

TÍTULO:	Tratamiento tributario de los arrendamientos de inmuebles rurales en Argentina
AUTOR/ES:	Lenardón, Fernando R.; Heinze, Valeria A.
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	I
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2013
OTROS DATOS:	-

FERNANDO R. LENARDÓN
VALERIA A. HEINZE

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES RURALES EN ARGENTINA

INTRODUCCIÓN

Este artículo describe la situación tributaria de los sujetos titulares de inmuebles rurales que lo destinen a arriendo.

En este caso, además de considerar los impuestos nacionales, y el régimen de la resolución general (AFIP-DGI) 2820, se analizará qué es lo que sucede en la Provincia de Entre Ríos.

ARRENDAMIENTO

La figura del arrendamiento de inmuebles rurales está prevista en el Código Civil de nuestra Nación, en el artículo 1493 y subsiguientes.

Pero esos lineamientos generales requirieron el dictado de una norma que regulara los aspectos específicos del contrato, por lo que en 1932 se sancionó la primera ley de arrendamientos y aparcerías. Ese texto tuvo modificaciones con el correr de los años. La más importante, y cuyos artículos principales permanecen hasta nuestros días, data de 1948.

Una de las críticas que habitualmente se efectúan resulta, justamente, la antigüedad del texto legal, lo que implicaría la necesidad de su actualización para considerar todas las modalidades y modificaciones que han ocurrido en las prácticas de mercado al respecto, como asimismo todos los avances tecnológicos que han caracterizado al campo argentino, mucho más veloces que la evolución de la legislación.

En lo pertinente, encontramos aquí un escollo importante: una ley de arrendamientos y aparcerías arcaica y desactualizada.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Balán⁽¹⁾ resalta que, cuando el impuesto al valor agregado (IVA) se instaló en el sistema tributario argentino las locaciones de inmuebles no estaban dentro de su espectro de gravabilidad. Sigue diciendo el autor mencionado que, en ese caso, la única locación de inmuebles que se encontraba alcanzada por el impuesto era la realizada con fines festivos, reuniones, conferencias y similares.

En abril de 2001, de la mano del decreto (PEN) 493, dictado en el marco de la denominada ley de "superpoderes", se modificó el derecho sustantivo aplicable y se dispuso (entre otras cuestiones) la eliminación de la exención para la mayoría de las locaciones de inmuebles. Si bien no es objeto de este escrito, resulta menester recordar que tal afectación de una norma tributaria vía un decreto del Poder Ejecutivo fue duramente criticada, lo que incluyó también a la norma que delegara las facultadas. No obstante, y consecuentemente, a partir de mayo de 2001 la única exención para la locación de inmuebles que se mantuvo fue la que recoge el actual artículo 7, inciso h), punto 22, de la ley de IVA.

Esta describe, en la parte que nos interesa, que:

"La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y de inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, las

Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016."

En esta instancia, para saber si debemos tributar o no este impuesto debemos delimitar debidamente qué se entiende por "inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias". Para ello, resulta adecuado dirigirnos a la normativa que trata justamente la figura. Se trata de la ley 13246 que, en su artículo 2 define:

"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 cualesquiera de sus especializaciones, y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero".

Como se aprecia, la norma define indirectamente el concepto de inmueble rural, al considerarlo el objeto del contrato de arrendamiento, y lo hace de manera política, al ubicarlo fuera de la planta urbana de los centros poblacionales. Empero, lo más importante, es que le agrega el requisito de **estar destinado a explotación agropecuaria**.

La aplicación textual de esta previsión, haría que muchos campos no explotados no debieran ser considerados como rurales, lo que sería un absurdo.

A la vez, y en el otro extremo de los supuestos, debe recordarse que la mayoría de las provincias tienen prevista la figura del inmueble suburbano, que no siempre se encuentra ubicado dentro de un ejido municipal. En este caso, no siempre se los podrá incluir en la gran categoría de inmueble urbano aun cuando, por ejemplo, se efectúe una explotación agrícola, como lo es una huerta.

Entonces, habrá que concluir en que inmueble rural será aquel que, radicado fuera de un centro poblacional (y no es planta suburbana) reúne las condiciones para ser destinado a una explotación agropecuaria.

Una vez desbrozado tal alcance, debemos ahora desentrañar qué implica la expresión "actividades agropecuarias". Para ello, podemos acudir a la resolución general (AFIP) 1032 que las define como aquellas que "tengan por finalidad el cultivo y obtención de productos de la tierra, así como la crianza y explotación de ganado y animales de granja, tales como fruticultura, horticultura, avicultura y apicultura".

Estas definiciones sirven para definir concretamente cuáles son las locaciones de inmuebles rurales que quedan alcanzadas por la exención de la ley de IVA.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El artículo 41 de la ley del gravamen expresa que:

"en tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de la ley, constituyen ganancias de la primera categoría a) el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales."

Como señalan Raimondi y Atchabahian⁽²⁾, el artículo 41 que encontramos en el ordenamiento actual de la ley se mantiene invariable desde la iniciación de su vigencia.

Entonces, no quedan dudas en este punto respecto de la gravabilidad de la renta proveniente de la locación de inmuebles rurales en el impuesto a las ganancias, en tanto cumplen con las condiciones de la teoría de la fuente y más allá de alguna opinión doctrinaria que aboga por la amortización impositiva de la tierra sujeta a desgaste, producto justamente de esta disposición a obtención de una renta.

No podemos dejar pasar el último párrafo del mencionado artículo 41 donde se establece que en los casos de inmuebles cedidos en locación, por un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona en que los mismos están ubicados, la DGI podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente. Nos parece oportuno, en este caso, traer a colación las conclusiones de Balán⁽³⁾ cuando menciona que un sujeto es libre de ceder un inmueble en forma gratuita, pero deberá pagar el impuesto que hubiera tenido que ingresar si en lugar de ser generoso lo hubiese alquilado.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Para Rodríguez⁽⁴⁾, el primero de los impuestos del título asume como base de tributación valores patrimoniales que no necesariamente generan beneficios a sus propietarios. Agrega el autor que la característica saliente de este tipo de impuestos, es que adoptan como base imponible la renta potencial, en lugar de la renta efectiva, como lo hace el impuesto a las ganancias.

Están alcanzados por el tributo los inmuebles ubicados en el territorio del país al 31 de diciembre de cada año.

Sin embargo, el artículo 21 de la ley del tributo, al referirse a las exenciones, incluye en su inciso f) a los inmuebles rurales a los que se refiere el inciso e), artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta. Es decir que excluye del gravamen a los inmuebles rurales gravados por la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta que, por definición que veremos a continuación, son los afectados a una explotación agropecuaria o los que pertenecen a una persona física.

Es interesante destacar que la ley del impuesto sobre los bienes personales expresa textualmente que "estarán exentos del impuesto ... f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta", mientras que el mencionado artículo 2, inciso e), define como sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

Bien resalta Olego⁽⁵⁾ que, interpretando armónica y relacionadamente estos artículos, parece no surgir ninguna duda respecto de que en el impuesto sobre los bienes personales están exentos todos los inmuebles rurales, pues no se menciona expresamente destino ni ninguna otra característica, excepto que los titulares sean personas físicas y sucesiones indivisas.

Sin perjuicio de ello, AFIP DGI ha avanzado en una interpretación particular de la temática al no cuestionar esta exención, pero sí sostener que los inmuebles rurales que forman parte del patrimonio de explotaciones agropecuarias deberán formar parte de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales, por lo que, en función de lo previsto en el artículo agregado a continuación del artículo 25 (t.o. 2007) los responsables sustitutos deberían calcular el tributo considerándolos.

La existencia de dudas, controversias y posiciones doctrinarias encontradas implicó que este tema se analice muchas veces, habiendo dado lugar al nacimiento de diversas notas externas y dictámenes del Fisco, cuyo resultado siempre resultaba gravoso para los propietarios de inmuebles rurales.

Sin embargo, y haciendo gala de razonabilidad, un reciente fallo⁽⁶⁾⁽⁷⁾ trajo una brisa de aire fresco a esta situación. En este caso, el Fisco procedió a determinar de oficio el impuesto sobre los bienes personales a un contribuyente, al comprobar que no declaró en su totalidad el valor correspondiente al patrimonio de explotaciones unipersonales, atento a no incluir el valor del inmueble rural de su propiedad afectado a su explotación unipersonal. El contribuyente dedujo recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sosteniendo la exención de los inmuebles rurales, de conformidad con el artículo 21, inciso f), de la ley. La Sala A resolvió revocar la resolución cuestionada.

En la ocasión, el Tribunal Fiscal determinó que, en la medida en que se verifique que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas (elemento subjetivo) y que revista la condición de rural, esté o no afectado a una explotación (elemento objetivo), solamente estará alcanzado por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrará exento del impuesto sobre los bienes personales [art. 21, inc. f), L. 25063].

En el fallo, además, se trajeron a colación las recomendaciones vertidas las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 2004), en el sentido de que el espíritu del legislador fue dejar fuera de la imposición personal los inmuebles rurales, incluso aquellos que forman parte de un patrimonio empresario ya que esto es lo que surge de una recta hermenéutica de las normas del artículo 19, inciso k), del Título IV de la ley 23966 y artículo 2, inciso c), del Título V de la ley 25063.

Por su parte, y en lo pertinente, la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta reconoce como sujetos del impuesto a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

La misma ley define que se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales. Al respecto, nos parece oportuno citar el comentario que respecto de esta "aclaración" hace Fernández⁽⁸⁾, al mencionar que, de acuerdo con ella, no interesa el destino real que tengan los mismos, y ejemplifica con que pueden estar destinados a recreo o veraneo, o bien afectados a actividades industriales, entre otras. Aceptada esa postura, surgiría entonces una novedad: por primera vez dentro de la legislación que venimos analizando, ya que son inmuebles rurales gravados aunque su destino no se circunscriba a la actividad agropecuaria.

Balán⁽⁹⁾ opina sobre este tema, aludiendo a lo que él denomina "*una suerte de definición, que además de elíptica, resulta imprecisa*"; y dice esto aludiendo a que lo importante para definir a un inmueble rural, resultaría el destino del mismo y no su ubicación. Para ilustrar lo grave de esta "aclaración", se refiere al problema que se tiene, por ejemplo, en la Provincia de Entre Ríos, donde las leyes catastrales clasifican las parcelas inmuebles en urbanas, subrurales y rurales.

Dejando atrás la problemática planteada por la ubicación, vayamos a la valuación en el impuesto a la ganancia mínima presunta. La ley establece que los inmuebles rurales adquiridos se valuarán al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio. De existir construcciones, se adicionará al valor del terreno el costo de construcción; pudiendo éstas ser amortizadas en función de los años de vida útil estimada.

Para los inmuebles rurales la ley ofrece un beneficio al establecer que una vez determinado el valor del inmueble, según lo indicado precedentemente, se puede deducir el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del impuesto inmobiliario provincial, o en \$ 200.000, el que resulte mayor.

En este punto se ha generado una controversia, en cuanto al monto a deducir en el caso de poseer más de un inmueble rural. El Fisco opinó frente a esta cuestión mediante el dictamen 32/2008 que, a los efectos de la reducción en la valuación de inmuebles rurales corresponde tomar a todas las parcelas que integran una única explotación como un único inmueble, con independencia de la cantidad de parcelas que la conformen. Sin embargo, coincidimos con Gebhardt y Litvak (citados por Fernández)⁽¹⁰⁾ al mencionar que "la literalidad de la norma y el juego armónico con las demás indican que el tope opera por cada inmueble".

Por último, resulta a nuestro criterio aplicable el mecanismo de pago a cuenta con el impuesto a las ganancias, en lo relativo a la renta generada por los inmuebles en cuestión.

IMPUESTOS PROVINCIALES. ENTRE RÍOS

Mediante el decreto 79, del 25/1/2012, y en cumplimiento de lo dispuesto por la ley 8672, de valuaciones parcelarias, el Gobierno de Entre Ríos actualizó los valores de la tierra libre de mejoras y de los básicos por metro cuadrado de construcción. Los valores referidos son elaborados anualmente por la Dirección de Catastro, dependiente de la Administradora Tributaria de Entre Ríos (ATER), en base a estudios y análisis comparativos y aprobados por decreto del Poder Ejecutivo. Por su parte, en el Boletín 24933 del 1/3/2012, el Ejecutivo promulgó la ley 10102, por la

que se sustituyó la tabla de tramos de valuación fiscal de inmuebles rurales fijada en el inciso f) del artículo 2 de la ley impositiva 9622.

Esta modificación en los avalúos fiscales promovida por la Provincia de Entre Ríos a partir del período fiscal 2012 trajo consecuencias que engrosarán las arcas provinciales, pero también tiene implicancias en la recaudación de impuestos nacionales.

Consecuencias impositivas provinciales

I - Impuesto inmobiliario: el primer impacto

El aumento de los avalúos fiscales incrementó considerablemente el impuesto inmobiliario a pagar a partir del período fiscal 2012. Notemos que la publicación de la ley en marzo se vio reflejada instantáneamente en el monto a pagar del impuesto inmobiliario del año en curso que alcanzó incrementos de más del 600%.

II - Impuesto sobre los ingresos brutos: el segundo efecto

El Código Fiscal de la Provincia prevé entre sus exenciones:

"Para el caso de inmuebles rurales, estarán exentos los ingresos provenientes de la locación, siempre que la suma de las valuaciones fiscales del año anterior, de los inmuebles locados en el ejercicio corriente, no supere el importe que establezca la ley impositiva. No están alcanzadas por esta exención las sociedades o empresas inscriptas en el Registro Público de Comercio".

Al respecto, la ley impositiva vigente fija en \$ 80.000 el monto límite de la suma de los avalúos fiscales de los inmuebles afectados a arriendo, a partir del cual quedará gravado el conjunto de ellos. Si bien ya antes de la modificación comentada (ocurrida en 2012 y con efecto para el año en curso) eran pocos los contratos que quedaban eximidos, este beneficio hoy prácticamente ha desaparecido.

III - Impuesto de sellos

En la Provincia de Entre Ríos, la celebración de un contrato de arrendamiento está alcanzada por el impuesto de sellos, a una tasa del 10 por mil.

Respecto de este impuesto para la actividad que estamos desentrañando, el Código Fiscal establece, en su artículo 259, que en los contratos de locación o sublocación de inmuebles que no fijen plazos, se tendrá como monto imponible el importe total de los alquileres durante el plazo mínimo de duración que, a tal efecto, establece el Código Civil o leyes especiales.

También el Código se ocupa del procedimiento a aplicar a los casos en los que el canon locativo esté fijado en unidades físicas de alguna especie. Este tratamiento específico es contemplado por este cuerpo normativo a partir de 2012, por la incorporación realizada por la ley 10099. Frente a esa situación establece que el monto imponible del impuesto se fijará valorizando la especie establecida en el contrato, considerando precios de referencia según establezca la Administradora Tributaria de Entre Ríos. Mientras que, cuando el canon esté fijado en porcentaje, el monto imponible del impuesto se fijará presumiéndose una renta anual equivalente al cuatro por ciento (4%) del cuádruplo del avalúo fiscal por unidad de hectáreas, sobre el total de las hectáreas afectadas a la explotación, multiplicando el valor resultante por el número de años de vigencia del contrato. Cuando se estipulara simultáneamente el pago del canon en dinero y en especie y/o porcentajes, el monto imponible del impuesto será la suma total en que se valore el contrato a resultas de aplicar los procedimientos antes indicados para cada modalidad.

Además debe tenerse en cuenta que, según lo establecido por el artículo 50 del Código Fiscal, la omisión en el impuesto de sellos será sancionada con una multa del cien por ciento (100%) del tributo omitido. Si el pago fuera espontáneo deberá abonarse una multa del cincuenta por ciento (50%), que se reducirá al veinte por ciento (20%) si el ingreso se realizara dentro de los sesenta (60) días corridos siguientes al vencimiento de la obligación.

RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP-DGI) 2820

La resolución de marras tiene fecha de nacimiento el 5/5/2010, a partir de su publicación en el Boletín Oficial. La misma establece que las personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que realicen o intervengan en operaciones económicas vinculadas con bienes inmuebles situados en el país, deberán inscribirse en el "Registro de Operaciones Inmobiliarias".

La obligación nace, en el caso de inmuebles rurales, para aquellos que tengan una superficie arrendada, cedida o afectada al contrato y/o cesión, considerada individualmente o en su conjunto, resulten estos contiguos o no, integrando una misma unidad de explotación igual o superior a treinta (30) hectáreas, con prescindencia del monto de rentas brutas que generen dichos contratos.

Es decir que los arrendadores que posean más de 30 hectáreas afectadas a la actividad deberán empadronarse en este registro.

El incumplimiento obliga al arrendatario, al momento del pago del arriendo, a aplicar la alícuota mayor de las que surgen del Anexo VIII de la resolución general 830, sin considerar el monto no sujeto a retención.

Estamos diciendo que, aunque un sujeto cumpla puntualmente sus obligaciones sustanciales, la circunstancia de no acatar un requerimiento formal, puede acarrearle gravosas consecuencias. Es decir, aunque un sujeto se inscriba en tiempo y forma en el tributo, presente puntualmente su declaración jurada y realice los pagos pertinentes, si comete el error de no empadronarse y/o informar sus contratos de arriendo, estará sujeto a una alícuota del 28%. Igual tratamiento recibe quien no tiene inscripción alguna.

No deja de llamar la atención, que si bien la resolución contempla alquileres de inmuebles urbanos y rurales, solo es aplicable en la práctica para inmuebles rurales, puesto que el efectivo cumplimiento para los primeros ha sido prorrogado por más de dos años.

Notas:

- [1:] Balán, O.: "La locación de inmuebles. Su tratamiento en el IVA" - LL - Imp. - 2012
- [2:] Raimondi, C. y Atchabahan, A.: "El impuesto a las ganancias" - LL - Bs. As. - 2007
- [3:] Balán, O.: "La actividad agropecuaria: aspectos impositivos, comerciales y laborales" - LL - Bs. As. - 2011
- [4:] Rodríguez, M. D.: "Ganancias, bienes personales, ganancia mínima presunta" - Osmar D. Buyatti - Bs. As. - 2007
- [5:] Olego, P. R.: "La exención de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales: un fallo impecable del Tribunal Fiscal" - Imp. - N° 10 - pág. 79 - 2012
- [6:] ["Molaro, José Luis s/recurso de apelación"](#) - TFN - Sala A - 17/5/2012
- [7:] Nota de la redacción: ver en la misma edición - pág. 25, la colaboración de Olego, Perla R. en relación al fallo "Gaviglio, Hilario José" dictado por la Sala C del Tribunal Fiscal en el mismo sentido al fallo analizado por el autor
- [8:] Fernández, L. O. y Uberti, M. C.: "Manual de impuestos en la actividad agropecuaria" - Ed. Errepar - Bs. As. - 2011
- [9:] Balán, O.: "La actividad agropecuaria: aspectos impositivos, comerciales y laborales" - LL - Bs. As. - 2011
- [10:] Fernández, L. O. y Uberti, M. C.: "Manual de impuestos en la actividad agropecuaria" - Ed. Errepar - Bs. As. - 2011