



IMPORTANTE Inmuebles en Sociedades

Estimados Señores:

Les comento que hoy en el envío por mail de Errepar, salió publicado el trabajo que hicimos con un abogado -Leopoldo Burghini- que aborda una cuestión MUY IMPORTANTE para los sujetos que tienen inmuebles dentro de sociedades.

Como Uds. saben, los campos están registrados con valores de costo insignificantes y, en el caso de intentar venderlos, se debe pagar el impuesto a las Ganancias por el resultado del precio de venta menos un costo muy pequeño (a veces centavos). El impuesto a las Ganancias se transforma casi en un impuesto sobre los Ingresos Brutos al 35 %. De este modo, resulta casi imposible vender un campo que esté formando parte del activo de una sociedad.

El artículo 38 de la ley del blanqueo contempló la posibilidad de que se pudieran "blanquear" inmuebles en poder de terceros, sin ninguna limitación, lo que permitiría la posibilidad de que el accionista los declare pagando la alícuota del 5 %. Luego, si lo vendiera pagaría el 1,50 % del impuesto a la Transferencia de inmuebles, en lugar del 35 % del imp a las Ganancias.

Aún así, funcionarios de la AFIP (entre ellos Roberto Sericano el de mayor jerarquía) amenazaron con inspecciones cuando el sujeto que blanqueara fuera un accionista (con sus acciones declaradas) de una sociedad que también tenía declarado el inmueble.

En este artículo doctrinario cuestionamos la abierta violación al principio de legalidad, reclamando la plena aplicación del art. 38 de la ley del blanqueo.

Si la AFIP aceptara este criterio, que entedemos es el correcto, puede implicar la movilización de importante inmuebles "atrapados" en sociedades por el impuesto a las Ganancias, siendo los más relevantes los campos. Sdos.

Cr. Néstor Cáceres

Nestor Cáceres y Asociados
9 de julio Nº 565. Piso 2. Of. "A"
Córdoba
T.E. 0351-4224022

TÍTULO:	EL BLANQUEO POR PERSONAS HUMANAS DE BIENES EN SOCIEDADES
AUTOR/ES:	Cáceres, Néstor; Burghini, Leopoldo
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVIII
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

EL BLANQUEO POR PERSONAS HUMANAS DE BIENES EN SOCIEDADES

Luego de transcurridos 4 meses desde la vigencia de la ley 27260, subsiste la incertidumbre en cuanto a la posibilidad de declarar, por parte de personas humanas, bienes pertenecientes a sociedades, a pesar de la clara previsión legal contenida en el artículo 38 de la ley 27260.

I - INTRODUCCIÓN

El 22 de julio del corriente año fue publicada la ley 27260, en cuyo Libro II, que será motivo de este artículo doctrinario, se incluye el denominado "Régimen de Sinceramiento Fiscal".

El Título I de dicho Libro II contiene el "Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior", el cual, en las primeras interpretaciones doctrinarias, fue asimilado a los comúnmente denominados "blanqueos", pero que, a partir del contenido de encuadramientos novedosos de determinadas situaciones, fue mutando de "blanqueo" a "sinceramiento", como un concepto más amplio al de exteriorización de bienes ocultos.

Entre algunas de las novedades de la citada ley 27260 se contempló la posibilidad de declaración, por parte de personas humanas, de bienes a nombre de terceros (art. 38).

El objeto del presente trabajo doctrinario es arribar a una interpretación de la situación de las personas humanas y sucesiones indivisas respecto del derecho a declarar bienes pertenecientes a terceros, enfocando en particular a las sociedades en su condición de tales, de acuerdo a la disposición contenida en el artículo 38 de la ley 27260.

II - BIENES PERTENECIENTES A SOCIEDADES ARGENTINAS

Como se mencionó en la introducción, la ley 27260 fue sancionada por el Congreso de la Nación conteniendo, en su artículo 38, la alternativa de que los contribuyentes puedan declarar bienes cuya posesión fuera detentada por otras personas humanas o jurídicas, según la siguiente redacción:

"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 en 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".

Cabe mencionar que la previsión de la citada norma a "...que estén comprendidos en el artículo 36 de la presente ley..." no implica limitaciones subjetivas a la posibilidad de sincerar bienes a nombre de terceros para las personas humanas (o sucesiones indivisas) residentes en el país.

A modo de anticipo de lo que constituirá la conclusión de este trabajo, la ley 27260 permite, sin ningún tipo de limitaciones, declarar bienes en forma voluntaria y excepcional cuya posesión fuera detentada por terceros, entre los cuales se incluyen a las personas jurídicas, siendo las más comunes de ellas las sociedades.

Es de destacarse que existe una innumerable cantidad de inmuebles que forman parte del patrimonio de sociedades, por lo general empresas de familia, que en realidad corresponden a los propios accionistas. El doctor Favier Dubois, en un análisis de la praxis empresarial, explica que en las empresas de familia, generalmente por motivos contables o fiscales, distintos bienes (inmuebles y rodados, entre otros) son adquiridos para el uso personal de los socios, mas con dinero y en nombre de la sociedad⁽¹⁾. Asimismo, agrega que es posible que los dividendos correspondientes a los socios se mantengan en el flujo de fondos de la sociedad, pero con ellos se adquieran bienes para aquéllos pero a nombre de ésta. Por otra parte, explica también que buscándose reducir riesgos se desarrolla la explotación empresarial a nombre de una sociedad con determinados bienes y se aportan otros bienes de la familia a nombre de otra, pero ambos bienes se utilizan conjuntamente para el negocio, es decir, se encubre con la actividad inmobiliaria de la sociedad un bien que corresponde a los propios accionistas. Conforme puede observarse, se trata en muchos casos de simulaciones lícitas y en otros de una actuación que encubre fines extrasocietarios, sujeta eventualmente a

acciones de inoponibilidad de la personalidad jurídica. Muchas de las situaciones descritas encuadrarían en la figura del "mandato sin representación" (art. 1321, CCyCo.) que, con mucha claridad, ha desarrollado por los doctores Enrique Skiarski y Oscar Cesaretti⁽²⁾.

Sancionada la ley 27260, solo le cabía al Poder Ejecutivo Nacional y a sus organismos administrativos (AFIP, entre otros) reglamentarla, respetando la expresa limitación contenida en el punto 2 del artículo 99 de la Constitución de la Nación, esto es, no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

En cumplimiento del citado precepto constitucional, con posterioridad a la sanción de la ley 27260, por medio de la resolución general 3919 publicada en el Boletín Oficial el 29/7/2016, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) reglamentó la modalidad operativa que debía cumplimentar el contribuyente en el caso de que el respectivo bien a nombre de terceros *podiera estar declarado por dicho tercero ante el Fisco* y estableció el modo de desafectación del respectivo bien previendo, incluso, el modo de desafectación de los bienes pertenecientes a "sujetos empresa", entre los cuales se encuentran las personas jurídicas. A los fines de una mayor precisión, se transcriben los párrafos pertinentes del artículo 10 de la resolución general (AFIP) 3919:

"Cuando los bienes que se incorporan al sistema voluntario y excepcional hubieran sido declarados impositivamente por el cónyuge, pariente o tercero, según el caso, éstos deberán justificar la disminución patrimonial producida por la desafectación de dichos bienes en las respectivas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, consignando el concepto 'Transferencia no onerosa - Ley 27260' dentro de la ventana 'Justificación de las variaciones patrimoniales' del programa aplicativo vigente utilizado para la determinación del gravamen por parte de las personas humanas y de las sucesiones indivisas.

En el caso de que los bienes hubieran sido declarados impositivamente por un sujeto comprendido en el artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), la desafectación de los mismos deberá ser informada en las respectivas declaraciones juradas del referido impuesto, de acuerdo con el procedimiento que este Organismo establezca al efecto, lo cual no producirá efectos tributarios a este último.

Con anterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2017, los aludidos bienes deberán encontrarse registrados a nombre del declarante. Quienes tengan la condición de cedentes quedarán exceptuados, respecto de las transferencias efectuadas a esos efectos, de cumplir con el régimen de información establecido por la resolución general 2371."

Como se mencionó anteriormente, por medio del artículo 10 de la resolución general 3919, la AFIP reglamentó la posibilidad de que personas humanas declaren bienes pertenecientes a terceros, *declarados o no ante la AFIP*, respetando la previsión del artículo 38 de la ley 27260.

Si bien en un primer momento se advirtió la cuestión novedosa respecto de la posibilidad de que un accionista, cuya titularidad accionaria se encontraba declarada ante el Fisco, exteriorizara a su nombre bienes de la sociedad que ésta también tenía exteriorizados, es decir, "blanqueo de bienes blancos", dicha duda se dispuso con el análisis posterior.

En efecto, la claridad del texto legal, el carácter excepcional y distinto de blanqueos anteriores expresamente sostenido por el Poder Ejecutivo al elevar el Proyecto al Congreso y la propia denominación del régimen "sinceramiento"⁽³⁾ nos llevaron a la conclusión de que la ley 27260 fue sancionada como una propicia oportunidad para sincerar las titularidades registrales en aquellos supuestos en los que, como en los ejemplificados supra, la sociedad tuviera en su patrimonio bienes que no se encuentran destinados a la "producción de bienes o prestación de servicios", es decir, bienes ajenos al objeto social y que en realidad se encuentran en la sociedad encubriendo la titularidad de los accionistas.

En esa senda el doctor Favier Dubois, en un exhaustivo análisis, sostuvo que, en materia de empresas familiares, el blanqueo se presentaba como una oportunidad para profesionalizarse y superar riesgos legales, entre otros, en los siguientes aspectos: separar formalmente los bienes de la empresa (inmuebles y rodados) afectados a la explotación de los bienes de los socios afectados a su uso y disposición personal en operaciones libres de impuestos, incluyendo el de la transferencia gratuita de bienes, y transparentar y ordenar las inversiones de los fondos superavitarios y los inmuebles de recreación pertenecientes a los familiares ubicados en el país y en el exterior ("Family Office")⁽⁴⁾.

Sin embargo, en el marco de la difusión de las características de la ley 27260, en la modalidad de la promoción del Régimen de Sinceramiento Fiscal a través de conferencias, el pasado 23 de agosto del corriente año, en la Cámara Argentina de Comercio, el Subdirector General de Coordinación Técnico Institucional, doctor Roberto Sericano, realizó una interpretación del artículo 38 de la ley 27260 que no se correspondía con el texto de dicha norma. Dicha interpretación, en el mes de setiembre, fue publicada por esta Editorial en una entrevista que se le hiciera a dicho funcionario y a Eliseo Devoto, Subdirector General de Asuntos Jurídicos⁽⁵⁾. A continuación, se reproduce la consulta y la respectiva respuesta de los funcionarios:

"El artículo 38 de la ley 27260 posibilita desafectar bienes de sociedades para ser declarados por personas humanas, con lo cual en algunos casos se paga el impuesto del diez por ciento (10%) pero se deja de tributar el treinta y cinco por ciento (35%) sobre la utilidad producto de la venta. Teniendo en cuenta los valores históricos a los que han ingresado, por ejemplo, los inmuebles o rodados, es muy conveniente tomar esta alternativa para deshacerse de dichos bienes en vez de que los enajene la sociedad, y además, en el caso de rodados, se deja de tributar el IVA.

*Los funcionarios del Fisco aclararon que ese **no es el objetivo de la ley de sinceramiento fiscal**; en tal situación, nos encontramos con **una maniobra no prevista por el legislador** donde se estaría **simulando una situación que en realidad no es la real y en caso de detectarse este tipo de maniobras el Fisco procederá a realizar los ajustes correspondientes**" (el resaltado nos pertenece).*

En base a esta interpretación por parte de quienes luego fiscalizarán el modo de aplicación de la ley 27260,

se introdujo un manto de incertidumbre respecto de la clara previsión legal contenida en el artículo 38 de dicha ley en lo relativo a la declaración por personas humanas o sucesiones indivisas de bienes cuya titularidad es detenida por personas jurídicas (sociedades para las situaciones más comunes).

No se respaldó la citada interpretación ni mediante un decreto, ni por resolución general. En cambio, dicho criterio fue ratificado por la nueva fuente del derecho formal tributario, el "ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes".

En la respuesta ID 20946130 (17/10/2016 - 12:00:00 a.m.) del "ABC" de la AFIP se publica la siguiente consulta y respuesta:

"En una sociedad anónima que posee un inmueble declarado bajo su titularidad, ¿pueden los accionistas desafectar el inmueble de dicha sociedad registrándolo a su nombre?: en tanto la participación societaria como la propiedad del inmueble se encuentren declaradas ante la AFIP por parte de la persona humana y de la sociedad, respectivamente, no existe activo susceptible de ser exteriorizado conforme los objetivos de la ley 27260 en materia del Régimen de Sinceramiento Fiscal."

Similar respuesta emiten los funcionarios de la AFIP en la Reunión del Grupo de Enlace del 25/10/2016 ("Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA"):

"16) Personas interpuestas: testaferros (L., art. 38). El sinceramiento de bienes previamente declarados, 'blancos'; declarante tiene en blanco el noventa y cinco por ciento (95%) de las acciones de una sociedad; la sociedad tiene declarado un inmueble; el declarante vive en ese inmueble hace diez (10) años, es su vivienda permanente; el declarante 'blanquea'/sincera la propiedad del inmueble desafectando el inmueble de la sociedad y asumiendo su plena titularidad personal; tributa el cinco por ciento (5%) sobre el valor de plaza del inmueble; continúa viviendo en su vivienda; antes del vencimiento de la declaración jurada de 2017 se cambiará la titularidad del inmueble; el declarante ha aplicado estrictamente el tercer párrafo del artículo 10 de la resolución general 3919, no ha incurrido en simulación alguna que implique una maniobra destinada a evadir impuesto alguno; ¿se comparte el criterio? Los funcionarios responden: dado que las acciones y el inmueble están declarados ante la AFIP, no hay bienes ocultos susceptibles de exteriorización remitiendo a la ya transcripta respuesta del 'ABC' (ID 20946130)."

Esta interpretación colisiona no solo con el texto de la ley, sino también con la resolución general (AFIP) 3919, ya que ninguno de los artículos de la ley 27260 condiciona la declaración de bienes a que los mismos estuvieran "ocultos" y la resolución general (AFIP) 3919 expresamente contempla la situación de los bienes "declarados" por la persona jurídica.

Esta posición del Fisco puede entenderse como un medio para evitar que, a través del régimen de sinceramiento, los contribuyentes pretendan eludir las gravosas consecuencias producidas por la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación durante décadas, lo que lleva a que la transferencia de prácticamente cualquier inmueble incorporado a una sociedad deba tributar el 35% de su valor de plaza.

Sin embargo, esa encomiable finalidad no puede lograrse mediante la violación patente del texto del artículo 38 de la ley 27260. Es imprescindible recordar que, conforme lo ha sostenido inveteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la principal fuente de interpretación de la ley es su texto.

Por otra parte, es menester destacar que no se trata de pretender que cualquier inmueble pueda ser exteriorizado por los accionistas de sociedades que los cuentan en su patrimonio, sino de respetar el texto y espíritu de la norma, que expresamente contempla la posibilidad de que aquellos bienes que se encuentren exteriorizados en cabeza de la sociedad, pero corresponden al accionista, puedan ser sincerados por éste.

La respuesta al Grupo de Enlace del 25/10/2016 ("Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA") constituye un claro ejemplo de una interpretación que choca con el texto de la norma, por lo que debe ser modificado en aras de obtener la tan mentada seguridad jurídica⁽⁶⁾.

Por último, debe ponerse de resalto que, desde el punto de vista de la política fiscal, la interpretación correcta por parte del Fisco, exteriorizada debidamente, generaría un inmediato efecto recaudatorio; para el caso de inmuebles en sociedades, del impuesto especial del 5% previsto en el artículo 41 de la ley 27260.

Con posterioridad, podría ocurrir que el respectivo inmueble "sincerado" por la persona humana o sucesión indivisa se enajenara, que sería la hipótesis que preocupa a los funcionarios de la AFIP, situación que, cabe aclarar, para nada prohíbe o impide la ley 27260.

En el caso de la venta de los inmuebles, la recaudación impositiva seguramente se vería incrementada por los efectos derivados de la puesta en valor del inmueble "inmovilizado" en la sociedad. Es decir, el inmueble seguramente se afectaría a la construcción de viviendas para su enajenación como bienes de cambio, o su locación o su utilización como bien de uso en el caso de inmuebles urbanos, y para su explotación productiva en el caso de inmuebles rurales, solo para mencionar las principales alternativas.

Se debe partir de la base de que impedir la declaración de los inmuebles en sociedades mediante declaraciones verbales, o a través del "ABC" de la AFIP, además de la afectación a la seguridad jurídica que se pretende imponer, no tendrá por implicancia la automática tributación del impuesto a las ganancias por la mera venta del inmueble sobre el resultado derivado del precio de venta a valor de plaza menos su costo totalmente desactualizado. La sociedad tratará de optimizar la carga tributaria a través de diversas alternativas, tales como reorganizaciones impositivas, venta de acciones o arrendamientos, entre otros.

En consecuencia, entendemos que no se está apreciando en su integridad el "impedimento" claramente ilegal realizado a través de conferencias verbales y/o reportajes y el "ABC", ya que tal interpretación conspira contra los propios objetivos recaudatorios de la AFIP.

III - CONCLUSIONES

En base a las consideraciones expuestas en los apartados precedentes, interpretamos que la AFIP y/o el Poder Ejecutivo Nacional debe rectificar la errónea interpretación del artículo 38 de la 27260 en lo atinente a inmuebles (y otros bienes) de sociedades que pueden ser declarados por personas humanas.

Ante la ausencia de fundamento legal de tales interpretaciones verbales y del "ABC", luego de 4 meses de vigencia de la ley 27260 es posible que se hayan formalizado declaraciones de bienes de sociedades por parte de personas humanas (accionistas o no).

El mantenimiento del criterio asumido por el Fisco Nacional se traducirá en controversias que, una vez evaluadas por las diferentes instancias judiciales, seguramente volverán a ratificar la vigencia del principio de legalidad, pero que habrán originado un dispendio jurisdiccional totalmente innecesario al Fisco y a los contribuyentes, y que conspira con la seguridad jurídica que el Gobierno Nacional propugna imponer.

Notas:

(1) Ver Favier Dubois, Eduardo M. (h) y Favier-Dubois, Eduardo M. (p): ["Los riesgos legales propios de toda empresa familiar"](#) - ERREPAR - DSE - N° 320 - julio/2014 - T. XXVI

(2) Ver Skiariski, Enrique M. y Cesaretti, Oscar D.: ["Sinceramiento fiscal y transferencia de bienes registrados a nombre de terceros. Actuación de sociedades constituidas en la República"](#) - ERREPAR ONLINE - DTE - diciembre/2016 - T. XXXVII

(3) En un excelente análisis, Kaplan, Volman y Graña sostuvieron lo siguiente: *"De lo expuesto debiéramos concluir que el régimen bajo comentario no es solo de blanqueo sino más precisamente de 'sinceramiento' ya que permite exteriorizar bienes que no se hubieran incluido en las declaraciones juradas presentadas por el mismo sujeto que exterioriza aunque tales bienes exteriorizados formen parte de las declaraciones juradas de otro sujeto (testaferro) que tenga el carácter de pariente -residente o no en nuestro país y domiciliado o no en el mismo- o tercero -persona física o jurídica, domiciliado, residente o radicado en la Argentina-"* (ver Kaplan, Hugo E.; Volman, Mario; Graña, Fabián P: "Título I. Blanqueo. Sistema voluntario y extraordinario de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" - ERREPAR - "Blanqueo y moratoria" - Suplemento Doctrina - setiembre/2016 - pág. 18)

(4) Ver Favier Dubois, Eduardo M. (h): "Los 'testaferros' frente a la ley 27260 de sinceramiento fiscal ("blanqueo"): condiciones legales y oportunidades" - LL - Bs. As.

(5) Ver Rapisarda, Mario: ["Blanqueo ley 27260. Entrevista con Roberto Sericano y Eliseo Devoto"](#) - ERREPAR ONLINE - Micrositio "Blanqueo y Moratoria" - setiembre/2016

(6) *"Urge que la Administración Tributaria adopte el criterio que emana de la ley a fin de dar certeza jurídica a la declaración de los contribuyentes"* (Dr. Humberto J. Bertazza - Presidente del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Diario La Nación - 30/10/2016)