

TRABAJO FINAL DE INVESTIGACIÓN

“LOS MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”

Autor: Cdor. Ezequiel Lima

Especialización en Impuestos

Directora de la Especialización: Dra. Cristina del Carmen Mansilla



Año 2020

ÍNDICE

Capítulo I: INTRODUCCIÓN
Página 3

Capítulo II: MARCO TEÓRICO
Página 6

Capítulo III: LA LEY DE CONVERTIBILIDAD
Página 8

Capítulo IV: EL AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE
Página 10

Capítulo V: HISTORIA DE LOS MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA
INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
Página 15

Capítulo VI: MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA INFLACIÓN EN EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS PERSONAS HUMANAS Y/O
SUCESIONES INDIVISAS
Página 18

Capítulo VII: MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA INFLACIÓN EN EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS
Página 28

Capítulo VIII: LA INTRODUCCIÓN DE LA “UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO”
EN LA NORMATIVA VIGENTE
Página 44

Capítulo IX: CONCLUSIONES
Página 49

Capítulo X: BIBLIOGRAFÍA
Página 51

“LOS MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”

Capítulo I

INTRODUCCIÓN

FUNDAMENTACIÓN

Ejercer la profesión de manera independiente presenta un amplio campo de acción a los Contadores Públicos. El autor de esta investigación se desempeña en la asesoría contable e impositiva. En ese trabajo diario se observa que muchos de los clientes, año a año sufren un aumento de la carga impositiva que deben afrontar, especialmente en el Impuesto a las Ganancias. Este incremento no solo se origina en modificaciones de la normativa vigente, sino que proviene de la falta de actualización de parámetros que permanecen constantes por amplios períodos de tiempo, o bien, se elevan, pero no logran acompañar al fenómeno inflacionario, el cual forma parte de la vida de todos los argentinos.

Esto nos lleva como especialistas en impuestos al análisis del impacto de la inflación, por la relevancia financiera que posee y como impacta en los procedimientos de planificación fiscal, lo que nos llevó a interesarnos en el tema y estudiarlo más en profundidad.

En ese proceso, se observa también la escasez de material bibliográfico que nos brinde un panorama “integral”. Algunos libros tratan el ajuste por inflación impositivo, pero sólo se enfocan en el mecanismo de corrección que la ley prevé, y cuya aplicación fue suspendida por casi tres décadas. Otros critican la falta de actualización de ciertos importes expresados en la ley como valores absolutos, y que van perdiendo su “peso relativo” frente a ingresos que aumentan nominalmente, por hallarse expresados en una moneda de menor valor.

Esta investigación pretende exponer a través de un tratamiento más profundo del tema, una descripción de las causas para responder ¿por qué llegamos a la situación actual? Conjuntamente, analizar también el efecto que genera en los patrimonios de distintos

contribuyentes, tales como sujetos empresas unipersonales, asalariados, jubilados y trabajadores autónomos con capacidades contributivas diferentes.

Además, se tratarán las modificaciones pertinentes al tema, implementadas por la Ley N° 27.430, como es el caso de la creación de la UVT (Unidad de Valor Tributaria), que intentará arrimar una posible solución al problema de la falta de actualización de los importes fijos.

PROBLEMA

Los mecanismos de corrección del ajuste por inflación aplicables en el Impuesto a las Ganancias, para el caso de personas humanas, sucesiones indivisas y/o personas jurídicas ¿corrigen las distorsiones ocasionadas por dicho fenómeno?

OBJETIVOS

General: Evaluar si los mecanismos de corrección del ajuste por inflación, aplicables en el Impuesto a las Ganancias, tanto para personas humanas, sucesiones indivisas como para personas jurídicas, corrigen las distorsiones generadas por dicho fenómeno.

Específicos:

- Analizar la historia de los mecanismos de corrección del ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias, a partir del año 1978 (en el cual surge la Ley N° 21.894, que incorpora el ajuste por inflación “estático”, hoy conocido también como fase I).
- Describir las consecuencias que ocasiono en los balances impositivos, la salida de la convertibilidad (ocurrida en el año 2002) frente a la vigencia del Art. 39 de la Ley N° 24.073.
- Profundizar el análisis de las distorsiones que provoca a los distintos sujetos afectados por la inflación (asalariados, jubilados, pensionados, profesionales etc., excluidos del mecanismo de ajuste por inflación impositivo)
- Identificar la jurisprudencia administrativa y judicial más relevante publicada contra el organismo recaudador.

- Profundizar el alcance de los mecanismos de actualización previsto para la Ley de Impuesto a las Ganancias: Art. 93 de la Ley N° 20.628 (t.o. en 2019), Ajuste por inflación impositivo, Revalúo Impositivo y UVT.
- Exponer algunos casos en los cuales coexisten los mecanismos mencionados en el inciso anterior.
- Diferenciar el mecanismo e índices de ajuste por inflación impositivo del ajuste por inflación contable.
- Plantear distintas alternativas para la fijación de UVT respecto de las deducciones vigentes en la ley de Impuesto a las Ganancias.

HIPÓTESIS

Los mecanismos de corrección del ajuste por inflación impositivo, aplicables en la determinación del Impuesto a las Ganancias no corrigen en su totalidad las distorsiones generadas por dicho fenómeno al universo de contribuyentes, porque excluyen a personas humanas y sucesiones indivisas que no poseen rentas empresarias; y tanto para el caso de personas humanas como de personas jurídicas, que se mantuvieron sin aplicación de ningún tipo de actualización durante aproximadamente tres décadas y mientras las deducciones y parámetros presentes en el gravamen a la renta se mantuvieron constantes, o bien, fueron modificaron discrecionalmente (es decir, sin considerar índices de inflación u otros valores objetivos de referencia).

Capítulo II

MARCO TEÓRICO

En respecto a la falta de actualización de las escalas para determinar el impuesto a ingresar, así como el cómputo de determinadas deducciones calificadas como “personales” en el Impuesto a las Ganancias, aplicables para las personas humanas y sucesiones indivisas, Reig, Gebhardt y Malvitano (2011) expresaron que:

“... Las exenciones personales –el mínimo no imponible, la deducción especial y las cargas de familia– pierden importancia en términos reales frente a la inflación; y las alícuotas progresivas, aunque se mantengan invariables, hacen que la progresividad se acentúe con el alza de precios, al alcanzar sus escalones más altos a mayor número de contribuyentes cuyos ingresos suben en términos monetarios, aunque generalmente en menor medida que la pérdida de valor, en términos reales, de la moneda” (p. 712)

Respecto del Ajuste por Inflación Impositivo, existe doctrina en contra y a favor. Raimondi y Atchabahian (2000) formularon que:

“(...) Con la apariencia de una liberalidad fiscal, tuvo neto propósito fiscalista, para lograr mayor recaudación. Ha sido un vehículo de aumento del tributo para muchas actividades empresarias y particularmente las que requieren fuertes inversiones de capital, o sea, el campo y la industria, y cuanto más tecnificada está, tanto peor para ella. (p. 699)”

En cambio, Vega, Saenz Valiente y Vega (2019) se encuentran a favor del Ajuste, entendiendo que:

“(...) Un sistema tributario debe reconocer la injerencia de la inflación y requiere de medidas que propicien o tiendan a preservar el capital; mejorar la capacidad productiva y por consecuencia la contributiva.

En un supuesto contrario, no reconocer la inflación, significará la destrucción del capital; reducción de las capacidades, tanto de producir como de contribuir; con las consabidas consecuencias sociales, propia de la incapacidad económica ante la merma en la hacienda pública.

(...) Estas generalidades son los pilares que sostienen la admisibilidad del ajuste. El legislador debe asumirlas, no puede obviarla, porque así propiciará el equilibrio razonable entre la carga tributaria y el nivel de progresividad que desea en aras de lograr la deseada justicia tributaria. En consecuencia, se favorecerá una presión fiscal adecuada y posible.” (p. 30)

En cuanto a los efectos de la suspensión de la aplicación del Ajuste por Inflación, así como también la actualización del Artículo 93 LIG (t.o. 2019), Amaro Gómez (2019) reflexionó que:

“(...) Los procesos inflacionarios producen efectos en los activos y pasivos, afectando el patrimonio neto y, en consecuencia, los resultados. Lo cual implica que si las normas impositivas no permiten:

- Aplicar el régimen de actualizaciones de ciertos activos (bienes de cambio, bienes de uso, activos intangibles e inversiones) bajo la condición de que hayan ingresado al patrimonio del sujeto pasivo o contribuyente a partir del 01/01/2018.*

- Aplicar el ajuste integral por inflación para reconocer la exposición de los activos y pasivos monetarios a la inflación*

Lo expuesto trae como resultado que la renta o ganancia este viciada, convirtiéndose en ficta o ficticia, vulnerándose el principio de capacidad contributiva como premisa fundamental para la plena vigencia del tributo.” (p. 23)

Capítulo III

LA LEY DE CONVERTIBILIDAD

INICIO DE LA CONVERTIBILIDAD Y SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN Y LAS ACTUALIZACIONES.

Durante la presidencia del Dr. Carlos Saúl Menem, con el Dr. Domingo Felipe Cavallo como Ministro de Economía, se promulgó la Ley N° 23.928 de Convertibilidad del Austral (B.O. 28/03/1991). La misma declaró, en su Art. 1, “la convertibilidad del austral con el dólar de los Estados Unidos de América a partir del 1 de abril de 1991, a una relación de ₳ 10.000 (diez mil australes) por cada dólar (...)”. En el año 1992, con el cambio de moneda al “Peso”, dicha redacción se modificó estableciendo que “el peso será convertible para la venta, a una relación de un peso (\$ 1) por el promedio simple de un dólar de los Estados Unidos de América (u\$s 1) y un euro de la Unión Europea (E 1) (...)” Popularmente, esto fue denominado “uno a uno”. Dicha norma también prohibía la indexación de precios y la actualización monetaria.

En ese contexto económico, la Ley N° 24.073 (modificatoria del Impuesto a las Ganancias, promulgada el 08/04/1992), por medio del artículo 39, suspendió la aplicación del Ajuste por Inflación Impositivo y de las actualizaciones previstas en los Arts. 93 y 32 LIG (t.o. 2019), a partir del 1° de abril de dicho año al fijarse al índice corrector en 1,00 (uno).

SALIDA DE LA CONVERTIBILIDAD.

Sobre finales del 2001, el contexto económico y social derivó en una gran crisis. Luego de declarar el estado de sitio y de jornadas de violencia que culminaron con una gran cantidad de heridos e incluso muertos, el Dr. Fernando de La Rúa, quien fuera presidente desde 1999, renunció el 20/12/2001.

Ante la situación de acefalía, el Poder Ejecutivo fue ejercido por Ramón Puertas, hasta que el 23/12/2001 asumió –por elección de la Asamblea Legislativa– el Dr. Adolfo Rodríguez Saa, quien renunció el 30/12/2001.

Ante un nuevo escenario de acefalía, el Dr. Eduardo Camaño ejerció el Poder Ejecutivo, hasta que el 02/01/2002 asumió como Presidente Interino el Dr. Eduardo Duhalde. Bajo su presidencia, se sancionó la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561 (B.O. 07/01/2002). La misma estableció “la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando al Poder Ejecutivo nacional las facultades comprendidas en la presente ley, hasta el 10 de diciembre de 2003” (Art. 1) y en virtud de ello, en el Art. 2 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional, “para establecer el sistema que determinará la relación de cambio entre el peso y las divisas extranjeras, y dictar regulaciones cambiarias.” Consecuentemente, el Art. 3 derogó el Art. 1° de la Ley de Convertibilidad, que establecía el “uno a uno” entre el peso y el dólar estadounidense. La brusca devaluación del peso ocasionó, entre otras consecuencias, que la inflación anual del año 2002, según Soria (2018), fuera del 40,9%.

Sin embargo, no se revocó la suspensión de las actualizaciones previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias. Ello generó diversas situaciones distorsivas.

Capítulo IV

EL AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE

EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONTEXTUAL.

El Art. 62 de la Ley General de Sociedades comerciales establece que los estados contables deben “confeccionarse en moneda constante”.

En Argentina, cada jurisdicción posee su Consejo Profesional de Ciencias Económicas, y a su vez estos organismos son nucleados por una Federación (la FACPCE). Ellos son los encargados de dictar las normas que deben ser utilizadas por los contadores públicos para desarrollar las tareas que son de su competencia, tales como las auditorías contables, realización de certificaciones e informes para distintos fines y la elaboración de Estados Contables. La Resolución Técnica N° 6, emitida por la FACPCE en el año 1984, establece el “proceso secuencial” cuya aplicación permite reexpresar los estados contables en moneda homogénea.

La Ley N° 23.928 del año 1991 (mencionada en el capítulo anterior) contemplaba, en su artículo 10, que para los estados contable continuaba “(...) siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificatorias”. La Ley N°24.073 no modificó esta cuestión. Por ello, se originaron diferencias entre el balance impositivo (que debía presentarse, en aquel momento, a valores históricos) y el balance contable (reexpresado en moneda constante).

El decreto N° 316/95 (B.O. 22/08/1995) determinó que todos los organismos de control bajo la órbita del Poder Ejecutivo debían rechazar la presentación de balances o estados contables reexpresados, permitiendo unificar dicho criterio con el vigente para los balances impositivos.

La FACPCE aprobó su Resolución Técnica N°17 el 08/12/2000, en cuyo apartado 3.1 “Unidad de medida, expresión en moneda homogénea” se indicaba que “en un contexto de inflación o deflación, los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden” (aplicando la R.T. N°6). Asimismo, establecía que dicha Federación iba a evaluar la existencia o no de un contexto de inflación o deflación en base a la ocurrencia de ciertos hechos; a saber:

- a) *“Corrección generalizada de los precios y/o de los salarios;*
- b) *Los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo;*
- c) *La brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera es muy relevante;*
- d) *La población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.”*

Luego de la salida de la convertibilidad la Ley N° 25.561 en el año 2002, el Poder Ejecutivo emitió un nuevo decreto (N° 1269/02; B.O. 17/07/2002) instruyendo a los organismos de contralor para que reciban nuevamente los estados contables en moneda homogénea. Nuevamente el balance contable se apartaba de los criterios impositivos. La FACPCE estableció la reanudación del ajuste por inflación desde enero de 2002 hasta febrero 2003, partiendo de las cifras nominales al 31 de diciembre de 2001.

Al año siguiente, a través del decreto N° 664/03 (B.O. 25/03/2003) se modifican nuevamente los criterios, estableciendo que los organismos deben aceptar balances a valores históricos. La decisión se funda en que la economía argentina había ingresado “en la senda de la recuperación” lo cual hacía “necesario revisar las medidas adoptadas a efectos de evitar que persista un marco normativo destinado a corregir situaciones que ya no existen.”

En el año 2013 la Resolución Técnica N° 39 modifica la R.T. N° 17, estableciendo un parámetro objetivo para determinar si existe o no un contexto inflacionario que justifique la reexpresión de los estados contables: cuando la *“tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el IPIM, del INDEC, alcanza o sobrepasa el 100%”*

Al no superarse el parámetro descrito en el párrafo anterior, la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) incorporó una “remediación de activos” por única vez y de forma optativa, a fin de que los sujetos que presenten estados contables puedan exponer sus activos a valores mas aproximados a la realidad. El aumento de valuación de los activos generaba una partida de Patrimonio Neto denominada “Saldo de Remediación de la R.T. N° 48” que no podía ser distribuida entre los propietarios.

Sin embargo, casi inmediatamente los niveles de inflación aumentaron por encima de lo esperado, sobrepasando el 100% establecido por la R.T. N° 17, tal como se puede apreciar en el siguiente cuadro (Petti y otros, 2019, p.57).

| Mes | % Inflación Trianual (IPIM) |
|--------|-----------------------------|
| Ene-18 | 95,85% |
| Feb-18 | 104,74% |
| Mar-18 | 106,61% |
| Abr-18 | 108,77% |
| May-18 | 121,15% |
| Jun-18 | 132,47% |
| Jul-18 | 139,94% |
| Ago-18 | 145,79% |

En base a estos niveles de inflación que determinaban la existencia de un contexto inflacionario en función de lo indicado por la FACPCE, dicho organismo emitió una serie de Resoluciones (de Mesa Directiva N° 913/18 y de Junta General N° 539/18) que establecieron:

- I) Que no se aplicaría el Ajuste por Inflación Contable para los estados contables anuales o intermedios cerrados entre el 01/02/2018 y el 30/06/2018.
- II) Que la aplicación sería optativa (por única vez) para los balances cerrados entre el 01/07/2018 y el 30/11/2018)
- III) Y que, por ende, la aplicación sería obligatoria para los cierres ocurridos el 31/12/2018 y siguientes.

A su vez, se establecieron una serie de simplificaciones para la reanudación del proceso secuencial establecido en la R.T. N° 6. El más destacado fue la opción de reanudar el ajuste al inicio del período “corriente” (no al anterior), por lo cual se dispensaba la presentación en forma comparativa del Estado de Resultados, Estado de Evolución del

Patrimonio Neto y Estado de Flujo de Efectivo, así como las notas de composición relacionadas.

EL PROCESO SECUENCIAL DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 6.

La Resolución Técnica N° 6 establece en su sección IV.B.1 el “Proceso Secuencial” que debe llevarse a cabo para efectuar la reexpresión de los Estados Contables en moneda homogénea. El mismo consiste en:

- a) Determinación del activo y el pasivo al inicio del período objeto de ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, reexpresando las partidas que los componen según IV.B.2.
- b) Determinación del patrimonio neto al inicio del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.
- c) Determinación en moneda de cierre del activo y el pasivo al final del período objeto del ajuste, reexpresando las partidas que los componen.
- d) Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.
- e) Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, excluido el resultado de dicho período. Para ello se reexpresará el importe obtenido por aplicación de la norma b) en moneda de cierre del período, agregando o deduciendo las variaciones experimentadas por el patrimonio neto durante el transcurso de este -excepto el resultado del período- reexpresadas en moneda de cierre.
- f) Determinación en moneda de cierre del resultado final del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de las normas d) y e).
- g) Determinación del resultado final del período, excluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o el resultado financiero y por tenencia -incluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda- según el caso), mediante la reexpresión de las partidas que componen el estado de resultados del período.

h) Determinación del resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o del resultado financiero y por tenencia -incluyendo el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda según el caso) del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de las normas f) y g).

Tal como se puede apreciar, en ningún momento se reexpresan las partidas “monetarias”, que se encuentran expuestas al fenómeno inflacionario. En este sentido, Petti y otros (2019) explican que *“el método adoptado por la R.T. N° 6 es el denominado generalmente método indirecto, porque por aplicación del mismo se obtiene el resultado por exposición a la variación en el poder adquisitivo de la moneda, ajustando las partidas de activos y pasivos no expuestas, el patrimonio neto y los resultados, siendo que en realidad el mismo es generado por los activos y pasivos que sí están expuestos a dicho cambio.”*

Capítulo V

HISTORIA DE LOS MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Según Mochón y Beker (2003), la inflación es “el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes y servicios de una economía” (p. 634). Es una cuestión problemática porque genera imprevisibilidad y distorsiones. Según un informe de perspectivas sobre la economía mundial (Fondo Monetario Internacional, 2019) la República Argentina ocupa el sexto puesto en el ranking de los países con mayor inflación del mundo en el transcurso del año 2019 (p. 183). La inflación acumulada durante todo el año 2019 (INDEC, 2020) ascendió a 53,8% (p. 5)

Esta situación, lejos de ser atípica, es un problema que se puede caracterizar como “crónico”. Nuestro país sufrió altos niveles de inflación durante gran parte de su historia. Si analizamos los últimos 20 años, el promedio de inflación es del 23,53%. Si se lo acota a los últimos 10 años, el promedio asciende a 33,93%. Estos datos fueron elaborados a partir de un cuadro elaborado por Soria (2018) y actualizado a partir de datos del INDEC (2019 y 2020).

Por ello, **es de suma importancia la existencia de un mecanismo de actualización que contemple adecuadamente el efecto de la inflación en los tributos, para que de esta manera no se convierta en un impuesto “de hecho” al gravar ganancias “ficticias”, incrementándose la presión tributaria.** Según Jarach (1941) “se habla de presión tributaria para indicar la relación entre la suma de los tributos y la riqueza nacional”, que surge de la analogía con el mundo físico, “partiendo de la concepción de que el tributo o el complejo de tributos constituye un peso que gravita sobre las varias economías individuales o sobre su conjunto.”

Para la técnica contable, reconocer la inflación implica adoptar un “modelo contable” cuya unidad de medida a emplear sea “homogénea”. Un modelo contable es (Petti y Lanza, 2019) “la estructura básica que concentra conceptualmente los alcances generales de los criterios y normas de medición del patrimonio y resultados” (p. 14).

A los fines contables e impositivos, utilizamos como unidad de medida a la moneda de curso legal: el peso. Pero al verse afectado por la inflación, su valor de adquisición

fluctúa (en este caso, disminuye), a diferencia de las unidades utilizadas en otras técnicas, tecnologías y ciencias (por ej.: el metro en relación con las distancias). Adoptando un criterio de “moneda homogénea” se reconoce la variación del poder adquisitivo.

El actual texto legal del Impuesto a las Ganancias (Ley N° 20.628) contiene un apartado dedicado al “ajuste por inflación” (Arts. 105 a 108 inclusive). El mismo fue introducido en la Ley de Impuesto a las Ganancias mediante la ley modificatoria N° 21.894 “sancionada y promulgada con fuerza de Ley” por el presidente de facto Jorge Rafael Videla, el 01/11/1978.

En el Art. 105 de la ley de impuesto a las ganancias se establece que los sujetos susceptibles de aplicar el ajuste son aquellos comprendidos en el Art. 105 de la ley del gravamen bajo análisis incisos a) al e). En general, refiere a las sociedades, empresas o explotaciones unipersonales, consignatarios, rematadores, comisionista y todo auxiliar que no se encuentre tipificado en la renta del trabajo, fideicomisos donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario y establecimientos permanentes.

La mecánica consta, a grandes rasgos, en reexpresar los valores de los activos y pasivos “computables”, multiplicándolos por un índice basado en las variaciones de precios denominados IPIM (índice de precios mayoristas nivel general), suministrado por el INDEC, hasta la vigencia de la Ley N° 27.468 donde se reemplaza el índice IPIM por la aplicación del IPC (índice de precios al consumidor). Si los activos expuestos a la inflación (en términos genéricos, los “monetarios”) son mayores a los pasivos, el ajuste será negativo (pérdida), y viceversa.

Por otra parte, el Art. 93 LIG (t.o. 2019) –cuya aplicación se inició en el período fiscal 1974– establecía la actualización de ciertas deducciones y/o costos, como por ejemplo la amortización de los bienes muebles e inmuebles amortizables, así como también el costo computable en el caso de enajenación de los mismos, inclusive bienes intangibles, acciones, cuotas y participaciones sociales. Los índices a utilizar para dicha actualización y los conceptos incluidos se fueron modificando a través de los años.

Para el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas, el Art. 25 LIG (t.o. 2019) que data del año 1973 (es decir, desde el nacimiento del Impuesto a las Ganancias como sucesor del Impuesto a los Réditos) prevé la actualización de las deducciones del actual

Art. 30 LIG (mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia) y 94 LIG (escala para la determinación del impuesto).

Capítulo VI

MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS PERSONAS HUMANAS Y/O SUCESIONES INDIVISAS

Tras el desarrollo de la historia de la inflación en nuestro país, efectuado en capítulos anteriores, y del razonamiento que las normas contables han aplicado en el desarrollo de los balances de las empresas, podemos enforarnos en la situación de algunos contribuyentes que obtienen rentas de cuarta categoría; los mismos son:

- ✓ Asalariados, es decir, que trabajan en relación de dependencia – Art. 82 Inc.b), así como también quienes ejercen cargos públicos – Art. 82 Inc.a).
- ✓ Jubilados y pensionados – Art. 82 Inc. c).
- ✓ Profesionales y oficios – Art. 82 Inc. f).

La liquidación del impuesto a la renta sigue el siguiente esquema:

Rentas (configuradas en base a la teoría de la fuente -Art. 2 1° Párrafo LIG- y de lo establecido en cada una de las cuatro categorías; e imputadas conforme a lo normado en el Art. 24 LIG) constituye

RENTA BRUTA

Menos:

Deducciones Generales (Arts.83 a 85 LIG, considerando las limitaciones del Art. 92 LIG)

Deducciones Especiales para cada categoría (Arts. 86 a 91 LIG)

Igual a:

GANANCIA NETA

Menos:

Deducciones Personales (Art. 30 LIG)

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

Se le aplica:

ESCALA ART. 94 LIG

Y se obtiene:

IMPUESTO DETERMINADO

Las deducciones tienen por finalidad “ajustar” la base imponible en base a la “capacidad contributiva” de cada contribuyente. Fenochietto (2001) explica que *“este principio implica que cada ciudadano debe aportar a los gastos del Estado en la medida de sus posibilidades. De esta manera, quien más consume, quien más gaste, quien más gane o quien más tenga, más deberá pagar. ¿Pero cuánto más? Debe considerarse pues, una o varias magnitudes para determinar lo que cada uno debe pagar. Comúnmente estas magnitudes son el patrimonio, la renta o el consumo.”* (p.6)

La “capacidad contributiva” está íntimamente relacionada con el principio de equidad, que surge del Art. 4 C.N., y que establece que *“el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de (...) las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General (...)”*

Además, el principio de igualdad establecido en el Art. 16 de la Constitución Nacional; el mismo reza: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”*

Existen otros principios establecidos en la Constitución Nacional. El principio de legalidad que se halla en el Art. 19 C.N.: *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”* Se conoce también con la expresión “no hay tributo sin ley”. Jarach (1982) escribió que *“el principio ‘nullum tributum sine lege’ significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde.”* (p.27)

Según Finocchietto (2019) *“el principio de legalidad en materia tributaria requiere que:*

- a) Todo gravamen surja necesariamente de una ley aprobada por el Congreso y no por una norma de rango inferior. (...) Consecuentemente queda vedado al Poder Ejecutivo (...) el establecimiento de impuestos. (...)*
- b) La ley que establece el gravamen defina claramente los elementos constitutivos del hecho imponible y de la obligación tributaria que del mismo emana: los sujetos que deben pagarlo, el objeto sobre el que recae el impuesto, las exenciones si las hubiera, el ámbito espacial, el temporal, la base imponible y la tasa.”*

El principio de razonabilidad, según Mansilla (2019), *“alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma equitativa, no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría. Así lo entendió la Corte por ejemplo en el caso ‘Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI’, sent. del 24/9/91”*

Apartándose de los principios constitucionales enunciados, muchas de las deducciones presentes en la ley están expresadas en términos “absolutos” (es decir, no porcentuales). Al no existir un mecanismo automático de actualización de estos valores, conforme la evolución de la inflación en nuestro país, han quedado estáticos a lo largo de los años. Otros, sufrieron modificaciones discrecionales pero que no les permitieron acompañar el proceso inflacionario que sufrió el país. A saber:

Deducciones generales:

- Gastos de sepelio (con un límite de \$996,23)
- Amortización de automóviles hasta \$ 20.000 de costo neto de IVA, y la RG 94 AFIP que dispone una deducción de gastos de hasta \$ 7.200 por año.
- Seguros de vida (con un límite de \$996,23 hasta el Período Fiscal 2018; a través del decreto 59/2019, dicho límite se incrementó a \$12.000 -PF 2019-, \$18.000 -PF 2020- y \$24.000 -PF 2021 y siguientes-)
- Honorarios de directorio (sin perjuicio de que existe un límite porcentual)
- Servicio doméstico (hasta el importe equivalente al Mínimo No Imponible)
- Intereses de créditos hipotecarios (hasta \$20.000 anuales)

- Alquileres (hasta el importe equivalente al Mínimo No Imponible)
- Gastos de seguro de retiro privado (en la época en que existían las AFJP)

Deducciones personales:

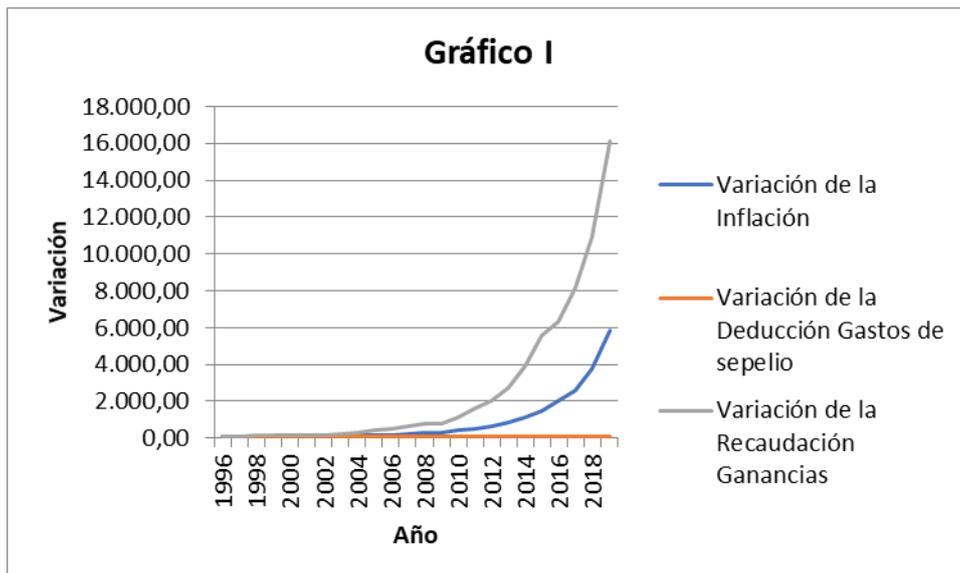
- Mínimo no imponible
- Deducción especial y especial incrementada
- Cargas de familia: cónyuge, hijos, etc.
- En el caso de las deducciones personales, el Art. 25 LIG establece que *“no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el artículo 30”*

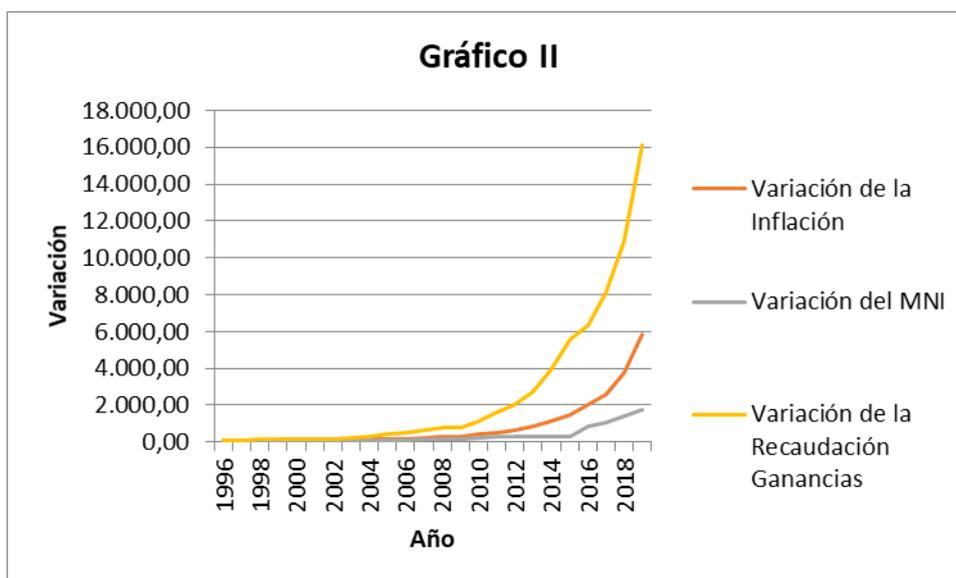
Escala del Art. 94:

- Brecha entre escalas
- Componente fijo en la determinación del impuesto

En el gráfico I, se puede apreciar las variaciones de la deducción del seguro de vida, comparada con las variaciones de la inflación y la recaudación del Impuesto a las Ganancias. En el gráfico II, se muestra idéntico análisis respecto del mínimo no imponible.

Esto muestra como las deducciones no acompañaron el proceso inflacionario, lo cual generó un aumento de la recaudación del Impuesto a las Ganancias.





Los gráficos fueron elaborados por el autor a partir de datos de AFIP (2020), Errepar (2020) y Soria (2018) actualizado con información del INDEC (2019 y 2020).

ANÁLISIS DEL MÍNIMO NO IMPONIBLE.

El caso del Mínimo No Imponible merece un análisis más profundo. En palabras de Reig, Gebhardt y Malvitano (2011):

“Nuestra legislación (...) contempla desgravar un mínimo que considera no imponible, por responder a las necesidades vitales del individuo”. Este concepto está conectado con el principio de “capacidad contributiva”, ya que la aptitud de una persona para contribuir a las arcas del Estado debe contemplar que parte de sus ingresos son destinados a cubrir cuestiones básicas, tales como alimentación, vestimenta, etc. En este sentido Reig escribió que “es interesante la relación que su implantación pudiera tener con parámetros fijados por otras ramas del derecho como aptos para solventar las necesidades vitales mínimas (por ej., el derecho social y el laboral)”. (p. 269)

El autor Vicente Díaz (1997) opinó que el mínimo no imponible “representa una protección jurídica al mínimo existencial del sujeto tributario, que se inserta en la garantía constitucional de protección a la familia”. Asimismo, recuerda que en el Art.75 Inc. 22) de la Constitución Nacional “se enumeran tratados internacionales con

jerarquía constitucional que protegen la dignidad y el decoro de manutención del individuo” y “dentro de dichos tratados existen aquellos que, en forma global, señalan, en su estructura fáctica, principios hacia la no gravabilidad de la porción de la renta que debe destinarse a satisfacer necesidades básicas del grupo familiar, como resultan ser la salud, educación y manutención digna del grupo”.

En el gráfico anterior se puede apreciar cómo el mínimo no imponible queda financieramente atrasado respecto de la inflación. Si bien el gráfico muestra -aproximadamente- las últimas dos décadas, este problema subsiste desde hace mucho tiempo.

En el debate parlamentario desarrollado en la Cámara de Senadores de la Nación el día 07/02/1947, se trataron algunas modificaciones al Impuesto a los Réditos (predecesor del Impuesto a las Ganancias). Una de ellas fue la elevación del importe del Mínimo no imponible. Al respecto, el Senador Busquet lo justificó diciendo que *“si bien es cierto que ello importará una merma en el ingreso, (...) el Poder Ejecutivo estima que este sacrificio del fisco se halla ampliamente compensado por el desahogo que implicaría para los poseedores de pequeñas rentas, en las actuales circunstancias del alto costo de vida”*. De esto se desprenden dos cuestiones muy importantes: 1) se dejó en claro que el MNI está ligado al costo de vida de los contribuyentes; 2) la fijación del monto es discrecional y no se previó una actualización automática del importe.

El 08/12/1973 la Cámara de Diputados de la Nación trató la Ley N° 20.628 del Impuesto a las Ganancias, la cual sería aprobada el 27/12/1973. El diputado Díaz Ortiz explicó que *“uno de los aspectos que han sido siempre señalados como negativos en la carga del impuesto a los réditos ha sido la constante desactualización de este tipo de deducciones año a año. La renuencia de la administración y del Parlamento en su caso, a actualizar dichos montos en función del aumento del costo del nivel de vida, por razones puramente fiscales, hizo que durante muchos ejercicios las deducciones que el contribuyente podía realizar fueran insignificantes en relación con el gasto real de subsistencia. (...) Con la finalidad de eliminar aquellas disposiciones que tornaran inequitativa la aplicación de la carga tributaria, hemos optado por un procedimiento de actualización permanente de estos valores. A partir de las disposiciones del Art. 23 del proyecto se establece la obligatoriedad de su actualización en el mes de enero de todos los años mediante la aplicación del índice de actualización que fije la DGI sobre la base de los datos que deberá suministrar el INDEC. Este índice deberá tener en cuenta*

la variación producida en los índices de precios al consumidor (...). De esa manera habremos puesto definitivamente fin a un aspecto negativo de la ley vigente”. Ese mecanismo de actualización, contemplado en el art. 25 de la Ley bajo análisis, quedó sin efecto con el inicio de la Convertibilidad, al fijar el índice corrector en 1,00 (Art. 39 de la Ley N° 24.073)

Litigios contra el Fisco.

La falta de actualización del Mínimo no Imponible, así como también de las escalas del Art. 94 LIG, han suscitado distintas controversias judiciales. En el caso Almeida, Ignacio B. y otros (Juzgado Federal de 1ra Instancia de Resistencia, del 02/03/2006), un grupo de contribuyentes que obtenían rentas de cuarta categoría por ser empleados en relación de dependencia, plantearon la inconstitucionalidad de los Arts. 23 y 90 LIG, además del Art. 39 de la ley N° 24.073 (ya que no permite aplicar el art. 25 para adecuar las deducciones del actual art. 30 -t.o. 2019- de la ley del impuesto a las ganancias). Fundamentaron su solicitud entendiéndolo que se afectan “*garantías supralegales atinentes al derecho de propiedad (art. 17 Constitución Nacional) y de razonabilidad (art. 28 CN), al impedir la recomposición del mínimo no imponible y de las deducciones en el impuesto a las ganancias, distorsionando a su vez el principio de capacidad contributiva, solicitando se decrete la inconstitucionalidad de la normativa de marras y se declare la procedencia del incremento de dichos importes mínimos a los fines de su adecuación a la realidad económica imperante en la actualidad, en consonancia con lo expresamente contemplado por el art. 2° de la ley de procedimiento tributario, tomando como parámetros de actualización, la inflación sufrida por nuestra economía y a la suba nominal de los salarios operada desde el 06/01/02 —fin de la convertibilidad— al presente”*

El Juzgado le da la razón en ese sentido, al expresar que “*la falta de recomposición de los mínimos no imponibles laminarmente, estaría distorsionando el principio de capacidad contributiva, toda vez que al haber quedado tales mínimos inamovibles desde el mes de marzo de 1992” y que “se estaría desvirtuando la finalidad de los mismos, provocando que sujetos sin capacidad contributiva queden alcanzados por el impuesto a las ganancias a partir de la salida de la ‘convertibilidad’ a principios del año 2002.”* Luego agregó que “*el instituto en análisis tiene una estrecha vinculación con la defensa de los derechos humanos y con aquel mínimo de necesidades que corresponde a los más pobres.*” Por ello hizo lugar a la medida cautelar solicitada por

los actores, admitiendo la suspensión de las retenciones que se formulan a los actores respecto del Impuesto a las Ganancias sobre sus haberes.

RG (AFIP) 3770/15.

A fin de acallar quejas de algunos sectores, relacionadas con el aumento de la tributación del impuesto a las ganancias por encima del aumento del nivel de ingresos, el 06/05/2015 AFIP publicó la Resolución General 3770. La misma, en sus considerandos, expresaba “*que es política permanente del Poder Ejecutivo Nacional instrumentar las medidas que resulten conducentes al fortalecimiento del poder adquisitivo de los trabajadores y con ello la consolidación del mercado interno nacional.*”

Dicha norma estableció que, para aquellos contribuyentes que obtuvieron rentas del Art. 79 Inc. a), b) y c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los agentes de retención deberían aplicar los siguientes criterios (para las retribuciones percibidas a partir del 01/01/2015):

- ✓ Si el contribuyente, entre enero y agosto de 2013, obtuvo una remuneración bruta mensual, normal y habitual inferior a los \$15.000, no era pasible de retención.
- ✓ Si dicha remuneración se encontraba en el rango de \$15.000 y \$25.000, se le debía retener considerando un incremento del 20% de las deducciones del Art. 23 Incs.a), b) y c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Los mismos hacen referencia al mínimo no imponible, cargas de familia, deducción especial y deducción especial incrementada.
- ✓ Si la remuneración de los períodos mencionados superaba los \$25.000, no había ningún beneficio.

Esto generó diversas críticas. En primera instancia, la resolución solo era aplicable a los asalariados y jubilados. Esto dejaba en desventaja a aquellos trabajadores que se desenvuelven en forma autónoma, como por ejemplo los profesionales. Además, generó un claro conflicto con el principio constitucional de Igualdad, ya que dos trabajadores que en el año 2015 ganaban lo mismo, podían tributar de diferente manera por haber obtenido distintos montos de remuneraciones entre enero y agosto de 2013.

Ley 27.346 (B.O. 27/12/2016) y RG 4003/17.

La Ley 27.346, modificatoria de la Ley de Impuesto a las Ganancias, incorporó algunos beneficios para ciertas personas humanas, también con el ánimo de traer alivio por la falta de actualización de los importes absolutos presentes en la legislación.

En primer lugar, incorporó la deducción del 40% de los alquileres pagados por casa-habitación, hasta el límite de la ganancia no imponible correspondiente. La misma sólo es procedente cuando el beneficiario de la renta no resulte titular de ningún inmueble.

Para los trabajadores en relación de dependencia que trabajen y jubilados que viven en “zona patagónica” (provincias y, en su caso, partido, a que hace mención el artículo 1° de la ley 23.272 y sus modificaciones), se incrementaron las deducciones personales computables en un 22%. Además, se incrementaron los importes de los tramos del Art. 94 LIG, aunque en un valor discrecional.

Además, para los sujetos que perciban rentas mencionadas en el inciso c) del Art. 82 LIG (en general, jubilados y pensionados), se reemplazó la deducción del mínimo no imponible y deducción especial por una “deducción específica equivalente a seis veces la suma de los haberes mínimos garantizados” (siempre que esta última resulte superior). Para que proceda este aumento de deducciones, el sujeto no debe percibir y/u obtener ingresos de distinta naturaleza a los indicados, ni tributar bienes personales, a menos que esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única).

Un avance importante fue la incorporación de un mecanismo de actualización de los importes de deducciones personales del Art.30 LIG y de los tramos de las escalas del Art.94 LIG, a partir del año fiscal 2018, utilizando a tal fin el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Todas estas modificaciones fueron receptadas por la Resolución General 4003/17, publicada en el Boletín Oficial el 03/03/2017. La misma dejó sin efecto, conforme a lo establecido en su Art. 29, la RG 3770 y otras normas referidas al régimen de retención de los sujetos del Art. 79 Inc.), b) y c). En los considerandos, se indica que resultó

“aconsejable efectuar el ordenamiento, revisión y actualización de las normas vigentes en la materia y agruparlas en un solo cuerpo normativo.”

Capítulo VII

MECANISMOS DE RECONOCIMIENTO DE LA INFLACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS

El texto legal del Impuesto a las Ganancias contiene un apartado dedicado al “ajuste por inflación”. El mismo fue introducido en la Ley de Impuesto a las Ganancias mediante la ley modificatoria N° 21.894 *“sancionada y promulgada con fuerza de Ley”* por el presidente de facto Jorge Rafael Videla, el 01/11/1978.

En el mensaje de elevación del Proyecto de Ley (21/09/1978), el Dr. José Martínez de Hoz (Ministro de Economía en ese momento), expresó que el espíritu del Ajuste era *“adaptar el sistema impositivo a la inflación –sin impulsarla– tendiendo a lograr una mayor equidad en la distribución de la carga impositiva”*. Además, indicó que el *“proyecto se basa en el principio de que el impuesto no debe recaer sobre las ganancias meramente nominales, cuando la empresa ha debido desenvolverse en circunstancias de inestabilidad monetaria. Ello, por cuanto dichas ganancias así consideradas no siempre representan en términos reales la verdadera variación operada en el patrimonio, pudiendo ocurrir que en muchos casos no haya habido variación alguna y que, en otros, la realidad de los hechos demuestre una variación en sentido negativo.”*

En el Art. 105 LIG se establece que los sujetos susceptibles de aplicar el ajuste son aquellos comprendidos en el Art. 53 LIG, incisos a) al e). En general, refiere a las sociedades, fideicomisos y establecimientos permanentes. En detalle, se trata de:

- a) Los responsables incluidos en el artículo 73 LIG.
 1. Las sociedades anónimas —incluidas las sociedades anónimas unipersonales—, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas.
 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, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, 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.
 5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22.016 (sociedades de economía mixta y otras con participación del Estado en sus distintos niveles), 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 del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.
 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.
 8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo.
 9. Establecimientos permanentes.
- b) Cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.
 - c) Fideicomisos constituidos en el país, en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.
 - d) Otras empresas unipersonales ubicadas en el país.
 - e) Comisionistas, rematadores, consignatarios y demás auxiliares de comercio (cuando no se encuentren incluidos expresamente en la cuarta categoría)

La mecánica consta, a grandes rasgos, en reexpresar los valores de los activos y pasivos, multiplicándolos por un índice basado en las variaciones de precios, suministrado por el INDEC. Si los activos monetarios son mayores a los pasivos, el ajuste es negativo (pérdida). Y viceversa.

V.a) Descripción de la mecánica del Ajuste por Inflación.

La mecánica de Ajuste por Inflación que prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias se aparta del previsto por las normas contables profesionales. En el mensaje de elevación del Proyecto de Ley (21/09/1978), el Dr. José Martínez de Hoz (Ministro de Economía en ese momento), indicó que “se emprendió la estructuración de un sistema que (...) reuniera las condiciones de simplicidad y efectividad, indispensables para posibilitar el cumplimiento generalizado de una norma tributaria. (...) Por ello se pensó en un método que no obstante resultar de menor exactitud respecto del integral o similares, fuera en definitiva ventajoso en virtud de su fácil operabilidad, tanto por parte de los contribuyentes que aspiran a mecanismos cómodos y comprensibles, como para el Organismo Recaudador en su función fiscalizadora”

El Ajuste por Inflación de la Resolución Técnica N°6, que se aplica para la confección y presentación de balances, refleja la pérdida de poder adquisitivo generado por la exposición a la inflación de las partidas monetarias, a partir de la reexpresión de las partidas no monetarias.

La Ley de Impuesto a las Ganancias toma un camino distinto. En principio, hay que aclarar que tiene dos fases: el componente estático y el dinámico. El primero, parte del activo y pasivo contable correspondientes al período fiscal inmediato anterior, sobre los cuales se le deben deducir los conceptos “no computables”, que se asemejan –en principio– a los “no monetarios”. El activo y pasivo computables, por diferencia, arroja un capital computable que se debe reexpresar a moneda de cierre (multiplicando por los coeficientes “de punta a punta”). Si el Activo computable es mayor al Pasivo computable, este ajuste arroja una pérdida impositiva, y viceversa.

La segunda parte –el componente dinámico– busca captar distintos hechos económicos que pueden haber ocurrido durante el período fiscal, que aumentan o disminuyen el activo computable y que, por ende, generan una variación en el capital expuesto a la inflación. Por citar un ejemplo, a fin de analizar la lógica: la distribución de dividendos en efectivo a los accionistas implica una disminución del efectivo en el patrimonio del contribuyente, por lo cual disminuye la pérdida o aumenta la ganancia. En el sentido contrario, la recepción de aportes de capital trae aparejada un aumento de efectivo, por lo cual aumenta la pérdida o disminuye la ganancia.

V.a.i) Ajuste Estático:

El Art. 106 LIG, en sus incisos a) a c), establece el procedimiento para efectuar el cálculo del componente “Estático” del ajuste. Primero, se obtiene el Activo Computable al inicio del período fiscal “por diferencia” al detraer los ítems indicados “taxativamente” del activo según el balance comercial; a saber:

- 1) Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.
- 2) Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.
- 3) Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.
- 4) Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.
- 5) Bienes inmateriales.
- 6) En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.
- 7) Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.
- 8) Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.
- 9) Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.
- 10) Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.
- 11) Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.
- 12) Saldos pendientes de integración de los accionistas.
- 13) Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

- 14) En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.
- 15) Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.
- 16) Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

Es llamativo que el procedimiento legal no contempla la detracción de los “bienes de cambio”, por lo cual se encuentra incluido dentro del Activo Computable, el cual se asemeja al concepto de Activo Monetario de las normas contables profesionales. Se trata de una de las principales diferencias con el ajuste por inflación contable de la R.T. N° 6. Esta diferencia se fundamenta en la coherencia de este capítulo de la Ley con el Art. 93 LIG de Actualización, ya que en el Art. 62 LIG se establece que “cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable”, que en el caso de bienes adquiridos, es el “costo de adquisición, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación”

Luego, se determina el Pasivo Computable. A diferencia del Activo Computable que se determina “por diferencia”, este se calcula advirtiendo los elementos del pasivo del balance computable que coinciden con las siguientes definiciones del texto legal; a saber:

- 1) Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza).
- 2) Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.
- 3) Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 87, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.

Asimismo, el texto legal aclara ciertos pasivos que no son computables:

- 1) Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.
- 2) Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.
- 3) En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Por último, se resta el Pasivo Computable al Activo Computable y se obtiene, por diferencia, el Capital Computable. Este último se actualiza “mediante la aplicación del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida.”

La actualización se considera un Ajuste Negativo (pérdida) si el Activo Computable es superior al Pasivo Computable. En el caso inverso, se trata de un Ajuste Positivo (ganancia).

V.a.ii) Ajuste Dinámico:

El componente Estático parte de contemplar los activos y pasivos computables al inicio del período fiscal y actualiza el capital computable, lo cual implica la presencia de un supuesto: que no existen variaciones del capital computable a lo largo del ejercicio por el cual se declara el Impuesto a las Ganancias.

El componente Dinámico surge para contemplar algunas variaciones que ocurren en el curso del período fiscal, lo cual genera que el resultado obtenido sea más aproximado a la realidad. La Ley, en el inciso d) del Art. 106 LIG establece un listado “taxativo” de ajustes positivos o negativos, según impliquen un aumento o disminución de activo o pasivo computable.

Los ajustes positivos son:

- 1) Los retiros de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares-efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.
- 2) Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.
- 3) Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.
- 4) La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 87.
- 5) Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.
- 6) Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

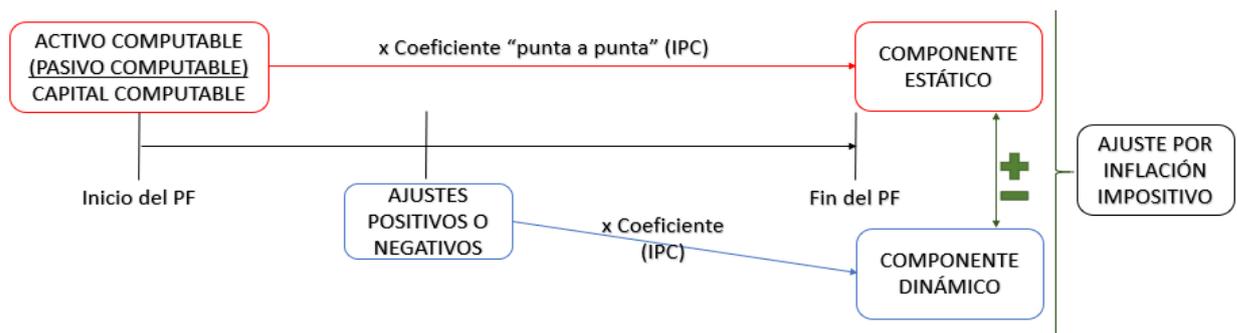
Los ajustes negativos son:

- 1) Los aportes de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.
- 2) Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).
- 3) El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.

Los ajustes deben actualizarse aplicando el índice IPC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes del efectivo aporte/retiro, pago, adquisición/enajenación, incorporación o afectación/desafectación, según corresponda, hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida.

V.a.iii) Ajuste por Inflación Impositivo:

La suma algebraica de los componentes Estático y Dinámico arroja como resultado el Ajuste por Inflación Impositivo. El siguiente gráfico resume el proceso de cálculo:



V.b) Suspensión de la aplicación del Ajuste. Litigios en contra del Fisco.

A raíz de ello, comenzaron a iniciarse -y ganarse- litigios en contra del Fisco. El fallo más popular es “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/acción de amparo”, pronunciado por la CSJN, de fecha 03/07/2009.

El considerando 6 de la sentencia recuerda “*que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución*”. Y justamente es esto lo que indica la actora Candy S.A.: que la no aplicación del ajuste por inflación viola el principio de “no confiscatoriedad”, base del derecho tributario. El mismo establece que un tributo no puede insumir una parte sustancial del patrimonio o -en este caso- renta de un sujeto. Esto, en última instancia, va en contra de la “propiedad privada”.

Para su demostración, se utilizan dos ratios, que en el caso de referencia superaron ampliamente la tasa establecida en la Ley de Impuesto a las Ganancias, que en ese momento era del 35%. Los mismos son:

$$\frac{\text{Impuesto sin Axl}}{\text{Base Imponible aplicando Axl}} = 62\%$$

$$\frac{\text{Impuesto sin Axl}}{\text{Utilidad contable}} = 55\%$$

Además, se ofreció como prueba un “informe especial de contador público” con una liquidación aplicando el Ajuste por Inflación, estimando el resultado fiscal. Dicho informe fue “puesto a prueba” por el Juez de Primera Instancia, al ordenar la designación de un experto contable *“para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado”*. El perito contable ratificó el informe, al entender que se aplicó la mecánica de Ajuste por inflación establecida por la ley, sin desviaciones significativas.

En base a ello, la CJSN concluyó que *“la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.”*

Es menester recordar que la declaración de inconstitucionalidad en nuestro país se aplica al caso concreto bajo análisis. Es decir, este fallo no habilitó a que “de pleno derecho” todos los sujetos aplicaran el ajuste. Sin embargo, forma “jurisprudencia”, que es una fuente del derecho tributario. Por ello, para poder aplicar el ajuste por inflación los demás sujetos debieron litigar probando que los extremos establecidos en Candy se verifican en su caso particular.

En definitiva, la sentencia a favor de Candy S.A. fue un “leading case” que habilitó a muchos otros contribuyentes a litigar en contra del Fisco. Sin embargo, no todos los fallos posteriores fueron dictados a favor de los contribuyentes. En muchos de los casos, se consideró que la prueba no era idónea a la hora de demostrar que existía una violación al principio de confiscatoriedad. Por ejemplo, en el fallo “Laboratorios Buckman S.A. c/AFIP s/Proceso de Conocimiento” (Cámara Federal en lo Cont. Adm., Sala IV, 30/03/2010), se entendió que *“el perito consideró que los registros exhibidos no eran llevados de acuerdo a disposiciones legales vigentes, puesto que el libro de inventario y balances N° 4, tenía atrasos, en sus registraciones de un ejercicio comercial. Asimismo, las registraciones del ‘Diario’ tenían un atraso de dos ejercicios, entre otras aseveraciones en el mismo sentido”*.

En el fallo “IBM Argentina S.A. c/AFIP” (Cámara Federal en lo Cont. Adm., Sala III, 27/12/2018) establece que *“la necesidad de conocer con precisión la incidencia del gravamen sobre los resultados de la firma, es dirimente en este análisis, pues la prueba de la confiscatoriedad, a cargo del actor, debe ser concluyente”*.

En el fallo “Banco Itaú Argentina S.A. s/apelación” (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, 30/10/2019), en el cual la Sociedad señaló *“que las pautas establecidas en el precedente Candy se verifican en la causa toda vez que el impuesto a las ganancias tributado es equivalente al 183% del resultado impositivo que se determina considerando el efecto del ajuste por inflación regulado en la ley”*, la Dra. Guzmán opinó que *“el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad”*.

V.c) Revaluó Impositivo.

La Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) a través de su Título X, implementa el Revaluó Impositivo, por el cual los sujetos empresa podían revaluar por única vez determinados bienes especificados por categorías, adquiridos hasta el 29/12/2017. A saber:

- Inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio.
- Inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio.
- Bienes muebles amortizables. Se encuentran incluidos los automóviles, en la medida que su explotación sea el objeto principal de la actividad.
- Acciones, cuotas y participaciones sociales (emitidas por sociedades del país).
- Minas, canteras, bosques y bienes análogos.
- Bienes intangibles.
- Bienes en elaboración o construcción. Mejoras no finalizadas.
- Bienes adquiridos por leasing

Asimismo, no podían revaluarse:

- Bienes de Cambio.
- Bienes sincerados por la Ley 27.260 (“Sinceramiento Fiscal”).
- Bienes totalmente amortizados al cierre del período de la opción.

- ☒ Bienes respecto de los cuales se esté aplicando un régimen de amortización acelerada.

Si bien el fin expresado en el mensaje de elevación del proyecto de Ley en la Cámara de Diputados era el de permitir “recomponer los patrimonios de empresas e individuos, tanto a fines fiscales como contables, por eventos ocurridos con anterioridad” también se persiguen otros objetivos, tales como:

- ✓ Disminuir la litigiosidad de la inaplicabilidad del ajuste por inflación (por el antecedente jurisprudencial Candy S.A. de la CSJN, 03/07/2009). Al día de la fecha, se han dictado un poco menos que cien fallos en los cuales se confirma la existencia de confiscatoriedad, ya que se abonan “tasas efectivas” del impuesto muy superiores al 35%. En este sentido, el Art. 292 de la Ley 27.430 dispone que *“quienes ejerzan la opción de revaluar sus bienes (...) renuncian a promover cualquier proceso judicial o administrativo por el cual se reclame, con fines impositivos, la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, respecto del Período de la Opción”* y también de los períodos en los cuales se efectúe el *“cómputo de la amortización del Importe del Revalúo o su inclusión como costo computable en la determinación del Impuesto a las Ganancias”*. Además agrega que *“aquellos sujetos que hubieran promovido tales procesos respecto de ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la vigencia (...) deberán desistir de esas acciones y derechos invocados.”*
- ✓ Aumentar la recaudación del Fisco, al gravar el ajuste con un impuesto especial del 8% al 15% sobre los importes revaluados:
 - Bienes inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio: 8%.
 - Bienes inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio: 15%.
 - Acciones, cuotas y participaciones sociales poseídas por personas humanas o sucesiones indivisas: 5%.
 - Resto de bienes: 10%.

Para efectuar el revalúo, la ley fijó los índices a aplicar, los cuales se encuentran por debajo de los índices de inflación. Por ejemplo, si revaluamos un bien adquirido en el año 1996 el factor de corrección aplicable (si el mes de cierre de la sociedad es diciembre y siempre considerando que el bien no encuentra totalmente amortizado) es

14,55. Implícitamente se reconoce que la inflación al 2017 es de 1.355%; sin embargo, la misma fue del 2.565%.

Si bien se permite recurrir a un tasador independiente, las valuaciones que efectúen no pueden superar en un 50% la corrección que surja de la aplicación de los factores que figuran en la ley. Esto permitiría reconocer un máximo de inflación de 2.082,50%, lo cual también se encuentra por debajo de los valores reales; además se debe asumir el costo de los honorarios del tasador.

Por lo cual, además de cobrar un “impuesto especial” para permitir reconocer el efecto inflacionario en las sociedades, se impone que se realice por un valor menor al real.

El cobro del “impuesto especial” implica que a la hora de analizar si “conviene” o no revaluar los bienes, lo más lógico –en base a cómo están planteadas las condiciones– es realizar un análisis de TIR (Tasa Interna de Retorno). El impuesto especial es la inversión inicial y el ahorro de impuesto a las ganancias en los ejercicios futuros (vía cómputo de la mayor amortización de los bienes) son los retornos, que deben expresarse en “valores presentes” restando el efecto de la inflación que se espera para los próximos años. No parece adecuado el cobro de un impuesto, que implica tener que efectuar un análisis de conveniencia para poder ejercer un derecho por ley, que fue restringido por cuestiones políticas –es decir, ajenas a lo tributario–.

Por último, los bienes incluidos en el Revalúo habilitaba a su actualización para las futuras liquidaciones del Impuesto a las Ganancias.

Vd.) Reanudación de la aplicación del Ajuste.

La Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) incorporó modificaciones en diversos tributos, incluyendo el Impuesto a las Ganancias. Respecto del Art. 89 LIG, se estableció que *“las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los artículos 4° y 5° agregados a continuación del artículo 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el INDEC, conforme las tablas que a esos fines elabore la AFIP”*. Dichas tablas, conforme a lo dispuesto en la

disposición 218/18 de AFIP, se publicarán en la página web del organismo de manera mensual.

En definitiva, se permite la aplicación de una actualización “parcial”, ya que solamente sobre los artículos referidos a:

- Arts. 58 a 62: Costo computable de bienes de uso, intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales y cuotas partes de FCI;
- Art. 67: Venta y reemplazo;
- Art. 75: Minas, canteras y bosques;
- Art. 83: Amortizaciones de inmuebles;
- Art. 84: Amortizaciones de muebles;
- Art. 90.4: Enajenación de valores para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas;
- Art. 90.5: Enajenación de inmuebles y cesión de derechos sobre inmuebles para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas.

Sin embargo, para la aplicación del Ajuste por Inflación Impositivo, se debe cumplir una condición incorporada en el Art. 95 LIG: en el ejercicio fiscal se debe verificar un porcentaje de variación del IPIM, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).

En primera instancia, se dispuso que en el primer ejercicio iniciado desde el 1/1/2018, se aplica si supera 33,33% desde su inicio; en el segundo ejercicio, si supera 66,67% desde el inicio del primero; y en el tercero, si supera el 100% desde el inicio del primero; en todos los casos, considerando el IPIM (índice de Precios Internos al por Mayor).

Sin embargo, como la proyección de los índices de inflación del primer año superaban el parámetro para la aplicación del Ajuste, se incorporaron algunas modificaciones a través de la Ley N° 27.468 (B.O. 04/12/2018), protegiendo la recaudación del Fisco y dejando de lado el derecho de los contribuyentes.

1) Se cambió al IPIM por el IPC (Índice de Precios al Consumidor)

2) Se modificaron los porcentajes que habilitaban la aplicación del Ajuste por Inflación, siendo el 55% para el primer ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018, 30% para el segundo y el 15% para el tercero.

3) Se estableció que el ajuste por inflación de los primeros tres ejercicios, ya sea positivo o negativo, debe imputarse “un tercio en ese período fiscal y los dos tercios restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.” Esto fue modificado a “una sexta parte” por la Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de a Emergencia Pública (B.O. 23/12/2019), la cual fue aprobada en el marco de un cambio de gobierno (Alberto Fernández reemplazo a Mauricio Macri en la presidencia). Este “diferimiento” (ya sea que se compute 1/3 o 1/6) distorsiona totalmente el Ajuste practicado, ya que difiere el cómputo y no se prevé una actualización. Por ejemplo: en el cómputo de \$600.000 de Ajuste Negativo (pérdida) ¿es lo mismo que computar \$100.000 este año y en los cinco siguientes? Justamente es el problema que origina la aplicación de este Ajuste.

En los cierres Abril 2019 a Junio 2019 inclusive se superó el 55% de inflación anual. Es decir, que las sociedades que cierran ejercicio en dichos meses, deben practicar el ajuste por inflación impositivo. Esto es reconocido por la circular 1/2019 de AFIP, la cual indica las modificaciones pertinentes en los aplicativos utilizados para presentar la declaración jurada del impuesto.

| Mes de cierre | Inflación acumulada en los últimos doce meses según IPC (INDEC) | Parámetro legal | ¿Aplica? |
|---------------|---|-----------------|-----------|
| abr-19 | 55,80% | 55,00% | SI |
| may-19 | 57,30% | 55,00% | SI |
| jun-19 | 55,80% | 55,00% | SI |
| jul-19 | 54,40% | 55,00% | NO |
| ago-19 | 54,50% | 55,00% | NO |
| sep-19 | 53,50% | 55,00% | NO |
| oct-19 | 50,50% | 55,00% | NO |
| nov-19 | 52,10% | 55,00% | NO |
| dic-19 | 53,80% | 30,00% | SI |

En el cierre de cierre julio 2019 no se superó el parámetro legal para ajustar impositivamente por inflación. ¿Es realmente diferente la situación de una sociedad con cierre marzo 2019 y otra con cierre abril 2019, de manera que la primera no pueda aplicar el Ajuste y la segunda sí? ¿O es un mero tecnicismo de la normativa que no representa la realidad? Esto da cuenta de que la normativa vigente genera diversas situaciones, por la coexistencia del revalúo impositivo, aplicación de la actualización del Art.89 LIG y del Ajuste por Inflación para sociedades con ciertos cierres.

V.e) Coexistencia del Revalúo Impositivo, aplicación de las Actualizaciones del Art. 89 LIG y del Ajuste por Inflación.

Como se mencionó anteriormente, la normativa vigente da lugar a diferentes situaciones en base al cierre de la sociedad que se trate. Los parámetros para aplicar el ajuste por inflación originaron que, dos sociedades que cierran su ejercicio en meses distintos (incluso consecutivos), una supere los parámetros establecidos por la ley y deba efectuar la aplicar el ajuste por inflación y otra no los supere, por lo cual no deba aplicar el ajuste.

Es importante destacar que la Actualización del Art. 89 LIG se aplica es sobre los bienes adquiridos a partir del primer ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2018. Las adquisiciones anteriores sólo podrán “ajustarse” si se optó por ingresar al revalúo impositivo, habiendo pagado el impuesto especial.

Para clarificar la coexistencia del revalúo, la actualización y el ajuste por inflación, traeré a colación el ejemplo de tres sociedades con distinto mes de cierre de ejercicio.

Ejemplo 1: Sociedad con cierre diciembre 2018.

Bienes adquiridos hasta el 29/12/2017 inclusive (que no se encuentre totalmente amortizados, teniendo en cuenta las excepciones previstas por la ley): Se pudieron incluir en el revalúo impositivo, abonando el impuesto especial. En ese caso, se pueden actualizar en las condiciones del Art. 93 LIG. Si no se incluyeron en el Revalúo, no se pueden actualizar.

Bienes adquiridos entre el 30/12/2017 y el 31/12/2017: no se podían incluir en el revalúo impositivo ni tampoco se puede aplicar la Actualización del Art. 93 LIG.

Bienes adquiridos a partir del 01/01/2018: se aplica la Actualización del Art. 93 LIG. No se aplica el Ajuste por Inflación por no superar el 55% de inflación acumulado en los doce meses anteriores al cierre, en base al IPC del INDEC.

Ejemplo 2: Sociedad con cierre marzo 2019.

Bienes adquiridos hasta el 29/12/2017 inclusive (que no se encuentre totalmente amortizados, teniendo en cuenta las excepciones previstas por la ley): Se pudieron incluir en el revalúo impositivo, abonando el impuesto especial. En ese caso, se pueden actualizar en las condiciones del Art. 93 LIG. Si no se incluyeron en el Revalúo, no se pueden actualizar.

Bienes adquiridos entre el 30/12/2017 y el 31/03/2018: no se podían incluir en el revalúo impositivo ni tampoco se puede aplicar la Actualización del Art. 93 LIG.

Bienes adquiridos a partir del 01/04/2018: se aplica la Actualización del Art. 93 LIG. No se aplica el Ajuste por Inflación por no superar el 55% de inflación acumulado en los doce meses anteriores al cierre, en base al IPC del INDEC.

Ejemplo 3: Sociedad con cierre abril 2019.

Se aplica el Ajuste por Inflación, ya que se superó el 55% de inflación acumulado en los doce meses anteriores al cierre, en base al IPC del INDEC.

Entiendo que el hecho de que los bienes adquiridos entre la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430 y el inicio del primer ejercicio posterior al 01/01/2018 no puedan incluirse en el revalúo impositivo ni se puedan actualizar por el Art.89 LIG es un error involuntario en la redacción de las leyes, ya que carece de lógica.

Capítulo VIII

LA INTRODUCCIÓN DE LA “UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO” EN LA NORMATIVA VIGENTE

La ley 27.430 creó, por medio de su Art. 302, la Unidad de Valor Tributaria (UVT) *“como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la AFIP, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.”*

Es decir, que los parámetros fijos expresados en la Ley de Impuesto a las Ganancias estarán expresados en UVT y lo que irá variando será el valor de un UVT. En primera instancia, solucionaría los problemas planteados respecto de la actualización de los importes fijos o absolutos presentes en la Ley.

Inicialmente, el Art. 303 establecía que el Poder Ejecutivo nacional debía elaborar y remitir al Congreso de la Nación “un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas” antes del 15 de septiembre de 2018. Sin embargo, la Ley N° 27.467 de Presupuesto 2019 (B.O. 4/12/2018) prorroga el plazo hasta el 15 de septiembre de 2019.

El día 25/11/2019, el Poder Ejecutivo –encabezado, en ese momento, por Mauricio Macri – presentó un proyecto de ley en el cual fijaba el valor del UVT (\$100.-) y la cantidad de UVT que representaban ciertos parámetros. Hasta el día de hoy el mismo no fue tratado en el Congreso de la Nación.

CONVERSIÓN DE IMPORTES MONETARIOS A UVT.

El proyecto, en su título II, efectúa la conversión a UVT de los importes de las leyes tributarias. En algunos casos el adecuamiento se hace en forma progresiva entre los años 2020 a 2022 inclusive. A continuación, se exponen algunos de los importes fijos convertidos, relacionados con el Impuesto a las Ganancias:

| Concepto | Según la LIG | 2020 | | | 2021 | | | 2022 | | |
|---|--------------|-------|---------|------------|-------|---------|------------|-------|---------|------------|
| | | UVT | \$ | Incremento | UVT | \$ (*) | Incremento | UVT | \$ (*) | Incremento |
| Deducción de Gastos de | 996,23 | 280 | 28.000 | 2711% | 280 | 28.000 | 2711% | 280 | 28.000 | 2711% |
| Deducción de Intereses de préstamos hipotecarios | 20.000 | 600 | 60.000 | 200% | 900 | 90.000 | 350% | 1.200 | 120.000 | 500% |
| Deducción de Seguros para casos de muerte | 996,23 | 180 | 18.000 | 1707% | 240 | 24.000 | 2309% | 240 | 24.000 | 2309% |
| Límite de Deducción de Honorarios de Directorio, síndicos o miembros de Consejo de Vigilancia | 12.500 | 3.500 | 350.000 | 2700% | 3.500 | 350.000 | 2700% | 3.500 | 350.000 | 2700% |

(Elaboración propia en base al proyecto de ley)

(*) Los importes fueron pesificados considerando el valor de UVT fijados inicialmente en el proyecto de ley, sin considerar ni estimar su actualización.

En primera instancia, surge una cuestión muy importante para analizar: la conversión efectuada ¿es representativa, en la actualidad, de los cambios que dejaron desactualizado el valor originalmente fijado?

El Art. 303 de la Ley 27.430 estableció las pautas que se debían tener en cuenta a la hora de efectuar la conversión.

1) La fecha en la cual fue establecido su importe.

Este es un parámetro que, al primer análisis, debería ser objetivo. Entiendo que consiste en analizar la variación de la inflación desde el momento de incorporación del importe absoluto en la ley hasta el momento de fijación del UVT y aplicarlo al importe fijado cuando se incorporó en la ley.

Por ejemplo, la deducción de intereses de créditos hipotecarios para casa habitación se incorporó en el año 2000; el importe monetario fijado en ese entonces fue de \$20.000 anuales. Aplicando los índices de inflación, en el año 2019 debería ser de \$1.182.747,79. Si respetamos la paridad del proyecto de ley (1 UVT = 100 \$), la deducción tendría que ser de 11.827 UVT.

Es importante destacar que, podrían existir otros índices que permitan la actualización, por ejemplo, el tipo de cambio del dólar. En este caso, que hablamos de préstamos hipotecarios y por ende de inmuebles, no sería algo irracional; el mercado inmobiliario está alta –o completamente– dolarizado.

Siguiendo este razonamiento, teniendo en cuenta que en ese momento regía la convertibilidad (1 \$ = 1 USD), y al 31/12/19 el tipo de cambio (comprador, del BNA)

ascendía a \$58, la deducción debería ser de \$1.160.000; es decir 11.600 UVT (con la paridad 1 UVT = 100 \$).

De esta manera, podemos ver dos formar racionales y objetivas de efectuar la conversión de esta deducción en particular; la elección de cuál de los parámetros es más adecuado deja de ser objetivo. Más allá de eso, los 1.200 UVT fijados por el proyecto de ley difieren mucho de esos valores.

2) Los objetivos de política tributaria perseguidos.

La política tributaria consiste en la utilización de diversos instrumentos fiscales para conseguir objetivos económicos y sociales.

Dichos objetivos son:

- Satisfacción de las necesidades sociales “primarias”, tales como:
 - Resguardar la soberanía;
 - Regular la conducta social recíproca;
 - Organizar la administración de justicia.
- Y secundarias:
 - Educación;
 - Salud;
 - Transporte;
 - Comunicaciones;
 - Seguridad social; etc.
- Corrección en la asignación de recursos.
 - Para soslayar las fallas del mercado a la hora de proveer los bienes privados.
- Redistribución del ingreso.
 - El mercado distribuye el ingreso, pero, para lograr mayor equidad, el Estado redistribuye planteando una política fiscal progresiva (a quienes tienen mayor ingreso, se les debe cobrar un mayor impuesto).

- Estabilización de la economía.
 - Búsqueda de un crecimiento “lo más uniforme posible”, es decir, reducir la amplitud de los ciclos económicos.
- Desarrollo económico.
 - Lograr variaciones significativas en los principales componentes de la estructura de un país, incluyendo aspectos tales como: el nivel de producción, la distribución de la riqueza, la educación de la población, indicadores de mortalidad, esperanza de vida.
- Independencia nacional.
 - Refiere al poder de tomar decisiones sin depender de otros países de mayor poder económico, cuestión que sucede –por ejemplo– por tener endeudamiento externo.
- Equilibrio territorial.
 - Dada la gran extensión de nuestro país, es necesario reducir las disparidades de niveles económicos y de bienestar entre las regiones que componen nuestro territorio, además de integrar las diversas economías regionales.

Este parámetro es claramente subjetivo. Además, el texto de la ley no aclara si se deben tener en cuenta los objetivos de política económica al momento de implementación de la deducción y fijación de su valor, o bien, los perseguidos al momento de la fijación de los UVT.

Es decir, que a los UVT que surjan por la aplicación de lo explicado en el punto 1), se los debe contrastar con los objetivos de política económica (del momento de origen y de la actualidad), restándole objetividad al proceso de conversión.

3) La fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente Título.

Entiendo que esta pauta indica que, a la hora de fijar la conversión del punto 1), se debe tener en cuenta la fecha de entrada en vigencia para fijar un índice de inflación estimada a esa fecha, o bien, el tipo de cambio. Es una cuestión lógica y procedimental. Sin

embargo, teniendo en cuenta la demora en el tratamiento del proyecto de ley, este ítem no se cumple.

4) Exclusión de parámetros monetarios excluidos del régimen de conversión a UVT.

El Art. 303 de la Ley 27.430 establece que se pueden “proponer parámetros monetarios a ser excluidos de este régimen”. Queda claro que es una opción, no una imposición.

En el proyecto se excluyen las escalas del Art. 94 LIG, las deducciones personales, así como también el Servicio Doméstico y los Alquileres. Tiene sentido por el hecho de que se actualizan por en base a la variación del índice RIPTE. Sin embargo, eso no corrige la distorsión generada por la falta de actualización (o bien, por debajo de los niveles de inflación) de los años anteriores.

Consideraciones sobre la conversión inicial.

En base a lo descripto anteriormente, se puede ver que los criterios objetivos considerados indican que los valores convertidos no logran corregir el desfase generado en las últimas décadas. En general, las pautas subjetivas introducidas en la Ley 27.430 habilitan a que esto suceda.

Actualización del valor del UVT.

Una vez que se promulgue la ley, el Art. 304 de la Ley 27.430 estipula que el valor del UVT se ajustará anualmente con base en la variación anual del IPC que suministre el INDEC. El proyecto de ley, en su Art.61, establece que la primera actualización tendrá efectos a partir del 1° de enero del 2021.

Capítulo IX

CONCLUSIONES

Luego del análisis efectuado durante los capítulos anteriores, se desprenden las siguientes conclusiones:

- I. Las personas humanas y/o sucesiones indivisas que no desarrollan una actividad por medio de una explotación unipersonal, quedan excluidos de efectuar el ajuste por inflación impositivo, lo cual genera una diferenciación negativa en comparación con las personas jurídicas.
- II. Los sujetos que están obligados por la ley para efectuar el ajuste por inflación impositivo, no lo pudieron aplicar durante un amplio lapso de tiempo (desde 1991 hasta el 2018 -dependiendo el mes de cierre-), aun cuando los índices de inflación fueron muy elevados. Esto generó, según consta en sentencias judiciales, que se generen situaciones de confiscatoriedad (por ej. en el Fallo Candy, Bodegas Chandon, PSA Finance S.A.)
- III. El revalúo impositivo no corrigió la situación, sino que se trató de una solución provisoria por contar con factores de corrección inferiores a los índices de inflación. Además, exigía el pago de un “impuesto especial” para poder ingresar a dicho régimen, y donde el contribuyente renunciaba a su derecho a litigar administrativa o judicialmente sobre el reconocimiento de ajuste por impositivo en períodos fiscales a partir de la salida de la convertibilidad.
- IV. La aplicación del ajuste por inflación impositivo, en los meses de abril a junio 2018 inclusive y desde diciembre 2018, se debe prorratear en tres o seis períodos fiscales (dependiendo del cierre del que se trate), sin ningún tipo de actualización, lo cual genera nuevamente una distorsión del mecanismo de actualización.
- V. Las actualizaciones de los parámetros fijos aplicables a personas humanas, sucesiones indivisas y/o personas jurídicas, en algunos casos no fueron modificados en las últimas tres décadas. Otros fueron incrementados, pero no acompañaron la variación del índice de inflación.

VI. La incorporación de los UVT surgió como una posible solución para corregir las distorsiones generadas en las últimas décadas. Sin embargo, la conversión inicial queda desfasada respecto de los niveles de inflación. Más allá de eso, en caso de que se sancione la ley, es positivo el hecho de que se actualicen automáticamente todos los años, evitando que las distorsiones se profundicen en los próximos años.

Por todo lo expuesto, se entiende que los mecanismos de ajuste por inflación aplicables en la determinación del Impuesto a las Ganancias, no corrigen en su totalidad las distorsiones por dicho fenómeno al universo de contribuyentes violentando algunos de los principios constitucionales como igualdad, razonabilidad, equidad y no confiscatoriedad. -

Capítulo X

BIBLIOGRAFÍA

Reig, E., Gebhardt, J. y Malvitano R. (2011). Capítulo XVII: *El Ajuste Por Inflación*. En Reig, E., Gebhardt, J. y Malvitano R., (12ª edición), *Estudio Teórico Práctico de la Ley Argentina Sobre Impuesto a las Ganancias a la Luz de la Teoría General del Impuesto a la Renta* (pp.711-758). Buenos Aires, Argentina: Errepar.

Raimondi, C. y Atchabahian, A. (2000). Capítulo XV: *Ajuste Por Inflación*. En Raimondi, C. y Atchabahian, A., (3ª edición). *El Impuesto a las Ganancias* (pp.699-722). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Vega, G., Saenz Valiente, S. y Vega J.M. (2019). *Ajuste Por Inflación Impositivo*. Buenos Aires, Argentina: Osmar D. Buyatti.

Amaro Gómez, R. (2019). *El Revalúo Impositivo*. Buenos Aires, Argentina: Aplicación Tributaria.

Mochón, F. y Beker V. (2003). *Economía: Principios y Aplicaciones*. Buenos Aires, Argentina: Mc Graw Hill.

Jarach, D. (1941). *Concepto de Presión Tributaria y de Presión Financiera*. Revista de Economía y Estadística (Primera Época, Vol. 3, N° 2). Córdoba, Argentina: Facultad de Cs.Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba.

Fondo Monetario Internacional (2019). *Perspectivas de la economía mundial: Desaceleración del crecimiento, precaria recuperación*. Washington, Estados Unidos (abril). Recuperado el 23/02/2020 de <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/WEO/2019/April/Spanish/texts.ashx>

Soria, D. (2018). *Inflación*. Elaborado a partir de datos provistos por el INDEC. Material no publicado.

INDEC (2019). *Índice de precios al consumidor (IPC): Diciembre de 2018*. Buenos Aires, Argentina. Recuperado el 27/08/2020 de https://www.indec.gov.ar/uploads/informesdeprensa/ipc_12_18.pdf

INDEC (2020). *Índice de precios al consumidor (IPC): Diciembre de 2019*. Buenos Aires, Argentina. Recuperado el 27/08/2020 de https://www.indec.gov.ar/uploads/informesdeprensa/ipc_01_20578B3E8357.pdf

AFIP (2020). *Serie Anual de Recaudación Tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Recuperado el 27/08/2020 de <https://www.afip.gov.ar/institucional/estudios/serie-anual/>

Errepar (2020). *Agenda Impositiva*. Buenos Aires, Argentina. Recuperado el 27/08/2020 de <http://eol.errepar.com/sitios/eolbusqueda/Paginas/eolIndice.aspx?k=%20&r=%22owstaxIdeoIndiceDeContenidos%22%3D%233e9df350-2d50-4e90-8e01-a780a6f32ace%3A%22Personas%20humanas%22>

Petti, A. y Lanza H. (2019). *Ajuste por Inflación*. Buenos Aires, Argentina: Osmar D. Buyatti.

Petti, A. y otros (2009). *Mediciones Contables. Ajuste y Valuación*. Buenos Aires, Argentina: Osmar D. Buyatti.

Díaz, V. O. (11/1997). *Análisis del Mínimo No Imponible del Impuesto a las Ganancias a la Luz del Contexto Constitucional*. Doctrina Tributaria Errepar (Tomo XVIII).

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible (3° Edición)*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

Finochietto, R. (2001). *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Mansilla, Cristina del Carmen (2019). *Ajuste por Inflación Impositivo, Situación Actual en Argentina*. Revista Digital Repro. Edición N° 110, Julio/Agosto 2019.