
INFORME SEMANAL ARIZMENDI

El contrato de arrendamiento y sus implicancias impositivas

En el presente trabajo, el CP Gonzalo F. Alcorta del Departamento Técnico Legal Impositivo de Arizmendi, expone el tratamiento impositivo de uno de los principales contratos agropecuarios, el de arrendamiento.

Por Dpto. Técnico Legal Impositivo de Arizmendi

El objetivo es realizar un breve comentario en **IVA**, **ganancias** y los **impuestos patrimoniales**, teniendo presente que en el mes de abril (a partir del 13-04-15) se produce el **vencimiento del impuesto a las ganancias y bienes personales** para personas físicas por el periodo fiscal 2014.

El **arrendamiento rural**, está previsto en el **artículo nro.2** de la **Ley 13.246**, estableciendo cuando una de las partes propietarias de un predio rural, el arrendador, cede el uso y el goce del mismo con destino a la **explotación agropecuaria** en cualquiera de sus especificaciones y la otra el arrendatario, a pagar un precio de dinero.

Advierte el **Cdor. Gonzalo Alcorta** del **Depto. Técnico Legal de Arizmendi** que este tipo de contrato, la doctrina lo categoriza como **conmutativos** ya que el arrendador queda desvinculado de los riesgos y no tiene la participación en la explotación. En el caso del arrendatario queda a cargo de los riesgos del negocio y del resultado de la actividad.

El contrato siempre debe indicar el **precio del arrendamiento, fecha, lugar y forma de pago** por periodo vencido o adelantado.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Se trata de una de **forma de locación de inmuebles exenta**, según lo establece la **Ley de IVA** en el artículo nro. 7, inciso h), apartado 22, Decreto reglamentario, artículo nro. 38 y la RG 1032 (AFIP).

Es una **prestación y locación** comprendida en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, correspondiente a **inmuebles rurales** afectados a las actividades agropecuarias. Recordando que son **actividades agropecuarias** las que tengan la 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.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Con respecto al **arrendador**, el mismo percibe una suma de dinero de parte del arrendatario, que constituye una **renta de primera categoría** prevista en el artículo 41, inciso a) de la Ley 20628 y sus modificaciones.

Su imputación será por el devengamiento siempre que se trate de personas físicas o sucesiones

indivisas. En el caso de **sociedades comerciales** constituyen rentas de tercera categoría según el artículo nro.49 de la **Ley de impuesto a las ganancias**.

En el caso del **arrendatario**, la renta obtenida por la venta de los frutos o productos obtenidos, deducidos los gastos para obtenerlos representa una **renta de tercera categoría** de acuerdo a lo establecido por el artículo nro. 49, inciso e) de la ley 20628 y modificaciones. Su afectación se realiza por lo devengado o sea por el valor de los frutos o productos al cierre del periodo fiscal.

Impuesto sobre los Bienes Personales, impuesto a la Ganancia Mínima presunta

En el **impuesto sobre los bienes personales** se adopta como base imponible la renta potencial en lugar, de renta efectiva, como la del impuesto a las ganancias.

El **artículo 21** de la ley de tributo, al referirse a las exenciones, incluye en su inciso f) a los inmuebles rurales sobre los que se tributa el impuesto a la ganancia mínima presunta (conforme a su artículo nro. 2, inciso e).

Por lo tanto, no surge duda respecto de que en el impuesto sobre los bienes personales están exentos todos los inmuebles rurales, pues no se menciona en forma expresa destino ni ninguna otra características, excepto sobre los sujetos. Por ejemplo aquellos **inmuebles agropecuarios inexplorados o destinados al arrendamiento**, poseídos por personas físicas o sucesiones indivisas, están exentos en el impuesto sobre los bienes personales, con el propósito de evitar la doble imposición. En cambio, si los inmuebles rurales están sujetos a explotación, la posición en este caso, es distinta porque pagarán impuesto a las ganancias mínima presunta.

Por su parte la **AFIP** tiene una interpretación particular del tema al **no cuestionar la exención**, pero sostiene que los inmuebles rurales que formen parte del patrimonio de explotaciones agropecuarias deberán formar parte de la base de imposición del impuesto sobre los bienes personales, por lo que en función de lo previsto en el artículo agregado a continuación del artículo nro.25 los responsables sustitutos deberían calcular el tributo considerándolos.

Se han generado diversas notas externas y dictámenes del Fisco, cuyo resultado siempre resulta **perjudicial para los propietarios de inmuebles rurales**.

Por ejemplo en la nota externa 5-2006, el **ente recaudador** exteriorizó su posición sobre el tema, reiterando, por un lado que los referidos inmuebles estaban **exentos del impuesto** sobre los bienes personales en la medida que estén inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler, y aclarando, que están gravados si están afectados a una explotación unipersonal, deberán tributar el impuesto por la participación patrimonial, de acuerdo con lo previsto el artículo 19, inciso k).

Si están **afectados a una sociedad de hecho**, cada socio incluye su participación en su declaración jurada y si el ente tiene objeto comercial, se liquidara en función del artículo nro. 25.1 de la ley.

A nivel del **Tribunal Fiscal** no hay postura definitiva con respecto a las problemática.

El tribunal en el caso (Cfr. González Camilo- TFN- Sala C- 14-4-2009), entendió que no se verifica doble imposición económica sobre los inmuebles rurales, ya que la determinación del impuesto se efectúa en distintos ámbitos de imposición. Sosteniendo que los sujetos pasivos y base imponible son diferenciados. Al poco tiempo el Tribunal Fiscal (Cfr. Molaro, José Luis- TFN- Sala A- 17-5-2012). En donde se afirma que la intención de legislador fue evitar la doble imposición al sancionar la **ley sobre los bienes personales**, a fin de obviar la imposición sobre los inmuebles registrados en nombre de las personas físicas o sucesiones, afectados sobre sociedades de hecho o explotaciones unipersonales. Siendo razonable la resolución de la Sala A, al revocar la resolución de la determinación de oficio del fisco, por la falta de declaración en bienes personales el valor del inmueble rural en la **explotación unipersonal**.

En el **impuesto a la ganancia mínima** presunta, el objeto principal del tributo es gravar los inmuebles rurales de personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país.

Por los **inmuebles rurales** de su propiedad. Se entiende que la ley hace referencia a los **inmuebles rurales** ubicados tanto en el país como en el exterior.

Con respecto a la **valuación de los inmuebles rurales** en el impuesto se ha generado una controversia, ya que la ley establece un beneficio de poder **deducir al valor del inmueble**, 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 **\$ 200000**, el que resulta mayor. Este punto plantea el problema en cuanto al monto a deducir en el caso de poseer más de un inmueble rural.

CONCLUSIÓN

Desde **Arizmendi** concluyen, la **principal controversia** que se produce en el **contrato de arrendamiento rural** en los impuestos citados, es la existencia de la **doble imposición** en el impuesto sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta. Para los titulares de la propiedad del inmueble rural que son parte de una sociedad de hecho o de una explotación unipersonal. Al producirse una **doble imposición** en los impuestos patrimoniales.

Existe un avance importante con la **resolución del TFN** de la Sala A (Cfr. Molaro, José Luis- TFN- Sala A- 17-5-2012), en donde se determinó que en la medida en que se verifique que el inmueble pertenece a personas físicas o sucesiones indivisas y que revista la condición de rural, este o no afectado a su explotación unipersonal solamente estará alcanzado por el **impuesto a la ganancia mínima** presunta y se encontrara **exento del impuesto** sobre los **bienes personales**.

En su oportunidad la **Corte Suprema de Justicia Nacional** deberá expedirse con respecto a la problemática, teniendo en cuenta el antecedente favorable, que hace uso de la razón, y que evita la doble imposición, dando un corte definitivo al tema.

Inicie sesión o regístrese para comentar