



Comunicación Técnica de la Comisión de Estudios Tributarios del CPCECABA

Aplicación del ajuste por inflación del Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias

Introducción

Es público y notorio, lo que torna innecesarias mayores consideraciones al respecto, que la inflación es un fenómeno indeseado en tanto perjudica a los sectores más débiles de la sociedad, quienes cuentan con menores recursos para defenderse de la pérdida del poder adquisitivo de sus ingresos, lo cual implica -inevitablemente- un deterioro en su nivel de vida.

A su vez, todos los integrantes de la sociedad y el propio Estado sufren las distorsiones que genera en la apreciación de toda variable económica y en la formulación legal, aplicación y control de interminables mecanismos de adecuación que, a más de imperfectos, constituyen un verdadero dispendio de recursos de mano de obra calificada desafectada de tareas más productivas.

No obstante tan coincidente diagnóstico, en nuestro país el fenómeno se viene verificando desde hace varias décadas de modo recurrente, sin que se lo haya logrado extirpar sino en acotados lapsos y a costa de políticas que -lamentablemente- terminaron desatando agudas crisis económicas, tal como ha sido el caso de la salida de la convertibilidad.

Con ciertos altibajos, en los últimos años el fenómeno se ha consolidado en valores elevados, registrándose en los últimos meses un importante incremento vinculado con la crisis cambiaria que produjo un fuerte deterioro de la moneda argentina.

En materia contable y fiscal, la estabilidad de la moneda constituye un factor decisivo a los fines de las mediciones que esas disciplinas requieren para elaborar información confiable y comparable, sea que la misma se utilice para evaluar el desempeño de un ente empresarial, así como -y con más razón- si de la cuantificación de su patrimonio y/o de sus resultados derivan obligaciones de naturaleza tributaria.

Estando claro que el objetivo primordial debería ser erradicar el flagelo inflacionario, y en tanto ello no se logre, no cabe sino tratar de corregir las distorsiones que el mismo produce tanto en materia contable como impositiva.

Después de largas discusiones sobre el punto, ya no se duda respecto de que los mecanismos destinados a mitigar las consecuencias de la inflación no constituyen -per se- un elemento que contribuya a su consolidación, y menos aún a su incremento.

Un ejemplo paradigmático al respecto lo constituye el caso chileno, donde desde hace muchos años se aplican mecanismos de ajuste sin que ello haya incidido en sus índices inflacionarios, los cuales se mantienen en niveles relativamente bajos.

La profesión contable de nuestro país se ha pronunciado, en numerosas ocasiones, respecto de la necesidad de aplicar mecanismos que neutralicen las distorsiones que la inflación genera.

Concretamente, se ha diseñado y aplicado -mientras la normativa lo admitió- el método de ajuste integral de los estados contables, para cumplir con las disposiciones en materia societaria que imponen la obligación de emitir balances en moneda homogénea.

En materia fiscal son incontables las expresiones académicas y doctrinarias que se han pronunciado, particularmente respecto de las falencias que la inflación produce a los fines de determinar los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias.

En este último aspecto va de suyo que la inflación genera resultados que alteran la base imponible del tributo, afectando claramente elementales principios de igualdad y equidad, fundamentales en materia tributaria, al punto de contar con tutela constitucional.

Prueba de ello es que los contribuyentes que se han visto afectados en la medición de su capacidad contributiva sujeta a la determinación del impuesto a las ganancias, han recurrido a los estrados judiciales para evitar la afectación al derecho de propiedad, lo que ha consolidado una línea jurisprudencial que ha concluido que las normas legales que limitan la aplicación de los mecanismos para reflejar los efectos de la inflación en la determinación de la ganancia imponible resultan inconstitucionales, y cuyo *leading case* es la causa Candy S.A. Posteriormente, numerosos fallos, tanto de la Corte como de tribunales inferiores, recogieron su doctrina para todos los casos en que se comprueba que la tasa efectiva del gravamen vulnera el principio de no confiscación.

Lamentablemente, las variables macroeconómicas de este año 2018 en materia de variaciones de los índices de precios mayoristas como minoristas, se parecen bastante a las de aquel año 2002 por el cual se había dictado la causa Candy (117,96% de IPMG y 40,9% de minoristas).

Ello augura una tasa efectiva del impuesto a las ganancias muy superior a la legal y un aluvión de causas judiciales.

Sin embargo, los medianos y pequeños contribuyentes, con menores recursos para intentar la vía judicial, se verán, en términos generales, perjudicados frente a la inaplicabilidad del ajuste.

Obviamente aquellos contribuyentes a quienes el fenómeno inflacionario les ha permitido ahuecar la base imponible del impuesto nada han dicho al respecto, beneficiándose de la normativa imperante, en perjuicio del Fisco.

Es obvio que el impuesto a la renta debe gravar resultados reales, medidos en términos del verdadero poder adquisitivo de la moneda, sin alterar la equidad horizontal, medición para la cual se requiere aplicar mecanismos que permitan depurar aquellos resultados de los efectos de la inflación.

Situación actual en materia contable

A la fecha de emisión del presente informe ya se encuentran debidamente reglados los casos en que, habiéndose superado la pauta dispuesta en las Resoluciones Técnicas N° 17 y 41 (tasa acumulada de inflación superior al 100% medida en las diferentes combinaciones posibles de índices disponibles y, entre otros, con el Índice de Precios Internos al por Mayor -IPIM-), resulta aplicable el ajuste por inflación contable.

Tal procedimiento rige respecto de los estados contables correspondientes a los períodos contables anuales o intermedios que cierren a partir del 01/07/2018.

Lo indicado surge de la Resolución de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) N° 539/2018 y la Resolución C.D. N° 107/2018 de este Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA).

Si bien es cierto que aún se mantienen las restricciones que impiden a los organismos de contralor aceptar estados contables ajustados por inflación, a la fecha ya cuenta con media sanción de la Cámara de Diputados el Proyecto de Ley Expte. 4784-D-18, que dispone la derogación del Decreto 1269 del 16/07/2002 y sus modificatorios. Con lo cual, en caso de que el referido proyecto se convierta en ley, quedarán removidos los obstáculos legales que reglaban el accionar de tales organismos (vg. Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, etc.).

Va de suyo entonces que, en materia contable, la pertinencia de emitir estados contables ajustados por inflación constituye una realidad insoslayable.

Situación actual en materia impositiva

La ley 24073, a través de su artículo 39, impide, desde abril de 1992, la aplicación del Título VI de la Ley del impuesto a las Ganancias, mediante el artificio de congelar los índices aplicables al mes de marzo de ese año.

Esa restricción ha sido profusamente criticada por calificados tributaristas, siempre sobre la base de que su proscripción atenta contra elementales principios en materia tributaria, en tanto genera distorsiones en la determinación de la base imponible del gravamen, con injustificados perjuicios para algunos contribuyentes así como insólitos beneficios para otros. La propia Justicia ha declarado inconstitucionales sus disposiciones, en la medida en que configuren una confiscación del patrimonio, conforme se señalara más arriba.

La reforma tributaria sancionada hace poco tiempo mediante la ley 24730, cuya vigencia fue establecida para el período fiscal 2018 en el caso de sujetos que no lleven libros que les permitan confeccionar balances y para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 para los entes emisores de estados contables, dispuso ciertas modificaciones de los artículos 89 y 95 de la ley del gravamen en línea con las normas contables, que admiten el restablecimiento del ajuste por inflación dispuesto en el referido Título VI de la ley del impuesto a condición de que la inflación acumulada en los 36 meses anteriores al ejercicio que se liquide superara el 100% conforme la variación del Índice de Precios Mayoristas Nivel General (IPIM) elaborado por el INDEC.

El mismo artículo 95, en la redacción dispuesta por la Ley 27430, dispuso en su último párrafo que, en el primer y segundo ejercicio de vigencia de la reforma, el procedimiento resultaría aplicable en tanto la variación acumulada del IPIM, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, del 100% indicado precedentemente.

Más allá de las discusiones respecto de si el sistema ya resultaba aplicable con un incremento del referido índice del 26% para el primer ejercicio de vigencia de la ley -en tanto sus valores acumulados al cabo de 36 meses hubieran arrojado el total del 100% previsto por la norma y la discrepante opinión de la AFIP ceñida a una interpretación literal de los guarismos previstos en el artículo 95- lo cierto es que, sea cual fuere el modo de calcularlo, el Índice de Precios Internos al por Mayor Nivel General ha superado holgadamente, en lo que va del año 2018, los parámetros previstos por la ley. Concretamente, su incremento por el lapso enero a septiembre de 2018 (último valor conocido) es del 66%, y su proyección para todo el año se estima en valores superiores al 80 %.

Ante tan contundente realidad, y siempre conforme la normativa dispuesta en la ley vigente, los primeros ejercicios regidos por sus disposiciones y cuyos cierres se producirán el 31/12/2018, deberían aplicar las disposiciones del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias; vale decir, el ajuste por inflación impositivo.

Sin embargo, a poco de atisbarse que los índices previstos en la ley serían claramente mayores a la pauta en ella prevista (33%), se conoció extraoficialmente la existencia de un proyecto de ley, que finalmente no se presentó al Congreso. En él se planteaba, con el pretexto de homogeneizar los distintos índices que se aplican en el sistema tributario, la sustitución del referido IPIM por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el INDEC, cambiando asimismo la progresión que admitía la aplicación del ajuste por inflación, entonces fijada en el 40% para el primer ejercicio y 30% para el segundo de ellos, manteniendo el acumulado del 100% al cabo del tercer ejercicio. El mismo proyecto preveía que el ajuste por inflación, tanto con resultado positivo o negativo, debería computarse en un tercio a partir del ejercicio de su cálculo y los dos tercios restantes en los siguientes dos ejercicios.

Evidentemente, al prepararse tal proyecto, quienes lo elaboraron preveían un incremento del referido índice (IPC) menor al 40% para el año 2018, con lo cual el ajuste por inflación no resultaría aplicable.

Sin embargo, frente a un fenómeno inflacionario que superó las peores previsiones, el IPC del año 2018 se avizora en guarismos que rondarían el 48%, con lo cual también hubiera resultado superada la nueva pauta aún con la aplicación del nuevo índice en lugar del IPIM.

Si alguna duda pudiera quedar respecto de la voluntad política de impedir el ajuste por inflación impositivo, el proyecto de ley finalmente ingresado al Congreso bajo el Expte 4784-D-18, que a la fecha cuenta con media sanción de la Cámara de Diputados, además de sustituir el IPIM por el IPC modifica la redacción del último párrafo del art. 95 de la ley del impuesto por el siguiente:

“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”

Asimismo, el proyecto, al igual que el anterior finalmente sustituido, incluye la incorporación de un segundo artículo a continuación del art. 118 de la ley del impuesto a las ganancias, con la siguiente redacción:

“Artículo...el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes.”

Es de suponer que el referido proyecto resulte aprobado en el Senado y termine convirtiéndose en ley, con lo cual el ajuste por inflación impositivo seguirá constituyendo una quimera.

Incluso, en el caso de aplicarse, posponiendo el ajuste resultante para su imputación en tercios, resulta necesario que los valores determinados se ajusten conforme igual índice de variación de precios, ya que, de mantenerse en valores nominales, los mismos quedarían notoriamente disminuidos.

En términos ya más puntuales, el sistema de determinación del impuesto a las ganancias adolece de otros graves defectos respecto de la consideración de los efectos de la inflación, como son la supuesta falta de actualización del valor de los bienes incorporados entre el 31.12.2017 y la fecha de cierre del último ejercicio anterior a la vigencia de la mencionada reforma (para entes con períodos fiscales que no cierren el

31.12 de cada año), bienes que no pueden ser incorporados al revalúo impositivo de la ley 27.430 ni gozarían de la actualización “automática” de las nuevas altas.

También resulta inexplicable que la nueva redacción del art. 89, al disponer la actualización de valores de adquisición de ciertos bienes, haya omitido hacer lo propio respecto del cómputo de los quebrantos, cuya compensación dentro de los 5 años posteriores a su generación, sin un consecuente ajuste, queda notoriamente distorsionada.

Reflexiones finales

La sanción de la ley 27430, en tanto habilitaba la aplicación del ajuste por inflación impositivo sólo a condición de un incremento generalizado de precios sumamente significativo, en línea con las previsiones de la profesión contable con igual propósito, y aun con las justificadas críticas que generaba la altura de la vara que admitía su cómputo (100% acumulado en tres ejercicios), podría calificarse como un progreso relativo respecto de la situación anterior a su sanción, por lo menos atendiendo a situaciones de alta inflación.

A la luz de los acontecimientos posteriores ha quedado evidenciado que, nuevamente, y más allá del signo político del gobierno de turno, se sigue negando la posibilidad de medir los resultados con valores reales, generando innegables situaciones de inequidad en la determinación del impuesto a las ganancias.

Es obvio que el objetivo recaudatorio y/o el temor (infundado, por cierto) de dar cabida a un mecanismo de incentivo a la inflación, priman sobre consideraciones técnicas completamente irrefutables, distorsionando con su negativa a admitir mecanismos de ajuste la medición de la real capacidad contributiva que debe ser alcanzada por el tributo, y castigando especialmente a las empresas con menor capacidad de acudir a la Justicia en resguardo de sus derechos.

No hay duda de que, en tanto se apruebe el proyecto de ley comentado, serán numerosos los planteos judiciales que se verifiquen en base a la reiterada y pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto se pruebe que la alícuota efectiva del impuesto supera a su valor nominal en términos que vulneren el principio de no confiscación. Como señaláramos, en tanto esa posibilidad no siempre está al alcance de las pequeñas y medianas empresas, finalmente serán éstas quienes terminen resultando más perjudicadas.

Los profesionales en Ciencias Económicas estamos convencidos de que la mayor recaudación tributaria debe lograrse a través de tributos que sean justos, en tanto capturen la verdadera capacidad contributiva de los sujetos alcanzados por su normativa en términos de equidad, tanto horizontal como vertical, y sin vulnerar las garantías que la Constitución Nacional consagra en defensa de los contribuyentes.

Mientras ello no ocurra y, peor aún si se modifican las reglas de juego sin otro propósito que el de lograr mayores ingresos al erario público, será menor la disposición de los contribuyentes a cumplir de manera cabal y voluntaria con sus obligaciones fiscales.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 15 de noviembre de 2018.