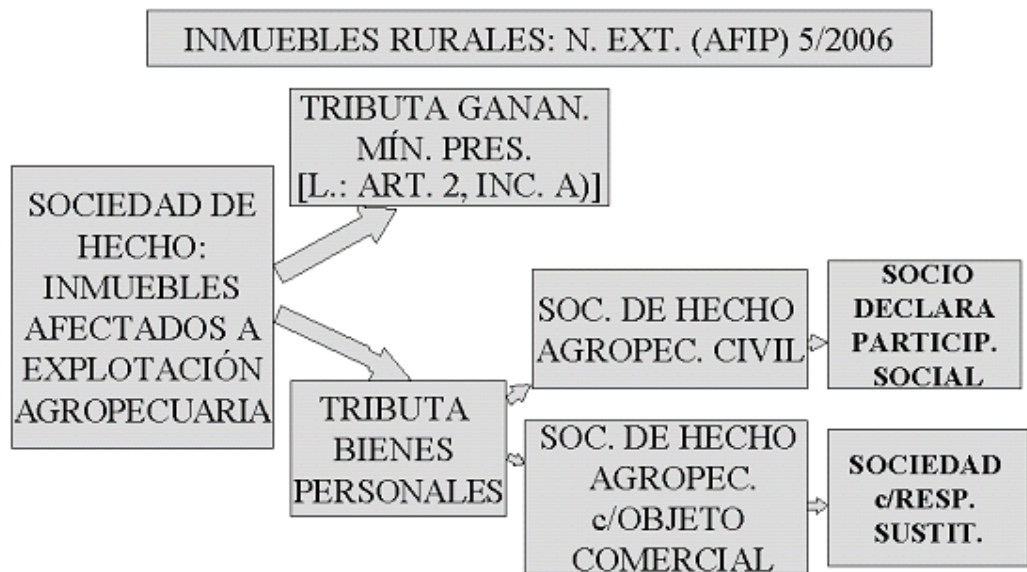
El origen de las dificultades interpretativas (tema muy interesante para otro trabajo, que no abordaré en profundidad en este) surgen como consecuencia del establecimiento de la exención en el IBP, pero referida a bienes gravados por el IGMP.

Como bien lo describe Néstor Cáceres⁶ mediante la ya citada Nota Externa (AFIP) 5/2006, el Fisco estableció lo siguiente:

La exención del IBP sólo alcanza a los sujetos titulares de inmuebles rurales que se encuentren arrendados o inexplorados, tal cual se expone en el siguiente gráfico:



Por otro lado, la exención del IBP no resulta aplicable respecto de los inmuebles rurales afectados a una explotación agropecuaria.



De este modo, la interpretación que se desprende de la nota externa (AFIP) 5/2006 implica la no procedencia de la exención del impuesto sobre los bienes personales a los titulares de dominio de inmuebles rurales, tanto cuando estén afectados a una empresa unipersonal como cuando su explotación se lleve a cabo a través de una sociedad de hecho

Valuación de inmuebles rurales

La valuación que prevé la ley de IBP para los inmuebles que se encuentran ubicados en el país, coincide con la establecida por la ley del IGMP tanto para los inmuebles adquiridos, construidos o en construcción.

En base a la Ley del IGMP, 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. Asimismo, el mencionado valor, podrá ser tomado en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio.

"Para el caso de empresas unipersonales o contribuyentes que no confeccionen balances: según artículo 22 del decreto reglamentario, del impuesto mencionado, el activo se valuará por las disposiciones del artículo 4 de la ley de ganancia mínima presunta, "sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo". Dado que el decreto no especifica la no aplicación del quinto párrafo del mismo artículo de como debe compararse el valor de origen actualizado con la valuación fiscal, si debe tomarse la valuación fiscal reducida en el 25% o en \$ 200.000 el que fuere mayor.

2.3. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Hecho Imponible, Objeto y Sujetos referido a Inmuebles Rurales

La ley 25.063 ⁷, establece la vigencia del gravamen a partir de los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1998, hasta el 30 de diciembre de 2008, ambas fechas inclusive.

El Poder Ejecutivo Nacional, mediante el Decreto 1533/98, fija la vigencia del IGMP a partir de los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 1998.

Asimismo, la mencionada ley establece en su artículo 2, que serán sujetos pasivos del IGMP, según su inciso c), las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. En el inciso e) del mismo artículo, se incluyen como sujetos alcanzados a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación con dichos inmuebles.

Valuación de Inmuebles Rurales

Hasta la sanción de la Ley 25.123 los inmuebles rurales, gozaban de la deducción sobre su valor impositivo, del veinticinco por ciento (25%) del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras por los fiscos provinciales.

La citada ley, introduce un importante cambio en la valuación de este tipo de inmuebles, ya que para fijar el monto de la reducción, establece un procedimiento de comparación entre el importe calculado del 25% del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial y doscientos mil pesos (\$200.000.-), computándose el mayor de los dos importes.

A su vez, se deberá tener en cuenta que el valor a computar para cada uno de los inmuebles rurales, de los que el contribuyente sea titular, determinado de acuerdo con los párrafos precedentes, no podrá ser inferior al de 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. El importe aludido, se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

Respecto de la valuación de estos inmuebles, el artículo 4, inciso b), punto 4, en su cuarto párrafo, dispone que del monto de valuación determinado, según la norma, se podrá deducir el mayor entre el veinticinco por ciento (25%) del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras según el impuesto inmobiliario, o \$ 200.000. En el caso de que para su valuación no se pueda determinar el importe de origen o el costo de adquisición, se deberá considerar el valor de la base imponible para la determinación del impuesto inmobiliario o similar, reducida en los montos o porcentajes aludidos anteriormente.

Los tres primeros párrafos de la norma disponen que están exentos del impuesto:

"Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor, en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a \$ 200.000 (doscientos mil pesos). Cuando existan activos gravados en el exterior, dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado en el exterior, respecto del activo gravado total.

Cuando el valor de los bienes supere la mencionada suma o la que se calcule de acuerdo con lo dispuesto precedentemente, según corresponda, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12..." (Inmuebles Improductivos).

En otras palabras, están exentos de este impuesto, los bienes del activo gravado en el país que no superen el monto de \$ 200.000; es decir un sujeto propietario de inmuebles rurales, si la valuación de aquéllos no superara el límite mencionado, estarían eximidos del gravamen. Respecto a la forma de valuación y comparación con dicho monto exento, para el caso de este tipo de inmuebles rurales, no son uniformes

las opiniones de la doctrina y de la jurisprudencia (tema por demás de interesante para desarrollar en otro trabajo).

Inmuebles rurales improductivos en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Como se dijo anteriormente, el IGMP fue establecido por la ley 25.063 y en el mensaje de elevación del proyecto al Congreso, el Poder Ejecutivo que propiciaba su implantación decía lo siguiente⁸:

...el impuesto que se propicia, conforme ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende.

Se fundamentaba así:

...la necesidad de establecerlo sobre la base de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere, necesariamente y para el desarrollo en condiciones de competitividad, la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento⁹.

La primera consecuencia que plantea la reforma introducida al IGMP es que los inmuebles "improductivos" no forman parte de los activos beneficiados con la exención dispuesta por el artículo 3º, inciso j), de la ley del monto exento de \$200.000.

La intención que los inmuebles improductivos siempre tributen el gravamen, independientemente de la cuantía de su valor impositivo, estableciéndose, implícitamente, un procedimiento de segregación con relación a los restantes activos que deben compararse con el mínimo exento.

Los inmuebles bajo análisis, deberán ser separados del conjunto de los activos que se comparará con el citado importe de doscientos mil pesos (\$200.000.-).

2.4. Consideraciones y Problemática

Inmuebles Rurales según el destino: inequidad, irracionalidad.

En virtud de todos los conceptos hasta aquí vertidos, cabe señalar que siguiendo el criterio que los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal se encuentran alcanzados por el IBP al formar parte del patrimonio de dicha "empresa", se produce una evidente inequidad con relación a los que se encuentran inexplotados o cedidos en alquiler.

Ello es así, porque en el caso del contribuyente que explota el inmueble rural, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2, inciso c) del IGMP, debe tributar dicho impuesto, por el inmueble y otros activos de la explotación -con la posibilidad del cómputo del pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias- pero luego el patrimonio neto valuado impositivamente se encuentra gravado en el IBP.

En cambio, en el segundo caso, el contribuyente que arrienda o mantiene inexplorado el inmueble rural, se encuentra comprendido en el inciso e), del artículo 2, de la ley del IGMP, con derecho a computar el pago a cuenta proveniente del impuesto a la renta, pero luego se encuentra exento en el IBP.

En opinión de Arnaud Iribarne ¹⁰, "si la interpretación correcta fuera la del Fisco, exteriorizada en la nota externa (AFIP) 5/2006, se otorgaría un trato discriminatorio a favor de quien no asume riesgos ni produce riqueza para su comunidad y a favor de quien pasivamente usufructúa cobrándole a los emprendedores un arrendamiento...", agregando que "...no parece coincidir con la intención del legislador, plasmada en los antecedentes parlamentarios de la ley 25.063, que trató de evitar la doble imposición para los inmuebles rurales cuyos titulares, por reunir las condiciones previstas en el artículo 2 de la ley del IGMP, pasan a estar alcanzados por dicho tributo".

Si bien arrendar o explotar el campo son negocios o empresas diferentes, con la redacción actual de la norma bajo análisis, se castiga a quien explota personalmente el inmueble rural, respecto del que simplemente lo alquila. El propietario rural que decide explotar su predio, asume la inversión y el riesgo que esto requiere siendo alcanzado por el IBP; mientras que quien simplemente lo alquila queda excluido del impuesto, generándose una inequidad en la aplicación del tributo.

En otro orden de ideas, la exención prevista por la ley de bienes personales para los inmuebles rurales inexplorados o arrendados buscó excluir del impuesto patrimonial a un bien de alto valor y que, al momento de dictarse la ley, tenía baja rentabilidad. De esa manera, buscó evitar la distorsión que se producía en la base imponible, al incluir un bien de alto costo que aumentaba la base imponible sin generar liquidez para pagar el impuesto. Éste es un beneficio que obtiene un sector económico determinado que no debería mantenerse en este momento, ya que distorsiona las normas de equidad horizontal y vertical que nuestra Constitución fija como norma rectora al momento de establecer los impuestos, además de haber cambiado drásticamente las condiciones en la que fue concebida esta exención. Los inmuebles rurales son bienes que generan una altísima liquidez al ser arrendados generando una renta y riqueza susceptible de ser alcanzadas por gravámenes patrimoniales.

Violación al principio de Igualdad respecto de Inmuebles urbanos

Puede argumentarse que tiene un tratamiento discriminatorio con respecto a los titulares de inmuebles urbanos a los que no alcanza este impuesto cuando están inexplorados, ya que están exentos de impuestos patrimoniales si en el ejercicio fiscal el contribuyente tiene Impuesto determinado en el IG.

Hoy en día, dicha exención carece de sustento lógico, ya que excluye de la base imponible bienes productivos de alto rendimiento (los inmuebles rurales inexplorados

o alquilados), mientras quedan dentro de la base imponible tanto la casa-habitación, como otros bienes de consumo, que tienen la misma característica de iliquidez, que se tuvo en cuenta a la hora de eximir a los mencionados inmuebles rurales.

Doble Imposición en Inmuebles rurales explotados

Cuando se sancionó la ley del IGMP, teniendo como base imponible al total del activo, no se contempló en su momento, el caso particular de las explotaciones unipersonales dedicadas a la actividad agropecuaria, sujetos también del Impuesto sobre los Bienes Personales, teniendo como base de cálculo en la determinación del impuesto, también al activo. Es por ello, que se plantea el caso de doble imposición, dada la gravabilidad de los inmuebles rurales de las explotaciones unipersonales en ambos impuestos.

El artículo 21 de la ley del gravamen, en su inciso f), incluye como exentos a: “Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2ª de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. Se interpreta, que se encuentran exentos del

IBP, aquellos inmuebles respecto de los cuales se verifique el supuesto contemplado en el inciso e) del artículo 2º, de la Ley 25.063 del IGMP. Esto se refiere a las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales.

Esta franquicia, se fundamenta en la intención perseguida por el legislador de evitar la doble imposición, que se suscitaría en el caso que esta exención no fuera incluida. De esta forma, se evita que un mismo bien se encuentre alcanzado por ambos impuestos, originando una carga excesiva para el sujeto pasivo.

Como se expresara en el desarrollo del presente trabajo, en oportunidad del debate parlamentario previo a la sanción de la ley N° 25.063, el miembro informante de la Comisión Revisora, Senador Verna, en oportunidad de las modificaciones introducidas a la ley N° 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales indicó que

las mismas: “.....derivan de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, y su propósito de evitar la doble imposición”, razón por la cual se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes, entre ellos a los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, gravados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Como bien ha quedado aclarado al momento de exponer la postura del Fisco respecto de este tema con la Nota Externa 5/2006 queda claro el tratamiento a otorgar a los inmuebles afectados a explotación unipersonal, generando doble imposición de impuestos patrimoniales.

Coincidente con lo expuesto, fue la recomendación emitida en las Primeras Jornadas Tributarias, Previsionales y Laborales - Rosario - 2003:

"Respetar el espíritu del legislador que trató de evitar la doble imposición, respecto de la exención del inmueble rural afectado a una sociedad de hecho o explotación unipersonal que goza de la exención objetiva y subjetiva y que por lo tanto no integra el patrimonio de la explotación estando alcanzado por el IGMP".

También fue considerado en las XXXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados - Mar del Plata – noviembre de 2004 que se expidió en forma unánime de la siguiente manera:

“Considerando:

- Que existe doctrina controvertida respecto del tratamiento de los inmuebles de las personas físicas o sucesiones indivisas con respecto a los impuestos patrimoniales.
- Que algunos tributaristas se basan en la interpretación literal del texto legal, mientras que los otros integran las disposiciones de las leyes con los decretos reglamentarios.
- Que del debate parlamentario en el que se discutió el alcance de la exención de los inmuebles rurales en el IBP, surge que se trató de evitar la doble

- imposición con el IGMP, en los casos en que estuvieran afectados a una explotación unipersonal o a una sociedad de hecho.
- Que sin embargo el artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del IGMP establece que a los fines de la determinación del gravamen integrarán el activo de la sociedad de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios afectados a la explotación en forma exclusiva.
 - Que la mayoría de los asistentes coincidieron en opinar que si la titularidad del dominio pertenece a una persona física y existe una exención en el IBP para los titulares con relación a dichos inmuebles, no corresponde excluirlos del beneficio por el hecho de tratarse de una empresa unipersonal o sociedad de hecho, por considerar la ineficacia de lo dispuesto en una norma de inferior jerarquía.
 - Que las sociedades de hecho como las irregulares pueden llegar a ser incluidas dentro del régimen del pago único y definitivo del IBP de acuerdo a si la actividad importa un procedimiento de elaboración de productos complejo creando incertidumbre e inseguridad jurídica.
 - Que ello exigiría una definición clara y precisa del concepto de "actividad agropecuaria" el que a su vez, permitiría interpretar la aplicación correcta de las normas relacionadas con la misma.

Recomienda:

- La ley del IBP debe reflejar en forma inequívoca en su texto el espíritu del legislador, que trató de evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales.
- Precisar en el IBP el tratamiento a dispensar a las sociedades de hecho e irregulares definiendo en qué casos tienen objeto civil y en qué casos resulta de aplicación la figura del responsable sustituto, introduciendo una definición precisa del concepto de actividad agropecuaria”.

Sin embargo, la jurisprudencia con el Fallo de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación “González Camilo” donde se ventiló la queja del contribuyente, persona física, propietario de inmuebles rurales explotados, en el entendimiento de producirse una doble imposición por el alcance del IBP y del IGMP. Sobre la cuestión, el Tribunal entendió que el IGMP es un tributo que grava los inmuebles rurales propiedad de personas físicas, explotados o no, siendo que para el caso de estos últimos rige una exención en el IBP. Agrega que el IBP incluye como sujetos a las personas físicas, respecto del capital atribuible a las explotaciones en las cuales son únicos dueños.

Ante lo expuesto, el Tribunal cierra sosteniendo que no se da la supuesta doble imposición enervada por el contribuyente, en virtud de tratarse de imposiciones con sujetos pasivos diferentes, la explotación unipersonal para el IGMP y la persona física para el IBP. Asimismo, el fallo revoca la multa aplicada por el Fisco, sustentado en el hecho del error excusable, elemento que da la pauta de lo confusa de nuestra legislación.

Respecto de mayor jurisprudencia, no existen casos referidos exclusivamente al tema precisado en el presente trabajo sobre el tratamiento diferencial de inmuebles rurales explotados e inexplorados en el IBP. La única causa tratada en la Justicia es sobre uno de los aspectos argumentales del presente (el problema de posible doble imposición) y es la mencionada anteriormente caratulada “González Camilo” del Tribunal Fiscal de la Nación.

Extraña resulta la escasez de jurisprudencia con los fundamentos expuestos siendo importante que los contribuyentes puedan ahondar en el tema a fin de contar con más dictámenes y opiniones valiosas.

2.5. Propuesta de Cambio

Para finalizar el presente trabajo, intentare exponer mi opinión sobre la modificación a la legislación vigente que a mi entender resulta necesaria y mejoraría el tratamiento de los inmuebles rurales en los Impuestos Patrimoniales, respetando el principio constitucional de Equidad e Igualdad.

En primera medida, creo se debería extender la exención en el IBP a todos los inmuebles rurales, ya sean explotados, inexplotados como arrendados. De esta manera, entiendo que se evitaría motivar el arriendo de los campos o visto desde otro ángulo, sortearía el efecto antieconómico y no deseado de castigar al que decide invertir en la economía explotando su predio rural. Asimismo, no alteraría el tratamiento dispensado a los inmuebles improductivos ya que es fundamental otorgarle una carga impositiva más gravosa.

Tal es así mi convencimiento al respecto de esta medida de política económica con administración tributaria que hasta se podría pensar en otorgar algún beneficio impositivo mayor a aquel que explota su tierra generando riquezas, ocupando mano de obra, porque beneficia a la economía global y sobretodo porque produciendo sus tierras contribuye con otros gravámenes, como por ejemplo:

- al comercializar sus productos aporta con el Impuesto al Valor Agregado.
- al contratar mano de obra, con tributos de la Seguridad Social.
- con la operatoria ordinaria del negocio al operar con el sistema financiero bancario, con impuesto al debito y crédito.

Y respecto a aquellos que solo deciden arrendar su campo, quedaría exento del IBP y tributarían IGMP de la misma manera que están actualmente.

Otra consecuencia positiva de la medida seria incentivar las PYMES agropecuarias en todas las formas de explotación vertidas en el presente trabajo, con el correlato

positivo tanto económico como social que el desarrollo y crecimiento de las PYMES tienen en las economías regionales.

Asimismo, la actual redacción del IBP genera inequidades sobretodo teniendo en cuenta la gran capacidad contributiva de los propietarios que arriendan sus inmuebles rurales al obtener altísimas rentabilidades y poseer activos de elevadísimo valor inmobiliario.

Agregado a ello, la extensión de la exención en el IBP a los productores agropecuarios también solucionaría el problema de doble imposición en tributos patrimoniales que parte de la doctrina sostiene, a pesar que la jurisprudencia tiene sus objeciones.

Por ultimo, hay que tener en cuenta la situación de los inmuebles urbanos, que están gravados por el IBP en todos los casos, ya sean explotados, inexplorados o arrendados. Por consiguiente, entiendo que deberían seguir la misma suerte que los rurales, es decir eximirlos de tributar IBP y gravarlos con IGMP, a fin de igualar el tratamiento de todos los bienes inmuebles, sin importar si se encuentran dentro del ejido urbano o se categorizan como rurales. De esta manera, se evitaría una posible violación al principio constitucional de equidad horizontal de los bienes inmuebles en los impuestos patrimoniales. Por ello, la propuesta de cambio del presente trabajo radica en igualar el tratamiento de todos los inmuebles, tanto rurales (sean explotados, como no y arrendados) y urbanos.

3. Conclusión

Como conclusión emplearé un ejemplo numérico a fin de demostrar mas claramente la hipótesis planteada y así cerrar este trabajo final integrador.

Ejemplo:

Suponiendo la existencia del contribuyente “Campito” que posee en el partido de Junín, Provincia de Buenos Aires, 100 hectáreas 100% agrícolas.

Toda la superficie rural corresponde a una única partida inmobiliaria, cuya valuación fiscal para el Impuesto Inmobiliario de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA) es de \$450.000.

Para el ejercicio fiscal 2011 aun no tiene decidido si arrendar todo el campo o explotarlo él mismo, sembrando soja. Para lo cual, encarga a su contador la proyección de la carga tributaria, principalmente de impuestos patrimoniales que no tienen relación directa con el rendimiento y resultados que pueda obtener (variable aleatoria y dependiente del factor clima)

Opción 1: Arrendar el inmueble rural

En la zona núcleo de la provincia de Buenos Aires, donde esta radicado el inmueble de “Campito” para la campaña 2011 se esta pagando por tierras agrícolas alrededor de 18 quintales de soja.

Por otro lado, la Agencia Regional Junín de AFIP utiliza el parámetro de 15% permitido de gastos en casos de arrendamientos rurales. Dicho parámetro se sustenta sobre la base que al tener el inmueble alquilado, los gastos necesarios para obtener, mantener y generar la renta gravada son muy escasos, casi reduciéndolos a los impuestos del mismo.

Entonces los tributos son:

Impuesto sobre los Bienes Personales:

- EXENTO

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

Antes de calcular el IGMP debemos tener en cuenta el Impuesto a las Ganancias por el mismo periodo.

Suponiendo que “Campito” decide cobrar todo el alquiler anticipado al precio de \$1.300 la tonelada de soja, el IG sería:

| RENTAS | | PRIMERA | |
|------------------------------------|--------------------|-------------------|-------------------------------------|
| Ingresos gravados | 234.000,00 | | 100 hct*130 (el \$ del qq)*18 QQ |
| Gastos | -35.100,00 | | 15% del total |
| Ganancia neta | 198.900,00 | | |
| Obra social | -9.945,00 | | Tope de 5% |
| Ganancia Neta neta | 188.955,00 | | |
| Monto No Imponible | -12.960,00 | | |
| Total computables | deducciones | -12.960,00 | |
| Resultado sujeto a impuesto | | 175.995,00 | |
| Fijo | | 28.500,00 | |
| Excedente de | 120.000,00 | 55.995,00 | |
| Alícuota | | 35% | |
| Impuesto s/excedente | | 19.598,25 | |
| Impuesto Determinado | | 48.098,25 | |

Nota 1: para mayor claridad y simpleza se toma la campaña agrícola coincidente con el ejercicio fiscal, para evitar proratear el arrendamiento percibido.

Nota 2: solo se incluyo la Obra Social que “Campito” abona para su núcleo familiar a cargo.

Por el lado del IGMP sería el siguiente:

| <u>Bienes situados en el país</u> | Valuación Fiscal |
|---|-------------------------|
| Bienes Computables (inmueble rural) | 450.000,00 |
| Deducción Tierra Libre Mejoras | (200.000,00) |
| Total Bienes situados en el País | 250.000,00 |
| Mínimo Exento | 200.000,00 |
| Total Bienes Gravados | 250.000,00 |
| Alícuota | 1,00% |
| Impuesto determinado | 2.500,00 |
| Impuesto a las Ganancias Determinado | 2.500,00 |
| | pago a cuenta IG |
| Saldo a ingresar | 0,00 |

Por lo expuesto, si “Campito” decide alquilar su inmueble esta exento de tributos patrimoniales, ya que el pago a cuenta por el Impuesto determinado de Ganancias se absorbe con el impuesto determinado de IGMP.

Opción 1: Explotación Unipersonal

Respecto de la explotación agrícola, se va a suponer que “Campito” no posee maquinarias ni herramientas por lo que terceriza todas las labores necesarias para la siembra, fumigación y cosecha de la soja (aproximadamente entre 35% y 45% de la utilidad bruta).

Se estima que dadas las condiciones de fertilidad del inmueble de “Campito” el rendimiento de soja por hectárea obtenida será de 4.000 Kg./h. Por otro lado, la cotización al momento de la cosecha (Abril 2012) se proyecta idéntica al caso anterior, en \$1.300 la tonelada (para evitar diferencias).

Entonces los impuestos son:

Impuesto sobre los Bienes Personales:

| Bienes situados en el país | Valuación Fiscal |
|-----------------------------------|-------------------------|
| Inmuebles | 450.000,00 |
| Bs pers y bs muebles del hogar | 22.500,00 |
| TOTAL BS en el PAIS | 472.500,00 |
| Mínimo no imponible | 305.000,00 |
| Diferencia | 472.500,00 |
| Alícuota | 0,50% |
| Impuesto determinado | 2.362,50 |
| Saldo a Ingresar | 2.362,50 |

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

Antes de calcular el IGMP debemos tener en cuenta el Impuesto a las Ganancias por el mismo periodo.

| RENTAS | PRIMERA | |
|------------------------------------|--------------------|-------------------------------------|
| Ingresos gravados | 520.000,00 | 100 hct*130 (el \$ del qq)*40 QQ |
| Gastos | -234.000,00 | 45% del total |
| Ganancia neta | 286.000,00 | |
| Obra social | -14.300,00 | tope de 5% |
| Ganancia Neta neta | 271.700,00 | |
| Monto No Imponible | -12.960,00 | |
| Total computables | deducciones | |
| | -12.960,00 | |
| Resultado sujeto a impuesto | 258.740,00 | |
| Fijo | 28.500,00 | |
| Excedente de | 120.000,00 | 138.740,00 |

| | |
|-----------------------------|------------------|
| Alícuota | 35% |
| Impuesto s/excedente | 48.559,00 |
| Impuesto Determinado | 77.059,00 |

Por el lado del IGMP sería el siguiente

Bienes situados en el país

| | Valuación Fiscal |
|---|-----------------------------|
| Bienes Computables (inmueble rural) | 450.000,00 |
| Deducción Tierra Libre Mej. | (200.000,00) |
| Total Bienes situados en el País | 250.000,00 |

Mínimo Exento 200.000,00

| | |
|------------------------------|-------------------|
| Total Bienes Gravados | 250.000,00 |
|------------------------------|-------------------|

Alícuota 1,00%

| | |
|-----------------------------|-----------------|
| Impuesto determinado | 2.500,00 |
|-----------------------------|-----------------|

| | | |
|---|-----------------|---------------------|
| Impuesto a las Ganancias Determinado | 2.500,00 | pago a cuenta IG |
|---|-----------------|---------------------|

| | |
|-------------------------|-------------|
| Saldo a ingresar | 0,00 |
|-------------------------|-------------|

En este caso, si “Campito” decide explotar su inmueble estaría pagando IBP por \$2.362,50 y nada de IGMP, ya que el pago a cuenta por el Impuesto determinado de Ganancias se absorbe con el impuesto determinado de IGMP.

En resumen en el caso de arrendar, “Campito” termina NO pagando impuestos patrimoniales y sí, impuesto a la renta (IG). En cambio, por el lado de decidir la explotación, ingresaría impuesto a las Ganancias como así también Impuesto a los Bienes Personales (Patrimoniales) siendo castigado con una presión tributaria mayor que si lo hubiese arrendado.

En este último caso, habría que adicionarle el IVA que ingresa al momento de comercializar su cereal (que es todo retenido por la Compañía cerealera), ya que el arrendamiento rural está eximido del IVA, sumado a lo engorroso de estar inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos RG 2300 y las dificultades impositivas-económicas que acarrea.

Como conclusión, queda demostrado el tratamiento desigual e inequitativo de los inmuebles rurales según su destino en los Impuestos Patrimoniales, que con la modificación propuesta en el presente trabajo, quedaría en principio solucionada.

4. Bibliografía

- 1) Cáceres, Néstor “Los inmuebles rurales y los Impuesto Patrimoniales”
Practica y Actualidad Tributaria – 3/12/2006
- 2) D’agostino, Hernán M “Inmuebles rurales. Ganancia Mínima Presunta Versus Bienes Personales”. Practica y Actualidad tributaria – Octubre 2009
- 3) 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
- 4) Formento, Susana N “Empresa agraria y sus contratos de negocios” Editorial Facultad de Agronomía Universidad de Buenos Aires. Junio 2003.
- 5) Courtade de Benito, Giselle “Algunas consideraciones sobre los inmuebles improductivos en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta” Practica y Actualidad Tributaria ERREPAR – Abril 2001
- 6) Roca, Carlos “Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales. Imposición sobre Inmuebles Rurales” Practica y Actualidad tributaria – 07/09/2009. Tomo XVII.
- 7) Litvak, José y Gebhart, Jorge “El Impuesto sobre los Bienes Personales” Ed. Errepar. Año 2003
- 8) Nota Externa (AFIP) 5/2006. Inmuebles rurales. Aclaraciones sobre su tratamiento. BO: 22/11/2006.
- 9) Dictamen N° 7/2002. Dirección de Accesoría Técnica. 28/12/2001. BO: 01/08/2002 N° 61. Pag. 1416. Impuesto sobre los Bienes Personales. Exención Artículo 21, inciso f) de la Ley.
- 10) Dictamen N° 78/2001. Dirección de Accesoría Técnica. 31/10/2001. BO: 01/05/2002 N° 58. Pag. 922. Impuesto sobre los Bienes Personales. Inmuebles rurales. Normas de Valuación.

11) Dictamen N° 27/2001. Dirección de Accesoría Técnica. 30/04/2001. BO:
01/08/2001 N° 49. Pag. 1347. Impuesto sobre los Bienes Personales.
Valuación de Inmuebles rurales.

¹ Código Civil Argentino Libro III – De los Derechos Reales – Artículos 2311 a 2318 y 2321

² Ley 22248, Régimen Nacional del trabajo agrario (BO: 18/07/1980)

³ Ley 13246, Arrendamiento y Aparcerías rurales (BO: 18/09/1948)

⁴ Ley 23966, Impuesto sobre los Bienes Personales (BO: 01/08/1991)

⁵ “Antecedentes parlamentarios ley 25063. Reforma Tributaria” LL 1999 – Pág. 1062

⁶ Cáceres, Néstor “Los inmuebles rurales y los Impuesto Patrimoniales” Practica y Actualidad Tributaria – 3/12/2006 – tomo XIII –paginas 1 y 2.

⁷ Ley 25063, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (BO: 30/12/1998)

⁸ Mensaje 354 - 27/3/1998

⁹ Oklander, Juan , El Impuesto a la ganancia mínima presunta en las actividades promovidas. Doctrina Tributaria ERREPAR – Abril 2006. Tomo XXVII- pagina 327

¹⁰ Iribarne, Arnaud “Los inmuebles rurales frente al Impuesto sobre los Bienes Personales. Comentarios a la Nota externa (AFIP) 5/2006” Doctrina Tributaria ERREPAR – Febrero 2007 – tomo XXVIII –pagina 135