

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Material del Ciclo

**Impuesto a las
ganancias: sociedades
(3° Reunión)**

Expositores:

- ✓ **Marcelo D. Rodriguez**
(*marcelo@mrconsultores.com.ar*)
- ✓ **Martín R. Caranta**
(*Martin@mrconsultores.com.ar*)

Diferencias de cambio

Diferencias de cambio

Conversión de importes

Art. 27 LIG

Todos los bienes introducidos en el país o dados o recibidos en pago, sin que exista un precio cierto en moneda argentina, deben ser valuados en pesos a la fecha de su recepción en pago, salvo disposición especial de esta ley. A tal efecto se aplicarán, cuando sea del caso, las disposiciones del artículo 68.

Art. 68 LIG

Para contabilizar las diferencias en moneda extranjera deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la reglamentación para cada clase de operaciones. Las diferencias de cambio se determinarán por:

- revaluación anual de los saldos impagos, y
- por las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos,

y se imputarán al balance impositivo anual.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio

Tipo de cambio a utilizar

Art. 97 DR

Las operaciones en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme la cotización del BNA al cierre del día en que se concrete la operación y de acuerdo con las normas y disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

Art. 98 DR

Toda operación pagadera en moneda extranjera (por comisiones, por compraventa de mercaderías o de otros bienes que sean objeto de comercio) se asentará en la contabilidad:

- a) al tipo de cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado.
- b) al tipo de cambio del día de entrada, en el caso de compra, o de salida, en el caso de venta, de las mercaderías o bienes referidos precedentemente, si se tratara de operaciones a crédito.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio

Tipo de cambio a utilizar (cont.)

Dictamen (DATJ) 93/1994

El artículo 97 del DR debe entenderse **acotado a las operaciones financieras** de compra y venta de divisas relacionadas con movimientos de fondos, entre otros, préstamos tomados o cancelados, cobros o pagos de comisiones.

La fecha de concreción de la operación no es aplicable a la contabilización de importaciones o exportaciones de bienes ya que para las mismas se debe observar lo dispuesto por el artículo 98 del texto reglamentario. Este establece que toda operación pagadera en moneda extranjera -por comisiones, compraventa de mercaderías o de otros bienes- se asentará al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones de contado o al tipo de cambio del día de entrada del bien o salida, según sea compra o venta, en el caso de operaciones a crédito.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio

¿Qué diferencias de cambio se computarán en el balance impositivo?

Aquellas que provengan de operaciones gravadas por el impuesto y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas.

Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de las mismas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina. (Art. 99 DR)

Transformación de deudas. Cambio de moneda.

En ningún caso se admitirá en el balance impositivo, la incidencia de diferencias de cambio que se produzcan como consecuencia de la transformación de la deuda a otra moneda que la originariamente estipulada, salvo que se produzca al efectuarse el pago o novación. (Art. 101 DR)

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio

Bienes adquiridos en moneda extranjera (art. 131 DR)

En los casos de adquisición de bienes de uso pagaderos en moneda extranjera, las diferencias de cambio que se determinen por la revaluación anual de los saldos impagos y las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago parcial o total de los saldos, incidirán en los ejercicios impositivos en que tales hechos tengan lugar.

Las diferencias de cambio producidas con anterioridad a los ejercicios cerrados durante el año 1972 e imputadas al costo de los bienes, se seguirán amortizando durante los años de vida útil que les resten a los mismos, no resultando aplicables sobre las diferencias de cambio activadas, los índices de actualización a que se refiere el artículo 89 de la ley.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Conversión –no aplicable para establecimientos estables – (art. 158 LIG)

Las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del BNA al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.

Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresados al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Tratamiento para establecimientos estables (art. 159 LIG)

Se convertirán a la moneda del país en el que se encuentren instalados las operaciones computables para determinar el resultado impositivo que se encuentren expresadas en otras monedas, aplicando el tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización de las instituciones bancarias de aquel país al cierre del día en el que se concreten las operaciones.

Toda operación pagadera en monedas distintas a la del país en el que se encuentre instalado el establecimiento, será contabilizada al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado, o al correspondiente al día de entrada, en el caso de compras, o de salida, en el de ventas, cuando se trate de operaciones de crédito.

Las diferencias de cambio provenientes de las operaciones que consideran los párrafos precedentes o de créditos en monedas distintas a la del país en el que están instalados, originados para financiarlas, establecidas en la forma indicada en el segundo párrafo del artículo anterior, serán computadas a fin de determinar el resultado impositivo de los establecimientos estables...

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Tratamiento para establecimientos estables (art. 159 LIG)

...Igual cómputo procederá respecto de las diferencias de cambio que se produzcan a raíz de la introducción al país antes aludido de las divisas originadas por aquellas operaciones o créditos o de su disposición en cualquier forma en el exterior. En ningún caso se computarán las diferencias de cambio provenientes de operaciones o créditos concertados en moneda argentina.

Cuando los establecimientos a los que se refiere este artículo remesaran utilidades a sus titulares residentes en el país, incluidos en los incisos d) y e) del artículo 119, éstos, para establecer su resultado impositivo de fuente extranjera correspondiente al ejercicio en el que se produzca la respectiva recepción, computarán las diferencias de cambio que resulten de comparar el importe de las utilidades remitidas, convertidas al tipo de cambio comprador previsto en el primer párrafo del artículo anterior relativo al día de recepción de las utilidades, con la proporción que proceda del resultado impositivo del establecimiento estable al que aquellas utilidades correspondan, convertido a la misma moneda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 132.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Tratamiento para establecimientos estables (art. 159 LIG)

A ese fin, se presume, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas resultan imputables a los beneficios obtenidos por el establecimiento en su último ejercicio cerrado antes de remitirlas o, si tal imputación no resultara posible o diera lugar a un exceso de utilidades remesadas, que el importe no imputado es atribuible al inmediato anterior o a los inmediatos anteriores, considerando en primer término a aquel o aquellos cuyo cierre resulte más próximo al envío de las remesas.

Ganancias de fuente extranjera (art. 127 LIG)

Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Establecimientos estables en el exterior de titulares el país (art. 128 LIG)

Las ganancias atribuibles a establecimientos estables instalados en el exterior de titulares residentes en el país, constituyen para estos últimos ganancias de fuente extranjera, excepto cuando las mismas, según las disposiciones de esta ley, deban considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos estables que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior y sujetos al tratamiento que este texto legal establece para los mismos.

Los establecimientos comprendidos en el párrafo anterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Contabilidad separada para establecimientos estables (art. 129 LIG)

A fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables a los que se refiere el artículo anterior, deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país y de las de otros establecimientos estables en el exterior de los mismos titulares, realizando los ajustes necesarios para establecer dicho resultado.

Determinación de la ganancia impositiva (art. 132 LIG)

El resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables definidos en el artículo 128, se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este título. Sus titulares residentes en el país, convertirán esos resultados a moneda argentina, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 158 correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio de fuente extranjera

Determinación de la ganancia impositiva (art. 132 LIG) (cont.)

Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina. A ese efecto, salvo en los casos especialmente previstos en este título, las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.

Algunos casos para comentar:

- Dictamen (DAT) 37/2004
- Dictamen (DAT) 26/2005
- Dictamen (DAT) 85/2007

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Diferencias de cambio

Préstamos con miembros del grupo económico

Dictamen (DAT) 21/2006

- I. El hecho de que se transforme un préstamo en aporte de capital no implica que invocando el principio de realidad económica se modifique su condición de pasivo con anterioridad a la fecha de su conmutación.
- II. Los gastos originados en intereses y diferencia de cambio generados por un préstamo para la compra de cuotas sociales no resultan deducibles para la determinación del impuesto a las ganancias, ello de que no se realizan para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Dictamen (DAT) 52/2006

Préstamo financiero otorgado por sociedades vinculadas y/o relacionadas. En el curso de la fiscalización las pruebas permitieron concluir que podría tratarse de aportes de capital y por tanto no resultarían deducibles las diferencias de cambio. **En el mismo sentido Dictamen (DAT) 96/2007.**

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de
fondos o bienes
a favor de terceros

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Artículo 73 LIG

Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACION ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8%) anual, el importe que resulte mayor.

Las disposiciones precedentes no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del artículo 69.

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Antecedentes

- Reforma introducida a la LIG por la Ley 23.260 (B.O. del 11/10/1985)
- Mensaje del PEN al Honorable Congreso de la Nación que acompañaba al proyecto:

"En virtud de la modalidad de imposición propuesta, la doble imposición económica sobre utilidades distribuidas, aunque atenuada, subsiste, situación que puede inducir a la retención de utilidades por parte de sociedades cerradas cuyos accionistas tengan altos niveles de ingreso, con el objeto de canalizarlas luego hacia los segundos por vías que no supongan para los mismos una imposición adicional.

A efectos de restringir dicha posibilidad, se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal..."

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Situaciones en las que se aplica la presunción:

- > disposición de: - fondos, o
- bienes
- > por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49 inc. a)
- > a favor de terceros
- > y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa

- > hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a:
 - un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BNA para descuentos comerciales, o
 - una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del 8% anual,

- > **el importe que resulte mayor.**

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

¿Qué debe entenderse por disposición de fondos o bienes? (Art. 103 DR)

Se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que la LIG contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados.

No quedan comprendidas dentro de la norma las liberalidades del artículo 88 inc. i) de la Ley, las cuales no darán lugar al cálculo de intereses y actualizaciones presuntos, y no serán deducibles por parte de la sociedad que los efectuó.

La norma abarca la entrega de sumas de dinero, la transferencia de cosas o de derechos.

Valor de los bienes: los bienes objeto de las disposiciones que los mismos contemplan se valorarán por su valor de plaza a la fecha de la respectiva disposición.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Sujetos a los que se aplica la presunción

Las sociedades de capital del artículo 69 de la Ley:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.
2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.
3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.
4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Sujetos a los que se aplica la presunción (cont.)

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6° de dicha ley.
6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.
7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones.

Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Situaciones exceptuadas de la presunción

(...) Las disposiciones precedentes no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del artículo 69.

Los sociedades en cuestión son las siguientes:

- sociedades de responsabilidad limitada,
- sociedades en comandita simple y
- la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones,

(siempre que se trate de sociedades constituidas en el país)

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Situaciones exceptuadas de la presunción (cont.)

(...) Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14.

Tercer párrafo del art. 14 (LIG): Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 88. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Situaciones exceptuadas de la presunción (cont.)

Cuarto párrafo del art. 14 (LIG): En el caso de entidades financieras que operen en el país serán de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 15 por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, filial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, en concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originado en transacciones realizadas con las mismas, cuando los montos no se ajusten a los que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales del mercado. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá, en su caso, requerir la información del Banco Central de la República Argentina que considere necesaria a estos fines.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Situaciones exceptuadas de la presunción (cont.)

No quedan alcanzadas por la presunción

- las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia (*porque el DR considera que constituyen una consecuencia propia del giro de la empresa*)
- en concepto de honorarios

Condiciones

- en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron, y
- siempre que tales adelantos se encuentren
 - Individualizados, y
 - Registrados contablemente.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

“...a favor de terceros...” ¿Qué debe entenderse por terceros?

Dos posibles interpretaciones:

- a) En forma **estricta**: recepta el criterio de independencia jurídica de los entes societarios.
- a) En forma **amplia** o **flexible**: los integrantes del grupo económico no son terceros, ya que todos actúan en interés del conjunto.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los conjuntos económicos

Criterio de la independencia jurídica

Fiat Concord S.A., CNACAF Sala IV, 21/03/2006: Es procedente la presunción de intereses en los términos del art. 73 de la ley 20.628 respecto de las operaciones de préstamo realizadas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico pues, el hecho de que aquéllas se encuentren vinculadas entre sí, no resulta suficiente para demostrar que los préstamos de dinero han sido efectuados en beneficio de quien los realizó.

Servando Pedrido S.A.I.C., CNACAF Sala III, 11/10/2005: el hecho de tratarse de una empresa familiar no obsta la aplicación del art. 73, ya que la norma no establece diferencia alguna para tal supuesto.

Akapol S.A., TFN Sala A, 08/07/2003

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los conjuntos económicos

Criterio de la unicidad de caja (Teoría de la realidad económica)

Kellogg Co. Argentina S.A., CSJN, 26/02/1985

Fiat Concord S.A., TFN Sala D, 16/10/2002: Corresponde aplicar el principio de la realidad económica (...) si la realidad demuestra que es el mismo grupo quien decide operar valiéndose de sociedades separadas en virtud de estrategias económicas, lo que de ninguna manera supone hallarse frente a "terceros".

Lavadero Virasoro S.A., TFN Sala D, 10/07/2003

Akapol S.A., CNACAF Sala V del 09/03/2005

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los conjuntos económicos

Criterio de la unicidad de caja (Teoría de la realidad económica)

Petroquímica Río Tercero S.A., TFN Sala B, 30/08/2005

Roemmers S.A., TFN Sala B, 29/11/2006: "Es impropio la determinación del impuesto a las ganancias dictada por la AFIP (...) puesto que no se advierte la existencia de los terceros que requiere dicha norma para que proceda el devengamiento de los intereses presuntos, puesto que la actora es la accionista mayoritaria —en el caso 98% y 99,99%— de las empresas deudoras...".

Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L., TFN Sala B, 29/07/2005

SECIN S.A., TFN Sala C, 07/05/2007

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los conjuntos económicos

Criterio de la unidad de caja. Sociedades que pertenecen a los mismos accionistas

Agropecuaria KKHA TU S.A., TFN Sala C, 29/06/2004: "...es condición ineludible que las disposiciones de fondos se hayan efectuado a favor de un tercero y de las actuaciones administrativas surge que tanto la empresa actora como las empresas receptoras de los fondos pertenecen a los mismos accionistas por lo cual no revisten la calidad de terceros..."

Dragados y Obras Portuarias S.A., TFN Sala B, 23/11/2004

Dragados y Obras Portuarias S.A., CNACAF Sala IV, 25/06/2008: al ser los mismos accionistas no son terceros, y al tener emprendimientos comunes los préstamos son en interés de la empresa.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los conjuntos económicos

Criterio de la unidad de caja. Sociedades que pertenecen a los mismos accionistas

Empresa de Combustibles Zona Común, TFN Sala B, 23/05/2005: "...Corresponde revocar la resolución dictada por la AFIP que determinó la existencia de intereses presuntos, toda vez que la actora y la empresa a la que supuestamente le otorgaba fondos no son terceros, pues se encuentran integradas por las mismas personas físicas y en idénticos porcentuales y, ambas se desenvuelven en actividades análogas y complementarias, por lo que resulta lógico que entre ellas afecten sus fondos alternativamente de acuerdo a las exigencias del mercado y de los proveedores con que operan..."

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los préstamos a los accionistas, distintas posibilidades de interpretación



En la interpretación flexible, y cuando se trata de sociedades cerradas, los accionistas no son terceros.

En contra: Lemiro Pablo Pietroboni, TFN Sala A, 11/09/2003 y Rondo Difussion, TFN Sala D, 24/05/2005.



Cuando se registran saldos deudores en las cuentas de los accionistas, y al existir saldos de RNA, se trataría de pagos de dividendos sin actas de asamblea, por lo que no opera el art. 73

- A favor: Kepner SA, TFN Sala B, 16/12/2005
- contra: BJ Services, TFN Sala A, el 10/05/2006 y BJ Services SRL, CNACAF Sala V del 11/05/2007

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Tratamiento de los préstamos a los accionistas, distintas posibilidades de interpretación (cont.)



Al no volver a la sociedad los retiros de los accionistas, se trata de una reducción de capital

- *En contra:* Punte SACIF, TFN Sala B, 28/03/2005 y Punte SACIF, CNACAF Sala V, 12/07/2006

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

La Ley establece: "... en interés de la empresa..."

El Decreto Reglamentario refiere a "... operaciones propias del giro de la empresa...", siendo mucho más restrictivo que la letra de la Ley.



La Ley habla de "empresa" que no es lo mismo que "sociedad", lo cual resulta relevante para el análisis de situaciones en conjuntos económicos.

Casos en los que se ha analizado el interés de la empresa:

- **Kasdorf S.A.**, TFN Sala C, 27/09/2005
- **Dictamen 4/2005 (DIALIRSS)**

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Casos en los que se ha analizado el interés de la empresa (cont.):

Papelera Río Colorado S.A., TFN Sala A, 10/08/1998: "...toda disposición de fondos que realice una sociedad de capital que no puede encuadrarse como operación realizada en interés de la empresa queda sujeta a imposición..."

Akapol, CNACAF Sala V, 09/03/2005: "...todas las operaciones que se relacionen con el giro comercial de la empresa o que importen un beneficio gravado para la sociedad, serán consideradas en interés de ella..."

Rondo Difusión, TFN Sala D, 24/05/2005: "...dentro del objeto social de la recurrente, no está contemplado actividad financiera o crediticia de ningún tipo..."

Tensioactivos del Litoral SA, TFN Sala C, 27/09/2005: Dada la baja tasa de interés pactada, existe la convicción de que la operación fue en interés de las empresas receptoras de los fondos.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Anticipos de honorarios

Servando Pedrido S.A.I.C., TFN Sala D, 28/12/2000: la presunción será aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes de anticipos de honorarios que superen los valores acordados y únicamente con relación a estos últimos.

Muscariello Hnos S.A., TFN Sala D, 22/02/2000: en el caso de que existieran devoluciones, las mismas deberán computarse neteando los saldos.

Welton S.A.C.I.F.I., TFN Sala B, 05/10/2006: no corresponde considerar a las sumas depositadas en las cuentas particulares de los socios como adelantos de dividendos, puesto que no existe en la LIG la figura de anticipo de dividendos como categoría imponible, ni exenta ni excluida.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Cese del cálculo de intereses presuntos

La imputación de intereses y actualizaciones cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva.

Sin embargo, si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente, se registraran nuevos actos de disposición de fondos o bienes en favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto no han sido objeto de la cancelación antes aludida.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Cese del cálculo de intereses presuntos (cont.)

Promofilm S.A., TFN Sala D, 07/02/2003 (confirmado por la Sala I de la CNACAF el 20/03/2007): Se revoca el ajuste fiscal por no haber descontado los montos de las devoluciones parciales. Los intereses deben calcularse sobre el saldo de las disposiciones que permanece impago.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Presunción por diferencia de tasas

La imputación de intereses y actualización previstos por el artículo 73 de la ley, también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del VEINTE POR CIENTO (20%) a la que debe imputarse de acuerdo con dicha norma, en cuyo caso se considerará que el interés y actualización presuntos imputables resultan iguales a la diferencia que se registre entre ambas.

Fallos en los que se recepta la norma:

- Roemmers
- Rondo Difusión

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Disposición de fondos o bs. a favor de 3°

Otras cuestiones

- Anticipos de dividendos ó dividendos provisionales
- Disposición de bienes a favor de terceros
- Aportes irrevocables
- Disposición de fondos en el exterior

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Incrementos patrimoniales no justificados

Definición de incrementos patrimoniales no justificados

Art. 18 de la Ley 11.683:

Los incrementos patrimoniales no justificados representan en el impuesto a las ganancias, ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Art. 27 del Decreto Reglamentario de la LIG:

Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, se consideran ganancias del ejercicio fiscal en el que se produzcan.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Formas de celebrar el contrato de mutuo

Art. 974 del Código Civil

Cuando por este Código, o por las leyes, no se designe forma para algún acto jurídico, los interesados pueden usar de las formas que juzgaren convenientes.

Art. 1182 del Código Civil

Lo dispuesto en cuanto a las formas de los actos jurídicos debe observarse en los contratos.

Art. 2246 del Código Civil

El mutuo puede ser contratado verbalmente; pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa del valor de diez mil pesos.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fecha cierta

Art. 1035 del Código Civil

Aunque se halle reconocido un instrumento privado, su fecha cierta en relación a los sucesores singulares de las partes o a terceros, será:

- 1° La de su exhibición en juicio o en cualquiera repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado;
- 2° La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren;
- 3° La de su transcripción en cualquier registro público;
- 4° La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del de la que lo escribió, o del que firmó como testigo.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fecha cierta

Curtiduría Castellano S.A., TFN Sala D, 14/10/1998: Existe incremento patrimonial no justificado si el contrato de mutuo, con el que la actora pretende acreditar la existencia de un préstamo recibido de una entidad financiera del exterior, no fue extendido bajo la forma de instrumento público y no tiene fecha cierta, en razón de lo establecido por los arts. 2246, 1035 del Código Civil.

Martínez Sandra, TFN Sala D, 10/08/2005: Se confirma el ajuste de la AFIP que, utilizando el método indiciario previsto en el art. 18, inc. f), de la Ley 11.683, determinó el impuesto a las ganancias de la actora, toda vez que los contratos de mutuos y recibos de pagarés aportados como prueba de la diferencia patrimonial encontrada son inoponibles a terceros, ya que los primeros carecen de fecha cierta y de certificación notarial de firmas y los segundos, son fotocopias simples y como tales no reúnen los mínimos requisitos para ser considerados como prueba eficaz.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fecha cierta

Gra - AI S.A., TFN Sala B, 03/10/2003: Es procedente la impugnación de la deuda consignada en su declaración jurada del impuesto a las ganancias, toda vez que al no ser constituido ni en instrumento público ni en instrumento privado de fecha cierta el contrato de mutuo invocado por el contribuyente, éste resulta inoponible a terceros ajenos a la relación contractual.

El contribuyente no demostró la realidad del préstamo invocado, ni los movimientos de fondos, ni la factibilidad de que los acreedores tengan actividades que les permitan reunir los montos que supuestamente le fueron prestados.

Domaine Vistalba S.A., TFN Sala B, 01/02/2005: Ante la imposibilidad de comprobar la existencia del cheque emitido por la prestamista, las registraciones de ésta carecen de fuerza probatoria, en la medida que no se encuentran respaldadas por comprobantes fidedignos que permitan acreditar el movimiento de los fondos involucrados.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fecha cierta

Maderas Rodriguez S.R.L., TFN Sala A, 28/10/2004: Corresponde confirmar la existencia de un incremento patrimonial no justificado, aún cuando se acompañaron copias del contrato de línea de crédito con su correspondiente protocolización y de la certificación de la firma del escribano interviniente, toda vez que al ser éstas fotocopias simples no tienen un valor probatorio "per se", por lo cual no se encuentra acreditada la fecha cierta necesaria para que el mismo sea oponible a terceros.

La Cabaña S.A.I.C., TFN Sala B, 06/08/2004: Los contratos de mutuos que intenta hacer valer la recurrente carecen de fecha cierta, y la certificación de las firmas o la ratificación de sus contenidos realizados con posterioridad al inicio de la inspección no suplen dicha deficiencia.

Las declaraciones efectuadas ante escribano público y con posterioridad a la fiscalización, por los supuestos acreedores de la recurrente, no resultan suficientes para acreditar la autenticidad de las operaciones.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fecha cierta

Castelao Elena, TFN Sala D, 23/04/1999: La copia simple de un contrato de mutuo firmada sólo por quien supuestamente recibió el préstamo no resulta idónea para probar la existencia del mismo. De los arts. 1012, 1013 y 2246 del Código Civil surge que cuando el contrato se formaliza por instrumento privado basta que el ejemplar que esté en poder de una de las partes lleve la firma de la otra, y que no podrá probarse sino por instrumento público o privado de fecha cierta.

A falta de otros elementos documentales en respaldo del mismo, no se puede desvirtuar el ajuste efectuado por el Fisco que consideró la existencia de incrementos patrimoniales no justificados.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Casos en los que sí se pudo acreditar fecha cierta

Bearzi Sergio, TFN Sala D, 24/11/2003: Es improcedente el ajuste producto de la impugnación de ciertos contratos de mutuo, desde que existen suficientes evidencias para tenerlos por verosímiles pues, sin perjuicio del reconocimiento de las firmas ante escribano público, los mutuantes acompañaron copias certificadas de la documentación que acredita el origen de los fondos dados en préstamo -en el caso, provenientes del cobro de premios ganados en el casino, cobro de indemnización por el fallecimiento de cónyuge- todo lo cual lleva a desechar por discrecional la postura fiscalista.

Schwarzmans Ricardo, TFN Sala D, 12/09/2001: Se revoca la impugnación que el fisco realiza por carecer de fecha cierta el instrumento privado acompañado -contrato de mutuo-, toda vez que es prueba incuestionable de la fecha en que pretenden las partes signatarias haber celebrado el acto, el timbrado consignado en el mismo, mientras no se demuestre su falsedad.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Casos en los que sí se pudo acreditar fecha cierta

Gra - Al S.A., TFN Sala C, 09/10/2001: Constituyen prueba suficiente a fin de destruir la presunción de incremento patrimonial no justificado proveniente de la impugnación de un pasivo originado en aportes otorgados por socios:

- la suficiencia de la contabilidad reconocida por los peritos,
- la corrección de los asientos en los que constan el ingreso de los préstamos, y
- la acreditación de la existencia de disponibilidad patrimonial de los accionistas otorgantes, evidenciada por la correlativa exteriorización de los aportes en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias personal.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Préstamos entre personas de confianza

Amden Raúl, TFN Sala C, 25/09/2002: A efectos fiscales, para demostrar la existencia de préstamos entre personas de confianza -en el caso, entre amigos-, cuando faltan instrumentos públicos o privados con fecha cierta debe probarse por otros medios fehacientes la secuencia de la operatoria. Dichos medios podrán ser:

- la existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor,
- la forma y fecha en que se entregó el dinero (recibos, etc.),
- la declaración del crédito por parte del prestamista en sus declaraciones juradas u otros registros fehacientes,
- la forma, fecha y modalidad de las devoluciones del capital o de los pagos de sus intereses,
- la aplicación de los fondos,
- la fuente de generación de los recursos para devolverlos, y
- abonar los intereses (cuando sea el caso).

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Préstamos entre personas de confianza

De Martino Conrado, TFN Sala B, 31/05/1994: Para acreditar la existencia de un préstamo entre ascendientes y descendientes, ante la falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta, es procedente recurrir a otros medios de prueba que demuestren la secuencia completa de la operatoria, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el grado de parentesco.

Vega, Juan Héctor , TFN Sala B: Pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales. La omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que permitan acreditar fehacientemente la existencia, modalidad y magnitud del préstamo.

Deberá ponderarse:

- el grado de vinculación: a mayor proximidad menor rigorismo, y
- el monto de la operación, considerando función, circunstancias y causas a que obedece el préstamo.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Préstamos entre personas de confianza

Lañin Aarón, TFN Sala B, 26/03/2003: Aún tratándose en el caso de un préstamo entre parientes (exigencias formales atenuadas), el citado préstamo no quedó acreditado atento sus falencias de instrumentación y a la falta de prueba de la capacidad económica del acreedor, quien no se encuentra inscripto como contribuyente en ningún impuesto y no existe constancia de realización de actividades o posesión de patrimonio que acreditase haberla generado.

Liberjen Oscar A., TFN Sala C, 23/02/2006: Se impugnó el pasivo declarado por el actor originado en una supuesta deuda contraída con un familiar -su madre-, pues no ha podido acreditar fehacientemente, el mínimo requisito para hacer presumir que el préstamo no era ficticio, esto es la capacidad financiera del acreedor para realizar la operación cuestionada.

Fiocchi Elsa E., TFN Sala C, 21/03/2006: Debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del mismo, y su posterior restitución.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fondos provenientes del exterior

Circular 264/1949 (DGI) - Normas para comprobar la introducción de capitales del exterior

Se considerará probado el ingreso de capitales del exterior cuando se corroboren alguna de las circunstancias que se indican a continuación, o similares:

- Inversiones efectuadas por el contribuyente a poco tiempo de su ingreso al país, siempre que con anterioridad no hubiera desarrollado en el mismo, actividades a las que razonablemente pudieran atribuirse el enriquecimiento o aumento de capital;
- Liquidación, reducción o enajenación de inversiones o bienes poseídos por el interesado en el extranjero, que guarden relación aproximada en su monto y en el tiempo con la capitalización comprobada en el país;
- Movimientos de cuentas en entidades bancarias o particulares del exterior o del país que reflejen las variaciones aludidas en el apartado anterior.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fondos provenientes del exterior

Dictamen (DAL) 25/1995: Para justificar el origen y los fondos provenientes del exterior, los mismos deben haber sido introducidos por medio de instituciones bancarias.

Tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación que: "La certificación contable es válida para probar la existencia de fondos en el exterior y el origen de ellos si está respaldada y corroborada por otra serie de pruebas y certificada por una firma auditora de reconocido prestigio internacional" (Cfr. TFN "Whitehead, Donald Erte", 12/9/63; "Becco, Angel Obdulio", 24/12/64.).

Dictamen (DAL) 72/1997: Se desconoce un préstamo obtenido en el exterior sobre la base de los siguientes elementos de juicio:

- El contrato de mutuo celebrado carece de fecha cierta.
- No hay protocolización y autenticación consular.
- Los firmantes no dejan constancia de la acreditación de personería que los habilita a actuar en dicho acto.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Incrementos patrimoniales no justificados

Fondos provenientes del exterior

Dictamen (DAL) 72/1997: Se desconoce un préstamo obtenido en el exterior sobre la base de los siguientes elementos de juicio (cont.):

- El préstamo originariamente se acuerda por U\$S 15.000.000 y luego se amplía a U\$S 22.000.000 con una simple solicitud mediante nota remitida.
- Dicho préstamo carece de garantías y avales no obstante la considerable suma en juego.
- El índice de solvencia de la rubrada (patrimonio de la empresa por cada peso adeudado) era del 0,5399, y el índice de endeudamiento (deuda de la empresa por cada peso de patrimonio) era de 1,852, no es entendible que un acreedor no solicite avales que garanticen la operación.
- De las actas de directorio de la rubrada no surge que el mismo haya tratado la conveniencia de tomar el préstamo en cuestión.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas y facturas apócrifas

Salidas no documentadas

Definición legal. Art. 37 LIG

Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo.

Excepciones para el ingreso del impuesto. Art. 38 LIG

No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos - por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Precisiones reglamentarias. Art. 55 DR

Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la AFIP.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Precisiones reglamentarias. Art. 55 DR (cont.)

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada AFIP (Ver RG 893/2000).

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Salidas no documentadas vinculadas con la obtención de ganancias de fuente extranjera

Cuando se configure la situación prevista en el artículo 37 respecto de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma, salvo cuando se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias impositivas en manos del beneficiario.

En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán el tratamiento que este título les dispensa según la naturaleza de los bienes a los que se destinaron.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

¿Un impuesto? ¿O una sanción?

Radio Emisora Cultura S.A., CSJN, 19/11/2000: "...en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, pues la condonación establecida por el art. 1° del decreto 493/95 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza, sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen...".

Ricigliano Luis, CNACAF Sala V, 16/10/2007: Como no es posible aplicar una sanción sobre otra sanción, la única multa aplicable cuando se constata que el contribuyente ha exhibido facturas apócrifas referentes a bienes o servicios cuya efectiva provisión y pago no pueden ser verificados ni constatados de manera alguna, es la prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 y que corresponde por la omisión de pagar la totalidad del impuesto a las ganancias realmente adeudado, cuyo importe fue disminuido artificialmente al computar en los gastos erogaciones inexistentes con respaldo en aquella documentación.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Deducción del impuesto de un tercero tomado a cargo

Geigy Argentina S.A., CSJN, 15/10/1969: La Corte admitió la deducción del impuesto ingresado en carácter de pago único y definitivo.

"...El impuesto a la salida no documentada debe ingresarlo a título propio quien hace la erogación. Si se admite la deducción de la salida no documentada, por constituir un gasto necesario para la obtención de la renta, idéntica situación ocurre con el impuesto que se agrega, pues el gravamen en cuestión es una condición del rédito obtenido y no una consecuencia del mismo..."

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Individualización del beneficiario

Radio Emisora Cultural S.A.: El gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias tiene como finalidad imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas, es decir que ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto por la ganancia percibida, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo a título propio.

Hotel La Cite S.R.L., TFN Sala A, 26/06/2003: Corresponde revocar el ajuste del Fisco en concepto de salidas no documentadas respecto de las erogaciones en las cuales la inspección tuvo en cuenta los cheques aportados por la recurrente como elementos de prueba de la realización de los gastos, pues de ello resulta que el propio organismo fiscal reconoce que el beneficiario de dichos pagos se encuentra individualizado, siendo improcedente en consecuencia el ingreso del impuesto previsto en el art. 37 de la Ley 20.628, debiendo confirmarse la determinación con relación a los gastos que no pudieron ser probados a través de la existencia de los proveedores y de la facturación correspondiente..

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Individualización del beneficiario

Dictamen (DAL) 90/1994: "...Finalmente se debe remarcar también que este Departamento no comparte la idea de que la sola individualización del receptor ya sea impeditiva de la aplicación del instituto de "salidas no documentadas" -idea mencionada por la preopinante-. Ello primero porque la norma positiva no exige la condición de anonimato de ninguna forma, y en segundo lugar porque tampoco concilia con la "ratio legis". El legislador piensa que nadie recibe nada a cambio de nada. Si ello se produce en un ente empresario o patrimonial y un tercero aparece cobrando desembolsos sin causa y sin contraprestación, es el ente el que está distribuyendo fondos que tienen que tener origen en sus negocios empresarios o bien provenir de la realización de sus activos fijos, es decir ganancia de capital, y por tanto son resultados y distribuciones de beneficios o producidos del ente en favor de terceros, identificados o no..."

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Facturas apócrifas

Apócrifo/a: (Del lat. apocryphus, y este del gr. ἀπόκρυφος, oculto).

1. adj. **Fabuloso, supuesto o fingido.**
2. adj. Dicho de un libro atribuido a autor sagrado: Que no está, sin embargo, incluido en el canon de la Biblia.

(Definición extraída del Diccionario de la Real Academia Española, 23° ed.)

Red Hotelera Iberoamericana S.A., CSJN, 26/08/2003: "...debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay el mismo no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad...".

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Facturas apócrifas

Servicio Empresario de Personal S.R.L., TFN Sala D, 29/12/2003: Cabe revocar el ajuste del impuesto a las ganancias efectuado por la Dirección Gral. Impositiva en concepto de salidas no documentadas, sustentado en la existencia de documentación falsa, pues dicho supuesto no es el contemplado por el art. 37 de la ley 20.628 razón por la cual la figura elegida por el organismo fiscal no es la que corresponde a la situación juzgada, no procediendo por elementales principios vinculados con la legalidad tributaria encuadrar dicha situación, por analogía, en otra figura como sería la de suponer que la ley permite que no acreditada fehacientemente una erogación pueda con ello aplicarse sin más fundamentos la regla de la citada norma.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Facturas apócrifas

El Chalet S.R.L., TFN Sala C, 11/04/2007: "...quedan claramente diferenciadas las conductas del contribuyente: por una parte aquél que realiza un gasto respecto del cual se desconoce la identidad del beneficiario por carecerse de documentación, y que tiene como consecuencia la obligación de ingreso del impuesto a las ganancias y su posible deducción como gasto en caso de probarse que resulta necesario para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada; por la otra la del infractor que sobre la base de documentación fraudulenta, muestra una conducta inspirada por una intención dolosa destinada a irrogar un perjuicio a las arcas fiscales, acción manifiestamente defraudatoria merecedora de la correspondiente sanción de multa.

Que en atención a los argumentos expuestos corresponde revocar la sanción aplicada con relación al monto de salidas no documentadas, con costas...".

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Ingreso del impuesto por las salidas no documentadas

Resolución General (AFIP) 893/2000

El ingreso del impuesto deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada (s/ Art. 2°).

Forma de ingreso

- F. 799, ó
- Volante Electrónico de Pago (VEP).

Códigos a utilizar

- Impuesto: 10 (Sociedades) ú 11 (Personas físicas)
- Concepto: 198 (Salidas no documentadas)
- Sub Concepto: 198 (Salidas no documentadas)

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Salidas no documentadas

Cómputo de las retenciones efectuadas a los proveedores

Ciccione Calcográfica, TFN Sala C, 19/12/2003: Se advierte que el organismo fiscalizador no aplicó lo normado por el último párrafo del art. 81 de la ley de procedimiento tributario que consagra la denominada "teoría de las correcciones simétricas". Dicha norma constituye una disposición imperativa -no facultativa- que representa un verdadero principio rector de la actividad administrativa en la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada.

Ello así, y conforme surge de autos, la inspección actuante no computó los ingresos efectuados por la recurrente como retenciones por las operaciones impugnadas.

Procede ordenar al organismo fiscalizador que practique reliquidación de los montos adeudados por la recurrente en autos, debiendo deducir de los montos determinados las sumas que la recurrente acreditó haber ingresado como retenciones, asignándole el carácter de ingresos a cuenta de lo determinado.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Venta y reemplazo

Casos en los que se aplica

Bienes muebles

En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por:

- imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo, o
- afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

Bienes inmuebles

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que:

- la afectación tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación, y
- el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Requisitos para su aplicación

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año. **Ambas operaciones pueden darse, o no, en un mismo ejercicio fiscal.**

Art. 96 del DR

La opción deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP.

Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes muebles amortizables

Identidad funcional de los bienes

No es requisito que el bien de reemplazo tenga que ser el mismo que el bien reemplazado, ni que tengan que cumplir las mismas funciones.

- Avalor Hnos. S.R.L., TFN Sala C, 24/04/1970
- Reig, Enrique J.: "...no (se) exige una identidad física entre el bien reemplazado y el sustituto..." (El impuesto a las ganancias, novena edición, Editorial Macchi, abril 1996, p. 487).

Método de la reinversión de la utilidad

En el caso de venta y reemplazo de bienes muebles amortizables, la aplicación del método se da en función de la comparación de la utilidad obtenida en la venta con el costo de adquisición del bien de reemplazo.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes inmuebles

Concepto de reemplazo y requisitos para su aplicación (art. 96 DR)

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá:

- a) la adquisición de otro,
- b) la adquisición de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio,
- c) la sola construcción efectuada sobre un terreno adquirido con anterioridad.

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que:

- a) entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año, y
- b) en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes inmuebles (cont.)

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos establecidos, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes inmuebles (cont.)

Método de la reinversión del precio de la enajenación

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación.

Algunas cuestiones puntuales

Monteroni Juan Carlos, TFN Sala C, 30/04/2003: prueba de que los bienes enajenados se encuentran afectados a la actividad como bienes de uso: "...el Fisco entiende que no le corresponde a la actora la utilización de dicha opción, ya que la explotación de los inmuebles no ha sido acreditada durante la inspección oportunamente practicada. Además, agrega que el contribuyente no aportó documentación alguna que permitiera inferir lo contrario...".

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes inmuebles (cont.)

Algunas cuestiones puntuales (cont.)

Dictamen (DAL) 65/2000: El régimen es aplicable a una empresa extranjera con sucursal en el país que destinaba un inmueble a alquiler. Al efecto se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa. En caso afirmativo, dicho inmueble sería un bien de uso.

Dictamen (DATJ) 1/1982: Se negó la posibilidad de aplicar el régimen a un consorcio, dado que el inmueble no había sido construido para usarlo en la explotación de una determinada actividad, sino para su posterior venta.

Dictamen (DAT) 43/2004: Bien a adquirir ubicado en el exterior y bien a vender ubicado en la República Argentina. El inmueble a adquirir generará rentas de fuente extranjera. La AFIP opinó que en este caso el régimen no es aplicable.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Reemplazo de bienes inmuebles (cont.)

Algunas cuestiones puntuales (cont.)

Dictamen (DAT) 73/2006: El régimen no resulta aplicable ante la venta de inmuebles afectados a una actividad y construcción de inmuebles para otra actividad. Situación de las mejoras ante el régimen de "venta y reemplazo".

Dictamen (DAT) 92/2007: Enajenación de un inmueble destinado a alquiler y su reemplazo por otro al que se le dará el mismo destino, afectando la utilidad del bien enajenado al costo del nuevo bien. La AFIP opinó que ello será procedente si la locación constituye la actividad principal de la empresa y si los inmuebles están afectados como bien de uso.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Venta de un bien para afectar a la adquisición de un inmueble no amortizable:
¿Es posible?

Santiestrella S.A., TFN Sala B, 05/12/2006: La única relación existente entre los párrafos primero -referido a bienes muebles- y segundo -referido a bienes inmuebles- del artículo 67 de la ley del gravamen, es en cuanto a la opción, lo que no implica que estén relacionados en lo relativo a amortización, que sólo es tratada en el primero.

Se concluye por mayoría que es aplicable al caso.

Escarpatri S.A., TFN Sala A, 16/08/2007: No cabe -como fue el criterio del Fisco Nacional- extender el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles a los inmuebles. Al adquirirse un terreno, como éste no se amortiza, posibilita que la gravabilidad de la utilidad de la venta del inmueble reemplazado se difiera hasta el momento de la venta del bien de reemplazo. Ello es lo que surge del texto de la ley del gravamen y la que se ajusta a derecho.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Formalidades a cumplimentar – Res. Gral. (AFIP) 2140/2006

Pasos a seguir para informar el ejercicio de la opción:

- 1) Acceso con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles".
- 2) Obtención de un "certificado de no retención", el cual deberá:
 - a) Transferencia de inmuebles: ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta. El escribano actuante, ante la falta de presentación del citado certificado, practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.
 - b) Bienes muebles: ser conservado en archivo a disposición de la AFIP, juntamente con la documentación respaldatoria respectiva.

Los responsables señalados deberán informar sobre el cumplimiento que oportunamente den a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo, mediante comunicación a la AFIP a través del procedimiento dispuesto en el citado artículo, dentro de los plazos legales.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Formalidades a cumplimentar – Res. Gral. (AFIP) 2140/2006

Pasos a seguir para informar la opción (cont.):

Cuando el bien de reemplazo fuera un inmueble a construir, corresponderá que los responsables comuniquen de la forma indicada y dentro del plazo de cuatro (4) años, que establece el Artículo 96 de la reglamentación, los datos relativos a la finalización de la construcción.

Cuando los bienes de reemplazo se hubieran adquirido o, en su caso, se hubiera iniciado la construcción con anterioridad a la venta de los bienes reemplazados, también podrá ejercerse la opción siempre que entre ambas operaciones no hubiera transcurrido un plazo superior a un (1) año.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Formalidades a cumplimentar – Res. Gral. (AFIP) 2140/2006

Consecuencias de no informar el ejercicio de la opción

Dictamen (DAL) 12/2002: Las exigencias establecidas por las normas reglamentarias son de orden público, las formas a guardar son "ad solemnitatem" de manera tal que su inobservancia opera la inexistencia del derecho respectivo, que es el de afectar los beneficios al costo de los nuevos bienes, correspondiendo practicar la pertinente retención.

Gena S.A. Agrícola Ganadera, TFN Sala B, 23/03/2006: Se revoca el ajuste de AFIP por no haber presentado el F. 235, ya que dicha omisión no acarrea el decaimiento de la franquicia. Las únicas consecuencias que prevé la normativa vigente se encuentran ligadas a incumplimientos que hacen a la esencia del régimen. En el mismo sentido: **Perfecto López y Cia. S.A. (TFN Sala B, 05/05/2006) y Contraviento S.A. (TFN Sala B, 21/06/2006).**

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Caso N° 1

De acuerdo con la siguiente información, se solicita determinar el costo amortizable del bien adquirido por la firma "Que no vaya Diego a la selección S.A." para el ejercicio cerrado el 31/03/2007, considerando que se ha optado por aplicar el sistema de venta y reemplazo.

La firma enajenó el 28/07/2006 un torno afectado a su proceso industrial en \$ 8.000. Dicho bien había sido adquirido el 14/04/2000 en \$ 6.000. El 05/03/2007 compró un torno más moderno en \$ 9.000.

Vida útil de los bienes: 10 años.

Solución propuesta:

Utilidad por la venta del bien:

Precio de venta	\$ 8.000
Costo computable: \$ 6.000 x 40%	(\$ 2.400)
Utilidad impositiva por la venta del bien	\$ 5.600

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Caso N° 1

Valor amortizable del nuevo bien:

Precio de compra	\$ 9.000
Utilidad afectada	(\$ 5.600)
Nuevo valor amortizable	\$ 3.400

Caso N° 1 - Alternativas

	Fecha de compra	Precio de compra	Fecha de venta	Precio de venta
A	05/03/2007	6.000	28/01/2007	8.000
B	15/02/2006	9.000	28/01/2007	8.000
C	15/02/2006	6.000	28/01/2007	8.000

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Caso N° 2

La empresa "Grondona renuncia S.A." adquirió el 15/04/2000 un inmueble en \$ 200.000 que afectó a su actividad comercial. El 20/05/2006 enajenó el mismo en \$ 200.000. Posteriormente, adquirió un local el 10/12/2006 en la suma de \$ 195.000. Para ambos casos, el 33% del inmueble corresponde al terreno y el 67% al edificio.

Fecha de cierre de ejercicio: 31/03/2007

Solución propuesta:

Utilidad por la venta del bien:

Precio de venta	\$ 200.000
Costo comp. terreno: \$ 200.000 x 33%	(\$ 66.000)
Costo comp. edificio: \$ 200.000 x 67% x 176/200	(\$ 117.920)
Utilidad impositiva por la venta del bien	\$ 16.080

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Venta y reemplazo

Caso N° 2

Solución propuesta:

Determinación del % de reinversión:

Precio de compra	<u>\$ 195.000</u>
Precio de venta	\$ 200.000
% de reinversión:	97,50%

Afectación admitida:

16.080 x 97,50%: \$ 15.678,00

Valor amortizable del nuevo bien:

Precio de compra	\$ 195.000
Utilidad afectada	(\$ 15.678)
Nuevo valor amortizable:	\$ 179.322

Utilidad a declarar por la operación: 16.080 - 15.678 = \$ 402,00

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Desuso

Desuso

Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso), el contribuyente podrá optar entre:

- a) seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original (**aunque no esté afectado a la consecución de rentas**), o
- b) imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

Serán de aplicación las normas sobre ajuste de la amortización y del valor de los bienes contenidas en los artículos 58 y 84.

Dictamen (DAT) 31/2006: No resulta admisible computar como resultado negativo el valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja por la desafectación de las mismas.

Los bienes no se han vendido, por lo que a los mismos le cabe la mecánica del artículo 66 de la ley del gravamen.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Reemplazo de bienes siniestrados

Reemplazo de bienes siniestrados

El importe de las pérdidas extraordinarias a que se refiere el inciso c) del artículo 82 de la ley, sufridas en bienes muebles e inmuebles amortizables, se establecerá a la fecha del siniestro, de conformidad con las siguientes disposiciones:

- a) **bienes muebles:** se aplicarán las normas del artículo 58 de la ley.
- b) **bienes inmuebles:** se aplicarán las normas del artículo 59 de la ley.

En ambos casos será de aplicación el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha del siniestro.

Al monto de las pérdidas determinado de acuerdo con lo precedentemente establecido, se le restará el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida, en su caso.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta

Reemplazo de bienes siniestrados

Si resultara un beneficio, se procederá de la siguiente forma:

- I) En el caso de que la indemnización percibida se destine total o parcialmente dentro del **plazo de dos (2) años** de producido el siniestro, a reconstruir o reemplazar los bienes afectados por el mismo, el beneficio o la parte proporcional de éste se deducirá a los efectos de la amortización del importe invertido en la reconstrucción o reemplazo de dichos bienes, salvo que el contribuyente optare por computar el nuevo costo, en cuyo caso deberá incluir el beneficio en el balance impositivo.

De no efectuarse el reemplazo o iniciarse la reconstrucción dentro del plazo indicado, el beneficio se imputará al ejercicio fiscal en cuyo transcurso haya vencido el mismo o, en su caso, a aquél en que se hubiera desistido de realizar el reemplazo.

- II) Si la indemnización percibida o parte de ella no se destinara a los fines indicados en el apartado I) precedente, el total del beneficio o su parte proporcional, respectivamente, deberá incluirse en el balance impositivo del ejercicio en que se hubiera hecho efectiva la indemnización.

© Dr. (CP) Martín R. Caranta
