

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 15/17

Buenos Aires, 18 de octubre de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Quebranto impositivo. Diferencias de cambio e intereses financieros originados en presuntos préstamos otorgados por firmas vinculadas a sus controlantes. Consideración del mutuo como un pasivo ficticio por parte de la fiscalización. Beneficios de la [Ley 27.260](#). Libro II. Tít. I. Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional y extranjera y demás bienes en el país y exterior. Tratamiento.

Sumario:

1. La impugnación de la deducción en el balance impositivo de los intereses y diferencias de cambio correspondiente de las declaraciones juradas correspondiente a los períodos fiscales 2008 a 2012 obedece a la consideración del mutuo declarado por la recurrente como un pasivo ficticio y a su recalificación en el marco del art. 2 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) como aporte de capital.
2. Un pasivo ficticio (mutuo simulado) constituye una tenencia de capital que no fue exteriorizada, en el caso como pretende el Fisco nacional, como aporte de capital.
3. La Instr. Gral. .../... (DI ...), en lo que al caso importa sustituyó el último párrafo del pto. ... de la Instr. Gral. .../... (DI ...), aclarando que las “Las obligaciones alcanzadas por el beneficio son aquellas susceptibles de justificar la tenencia de bienes y sus derivaciones –incluidas aquellas provenientes de pasivos ficticios– por ejercicios anteriores al 2015 que hubieran sido correctamente declarados en el ejercicio 2015 o que el contribuyente no los tuviera más en su patrimonio al cierre de dicho ejercicio”.
4. La única condición exigida por el legislador para gozar de los beneficios del art. 46 de la ley es que en el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 el contribuyente o responsable hubiera declarado y/o exteriorizado la totalidad de los bienes y tenencias en las declaraciones del impuesto a las ganancias.
5. El art. 85 de la Ley 27.260 no está dirigido a los buenos cumplidores, que tienen previsto otros beneficios en el Tít. III del Libro II del ya mencionado texto legal, sino también a aquellos contribuyentes que pudieron haber incurrido en omisión y/o evasión de impuestos en períodos fiscales previos al cerrado con anterioridad al 31/12/15, pues solo ello explica la remisión efectuada por el art. 85 de la ley del régimen al goce de los beneficios previstos en el art. 46.
6. Toda vez que, en el caso, el área revisora no afirma que dicha tenencia o aporte se conserve en el patrimonio sin haber sido declarada en el ejercicio cerrado con anterioridad al 31/12/15, en otras palabras, no niega que la tenencia de dinero que dio origen al ajuste fue consumida ni que el resto de los bienes hubieran sido debidamente declarados en el último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/15, el contribuyente ..., es acreedor de los beneficios consagrados en el art. 46 de la Ley 27.260 por expresa remisión del art. 85 del mencionado texto legal.

7. La avocación es una facultad discrecional del administrador federal de Ingresos Públicos que responde a razones de oportunidad, mérito y conveniencia, motivo por el cual la decisión sobre su ejercicio corresponde a dicha autoridad (cfr. arts. 4 Dto. 618/97 y 3 de la Ley 19.549).

Texto:

I. Esa Subdirección ... solicita la opinión de esta Asesoría Legal, a raíz del pedido de avocación formulado por la responsable del asunto, con el objeto de que el administrador federal entienda en la resolución del recurso de reconsideración interpuesto en el marco del art. 76, inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) contra la Res. Nº .../17, dictada y notificada el 26 de junio de 2017 por la División ... de la Dirección ...

II. Relación de los hechos:

1. Determinación de oficio:

Por la Res. Nº .../17 (DV ...), se impugnaron las declaraciones juradas originales presentadas por la contribuyente ... del impuesto a las ganancias, correspondientes a los períodos fiscales 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012; procediéndose a la determinación de oficio, con carácter parcial y por conocimiento cierto de la materia imponible la obligación tributaria de la contribuyente frente al gravamen, resultando de ello la impugnación de la totalidad del quebranto impositivo proveniente de ejercicios anteriores computados en los ejercicios 2009 y 2012 y la intimación de ingresar el impuesto respectivo correspondiente a los períodos 2009, 2010, 2011 y 2012, con más los respectivos intereses resarcitorios de conformidad con el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.). Asimismo se le aplicó multa del art. 46 de la ley ritual equivalente a tres veces el impuesto evadido por el período fiscal 2009, dejándose constancia de la reserva del art. 20 de la Ley 24.769 para la eventual aplicación de sanciones, por los períodos 2010, 2011 y 2012.

El acto administrativo encuentra fundamento en el cómputo improcedente de un quebranto impositivo de ejercicios anteriores prevenientes de los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 que ya habían sido impugnados por esa instancia, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida en los períodos 2009, 2010, 2011 y 2012. Ello en la medida que en los períodos mencionados en primer término la contribuyente computó como pérdida sumas en concepto de diferencias de cambio e intereses financieros originados en presuntos préstamos otorgados por firmas vinculadas a sus controlantes —... (titulares del ciento por ciento –100%– del capital de ... con anterioridad a la transferencia del paquete accionario al ...)– durante los períodos 2006 a 2011; que el juez administrativo interviniente consideró que de acuerdo al principio de la realidad económica - las sumas recibidas por la contribuyente no constituyen préstamos sino aportes de capital.

Para así concluir se procedió al análisis de la operación desde el plano fáctico y en consecuencia se consideró que “el ingreso de los fondos efectuados por el accionista para financiar la operación de compra del inmueble, más que una deuda, constituyó desde su origen un aporte de capital, verificándose que la intención del contribuyente fue la de tomar esos fondos como aporte de capital y darle la apariencia de pasivo, para obtener una ventaja tributaria”.

Se señala, entre otros aspectos que la forma de financiación que se impugna “responde a un tipo de negocio donde los inversores utilizan sociedades ‘holdings’ y sociedades ‘off shore’ situadas en

jurisdicciones de baja o nula tributación para controlar e inyectar fondos en la sociedad local a los fines de la realización del proyecto inmobiliario en el país y luego devolverlos al exterior mediante la utilización de la figura jurídica de préstamos entre vinculadas y de esa manera reducir su carga impositiva” y que, en ese marco el Banco ..., “en la operatoria responde a la figura de agente financiero facilitador de la colocación de los fondos en la sociedad local a fin de encubrir una operación decidida intragrupo más que a una necesidad de la accionista ...”.

Luego, toda vez que la responsable opuso al progreso del procedimiento de determinación de oficio, los beneficios del art. 46 de la Ley 27.260 en virtud de haber presentado la declaración jurada de confirmación de datos prevista en el art. 85 de la Ley 27.260 y su norma reglamentaria, ratificando los bienes y tenencias de la sociedad exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias e impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2015, cuyo cierre opera el 31/12/15, expresando que su representada habría cancelado el préstamo cuya objeción a la deducibilidad de los intereses y diferencias de cambio motivó la vista conferida con fecha .../.../16, notificada el .../.../16, el juez administrativo sostuvo que la confirmación de datos no opera conforme la pretensión del contribuyente.

En ese orden de ideas, en la resolución administrativa se señaló que “los intereses y la diferencia de cambio que han sido impugnados de sus declaraciones juradas por los períodos fiscales 2008 a 2012, resultan –en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../17–, conceptos técnicos no susceptibles de regularización.

Trae a colación el art. 24 del Dto. 895/16, reglamentario de la Ley 27.260, donde se aclara que ‘A los fines del inc. d) del art. 46 y del art. 85 de la Ley 27.260, se entenderá por tenencias y/o bienes no declarados, aquellos que no hubieran sido incorporados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas presentadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos’ y que, en el caso, los ajustes practicados a la quejosa se corresponden con la impugnación de diferencias de cambio e intereses deducidos por la propia contribuyente en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas ante esa Administración Federal de Ingresos Públicos, motivo por el cual, no resulta susceptible de gozar de los beneficios dispuestos en el art. 85 de la Ley 27.260”.

Luego concluye que “del juego armónico de ambas normas, no puede inferirse de manera alguna que los ajustes detectados por esta Administración en el transcurso de sus funciones de auditoría fiscal puedan ser neutralizados con la simple presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, burlando la actividad desplegada hasta la fecha, cuando –en palabras de la contribuyente– ha existido un mutuo que diera origen a las deducciones impugnadas y tal pretensión fiscal ha sido sostenida en el presente procedimiento”.

2. Recurso de reconsideración. Solicitud de avocación:

En su queja la responsable invoca, en primer lugar, la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos prevista en el art. 85 de la Ley 27.260, ratificando los bienes y tenencias de la sociedad exteriorizados en las declaraciones del impuesto a las ganancias y del impuesto a la ganancia mínima presunta, cuyo cierre operó el 31/12/15, “... esto es con anterioridad a la íntegra cancelación del préstamo cuya objeción a la deducibilidad de los intereses y diferencias de cambio motiva esta apelación”; reclamando para sí la aplicación de los beneficios establecidos en el art. 46 de la mencionada ley.

Entiende que el Fisco nacional al considerar al mutuo un aporte de capital no declarado como tal, conlleva necesariamente a reconocer el carácter patrimonial del ajuste, susceptible por lo tanto, de los beneficios consagrados por la Ley 27.260.

Considera ilegítimo el rechazo del beneficio por parte de la División ... aduciendo que los ajustes "... resultan –en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../...–, conceptos técnicos no susceptibles de regularización", toda vez que éstos fueron definidos en la misma norma como "los originados en '... diferencias de criterio respecto de la interpretación y/o aplicación de la norma técnica o jurídica en la que el Fisco considera que debe ser encuadrada la situación en cuestión (...) es decir, que no derivan de tenencia y/o bienes)". Ello cuando en el caso no existe una divergencia de criterio sobre la aplicación de norma alguna ni se trata de un ajuste técnico, circunstancia que corrobora con los fundamentos dados en la resolución administrativa para calificar la conducta a los fines de la aplicación de sanciones.

En subsidio, la recurrente plantea en apretada síntesis, por un lado la prescripción de las facultades fiscales para determinar el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2009 y 2010 y, por el otro, la real existencia del mutuo que el organismo recaudador impugna.

Hace expresa reserva para ocurrir en Casación para el eventual caso de crearse la Cámara de Casación Administrativo Federal y del caso federal para ocurrir por la vía del recurso extraordinario del art. 14 de la Ley 48 a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Pide la avocación del administrador federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos para resolver el recurso de reconsideración a los fines de que se consideren todos los aspectos planteados en su defensa, ya que de no ser evaluados colocarían a su parte en estado de indefensión agravándose tal circunstancia por estar comprometidas acciones penales.

3. La Dirección ... remite las actuaciones, a instancias de la Dirección ..., a esa Subdirección General ... en función del pedido de avocación solicitado por la recurrente, a los fines de que se emita el acto de asesoramiento pertinente previo a que el administrador federal decida avocarse al conocimiento y decisión de la presente causa en particular ejercicio de sus atribuciones, la que responde, esencialmente, a razones de oportunidad, mérito y conveniencia.

III. A esta altura, corresponde que esta Asesoría Legal se expida sobre la materia sometida a su consideración.

A los fines de la resolución de la presente controversia corresponde, en primer lugar, atender a la pretensión de la recurrente de la aplicación al caso de los beneficios del art. 46 de la Ley 27.260 como consecuencia de haber presentado la declaración jurada de confirmación de datos en los términos del art. 85 del mencionado texto legal.

Ello en la medida que según se admita o no la aludida pretensión, será necesario el tratamiento de los restantes planteos formulados por la recurrente en su recurso.

En tal sentido, cabe tener en cuenta, como ya se relatara en el acápite precedente, que el área revisora resolvió que la confirmación de datos no opera en el caso toda vez que "los intereses y la diferencia de cambio que han sido impugnados de sus declaraciones juradas por los períodos fiscales 2008 a 2012, resultan –en los términos de la Instrucción General (A.F.I.P.) Nº .../...–, conceptos técnicos no susceptibles de regularización".

Ahora bien, sobre el tratamiento de los pasivos ficticios frente al régimen de exteriorización y de confirmación de datos, que, en definitiva es de lo que trata la presente actuación, esta Asesoría Legal tuvo oportunidad de pronunciarse en la Nota Nº .../17 (DI ...) de fecha ... de ... de 2017, conformada por la Nota Nº .../17 (SD.G. ...), que dio lugar al dictado de la Instr. Gral. .../... (DI ...), en lo que al caso importa sustituyó el último párrafo del pto. ... de la Instr. Gral. .../... (DI ...), aclarando que “Las obligaciones alcanzadas por el beneficio son aquellas susceptibles de justificar la tenencia de bienes y sus derivaciones –incluidas aquellas provenientes de pasivos ficticios– por ejercicios anteriores al 2015 que hubieran sido correctamente declarados en el ejercicio 2015 o que el contribuyente no los tuviera más en su patrimonio al cierre de dicho ejercicio”.

En tal sentido se advirtió que la única condición exigida por el legislador para gozar de los beneficios del art. 46 de la ley es que en el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 el contribuyente o responsable hubiera declarado y/o exteriorizado la totalidad de los bienes y tenencias en las declaraciones del impuesto a las ganancias.

Por lo tanto, si la tenencia de dinero que da origen al ajuste fue consumida y el resto de los bienes fueron debidamente declarados en el último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/15, el contribuyente es acreedor de los beneficios consagrados en el art. 46 de la Ley 27.260 por expresa remisión del art. 85 del mencionado texto legal.

Este criterio fue aplicado en la Actuación Nº .../17 (DI ...), Nota Nº .../17 (DI ...) conformada por la Subdirección General ... mediante Nota Nº .../17 (SD.G. ...).

En el presente caso corresponde aplicar el mismo criterio. Así, la consecuencia de impugnar la causa de la tenencia de sumas de dinero, es decir, el resultado de entender el mutuo declarado por la empresa como una figura simulada, es la de considerar a dicha tenencia por parte de la sociedad como un aporte de capital realizado por sus accionistas. En el caso de que dicho aporte (no declarado) o tenencia hubiera sido consumido –y el resto de los bienes se encuentren debidamente declarados–, no puede caber duda de que, por imperio del mentado art. 85 de la Ley del Régimen de Sinceramiento Fiscal resulta aplicable el inc. d) del art. 46 de dicho texto legal, en tanto libera del pago de los impuestos omitidos de ingresar como consecuencia de dicho aporte así como de los hubieran tenido origen en los mismos, toda vez que la mentada tenencia no se encontraba instrumentada ni declarada como aporte de capital.

La exégesis finalista de las normas involucradas refuerza esta conclusión. En efecto, no puede perderse de vista que el fin de la ley fue consagrar una amnistía fiscal.

Al respecto, la Procuración del Tesoro de la Nación, que con referencia a esta clase de normas, expresó “En lo que se refiere a la interpretación extensiva de normas de la naturaleza que posee la Ley 26.476, ésta ha sido reconocida expresamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puntualmente, en el caso ‘Franklin Lucero’, Fallos 287:306”, donde “El procurador general ante el Alto Tribunal, en la oportunidad del dictamen previo a ese pronunciamiento, señaló: ... **en la misma línea de ideas ha podido decir la Corte que la interpretación de las leyes de amnistía no debe ser restrictiva ...**” y que, “En concordancia con ese dictamen, oportunamente, la Corte Suprema al dictar su fallo sostuvo ... el sentido interpretativo de la norma de cuya aplicación se trata **no puede ser sino ampliamente comprensivo de todas las situaciones que el legislador tuvo en vista ...**” y que “... no deben convalidarse interpretaciones susceptibles de traer consigo el riesgo cierto de frustrar el objeto perseguido –Fallos: 252:232 y sus citas– ...” (cfr. dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación de la Nación de fecha 5 de mayo de 2009) –la negrita es propia del presente informe–.

Y, en este orden de ideas, el fin perseguido por la norma prevista en el art. 85 de la Ley 27.260, al remitir a los beneficios establecidos en el art. 46 para quienes presentaron la declaración jurada de confirmación de datos, fue, evidentemente, el de equiparar a los sujetos que presentaron la declaración jurada voluntaria y excepcional de tenencia de bienes en el país y en el exterior del art. 36 y accedieron a los beneficios de la ley, con aquellos que no hubieran podido acceder a dichas prerrogativas, ya sea por haber declarado los bienes y/o tenencias en el último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/15 o porque dichos bienes o tenencias hubieran sido consumidos a esa fecha de modo tal que no formen parte actual del patrimonio del contribuyente o responsable.

Se trata, en definitiva, de priorizar la correcta declaración de los bienes y tenencias, asegurándose la tributación de aquéllos a partir del período fiscal cerrado con anterioridad al 31/12/05 y en el futuro por sobre lo omitido y/o evadido en el pasado; a la vez que sienta una solución de equidad para quienes no podían acceder al régimen por haber declarado los bienes ocultos con anterioridad al 31/12/15 o por no poseerlos más en su patrimonio, con aquellos otros que podían acceder al régimen mediante la presentación de la declaración jurada voluntaria y excepcional.

Lo expuesto responde también al planteo del área revisora cuando afirma que “no puede inferirse de manera alguna que los ajustes detectados por esta Administración en el transcurso de sus funciones de auditoría fiscal puedan ser neutralizados con la simple presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, burlando la actividad desplegada hasta la fecha, cuando –en palabras de la contribuyente– ha existido un mutuo que diera origen a las deducciones impugnadas y tal pretensión fiscal ha sido sostenida en el presente procedimiento”.

En efecto, detenidamente leído el art. 85 de la Ley 27.260, es claro que no está dirigido a los buenos cumplidores, que ya tienen previsto otros beneficios en el Tít. III del Libro II del ya mencionado texto legal, sino también a aquellos contribuyentes que pudieron haber incurrido en omisión y/o evasión de impuestos en períodos fiscales previos al cerrado con anterioridad al 31/12/15, pues solo ello explica la remisión efectuada por el art. 85 de la ley del régimen al goce de los beneficios previstos en el art. 46.

Luego, atendiendo a que en el caso la rubrada ha presentado la declaración jurada de confirmación de datos en los términos del art. 85 de la Ley 27.260, sin que ésta hubiera sido impugnada –ya sea por haber presentado el contribuyente la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Tít. I del Libro II, o por haberse detectado bienes no declarados en la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias o al impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente al último período fiscal cerrado con anterioridad al 31/12/05–, y sin que tampoco se cuestione que la tenencia o el aporte de capital haya sido consumido, corresponde concluir, al menos en el marco de las presentes actuaciones, que la sociedad ... está en condiciones de gozar de los beneficios del art. 46 de la Ley 27.260.

Esta forma de concluir exime a esta instancia asesora de considerar los restantes agravios planteados por la recurrente en su queja, por devenir abstractos.

IV. En suma, esta Asesoría Legal concluye:

1. La impugnación de la deducción en el balance impositivo de los intereses y diferencias de cambio correspondiente de las declaraciones juradas correspondiente a los períodos fiscales 2008 a 2012 obedece a la consideración del mutuo declarado por la recurrente como un pasivo ficticio y a su recalificación en el marco del art. 2 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) como aporte de capital.

2. Un pasivo ficticio (mutuo simulado) constituye una tenencia de capital que no fue exteriorizada, en el caso como pretende el Fisco nacional, como aporte de capital.

3. La Instr. Gral. .../... (DI ...), en lo que al caso importa sustituyó el último párrafo del pto. ... de la Instr. Gral. .../... (DI ...), aclarando que “Las obligaciones alcanzadas por el beneficio son aquellas susceptibles de justificar la tenencia de bienes y sus derivaciones –incluidas aquellas provenientes de pasivos ficticios– por ejercicios anteriores al 2015 que hubieran sido correctamente declarados en el ejercicio 2015 o que el contribuyente no los tuviera más en su patrimonio al cierre de dicho ejercicio”.

4. La única condición exigida por el legislador para gozar de los beneficios del art. 46 de la ley es que en el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 el contribuyente o responsable hubiera declarado y/o exteriorizado la totalidad de los bienes y tenencias en las declaraciones del impuesto a las ganancias.

5. El art. 85 de la Ley 27.260 no está dirigido a los buenos cumplidores, que tienen previsto otros beneficios en el Tít. III del Libro II del ya mencionado texto legal, sino también a aquellos contribuyentes que pudieron haber incurrido en omisión y/o evasión de impuestos en períodos fiscales previos al cerrado con anterioridad al 31/12/15, pues sólo ello explica la remisión efectuada por el art. 85 de la ley del régimen al goce de los beneficios previstos en el art. 46.

6. Toda vez que, en el caso, el área revisora no afirma que dicha tenencia o aporte se conserve en el patrimonio sin haber sido declarada en el ejercicio cerrado con anterioridad al 31/12/15, en otras palabras, no niega que la tenencia de dinero que dio origen al ajuste fue consumida ni que el resto de los bienes hubieran sido debidamente declarados en el último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/15, el contribuyente ..., es acreedor de los beneficios consagrados en el art. 46 de la Ley 27.260 por expresa remisión del art. 85 del mencionado texto legal.

7. La conclusión precedente exime a esta Asesoría de tratar los restantes agravios planteados por el recurrente.

V. La avocación es una facultad discrecional del administrador federal de Ingresos Públicos que responde a razones de oportunidad, mérito y conveniencia, motivo por el cual la decisión sobre su ejercicio corresponde a dicha autoridad (cfr. arts. 4 Dto. 618/97 y 3 de la Ley 19.549).

Así entonces, se propone elevar las presentes actuaciones a la Administración ..., a los fines de que esa máxima autoridad evalúe el ejercicio de la avocación en orden a resolver el recurso de reconsideración del inc. a) del art. 76 de la ley de rito fiscal interpuesto por el contribuyente de la referencia.

A esos fines, el Consejo Jurídico de este servicio asesor es que debe reconocerse virtualidad a la declaración jurada de confirmación de datos presentada por la responsable en los términos del art. 85 de la Ley 27.260 y por lo tanto, admitir la pretensión de la recurrente en el sentido de que corresponde la aplicación al caso de los beneficios previstos en el art. 46 de la Ley 27.260.

Ahora bien, de no ejercer la Administración Federal la avocación pretendida por la responsable, corresponderá girar el expediente a la Dirección ... para la continuidad del trámite de rigor.