

**DICTAMEN Di.A.L.I.R. 9/17**  
**Buenos Aires, 17 de abril 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. Procedimiento de determinación de oficio como marco para la determinación de la materia imponible y la procedencia o no del beneficio exentivo.

Sumario:

Frente a la existencia de causales que derivan en la improcedencia de la exención contemplada en el art. 63 de la Ley 27.260, corresponderá la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio conforme las previsiones del art. 16 y cs. de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en cuyo marco corresponderá que se discuta la vigencia o no del mentado beneficio tanto como la determinación de la materia imponible.

Texto:

I. Vienen estas actuaciones de la Subdirección General ..., a fin de que se emita opinión respecto del procedimiento a seguir ante la existencia de causales que obstan al “Beneficio para contribuyentes cumplidores”, previsto en el art. 63 de la Ley 27.260.

II. Mediante Nota Nº .../17 (DI ...) de fs. ... la Dirección de ... indica que frente a la verificación de causales de decaimiento del beneficio surgirá para el contribuyente una deuda –equivalente al monto de la exención computada– cuya cobranza deberá gestionar el organismo.

Al respecto, refiere como causales, tanto la detección por parte de este organismo del incumplimiento de las condiciones y requisitos de procedencia del beneficio, como la propia acción del contribuyente –ejemplificando con el supuesto de presentación de una DD.JJ. rectificativa del período 2015–.

En ese marco, considera necesario establecer:

– Si la pérdida del beneficio debe ser comunicada en forma expresa y por acto administrativo; o si, por el contrario, resulta suficiente con el reclamo de la deuda correspondiente.

– Si para el reclamo de la deuda procede la aplicación del art. 14 de la ley de rito –simple intimación de pago–, o si debe seguirse el procedimiento dispuesto en el art. 16 y ss. –determinación de oficio– de la citada ley.

– Si cabe hacer alguna diferenciación, según se trate del impuesto sobre los bienes personales o del impuesto a las ganancias, en razón que en el primer caso la liquidación es autodeclarativa, mientras que, en el segundo, interviene el empleador como agente de retención.

A fs. ..., la Dirección de ... encuadró la consulta en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, haciendo alusión a otra consulta en trámite en la Dirección de ... que involucra el análisis del supuesto de rectificación de DD.JJ. de los períodos 2014 o 2015 como causal de “pérdida” del beneficio exentivo en cuestión (SIGEA A.F.I.P. Nº ...-2016).

III. En atención a la intervención requerida, cabe realizar las siguientes consideraciones, con la salvedad que el análisis se circunscribirá a las cuestiones procedimentales objeto de competencia del área, siendo que lo atinente a la rectificación de la DD.JJ. como causal que obsta al goce de la exención –dado su carácter sustancial– se encuentra bajo análisis del Departamento ... .

En primer término, es dable apreciar que las condiciones y requisitos para el acceso al beneficio acordado a los contribuyentes cumplidores, han sido establecidos por la ley, habiendo dispuesto el art. 63 de la Ley 27.260 –Libro II, Tít. III - “Beneficios para contribuyentes cumplidores”– que:

“Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos períodos fiscales inmediatos anteriores al período 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. Se incluye dentro de este beneficio a los responsables sustitutos previstos en el artículo sin número agregado a continuación del art. 25 y en el art. 26 del Tít. VI de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ley 23.966 (t.o. en 1997), y sus modificaciones.

“(...) Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, que cumplan con los requisitos del art. 66, y que no hayan sido alcanzados por el beneficio dispuesto en el primer y segundo párrafo ..., quedarán exentos del impuesto a las ganancias aplicables a la primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2016”.

En tal contexto, se entiende que ante el incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por la norma, se produce la ausencia o pérdida del beneficio, resultando entonces gravados los hechos imposables respectivos que habían sido comprendidos por la exención. En ese marco, frente a la ausencia de una previsión legal en contrario, cobran virtualidad las facultades del organismo para determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente en los términos del art. 16 y cs. de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Es decir, frente a la falta de determinación del impuesto respectivo por parte del contribuyente con invocación de una exención improcedente, corresponderá sustanciar el procedimiento de determinación de oficio en los términos de la normativa aludida, en tanto será en dicho marco procesal donde habrá de dilucidarse la magnitud del impuesto debido.

Es que, no tratándose del mero uso de atribuciones recaudatorias por parte de este organismo y a falta de previsión legal expresa que hubiera dispuesto la aplicación de las previsiones del art. 14 de la Ley de Procedimiento Tributario, no procede frente al supuesto analizado la intimación directa establecida en dicho precepto, en tanto no se verifiquen los presupuestos que la habilitan, esto es: cómputo contra el impuesto determinado de conceptos improcedentes, o cancelación o diferimiento impropio del saldo.

Por otra parte, se entiende que será también ese marco procesal el propicio para hacer conocer al contribuyente los cargos que se formulen respecto de la ausencia del beneficio exentivo y que –en definitiva– resulta causa del propio procedimiento de determinación de oficio que se inicie.

Tal temperamento, siendo que –en principio– conforme lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de exenciones impositivas, las facultades de verificación y fiscalización del organismo (arts. 33 a 36 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones), así como las propias para determinar de oficio la materia imponible (arts. 16 y cs. de esta ley), no se encuentran sujetas o limitadas a la previa revocación del “reconocimiento” exentivo que pudiera haberse hecho (in re “UTGRA - Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/D.G.I. s/Acción de amparo”, del 16/9/99; “Mutual de Socios Credivico c/A.F.I.P. - D.G.I. - Región 1 - Resol. 27-X-00 s/Dirección General Impositiva”, del 2/3/11, conforme fundamentos del dictamen fiscal; ver también dictamen fiscal en “Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Contencioso-Administrativo” del 19/4/11 y en “Cascos Blancos c/A.F.I.P. - Resols. 278/00 y 286/00 s/proceso de conocimiento” del 9/6/15).

Por último, en lo relativo al beneficio exentivo del impuesto a las ganancias sobre la primera cuota del sueldo anual complementario del período 2016 a que alude el último párrafo del art. 63 de la Ley 27.260, no cabe efectuar distingo alguno en cuanto al procedimiento aplicable del que se diera cuenta.

No obstante, para el caso que se trate de sujetos no inscriptos en el impuesto a las ganancias, a los fines de evitar contingencias ulteriores y aún cuando se trataría de un supuesto en que el empleador no habría efectuado la totalidad de las retenciones [ver art. 11, inc. c) de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.437/08 y sus modificaciones], previo al inicio del procedimiento determinativo de oficio, resultaría prudente intimar al sujeto la presentación la declaración jurada respectiva atendiendo a las previsiones del art. 1 de la reglamentación del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998 y sus modificaciones) –aprobado por Dto. 1.344/98– (según criterio que resulta –más allá de su acierto o error– de la sentencia recaída en “Ferrari, Osvaldo s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala “D”, 10/8/12).

En síntesis, frente a la existencia de causales que derivan en la improcedencia de la exención contemplada en el art. 63 de la Ley 27.260, corresponderá la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio conforme las previsiones del art. 16 y cs. de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en cuyo marco corresponderá que se discuta la vigencia o no del mentado beneficio tanto como la determinación de la materia imponible.