

DICTAMEN D.A.T. 20/15
Buenos Aires, 14 de julio de 2015
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Alcance. Hecho imponible. Cesión gratuita de un inmueble por parte de una persona humana a una sociedad de hecho de la que forma parte, con posterior destino a una explotación rural, con obtención de renta gravada. Diferencia con la cesión gratuita o a precio no determinado.

Sumario:

La afectación de un inmueble a la obtención de rentas, configuraría un supuesto distinto que debe distinguirse de la “cesión gratuita o a un precio no determinado” a la que específicamente hace referencia el inc. g) del art. 41 de la ley del gravamen al prever un valor locativo presunto, ello así toda vez que tal expresión no se compadece con la afectación del bien a una explotación generadora de resultados alcanzados por el impuesto como acontece en el presente caso, sino a bienes inexplorados por el responsable.

Texto:

I. Las presentes actuaciones son remitidas por la Subdirección General de ..., solicitando la intervención de las máximas áreas asesoras del organismo en los términos del pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../07, a los fines que se expidan sobre la procedencia del ajuste propiciado por la División ... relativo al impuesto a las ganancias períodos fiscales 2008 y 2009, el cual se fundamentaría en considerar un valor locativo presunto por el inmueble rural que la responsable cediera en forma gratuita a la sociedad de hecho que integra.

Conforme surge del informe circunstanciado, la contribuyente es una persona física, cuya actividad principal es la de servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes rurales propios o arrendados.

Señala además que la División ... manifestó que dicho contribuyente al 31/12/08 y 31/12/09, posee una participación del treinta y tres coma treinta y tres por ciento (33,33%) sobre la sociedad de hecho constituida entre los hermanos “LL”, “GG” y “DD”; donde cada socio aporta a la sociedad de hecho terrenos de su propiedad, siendo el aporte de “LL” treinta y cuatro coma trece por ciento (34,13%), “GG” treinta y uno coma setenta por ciento (31,70%) y “DD” treinta y cuatro coma diecisiete por ciento (34,17%), no percibiendo ninguno de ellos arrendamiento sobre dichos inmuebles.

Respecto al tema, la rubrada informó que cedió en forma gratuita, durante los períodos antes citados, sus inmuebles rurales para ser explotados por la sociedad de hecho constituida con sus hermanos conforme acta notarial de fecha 10/7/95, avalando tales dichos mediante Acta Nº ... (del “Libro de reuniones de socios y acuerdos de administradores”) en la que los socios decidieron que “... no existen arrendamientos como tampoco retribución alguna por los bienes de uso adheridos o los no adheridos a las mismas”.

Por otra parte, la responsable aporta consulta efectuada a la Mesa de Ayuda de este organismo, recibiendo como respuesta que “... el propietario no se encuentra alcanzado por tal renta presunta, ya que dicha actividad no constituye una unidad de explotación y/o actividad económica”.

Sobre estos antecedentes, la fiscalización actuante deja sentado su parecer en su informe, adicionando a ello que a partir del período 2010, la sociedad de hecho cambia su forma jurídica pasando a ser una sociedad anónima, suscribiendo los socios un contrato de locación con esta última.

Así, hace referencia a la legislación comercial concerniente a las sociedades de hecho y a su tratamiento impositivo en el impuesto a las ganancias, –arts. 49, inc. b) y 50 de la ley del gravamen– planteando desde el marco impositivo que dichas sociedades no son sujetos pasivos, sino que lo son sus componentes, entendiéndose que procedería el ajuste por aplicación del inc. g) del art. 41 de dicha ley (valor locativo presunto).

Agrega que, en el caso de existir una renta real generada por el alquiler del inmueble, desde la realidad económica el efecto impositivo sería neutro, deduciéndolo como gasto la sociedad y declarándolo como ingreso el socio; no así cuando se trate de una renta presunta por cuanto ello no resultaría deducible como gasto para la sociedad.

Por último propone la intervención del Departamento ... en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../07 para que establezca la postura sobre la temática planteada.

En su dictamen, dicho Departamento luego de referenciar los Dicts. D.A.T. 72/03 y 2/04, concluye que “... correspondería gravar bajo las previsiones del valor locativo presunto el inmueble de propiedad de la sociedad de hecho en estudio, de conformidad con lo previsto por el art. 41 inc. g) de la Ley de Impuesto a las Ganancias ...” agregando que “... la encartada en su carácter de socia, debe incluir en su declaración jurada el valor locativo proveniente del inmueble”.

Llegado a este punto cabe recordar que la cuestión en debate fue oportunamente remitida en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../07 habiéndose encuadrado en el pto. ... de la misma mediante la Actuación .../12 (DI ...) conformada mediante Nota Nº .../12 (DI ...) del .../.../12, ello sin perjuicio de haberse omitido la intervención y opinión del Departamento ... de la dependencia de origen, competente en determinar la procedencia del ajuste propuesto, por lo que esta instancia rectificó dicho encuadre devolviendo los actuados a tal dependencia mediante la Actuación .../12 (DI ...) a los fines de que se supla dicha falencia, adjuntándose diversos antecedentes administrativos vinculados al tema para su consideración y eventual resolución del caso.

Así, el Departamento ... al tomar la intervención que le compete, señala, en principio que “... el titular de dominio del inmueble es el sujeto del impuesto incidido por la presunción del art. 41 inc. g), hecho que podría considerarse independiente de las rentas obtenidas por la sociedad de hecho

las cuales resultan ser de tercera categoría y son obtenidas por la explotación comercial de carácter agropecuario que efectúa”.

Agrega, que el hecho imponible se generaría por la cesión del uso y goce de la propiedad por parte del titular del dominio del inmueble a la sociedad, la cual explota el inmueble rural en beneficio de todos los socios efectuándose en su caso las correspondientes distribuciones de utilidades.

En orden a ello expresa que “Conforme lo expuesto podría aplicarse el valor locativo presunto por la cesión de un inmueble a una sociedad de hecho de la cual el cedentes es parte”.

Finalmente, señala que “... en caso de prosperar conceptualmente el ajuste, cabría además analizar la postura del área fiscalizadora con relación a las mejoras que pudieran haberse introducido en los inmuebles rurales no susceptibles de ser indemnizadas por el locador, esto es, si hubiera una inversión realizada si encuadraría dentro del concepto de mejora, conforme lo cual para el propietario representará una ganancia adicional independientemente del fin para el cual fue alquilado el bien”.

No obstante lo señalado precedentemente, el citado Departamento, teniendo en cuenta lo opinado en la Nota N° .../80 (D ...) del .../.../80, en cuanto a que “... cabe considerar incluidos en el capital de las sociedades de hecho –a los fines de su responsabilidad frente al impuesto a los capitales– los inmuebles de propiedad de todos o de algunos de los condóminos– socios, afectados en forma exclusiva y sin retribución alguna a la explotación social”, estima controvertido el tema tratado, por lo cual sugiere contar con la opinión de las máximas áreas asesoras en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../07.

II. Expuesta la temática que motiva esta nueva intervención, en primer lugar cabe señalar que la División ... dependiente de esa Dirección, mediante la Actuación .../14 (DI ...) del .../.../15, conformada por Nota N° .../15 (DI ...) de la misma fecha, previamente y en cumplimiento del pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. .../07, “... concuerda con la calificación de la consulta realizada por el área remitente, entendiéndose que correspondería encuadrar la cuestión sometida a consideración en el marco del ... de la citada instrucción general atento a que la cuestión resulta compleja y/o novedosa”.

Entrando al análisis del caso, corresponde señalar que puntualmente la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, en su art. 41 prevé que “En tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: ... g) el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado ...” –el subrayado nos corresponde–.

Con relación a dicha norma el art. 56 del Dto. 1.344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en su primer párrafo aclara que “A los fines de lo dispuesto en el art. 41, incs. f) y g) de la ley se considera valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado”.

Agrega, su segundo párrafo que “Cuando el propietario o razón social ocupe inmuebles de su propiedad para la obtención de ganancias gravadas, podrá computar en forma proporcional a la

parte ocupada para el desarrollo de la misma, el monto de las deducciones a que se refiere el art. 60 de este reglamento”.

De conformidad con el texto de las normas parcialmente transcritas a criterio de esta instancia puede deducirse en primer lugar que la presunción contemplada en el inc. g) del art. 41 de la ley del gravamen, a cuya aplicación propende el área operativa interviniente, requiere necesariamente de la existencia de una ocupación o cesión de inmuebles en forma gratuita o a un precio no determinado.

En el presente caso, y de acuerdo con lo informado por las dependencias previnientes, la titular del epígrafe habría destinado el porcentaje de su titularidad del inmueble en cuestión, conjuntamente con el resto de los propietarios, a una explotación rural, encontrándose por ende el mismo afectado durante los períodos fiscales objeto de los presentes obrados –2008 y 2009– a la obtención de una renta gravada, la que encuadra en la tercera categoría de ganancias.

En tal sentido y a partir de la mencionada cesión del inmueble, la sociedad de hecho que ejerce su explotación obtendrá un resultado impositivo, el cual, siguiendo las previsiones del art. 50 de la ley del gravamen, se considera “... íntegramente asignado al dueño o distribuidos entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”.

A partir de lo señalado, se puede decir que los integrantes de las sociedades del tipo analizado son los sujetos pasivos del impuesto a los que se imputarán en la proporción que corresponda las rentas obtenidas por dichas entidades.

En la cuestión que nos compete el socio tributa, en la proporción correspondiente, por la renta obtenida por la entidad en que participa derivada también del bien registrable que ocupó en la misma, entonces el hacerle tributar por el valor locativo de dicho activo implicaría una doble imposición sobre el mismo sujeto, ello a partir de pretender asignarle a dicho socio una renta presunta y otra real que la abarca.

Asimismo, a criterio de esta instancia, puede advertirse que la afectación de un inmueble a la obtención de rentas, configura un supuesto distinto que debe distinguirse de la “cesión gratuita o a un precio no determinado” a la que específicamente hace referencia la norma al prever un valor locativo presunto, ello así toda vez que tal expresión no se compadece con la afectación del bien a una explotación generadora de resultados alcanzados por el impuesto como acontece en el presente caso, sino a bienes inexplorados por el responsable.

Refuerza tal temperamento el hecho de que la voluntad del socio –titular del inmueble– de destinar el bien registrable a la sociedad que integra se refleja en la circunstancia de que éste, en tal caso, no reclamará una contraprestación que pueda ir más allá de la distribución de utilidades que le corresponde, y esto se opone a la idea de la existencia de un valor locativo dejado de cobrar, pues en definitiva el referido titular asigna dicho activo al ente social para que lo explote en procura de que incremente las ganancias de las que él participa y por las que tributará como sujeto pasivo.

Nótese además, que el art. 12 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta prevé que “A los fines de la determinación del gravamen, integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la

explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando esta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo con los valores del Mercado”.

Como puede apreciarse, a los fines indicados no prevalece la realidad registral, sino que integran el patrimonio de la sociedad de hecho todos los bienes afectados a la explotación que desarrolla la misma con independencia de que la titularidad corresponda a los socios, de esa manera el inmueble objeto de debate tributaría el gravamen aludido en el párrafo que antecede por encontrarse en la situación prevista en el mismo.

Teniendo en cuenta ello y el mecanismo de cómputo recíproco entre el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta que prevé el art. 13 de la ley que rige a este último, en virtud del cual el primero se considera como pago a cuenta del segundo, el ajuste propuesto por aplicación de un valor locativo presunto resultaría incongruente en dicho marco.

En efecto, el tercer párrafo del artículo aludido en el párrafo anterior dispone que “En el caso de sujetos pasivos de este gravamen que no lo fueren del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta previsto en este artículo, resultará de aplicar la alícuota establecida en el inc. a) del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y modif.) vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes” –situación que ocurre en el caso–, por lo cual, si el inmueble es generador de resultados que la Ley de Impuesto a las Ganancias atribuye a sus titulares por mediación de la sociedad de hecho esta situación resultaría incompatible con la consideración de un valor locativo presunto por operaciones entre dicho ente y su titular.

En razón de lo expuesto, este servicio asesor concluye que en este caso no resultaría de aplicación la presunción contemplada en el inc. g) del art. 41 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

En cuanto al tratamiento que correspondería otorgarle a las mejoras que pudieran haberse realizado en el inmueble es dable señalar que esta asesoría a fin de dar una opinión requeriría de una mayor información al respecto.

– Referencias normativas:

- **Ley 20.628**