



REGIMEN DE SINCERAMIENTO FISCAL

ARGENTINA – PROYECTO DE LEY - MEDIA SANCION EN CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION

I.- INTRODUCCION	2
II.- ARTICULADO COMENTADO	3
II.a.- Artículo 36	3
II.b.- Artículo 37	5
II.c.- Artículo 38	10
II.c.- Artículo 39	13
II.d.- Artículo 40	15
II.e.- Artículo 41	18
II.f.- Artículo 42	20
II.g.- Artículo 43	21
II.g.- Artículo 44	22
II.h.- Artículo 46	25
II.i.- Artículo 47 a 51	31
III.- OPINION FINAL RESPECTO DEL ARTICULADO	32



I.- INTRODUCCION

En fecha 15-05-2016 el Poder Ejecutivo Nacional presenta un proyecto de ley ante la Cámara de Diputados bajo la nomenclatura PEN 0015-2016 el cual trata, en uno de sus títulos, lo que ha dado en llamar un “Régimen de Sinceramiento Fiscal el cual en su TITULO I establece un SISTEMA VOLUNTARIO Y EXCEPCIONAL DE DECLARACION DE TENENCIA DE MONEDA NACIONAL, EXTRANJERA Y DEMAS BIENES EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR comúnmente conocido como blanqueo de capitales el cual diseña un sistema de exteriorización de capitales y rentas ocultas al Fisco Nacional entre los artículos 36 a 51 del mencionado proyecto.

En fecha 16-06-2016 el proyecto obtiene “media sanción” conforme su aprobación en Cámara de Diputados quedando pendiente para su aprobación final que el mismo sea tratado en el Senado de la Nación que se estima sucederá en corto plazo.

En el presente estudio se realiza un análisis resumido sobre algunas cuestiones que entiendo será importante destacar en el articulado aprobado en fecha 16-06-2016 no sin antes recordar que en días reciente he publicado una opinión en cuanto al contenido del mensaje de elevación al recinto de diputados donde el Poder Ejecutivo expresa su motivación al proponer la norma bajo estudio.

Como he indicado en mi opinión previa respecto de las motivaciones (o falta de ellas) que conducen al Poder Ejecutivo a promover el título que será referenciado en este documento, conocerlas permite adentrarse en la lógica del proyecto propuesto por lo que, a fin de presentar facilitar la consulta a la previa opinión mencionada, se incorpora al presente documento un ANEXO en el cual transcribo mi opinión en cuanto al contenido del mensaje de elevación del proyecto aquí estudiado.

En cuanto al método de estudio a seguir la propuesta será repasar artículo para realizar, cuando corresponda, las aclaraciones, advertencias, plantear las dudas y dejar sentado aquello que debería ser modificado en el recinto del Senado de la Nación a fin de asegurarle “claridad” al proyecto o bien “mejorar” la propuesta legislativa destacando también aquellas cuestiones que, forzosamente, deberán ser objeto de reglamentación posterior.

Las referencias que se realizarán en este documento serán solamente orientativas y, forzosamente, resumidas no siendo estas las únicas cuestiones advertidas de la lectura del mencionado proyecto donde nos permitiremos dejar, para una tercer publicación, el diseño de algunos ejemplos pero ya considerando el proyecto definitivo y la reglamentación correspondiente.

Espero que este documento permita a los Sres. Legisladores advertir aquellas cuestiones que debieran ser modificadas o aclaradas en mérito de lograr un documento legislativo robusto, de fácil interpretación y sin reparos que genere un foco de litigiosidad para el contribuyente que pretenda acceder a los beneficios propuestos y, con ello, lesione aquel objetivo de “seguridad jurídica” que todo sistema debe perseguir.



II.- ARTICULADO COMENTADO

II.a.- Artículo 36

Se transcribe el Art. 36 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 36.- Las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias- (texto ordenado en 1997) y sus modificaciones-, domiciliadas, residentes - conforme los términos del capítulo I, Título IX de la ley citada-, estén establecidas o constituidas en el país al 31 de diciembre de 2015, inscriptas o no ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, podrán declarar de manera voluntaria y excepcional ante dicha Administración Federal, la tenencia de bienes en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el presente Título, dentro de un plazo que se extenderá desde la entrada en vigencia de esta ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.”

Comentarios:

En la definición de sujetos entiendo existe una superposición de sujetos dado que indica a las “personas humanas” como sujetos destinatarios de las normas aquí bajo comentario pero luego menciona a todos los sujetos incluidos en el Art. 49 Ley 20.628 siendo que algunos incisos particularmente han sido dispuestos para encuadrar rentas obtenidas por personas físicas (personas humanas) ya en función de la actividad que desarrollan.

No hay dudas de cuál es el espíritu del legislador, pero si se va a llamar a la Ley 20.628 se debería aclarar cuáles de los sujetos mencionados en el Art. 49 Ley 20.628 están alcanzados por las normas del régimen de sinceramiento fiscal.

En relación a la referencia realizada a “domicilio” es necesario aclarar que este es un concepto de derecho civil mientras que residencia puede ser un concepto del derecho civil o fiscal (según se refiera a normas migratorias o a normas fiscales).

En este sentido y siendo que hace referencia a las normas de la Ley 20.628 se advierte que:

a.- en cuanto al concepto de residencia no hay dudas que se refiere al Art. 119 Ley 20.628 y ss pero

b.- en cuanto hace al concepto de domicilio el mismo se encuentra “huérfano” de contenido toda vez que la mencionada norma no habla sobre domicilio.

Por otro lado, al no distinguir y, con ello, colocar en un pie de igualdad al concepto jurídico “domicilio” y a la condición “residencia en los términos de la Ley 20.628”, separados por una coma (,) se puede generar el efecto de que quién no sea residente fiscal Argentino pero se encuentre domiciliado en nuestro territorio pueda acceder a las disposiciones bajo comentario.



El proyecto al hacer referencia a los sujetos del Art. 49 Ley 20.628 advierte que comprende a aquellas que “estén establecidas o constituidas” en una redacción muy poco feliz porque si bien se entiende que puede estar haciendo referencia a las estructuras jurídicas (sociedades o fideicomisos) que menciona el Art. 49 Ley 20.628, como se comentó en párrafo anterior será importante reconocer que el Art. 49 Ley 20.628 además incluye entre sus incisos a sujetos que deberán encuadrar dentro de la tercera categoría por la calidad de las actividades desarrolladas sin perder, con ello, la condición de persona humana.

Por otro lado será necesario en la reglamentación establecer los elementos probatorios de la existencia de los entes ideales antes de la fecha mencionada (dado que el ente ideal podría conformarse antes de la fecha mencionada pero solo contar con la intervención de un Escriban Público a los efectos de certificar firmas luego de esa fecha).

Otra cuestión a destacar es que se necesitará interpretar el término “constituidas” dado que puede suceder que un tipo societario regular (acto que puede ser probado por haber intervenido un escribano en la certificación de firmas otorgando, con ello, fecha cierta al mismo) el contribuyente demore más que el tiempo establecido por la RG 07-2015 en presentarlo al organismo de contralor para su regularización, presentándolo en el ejercicio 2016.

En este caso no cabe dudas que en el plazo que medie entre la fecha de firma de contrato y de la regularización societaria se tratará de un sujeto IRREGULAR o SOCIEDAD SIMPLE y, con ello, atribuirá tributos conforme Art. 50 Ley 20.628.

En el marco de lo dicho: ¿está constituido al 31 de diciembre?; ¿los efectos el blanqueo corresponden sobre el sujeto o sobre los componentes?.

Por su parte, la frase “inscriptas o no ante la AFIP” parece reforzar la interpretación de que tendrá sumaria importancia la calidad de “constituida” y la reglamentación a tal efecto.

En cuanto a los bienes declarables advierte el artículo transcrito que incluye a:

- a.- bienes en el país y
- b.- bienes en el exterior.



II.b.- Artículo 37

Se transcribe el Art. 37 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 37.- Podrán ser objeto de la declaración voluntaria y excepcional prevista en este Título los siguientes bienes:

- . a) Tenencia de moneda nacional o extranjera;
- . b) Inmuebles;
- . c) Muebles, incluido acciones, participación en sociedades, derechos inherentes al carácter de beneficiario de fideicomisos u otros tipos de patrimonios de afectación similares, toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, certificados de depósito en custodia (ADRs), cuotas partes de fondos y otros similares;
- . d) Demás bienes en el país y en el exterior incluyendo créditos y todo tipo de derecho susceptible de valor económico.

Los bienes declarados deberán ser preexistentes a la fecha de promulgación de la presente ley en el caso de bienes declarados por personas humanas, y a la fecha de cierre del último balance cerrado con anterioridad al 1° de enero de 2016, en el caso de bienes declarados por personas jurídicas. En adelante se referirá a estas fechas como Fecha de Preexistencia de los Bienes.

También quedarán comprendidas las tenencias de moneda nacional o extranjera que se hayan encontrado depositadas en entidades bancarias del país o del exterior durante un período de tres (3) meses corridos anteriores a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, y pueda demostrarse que con anterioridad a la fecha de la declaración voluntaria y excepcional:

- a) Fueron utilizadas en la adquisición de bienes inmuebles o muebles no fungibles ubicados en el país o en el exterior, o;
- b) Se hayan incorporado como capital de empresas o explotaciones o transformado en préstamo a otros sujetos del Impuesto a las Ganancias domiciliados en el país. Debe además cumplirse que se mantengan en cualquiera de tales situaciones por un plazo no menor a seis (6) meses o hasta el 31 de marzo de 2017, lo que resulte mayor.

No podrán ser objeto de la declaración voluntaria y excepcional prevista en este Título, las tenencias de moneda o títulos valores en el exterior, que estuvieran depositadas en entidades financieras o agentes de custodia radicados o ubicados en jurisdicciones o países identificados por el Grupo de Acción Financiera (GAFI) como de Alto Riesgo o No Cooperantes.”

Comentarios:

En cuanto a los bienes susceptibles de exteriorización es importante la “separación” que realiza el Art. 37 del proyecto toda vez que incluye:



a.- papel moneda (bajo la referencia de tenencia) de manera tal que incluye tenencia en cuentas bancarias o bien dinero en efectivo,

b.- Inmuebles,

c.- Muebles (donde incluirá activos de carácter financiero o derechos como ser acciones, participaciones societarias, participaciones en fideicomisos para lo cual aclara que corresponderá al carácter de beneficiario, sin mencionar al carácter de fideicomisario.

Si bien las normas del CCyC se indica que el Fideicomisario puede ser el Beneficiario la realidad es que puede presentarse una separación en la calidad del beneficiario respecto del fideicomisario con lo cual, este último, podría interpretarse que no se encuentra incluido en la mencionada norma. De esta manera sería prudente su inclusión

Dentro de este carácter también encontraremos participaciones en patrimonios de afectación similares (entendiendo que se podría referir a condominios o figuras híbridas del exterior),

e.- otros instrumentos financieros.

d.- demás bienes en el país o en el exterior como ser derechos y créditos.

Para ser susceptibles de encuadrar en las previsiones de esta norma la condición (dado que abarca a todo tipo de bienes como se ha advertido en párrafos anteriores es que los bienes, en el caso de ser “sincerados” por personas humanas deberán ser existentes a la fecha de la promulgación de la norma y en el caso de personas jurídicas los bienes deberán ser pre-existentes al último balance cerrado hasta el 1 de enero de 2016.

De lo dicho se advierte que no se ha incluido:

a.- a las sucesiones indivisas que podrían participar de la misma condición que la dada para la persona humana ni

b.- a otros sujetos que se encuentran mencionados en el Art. 49 pero que no son personas jurídicas como ser los contratos de fideicomisos.

De lo dicho se considera que, siendo sujetos con posibilidad de blanquear, no se encuentra estipulada la condición objetiva en cuanto a tenencia para que los bienes puedan ser objeto de blanqueo.

Será importante analizar el uso del término “también” en siguiente frase: “También quedarán comprendidas...” para hacer referencia a la posibilidad de incluir dentro de las normas del sinceramiento fiscal bajo estudio a aquellos depósitos bancarios del país o del exterior que hubieran permanecido en ese estado por un lapso de 3 meses anteriores a la fecha de preexistencia de los bienes.



Esto estará indicando entonces que, para diferenciar de la condición objetiva de existencia dispuesta en el párrafo anterior, dependerá de la condición de que los bienes a exteriorizar estén depositados a la fecha que corresponda según el sujeto de que se trate para reconocer “la veracidad” de la existencia de estos bienes.

En el caso de que no se encuentren depositados a la fecha que corresponda al tipo de sujetos bajo estudio la cuestión podrá “salvarse” demostrando una imposición mínima de tres meses y una posterior inversión.

Dicho esto será prudente destacar el párrafo: “También quedarán comprendidas las tenencias de moneda nacional o extranjera que se hayan encontrado depositadas en entidades bancarias del país o del exterior durante un período de tres (3) meses corridos anteriores a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, y pueda demostrarse que con anterioridad a la fecha de la declaración voluntaria y excepcional..” del cual se extraen las siguientes observaciones:

a.- el uso del término “también” en conjunción del término “que se hayan encontrado...” implica que se trata de fondos NO DEPOSITADOS a la Fecha de Preexistencia definida por la norma (según el tipo del sujeto) pudiendo realizar la demostración de su existencia conforme el tipo de bien adquirido antes de la declaración voluntaria y excepcional que reglamenta el régimen,

b.- no se establece plazo de antigüedad para en el que se deberá ubicar este espacio de 3 meses de depósito obligatorio de manera tal que, por mencionar un ejemplo, una imposición de 3 meses realizada en el ejercicio 2014 permitirá justificar el espacio temporal requerido para una inversión posterior a la promulgación de la mencionada norma y

c.- siendo que se podrá justificar el monto de la imposición bancaria por espacio de 3 meses para una adquisición realizada antes de la declaración jurada exteriorizadora y siendo que la norma tendrá un plazo de vigencia hasta el 31 de marzo de 2017 un depósito realizado conforme se indicó en b.- podrá ser justificado con hasta una compra realizada el 30 de marzo de 2017.

Podría aún pensarse ejemplos mas obscenos dado que no habla de espacio de tiempo “hacia atrás”.

Por otro lado se deberá reglamentar como se demuestra la aplicación para adquisición de bienes muebles, máxime cuando la adquisición se realiza en carácter de consumidor final y, muchas veces, no se detalla el comprador o bien que sucede en el caso de haber realizado adquisiciones en carácter de consumidor final cuando en realidad se perseguía fin de lucro.

Una de las hipótesis de aplicación de fondos es que, en algún momento y conforme se ha indicado en párrafos anteriores, pudieron haber estado depositados en cuentas bancarias por un lapso de tres meses y que a la Fecha de Preexistencia de bienes no se encuentren en tal estado de manera tal que, para demostrar su existencia y, con ello, habilitar el blanqueo de los bienes involucrados, es la incorporación al capital de sociedades o explotaciones.



Sobre este punto será importante lo que disponga la reglamentación dado que la alta rigurosidad en la misma puede incluso vaciar de contenido lo que se pretende con este artículo.

En el caso de sociedades comerciales existen estrictas reglas (contables y societarias) a seguir cuando se trata de:

a.- aportes irrevocables o incluso

b.- aportes y aumentos de capital

En el caso de aportes y aumentos de capital la sociedad puede no estar obligada a modificar el valor del capital establecido en el estatuto.

Naturalmente si la empresa ha cumplido con las normas legales y contables en su exteriorización no tendremos problema en demostrar la capitalización pero si la empresa no ha documentado correctamente el acto (aporte irrevocable mal instrumentado, mal contabilizado o no tratado en término; capitalizaciones no presentadas a IGJ y actas defectuosas, por mencionar ejemplos) podemos encontrarnos con serias dificultades para “demostrar” la aplicación requerida para este “salvo-conducto”.

Naturalmente quién esté pensando en resolver la cuestión de cara a la normativa ya promulgada no tendrá dificultades para coordinar las acciones necesarias y que la capitalización no se encuentre sujeta a dudas.

Otro elemento fundamental a considerar es la trazabilidad del dinero dado que pese a que se esté realizando un sinceramiento de posiciones fiscales es habitual que el dinero hubiera sido ingresado a la empresa mediante aporte en efectivo con lo cual será fundamental el estricto cumplimiento de la norma societaria y contable tal cual se ha mencionado en esta nota.

En cuanto a las explotaciones de otros tipos (no regulares o simples) o bien fideicomisos que no cuentan con el “rigor legal procedimental” para las incorporaciones de capital a las explotaciones será necesario prestar especial atención al elemento vinculante entre el supuesto aportante y el incremento a declarar.

De lo dicho deberemos diferenciar capital de pasivos. Si no se puede justificar la intención de aportar al CAPITAL de la empresa entonces, definitivamente, no podremos encuadrar la aplicación bajo este ítem.

Conforme lo mencionado en líneas anteriores, si no se puede caracterizar como capital se caracterizará como préstamo. Será necesario considerar la “trazabilidad” del dinero cuestión que deberá ser reglamentada.

Otro punto a destacar es determinar cómo se entiende el siguiente párrafo:

“Se hayan incorporado como capital de empresas o explotaciones o transformado en préstamo a otros sujetos del Impuesto a las Ganancias domiciliados en el país...”



Dado que vemos el uso de dos términos “o”; el uno para diferenciar “empresas o explotaciones” y el siguiente para diferenciar “capital o pasivos”.

En este sentido entiendo que la primera distinción realizada: “empresas o explotaciones” obedece a una cuestión de género respecto del sujeto que recibe la capitalización pero sin distinguir el domicilio del mismo mientras que en el segundo “o” donde se indica “capital o pasivos” ya incorpora una condición adicional para este último caso (pasivos) que es que se trate de sujetos domiciliados en el país.

De lo dicho, una capitalización realizada sobre una empresa en el exterior podría aplicar en el marco normativo aquí mencionado y siendo que las empresas del exterior se rigen por la ley de la jurisdicción de incorporación encontraremos que para un mismo acto – capitalización societaria – ubicaremos jurisdicciones con normativa más laxa y otras con normativa más estricta.

Lo dicho y considerando la “excepción” de “ventana” de 3 meses antes comentada (sin límites temporales hacia atrás) y la habilitación hacia delante hasta el 31 de marzo de 2017 con la posibilidad de trabajar con sujetos del exterior (diversidad de normas contables y societarias) un mismo capital “físico” podría generar varios “capitales virtuales o de papeles” para, con ello, “comprar blanqueo hacia delante”. Naturalmente es una cuestión que deberá ser reglamentada.

Se destaca párrafo:

“Debe además cumplirse que se mantengan en cualquiera de tales situaciones por un plazo no menor a seis (6) meses o hasta el 31 de marzo de 2017”.

El límite de 6 meses o hasta el 31 de marzo de 2017 entiendo que no es razonable de manera tal que habilita a una alta disponibilidad de los bienes sujetos al régimen de sinceramiento fiscal de manera que no logra sujetar estos bienes a las inversiones primeras que lo han originado.

De esta manera, si el vehículo del blanqueo seleccionado fuera una capitalización societaria esta se encontrará “encerrada” hasta el 31 de marzo de 2017 quedando, a partir de esta fecha, liberado el capital para otros fines. De lo dicho no cabe dudas del oportunismo de la medida.

En cuanto a las jurisdicciones identificadas por el GAFI pueden ser consultada en el siguiente listado:

<http://www.controlcapital.net/noticia/3508/actualidad/listas-gafi-actualizadas-a-febrero-de-2016:-países-con-deficiencias-en-sus-sistemas-contr-el-lavado-de-dinero.html>



II.c.- Artículo 38

Se transcribe el Art. 38 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 38.- La declaración voluntaria y excepcional, se efectuará del siguiente modo:

a) En el caso de tenencias de moneda o títulos valores en el exterior, mediante la declaración de su depósito en entidades bancarias, financieras, agentes de corretaje, agentes de custodia, cajas de valores u otros entes depositarios de valores del exterior, en la forma y plazo que disponga la reglamentación que al respecto dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Quienes declaren tenencias de moneda o títulos valores en el exterior no estarán obligados a ingresarlos al país. Quienes opten por hacerlo, deberán ingresarlos a través de las entidades comprendidas en el régimen de las leyes 21.526 y sus modificatorias y 26.831;

b) En el caso de tenencias de moneda nacional o extranjera o títulos valores depositados en el país, mediante la declaración y acreditación de su depósito;

c) Tratándose de tenencias de moneda nacional o extranjera en efectivo en el país, mediante su depósito de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44, en entidades comprendidas en el régimen de las leyes 21.526 y sus modificatorias y 26.831, lo que deberá hacerse efectivo hasta el 31 de octubre de 2016, inclusive;

d) Para los demás bienes muebles e inmuebles situados en el país o en el exterior, mediante la presentación de una declaración jurada en la que deberán individualizarse los mismos, con los requisitos que fije la reglamentación.

Cuando se trate de personas humanas o sucesiones indivisas, a los efectos del presente artículo, será válida la declaración voluntaria y excepcional aun cuando los bienes que se declaren se encuentren en posesión, anotados, registrados o depositados a nombre del cónyuge del contribuyente de quien realiza la declaración o de sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad, o de terceros en la medida que estén comprendidos en el artículo 36 de la presente ley, conforme las condiciones que establezca la reglamentación.

Con anterioridad a la fecha del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017, los bienes declarados deberán figurar a nombre del declarante.

El incumplimiento de esta condición privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de la totalidad de los beneficios previstos en el presente Título.”

Comentarios:

El Art. 38 inc. a) del proyecto legislativo establece que podrán ser exteriorizadas las tenencias de moneda o títulos valores en el exterior que estuvieran depositados en entidades bancarias, financieras, agentes de corretaje, agentes de custodia, cajas de valores u otros entes depositarios de valores del exterior.



En este caso lo importante es que delega en la reglamentación la forma y plazo para la exteriorización de estos bienes debiendo considerar para ello que las condiciones deberán ser, forzosamente, diferentes dependiendo del sujeto depositario del que se trate.

Naturalmente no es lo mismo que se trate de entidades bancarias ante las cuales el proceso de certificación de existencia de fondos será relativamente sencillo que en el caso de tratarse de entidades financieras (definición que requerirá detalle por medio de la reglamentación dado que podremos encontrarnos con tenencias de moneda o valores depositados en entidades que, conforme la ley local de la jurisdicción de incorporación sea una entidad financiera o realice actividades financieras pero que no cumpla con los estándares propios de una entidad bancaria).

Otro punto relevante es que se requerirá definición del término agente de corretaje, agente de custodia, y de depositarios de valores en el exterior dado que, conforme se encuentra la definición legislativa actual, una entidad fiduciaria puede ser un depositario de títulos valores en el exterior los cuales pueden ser incluso no nominativos de manera tal que el vehículo para demostrar la existencia de estos valores en el exterior requerirá extremos probatorios forzosamente diferentes a las tenencias en entidades bancarias o entidades altamente reguladas. Lo dicho será fundamental que sea aclarado en la reglamentación.

En referencia a este punto el Art. 45 reglamenta las condiciones que se deben presentar para justificar la existencia de los depósitos en el exterior.

La declaratoria de moneda y títulos valores que luego no estén obligados a ingresarlos al país entiendo no corresponde con la finalidad pretendida por el proyecto que debiera ser la repatriación de capitales.

En el caso de ingreso de fondos al país es común encontrarse con dificultades regulatorias en las entidades bancarias pero, además, altos costos de gestión y hasta diferencias de cambio por la operación en divisas (pese a que por disposición del BCRA no debería aplicarse tal diferencia de cambio).

De lo dicho será necesario que el BCRA reglamente el ingreso de fondos relacionados con el blanqueo de capitales ya sea, para facilitar el proceso de justificación de origen de fondos como para reducir o eliminar los costos de la operatoria.

Caso contrario será un costo adicional a considerar por el sujeto que pretenda ingresar fondos al territorio nacional y, con ello, un aliciente para mantener fondos en el exterior (de haber decidido exteriorizarlos).

Tenencias de moneda y títulos valores depositados en el país se requerirá la acreditación del depósito realizado. Lo particular de este inciso es que no está indicando la fecha a la que se deberá acreditar el depósito por lo cual se debe entender que la fecha será la que corresponde al tipo de sujeto que pretenda acceder a los beneficios del régimen de sinceramiento fiscal (persona humana).

Adicionalmente a lo mencionado resulta interesante destacar que, para el caso de depósitos de dinero o títulos valores en el exterior menciona la posibilidad de que existan diferentes tipos de depositarios los cuales no son detallados en este inciso.



Sobre el punto será necesario que la Ley incorpore la mención de los sujetos “depositarios” de la moneda o títulos valores dado que no será lo mismo el proceso de acreditación de un depósito realizado en cuenta bancaria que en un agente financiero o incluso en “otros entes depositarios”.

Por último es de destacar que dice “acreditación de su depósito” y no habla de existencia a la fecha de “preexistencia de los bienes” de manera tal que una “interpretación holgada” estaría habilitando a una acreditación incluso antes de la fecha de preexistencia sin estar dispuestos de esta manera a esta fecha.

Naturalmente se deberán seguir los principios dispuestos en el art. 37 segundo párrafo respecto de la fecha de existencia de bienes a los efectos de la exteriorización.

En el caso de tenencias de dinero en efectivo en el país el requerimiento será el depósito en entidad bancaria hasta el 31 de octubre de 2016 estableciendo, en el Art. 44 Párrafo 1 un plazo mínimo de permanencia en dicha condición de seis meses al igual que lo dispuesto en el Art. 37 tercer párrafo inc. b) para el caso excepcional de fondos que hubieran estado depositadas en el país o en exterior por un plazo de tres meses, presumiblemente ya no depositadas a la fecha correspondiente según el tipo de sujeto que, en el caso de ser aplicadas en destinos conforme Art. 37 tercer párrafo inc. b) requiere un plazo de permanencia de 6 meses.

El Art. 37 segundo párrafo, a los efectos de indicar la fecha de preexistencia de los bienes no menciona a las “sucesiones indivisas” pero si lo hace en el Art. 38 cuarto párrafo. Claramente la ausencia mencionada en el Art. 37 segundo párrafo obedece a un error legislativo que debería ser subsanado.

Por otro lado, se observan dos cuestiones:

a.- considerando los cambios en materia civil que ha implicado la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación debería incorporarse la mención expresa en cuanto a los convivientes (uniones convivencia) y los descendientes del sujeto conviviente con el sujeto que pretende exteriorizar los bienes.

Si bien estos sujetos no hay dudas de que se encuentran incluidos en el término “terceros”, la delegación habilitada al ejecutivo para la reglamentación del punto podría “limitar” una incorporación por parte de los mencionados sujetos y

b.- la referencia a terceros conforme Art. 49 Ley 20.628 debiera ser comprensiva de contratos (como ser los fideicomisos del Art. 49 Ley 20.628) siendo, con ello, no “feliz” la definición de terceros cuando puede ser que nos encontremos con una estructura tributaria sin personalidad jurídica.

Fecha límite para realización de trámites registrales Abril – Mayo 2017 según sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias. Como sanción ante el incumplimiento de la obligación mencionada se ha dispuesto el decaimiento de los beneficios del blanqueo.



II.c.- Artículo 39

Se transcribe el Art. 39 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 39.- Las personas humanas o sucesiones indivisas podrán optar, por única vez, por declarar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, bajo su CUIT personal, las tenencias de moneda y bienes que figuren como pertenecientes a las sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones o cualquier otro ente constituido en el exterior cuya titularidad o beneficio les correspondiere al 31 de diciembre de 2015, inclusive.

En caso de existir más de un derechohabiente, accionista o titular, los bienes podrán ser declarados en la proporción que decidan quienes efectúen la declaración voluntaria y excepcional prevista en la presente ley.”

El Art. 39 del Proyecto establece una condición bastante especial que puede ser aplicada para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas pudiendo optar por declarar tenencias de bienes que figuren como pertenecientes a sociedades, fideicomisos, fundaciones o asociaciones constituidas en el exterior.

Del artículo mencionado creo importante destacar que:

a.- no se han incluido a las personas jurídicas con posibilidad de declarar tenencias en las mencionadas situaciones pero

b.- la especial regulación o aclaración para la declaración de estas tenencias (incorporando las tenencias y no la participación en este tipo de sujetos) permite interpretar que el artículo ha sido diseñado a los fines de incorporar al activo tributario del sujeto persona física (o sucesión indivisa) aquellas tenencias que, habitualmente, son colocadas en instrumentos jurídicos que, para nuestro derecho fiscal, deberían ser considerados transparentes (mecánica muy utilizada para la administración de fondos y valores en el exterior por parte de personas físicas – EURNEKIAN EDUARDO CNPE 2006 y EURNEKIAN EDUARDO CNPE 2010). Si esta fuera la motivación principal de este Art. 39 primer párrafo analizado debiera estar explícitamente aclarada (bien puede ser aclarada por instrumento reglamentario).

Otra cuestión a destacar es que el Art. 39 primer párrafo sería un vehículo para “resolver” las naturales dificultades de justificación de existencia de fondos a una determinada fecha (producto de la laxitud normativa de las jurisdicciones en las que, habitualmente, se constituyen este tipo de instrumentos jurídicos).

De lo dicho queda exenta la discusión en relación a la falta de incorporación en este párrafo a las sociedades comerciales o contratos fiduciarios que bien pueden también encontrarse en situación análoga a la de los sujetos personas humanas o sucesiones indivisas aquí regulado.



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)

El objetivo, claramente, es “descorrer el velo” de las estructuras transparentes del exterior que hubieran sido diseñadas bajo un esquema – atacable – presentando ejemplos al conocido caso EURNEKIAN.



II.d.- Artículo 40

Se transcribe el Art. 40 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 40.- A los efectos de la declaración voluntaria y excepcional, las tenencias de moneda y bienes expresados en moneda extranjera deberán valuarse en moneda nacional considerando el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la Fecha de Preexistencia de los Bienes.

Quando se declaren voluntariamente acciones, participaciones, partes de interés o beneficios en sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones o cualquier otro ente constituido en el país y/o en el exterior, los mismos deberán valuarse al valor proporcional que tales acciones, participaciones, partes de interés o beneficios representen sobre el total de los activos del ente conforme lo determine la reglamentación.

Los bienes inmuebles se valuarán a valor de plaza conforme lo dicte la reglamentación.

Los bienes de cambio se valuarán a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, conforme lo previsto en el inciso c) del artículo 4° de la ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

La exteriorización establecida en el párrafo que antecede implicará para el declarante, la aceptación incondicional de la imposibilidad de computar -a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias- los bienes de que se trata, en la existencia inicial del período fiscal inmediato siguiente.

Tratándose de otros bienes, los mismos deberán valuarse a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, conforme a las normas del Impuesto sobre los Bienes Personales, cuando los titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas, y de acuerdo con las disposiciones del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de tratarse de los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) y sus modificaciones.”

El artículo bajo referencia presenta las normas relacionadas con la valuación de los bienes exteriorizados para lo cual indica que corresponde sea la vigente a la fecha de preexistencia de los bienes.

Para personas humanas y sucesiones indivisas: fecha de promulgación y para personas jurídicas: último balance al 01-01-2016.

Al margen de que no se encuentra establecida cual será la fecha de preexistencia de los bienes en el caso de sucesiones indivisas y contratos que no son personas jurídicas resulta claro el diferente impacto financiero generado dependiendo del sujeto que exteriorice toda vez que el tipo de cambio fuera “liberado” a partir del 12 de diciembre de 2015.

Si bien se hicieran observaciones en referencia al Art. 39 primer párrafo el cual habilita la declaración (o incorporación al activo de la persona humana o sucesión indivisa) de las tenencias que pudieran estar a nombre de diferentes estructuras pero que en realidad corresponden al beneficiario del régimen, el Art. 40



segundo párrafo viene indicar la valuación de los bienes en caso de que el sujeto pretenda declarar la tenencia o participación en acciones, partes de interés, fideicomisos, fundaciones, asociaciones, etc; es decir, la participación sin incorporar los fondos al activo impositivo manteniendo, con ello, la estructura en el exterior.

En este sentido se advierte:

a.- la valuación se realiza respecto de la tenencia proporcional y considerando los activos de la entidad del exterior,

b.- delega en la reglamentación la determinación de las valuaciones de los activos (y los proporcionales)

De lo dicho y mas allá de la importancia que revestirá la determinación del medio valuatorio deberemos considerar que, conforme la Ley 20.628, dependiendo del “sujeto tributario” del exterior podrían aplicarse:

a.- normas contables del exterior,

b.- normas contables locales o

c.- normas tributarias locales

Lo dicho permite advertir que, para el mismo activo, es posible llegar a diferentes determinaciones tributarias en el marco del impuesto especial de regularización (en cuestiones no previstas en la ley)

Para la determinación del activo: inmuebles a valor de plaza, Bienes de Cambio conforme fecha de preexistencia conforme GMP.

En el caso de declarar mercadería esta no podrá ser incluida en el activo como existencia de inicio al ejercicio fiscal siguiente.

Una cuestión importante destacar es que lo mencionado se encuentra dispuesto luego de las disposiciones especiales valuatorias del activo en “estructuras” jurídicas en el exterior de lo cual podría generarse la dificultad interpretativa de si, las normas aplicables a la valuación de inmuebles y bienes de cambio serán aplicables a las estructuras jurídicas del exterior o no.

En mi opinión las normas valuatorias de la activo dependerán del tipo de estructura ubicada en extraña jurisdicción.

En cuanto a la imposibilidad de computar como stock de inicio para la mercadería declarada en existencia bajo los beneficios de la presente norma de regularización fiscal entiendo existen dos cuestiones:

a.- que el carácter de mercadería estará dado conforme las normas contables y fiscales aplicables a la jurisdicción del ente (cuestión que deberá ser reglamentada si no es lo que se pretende) siendo



este un punto crucial toda vez que, dependiendo de las normas contables aplicables en extraña jurisdicción, un bien que puede ser considerado mercadería conforme NCP o NIIF en extraña jurisdicción puede ser considerado bajo otra categoría conforme ley nacional y, con ello, evitar la imposibilidad de consideración en el stock al inicio.

b.- el segundo tema importante será reconocer que habla de la imposibilidad de considerar en la mercadería al inicio del ejercicio “inmediato siguiente” de manera tal que, superado el plazo de un (1) ejercicio contable, la mercadería que hubiera sido exteriorizada conforme la norma bajo referencia podría ser considerada en el activo al inicio.

Otros bienes (no inmuebles ni mercaderías): personas humanas – Ley de bienes Personales y Personas Jurídicas – Ley Ganancia Mínima Presunta.

Mantiene el error conceptual de no incorporar normas valuatorias para las sucesiones indivisas y los contratos asimilados tributariamente a personas jurídicas (fideicomisos por ejemplo).



II.e.- Artículo 41

Se transcribe el Art. 41 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 41.- Establécese un impuesto especial que se determinará sobre el valor de los bienes que se declaren voluntaria y excepcionalmente expresados en moneda nacional de acuerdo a la metodología de valuación prevista para cada caso en la presente ley, conforme las siguientes alícuotas:

- a) Bienes inmuebles en el país y/o en el exterior: cinco por ciento (5%);
- b) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000): cero por ciento (0%);
- c) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor que supere la suma prevista en el inciso b) del presente artículo pero que sea menor a pesos ochocientos mil (\$ 800.000): cinco por ciento (5%);
- d) Cuando el total de los bienes declarados supere la suma prevista en el inciso c), sobre el valor de los bienes que no sean inmuebles:
 - 1. Declarados antes del 31 de diciembre de 2016, inclusive: diez por ciento (10%).
 - 2. Declarados a partir del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive: quince por ciento (15%).
- e) Ante los casos previstos en el inciso d), se podrá optar por abonar el impuesto especial mediante la entrega de títulos BONAR 17 y/o GLOBAL 17, expresados a valor nominal, a una alícuota de diez por ciento (10%). Esta opción podrá ejercerse desde la vigencia de la ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.”

En la determinación del valor de los bienes, particularmente aquellos ubicados en la CABA sería necesario que por reglamentación

a.- se aclare la base valoratoria a considerar dadas las modificaciones en el código fiscal CABA a partir del ejercicio 2013 y las diferentes interpretaciones que se han presentado en el marco de considerar o no los efectos del coeficiente USC regulado recientemente en el mencionado código fiscal.

La consideración de este coeficiente implicaría la casi imposibilidad de acceder al beneficio de alícuota cero.

b.- por otro lado será de destacar que el Art. 41 inc. b) textualmente expresa: “Bienes, incluidos inmuebles que...” de manera tal que será necesario reglamentar si, en el caso de que un inmueble valuado, por ejemplo, en \$ 500.000 fuera exteriorizado por dos sujetos asignando a cada uno de ellos \$ 250.000 si se interpreta que habilita el reconocimiento a tasa cero por ser cada



participación inferior a \$ 305.000 o bien la exoneración o dispensa tributaria dependerá del carácter del bien y, por tanto, siendo este su valor superior a \$ 305.000 no corresponde la mencionada dispensa.

Podría argumentarse que el espíritu de la norma es considerar la parte proporcional que corresponde a cada sujeto lo dicho debería ser expresamente aclarado en la norma no pudiendo ser luego incorporado por decreto por principio constitucional de legalidad.

c.- las mismas consideraciones se advierten en el caso de lo reglamentado en el Art. 41 inc. c) ante una "reducción" de alícuota al 5% según valor del inmueble.

El principio general es que las inversiones en inmuebles pagarán máximo 5% mientras que las tenencias otro tipo de bienes soportarán una carga tributaria de hasta el 15% (con opcionales para reducción del costo en hasta el 10%).



II.f.- Artículo 42

Se transcribe el Art. 42 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 42.- No deberán abonar el impuesto especial establecido en el artículo precedente los fondos que se afecten a:

a) Adquirir en forma originaria uno de los títulos públicos que emitirá el Estado nacional, cuyas características serán detalladas reglamentariamente por la Secretaría de Finanzas dependiente del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, y que se ajustarán a las siguientes condiciones:

Bono denominado en dólares a tres (3) años a adquirirse hasta el 30 de septiembre de 2016, inclusive, intransferible y no negociable con un cupón de interés de cero por ciento (0%).

Bono denominado en dólares a siete (7) años a adquirirse hasta el 31 de diciembre de 2016, inclusive, intransferible y no negociable durante los primeros cuatro (4) años de su vigencia.

El bono tendrá un cupón de interés de uno por ciento (1%).

La adquisición en forma originaria del presente bono exceptuará del impuesto especial un monto equivalente a tres (3) veces el monto suscripto.

b) Suscribir o adquirir cuotas partes de fondos comunes de inversión, abiertos o cerrados, regulados por las leyes 24.083 y sus modificatorias y complementarias, y 26.831, cuyo objeto sea la inversión en instrumentos destinados al financiamiento de: proyectos de infraestructura, inversión productiva, inmobiliarios, energías renovables, pequeñas y medianas empresas, préstamos hipotecarios actualizados por Unidad de Vivienda (UVI), desarrollo de economías regionales y demás objetos vinculados con la economía real, conforme a la reglamentación que oportunamente dicte la Comisión Nacional de Valores, entidad autárquica actuante en el ámbito de la Secretaría de Finanzas del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.

Los fondos deberán permanecer invertidos en dichos instrumentos por un lapso no inferior a cinco (5) años contados a partir de la fecha de su suscripción o adquisición.

A tal fin, la Comisión Nacional de Valores reglamentará los mecanismos necesarios para ejercer, a través de Caja de Valores S.A., la fiscalización del cumplimiento de lo dispuesto en este inciso.”

Art 42 Proyecto – delegación legislativa impropia. Exención del impuesto especial de regularización quienes afecten los fondos exteriorizados a instrumentos financieros especialmente reglamentados por Secretaría de Finanzas dependiente del Ministerio de Haciendas y Finanzas Públicas Entre otros.



II.g.- Artículo 43

Se transcribe el Art. 43 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 43.- El impuesto especial que se fija en el artículo 41 deberá ser determinado e ingresado en la forma, plazo y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La falta de pago del impuesto especial dentro de los plazos fijados en el presente Título y la reglamentación que al efecto se dicte, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de la totalidad de los beneficios previstos en el presente Título.”



Il.g.- Artículo 44

Se transcribe el Art. 44 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 44.- En el caso de tenencias de moneda nacional o extranjera en efectivo que se depositen en entidades bancarias del país conforme el inciso c) del artículo 38, deberán permanecer depositadas a nombre de su titular por un plazo no menor a seis (6) meses o hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive, lo que resulte mayor.

Se exceptúan de esta obligación los porcentajes de aquellas tenencias que se destinen a los fines previstos en los artículos 41 y/o 42.

Dentro de los períodos mencionados en el párrafo precedente, el sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional podrá retirar los fondos depositados a fin de adquirir bienes inmuebles o muebles registrables conforme lo establezca la reglamentación. “

Vencido el plazo previsto en el párrafo precedente, el monto depositado podrá ser dispuesto por su titular.

El incumplimiento de la condición establecida en este artículo, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de la totalidad de los beneficios previstos en el presente Título.”

Sobre el punto será útil repasar lo dicho en comentarios a los artículos mencionados en este texto.



II.h.- Artículo 45

Se transcribe el Art. 45 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 45.- Los sujetos que declaren tenencias en la forma prevista en el primer párrafo del inciso a) del artículo 38, deberán solicitar a las entidades del exterior, la extensión de un resumen o estado electrónico de cuenta a la Fecha de Preexistencia de los Bienes prevista en el segundo párrafo del artículo 37.

Del mismo deberá surgir:

- a) La identificación de la entidad del exterior y la jurisdicción en la que se encuentra incorporada la misma;
- b) El número de la cuenta;
- c) El nombre o denominación y el domicilio del titular de la cuenta;
- d) Que la cuenta de la que se trate fue abierta con anterioridad a la Fecha de Preexistencia de los Bienes;
- e) El saldo de la cuenta o valor del portafolio, en su caso, expresado en moneda extranjera a la Fecha de Preexistencia de los Bienes;
- f) El lugar y fecha de emisión del resumen electrónico.

Las entidades receptoras de bienes del exterior conforme el segundo párrafo del inciso a) del artículo 38, deberán extender un resumen electrónico en el que conste:

- a) La identificación de la entidad del exterior de la que provienen los fondos y la jurisdicción de la misma;
- b) El nombre o denominación y el domicilio del titular que ingresa los fondos al país;
- c) El importe de la transferencia expresado en moneda extranjera;
- d) El lugar de donde proviene la transferencia y su fecha.

Se faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos, para establecer medios y documentación adicionales a los mencionados precedentemente, para acreditar la titularidad, a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, de la tenencia de moneda extranjera en el exterior por parte de los sujetos que realicen la declaración voluntaria y extraordinaria.”

El Art. 38 inc. a) del proyecto legislativo indica que las tenencias en moneda y títulos valores en el exterior, depositados en entidades bancarias, financieras, agentes de corretaje, agentes de custodia, cajas de valores u otros entes depositarios de valores, serán regularizadas en la “forma y plazos” que determina la AFIP pero la delegación legislativa aquí señalada posee un límite o marco general dado por el Art. 45 del



Proyecto bajo estudio el cual establece los elementos a recabar por el contribuyente que pretenda acreditar la existencia de fondos en entidades del exterior siendo entonces, para ello, importante analizar cada uno de los elementos mencionados en el art. 45 de la norma de referencia dado que no todos los sujetos depositarios de moneda y títulos valores (entidades bancarias, financieras, agentes de corretaje, agentes de custodia, cajas de valores u otros entes depositarios de valores del exterior) cumplirán con las normas de contralor externas y de control internas que han permitido, en este artículo, señalar algunos elementos con capacidad probatoria.

En cuanto al elemento probatorio de la existencia de fondos en el exterior a una determinada fecha (que será aquella Fecha de Preexistencia de Bienes indicadas en el Art. 37 segundo párrafo del proyecto bajo estudio) es importante señalar en primer lugar al “resumen o estado electrónico de cuenta” el cual, claramente, podrá ser emitido por entidades bancarias o entidades financieras pero podría presentarse de “dudosa calidad probatoria” si este fuera emitido por “otros entes depositarios”, los cuales pueden no estar sujetos a un agente de contralor riguroso como sucede con entidades bancarias o entidades financieras.

En mérito a lo dicho debería reglamentarse que se entiende “resumen o estado electrónico de cuenta”, el cual deberá depender también de la calidad del ente emisor.

Piénsese en un extremo absurdo al que se llegaría al concepto de “resumen o estado electrónico de cuenta” con el simple mayor de cuenta contable de una trust en una jurisdicción cooperante pero de laxas normas contables y fiscales.

Luego de mencionados cada uno de los elementos que deben surgir del documento extendido por la entidad del exterior no se mencionan las “normas de seguridad” que se deben cumplimentar ni las certificaciones a realizar a los efectos de constatar la real existencia de los fondos.

De lo dicho cabe rescatar el historial del antecedente TREBAS TFN 1988, CAMARA 1989 y CSJN 1994 pero además, con el reciente antecedente de LARGUIA CONSTANCIO TFN 2014 en cuanto a la falta del valor probatorio de documentos extendidos en entidades bancarias del exterior donde solamente se certifiquen firmas (y no orígenes o contenido) o el “temerario” resultado del carácter probatorio de los documentos extendidos por entidades bancarias conforme sucedió en VALLE ESCONDIDO SA TFN 2015 – IPNJ.

En función de lo mencionado bien hace el anteúltimo párrafo en facultar a la AFIP a establecer “medios y documentación” adicionales los cuales deberán comprender las consideraciones aquí realizadas.



II.h.- Artículo 46

Se transcribe el Art. 46 del Proyecto bajo estudio:

“Art. 46.- Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados:

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, con respecto a las tenencias declaradas;

b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado.

Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos.

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.

Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

1. Impuestos a las Ganancias, a las salidas no documentadas (conforme el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera y demás bienes que se declaren.

La liberación comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el período fiscal 2015, inclusive.



No se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2. Impuestos internos y al valor agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de las operaciones declaradas declaración jurada - por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar.

No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

3. Impuestos a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales y de la contribución especial sobre el capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados.

4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra el 31 de diciembre de 2015, por los bienes declarados conforme lo previsto en el artículo 38 de la presente ley.

d) Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente.

A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones.

A los fines del presente artículo, el valor en pesos de los bienes y tenencias de moneda declarados será el que se determine de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la presente ley.”

Al decir en el Art. 46 del proyecto “los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional,” entiendo que se refiere a aquellos sujetos que figuran como titulares o en posesión que realidad corresponden a los sujetos objeto del presente régimen de



exteriorización fiscal; exteriorización que implicará un movimiento en su patrimonio declarado o a declarar dado que será como producto del “sinceramiento fiscal” del sujeto que originalmente exterioriza los bienes. Por lo dicho es que será necesario incluir en la liberación de consecuencias a los movimientos patrimoniales que el régimen generará.

Los beneficios serán “en la medida de los bienes declarados”.

El uso del término “en la medida” podría prestar a confusiones dado que no queda claro si es “por los bienes declarados” o en cuanto a la magnitud económica de los bienes declarados.

Bien analizado desde el punto de vista económico donde se deba considerar los efectos de una exteriorización tributaria en una declaración jurada la medida de la exoneración estará dada por el ajuste que debiera realizarse producto del sinceramiento fiscal.

Una interpretación para el artículo sería que, al analizar una determinación tributaria, un ajuste obligado será “la medida del blanqueo”, la cual estará exenta de consecuencias, para luego pasar al resto de los ajustes tributarios los cuales no contarán “con la medida” de la exoneración de consecuencias.

Pese a lo mencionado sería interesante modificar la redacción de manera de no inducir interpretaciones erróneas.

No menciona a las sanciones que puede imponer organismos de contralor como ser la UIF y, en el caso, podría caber la duda de si se trata de sanciones administrativas o de otra clase.

Si estas pudieran ser encuadradas como “sanciones administrativas” entonces las podremos encontrar como comprendidas en las exoneraciones dispuestas por esta normativa.

Sería importante se aclare el punto en la norma o en reglamentación de cada uno de los organismos de contralor y fiscalización involucrados.

Se destaca el siguiente párrafo:

“Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional”.

Para considerar lo aquí mencionado debemos recordar que el inc. a) del Art. 46 establece que ante la exteriorización de bienes no se sufrirán las consecuencias dispuestas por el Art. 18 inc. f) Ley 11.683 de manera tal que la simple exteriorización tendrá, como única consecuencia, el impuesto de sinceramiento determinado conforme las normas de la norma bajo estudio (y con sus exenciones naturalmente).

El párrafo mencionado hace referencia en cuanto a las

a.- las utilidades obtenidas por los bienes exteriorizados o bien



b.- impuestos generados por las disposiciones de fondos que han permitido la acumulación del capital exteriorizado.

En referencia a lo dicho se dispone en Art. 46 inc. c) punto 1.- exención en cuanto a Salidas no Documentadas, ITI, Ley 25.413

Impuesto a las Salidas no Documentadas: no comprende a las operaciones por las cuales se ha simulado una salida por uso de facturas apócrifas.

Ahora bien, si el uso de facturas apócrifas comprende una salida no documentada entonces se encontrará exento el cargo tributario correspondiente al Art. 37 Ley 20.628.

En cuanto al ITI es importante destacar que

a.- se hace referencia a los impuestos que se hubieran omitido ingresar y

b.- que la Ley que establece el impuesto mencionado determina actos (ampliados ilegalmente por normas reglamentarias) que perfeccionarán el hecho imponible en el mencionado impuesto que, por no intervenir escribano, puede no existir retención de parte del agente mencionado.

En este sentido, ante el perfeccionamiento de los mencionados hechos imponibles que son, en definitiva, generadores de los bienes exteriorizados, se establece la exención en el mencionado impuesto.

Una modificación en el patrimonio del contribuyente impactará en una modificación en el consumido del contribuyente sin embargo, no se entiende el objetivo del párrafo en que pretende la liberación del “consumido”.

Se transcribe textual:

“La liberación comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el período fiscal 2015, inclusive”.

No queda claro que es lo que se pretende liberar:

a.- si se pretende liberar cualquier magnitud del consumido con el solo hecho de exteriorizar bienes,

b.- si se pretende liberar solamente la magnitud del consumido que se podría ver distorsionado en la declaración jurada del contribuyente con la sola modificación de sus variables patrimoniales,



c.- no puede ser considerado el “consumido” como aquella presunción incluida en el Art. 18 inc. f) Ley 11.683 dado que ya fue tratada específicamente en el inc. a) del artículo bajo comentario.

Nuevamente: debemos recordar que el proyecto se trata de la liberación de impuestos que se debieran por la acumulación de bienes que son objeto de “sinceramiento fiscal”, no de impuestos omitidos como consecuencia de un mayor consumo del contribuyente.

Si esta fuera la intención del legislador (ampliar los beneficios del blanqueo por mayores consumos detectados en contribuyentes) al margen de la pésima mecánica legislativa podemos encontrarnos con una situación irrisoria donde

a.- un contribuyente hubiera sub-declarado su consumo pero sin capacidad de ahorro adicional y, con ello, no hubiera exteriorizado y

b.- otro contribuyente que hubiera sub-declarado su consumo pero además con capacidad de ahorro adicional. El segundo contribuyente (b.-) accedería a la norma bajo análisis y encontraría un vehículo exonerativo del cual no cuenta el primer contribuyente mencionado (a.-).

Se destaca párrafo:

“No se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Se destaca párrafo:

“No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Se destaca el Art. 46 inc. c) punto 4.- del proyecto legislativo:

“4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra el 31 de diciembre de 2015, por los bienes declarados conforme lo previsto en el artículo 38 de la presente ley.”.

Lo que debe quedar claro es que existirá liberación de los impuestos correspondientes por el incremento patrimonial así también por los impuestos que pudiera generar, en cabeza del sujeto exteriorizador, durante el tiempo que no fueron declarados (piénsese en el caso donde un sujeto incorpora a sus bienes aquellos que han estado en titularidad de otros sujetos tributarios modificando significativamente la base imponible impuestos patrimoniales y los impuestos generados por las rentas que estos bienes hubieran devengado).

Resulta ser interesante lo dispuesto por el Art. 46 inc. d) del proyecto por cuanto entiendo que establece una presunción para el caso de detectar en contribuyentes que existieron bienes que no fueron incluidos



en la declaración jurada exteriorizadora de bienes si es que estos presentaron previamente la declaración jurada exteriorizadora comentada.

Se transcribe el inciso mencionado:

“Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado”.

El objetivo (presuntivo) de este artículo entiendo que debe ser “leído” considerando lo dispuesto en el Art. 46 anteúltimo párrafo que establece las consecuencias de que la AFIP detectara bienes o tenencias no declaradas en la presente regularización fiscal.

Para exponerlo sencillamente la regla sería:

- a.- si el contribuyente ha exteriorizado sus bienes anteriormente y
- b.- en este “sinceramiento” incluye todos los bienes que hacen a su acervo entonces conserva los beneficios del blanqueo pero
- c.- si la AFIP detecta bienes no exteriorizados pierde los beneficios del blanqueo siendo
- d.- la única excepción de que el contribuyente hubiera cumplido con a.- y b.- mencionado precedentemente y el bien detectado no participaba del activo del contribuyente a la fecha de la declaración exteriorizadora.

De esta manera, la presunción que entiendo establece es que aquella tenencia que no fue declarada luego de dispuesta fuera aplicada a la adquisición de a.- un bien exteriorizado anteriormente (luego de la disposición primera) o b.- un bien incluido en esta exteriorización fiscal.



II.i.- Artículo 47 a 51

“Art. 47.- La declaración voluntaria y excepcional efectuada por las sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 (t.o. 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.

Art. 48.- 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 artículo 38 de la presente ley.

Art. 49.- Invítase a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios a adherir al régimen de declaración voluntaria y excepcional, adoptando medidas tendientes a liberar los impuestos y tasas locales que los declarantes hayan omitido ingresar en sus respectivas jurisdicciones.

Art. 50.- Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional prevista por el artículo 36 de la presente ley y aquellos por quienes el contribuyente realizara dicha declaración de acuerdo con lo previsto por el artículo 38 de la presente ley, no estarán obligados a brindar a la Administración Federal de Ingresos Públicos información adicional a la contenida en la referida declaración, con relación a los bienes y tenencias objeto de la misma, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones de la ley 25.246 y sus modificaciones y de la capacidad de la Administración Federal de Ingresos Públicos de cumplir con sus obligaciones y cooperar con otras entidades públicas en el marco de la norma referida.

Al momento de practicar la declaración voluntaria y excepcional, el declarante no podrá tomar en cuenta a su favor los efectos de la prescripción corrida desde el ingreso de los bienes al patrimonio.

Art. 51.- El gravamen que se crea por el presente Título se regirá por lo dispuesto en la ley 11.683, (t.o. 1998) y sus modificaciones.”

El producido del gravamen establecido en el artículo 41 se destinará a la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES) organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS), para atender al Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, y no deberá ser considerado a los fines del cálculo de la movilidad dispuesta por la ley 26.417.



III.- OPINION FINAL RESPECTO DEL ARTICULADO

Se ha realizado un muy breve análisis de los artículos mas importantes relacionados con el régimen de exteriorización o sinceramiento fiscal propuesto por el Poder Ejecutivo que, a la fecha de la presente publicación, posee “media sanción legislativa”.

El análisis se ha orientado en advertir o detectar aquellas cuestiones que, en función de la experiencia acumulada en los recientes regímenes de “blanqueo fiscal”, fueron generadoras de incertidumbres tanto de parte de los contribuyentes como de parte de la Administración Pública (esto último puede constatarse con la importante cantidad de reglamentaciones superpuestas emitidas al poco tiempo de promulgarse los regímenes mencionados).

Con la experiencia “ganada” en este tipo de instrumentos hubiera sido de esperar que no se presentaran las dudas o cuestiones que podrían llamar a situaciones de conflicto en el futuro pero, lamentablemente, se hacen presentes obligándonos, por tanto, a estar atentos a la evolución de la reglamentación sobre cada uno de los puntos que pudieran ser faltos de claridad

El presente es un borrador sobre un trabajo que se encuentra en una producción mucho mas abarcadora.

Se publica con el único fin de acercar una “visión preliminar” a un régimen que ya está dando que hablar.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)