

DICTAMEN D.A.T. 22/13
Buenos Aires, 8 de julio de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta. Ocupación indebida de inmuebles. Ingresos por depósitos de terceros en cuenta bancaria de la sociedad. Su tratamiento.

Sumario:

Para los sujetos incluidos en la tercera categoría de ganancias resulta aplicable la teoría del balance, según la cual adquiere el carácter de renta gravable todo tipo de enriquecimiento, sea a título oneroso o a título gratuito que no importe un legado o una donación exceptuados por el art. 20, inc. u) de la ley, por ello, independientemente de la existencia o no de contratos y de su vigencia, los depósitos efectuados por los ocupantes de los inmuebles de propiedad de la firma consultante en las cuentas bancarias de ésta, constituyen ingresos alcanzados por el impuesto a las ganancias, en virtud de lo dispuesto en el art. 2, apart. 2 de la ley del tributo.

Asimismo, el saldo proveniente de tales depósitos representa un activo computable que forma parte de la base imponible a los fines de la liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta, de acuerdo con las previsiones contenidas en los arts. 1 y 4, inc. e) de la ley que lo rige.

Texto:

I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en la presentación efectuada por los administradores judiciales de la firma del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consultan el tratamiento tributario que corresponde dispensar en los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, a los ingresos que obtiene la citada firma, con motivo de los depósitos efectuados en su cuenta bancaria por terceros que indebidamente ocupan varios inmuebles de su propiedad.

Al respecto, explican que al tiempo de asumir la función de interventores judiciales se les encomendó la regularización integral de la sociedad, incluidos sus aspectos impositivos, informando que hasta tal oportunidad “XX” S.A., propietaria de parcelas rurales en la localidad de ... , provincia de ... , de un inmueble edificado en la ciudad de ... y de otro desocupado en la localidad de , no explotaba a nombre propio tales bienes sino que los mismos se encontraban ocupados por terceros contra los cuales se promovieron juicios de desalojo en las jurisdicciones correspondientes.

Manifiestan que los accionistas en asamblea soberana –de cuya acta adjuntan copia– decidieron conferir autorización a la intervención para regularizar la situación y renegociar –de acuerdo con la naturaleza de los bienes– contratos de arrendamiento rural y/o locación con los ocupantes. Sin embargo, añaden que un grupo de accionistas disconformes con la decisión de la mayoría solicitaron, al juez que los designó con carácter cautelar la suspensión de los efectos de la mencionada decisión asamblearia, – cfr. fs. 11/18– la que fue favorablemente resuelta, inhibiéndolos para cumplir con la renegociación antes referida.

Así las cosas, informan que si bien la medida se encuentra apelada, a la fecha los ocupantes de los inmuebles, en forma unilateral y sin que existan contratos vigentes, proceden a depositar y/o transferir mensualmente sumas en la cuenta corriente que posee “XX” S.A. en el Banco ... –Suc. ... , no contándose con la información sobre el período de imputación, ni la base de cálculo sobre la que arriban a las sumas depositadas en dicha cuenta.

En el marco expuesto, opinan que estos montos, independientemente del tratamiento contable e impositivo que le otorguen los terceros depositantes, no constituirían técnicamente ingresos de acuerdo con las normas contables y que por ahora no se darían las condiciones para considerarlos como un aumento del patrimonio neto, dado que la imputación se encuentra diferida, a la espera del resultado final de los expedientes judiciales en curso, en especial por la medida cautelar.

Con respecto al tratamiento tributario aplicable a las sumas en cuestión, consideran que el saldo proveniente de los citados depósitos debería ser incluido como activo computable y tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta, pero con relación al impuesto a las ganancias entienden que corresponde diferir la inclusión de las sumas recibidas en la determinación del resultado impositivo hasta la resolución de las causas mencionadas, atento a que no constituyen ingresos originados en ningún contrato de arrendamiento o alquiler escrito.

II. En primer lugar cabe señalar que mediante Nota N° .../12 (SDG ...) la Subdirección General ..., ha notificado a la presentante que la consulta ha sido declarada formalmente admisible, advirtiendo que conforme con lo dispuesto en el art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante únicamente para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Dicho lo que antecede se deja constancia que este servicio asesor abordará la cuestión técnico-tributaria implicada desde un punto de vista teórico, ciñéndose al planteo puntual efectuado y de acuerdo con la información brindada por la firma consultante, sin pormenorizar sobre otras derivaciones de diversa índole que podrían estar involucradas ni sobre la razonabilidad de las sumas de que se trata sobre las que no se aportan los datos necesarios.

En tal contexto, no se advierte que los ingresos en debate, depositados en la cuenta corriente bancaria de la sociedad, tengan restringida su disponibilidad por parte de la misma como beneficiaria de ellos ni que exista condicionamiento de ninguna especie o reparos emergentes de la contienda judicial a la que se hace referencia que impidan su incorporación al patrimonio de aquélla.

Aclarado ello, corresponde dilucidar si tales ingresos, originados por depósitos que los terceros ocupantes de los inmuebles de su propiedad le efectúan en su cuenta bancaria,

constituyen ingresos gravados en los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta.

En lo que concierne al impuesto a las ganancias, cabe recordar en primer término que al definir el concepto de renta o ganancia gravada, la ley del tributo en su art. 2, apart. 1, establece que revisten ese carácter "... los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación"; en tanto su apart. 2 considera que son tales: "... los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales ...".

Sobre el particular y como lo señala Luis Omar Fernández, el apart. 2 "... define la aplicación de la teoría del balance o rédito ingreso que ... en lugar de considerar la actividad de la cual procede la renta, toma en consideración al sujeto que la obtiene. Además, el concepto de ingreso es más genérico y abarcativo que el de rédito y lo contiene" (Cfr. Luis Omar Fernández, "Impuesto a las ganancias", Teoría-técnica-práctica, La Ley, año 2005, pág. 37).

El mismo autor observa que en esos casos: "... no interesa la habitualidad, la periodicidad de las operaciones, sino que la empresa obra como una especie de fuero de atracción de rentas, que se someten al tributo por el mero hecho de ser obtenidas por ella, la empresa fuente", aclarando que todas las rentas que obtengan las empresas "... están alcanzadas por el impuesto, con excepción de lo dispuesto en el art. 20, inc. u), sobre 'donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley del impuesto a los premios en juegos y concursos deportivos'" (op. cit. págs. 37/43).

En esa línea, el Dr. Enrique J. Reig puntualiza respecto del origen de la renta de sociedades o empresas que la ley del gravamen: "... se apoya en la idea de que el sujeto, sociedad o empresa es potencialmente capaz de obtener y reproducir cualquier tipo de renta, y asigna a todos sus resultados ... el carácter de ganancias imponibles" (Cfr. Enrique J. Reig, "Impuesto a las Ganancias", Ed. Macchi, Octava edición, pág. 53).

De lo expuesto se desprende que para los sujetos incluidos en la tercera categoría de ganancias resulta aplicable la teoría del balance, según la cual adquiere el carácter de renta gravable todo tipo de enriquecimiento, sea a título oneroso o a título gratuito que no importe un legado o una donación exceptuados por el art. 20, inc. u) de la ley.

Por otra parte, y en lo que concierne a la determinación del resultado impositivo cuadra recordar que el art. 68 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece que: "Los sujetos comprendidos en el art. 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones, comprendidas en los incs. b), c) y en el último párrafo de su art. 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen ...".

A su vez, el art. 69 del mismo plexo normativo aclara que dichos sujetos determinarán la ganancia neta de la siguiente manera: "a) al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo; ...".

En el marco del presente análisis corresponde precisar que lo sostenido por la consultante en cuanto a que los montos de marras no constituirían técnicamente ingresos de acuerdo con las normas contables no afecta su tratamiento tributario, toda vez que tal como se viene sosteniendo junto a la opinión generalizada de la doctrina, el legislador ha asumido como punto de partida para la determinación del gravamen la utilidad del ejercicio anual tal como resulta del balance comercial y del estado de resultados, y como proceso para determinar la ganancia imponible las correcciones o ajustes que se presenten como necesarios para tener en cuenta los conceptos de renta y las deducciones que la ley impositiva define en forma no coincidente con las normas del derecho comercial –Cfr. Dict. D.A.T. y J. 23/81–.

En virtud de las consideraciones expuestas este servicio asesor entiende que, independientemente de la existencia o no de contratos y de su vigencia, los depósitos efectuados por los ocupantes de los inmuebles de propiedad de la firma consultante en la cuenta bancaria de ésta, constituyen ingresos alcanzados por el impuesto a las ganancias, conforme con lo dispuesto en el art. 2, apart. 2 de la ley del tributo.

Por otra parte, y con respecto al impuesto a la ganancia mínima presunta, corresponde recordar que mediante el dictado de la Ley 25.063 –B.O.: 30/12/98– se estableció un impuesto aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determina sobre la base de los activos existentes al 31 de diciembre de cada año, los cuales son valuados de acuerdo con las previsiones del art. 4 del Tít. V del citado cuerpo legal, que dispone en su inc. e) “Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio ...”.

Consecuentemente, se encontrarán alcanzados por este último gravamen todos los bienes y derechos que integran el activo del contribuyente al cierre del respectivo ejercicio fiscal, coincidiéndose con la opinión de los interventores de la firma presentante respecto a que el saldo de la cuenta bancaria en cuestión representa un activo computable que forma parte de la base imponible a los fines de la liquidación de dicho tributo de acuerdo con las previsiones contenidas en los arts. 1 y 4, inc. e) de la ley que lo rige.