3544/2023 COLUSSI, JORGE ALBERTO (TF 41686-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 27 de junio de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El actor interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683, contra la resolución nº 164/2014 (DV RRSF) que determinó de oficio su obligación tributaria en el impuesto sobre los bienes personales (períodos fiscales 2007 a 2010), liquidó los intereses, y aplicó una sanción de multa equivalente al 70% del gravamen omitido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la ley 11.683 (ver fs. 33/56).

II. La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) rechazar la defensa de nulidad, con costas, (b) confirmar la determinación de oficio, con costas y (c) regular los honorarios de los profesionales intervinientes (ver fs. 113/116).

Para decidir así, en lo que ahora importa, sostuvo:

i. Se encontraba 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".

ii. De la lectura conjunta de los artículos 16, 17, 19, inciso 'k', 21 inciso 'f' y 22 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, el artículo 2º inciso 'c' y el tercer párrafo del punto 4, del inciso 'b' del artículo 4º del impuesto a la ganancia mínima presunta, 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 [...]".

iii. "[E]l inmueble rural, perteneciente a la persona física, al estar afectado a la explotación unipersonal forma parte integrante de su activo, por lo que a efectos de la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales no puede permanecer al margen de la tributación de acuerdo con el art. 4 de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".

iv. 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 - 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 a las deudas, provocando un impacto (disminución de la base imponible) respecto de otros bienes que nada tienen que ver con el tipo bajo análisis".

v. Los intereses resarcitorios liquidados se ajustan a lo dispuesto en el artículo 37 de la ley 11.683 (Fallos 304:205).

vi. La figura infraccional debe ser confirmada pues se configuró el presupuesto básico de omisión de pago, sin que se haya probado la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta.

III. El actor interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva(ver las presentaciones de fs. 129, 131/144 y 158/173).

Sus críticas pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

i. La sentencia violó el principio de legalidad en tanto:

a. Desconoció"la plena vigencia de una exención expresa que lo exonera del mentado tributo en tanto titular de inmuebles rurales a los que

se refiere el art. 2º de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta [...]".

b. Asignó al artículo 22 de la ley del impuesto sobre los bienes personales "una función que exorbita su mandato toda vez que la misma se limita a establecer como se deben valuar bienes gravados y el sentenciante le confiere un efecto neutralizante de la exención legal".

ii. El artículo 19, inciso 'k', de esa ley no posee entidad para llegar a la solución que se propició pues "alude a la situación territorial de los bienes gravados (en el caso los ubicados en el país) alcanzados por el tributo, y respecto de algunos de los cuales se han establecido las pertinentes exenciones".

iii. La sentencia confunde "a la persona titular del inmueble rural con la explotación unipersonal en la cual ese inmueble forma parte de su activo, asimilando a la persona humana con la explotación unipersonal, cuestión absolutamente ajena a nuestro derecho positivo".

iv. "[E]l beneficio de la exención, creado por ley, no puede ser alterado, modificado, limitado o suprimido por acto alguno de ningún otro poder del Estado que no sea otra ley del Congreso".

v. No se configuró la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 pues su mandante "está expresamente exento del pretendido tributo que se le determinó de oficio". Por ese motivo tampoco se configuró la mora que justificaría la liquidación de los intereses resarcitorios.

vi. Subsidiariamente solicita que se declare extinguida la acción para exigir la multa pues transcurrió el plazo razonable para obtener una resolución fundada.

vii. En caso de que se confirme la decisión apelada, las costas deben ser distribuidas en el orden causado, y a que la jurisprudencia vigente en la materia pudo llevarlo a creer que contaba con la razón.

IV. En la causa nº 16322/2021 "*Naon, Rómulo Silvestre (TF 32342-I) c/ DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo*",

pronunciamiento del 12 de julio del 2022, que es sustancialmente análoga, esta sala expuso los siguientes argumentos:

1. "[E]l artículo 21, inciso ‘f’, de la ISBP establece con toda claridad que los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetas al IGMP [impuesto a la ganancia mínima presunta] están exentos en el ISBP [impuesto sobre los Bienes Personales], sin que la norma efectúe ningún distingo con relación al destino que se otorgue al inmueble".

2. "Este criterio, vale reiterar, se ve corroborado por los antecedentes parlamentarios de la ley 25.063 que evidenciaron que, en este caso, el Congreso Nacional quiso evitar la doble imposición sobre una misma capacidad contributiva".

3. "Ciertamente, allí se dejó asentado que su incorporación '[…] deriva 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 […]', entre ellos '[…] los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta'".

4. "Es necesario agregar que las normas que invoca la AFIP en su intento de limitar la exención prevista para los inmuebles rurales refieren, por un lado, a la fuente territorial de los bienes gravados (artículo 19, inciso ‘k’, del ISBP) y, por el otro, a la valuación de esos bienes (artículo 22 del decreto reglamentario de la ley de ISBP), por lo que, técnicamente, no son aptas para definir un hecho imponible (en un sentido similar, Sala IV, causa “*Gaviglio, Hilario José s/ recurso de apelación*”, pronunciamiento del 2 de julio de 2015)".

V. Dichas consideraciones son aplicables a esta contienda, por tanto, corresponde admitir los agravios de la parte actora y revocar la sentencia apelada.

Las costas de ambas instancias respecto al fondo del recurso se imponen a la AFIP-DGI que resultó sustancialmente vencida (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VI. Dada la forma en que se decide, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios practicada en la sentencia apelada y declarar que es insustancial emitir un pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto contra aquella (ver fs. 122).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir los agravios ofrecidos por el actor, revocar la sentencia apelada y, en consecuancia, dejar sin efecto la resolución nº 164/2014 (DV RRSF); **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la AFIP-DGI (Administración Federal de Ingresos Públicos), y **3.** Dejar sin efecto la regulación de los honorarios practicada en la sentencia apelada y declarar que es insustancial emitir un pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto contra aquella.

Regístrese, notifíquese y, remítase al Tribunal Fiscal.