

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 11/17

Buenos Aires, 19 de mayo de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Régimen de sinceramiento fiscal. [Ley 27.260](#). Tít. III. Beneficios para contribuyentes cumplidores. Incumplimiento de las condiciones y requisitos. Presentación de declaraciones juradas rectificativas. Si no hay diferencia en el impuesto determinado la nueva presentación efectuada con posterioridad al 22/7/16 no tendrá incidencia sobre el beneficio exentivo.

Sumario:

Se concluye que en el supuesto de que exista una presentación –original o rectificativa– ulterior a la fecha indicada por la norma –22/7/16– que revele la existencia de una obligación tributaria no cancelada –total o parcialmente– en cabeza de quien tramitó uno de los beneficios que alternativamente reconoce el art. 63 de la Ley 27.260, tal circunstancia traerá aparejado el decaimiento de los mismos.

Por el contrario, en caso de que la presentación o rectificación no diera lugar a un incremento de la obligación oportunamente determinada, no se configuraría la consecuencia antes mencionada, esto es la pérdida del beneficio fiscal consagrado por el art. 63 del plexo legal, ello toda vez que en este supuesto la rectificativa no impide afirmar que las obligaciones fueron “... debidamente canceladas en su totalidad con anterioridad a la fecha de promulgación de la ley”.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., provenientes de la Subdirección ..., quien solicita la intervención de este servicio asesor, en los términos de la Instr. Gral. Nº .../... (A.F.I.P.), a los fines de precisar los alcances que cabe atribuir al término de dilucidar si la presentación de declaraciones juradas rectificativas por parte del contribuyente conlleva al decaimiento del beneficio contemplado por el art. 63 de la Ley 27.260.

II. Al respecto, cabe señalar que mediante la Nota Nº .../16 (DI ...), la Dirección de ... abordó el análisis de los requisitos que deben cumplir aquellos contribuyentes que deseen acceder al denominado “beneficio para contribuyentes cumplidores” contemplado en el Libro II, Tít. III, de la Ley 27.260, consistente en la exención del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 o, en su defecto, del impuesto a las ganancias aplicable a la primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2016.

Así pues, luego de efectuar una reseña de los arts. 63 de la Ley 27.260 y 18 del Dto. 895/16, sostiene que “... el ‘cumplimiento’ requerido no sería de carácter meramente formal sino también material, ello en cuanto a la determinación e ingreso de la obligación tributaria”, agregando seguidamente que “... no obstaría la conclusión anterior el contenido de la enumeración que efectúa el art. 35 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, al establecer los controles formales que –sistémicamente– habrán de realizarse al

momento de la adhesión al beneficio, la que no tendría carácter taxativo, es decir, no sería excluyente de controles adicionales 'ex post', como sería el análisis de una declaración jurada posterior".

A continuación manifiesta que "... un segundo concepto que resultaría de los argumentos hasta aquí desarrollados indica que, con la presentación de la declaración jurada rectificativa, que implique un 'incremento' de la obligación tributaria determinada en la declaración anterior, correspondiente a los períodos fiscales 2014 o 2015 y respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encontraba inscripto, se está exteriorizando un incumplimiento de la obligación respectiva, situación que –en principio– modificaría los requisitos bajo los cuales otorgó el beneficio e importaría su anulación", en tanto que "... si la declaración jurada posterior no tuviese el efecto descrito respecto de la obligación tributaria, el beneficio de que se trate debería mantenerse inalterado".

En esa línea argumental, entiende que dicha interpretación se compadecería con el criterio adoptado por el art. 16 del decreto reglamentario respecto de los beneficios de los arts. 46 y 85 de la Ley 27.260, el cual marca una diferencia para el caso de que esta Administración Federal detecte bienes por un valor inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000) o al uno por ciento (1%) del total exteriorizado, expresando que "... al no generar diferencia de impuesto, la detección posterior no implica que caiga el beneficio de liberación del art. 46, ...".

Por todo lo expuesto concluye que "... del análisis comparativo de una y otra situación derivaría que –en principio– el temperamento rector para determinar si deben darse o no decaídos los beneficios acordados pasaría por la determinación de si la declaración posterior genera o no diferencia en la determinación de la obligación tributaria a favor del Fisco", sugiriendo que de resultar correcta esta interpretación se formule una circular a efectos de dar conocimiento de la misma a las áreas operativas.

III. Llamada a tomar intervención la Dirección de ..., considera que se cumplen los requisitos para solicitar la intervención de las áreas asesoras de máximo nivel, establecidos en el pto. 3.2.1 de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../... .

Sentado ello, la dependencia preopinante entiende que conforme surge del decreto reglamentario, "... serán considerados buenos cumplidores aquellos que hubieran cumplido con las obligaciones tributarias –no distingue entre formal y material– y las mismas se encontraren debidamente canceladas en su totalidad con anterioridad a la promulgación de la ley".

En ese orden de ideas, señala que existe una publicación en el apartado de preguntas frecuentes de la página web institucional bajo el número de ID N° 21175620, en la cual se afirma que "... la rectificativa posterior a la fecha de promulgación de la Ley 27.260 genera la pérdida del beneficio, por lo tanto no se considera contribuyente cumplidor".

IV. Reseñadas que fueran las principales consideraciones vertidas con relación a la cuestión consultada, seguidamente se procederá a su análisis.

El art. 63 de la Ley 27.260 establece en su primer párrafo que "... los contribuyentes que hayan cumplido sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos períodos fiscales inmediatos anteriores al ejercicio fiscal 2016 y que cumplan con los requisitos del art. 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive".

Es así que, a los fines indicados, el precepto mencionado en último término prevé que deberá verificarse el cumplimiento de dos recaudos: a) no haber adherido al régimen de exteriorización voluntario ni al de

regularización de obligaciones tributarias de la Ley 26.860 en los últimos dos períodos fiscales anteriores al 2016, ni a los planes de pagos particulares otorgados por el organismo fiscal en uso de las facultades delegadas por el art. 32 de la Ley de Procedimiento Fiscal; y b) no poseer deuda en condición de ser ejecutada por el ente recaudador, tampoco haber sido ejecutado fiscalmente; ni condenado, con condena firme, por multas por defraudación fiscal en los dos últimos períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016.

Por su parte, el art. 18 del Dto. 895/16 –B.O. 28/7/16– abarca dentro del concepto de “contribuyente cumplidor” a que alude el Tít. III del Libro II de la Ley 27.260, a “... aquellos que hubieran cumplido con las obligaciones tributarias correspondientes a los dos períodos fiscales anteriores al período fiscal 2016, cuando tales obligaciones hayan sido debidamente canceladas en su totalidad con anterioridad a la fecha de promulgación de la ley ...” –el subrayado es propio del presente informe–.

En ese orden de ideas, el art. 35 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 y sus modificatorias prevé que esta Administración Fiscal controlará, al momento de la adhesión a los beneficios del art. 63 de la ley en trato, la presentación de la totalidad de las DD.JJ. determinativas correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015, y la inexistencia de deudas líquidas y exigibles relativas a dichos períodos. Sin embargo, la propia norma aclara que dicha validación se realizará sin perjuicio de los controles que se efectúen respecto de las condiciones del art. 66 del mismo cuerpo legal.

De lo hasta aquí expuesto se advierte con absoluta nitidez que revestirán el carácter invocado por la norma en trato aquéllos sujetos que hayan cumplido integralmente sus obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales 2014 y 2015 con anterioridad al 22/7/16 –fecha de promulgación de la Ley 27.260–.

Nota de la Editorial: por Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, art. 2, se establece que, a efectos de lo dispuesto en esa resolución general, la fecha de promulgación de la Ley 27.260 es el 22/7/16.

Es decir, el presupuesto del esquema exentivo se centra en el cumplimiento de las obligaciones impositivas del contribuyente y/o responsable, el cual necesariamente debe verificarse tanto desde un punto de vista formal como material.

En efecto, resultaría erróneo reconocer la calidad de “cumplidor” a quien ha efectuado las presentaciones de sus declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por esta Administración Federal, pero sin reflejar en ellas su real situación tributaria.

Así pues, se ha entendido que el cumplimiento tributario abarca los siguientes aspectos: 1. gestionar la inscripción en los respectivos tributos según lo exijan los respectivos marcos normativos; 2. presentar declaraciones juradas en los plazos fijados por el organismo recaudador; 3. determinar la obligación tributaria correctamente, atendiendo a las pautas previstas por los respectivos marcos legales, 4. ingresar en tiempo oportuno el gravamen determinado –cfr. Castro, Juan Pedro; “Las funciones de la administración tributaria. Las brechas del incumplimiento tributario”; Boletín de la D.G.I.: 366, págs. 987/992–.

Por lo tanto, en el supuesto de que exista una presentación –original o rectificativa– ulterior a la fecha indicada por la norma –22/7/16– que revele la existencia de una obligación tributaria no cancelada –totalmente– en cabeza de quien tramitó uno de los beneficios que alternativamente reconoce el art. 63 de la Ley 27.260, tal circunstancia traerá aparejado el decaimiento de los mismos.

Por el contrario, en caso de que la presentación o rectificación no diera lugar a un incremento de la obligación oportunamente determinada, no se configuraría la consecuencia antes mencionada, esto es la pérdida del beneficio fiscal consagrado por el art. 63 del plexo legal, ello toda vez que en este supuesto la rectificativa no impide afirmar que las obligaciones fueron "... debidamente canceladas en su totalidad con anterioridad a la fecha de promulgación de la ley".

Dicho en otros términos, en el supuesto en que los cambios introducidos en los datos declarados no involucren un incremento de la base imponible que derive en una diferencia en el impuesto determinado, la nueva presentación efectuada con posterioridad a la fecha de promulgación de la Ley 27.260 no tendrá incidencia sobre el goce del beneficio exentivo.