

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 16/17

Buenos Aires, 24 de noviembre de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Régimen de sinceramiento fiscal. [Ley 27.260](#). Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional y extranjera y demás bienes en el país y exterior. Solicitud de adhesión efectuada por sociedad de hecho creada de oficio por el organismo fiscal, quien la calificó de asociación ilícita tributaria. No resulta admisible extender los beneficios de la exteriorización efectuada por las personas humanas a favor de la sociedad de hecho que conforman, dado que la situación sometida a consulta no se encuentra contemplada en la ley citada.

Sumario:

Siguiendo tanto una interpretación literal de la norma como efectuando su análisis desde un plano teleológico, se arriba como conclusión a que no resulta admisible extender los beneficios de la exteriorización efectuada por las personas humanas a favor de la sociedad de hecho que conforman, en particular en lo que se refiere al impuesto al valor agregado generado en cabeza de esta última.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., a fin de que esta área asesora dilucide, en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../..., si la exteriorización voluntaria de tenencias monetarias y demás bienes, en el país y en el exterior, llevada a cabo en los términos de la Ley 27.260 por los integrantes de una sociedad de hecho libera a ésta del impuesto al valor agregado (I.V.A.) que le fuera oportunamente determinado de oficio.

II. A los fines de una mejor comprensión de la cuestión debatida en los presentes actuados, corresponde efectuar una breve reseña de los antecedentes que rodean al caso.

1. Mediante la Nota N° .../17 (DV ...) la División ... de la Dirección ... eleva el requerimiento formulado por el Juzgado Federal de ... relacionado con el acogimiento efectuado por los integrantes de la firma ..., ... y ... sociedad de hecho al régimen de exteriorización de bienes y tenencias monetarias previsto por la Ley 27.260 –cfr. fs. ...–.

Así pues, es dable tener presente que el referido ente societario fue creado de oficio por el organismo fiscal como consecuencia de haberse detectado el accionar de una asociación ilícita tributaria, integrada por los anteriormente nombrados, que operaba merced a personas y/o figuras societarias interpuestas sin capacidad económica ni financiera para llevar a cabo sus actividades –cfr. fs .../...–.

En el marco de dicha causa, y en cumplimiento de lo previsto por el art. 18 de la Ley 24.769, se presentaron las correspondientes determinaciones de oficio –Res. N° .../16, .../16, .../16 y .../16 DO (DV ...), correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias [cfr. fs. .../...], las cuales

fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación –Causa Nº ... y acumulados ..., ... y ..., radicadas en la Sala “...”–.

Con posterioridad, y ante las presentaciones efectuadas por los integrantes de la sociedad de hecho solicitando que se libere el pago de los impuestos resultantes de las determinaciones de oficio practicadas, se formó un incidente de acogimiento al régimen de sinceramiento fiscal, corriéndose vista a este organismo recaudador con fecha .../.../... a fin de que se expida sobre la viabilidad de la extinción de la acción penal por aplicación de los beneficios de la Ley 27.260.

2. A raíz de dicha solicitud, la revisora actuante elaboró el informe que luce agregado en copia simple a fs. .../..., donde indica que con fecha .../.../... se dictó la Res. Nº .../16 DO (DV ...) determinando la materia imponible en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales marzo de 2003 a abril de 2014 en cabeza de la sociedad de hecho conformada por los Sres. ..., ... y

Asimismo, precisa que, con fundamento en la exteriorización de bienes efectuada al amparo de la Ley 27.260 por los tres socios de la encartada, ésta presentó con fecha .../.../17 un escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación solicitando que se tengan por canceladas las obligaciones tributarias recurridas y se declaren condonadas las multas e intereses en los términos del citado cuerpo legal, para lo cual acompaña sendos escritos en los que cada uno de sus integrantes realiza la imputación exigida por el art. 30 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16.

Sentado ello, y tras aclarar que quienes presentaron la “declaración voluntaria y excepcional de bienes en el país y/o en el exterior” e ingresaron el impuesto especial correspondiente fueron los socios en forma individual, la funcionaria actuante considera que dicha petición efectuada no encuadra en los términos contemplados por el art. 47 de la ley de marras.

Seguidamente, observa que “... los contribuyentes ... y ... exteriorizaron bienes con fecha de alta anterior a las fechas en que se determinaron de oficio los hechos imponibles, debiendo analizarse la aplicación del art. 31 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16”.

3. Por su parte, la División ... sostiene, en lo que al caso importa, que de conformidad con lo previsto por el art. 47 de la Ley 27.260, el beneficio de liberación impositiva derivado de la exteriorización de tenencias y/o bienes efectuada por los integrantes de la sociedad de hecho no alcanza al impuesto al valor agregado determinado en cabeza de ésta.

4. A su turno, la División ... observa en primer lugar que “... el texto de la ley no dispone expresamente que la exteriorización efectuada por los socios libera la materia imponible determinada a una sociedad de hecho”.

Sin perjuicio de ello, pone de resalto que “... se han verificado actuaciones en las cuales el organismo fiscal ha sustentado su pretensión fiscal y eventual denuncia penal, con basamento en la aplicación del principio de realidad económica, normado en el art. 2 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuantificando la materia imponible de los distintos gravámenes, desconociendo hechos imponibles exteriorizados por sociedades interpuestas insolventes, consolidando los mismos en las sociedades activas identificadas o en sociedades de hecho, creadas e inscriptas de oficio, a quienes se les imputan los impuestos omitidos por aquéllas”.

En ese orden de ideas, entiende primordial definir institucionalmente los alcances del análisis técnico-jurídico tendiente a convalidar las imputaciones y liberaciones que oponen los contribuyentes y/o

responsables que adhirieron al régimen de sinceramiento fiscal, respecto de aquellas actuaciones que se encuentran en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, con el objeto de evitar un rigorismo formal y/o sustancial que tienda a desnaturalizar la simetría y razonabilidad de los presupuestos de incidencia tributaria de las exteriorizaciones efectuadas.

Dicho en otros términos, en opinión de la División Jurídica, la circunstancia de haber creado de oficio la sociedad de hecho y haber determinado en cabeza de ésta el correspondiente impuesto al valor agregado aplicando el principio de realidad económica, consagrado en el art. 2 de la ley de rito fiscal, resulta relevante a la hora de determinar si el sinceramiento efectuado por las personas físicas que la componen libera de sus obligaciones fiscales al ente colectivo.

Siguiendo esa línea de razonamiento, opina que deberían interpretarse en sentido amplio los arts. 47 y 48 de la Ley 27.260, por lo cual concluye que "... la exteriorización efectuada por los socios (en la medida que sea formal y sustancialmente válida) libera a la sociedad de hecho del I.V.A. determinado a su respecto".

III. Reseñadas que fueron las circunstancias que rodean al caso, y previo a emitir la opinión requerida, es dable recordar que en lo que se refiere a la evacuación de consultas con relevancia institucional formuladas por las dependencias operativas, este Servicio Jurídico se pronuncia en el marco del procedimiento reglado por la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../... , la cual prevé inexcusablemente la intervención previa de la Subdirección ... competente en razón de la materia –vide pto. ...–.

(...)

(...)

IV. En tal estado de los actuados, seguidamente se abordará el análisis de la cuestión.

A través del Tít. I del Libro II de la Ley 27.260 se instrumentó un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, al cual podían adherir hasta el 31/3/17 las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, que fueran residentes o estuvieran domiciliadas, establecidas o constituidas en el país al 31/12/15.

En tal sentido, el art. 46 del citado plexo legal estableció una serie de beneficios destinados a los sujetos que llevaran a cabo la exteriorización voluntaria de los referidos bienes, entre ellos la liberación del ingreso de los impuestos a las ganancias y al valor agregado que se hubieran generado como consecuencia de las operaciones no declaradas.

En dicho contexto, (*) art. 47 del mismo cuerpo normativo dispone que "La declaración voluntaria y excepcional efectuada por las sociedades comprendidas en el inc. b) del art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 (t.o. en 1997) y sus modificaciones, liberará del impuesto del período fiscal al cual se impute la liberación correspondiente a los socios que hubieran resultado contribuyentes por dicho período fiscal, en proporción a la materia imponible que les sea atribuible, de acuerdo con su participación en la misma" –el subrayado pertenece al presente informe–.

() Textual página web A.F.I.P.*

A su vez, el art. 48 prevé que "Las personas humanas y sucesiones indivisas que efectúen la declaración voluntaria y excepcional, podrán liberar con la misma las obligaciones fiscales de las empresas o

explotaciones unipersonales, de las que sean o hubieran sido titulares o de las que sean o hubieran sido titulares aquellos por quienes el declarante hubiera realizado su declaración en los términos del art. 38 de la presente ley” –el subrayado es propio–.

En virtud de las normas reseñadas se puede apreciar que el legislador estableció como principio general que los beneficios del régimen se encuentran dirigidos a quienes efectúan la exteriorización voluntaria de los bienes, en tanto que los supuestos descriptos en los arts. 47 y 48 atienden a situaciones excepcionales.

En tal sentido, cabe tener en cuenta que el primero de los preceptos mencionados en el párrafo anterior “in fine” dispone que la exteriorización verificada por las sociedades del inc. b) del art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias –entre las cuales se encuentran las sociedades de hecho–, libera de este último gravamen a los socios de aquéllas.

Dicha previsión atiende al hecho de que si bien el ente colectivo posee una personalidad jurídica propia, no reviste la calidad de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, carácter que recae sobre sus socios –vide art. 50 de la ley de dicho tributo–.

Por el contrario, el segundo de los dispositivos refiere a la liberación que genera el acogimiento al régimen de sinceramiento por parte de personas humanas y sucesiones indivisas con relación a las empresas o explotaciones unipersonales de las cuales resulten titulares, sin efectuar mención de tipo societario alguno.

En este orden de ideas, puede afirmarse que la norma persigue explicitar la identidad subjetiva que, desde un punto de vista jurídico, se configura entre la empresa unipersonal y su titular, motivo por el cual la exteriorización realizada por éste necesariamente traerá como consecuencia la liberación de las obligaciones fiscales de la primera.

De las consideraciones vertidas se desprende que la situación sometida a consulta no se encuentra contemplada en ninguno de los artículos citados; un parecer contrario significaría soslayar la diferente personalidad jurídica que posee el ente societario frente a las personas que lo componen.

Es decir que, siguiendo tanto una interpretación literal de la norma como efectuando su análisis desde un plano teleológico, se arriba como conclusión a que no resulta admisible extender los beneficios de la exteriorización efectuada por las personas humanas a favor de la sociedad de hecho que conforman, en particular en lo que se refiere al impuesto al valor agregado generado en cabeza de esta última.

En tal sentido, se ha sostenido que el principio de legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales son los límites en los cuales ha de detenerse el proceso interpretativo. Por consiguiente, el silencio o la omisión en una materia que, como la impositiva, requiere ser estrictamente aplicada, no debe ser suplido por la vía de la interpretación analógica –cfr. Fallos 329:59 y su cita–.

En consecuencia, esta Asesoría Letrada concluye que no resulta ajustado a derecho extender a la firma del epígrafe el beneficio de liberación de impuestos del cual gozan sus socios –los señores ..., ... y ...–, en función de la exteriorización voluntaria efectuada por estos en los términos del régimen de sinceramiento fiscal instaurado por la Ley 27.260.