

DICTAMEN D.A.T. 13/14

Buenos Aires, 20 de marzo de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Aportes irrevocables. Constitución de reserva voluntaria. Enriquecimiento a título gratuito. Gravabilidad.

Sumario:

I. La constitución de una reserva voluntaria mediante la suma de los aportes irrevocables efectuados por el socio mayoritario devendría contrapuesta con las disposiciones legales y reglamentarias en materia societaria.

II. Consecuentemente, conforme lo establecido en el inc. 3. del art. 6 de la Res. Gral. I.G.J. 7/05, y del art. 271 del Anexo "A" de la citada resolución, ante la falta de restitución de los referidos aportes irrevocables, su aplicación a una reserva voluntaria implicaría la condonación de aquél generando ello un incremento patrimonial en la responsable, alcanzado por el impuesto a las ganancias en orden a lo normado en el apart. 2, art. 2, de la ley del tributo.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la elevación efectuada por la Dirección Regional ..., dependiente de la Subdirección General, del asunto, requiriendo, en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07 que las máximas áreas asesoras del organismo se expidan respecto al proceso determinativo de oficio iniciado por la División ... de esa Dirección Regional, mediante el cual se grava en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, bajo el concepto de "enriquecimiento a título gratuito", el importe de los aportes irrevocables que fueron aplicados a la constitución de una reserva voluntaria.

Sobre el particular se observa que el .../.../11, el entonces juez administrativo interviniente mediante la Res. Nº .../11 (DV ...) confirió vista de las actuaciones administrativas, dando inicio al procedimiento determinativo de oficio contemplado

en el art. 16 de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y sus modif., incluyendo como cargo, entre otros, haber omitido consignar como renta gravada a tal enriquecimiento.

Específicamente, en la resolución el área revisora expuso que "... la condonación de aportes irrevocables para constituir una reserva voluntaria por parte de la sociedad controlante por pesos treinta y un millones trescientos setenta y cuatro mil seiscientos ocho (\$ 31.374.608), en beneficio de la contribuyente, hecho que constituye un acto a título gratuito del condonante en beneficio de 'FF Argentina S.R.L.', resultando gravado por el tributo conforme lo normado por los arts. 1 y 2, inc. 2, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y modificaciones), que establece la inclusión en el objeto del impuesto a las ganancias de todas las operaciones que incrementen el patrimonio neto, teoría que a nivel mundial los hacendistas definen como 'teoría del patrimonio'".

A ello agregó: "Que entonces, la condonación del aporte irrevocable realizado para constituir una reserva voluntaria, claramente resulta ser un incremento de patrimonio, atento su condición de enriquecimiento a título gratuito, correspondiendo incorporarlo a la base imponible como ganancia, conforme lo normado por el art. 2, inc. 2, de la ley del tributo, que expresa: 'Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior (periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los genera y su habilitación), obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 ...'".

Con posterioridad, y mediante la elaboración de un informe de la División ..., el nuevo juez administrativo interviniente reafirma dicha postura en el siguiente razonamiento "... la afectación como reserva voluntaria hace perder al aportante todos sus derechos, tanto a recibir títulos como a la devolución de fondos, recibir utilidades por ganancias líquidas y realizadas o por rescate o disolución, generando un enriquecimiento gravado en el impuesto a las ganancias en cabeza de la contribuyente o sujeto que recibió el aporte".

En tal estado, y traída a opinar la División ... de la Dirección Regional remitente, luego de referenciar básicamente al Dict. D.A.T. 1/06 donde se tratara un tema vinculado a la aplicación del régimen retentivo establecido en el artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de la reducción de capital por pérdidas; al Dict. Di.A.Téc. 26/07 en el que se concluyó que la restitución de aportes irrevocables que no fueron previamente capitalizados no puede asimilarse a una reducción de capital por cuanto dichas sumas nunca integraron el capital social y a la Actuación Nº .../12 (DI ...) donde se condiciona la prueba documental para establecer la realidad de los hechos a los efectos de

recalificar un préstamo como aporte o viceversa, considera que al ser la cuestión a dilucidar la gravabilidad o no de un concepto en el impuesto a las ganancias, correspondería otorgar el trámite previsto en la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07.

Además, y luego de efectuar un análisis tanto de la Ley de Impuesto a las Ganancias como de la doctrina y de la jurisprudencia relativa al caso, la mentada dependencia indica que: “El aporte irrevocable resulta un tipo contractual en el que el aportante ofrece adquirir títulos del receptor a cambio de entregar dinero o bienes o ceder derechos. La transferencia de dominio de lo aportado se realiza con el aporte. El receptor los recibe ‘ad referéndum’ de la asamblea o reunión de socios, debiendo devolver el importe aportado de no aprobarse el aumento del capital o de no realizarse la emisión titular con entrega de los títulos al aportante”.

En consecuencia, estima que “... la renuncia del derecho del aportante efectuada en Acta de reunión de socios N° ..., del 21/2/06, resulta una disminución patrimonial o cesión gratuita de derechos para éste y un enriquecimiento o extinción gratuita de la obligación para el mutuario o receptor del aporte, alcanzado por el impuesto a las ganancias de acuerdo al art. 2, inc. 2, de la ley que establece que todos los enriquecimientos se encuentran incluidos en el objeto del gravamen”.

Respecto a las dudas que motivan la elevación del caso, se argumenta que las mismas se vinculan con jurisprudencia administrativa existente que a su criterio resultaría contradictoria.

II. En primer lugar corresponde aclarar que la División ..., dependiente de esa Dirección, mediante Actuación N° .../13 (DI ...), previamente y en cumplimiento de lo pautado en el punto ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07, efectuó la correspondiente evaluación de la consulta efectuada y consideró que en el caso se debía enmarcar la misma en lo consignado en el punto ... de la citada instrucción en virtud de que existen razonables dudas en torno a la aplicación de los criterios que se desprenden de la jurisprudencia administrativa existente, postura compartida por esa Dirección a través de Nota N° .../13 (DI ...).

Aclarado esto, es de señalar que la dependencia revisora, tal como fuera expuesto, ha conferido vista a la responsable del epígrafe –cfr. art. 17 de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y sus modificaciones–, mediante Res. N° .../11 (DV ...), dictada el .../.../11, consignando como cargo, entre otros, la omisión de declarar como ganancia gravada en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, el beneficio que habría obtenido la contribuyente, producto de la aplicación de una porción de los

aportes irrevocables, efectuados por su socio mayoritario el 18/11/99, 29/6/01 y 31/5/02 (f. ...), a la constitución de una reserva voluntaria.

De lo señalado, se considera que el fundamento del cargo formulado en la referida vista difiere de las cuestiones debatidas en los antecedentes administrativos referidos por el área consultante en su informe –Dicts. D.A.T. 1/06 y Di.A.Téc. 26/07 y Actuación Nº .../12 (DI ...)-, de los cuales surgirían las supuestas dudas con respecto al criterio que debe considerar en la operatoria en cuestión. Ello más allá de dejar constancia que frente a una eventual existencia de criterios divergentes habrá de estarse a lo opinado en el emitido en último término.

Se sostiene lo expuesto, por cuanto en el Dict. D.A.T. 1/06 la cuestión tratada en el mismo radicó en la aplicación del régimen de retención contemplado en el artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en la que se hiciera referencia tangencialmente a la aplicación de aportes irrevocables a la absorción de pérdidas contables y su incidencia en el citado gravamen.

Asimismo, en el Dict. Di.A.Téc. 26/07, la temática analizada consistió en el tratamiento impositivo que corresponde dispensar a las sumas devueltas a los accionistas en exceso a los importes que efectuaran en concepto de aportes irrevocables.

Por último, en la Actuación Nº .../12 (DI ...), la materia en debate consistió en analizar las consecuencias impositivas que genera en una sociedad el procedimiento de absorber pérdidas contables, mediante sumas entregadas en concepto de aportes irrevocables por uno de sus accionistas.

En razón de tal motivo, se concluye que los criterios emergentes de dichos precedentes administrativos deben ser considerados en los respectivos contextos en los que fueron planteados.

Por otra parte, y con relación al cargo formulado por la dependencia revisora, cabe recordar que respecto a los aportes irrevocables la Inspección General de Justicia, en su carácter de órgano de contralor de las sociedades comerciales, dictó distintas normas específicas a efectos de regular el tratamiento contable de los mismos.

A tal fin, el citado organismo estableció, a través del art. 5 de la Res. Gral. I.G.J. 25/04, entre otras cuestiones, el procedimiento a efectos de inscribir en el Registro Público de Comercio los aumentos del capital social, mediante la capitalización de aportes irrevocables.

En tal sentido, el art. 6 de dicha norma dispuso que los aportes irrevocables integrarán el patrimonio neto de la sociedad desde la fecha de su aceptación, debiendo celebrarse la asamblea de accionistas a efectos de decidir sobre su capitalización o restitución, dentro del plazo de ciento ochenta días corridos, contados desde el momento en que fueran aceptados, modificado luego por el art. 4 de su par Res. Gral. I.G.J. 1/05, plazo que fuera prorrogado por el art. 6 de la Res. Gral. I.G.J. 7/05.

Por otra parte, el citado órgano de contralor, a través de la Res. Gral. I.G.J. 12/06, agregó previsiones sobre la aplicación de los aportes irrevocables para la cobertura de pérdidas, así como también contempló la posibilidad de efectuar aportes con el destino específico de absorber resultados negativos.

En consecuencia, a través de las resoluciones reseñadas de dicho organismo, se establecieron los distintos tratamientos que las sociedades comerciales debían otorgar a los aportes irrevocables, –capitalización, restitución o absorción de pérdidas–, no encontrándose en principio previsto entre aquéllos, en concordancia con lo establecido en el art. 70 de la Ley de Sociedades Comerciales, la posibilidad de constituir reservas, tal como habría efectuado la contribuyente del asunto.

En razón de ello, y no obstante las aristas jurídicas del caso, se interpreta que la reunión de socios celebrada por la responsable el 21/2/06, en la cual se resolviera la constitución de una reserva voluntaria mediante aportes irrevocables, resultaría irregular e ineficaz a los efectos administrativos, en función de la normativa relativa a la referida cuestión dictada por la Inspección General de Justicia, conforme lo establecido en los arts. 10 de la Res. Gral. I.G.J. 25/04 y 70 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Por consiguiente, la constitución de la citada reserva voluntaria mediante la suma de los aportes irrevocables efectuados por el socio mayoritario devendría contrapuesta con las disposiciones legales y reglamentarias en materia societaria relativas a la cuestión en debate.

Consecuentemente, conforme lo establecido en el inc. 3 de los arts. 6 de la Res. Gral. I.G.J. 7/05 y 271 del Anexo “A” de la citada resolución, ante la falta de restitución de los referidos aportes irrevocables, su aplicación a una reserva voluntaria implicaría la condonación de aquél generando un incremento patrimonial en la responsable, el cual se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias en orden a lo normado en el apart. 2, art. 2, de la ley del tributo.

Sin perjuicio de lo expuesto, de considerarlo conducente a los efectos de la resolución del procedimiento determinativo de oficio iniciado, el juez administrativo actuante podría solicitar como medida para mejor proveer que la Inspección General de Justicia –organismo que detenta, entre otras, la función de fiscalizar a las sociedades comerciales que se constituyen en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires– se expida sobre los siguientes aspectos:

a) Si resulta procedente la constitución de una reserva voluntaria mediante la aplicación de sumas provenientes de un “aporte no capitalizado”, en la forma decidida por la inspeccionada en el Acta de la reunión de socios del 21/2/06.

b) Informe con respecto al cumplimiento dado por la firma en cuestión a las Res. Grales. I.G.J. 25/04, 1/05, 7/05 y 12/06.

A juicio de este Departamento, la información que se obtenga coadyuvaría a definir si la utilización del referido “aporte no capitalizado”, registrado contablemente por la responsable como una reserva voluntaria, implicaría –desde el punto de vista del derecho privado– la condonación de éste y el consecuente enriquecimiento a título gratuito de la sociedad.

III. Con respecto a la referencia efectuada por la División ... en su informe obrante a f. ..., a la fecha de prescripción del período objeto de consulta –2006–, esta instancia considera pertinente señalar que tanto el art. 44 de la Ley 26.476 como el art. 17 de la Ley 26.860 suspendieron, con carácter general por un año, el curso de prescripción de la acción del Fisco para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, así como también para aplicar multas con relación a los mismos, motivo por el cual el cómputo del plazo de prescripción del mencionado período fiscal finalizaría el 31 de diciembre de 2014.