República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-55465106-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 41.686-I, “COLUSSI JORGE ALBERTO s/recurso de apelación" - VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 41.686-I, caratulado “COLUSSI JORGE ALBERTO s/recurso de apelación - Impuesto sobre los Bienes Personales”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 33/56vta. Jorge Alberto Colussi interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 164/2014 de fecha 17 de noviembre de 2014 dictada por el Jefe de la División y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la AFIP - Dirección General Impositiva, por la que se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales de los períodos fiscales 2007 a 2010, con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto omitido en los términos del art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Explica que previo al inicio de la fiscalización rectificó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias e incorporó los inmuebles adquiridos en los años 2007 y 2010 por $ 580.000 y $ 700.000 conforme Escrituras Públicas.

Con relación al impuesto de autos hace saber que el organismo fiscal entendió que los valores pagados por los dos inmuebles diferían de los escriturados por lo que en razón de la subvaloración de los mismos se determinó un incremento patrimonial no justificado de $ 572.000 y $ 620.673,38; los que fueron incorporados al valor de su participación en el patrimonio de la explotación unipersonal como bienes gravados en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Señala que resulta erróneo que el juez administrativo haya considerado como gravados bienes que estaban exentos y respecto del ajuste por el presunto mayor valor de adquisición de los inmuebles rurales manifiesta que fue dejado sin efecto.

Opone la nulidad del acto recurrido al señalar que la Jefatura de la AFIP que lo emitió no estaba facultada para su

dictado debido que el procedimiento previsto en los arts. 17 y 70 de la ley de procedimiento fiscal resulta contrario a la Constitución Nacional al no respetarse el principio de imparcialidad del juzgador, ya que el mismo juez que instruyó la causa no puede luego ser el juez del pleito, lo que afectó también las garantías del debido proceso y defensa en juicio. Apunta que lo planteado fue ignorado por el funcionario administrativo que se expidió en contradicción a las disposiciones superiores invocadas y violación al principio de juridicidad, motivo por el cual reitera el pedido ante este Tribunal para que se declare la inconstitucionalidad del procedimiento y nulidad del acto determinativo.

Afirma que los inmuebles rurales estaban exentos del tributo por aplicación del art. 21 inc. f) de la ley N° 23.966, en virtud del cual los inmuebles rurales de titularidad de personas físicas, como es su caso, o de sucesiones indivisas, están exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales, sin que haya otra interpretación posible que no implique un grave apartamiento de la norma. Agrega que el art. citado alude a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas sin hacer distinción alguna.

Reitera, lo afirmado en sede administrativa, lo ocurrido en el año 2010 al incurrir en un error material en el valor de los inmuebles rurales al efectuar la carga de los datos en el aplicativo de uso obligatorio, y omitir marcarlos como exentos, pero alega que ello no implicó reconocimiento alguno sobre su gravabilidad.

Se agravia de que el ente fiscal haya confundido al titular de la explotación con la explotación, al decir que “ *constituye una explotación unipersonal*” debido a que si sería una explotación personal no estaría sujeto al impuesto debido a que la ley N° 23.966 comprende a las personas físicas y las sucesiones indivisas. Insiste en que la ley refiere a “*inmuebles rurales*” por lo que cualquiera sea su destino estarán exentos del gravamen. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Respecto de la sanción impuesta expresa que al no ser procedente la determinación de oficio tampoco lo es la misma, al no haber omitido declarar materia gravada alguna por imperio de la dispensa legal y no configurarse por lo tanto el elemento subjetivo requerido por el tipo legal. En subsidio, pide que se tenga en cuenta la presencia de un error excusable, lo que fue reconocido por la AFIP al entender que incurrió en un error técnico de interpretación de la norma al confeccionar sus declaraciones juradas.

Se queja de los intereses resarcitorios al no presentarse a su respecto una mora culpable.

Por último, ofrece prueba instrumental, documental y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se haga lugar a la acción de repetición, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 68/90 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza la nulidad alegada en razón de que el acto atacado cumplió con los requisitos del art. 7 de la ley Nº 19.549 por lo que al cumplimentarse la observancia de tales recaudos carece de sustento que el mismo no se haya basado en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa, sin que posea vicio alguno. Aduce que la discrepancia con el criterio aplicado no altera el contenido del acto sino que hace a la cuestión debatida, más aún cuando el recurrente no demostró que se hubiere afectado su derecho de defensa en juicio. Asimismo, desestima los argumentos sobre la falta de facultades del Juez Administrativo para emitir la resolución determinativa.

Refiere que el Sr. Colussi incorporó a su patrimonio dos inmuebles, uno en el año 2007 en $ 580.000 y el otro en el año 2010 en $ 700.000 y que presentó las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto a las Ganancias, antes del inicio de la verificación, para incorporar ambos inmuebles no declarados ni en su patrimonio individual ni en su capital afectado a la tercera categoría, por sus valores de escrituración.

Explica que a los efectos de controlar el valor de los inmuebles se obtuvo el valor de la hectárea según tipo de cambio vendedor del dólar del Banco de la Nación Argentina vigente a la fecha de adquisición, lo que junto con el informe producido por un Ingeniero Agrónomo y otros datos adicionales llevo a sostener que los valores pagados por los inmuebles diferían de los escriturados, por lo que afirma que al tener en cuenta la subvaluación de los mismos se determinó un incremento patrimonial. Aclara que finalmente el recurrente logró desvirtuar el cargo formulado respecto del mayor valor de los inmuebles, pero no el referido a su gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Argumenta que por encontrarse los inmuebles afectados a la actividad no deben detraerse de la base imponible del impuesto de marras ya que lo que se grava es el capital afectado a la explotación y los inmuebles rurales del actor formaban parte de la misma, correspondiendo su inclusión dentro del monto de bienes sujetos al impuesto a los inmuebles rurales que integraban el rubro “Patrimonio de empresas o explotaciones unipersonales”.

Señala que el apelante interpretó el art. 21 inc. f) de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales con un alcance que no se compadece con la letra ni el espíritu de la ley, y afirma que era titular de los inmuebles rurales, los que no estaban arrendados y formaban parte del capital afectado a la explotación unipersonal que realizaba, cultivo de soja, por lo que no resulta comprendido en la exención.

Concluye en que los inmuebles registrados a nombre de una persona física, que conforma una empresa unipersonal, afectados a la explotación en forma exclusiva, se consideran incluidos dentro del patrimonio afectado a dicha empresa y no en su patrimonio propio.

Apunta que el recurrente no aportó prueba que acredite la improcedencia del cargo practicado y que intentó criticar los indicios colectados por la inspección, lo que resulta ineficaz.

Niega que exista una causal exculpatoria en la interpretación de la norma para eximirlo de sanción cuando surge de la instrucción sumarial la configuración del tipo omisivo imputado.

Requiere que se confirmen los intereses resarcitorios exigidos, los que fueron calculados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, y que se adicionan por la omisión de pago de la obligación, es decir por la mora incurrida.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

A Fs. 96 se hizo lugar a la oposición propuesta por el Fisco Nacional, al considerarse inconducentes las probanzas ofrecidas.

III.- Que a fs. 92 pto. 3) se dispuso tratar la nulidad planteada junto con el fondo de la causa, y a fs. 96 se hizo lugar a la oposición del ente fiscal con relación a la producción de la prueba pericial contable.

Que por PV-2022-14906682-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D" y por IF-2022-54074151-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado por el recurrente.

Que ello así cabe mencionar que el acto recurrido ha sido dictado en conformidad con las prescripciones de la ley

N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que sustentan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa, lo que permite advertir que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate. Sin que tampoco resulten atendibles las manifestaciones vertidas sobre la falta de facultades del Juez Administrativo para emitir el acto en razón de que las mismas encuentran respaldo en el art. 9 del Decreto 618/97 y en las normas de la ley de procedimiento fiscal, por lo que ha sido dictado por una autoridad competente para ello.

Que por último, respecto del planteo de inconstitucionalidad articulado, cabe tener en cuenta que la restricción establecida por el art. 185 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) impide a este Tribunal un pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Por lo que dicho planteo deviene improcedente.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo, con costas.

V.- Que en las presentes actuaciones se encuentra en discusión la gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales de los inmuebles rurales de titularidad del Sr. Colussi, al entender el organismo fiscal que los mismos integraban el patrimonio de su explotación unipersonal y por ende se encuentran sujetos al tributo, mientras que el recurrente considera que están abarcados por la exención prevista en el art. 21 inc. f) de la ley del impuesto, la que establece la exención de los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Según el personal fiscalizador los inmuebles están afectados a su actividad -cultivo de soja-, y aún cuando deban tributar el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, no deben detraerse de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales debido a que lo gravado es el capital afectado a la explotación y sus inmuebles rurales forman parte de la misma.

Que ello así corresponde decidir si la resolución recurrida se ajusta a derecho.

Que el art. 16 de la ley 23.966 estableció un gravamen de emergencia que “...se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior”, resultando sujetos pasivos del impuesto “...a) 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.”, según el art. 17 de la norma.

Que en ese sentido, el inc. k) del art. 19 de la citada ley estableció que se consideran bienes situados en el país a “Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él”.

Por su parte, el inc. f) del art. 21 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, declaró exentos del tributo a "Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta", el que refiere a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

Que cabe recordar que el inc. c) del art. 2° de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta prescribió que son pasibles del tributo “...c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes 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 aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales."

Que a su vez debe tenerse en consideración lo dispuesto por el art. 22 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, como consecuencia del dictado del Decreto Nº 988/2003, que sustituyó al anterior Decreto Nº 127/1996, al establecer la forma de valuar el activo de las explotaciones unipersonales. Ello así, en lo pertinente, dice que "el capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren el artículo 20 y el segundo artículo agregado sin número a continuación del artículo 20 de este reglamento, que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo".

Que la norma referida de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta dispone que en el caso de inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo con las pautas correspondientes se reducirá en el importe que resulte de aplicar el veinticinco por ciento (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en doscientos mil pesos ($ 200.000), el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

VI.- De esta manera de la conjunción de las normas citadas se desprende que los inmuebles rurales de titularidad de personas físicas se encuentran gravados en el Impuesto sobre los Bienes Personales cuando estén afectados a explotaciones unipersonales, y a su vez se prescribe cómo valuar dichos inmuebles de acuerdo con el art. 4 de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En ese sentido, el inmueble rural, perteneciente a la persona física, al estar afectado a la explotación unipersonal forma parte integrante de su activo, por lo que a los efectos de la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales no puede permanecer al margen de la tributación, y deberá ser incluido en la declaración jurada.

Que por lo tanto, resulta acertado el criterio seguido por el Fisco Nacional para gravar los inmuebles rurales afectados a la actividad unipersonal del contribuyente.

VII.- Que en igual sentido se puede mencionar el antecedente de la Sala "C" de este Tribunal en la causa "González, Camilo" de fecha 14/04/2009, cuyos impecables argumentos fueron reiterados por esta Sala D en Gaviglio, Hilario – 2014- con los votos de los Dres. Vicchi y Gómez, en la que se sostuvo que: "… *cabe destacar en primer término que la imposición patrimonial en nuestro País, a nivel federal, se sustenta en dos gravámenes, el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta.*

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

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

Que distinto es el caso de los inmuebles rurales que el dueño explota como único dueño de la empresa unipersonal, los cuales quedan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta al formar parte de los

activos de la misma, en razón de que dicha empresa y no el dueño es la que resulta sujeto pasivo del gravamen.

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

Que, por otra parte, las personas físicas, en el campo patrimonial, están sujetas al impuesto sobre los bienes personales respecto del capital atribuible a las explotaciones de las que resulten únicos dueños, y cuya valuación deberá determinarse de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 21 y 22 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, capital dentro de cuyos activos deben incluirse los inmuebles rurales del titular.

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

Que en efecto, por una parte, en el impuesto a la ganancia mínima presunta, complementario del impuesto a las ganancias, el sujeto pasivo es la empresa unipersonal y, por la otra, en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, el sujeto pasivo es la persona física que resulta única dueña de la explotación de cuyo capital forma parte el inmueble rural".

A mayor abundamiento y profundizando la postura fiscal, en el caso de la empresa unipersonal la base a incorporar al Impuesto sobre los bienes personales lo constituyen todos los Activos menos los pasivos, por ello la eventual detracción de una parte del activo (inmuebles rurales - IR) llevaría a la inconsistencia de mantener pasivos que bien podrían estar constituidos por y para los citados inmuebles rurales, lo que generaría una distorsión al eliminar el activo sin excluir en forma paralela las deudas, provocando un impacto (disminución de la base imponible) respecto de otros bienes que nada tienen que ver con el tipo bajo análisis. En un marco de razonabilidad ambos conceptos deberían eliminarse, sin embargo, ello es sólo una hipótesis que se torna abstracta, ya que el legislador no contempló ni la eliminación del activo (IR) ni de ambos (activo-IR y pasivos vinculados).

VIII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), cabe disponer la confirmación de los mismos sin que se adviertan.

IX.- Que resta referirse a la sanción aplicada con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que se haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, cabe disponer la confirmación de la multa aplicada.

X.- Que, en razón a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Rechazar la defensa de nulidad impetrada, con costas.

2) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 5.000 (pesos cinco mil) por la representación procesal y de $ 8.000 (pesos ocho mil) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 10:20:38 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 13:38:34 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 13:59:05 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 13:59:06 -03:00