

DICTAMEN D.A.T. 12/14

Buenos Aires, 24 de febrero de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Imputación al período fiscal. Contrato de indemnización por daños y perjuicios debido a la construcción de gasoducto. Principio de devengado.

Sumario:

La totalidad de la indemnización contemplada en el pto. 1.1 de la Cláusula primera del acuerdo que origina la consulta, por aplicación del inc. a) del art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debe considerarse devengada e imputarse en el período en que se produce la suscripción del contrato, siendo ésta la circunstancia misma del nacimiento u origen de tal derecho patrimonial, ello con independencia del daño futuro y/o eventual o lucro cesante cubierto por el monto indemnizatorio.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta a que período debe imputarse para la determinación del impuesto a las ganancias la indemnización por daños y perjuicios que le fuera abonada en virtud del acuerdo indemnizatorio que suscribiera con “XXX” S.A., en su carácter de operador de la U.T.E. “AAA S.A. - XXX S.A. - Proyecto RR - Unión Transitoria de Empresas”.

Informa sobre el particular que el citado acuerdo fue suscripto el 9/1/12, y que por el mismo la referida U.T.E. indemnizó a la firma por distintos daños y perjuicios que le ocasionó el haber atravesado su propiedad con el gasoducto de vinculación “RR” y “CC”.

Al respecto aclara que se le abonó como compensación e indemnización la suma equivalente a dólares estadounidenses trescientos cincuenta mil (u\$s 350.000), retribuyendo: i. la totalidad de los daños, perjuicios, molestias y afectaciones sufridas por el propietario y/o el inmueble por la construcción del gasoducto; ii. la

totalidad de las molestias, daños y/o perjuicios y afectaciones que el propietario y/o el inmueble sufra en el futuro, sin límite temporal, por la operación del gasoducto y
iii. cualquier otro reclamo que al día de la fecha el propietario se considere con derecho a efectuar con relación al acuerdo suscripto.

Considera por ello que la indemnización se corresponde con dos conceptos: el daño causado al propietario y/o inmueble por el gasoducto al tiempo de su construcción, y con el daño futuro que se causará por la operación del mismo.

Agrega que el inmueble en cuestión se encuentra inexplorado y que se solicitó a un agente inmobiliario de la zona la realización de una tasación de la pérdida instantánea del valor de la propiedad, estimándose la misma en dólares estadounidenses noventa y ocho mil (u\$s 98.000).

A partir de ello, y con relación al planteo específico sometido a consideración, la consultante entiende:

a) Que la indemnización correspondiente a los daños instantáneos por la construcción del gasoducto que se ha provocado al inmueble debe ser considerada como una ganancia gravada del ejercicio en que la U.T.E. ha reconocido el daño y, en consecuencia, abonado la compensación correspondiente, es decir que debe imputarse al ejercicio finalizado el 31/7/12; y

b) que el importe indemnizatorio remanente de dólares estadounidenses doscientos cincuenta y dos mil (u\$s 252.000) se debe devengar conforme el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, correlacionando el ingreso obtenido con el concepto que viene a retribuir.

En cuanto al tiempo de devengamiento, plantea que al no existir un límite temporal en el acuerdo el mismo debería efectuarse en el plazo de veinte años, ello en virtud de las previsiones del art. 3004 del Código Civil.

II. Previo a resolver el tema objeto de debate y para su mejor comprensión se estima oportuno hacer referencia a las cláusulas más relevantes del acuerdo involucrado.

De la copia adjunta surge que dicho convenio fue celebrado el .../.../12 entre "XXX" S.A., en carácter de operador de la U.T.E. "AAA S.A. - XXX S.A. - Proyecto RR - Unión Transitoria de Empresas" y "BB" S.A. en carácter de propietaria del inmueble afectado.

El Considerando C de tal acuerdo aclara: “Que como consecuencia de la construcción del gasoducto se constituirá e inscribirá a costa de la U.T.E. una servidumbre sobre el ‘inmueble’, en adelante ‘servidumbre’, que afectará en el ‘inmueble’ una franja de seguridad que se extenderá 30 m a cada lado del eje del gasoducto en toda la extensión del mismo sobre el ‘inmueble’”.

A su vez, su Considerando D indica: “Que como consecuencia de la construcción del gasoducto en el ‘inmueble’, y la posterior constitución de la ‘servidumbre’, el propietario manifiesta sufrir distintos daños y perjuicios, incluyendo pero no limitándose a una limitación parcial de su dominio y una desvalorización del valor venal del ‘inmueble’”.

Por su parte, en el pto. 1.1 de su Cláusula primera el contrato expresa que: “La U.T.E. ofrece abonar como indemnización al ‘propietario’, por los daños y perjuicios descriptos en el precedente Considerando D, y éste acepta, la suma única y exclusiva de dólares estadounidenses trescientos cincuenta mil (u\$s 350.000) o su equivalente en pesos de curso legal de la República Argentina a la cotización tipo vendedor vigente indicada por el Banco de la Nación Argentina del día inmediato anterior a la fecha de pago con el fin de reparar la afectación detallada en los Considerandos precedentes y en el presente acuerdo”. Efectivizándose dicho pago dentro de los treinta días hábiles de firmado el acuerdo –pto. 1.2–.

Asimismo, el pto. 1.3 de la misma cláusula dispone que una vez efectivizado el pago referido, “... el ‘propietario’ no podrá reclamar de la U.T.E. ni de ‘XXX’ S.A. el pago de ninguna suma adicional por ningún concepto, toda vez que la referida suma compensa e indemniza todas las consecuencias adversas derivadas de la construcción del gasoducto, de la constitución de la servidumbre, de la desvalorización del ‘inmueble’, del daño a los cultivos, de las limitaciones o restricciones al uso del inmueble, del daño al paisaje y al ambiente y de la construcción del gasoducto”.

Al mismo tiempo, el pto. 2.1 de la Cláusula segunda aclara que dicho pago comprende “... i. la totalidad de los daños, perjuicios, molestias y afectaciones sufridas por el ‘propietario’ y/o el ‘inmueble’ por la construcción del gasoducto; ii. la totalidad de las molestias, daños y/o perjuicios y afectaciones que el ‘propietario’ y/o el inmueble sufra en el futuro, sin límite temporal, por la operación del gasoducto conforme con las normas técnicas y legales aplicables y iii. cualquier otro reclamo que al día de la fecha el ‘propietario’ se considere con derecho a efectuar en relación con el presente acuerdo”.

En tal consideración, el pto. 2.3 de la misma establece que el propietario "... presta su expreso consentimiento para que la U.T.E., por sí o por las personas físicas o jurídicas que a tal efecto esta designe, lleve adelante todos los trabajos presentes o futuros relacionados con el gasoducto dentro del 'inmueble', así como consiente la creación y el perfeccionamiento, a exclusivo cargo de la U.T.E., de la 'servidumbre' mediante su inscripción en los pertinentes registros de propiedad", agregando en el pto. 2.4 que: **"Con excepción del derecho al canon periódico por el paso y mantenimiento de la 'servidumbre', que no se encuentra incluido dentro del importe fijado en el pto. 1.1 de la Cláusula primera, el 'propietario' renuncia a todo reclamo de índole indemnizatorio, presente o futuro, por los perjuicios que pudieren derivar del otorgamiento del permiso de paso y autorización para realización de las obras vinculadas al proyecto de construcción del gasoducto, así como también con lo detallado en los Considerandos precedentes y en el acuerdo en general"** –el resaltado consta en el original–.

III. Expuestos los puntos relevantes del acuerdo, cabe señalar que este servicio asesor abordará la temática traída a consideración desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la consultante.

Aclarado ello, a los fines de clarificar la naturaleza de la que participan los conceptos indemnizatorios sobre cuyo tratamiento se inquiriere, inicialmente y aun cuando no es objeto de consulta específica, se estima apropiado hacer referencia a la figura de servidumbre que conforme al acuerdo suscripto se constituirá en el caso.

En cuanto a la naturaleza jurídica de dicha figura, debe recordarse que el art. 2970 del Código Civil de la Nación define como servidumbre al "... derecho real, perpetuo o temporario sobre un inmueble ajeno, en virtud del cual se puede usar de él, o ejercer ciertos derechos de disposición, o bien impedir que el propietario ejerza algunos de sus derechos de propiedad".

Por su parte, el art. 152 del Código de Minería de la Nación establece que: "Las servidumbres se constituyen previa indemnización del valor de las piezas de terreno ocupadas y de los perjuicios consiguientes a la ocupación".

A su vez, el último párrafo del art. 66 de la Ley de Hidrocarburos Líquidos y Gaseosos 17.319 dispone que: "La oposición del propietario a la ocupación misma, o su falta de acuerdo con las indemnizaciones fijadas, en ningún caso será causa suficiente para suspender o impedir los trabajos autorizados, siempre que el concesionario afiance satisfactoriamente los eventuales perjuicios".

Además, la primera parte del art. 100 de dicha Ley prevé que: “Los permisionarios y concesionarios deberán indemnizar a los propietarios superficiarios de los perjuicios que se causen a los fundos afectados por las actividades de aquéllos”.

Respecto de la naturaleza jurídica que cabe otorgarles a estas sumas destinadas a los propietarios, la ex Dirección de Asesoría Legal, en oportunidad de analizar un caso de servidumbres petroleras, mediante el Dict. D.A.L. 4/01, concluyó que “... los montos exigibles a los permisionarios o concesionarios por parte de los propietarios superficiarios de los fundos respectivos revisten el carácter de indemnizatorios toda vez que con ellos se pretende resarcir la desmembración del dominio – servidumbre– y los daños que se derivan como consecuencia de la actividad hidrocarburífera”.

Sobre el mismo tema el Dict. 24/02 (DIAT) señala que “... existen distintas causas que dan origen al pago de las sumas indemnizatorias –extracción de ripio, tierra o áridos sin clasificar, extracción de aguas subterráneas o vertientes, ocupación de una propiedad con instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad petrolera, realización de relevamientos sismográficos, etc.– respondiendo las mismas a dos conceptos distintos: retribución por el daño emergente causado a la propiedad o la compensación por el lucro cesante que sufre su titular al quedar imposibilitado de continuar con la explotación del campo”.

Atento a que a criterio de esta instancia tales apreciaciones resultan extrapolables al presente caso, puede advertirse que dentro del importe abonado en el marco del acuerdo indemnizatorio a la sociedad consultante existen dos conceptos resarcidos, por un lado el daño ocasionado al inmueble y, por el otro, el lucro cesante de su propietario. La compensación antedicha también abarca a los posibles daños futuros que origine la operación del gasoducto y su consiguiente lucro cesante a los que se refiere la consultante.

En cuanto al tratamiento tributario de los conceptos involucrados cabe recordar que, tratándose de una sociedad anónima comprendida en el art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sus rentas se determinarán según lo estipulado en el apart. 2 del art. 2 de dicha norma (teoría del balance), y estarán encuadradas en la tercera categoría de acuerdo con las definiciones de su art. 49.

Específicamente en lo que atañe a la imputación temporal de esta categoría de rentas, el inc. a) del art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que “... se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado (...). No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el

momento de producirse la respectiva exigibilidad (...) en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario ...”.

Además, el tercer párrafo de dicho artículo contempla que: “Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos, salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen”.

Teniendo en cuenta que los ingresos en cuestión deben imputarse conforme al “método de lo devengado”, procede señalar que la ex Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos en el Dict. D.A.T. y J. 47/76 aclaró que dicho concepto es “... el de devengado común o económico”, y que “... ‘devengar’ de acuerdo al Diccionario de la Academia Española, Madrid 1936, quiere decir ‘adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título’. Esta definición nos lleva a vincular la idea de lo que debemos entender por ‘devengado’ con la de la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente la exigibilidad actual de ese importe. Es decir que el concepto de ‘devengado’ lo que requiere primordialmente es que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia” (opinión también sostenida en los Dicts. D.A.T. 71/99 y 62/02).

Así también, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: “Compañía Tucumana de Refrescos S.A. c/D.G.I.”, señaló que: “‘devengar’ es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”.

Sentado ello, corresponde analizar cuál es el momento de imputación de la indemnización, teniendo en cuenta que retribuye los conceptos de daño emergente y lucro cesante, incluyéndose en éstos los posibles daños futuros y consecuente lucro cesante por la operación del gasoducto.

Con relación a los daños involucrados, tanto presentes como futuros, se estima que el hecho generador de los ingresos que se les atribuyen es el del surgimiento del derecho de percibir la correspondiente indemnización que resulta de la firma del convenio analizado, ello en razón de que no es el propio daño el que origina el

ingreso sino el reconocimiento de la obligación de indemnizar por parte de la entidad pagadora, situación que es más evidente en el caso de un daño eventual.

Con respecto a la retribución atinente al lucro cesante, corresponde aclarar que se trata de una compensación económica por la ganancia que para el propietario podría verse frustrada por la construcción y operación del gasoducto, esto implica la generación de un derecho a percepción actual para el caso de las rentas que se dejarían de obtener en el futuro, que se produce al materializarse el acuerdo en cuestión. Por lo tanto, al igual que para el caso de la compensación que le fuera otorgada por los daños emergentes, resulta ser la suscripción del ya mencionado contrato la que determina el momento de su imputación.