

Impuesto A Los Bienes Personales Bien Inmueble Rural Personas Físicas Exención Tributaria Doble Imposición

JURISPRUDENCIA

Impuesto a los bienes personales. Bien inmueble rural. Personas

físicas. Exención tributaria. Doble imposición Se rechaza la determinación de oficio por el impuesto a los bienes personales efectuada por AFIP, toda vez que todos los inmuebles rurales de las personas físicas se encuentran exentos del impuesto a los bienes personales, cualquiera sea el destino o afectación que se les haya otorgado. Buenos Aires, 2 de julio de 2015.-

VISTOS: Estos autos caratulados "Gaviglio, Hilario José (TF 30.082-I) c/ DGI"; y CONSIDERANDO: 1°) Que, a fs. 56/57 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación revocó, con costas, la resolución de la AFIP-DGI por la que se había determinado de oficio la obligación de la actora en el impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2001, con más intereses resarcitorios y multa. Para así resolver, consideró que la cuestión sometida a debate consistía en determinar si los inmuebles rurales se encontraban exentos en el impuesto sobre los bienes personales. Sobre el punto, entendió que de la normativa del art. 21 inc. f, de la ley de ese gravamen surgía clara la exención respecto de estos inmuebles. Afirmó que de los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley correspondientes a la ley de Impuesto a los Bienes Personales surgía que los beneficios incorporados mediante el inciso c del art. 7°, derivaban de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta y su propósito era evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluían del ámbito del gravamen ciertos bienes, entre ellos, los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Asimismo, sostuvo que los inmuebles no son atribuibles como propiedad de empresas unipersonales sino de las personas físicas, pues "en nuestro derecho tributario, "la persona física" no es sinónimo de "explotación unipersonal", no pudiendo ser considerados términos análogos. Citó antecedentes que evidenciaban lo contradictorio de la postura fiscal y aclaró que cambiaba el criterio sostenido en la causa "González, Camilo s/ Recurso de Apelación - Impuesto a los Bienes Personales". 2°) Que, contra dicho decisorio apeló el Fisco a fs. 63, y expresó agravios a fs. 68/75, los que no fueron contestados por su contraria. Sostiene que los inmuebles rurales pertenecientes a explotaciones agropecuarias están alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y que sólo queda gravado por el Impuesto sobre los Bienes Personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas. Por ello, afirma que la interpretación efectuada por el a-quo a fin de excluir a los inmuebles rurales del ámbito de imposición en el Impuesto sobre los Bienes Personales resulta incorrecta, debido a que el inmueble aquí analizado está afectado a una explotación unipersonal y por lo tanto encuadra en el tributo en cuestión, por la participación patrimonial de acuerdo con lo previsto en el art. 19, inciso k, de la ley 23.966- Título VI y sus modificaciones. Agrega, por otro lado, que el beneficio de exención contemplado en el inciso f, del art. 21 de la ley 23.966 sólo se aplica a los inmuebles rurales inexplorados o arrendados y no respecto de aquéllos que son utilizados por su titular en una explotación agropecuaria. Ello así, toda vez que éstos últimos no se encuentran comprendidos en el inciso e, del art. 2° de la ley 25.063 -al que remite el inciso f, precedentemente citado- sino en el inciso c, del art. 2° (empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país). Desde otro ángulo, señala que la Nota Externa N° 5/2006 emitida por el organismo recaudador, aclaró el tratamiento fiscal según el destino o afectación de los inmuebles rurales y especificó que éstos últimos, en tanto estuvieren afectados al patrimonio de una empresa unipersonal, debían tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta, según el art. 2°, inciso c, del Título V de la ley 25.063 y sus modificaciones, y el impuesto sobre los bienes personales por la participación patrimonial de acuerdo con lo previsto en el art. 19, inciso k, de la ley 23.966. En cambio, de acuerdo con la citada nota, los inmuebles rurales inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas, resultaban alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, en virtud de lo establecido en el art. 2°, inciso e, de la ley del gravamen, pero exentos en el impuesto sobre los bienes personales. Concluye, por ende, que los inmuebles rurales afectados por su titular a una explotación unipersonal no se encuentran alcanzados por el Impuesto a los bienes Personales en virtud de lo dispuesto por el inciso a del art. 19 sino como integrante del patrimonio de la empresa o explotación unipersonal por el inciso k, de dicho artículo, a cuyo respecto no se verifica la existencia de ninguna norma exentiva. Asimismo, se agravia de la imposición de costas a su cargo. Considera que existe arbitrariedad pues existe un caso análogo en que el a-quo resolvió de manera contraria al sub lite. 3°) Que así planteada la cuestión, conviene reseñar cuáles son las normas en disputa. El art. 21, inc. f, de la ley del impuesto sobre los bienes personales prevé que estarán exentos "los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e, del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta". Y, a su vez, esa norma prevé que son sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta "Las personas físicas y las sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles". 4°) Que, así las cosas, la Sala entiende que la sentencia apelada se ajusta a derecho. Del texto de la norma se advierte que el

legislador no hizo distinción alguna acerca del destino del bien: todos los inmuebles rurales de las personas físicas se encuentran exentos del impuesto a los bienes personales, cualquiera sea el destino o afectación que se les haya otorgado. En lo que aquí importa, no hay más exigencias que las que surgen de las normas mencionadas: una de carácter objetiva -que se trate de un inmueble rural- y otra subjetiva -que su titular sea una persona física-. La ley no hace distinción de acuerdo a si se trata de una explotación unipersonal o sociedades de hecho, aspecto que sólo tiene relevancia a los efectos de la valuación de acuerdo con el decreto reglamentario de la ley del impuesto a los bienes personales. En este sentido, es sabido que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (conf. Fallos 330:4988, entre muchos otros). Por eso no es admisible reducir el alcance de la exención tributaria por aplicación de normas que regulan otras cuestiones, sobre todo si de esa forma se altera la generalidad del precepto legal. En un sistema jurídico cada formulación normativa debe tener un sentido diferente de las demás, evitando, en lo posible, hasta la redundancia, por lo que dos normas que regulen el mismo caso suelen ser interpretadas como refiriéndose a casos diferentes (conf. Ross, Alf, Sobre el Derecho y la Justicia, EUDEBA, Buenos Aires, 1963, pág. 126).

5°) Que, a la misma solución se llegaría por una interpretación finalista de las normas en juego. En nuestro régimen constitucional el poder de hacer las leyes corresponde al Congreso y tanto el Juez como la Administración deben respetar ese rol. En este caso, el Congreso estableció el impuesto a la ganancia mínima presunta, que grava los bienes rurales de las personas físicas. Como estos bienes ya estaban gravados por la ley del impuesto a los bienes personales, al mismo tiempo reformó ese ordenamiento incluyendo la controvertida exención. Como bien lo explica la sentencia apelada, el plan legislativo fue claro: no corresponde que un mismo inmueble rural se encuentre alcanzado por los dos tributos que en sustancia gravan la misma manifestación de riqueza. La finalidad de la exención fue, pues, evitar la doble imposición, que integra la garantía constitucional. 6°) Que, lo dicho hasta aquí conduce a confirmar la sustancia del fallo apelado, sin que para ello sean óbices las razones dadas en el memorial. El Fisco pretende que la exención no juega en casos en que el inmueble rural es utilizado para llevar adelante una empresa o explotación unipersonal agropecuaria o forme parte de una sociedad de hecho agropecuaria. Pero lo cierto es que el legislador no hizo esa distinción: lisa y llanamente dispuso que los inmuebles rurales de personas físicas no se encuentran alcanzados por el impuesto a los bienes personales. Esta interpretación es consistente con una pauta interpretativa utilizada por la Corte Suprema en reiteradas ocasiones, según la cual no son admisibles las exégesis que equivalen a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad (conf. Fallos 307:928; 314:1849, entre otros). Por otro lado, tampoco cambia la solución del caso las normas invocadas por el Fisco en su memorial pues no se refieren, siquiera tangencialmente, al alcance de la exención. El art. 19, inc. k, de la ley del impuesto a los bienes personales sólo hace referencia al alcance territorial de los bienes gravados. Y el art. 22 del decreto reglamentario del referido ordenamiento sólo hace referencia a la valuación de esos bienes. La tesis de la recurrente implicaría admitir que el legislador reguló contradictoriamente una misma cuestión, pues fijó una exención general que se vería acotada por normas que regulan otros aspectos del impuesto. En ese orden, no puede olvidarse que la inconsecuencia o falta de previsión de legislador no se presumen (ver Fallos 310:195, 312:1849, 314:258, 315:2668, 316:1115, 317:779, 319:1131 y 320:1909). Y en lo que se refiere a la invocada previsión del decreto 988/03, el criterio propiciado por el Fisco implicaría admitir que el Poder Ejecutivo alteró el espíritu de la ley mediante una excepción reglamentaria, algo que lógicamente no puede hacer en nuestro régimen constitucional (art. 99, inc. 2, de la Constitución Nacional). La misma reflexión cabe, a fortiori, para la nota externa invocada en el memorial, que de todos modos carece de fuerza normativa. 7°) Finalmente, en lo que se refiere a las costas, teniendo en cuenta las divergencias interpretativas que ha dado lugar la exención, resulta razonable apartarse del principio objetivo de la derrota (conf. art. 68, segunda parte, del CPCCN). En virtud de lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: confirmar la sentencia apelada en lo principal que decidió y modificarla en cuanto a las costas, las que se imponen en el orden causado. Regístrese, notifíquese por vía electrónica y devuélvase. Jorge Eduardo Morán Marcelo Daniel Duffy Rogelio W. Vincenti Buenos Aires, 8 de Marzo de 2016. Vistos los autos: "Gaviglio, Hilario José c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" Considerando: Que el recurso extraordinario es inadmisilible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Por ello, se lo desestima. Sin costas en atención a que no hubo contestación del traslado conferido a fs. 152. Notifíquese y devuélvase. RICADO LUIS LORENZETTI ELENA I. HIGHTON de NOLASCO JUAN CARLOS MAQUEDA 009616E