

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA
PROVINCIA DE BUENOS AIRES

CARRERA: ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

“DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO
SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y
GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA DE
INMUEBLES RURALES DE EXPLOTACIONES
UNIPERSONALES”

AUTORA: C.P. SALAS, ALEJANDRA VERÓNICA

MAR DEL PLATA, AGOSTO DE 2003

1.-INDICE

1.- INDICE.....	1
2.- RESUMEN.....	2
3.-INTRODUCCIÓN.....	3
4.- DEFINICIÓN DE INMUEBLE RURAL.....	6
4. 1.- CLASIFICACIÓN DE INMUEBLES RURAL.....	6
4. 2.- APROXIMACIÓN A LA DEFINICIÓN DE INMUEBLE RURAL.....	7
5.- IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.....	9
5. 1.- ASPECTOS GENERALES.....	9
5. 2.- VIGENCIA.....	10
5. 3.- OBJETO.....	10
5. 4.- SUJETOS PASIVOS.....	11
5. 4. 1.- SUJETOS DEL EXTERIOR.....	12
5. 5.- VALUACIÓN DE INMUEBLES RURALES.....	13
5. 5. 1.- ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRES LOS INMUEBLES IMPRODUCTIVOS.....	16
5. 6.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.....	18
5. 7.- PAGOS A CUENTA.....	18
5. 7. 1.- SOCIEDADES DE HECHO Y EMPRESAS UNIPERSONALES.....	18
6.- IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.....	20
6. 1.- ASPECTOS GENERALES.....	20
6. 2.- SUJETOS.....	22
6. 3.- BIENES SITUADOS EN EL PAÍS.....	22
6. 4.- VALUACIÓN DE INMUEBLES SITUADOS EN EL PAÍS.....	23
6. 5.- BIENES INMUEBLES UBICADOS EN EL EXTERIOR.....	23
6. 6.- EXENCIÓN.....	23
7.- DOBLE IMPOSICIÓN.....	24
7. 1.- NOCIONES GENERALES.....	24
8.- ANÁLISIS: DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA DE IN- MUELBES RURALES DE EXPLOTACIONES UNIPERSONALES.....	27
8. 1.- OPINIONES DEL FISCO NACIONAL.....	30
8. 1. 1.- DICTAMEN N° 77/96 (DAT).....	30
8. 1. 2.- DICTAMEN N° 27/2001 (DAT).....	31
8. 1. 3.- DICTAMEN N° 35/2001 (DAT).....	32
8. 1. 4.- DICTAMEN N° 7/2002 (DAT).....	33
8. 2.- OTRAS CONSIDERACIONES.....	36
9.- CONCLUSIÓN.....	39
10.-BIBLIOGRAFÍA.....	43

2.-RESUMEN

El objetivo de este trabajo, es encontrar una solución alternativa, al problema que se plantea con la sanción de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en lo que respecta a la ***doble imposición***, que se presenta en las ***explotaciones unipersonales***, ante la gravabilidad de los ***inmuebles rurales*** en el Impuesto sobre los Bienes Personales y el antes citado.

Se parte en principio de delimitar el término inmueble rural, a los fines impositivos, luego ubicar en las leyes citadas el problema en cuestión, conceptualizar el término doble imposición; para finalmente, efectuar un análisis puntual de doble imposición, para el caso, motivo del presente trabajo.

Se trata de lograr, con ello que los principios, derechos y valores constitucionales, primen por sobre los intereses de algunos particulares, evitando de esta forma la discriminación indebida; siendo la ***igualdad*** y ***equidad*** los pilares básicos a considerar en la búsqueda de una solución posible.

Palabras clave:

- doble imposición
- empresas unipersonales
- inmuebles rurales
- igualdad
- equidad

3.-INTRODUCCIÓN

Existen dentro del mundo de la legislación impositiva, innumerables terminologías, conceptos, afirmaciones y contenidos, que permiten arribar a un sinnúmero de interpretaciones y conclusiones; siendo en muchos casos, las mismas, no tan acertadas.

Resulta importante considerar, que en el análisis de las normas, se debe tener en consideración el momento político, económico, financiero y cultural. que ha tenido que atravesar nuestro país en cada una de sus distintas épocas; en las cuales el legislador, debió dar cumplimiento a su labor como tal.

La Corte Suprema de Justicia, señala la importancia de lograr una *razonada y discreta interpretación* de la ley.

Razonada quiere decir, que la interpretación tiene que ser una derivación razonada, del derecho vigente. Es decir, que teniendo en cuenta una norma, la interpretación de la misma tiene que estar de acuerdo a todos los valores de las normas que están por sobre esa, fundamentalmente con los valores que emanan de la Constitución Nacional. Que no haya contradicción entre la interpretación de las normas y lo que pueda surgir de otra norma, o entre la interpretación de las normas y los valores que la consagren.

Y en cuanto al término discreta, supone algo muy sencillo y que es que la interpretación, se adecue a los valores de la sociedad en un momento determinado.

Por diferentes motivos y/o circunstancias, y, en la mayoría de los casos, con fines de recaudación, es que se sancionan las leyes, que ponen en vigencia a los distintos impuestos que hoy se aplican en nuestro país.

Es dable destacar que los impuestos deberían guardar relación con los principios constitucionales, que ponen límite al poder del estado sobre el patrimonio de los particulares; siendo ellos los de: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, uniformidad, de capacidad contributiva y razonabilidad.

A su vez, un sistema tributario, debe cumplir con sus objetivos de: equidad, eficiencia, eficacia, neutralidad, suficiencia y legalidad.

La **doble imposición**, desde el punto de vista de los conflictos interjurisdiccionales, que es el motivo de desarrollo de este trabajo, ha sido muchas veces definida, como el hecho de que dos o más autoridades fiscales, gravan el mismo hecho o base imponible.

La doble imposición, desde ese ángulo, está vinculada con uno de los principios tributarios más importantes, la noción de **equidad horizontal**; que implica, que personas iguales, deben ser gravadas igual.

Esto es lo que Richard Musgrave, ha llamado: “*tratamiento igual para iguales*”(1), y lo que la jurisprudencia y los autores argentinos, han denominado, quizá con mayor expresividad: “*igualdad en igualdad de circunstancias*”.

Resulta ser un postulado, consecuencia de la noción republicana predominante en los siglos más recientes, de igualdad de las personas ante la ley.

Si las personas son iguales ante la ley, también deben serlo ante cada una de las especies de la ley, siendo entre otros, el sistema tributario.

Por tal motivo, es que en forma explícita, o a través de la jurisprudencia ulterior, esta es una norma que está incorporada a la mayoría de las constituciones actuales.

Sin embargo, esta noción, ha evolucionado en las décadas más recientes hacia el concepto de **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.

La doble imposición, que no respeta la equidad y lleva a una asignación subóptima del recurso capital es la horizontal. Esto ocurre, cuando dos o más jurisdicciones fiscales del mismo nivel, dos naciones, dos estados, dos provincias o dos municipios, recaen sobre el mismo hecho o base imponible, en ciertos casos y no en otros.

(1) Musgrave, Richard A. *The theory of Public Finance*, New York, Mc Graw Hill, 1959. Cap 8

Otro ejemplo de doble imposición, es el caso que se plantea en este trabajo, de las explotaciones unipersonales, más específicamente, en cuanto a la valuación de los inmuebles rurales y su gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En esta situación, es una misma jurisdicción fiscal nacional que estaría gravando dos veces un mismo bien.

Resulta necesario, solucionar la doble imposición que se suscita, en este caso particular, con el propósito de respetar los principios constitucionales de los cuales hemos hablado, y que hacen a la armonía y justicia nacional, evitando la discriminación indebida.

El concepto de impuesto, por su naturaleza, supone, en principio, la no contraprestación. Esto no es en absoluto así; dado que si existiera una correcta distribución y asignación de los recursos, éstos se aplicarían debidamente a los llamados: “bienes públicos”: educación, salud, defensa y seguridad.

La sociedad, se vería beneficiada, si se atendiera y se pusiera énfasis en aquellos bienes que satisfacen a la comunidad toda, y no que, como es común, se atiende a los intereses de unos pocos.

Adam Smith, relaciona ese “*beneficio*”, con la de la capacidad de pago: El beneficio obtenido por el individuo se define, como el ingreso ganado bajo la protección del Estado; y como la capacidad del individuo de ganar ingresos depende en parte de la protección del Estado, puede suponerse, en consecuencia que pagará impuestos (2).

Entonces, siendo de esa manera, no debería permitirse que por “errores” legislativos, se den circunstancias que hagan que el contribuyente pague dos veces por un mismo hecho, y en caso que así ocurra, es necesario encontrar soluciones alternativas para contrarrestarlo.

El motivo de este trabajo, es encontrar una posible solución a la doble imposición, proveniente de la gravabilidad de los inmuebles rurales de explotaciones unipersonales en el Impuesto sobre los Bienes Personales, por vía indirecta, y, en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

(2) Adam Smith. *La riqueza de las naciones*. Ed. Edwin Cannan, New York: Modern Library. Random House, 1937. Página 777.

4.- DEFINICIÓN DE INMUEBLE RURAL

4.1.-* CLASIFICACIÓN DE INMUEBLES RURALES

A continuación, se presentarán algunas definiciones a los efectos de ubicar a los inmuebles dentro de la clasificación general de bienes:

- ***Inmuebles por naturaleza:*** 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 la participación de la mano del hombre.
- ***Inmuebles por accesión:*** son inmuebles por accesión 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 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.

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.

Las definiciones aquí expuestas, fueron extraídas del Código Civil, en los artículos 2311 a 2318 y 2321.

4.2.- * **APROXIMACIÓN A LA DEFINICIÓN DE “INMUEBLES RURALES”**

- **Decreto 563/81**

El Decreto 563/81, que reglamenta la Ley 22.248 (Régimen Nacional de Trabajo Agrario), establece en su artículo 1º 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 efectuare la respectiva autoridad comunal.”*

- **Ley 13.246**

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.”*

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*

- **Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

La ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, dispone en el artículo 4º inciso b), cuarto párrafo: *“...Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales”.*

Por ejemplo, en la provincia de Tucumán, desde el punto de vista catastral, la ley 5.522, en su artículo 3º, define a los inmuebles rurales como aquellos predios rústicos destinados a explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales que por sus características no deban ser considerados urbanos.

El ejemplo citado, puede trasladarse a otras jurisdicciones, dado que a los efectos de identificar el “inmueble rural”, se utiliza una definición por defecto, es decir que todo inmueble que no sea urbano se concibe como rural.

A este aspecto, se agrega la probable existencia de catastros desactualizados (3) y las normas disímiles en las distintas jurisdicciones, lo cual en su conjunto impiden la uniformidad respecto de la aplicación de normas impositivas.

(3) Catastro territorial: Cada provincia, posee un organismo que se ocupa del Catastro Territorial y que ejerce como autoridad de aplicación en materia de valuación. A dichos fines deberá realizar, controlar y mantener actualizado el Catastro Territorial, ejerciendo el poder de policía inmobiliario catastral.

A su vez en cada provincia, existe un organismo que se ocupa de supervisar el cumplimiento de las acciones y tareas de registro y actualización de los inmuebles del territorio provincial.

5.- IMPUETO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

5.1.-* ASPECTOS GENERALES

Si quisiéramos efectuar un análisis acerca del motivo de la implementación de este impuesto, no podríamos encontrar quizás una respuesta lógica y razonable.

En cuanto a la recaudación, es muy poco lo que se obtiene del mismo, siendo en su mayoría el origen de los fondos fiscales el Impuesto al Valor Agregado, en primer lugar, siguiendo a éste el Impuesto a las Ganancias.

En nuestro país, no existe ahorro interno, debiendo financiarse en estos últimos 10 años, con ahorros provenientes del extranjero, a los efectos de poder seguir funcionando como tal. Es por ello, que la implementación de impuestos patrimoniales, no deberían existir, en la medida en que nuestro país, no complete el proceso de formación de su ahorro.

En cuanto a la implementación de un impuesto de esta naturaleza, podemos decir que Estados Unidos, aplica el Impuesto a la renta presunta, pero en forma más civilizada, siendo su denominación: "Impuesto Mínimo Alternativo". Este impuesto, tiene una diferencia fundamental con el nuestro: como consecuencia de la complejidad del sistema norteamericano, muchas empresas, tienen tratamientos preferenciales particulares, en lo que hace a amortizaciones, bienes de cambio, deducción de incobrables, por ejemplo. Este impuesto funciona así: no se aplica sobre los activos, como el nuestro; sino, que se aplica sobre la renta de las empresas que se recalcula de la siguiente manera: se parte otra vez de los balances contables y se prescinde de los tratamientos preferenciales.

Supongamos que una empresa XX, en aquel país tiene un tratamiento particular en lo referente amortizaciones. Esa amortización, por ejemplo, acelerada, al tomarlo, lo más probable es que a lo mejor tenga pérdidas impositivas. Entonces qué hace la legislación norteamericana, dice no, en estos caso hay que pagar o el impuesto mínimo o el impuesto real. El impuesto real es cero o pérdida, entonces tiene que pagar el impuesto mínimo. Cómo lo calcula: rehaga su declaración jurada, prescinda de todos los tratamientos preferenciales.

Al prescindir de los tratamientos preferenciales, nace el Impuesto alternativo.

De la lectura del mensaje de elevación del proyecto de ley, puede observarse la intención del Poder Ejecutivo, de crear un tributo complementario del impuesto a las ganancias con el objetivo de fomentar la explotación racional y eficiente de los activos, en este caso representado por los inmuebles rurales donde todavía se aplica el modelo de “explotación extensiva”.

Este hecho, genera una necesaria vinculación entre los saldos de ambos impuestos determinados, mediante el cómputo de pagos a cuenta recíprocos.

En este gravamen, se observa una gran implicancia en cuanto a considerar un inmueble rural como productivo o improductivo. Reflejándose esta circunstancia, por ejemplo en que los inmuebles improductivos no les resulta aplicable el importe mínimo exento de los \$ 200.000.- dispuesto por la ley, como así tampoco corresponde computar el impuesto a las ganancias como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta por la proporción que corresponda a los citados inmuebles.

5.2.- Vigencia

La ley 25.063, 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.

Como consecuencia de la controversia suscitada en cuanto a la entrada en vigencia de este tributo, de acuerdo a la ley citada, el Poder Ejecutivo, mediante el Decreto 1533/98, fija su criterio aplicándose la misma, para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1998 (4).

5.3.- Objeto

El objeto del gravamen, presume la existencia de una ganancia mínima sobre la base de los activos a una fecha dada siendo aplicable en todo el territorio de la Nación.

No obstante, la normativa expone un objeto de mayor amplitud al gravar los bienes en el exterior de residentes argentinos. Debe observarse que para los beneficiarios del exterior el tributo opera directamente sobre la tenencia de los bienes, como parte integrante de los activos señalados.

(4) *Jurisprudencia: Causa “Georgalos Hnos S.A.I.C.A.”. (CSJN del 20/02/2001). Publicación Revista Impuestos 2000 –A- (Nº 6, Pág. 38); Lexco Fiscal. Editorial La Ley.*

5.4.- Sujetos pasivos

En relación al tema que nos compete, la presente ley en su artículo 2º define a los sujetos pasivos incluyendo a:

- Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país perteneciente 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 de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicio con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales (artículo 2º inciso c)).
- Las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales en relación a dichos inmuebles (artículo 2º inciso e)).
- Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, 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.

Y aquí, aparece un viejo tema, que es el concepto fiscal de *empresa*. Ni jurídica, ni contablemente, está definido qué se entiende por empresa.

La Circular de la DGI N° 1080 del año 1980, nos dice lo siguiente: cuando un profesional desarrolla una actividad a título personal, eso no configura una empresa, sino que se trata de una actividad civil. En cambio, cuando un profesional, agrupa a una serie de auxiliares y de técnicos que son parte fundamental en la prestación del servicio, puede configurar el concepto de empresa unipersonal.

Son *establecimientos estables* a los fines de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal

desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta. Están incluidos en este inciso, entre otros, un inmueble rural aún cuando no se explote (artículo 2º, inciso h)).

A continuación, se exponen las posibles alternativas de análisis de gravabilidad de los inmuebles rurales según su titular y destino dado:

	Inmueble	Inmueble	Inmueble
	no explotado	arrendado	explotado
Persona física	Gravado (art. 2º inc. e)	Gravado (art. 2º inc. e)	Gravado (art. 2º inc. c)
Persona física del exterior	Gravado (art. 2º inc. h)	Gravado (art. 2º inc. h)	Gravado (art. 2º inc. h)
Sociedades	Gravado (art. 2º inc. a)	Gravado (art. 2º inc. a)	Gravado (art. 2º inc. a)
Sociedades del Exterior	Gravado (art. 2º inc. h)	Gravado (art. 2º inc. h)	Gravado (art. 2º inc. h)

5.4.1.- Sujetos del exterior

En el artículo 2º inciso h) de la ley del gravamen, se describe la situación de los sujetos del exterior, titulares de inmuebles rurales ubicados en el país, de manera tal que se define como sujeto pasivo del impuesto a los establecimientos estables ubicados en el país que pertenezcan a sujetos del exterior. Dentro de la definición vertida, figura como establecimiento estable: un inmueble rural aún cuando no se explote.

5.5.- 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.

La reforma de la ley del gravamen, fue publicada oficialmente el 28/07/1999, de manera tal que al carecer de vigencia expresa corresponde aplicar las disposiciones del Código Civil, que señala que la misma opera luego de los ocho días de su publicación, es decir, el 06/08/1999.

Para llegar a tal conclusión, se basa en el principio general establecido en el artículo 2º del Código Civil, que dispone: *“Las leyes no son obligatorias, sino después de su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de ocho días siguientes al de su publicación oficial.”* (5).

A continuación, debido a la complejidad del procedimiento fijado para la valuación de este tipo de inmuebles, se procede a su esquematización en forma comparativa con el establecido para los inmuebles urbanos:

(5) Dictamen 75/1999 (Dirección de Asesoría Legal del 19/08/1999).

VALUACIÓN		
	METODO A APLICAR	TOPE MINIMO
INMUEBLES	<u>Adquiridos</u> : valor de compra ajustado	Valor fiscal
URBANOS	<u>Construidos</u> : valor de compra del terreno ajustado más inversiones en la construcción ajustadas. <u>Obras en construcción</u> : valor del terreno ajustado más inversiones efectuadas hasta el momento de la valuación, ajustadas.	
INMUEBLES	Valor impositivo reducido en un 25% sobre el valor fiscal libre de mejoras o \$200.000.-, el que resulte mayor	Valor fiscal reducido en 25% o \$200.000, el que resulte mayor.
RURALES		

La ley, agrega, que cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con lo establecido en el cuadro precedente, se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor los coeficientes de amortización ordinaria que hubiera correspondido practicar de acuerdo con las disposiciones de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Como se puede observar, la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, no especifica un método inequívoco a seguir, para el caso de contribuyentes titulares de más de un inmueble rural, a continuación se proponen métodos alternativos a aplicar:

- ***Deducción por cada explotación rural, abarcando todos los inmuebles que la misma comprenda:*** comprende aquellos casos en los cuales la explotación se encuentra conformada por uno o varios títulos de propiedad, dependiendo de la fecha de compra de cada uno de los campos que la integran, los cuales a su vez se encuentra divididos por parcelas, correspondiéndole a cada una de ellas una partida catastral que sirve de base para su valuación en el impuesto inmobiliario. En esta situación, el importe del 25% se podría calcular sobre la sumatoria de los valores fiscales que comprenden la explotación rural, comparándose a su vez contra los doscientos mil pesos y habiendo computado el mayor de los dos importes.
- ***Deducción por cada título de propiedad, incluyendo todas las parcelas (partidas catastrales) incluidas en la misma:*** mediante este criterio, se podrían computar los doscientos mil pesos por cada uno de los títulos de propiedad que conforman la explotación. Por su parte el veinticinco por ciento se calcularía sobre el valor fiscal de los campos que figuran en cada una de las escrituras y se compararía con el importe antes mencionado. Resulta así un mayor importe total deducido y consecuentemente una menor base imponible para el impuesto en cuestión.
- ***Deducción por cada partida inmobiliaria:*** sería la deducción de los doscientos mil pesos por cada partida catastral. Resulta evidente que bajo este proceder, la base imponible que se determinaría, sería inferior a las calculadas mediante los dos procedimientos antes descritos.

Acerca del 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras, remitiéndose a lo establecido en la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima

Presunta, respecto a la valuación de los inmuebles rurales, establece que el citado porcentaje, se aplicará sobre dicho valor fiscal.

En cuanto a los comprobantes del impuesto inmobiliario, se puede observar, que en algunos de ellos figura la leyenda “inmobiliario rural sin mejoras”, pudiendo calcularse el 25% sobre el importe de la valuación fiscal correspondiente.

En otros comprobantes, se discrimina el avalúo del terreno, de la construcción y de las mejoras; debiendo deducirse para la determinación del porcentaje establecido en la ley, el importe de estas últimas.

En principio, se puede considerar que cualquier inversión que supere el 20% del valor del bien, implicará la existencia de una mejora, razón por la cual, se la deberá excluir totalmente, para llegar al valor de la tierra.

5.5.1.- Algunas consideraciones sobre los inmuebles improductivos

Con la reforma tributaria instaurada mediante la ley 25.239 (fecha de publicación en el Boletín Oficial: 31/12/99), se incorpora el tratamiento diferencial a otorgarle a los inmuebles improductivos, con la intención del legislador de conseguir que los mismos queden gravados objetivamente.

Las medidas adoptadas fueron las siguientes:

- 1.- Valor impositivo de los inmuebles improductivos: *no les resulta aplicable* el importe mínimo exento dispuesto en el artículo 3º, inciso j) de la ley.
- 2.- Construcciones y mejoras: *no gozan* de los beneficios del artículo 12 de la ley (Bienes no computables).
- 3.- Cómputo como pago a cuenta: *no corresponde computar* el Impuesto a las Ganancias como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta por la proporción que corresponda a los citados inmuebles.

Ahora bien, resulta importante analizar qué se debe considerar por inmueble “improductivo”.

Según lo establece el artículo agregado a continuación del artículo 12 de la ley, surge que los inmuebles que se encuentran alcanzados, serán aquellos que estén

ubicados en el país o en el exterior, exceptuando aquellos 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.

Complementariamente se deberá analizar, qué se entiende por afectación “exclusiva”, para lo cual, se debe recurrir al Decreto Reglamentario en su 1º artículo sin número agregado luego del artículo 13, que define la exclusividad en función de la posibilidad de deducir la amortización del inmueble en el impuesto a las ganancias.

Este criterio, sin embargo, no es aplicable a los casos de inmuebles, que por su naturaleza no son amortizables: campos, terrenos baldíos, etc.

En lo que específicamente a inmuebles rurales respecta, se debe analizar si las tierras se encuentran explotadas económicamente, es decir, si son utilizadas para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

La explotación de la tierra, puede ser llevada a cabo por su titular o a través de terceros. En este último caso, nos estamos refiriendo a contratos de arrendamiento, pastaje, capitalización de hacienda, etc. propios de la actividad agropecuaria. En todos los casos, se generará renta en cabeza del titular del inmueble rural, configurando dicha renta la requerida afectación para que el inmueble no sea tratado como improductivo.

Otro aspecto relevante a tener en cuenta, es el atinente al mínimo exento, que para el caso de los inmuebles improductivos, ha sido la intención del legislador, que sus dueños tributen en todos los casos por estos bienes que mantienen en su patrimonio sin darle ningún uso productivo. A los efectos de la liquidación del tributo, deberán ser segregados de los restantes activos que conformarán la base imponible.

Siguiendo el razonamiento expuesto, 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.-). Es decir, los inmuebles improductivos, deberán ser excluidos antes de la comparación con el activo mínimo exento.

5.6.- Determinación del impuesto

La determinación del impuesto, está prevista en el artículo 13 de la ley. El mismo, surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible determinada en función de la aplicación de las disposiciones de la ley.

5.7.- Pagos a cuenta

Continuando con el análisis del artículo 13 de la ley, el impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida este gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del mismo. Se recuerda, la exclusión prevista para los inmuebles rurales inexplorados.

Si del cómputo previsto, surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor, no será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si por el contrario, el pago a cuenta del impuesto a las ganancias, resultare insuficiente, debiendo ingresar el saldo restante del impuesto a la ganancia mínima presunta determinado, se admitirá siempre que se verifique en cualesquiera de los 10 (diez) ejercicios inmediatos siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

5.7.1.- Sociedades de hecho y empresas unipersonales

De tratarse de sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que no lo fueren del Impuesto a las Ganancias, el cómputo del pago a cuenta ya mencionado, resultará de aplicar la alícuota prevista en el inciso a) del artículo 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias, vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Por su parte, el Decreto Reglamentario, en su artículo 18 dispone, que cuando se trate de sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta, que no lo fueren del impuesto a las ganancias, el referido pago a cuenta, se atribuirá al único dueño en el caso de empresas unipersonales, al titular de inmuebles rurales o al socio –en la misma participación de las utilidades- computándose contra el impuesto a las ganancias de la respectiva persona física, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia proveniente de la participación en la sociedad, de la empresa o explotación unipersonal o de los inmuebles rurales que dieron lugar al mencionado pago a cuenta.

6.- IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

6.1-ASPECTOS GENERALES

El impuesto al patrimonio de las personas físicas, no es utilizado por los países más desarrollados: U.S.A., Inglaterra, Japón, Nueva Zelanda, Canadá; varios países de la comunidad europea, lo han dejado de lado o no lo han aplicado. Lo mantiene Francia y algunos países escandinavos.

Este impuesto, tiene un talón de Aquiles, y es que las grandes riquezas, poseen bienes difíciles de valorar y detectar, por ejemplo, los bienes suntuarios; siendo de muy difícil identificación y de correcta valuación.

El Impuesto sobre los Bienes Personales, es uno de los impuestos más criticados.

Las voces a favor serían:

- a) representa una manifestación de capacidad contributiva,
- b) el sistema tributario, debe ser amplio y cubrir todas las posibilidades de imposición,
- c) tiene que complementar al Impuesto a las Ganancias,
- d) es un impuesto de tipo productivista, es decir, aumenta la productividad de los bienes, para no tener un capital ocioso que genere sólo impuesto,
- e) permite distinguir entre rentas gravadas y no gravadas,
- f) permite reforzar la progresividad del sistema tributario: a la tasa máxima de ganancia, generalmente le corresponderá mucho capital,
- g) mejora el control del Impuesto a las Ganancias,
- h) permite gravar la renta potencial y no efectiva,
- i) permite influir en la política social y redistributiva en términos de más salud, vivienda o educación.

Los argumentos en contra de lo señalado a favor serían:

- a) es un sistema que recae sobre la clase media (los grandes no pagan),

- b) son mejores los sistemas tributarios con dos o tres impuestos básicos,
- c) no es un impuesto que se pueda usar en reemplazo del Impuesto a las Ganancias,
- d) la equidad: para reforzar este principio, el impuesto debe cobrarse adecuadamente: muchas de las grandes fortunas, sobre quienes en realidad, debería recaer claramente el impuesto, por diversos motivos ya sean técnicos o legales, no tributan el impuesto, o lo hacen en menor medida,
- e) fin productivista: las inversiones se motivan básicamente por dos pilares: la estabilidad institucional y económica,
- f) la acentuada progresividad, no es del todo acertado, en un país que no ha conformado un nivel de ahorro interno suficiente,
- g) no sería un impuesto que sirva como control del Impuesto a las Ganancias, dado que en la confección de la declaración jurada de ese impuesto, es obligatorio informar los bienes al inicio y al cierre del ejercicio en cuestión,
- h) el mejor impuesto para lograr la discriminación entre las rentas gravadas y no gravadas es el Impuesto a las Ganancias,
- i) el requisito de la correcta valuación de los bienes, resultaría infructuoso, respecto a aquellos bienes que resulta difícil localizar y fiscalizar,
- j) en cuanto a la administración: recae sobre grandes fortunas que organizan sus inversiones a través de formas muy sofisticadas,
- k) finalmente, en cuanto a la redistribución, sería muy relativa, en la medida en que la recaudación del tributo es escasa.

En referencia al presente tributo, resulta importante el alcance del mismo a partir de las modificaciones introducidas por la ley 25.063, debido a que las personas físicas como las sucesiones indivisas propietarias de inmuebles rurales quedaron exentas del pago del presente impuesto.

Es motivo de este trabajo de investigación, efectuar las alternativas que se presentan en cuanto a la imposición de inmuebles rurales en explotaciones unipersonales.

6.2.- Sujetos

Son sujetos del impuesto:

- 1) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.
- 2) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Sin embargo, como fuera expuesto, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley 25.063, tanto las personas físicas como las sucesiones indivisas propietarias de inmuebles rurales, están exentos del impuesto sobre los bienes personales.

Por su parte, las personas físicas titulares de inmuebles rurales afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales, serán sujetos pasivos del presente impuesto; por encontrarse dichos inmuebles gravados al estar comprendidos en el valor de la participación de la empresa.

También se encontrarán gravados los inmuebles rurales de dominio de personas jurídicas, debiendo tributar el citado impuesto las personas físicas en relación a la participación societaria; hoy, en cabeza del responsable sustituto.

6.3.- Bienes situados en el país

La Ley del gravamen considera situados en el país, entre otros a los siguientes bienes:

- 1) inmuebles ubicados en el territorio,
- 2) los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

6.4.- Valuación de inmuebles situados en el país

La valuación que prevé la presente ley para los inmuebles que se encuentran ubicados en el país, coincide con la establecida por la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta tanto para los inmuebles adquiridos, construidos o en construcción.

Asimismo y siguiendo el paralelismo efectuado con la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, 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.

6.5.- Bienes inmuebles ubicados en el exterior

En función de lo establecido en el artículo 23 de la Ley, los inmuebles ubicados en el exterior, se valuarán a su valor de plaza (en el exterior) al 31 de diciembre de cada año.

Para la conversión a moneda nacional de los importes en moneda extranjera de los inmuebles, se aplicará el valor de cotización, tipo comprador, del Banco de la Nación Argentina de la moneda extranjera que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.

6.6.- Exención

En lo que atañe al tema del presente trabajo, es de importancia destacar que la Ley 23.966, en su artículo 21 inciso f) exime del impuesto a los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta. Se está refiriendo a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

7.- DOBLE IMPOSICIÓN

7.1.- NOCIONES GENERALES

En realidad, la expresión “doble imposición” o “superposición”, tiene más de una acepción y ha sido utilizada para reflejar fenómenos diferentes, incluso esencialmente diferentes.

La doble imposición, en el sentido de *conflictos interjurisdiccionales*, ha sido definida como el hecho de que dos o más autoridades fiscales gravan el mismo hecho o base imponible.

Esta definición, tiene algunas debilidades, dado que es demasiado abarcativa e incluye fenómenos a los que no les corresponde un juicio de valor negativo.

La noción de *equidad*, que implica que personas iguales, deben ser gravadas igual. Esto es lo que Richard Musgrave, ha llamado “tratamiento igual para iguales”, y lo que la jurisprudencia y los autores argentinos, han denominado: “igualdad en iguales circunstancias”.

Que las personas y empresas iguales, sean gravadas igual, es una condición necesaria, pero no suficiente, para asegurar la óptima asignación de recursos.

La existencia del problema, radica en que algunas personas, estén gravadas dos veces y otras sólo una.

Ocurre, cuando dos o más jurisdicciones fiscales del mismo nivel; dos naciones, dos estados o provincias o dos municipalidades, recaen sobre el mismo hecho o base imponible en ciertos casos y no en otros, es decir cuándo está afectada la equidad horizontal – eficiencia productiva.

Pero no ocurre, o por lo menos no necesariamente, cuando dos o más jurisdicciones de distinto nivel: una supranacional y una nación, una nación y una provincia o estado, una provincia o estado y una municipalidad o cualquier alternativa de dos jurisdicciones de niveles más distantes, gravan el mismo hecho o base imponible.

Cuando dos gravámenes, se superponen en ese sentido, puede haber quizás un gravamen más alto; pero ese es un problema diferente ajeno a la doble tributación.

Supongamos, para examinar ambas alternativas:

- Un impuesto a la renta aplicado por un gobierno federal y también por una provincia. Si la base y el hecho imponible, están definidos de la misma manera, podrá decirse que hay un gravamen alto, pero no que se afecte la equidad horizontal, ni la eficiencia productiva.
- Dos naciones aplican el impuesto a las ganancias: “A”, de acuerdo con el principio de residencia y “B” de acuerdo con el principio de fuente; ambos aplicados en forma pura.

Habrá contribuyentes, los que obtengan sus ingresos en el mismo país que residen, la mayor parte de las personas, que pagarán una vez el gravamen, es decir la solución correcta.

Pero habrá contribuyentes, los residentes en el país “A” (residencia), que obtienen sus ingresos en el país “B” (fuente), que pagarán dos veces el gravamen.

Esta última forma de doble imposición, que ya puede llamarse horizontal, constituye un problema de equidad horizontal y de eficiencia productiva, a través del trato discriminatorio; mientras que la anterior, que puede llamarse vertical, no constituye problema, salvo el hecho relativamente menor de que se administra dos veces el mismo gravamen.

De tal manera, puede concluirse que la doble imposición, que no respeta la equidad y lleva a una asignación subóptima del recurso capital, es sólo la horizontal; y en ese sentido, la concepción de doble imposición, de la forma: “dos autoridades que recaen sobre la misma fuente”, es excesiva.

“(...)”....“La única forma significativa en la cual la expresión doble imposición, puede usarse en conexión con la equidad es para indicar discriminación contra determinados contribuyentes en términos de índice de igualdad dado...Por esa

razón, el concepto de doble imposición, como gravar una cosa más de una vez, es una falacia". "(...)" (6)

En efecto, rara vez, es posible delimitar apropiadamente, dentro de los límites de una jurisdicción la base imponible del gravamen.

Hay, con seguridad, un solo gravamen que por definición, está al margen de esos problemas: el impuesto a la propiedad, cuya base imponible está terminantemente circunscripta por límites políticos de cada jurisdicción.

En todos los demás gravámenes, puede presentarse el problema de que en determinados casos, debe ser pagado dos veces.

El problema, suele resolverse a veces, a través de convenios, y en otros casos mediante normas específicas que adoptan las legislaciones, en forma similar, a lo que ocurre a nivel internacional, que suele tener problemas similares pero que afectan a menos sujetos.

(6) Musgrave, Richard A. The theory of Public Finance, New York, Mc Graw Hill, 1959, pág. 163.

8.- ANÁLISIS: DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA DE INMUEBLES RURALES DE LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

A continuación y luego de los conceptos detallados en los títulos que preceden, se hará una abstracción de los mismos, a los efectos de hallar una solución alternativa y posible al problema planteado.

En lo que respecta a la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en su artículo 21 inciso f), estableció como exento del impuesto “los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta”.

Asimismo el 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.

El problema suscita, en que si para el cálculo de la participación en explotaciones unipersonales agropecuarias, debe excluirse del activo a los inmuebles rurales mencionados en el inciso f) de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Cuando se sanciona la Ley 25.063, poniendo en vigencia el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se pone de manifiesto la incidencia que puede tener para las empresas unipersonales dedicadas a la explotación agropecuaria, la tenencia de inmuebles rurales, concomitantemente con la continuación de la vigencia del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Recordemos que el Impuesto sobre los Bienes Personales, está vigente desde el 31 de diciembre de 1991, y se aplicaba además el Impuesto sobre los Activos, que rigió hasta los ejercicios cerrados al 29 de junio de 1995, habiendo sido derogado por el Dto. (PEN) 1684/93 y Dto. (PEN) 1802/93.

El artículo 17 de la Ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, establece que son sujetos del impuesto las personas físicas y las sucesiones indivisas radicadas en el país o el exterior, en relación con los bienes que posean en el país.

El artículo 19 de la citada ley, enuncia qué se considera como bienes situados en el país y entre otros señalamos los siguiente:

En el inciso *a)*: *los inmuebles ubicados en el territorio.*

En el inciso *d)*: *los automotores patentados o registrados en su territorio.*

En el inciso *k)*: *los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicados en él.*

Para el análisis vamos a considerar los siguientes artículos del Código Civil:

Artículo 30: Son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones.

Artículo 31: Las personas son de una existencia ideal o de una existencia visible. Pueden adquirir los derechos, o contraer las obligaciones que este código regla en los casos, por el modo y en la forma que él determina. Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados, les conceden o niegan las leyes.

Artículo 32: Todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible, son personas de existencia ideal, o personas jurídicas.

Artículo 2312: Los objetos inmateriales susceptibles de valor e igualmente las cosas, se llaman “*bienes*”. El conjunto de los bienes de una persona constituye su “*patrimonio*”.

Artículo 2313: Las cosas son muebles e inmuebles por su naturaleza, o por accesión, o por su carácter representativo.

Con respecto al concepto de empresa unipersonal de servicios profesionales, tenemos mal o bien resuelto el tema, por el pronunciamiento de la Circular de la DGI N° 1080 del año 1980, que se había dictado para el Impuesto sobre los Capitales.

La Circular 1080, nos dice lo siguiente: cuando un profesional desarrolla una actividad a título personal, eso no configura una empresa, sino que se trata de una actividad civil. En cambio, cuando un profesional, agrupa a una serie de auxiliares y de técnicos que son parte fundamental en la prestación del servicio, puede configurar el concepto de empresa unipersonal.

En el Dictamen N° 7/1980 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DGI) del 7 de mayo de 1980, se planteó el problema de la falta de una correcta ubicación dentro del lenguaje fiscal del vocablo *empresa*, debido a que no se cuenta con una definición legal o reglamentaria que llegue a fijar el alcance e interpretación atribuible al mismo.

En el aludido dictamen, se efectuó una recopilación de los conceptos doctrinarios pronunciados al respecto de los que se destacan los siguientes:

El doctor Marcos Satanowsky define ampliamente a la empresa comercial de la siguiente manera: *“Existe empresa cuando, económicamente, es considerada como tal. Es el organismo económico que atribuye el carácter objetivamente comercial a los actos y a los hechos jurídicos, que son de su manifestación”*.(7).

Además este Organismo, en oportunidad de pronunciarse respecto del alcance de lo dispuesto por el Art. 2º, inciso c) última parte, de la Ley de Impuesto sobre los Capitales, definió como empresario de servicios a tales fines a “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 de otras personas, aunque no resulta imprescindible la existencia de dependientes para su configuración”.

Por el contrario, no quedan comprendidos dentro de tal concepto, aquellos profesionales, técnicos o científicos, cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún cuando para su desempeño cuenten con el concurso de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo, en tanto dichas tareas no importen la prestación misma del servicio o fase específica en su ejecución”.

(7) Marcos Satanowsky. *“Tratado de Derecho comercial”*. TEA. Buenos Aires, 1957. Páginas 189 a 263

Constituye el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata.

Surge de lo expuesto, que la definición del vocablo “empresa”, debe quedar claramente separada de la de “sociedad”, por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad, sin perjuicio de la íntima conexión que los une.

Consecuentemente, este Departamento de Asesoría Técnica, entiende que a todos los efectos fiscales, el término “*empresa*”, podría definirse como la “*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*”.

Otra definición de empresa: “*es la unidad en que se manifiesta la organización del trabajo plurilateral aplicado sobre la riqueza para producir un resultado*”.(8) .

8.1.- Opiniones del Fisco Nacional

A continuación, se procede a transcribir opiniones relativas a los temas controvertidos descriptos precedentemente, que nos ayudarán a extraer conclusiones referidas a los mismos.

8.1.1.- DICTAMEN N° 77/96 DAT

En cuanto al Impuesto sobre los Bienes Personales, en su punto 4.- el Dictamen determina lo siguiente:

Inmuebles: afectación por parte de un socio de sociedad de hecho. Valuación de la participación social: Los inmuebles gravados por el tributo resultan alcanzados en

(8) Waldemar Arecha, *La empresa comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1948, págs. 369 y 383.

cabeza de su titular, independientemente de su afectación, debiendo valuarse conforme el artículo 22, inciso a), sin perjuicio que también esté comprendido en el ámbito de imposición la participación que le corresponde en el capital de la sociedad o explotación.

Es dable destacar, que el Impuesto sobre los Bienes Personales, es un gravamen de tipo patrimonial, que grava las distintas manifestaciones de riqueza de las personas físicas y sucesiones indivisas, exteriorizada a través de la tenencia de bienes, independientemente de su afectación.

Entre los bienes gravados, se incluyen los inmuebles – produzcan o no rentas -, automotores, etc., y participaciones en todo tipo de sociedades y empresas, incluidas unipersonales y sociedades de hecho.

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.

8.1.2.- DICTAMEN N° 27/2001 (DAT)

La ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, considera exentos a los inmuebles rurales pertenecientes a las personas físicas y sucesiones indivisas.

En relación con la valuación de la participación patrimonial en una sociedad de hecho de un sujeto pasivo del mencionado gravamen, no corresponde detracer del activo los inmuebles rurales que estas sociedades posean.

Con respecto al valor de incorporación de bien inmueble rural a la sociedad de hecho, corresponde aplicar las disposiciones del inciso b) del artículo 4° de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En el dictamen citado, se evacuó la consulta de un contribuyente respecto a la inclusión de inmuebles rurales en el patrimonio de una sociedad de hecho, dado que al respecto la cuestión suscitada, respondía a que si sobre dicho bien debían tributar los socios o bien correspondía hacerlo sobre la participación societaria.

En el tratamiento de la cuestión llevada a consulta, se expuso en base a doctrina que cuando los inmuebles registrados a nombre de los socios de sociedad de hecho se encuentran afectados a la explotación en forma exclusiva sin retribución alguna o cuando ésta sea inferior a la que hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo con los valores normales de mercado deberían, por el contrario, considerádoselos incluidos dentro del patrimonio afectado a la sociedad lo que significaría su gravabilidad a través de la inclusión en el valor de la participación gravada.

Razón por la cual el dictamen expresa lo siguiente:

- 1.- La ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, considera exentos a los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas.
- 2.- Al efectuar la valuación de la participación patrimonial en una sociedad de hecho de un sujeto pasivo del gravamen no corresponde detraer del activo los inmuebles rurales que estas sociedades posean.
- 3.- Corresponde la aplicación del artículo 4to. inciso b) de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

8.1.3.- DICTAMEN 35/2001 (DAT)

El presente Dictamen, establece que: *se encuentran gravados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los activos pertenecientes a empresas unipersonales y los inmuebles rurales – aún inexplorados o arrendados a terceros – de acuerdo al*

artículo 2º incisos c) y e) de la ley, quedando fuera del ámbito del gravamen los restantes bienes poseídos por la persona física, titular de tales entes.

Este dictamen, se realiza considerando una consulta vinculante, donde se plantea si es correcto gravar todos los activos que conforman su patrimonio, incluyendo la tenencia de títulos valores y depósitos en el exterior, o sólo corresponde considerar aquellos que pertenezcan a empresas unipersonales e inmuebles rurales no explotados o arrendados a terceros.

En este caso, la empresa unipersonal, posee bienes en el exterior. El dictamen, analiza el artículo 2º de la Ley 25.063, que indica que”*son sujetos pasivos del impuesto:.....c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.....*”, agregando en el inciso e):” *Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación con dichos inmuebles*”.

8.1.4.- DICTAMEN 7/2002 (DAT)

El presente Dictamen, determina, que se encuentran fuera del ámbito del Impuesto sobre los Bienes Personales, los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

El artículo 17 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en su inciso a), indica que son sujetos pasivos del impuesto: “*las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior*”, agregando en el inciso b) a las personas domiciliadas en el exterior y a las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

El artículo 19 inciso k), de la ley del gravamen, incluye entre los bienes situados en el país a los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

La ley 25.063, agregó el inciso f) del artículo 21 de la ley del gravamen, incluyendo como bienes exentos a los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Cabe recordar, que esta ley menciona como sujetos pasivos, entre otros, a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

En cuanto a los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos, se encontrarán alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, dado que dicho tributo, recae sobre los activos empresarios, y con independencia a que la titularidad de aquellos sea de una persona física o no.

En cuanto a la participación societaria, de los dueños de los campos, quedará gravada en el Impuesto sobre los Bienes Personales, según lo dispuesto en el artículo 19 inciso k) de dicha ley.

La doctrina, ha sostenido que: *“en el caso de sociedades de hecho o irregulares, los inmuebles de propiedad de uno o más socios, 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, por el contrario, considerárselos incluidos dentro del patrimonio afectado a la sociedad, implicando ello, su gravabilidad a través de la inclusión en el valor de la participación gravada”*(9).

Esta posición, se funda en que respecto a las sociedades de hecho, no puede prevalecer la realidad registral, toda vez que no son sujetos con capacidad de adquirir bienes registrables; por lo tanto, el patrimonio de estos entes, está constituido por todos los bienes afectados al desarrollo de su actividad, sin importar a nombre de quién se encuentren registrados.

(9) José Litvak y Jorge Gebhardt. *El impuesto sobre los Bienes Personales*. Editorial Errepar, Buenos Aires, 1999. Página 207

Esta argumentación, tiene su sostén en lo establecido en el artículo 12 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que dice así: *“A los fines de la determinación del gravamen, integrarán el activo de las sociedades de hecho, los inmuebles de propiedad de uno o más socios, 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 a los valores normales de mercado”*

Una vez expuestos los distintos conceptos, interpretaciones y/u opiniones, podemos concluir, en lo que respecta a quiénes serían los sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, incluiríamos tanto a las empresas unipersonales, como a las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, es decir, que en el primero de estos supuestos el propio contribuyente es la empresa unipersonal. No obstante ello, a efectos de la obligación tributaria, ésta recaerá sobre los titulares de tales entes.

Debemos distinguir, de acuerdo a lo señalado, el conjunto de bienes que queda comprendido en el ámbito del tributo, en aquellos casos en que el empresario posea distintos bienes, cuando éstos formaran parte del ente “empresa” y cuando constituyen su patrimonio propio.

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 a lo normado en el artículo 2º incisos c) y e) de la ley.

Por último, se expone que atento a las circunstancias señaladas precedentemente, el contribuyente podrá, en caso de corresponder, rectificar su declaración jurada en el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta correspondiente al ejercicio 1999, y repetir el gravamen ingresado en exceso, quedando obligado, por otra parte, a presentar e ingresar el Impuesto sobre los

Bienes Personales, correspondiente al mismo período fiscal, que resulte de considerar entre otros, los bienes poseídos por el sujeto en el exterior.

Con esta última interpretación, la AFIP, ha respondido en la reunión de enlace de la comisión FACPCE- AFIP del 30 de agosto de 2001, a la inquietud planteada, indicando que el tratamiento ha sido definido en el dictamen 35/01 de la DAT.

8.2.- Otras consideraciones

A continuación, se hará un análisis referido a la valuación de los bienes, en general, situados en el país, de acuerdo a lo establecido en las normativas legales que nos atañe.

El artículo 22 de la Ley 23.966, modificado por la Ley 25.063, determina cómo se valúan los bienes situados en el país: en el inciso a), se establece la forma de valuar los inmuebles, debiendo compararse los valores actualizados con los valores del impuesto inmobiliario; el inciso b), comprende la valuación de los automotores, aeronaves, naves, yates y similares, los que para su valuación no podrá ser inferior al valor establecido por la AFIP al 31 de diciembre de cada año.

En cuanto a los bienes de explotaciones unipersonales, la ley, no indica la forma de valuarlos.

El decreto reglamentario, en su artículo 22, expresa lo mismo que la ley antes de las modificaciones establecidas por la Ley 25.063.

Lo mismo ocurre, en relación con los inmuebles rurales, se copia textualmente lo expresado por la ley en el artículo 22, inciso a) tercer párrafo, según el texto de la Ley 24.468, anterior a la modificación establecida por la Ley 25.063, la que eliminó este inciso dejando sin efecto a la valuación de los inmuebles rurales.

Siguiendo los pasos establecidos por la ley vigente, las personas físicas, deberían valuar sus bienes de la siguiente manera:

- Los inmuebles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 22, inciso a), para los mismos, corresponde la comparación con los valores establecidos para la base imponible fijada a los efectos del impuesto inmobiliario.
- Para el caso específico de los inmuebles rurales, corresponde la exención determinada en el artículo 21 inciso f), respecto a los inmuebles rurales de los que son titulares las personas físicas los que están gravados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- El inciso b), indica cómo se valúan los automotores, los que no podrán ser inferiores a los valores establecidos por la AFIP

Existe una diferencia entre la valuación de los bienes registrables: inmuebles y automotores, respecto de los demás bienes.

De acuerdo al Código Civil, únicamente, las personas de existencia visible o las personas jurídicas o de existencia ideal, pueden adquirir derechos y poseer bienes.

Los propietarios de bienes registrables, sólo pueden ser las personas físicas, desconociéndose su propiedad a las empresas unipersonales.

La definición de empresa unipersonal, establecida en la Circular 1.080 de la DGI del año 1980, define que el empresario, es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital.

Por lo expuesto, la persona física, empresario, titular de un inmueble rural, no debería incluir a los bienes registrables en la valuación de la empresa unipersonal, ya que de ese modo, estaría duplicando los bienes existentes.

El sujeto del impuesto, es la persona física, la cual es propietaria de inmuebles y rodados, no así la empresa unipersonal.

En los Antecedentes Parlamentarios de la Ley 25.063, se indica lo siguiente:

“ 127.-El proyecto continúa con el Título VI, que contiene las modificaciones al texto de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Estas modificaciones, 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: los títulos y acciones emitidas por entidades del exterior, las cuotas o participaciones sociales de entidades constituidas en el exterior, y *los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. Las restantes modificaciones, tienen como propósito mejorar y dar mayor precisión a las disposiciones vigentes.” (9).

Considero, que el contribuyente, debería declarar los bienes inmuebles y rodados (bienes registrables), sin considerar su afectación, independientemente del capital de la empresa unipersonal; evitando, de esta manera, la doble imposición, que supone gravar al inmueble rural con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y a ese mismo bien, gravarlo con el Impuesto sobre los Bienes Personales, en razón que esa persona física titular de un inmueble rural, es considerada una explotación unipersonal.

(10) “*Antecedentes Parlamentarios*”. Año 1999 N° 2, Editorial La Ley S.A.. Página 1062.

9.- CONCLUSIÓN

Cuando se sancionó la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, 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 17 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, establece quiénes son sujeto del impuesto, incluyendo en tal sentido a las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el territorio nacional y en el exterior; y las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

El artículo 19 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, enumera a los bienes situados en el país, por los cuales los sujetos pasivos del gravamen se encuentran alcanzados, mencionando el inciso k), a los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país.

Asimismo, 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 2º de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”*.

De la normativa transcrita, se interpreta, que se encuentran exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales, aquellos inmuebles respecto de los cuales se verifique el supuesto contemplado en el inciso e) del artículo 2º, de la Ley 25.063 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. 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 suscitara 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.

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 (10).

En lo que respecta al tema de esta tesis, surge la necesidad de plantear, si el tratamiento exentivo descripto, es extensivo a los inmuebles integrantes del activo de una explotación unipersonal.

Teniendo en cuenta los principios constitucionales, que constituyen los pilares de toda legislación y normas a aplicarse, se concluye que debería dejarse expresamente aclarada esta cuestión, haciendo extensiva dicha franquicia.

Según el Dictamen 7/2002 (DAT), quedan excluidos del Impuesto sobre los Bienes Personales, aquellos bienes, cuyos titulares resulten sujetos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, atento a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 2° de la ley 25.063.

Quedando, de esta manera, fuera del ámbito del Impuesto sobre los Bienes Personales, los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

(11) Ver página 32 último párrafo y primero de la página 33 de este trabajo.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en el caso de inmuebles perteneciente 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.

Además, se hallan alcanzados por este gravamen, los inmuebles rurales de personas físicas y/o sucesiones indivisas que se encuentren inexplorados, arrendados o cedidos.

De esta manera quedaría en *parte* salvada, si se quiere, la doble imposición que se ve, en este caso particular, afectada, por no contar con normas aclaratorias en término, que permitan a los contribuyentes dar cumplimiento con los deberes de ciudadanos, con celeridad y confianza en las leyes que emanan de las respectivas normas que se sancionan.

No obstante ello, claro está que los inmuebles rurales, se encuentran gravados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, y por el Impuesto a los Bienes Personales, en el caso de las explotaciones agropecuarias, la persona física, tributa por su participación en la sociedad, estando incluido en el patrimonio de la misma los inmuebles rurales.

Por lo tanto, se concluye que la comunidad toda, debería contar con normas que sean justas, transparentes, claras y respetuosas de los principios constitucionales, evitando de esta manera que existan disímiles interpretaciones, como sucede en este caso que se plantea en el presente trabajo, que es la doble imposición en la gravabilidad de inmuebles rurales de empresas unipersonales ante los Impuestos sobre los Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta.

A lo largo del mismo, se quiso encontrar una solución alternativa al problema planteado, como así también resaltar la necesidad de que las leyes sean claras; y, en caso de duda, que existan normas expresas que, en cierta medida, tiendan a paliar esas falencias o “zonas grises” que se suscitan.

Además y a modo de reflexión, se quiere dejar aclarado que el tema del trabajo, fue analizar la situación de los inmuebles rurales en particular, pero no debe desconocerse la idéntica problemática que se presenta para los inmuebles en general.

10.-BIBLIOGRAFÍA

- Código Civil.
- Editorial La Ley S.A. Antecedentes Parlamentarios. Año 1999 N° 2.
- Ley 25.063: Título V Art. 6°.-Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (B.O. 30/12/1998).
- Ley 23.966: Título VI.-Impuesto sobre los Bienes Personales (t.o. 1997 s/Anexo I del Dto. (PEN) 281/97.-B.O. 15/04/1997).
- Musgrave, Richard A. The theory of Public Finance. New York, Mc Graw Hill, 1959.
- Satanowsky, Marcos. Tratado de Derecho comercial. TEA. Buenos Aires, 1957.
- Waldemar Arecha. La empresa comercial. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1948.
- José D. Litvak y Jorge Gebhardt. El impuesto sobre los Bienes Personales. Editorial Errepar. Buenos Aires, 1999

Opiniones de la Administración Federal de Ingresos Públicos

- Dictamen 7/1980 (DATJ del 07/05/1980).
- Dictamen 77/1996 (DAT BDGI n° 520).
- Dictamen 75/1999 (DAL del 19/08/1999).
- Dictamen 27/2001 (DAT del 30/04/2001).
- Dictamen 35/2001 (DAT del 16/04/2001).
- Dictamen 07/2002 (DAT del 28/12/2001)

Jurisprudencia

- Causa “Georgalos Hnos. SAICA” (CSJN del 20/02/2001). Publicación revista 2000 A. Lexco fiscal, Editorial La Ley.

