

QUEBRANTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ANÁLISIS Y TRATAMIENTO. PROPUESTAS PARA EL FUTURO.

COMISIÓN N°1. LA COYUNTURA FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS, BIENES PERSONALES Y MONOTRIBUTO.

18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

C.P.C.E.C.A.B.A., 07 AL 09 DE SEPTIEMBRE DE 2016

AUTOR: ANABELLA KACENELSON – CONTADORA PÚBLICA

AUTOR: TOMÁS ALDERETE – CONTADOR PÚBLICO Y LIC. EN ADMINISTRACIÓN

ÍNDICE

Introducción y definición de quebrantos

I.- Antecedentes

II.- Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

III.- Evolución

III. a) Prescripción y caducidad

III. b) Plazos y ciclos económicos

III. c) Quebrantos y capacidad contributiva

IV.- Legislación comparada

V.- Propuestas

VI.- Conclusiones y recomendaciones

QUEBRANTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

ANÁLISIS Y TRATAMIENTO. PROPUESTAS PARA EL FUTURO.

Nos complace acercar esta colaboración al 18° simposio sobre Legislación Tributaria Argentina a partir de las directivas del relator de la Comisión N°1 en las que trata sobre “La coyuntura fiscal en materia de Impuesto a las Ganancias, sobre Bienes Personales y Monotributo”, pues nos parece crucial en esta nueva etapa en la que se enmarca el país, con un contexto internacional diferente, en dónde se observa una evolución en los tributos que gravan la renta, con la necesidad de adaptarse a circunstancias fácticas en las que las economías funcionan de manera global –entre otros factores-, y en un momento en que los diferentes sectores que coinciden en la necesidad de proponer, consensuar y realizar una amplia reforma tributaria¹, es que intentaremos realizar un aporte a la coyuntura fiscal desarrollando un análisis sobre el instituto de los quebrantos y a su vez, esbozando propuestas e ideas para un tratamiento futuro. No escapa a ello, por supuesto, la consideración del componente tributario.

Introducción. Definición de quebrantos.

El análisis y tratamiento de los quebrantos resulta de suma importancia dado que su utilización o absorción a futuro, deviene como un factor clave a la hora de planificar estrategias económicas y fiscales.

En primer lugar, vamos a definir a los quebrantos: una definición posible sería que se trata del resultado que se produce en un ejercicio o lapso de tiempo determinado en el cual los gastos exceden a los ingresos imputables a un período.

Otra opinión² nos define a los quebrantos como “...versiones o expresiones negativas de la ganancia; sus elementos componentes son idénticos a los que conforman esta última, solo que el resultado de la suma algebraica de las partidas positivas y negativas generadas por la fuente pertinente, arroja un saldo negativo.”

Asimismo, podemos mencionar otros aportes doctrinarios³ que sostienen que “el quebranto neto del período surge de la suma algebraica de la compensación de resultados derivados de las cuatro categorías de ganancias netas..”

También opinó al respecto nuestro Tribunal Supremo al definir al quebranto de la siguiente forma: “el quebranto es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado el cierre de un ejercicio, que debe

¹ “Bases y lineamientos para una futura reforma tributaria”, EDICON

² Christensen, Eduardo A., “Quebrantos impositivos: derechos adquiridos al amparo de la Ley 24.073”, P.E.T N° 114, 31/07/1996.

³ Lorenzo, Bechara, Calcagno, Cavalli y Edelstein, “Tratado del Impuesto a las Ganancias”, ERREPAR, 2007.

ponderarse a la luz de los resultados anteriores y posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un determinado lapso puede enjugarse con el positivo de otro.”⁴

Como podemos observar, se coincide en que para determinar si un ejercicio económico arroja utilidad o quebranto se toma un ciclo o giro del negocio, extendiendo el análisis más allá del plazo temporal que se observa habitualmente para analizar y determinar un resultado impositivo.

Los quebrantos impositivos pueden no coincidir con los quebrantos contables puesto que los primeros pueden generarse por ajustes al balance contable realizados conforme a lo establecido por la legislación que rige el Impuesto a las Ganancias.⁵ De esta manera, al proyectar los resultados de un negocio o actividad se deben contemplar ambos aspectos a la hora de decidir una determinada inversión.

En este orden de ideas, es fundamental conocer lo que establece la legislación local en cuanto a plazos de absorción de quebrantos y modalidad de utilización de los mismos, ya que ello puede influir en la toma de decisiones a mediano y largo plazo.

Es menester señalar que nuestra legislación limita la utilización de los quebrantos a 5 años con lo cual podría darse el caso de una inversión productiva a largo plazo que en sus primeros ejercicios no arroje utilidades, y dependiendo las circunstancias y el contexto, quizás no logre compensar algún quebranto en el plazo previsto.

⁴ CSJN, “Papelera Pedotti”, 26/4/1971, del voto en disidencia.

⁵ A este respecto, cabe tener presente la doctrina de los actos propios, receptada en el antecedente Industrias Plásticas D’accord – TFN “A” 17/12/1997, en cuanto sostiene que “Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.).

Constituyendo las registraciones que surgen de los estados contables de la apelante el soporte técnico de la “contabilidad fiscal”, la consideración de ajuste al pasivo no reflejados en aquéllos significa un apartamiento inmotivado de las normas que gobiernan la confección de los balances contables. Admitir lo contrario implicaría -como se sostiene acertadamente en los considerandos de las resoluciones recurridas- suponer que los balances certificados por Contador Público no reflejarían la real situación económico financiera de la sociedad ni su resultado final e importaría desconocer el principio general de derecho a través del cual nadie puede ir contra sus actos propios, resultando inadmisibile una conducta contradictoria”

Sin duda ello incide en la planificación económica y fiscal de un sujeto y anticipándonos al desarrollo de este trabajo, entendemos que el plazo exiguo para la utilización de quebrantos genera potenciales perjuicios para determinado tipo de inversiones productivas que exigen una gran inyección inicial de capital para en un mediano o largo plazo comenzar a generar utilidades.

I.- Antecedentes

El antecedente directo del encuadre y tratamiento de los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias nos lleva a citar y analizar a la Ley de Impuesto a los Réditos⁶, cuyo texto mencionaba la forma y plazo de utilización de los quebrantos.

En dicha norma, en su origen, se admitía la compensación de quebrantos entre réditos de diferentes categorías, entendiendo a los réditos como “el remanente neto, o sea el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos (no computándose como tales los gastos personales del contribuyente y su familia)...”⁷

De esta manera, se permitía la compensación de quebrantos entre rentas (réditos) de distintas categorías y en su génesis, la norma no efectuaba precisión alguna en cuanto al plazo para la traslación y cómputo de quebrantos si es que luego de realizar la citada compensación en el ejercicio en curso, finalmente arrojaba una pérdida o quebranto.

Recién en 1943, con el dictado del Decreto 18.229 se determinó -y limitó- el plazo para compensar las pérdidas sufridas en un período determinado, con las utilidades que se obtuvieran en ejercicios futuros, fijando como plazo los cuatro (4) años siguientes.

Es interesante mencionar lo que expresa al respecto la exposición de motivos de aquél decreto, que modificó esta cuestión en el Impuesto a los Réditos: *“De este modo se tienen en consideración las variaciones cíclicas de los negocios y se evita la incongruencia de hacer sujetos del gravamen a contribuyentes que, en ciertos casos, estando en pleno proceso de descapitalización, obtienen en un período determinado y extraordinario, una utilidad de menor cuantía.*

Para evitar estas injusticias y estar más cerca de la realidad económica, el proyecto permite la compensación de resultados positivos y negativos, limitando dicha compensación hasta un máximo de cuatro años contados desde aquél en que se produjo el quebranto.”

Avanzando en el tiempo es que se avizoró un cambio en la limitación temporal para el cómputo de los quebrantos y ello ocurrió en 1960 cuando se estableció un plazo de 10 años. Este plazo se utilizó en el Impuesto a los Réditos y luego fue

⁶ Ley 11.682 y modificatorias.

⁷ Ley 11.682, art.2 BO. 12/1/1933

receptado por el legislador a la hora de elaborar y sancionar la Ley de Impuesto a las Ganancias. La citada restricción tuvo vigor hasta el año 1985 en que se modifica la Ley 20.628⁸ variando el límite temporal para la utilización del quebranto, reduciéndolo a 5 años, plazo que hasta el día de hoy continúa vigente.

A fin de aportar un elemento más al análisis, transcribimos lo que el artículo 19 señalaba en su texto original⁹: *“Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías. Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos DIEZ (10) años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos...”*.

Vemos así que este tratamiento se mantuvo indemne desde su inclusión en el año 1960 en el Impuesto a los Réditos hasta su modificación, ya en el Impuesto a las Ganancias, para los ejercicios vigentes al 11 de octubre de 1985.

Una cuestión particular sucedió con los quebrantos del contribuyente fallecido a favor de la sucesión indivisa y de ésta al cónyuge supérstite y los herederos, cuya traslación se mantuvo en 10 años hasta el ejercicio 1987 luego que se modificara la Ley.¹⁰

Entendemos, en coincidencia con lo expresado por Juan Oklander¹¹, que este tratamiento diferencial obedeció a un involuntario olvido legislativo y no a la intención de beneficiar a este segmento de contribuyentes con un plazo superior para la utilización de los quebrantos.

II.- Tratamiento en Impuesto a las Ganancias

La Ley de Impuesto a las Ganancias brinda la posibilidad de compensar los quebrantos con rentas obtenidas en ejercicios futuros, con determinadas salvedades y limitaciones.

Para determinar la obligación tributaria es necesario efectuar una compensación entre los beneficios o rentas y quebrantos o pérdidas derivados de distintas fuentes. Ello surge de lo previsto en el art. 19 de la LIG: *“Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.”*

⁸ Ley 23.260 art.5, ap.4

⁹ Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias B.O. 29/12/1973

¹⁰ Ley 23.549 art.40 punto 5

¹¹ Oklander, Juan: “Quebrantos impositivos, compensación y conversión”, Capítulo 3, Editorial Cangallo 1992.

En cuanto a la forma o modo de traslación o utilización de los quebrantos, señala: *“Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios futuros.”*

De esta manera, podemos observar que la Ley nos indica un parámetro para el cómputo o utilización de los quebrantos, que resulta de considerar un límite temporal de hasta 5 años de producida la pérdida o quebranto. Una vez transcurrido ese plazo, la Ley no permite realizar deducción alguna lo cual provoca un perjuicio en aquellos sujetos que, en función de su actividad o dada la coyuntura existente, no logran absorber los quebrantos en el plazo señalado, ya sea porque la renta generada en los ejercicios futuros al de producido el quebranto no resulta suficiente o bien porque el sujeto se encuentra afectado por circunstancias fácticas o circunstanciales –endógenas o exógenas- que provocan una nueva pérdida o quebranto dentro de ese plazo, al no permitir el cómputo del quebranto original, no obstante se permita la traslación del nuevo quebranto hacia el futuro.

Otra restricción que incluye la legislación actual está dada por la imposibilidad de computar determinados tipos de quebrantos contra rentas de carácter general, disponiendo así una distinción entre quebrantos generales y quebrantos específicos. Estos últimos corresponden a quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión- de sujetos, sociedades y empresas del art. 49 de la LIG y solo podrán imputarse a rentas de igual condición. En el caso de personas físicas, la restricción alcanza solo a los quebrantos provenientes de la venta de acciones.

De igual modo se limita el cómputo de quebrantos contra rentas de igual origen en el caso de que los mismos provengan de operaciones de fuente extranjera.

La última modificación en igual sentido se produjo al agregar una limitación al cómputo de los quebrantos producto de operaciones con instrumentos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura entendiendo a éstas como aquellas cuyo objeto es reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de las actividades económicas principales.¹²

En todos los casos de quebrantos específicos también se aplica el plazo de 5 años para su utilización, siempre que las rentas obtenidas sean de la misma especie u origen que dio lugar al quebranto.

Por su parte, el Decreto Reglamentario aclara ciertos aspectos relativos a la utilización de quebrantos según el tipo de renta de que se trate, estableciendo el orden de prelación para las personas físicas y sucesiones indivisas, priorizando en

¹² Ley 25.063, título III, art.4 inc.e), 31/12/1998. Resolución General AFIP 3421/2012 (P.B.O. 26/12/2012)

primer lugar la compensación con rentas de segunda categoría y luego sucesivamente con las rentas de primera, tercera y cuarta categoría.

De esta manera, podemos observar una clara predisposición a afectar en primer término a los quebrantos contra las rentas que provienen del capital y del suelo, dejando en un segundo orden a la renta empresarial y del trabajo personal, aún cuando éstas últimas por lo general reflejan una mayor utilización de recursos intensivos y dinamizan la economía, lo cual podría dar lugar a distorsiones.

Es importante señalar que esta forma de afectación se aplica de igual modo para la deducción de gastos generales en el balance impositivo cuando éstos no se vinculan con ninguna categoría de renta, como así también para las deducciones personales previstas en el art. 23 de la LIG.

Otro tipo de quebrantos contemplados en nuestra legislación son: i) quebrantos por pérdidas extraordinarias; ii) quebrantos provenientes de operaciones ilícitas.

i) En el primer caso, la Ley menciona su tratamiento en el inciso c) del art. 82 al permitir la deducción en caso de pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones.

Como ocurre en otros casos, ante situaciones en que la Ley no precisa el alcance de determinada circunstancia fáctica, tal es el caso del término “u otros accidentes o siniestros”, debemos recurrir a la interpretación dada por los Tribunales competentes.

Así encontramos un caso en dónde una Sociedad deduce de su balance impositivo el pago de un rescate producto del secuestro de su Presidente, criterio que el fisco no acepta. Resuelve entonces la Corte Suprema al opinar que cuando la norma expresa “*los bienes que producen ganancias*”, al analizar un proceso productivo o comercial se deben incluir a todos los factores de producción; el elemento material (capital fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros). De esa conjunción fluye la renta y por ende, se debe considerar al factor humano como una parte esencial para lograr ganancias o beneficios. De esta manera, la Corte convalida la deducción del gasto.¹³

ii) En el caso de las pérdidas no deducibles, se trata de lo que la Ley prevé en su art. 88 inc.j) en cuanto a que no serán deducibles los quebrantos netos de operaciones ilícitas.

¹³ CSJN, “Roque Vasalli”, 13/05/1982

Ello guarda razonabilidad puesto que no se puede convalidar la utilización de un quebranto obtenido dentro de un esquema que se encuentra por fuera del marco legal.

III.- Evolución

III. a) Prescripción y caducidad

El fisco entiende que el plazo establecido por el legislador al limitar la posibilidad de computar un quebranto en 5 años, no se debe considerar como de “prescripción” sino como de “caducidad”, al no estar asociado al ejercicio de acciones jurisdiccionales que son la base del instituto de la prescripción.¹⁴

Esta definición que propugna asimilar a la limitación existente para el cómputo de quebrantos a la caducidad no es compartida por parte de la doctrina, que sostiene que, por el contrario, corresponde incluirlo dentro del instituto de la prescripción.

Entre otros autores, suscribe a esta idea Eduardo A. Christensen, quien sostiene que el plazo previsto por la Ley para la compensación de los quebrantos resulta una prescripción liberatoria, debido a que de esa manera el Estado se libera de una obligación contraída con el contribuyente bajo condición suspensiva.¹⁵ Y agrega que, en el caso del quebranto, la prescripción está definida en *“el modo de extinción del derecho nacido en cabeza del contribuyente para determinar y exigir la compensación o traslado del quebranto con ganancia gravada, por el transcurso del tiempo legítimamente establecido”*.

En otro plano, Oklander coincide con definir como caducidad al plazo previsto para la utilización o absorción de quebrantos bajo fundamento de que corresponde utilizar a dicho instituto jurídico atento a que cuyo transcurso produce la pérdida del “derecho” a deducir el quebranto en un determinado ejercicio.

A tal efecto, es sumamente ilustrativa la caracterización jurídica que de cada uno de los institutos precedentes efectúan los autores Luna Requena y Soria Acuña¹⁶ con la finalidad de comprender la adecuación en el uso de los mismos. Incluso observan que la confusión semántica, también se manifiesta en el texto de la ley, cuando en los artículos 77° y 78° (referidos a la reorganización societaria) se menciona a los “quebrantos no prescriptos” al sostener que en realidad se trata de una caducidad, por los fundamentos que detallan a continuación:

- La caducidad implica la extinción de un derecho, mientras que la prescripción conlleva la extinción de la acción para exigir un derecho, que

¹⁴ Dictamen DGI (DAL) 9/1995

¹⁵ Christensen, Eduardo A., “Quebrantos impositivos, prescripción del derecho a su compensación”, Técnica impositiva, Aplicación Tributaria.

¹⁶ Luna Requena, Alvaro; Soria Acuña, Juan. Del límite temporal para la compensación de quebrantos. Impuestos -LIX-B. Página 2260

luego de cumplido el plazo correspondiente se transforma en una obligación natural.

- Mientras que la prescripción es un instituto generalizado que afecta a todo tipo de derechos, la caducidad es particular de ciertos derechos, que nacen con una vida limitado en el tiempo.
- La prescripción es susceptible de ser interrumpida o suspendida por diversos causales contemplados en la ley, cuestión que no ocurre en el caso de la caducidad.
- La ley interesada en liquidar las cuestiones pendientes en un plazo razonable por cuestiones de orden social, establece la prescripción. En cambio la caducidad puede ser fijada por convención entre los particulares, y depende del derecho sujeto a un término prefijado.
- Por último, los plazos de prescripción son generalmente más prolongados que los términos de caducidad que pueden ser más reducidos.

Se destacan otros autores,¹⁷ que si bien sostienen el criterio contrario, entienden que tanto el instituto de la caducidad como el de la prescripción, abrigan como finalidad instar a una acción de su titular, manifestando una voluntad positiva de hacerlos valer. Es por ello que “la ley protege los derechos individuales, pero no tutela la desidia o negligencia, el abandono en la utilización del derecho”.

Sin perjuicio de lo expuesto, tomaremos como definición de prescripción aquella que señala que se trata de la extinción de la exigibilidad de la relación jurídica, no del derecho.

Por su parte, podemos definir a la caducidad como la extinción del derecho no ejercido.

III. b) Plazos temporales y ciclos económicos

El Fisco, a través del Dict. 88/07 (DIATEC) rechazó el planteo del contribuyente de extender el plazo de 5 años en atención a su particular situación económica, desechando así el argumento planteado por el contribuyente basado en la realidad económica y en la causal interruptiva de la prescripción contemplada en el art. 3984 del anterior Código Civil. Criterio ratificado por la Resolución 170/10 del MECON. (B.O. 9/4/10)

En cuanto al plazo temporal para el cómputo de los resultados negativos, Oklander¹⁸ afirma que es necesario considerar los ciclos económicos a fin de conformar un sistema tributario más equitativo y razonable. Por ello afirma que se debe relativizar la significación de las ganancias o pérdidas que exponen los balances anuales porque a la luz de un análisis amplio se debe considerar una

¹⁷ Christensen, Eduardo A. – Quebrantos impositivos. Prescripción del derecho a su compensación. Revista técnica impositiva N° 112 (Febrero 2001). Páginas 33 a 47.

¹⁸ Oklander Juan, “Quebrantos Impositivos, compensación y conversión”, pág.9, Ed. Cangallo.

serie lo suficientemente amplia de períodos como la mejor representación de la verdad en materia de resultado económico.

Por su parte, el maestro Reig¹⁹ señalaba que la compensación de quebrantos debería funcionar en ambos sentidos, no solamente hacia el futuro ya que ello constituye solo una solución parcial al problema de la fluctuación de la renta y lo ficticio –en muchos casos- de su división por períodos anuales y de su exacta imputación a un determinado año fiscal.

En tanto, Vicente O. Díaz opinó al respecto que *“los quebrantos no son un hecho estático sino dinámico en su aplicación, pero de nacimiento cierto al momento de su generación, y olvidar que la marcha de un negocio puede ser escindida para no considerar sus quebrantos pasados, importa tanto como el ataque directo al derecho de propiedad del contribuyente”*.²⁰

Este importante aporte doctrinario del Dr. Díaz no deja dudas en cuanto al derecho del contribuyente de poder utilizar los quebrantos en el entendimiento que no se puede escindir la marcha de un negocio aún a pesar de que ello involucre más de un período fiscal.

Un muy interesante enfoque en similar sentido hace Christensen²¹ al afirmar que no se puede resolver la obligación del Estado por el mero transcurso del tiempo cuando el nacimiento del derecho crediticio del contribuyente está condicionado a un hecho que no depende de su mera voluntad de actuar, sino que depende de un resultado económico. Lo contrario sería –afirma- confiscar al sujeto tributario pasivo.

Sumamos a lo expuesto, la valiosa opinión de nuestro Máximo Tribunal, en el voto en disidencia del fallo “Papelera Pedotti”²², del cual emana la siguiente definición sobre los ciclos económicos y los plazos a considerar para la absorción de quebrantos: *“el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro”* y agrega *“el traslado de quebrantos no ha de entenderse, pues, como una franquicia, precisamente porque la apuntada continuidad del giro económico hace que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende (...) períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso”*.

Vemos así como el Tribunal Supremo –aún tratándose de un voto en disidencia- nos presenta una razonable interpretación que se aleja de un criterio estanco que

¹⁹ Reig, Enrique, “Impuesto a las Ganancias”

²⁰ Díaz, Vicente O. “Definición del instituto jurídico del quebranto impositivo”, Doctrina Tributaria T.XIII, Errepar

²¹ Christensen, Eduardo A. “Quebrantos impositivos, prescripción del derecho a su compensación”.

²² CSJN, “Papelera Pedotti”, 26/04/1971.

no considera la real incidencia de la obtención de un resultado negativo en un ciclo económico que puede abarcar más de un ejercicio fiscal.

Otra importante cuestión que fue resuelta por un fallo de nuestro Máximo Tribunal²³ fue el de una Sociedad –Maleic S.A.- que, a efectos de compensar quebrantos contra ganancias de ejercicios futuros, consideró un lapso mayor a 5 años dado que el ejercicio en que se produjo el quebranto bajo análisis fue un ejercicio irregular²⁴ y recién obtuvo ganancias que posibilitaron computar el quebranto una vez transcurridos 5 años desde que aquel se originó. El fundamento del sujeto era que para computar los plazos se debía considerar el año calendario –de enero a diciembre-. De ese modo, afirmaba que al cierre del ejercicio en que se obtuvo ganancia no había transcurrido el plazo de 5 años que consagra la Ley.

Al analizar la situación, la Corte Suprema, en contrario a la opinión de las instancias anteriores²⁵, sostuvo que como principio rector se debe considerar el plazo de cinco (5) años establecido por la Ley, no obstante hayan existido ejercicios irregulares. Tampoco considera válido tomar en cuenta el término “años fiscales”, por lo que no corresponde considerar el período anual comprendido de enero a diciembre.

Y señala que la LIG no efectúa precisiones respecto de la forma de computar el plazo, motivo por el cual se debe adoptar en forma supletoria lo establecido al respecto en el Código Civil:²⁶ *“los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día en que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente”* En esta tesitura es que la Corte resuelve rechazar la posibilidad de utilizar el quebranto impositivo original por haber transcurrido los 5 años que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias.

De esa manera, la Corte cierra la posibilidad de computar quebrantos de ejercicios irregulares, por reorganizaciones societarias o por cambios de ejercicio, al no permitir la consideración de años o ejercicios fiscales.

En otro orden de ideas, en el Fallo “Maltería Pampa S.A.”²⁷, el Tribunal Cimero adhiere a la posición fiscal en cuanto a no permitir el cómputo de quebrantos provenientes de una Sociedad extranjera en cabeza de un accionista local, aclarando que solo puede considerar esos quebrantos al momento de enajenar las acciones, puesto que solo han de computar los resultados obtenidos por esa

²³ CSJN, “Maleic S.A.”, 14/08/2007

²⁴ El quebranto original se produjo en el ejercicio cerrado el 30/06/1993. Luego se modificó la fecha de cierre de ejercicio al 31/10/1993, que también arrojó quebranto. La Sociedad obtuvo ganancia en el ejercicio cerrado el 31/10/1998.

²⁵ TFN Sala C, “Maleic S.A.”, 19/05/2004; CNACAF Sala V, “Maleic S.A.”

²⁶ Art.25, Código Civil y Comercial vigente al 14/8/2007.

²⁷ CSJN, “Maltería Pampa”, 24/02/2015

Sociedad del exterior cuando ésta distribuya dividendos a favor del accionista y éstos se encuentren puestos a disposición.

Este importante antecedente limita el cómputo de quebrantos provenientes de la Sociedad del exterior por parte de accionistas locales.

III.c) Quebrantos y capacidad contributiva

Un punto que merece reflexión en nuestro análisis es la incidencia del tratamiento de los quebrantos a la luz del principio de capacidad contributiva.

En tal sentido, expresamos que la capacidad contributiva se erige como un principio rector en materia tributaria que, consagrada como la base de todo impuesto, refleja la aptitud de un sujeto de contribuir económicamente al sostenimiento de los gastos del Estado.

La misma – más allá de la subjetividad en su definición, y variando en función del tiempo y el espacio sobre el que se aplique - constituye el fundamento económico para la imposición; el legislador determina el parámetro a través del cual se manifiesta o exterioriza objetivamente la misma (más comúnmente a través de la obtención de rentas, posesión de un patrimonio, o realización de un consumo), quien es el titular o sujeto poseedor de la misma, y en qué medida resulta pasible de “contribuir” o tributar.

Una inadecuada medición de la capacidad contributiva, conduce a exigir un tributo falto de razonabilidad.

En este camino es que nos interesa profundizar sobre la distinción entre “ciclo económico” y “período fiscal” y asociarlo con la capacidad contributiva.

Al recurrir a la definición del término “ciclo” en el diccionario de la real academia española²⁸, encontramos entre todos los significados, algunos que nos interesa transcribir a efectos de nuestro análisis:

- Período de tiempo que, acabado, se vuelve a contar de nuevo.
- Serie de fases por las que pasa un fenómeno periódico.
- Período de tiempo que incluye una serie de fenómenos característicos.

De su definición, podemos observar que se desprende tanto la idea de “repetición, regularidad, periodicidad” en el tiempo, como la transición por distintas fases o circunstancias que caracterizan a un fenómeno en particular. Esta es justamente, la cuestión a resaltar respecto de las distintas fases del ciclo económico.

²⁸ <http://www.rae.es/>

La exteriorización de capacidad contributiva que alcanza el impuesto a la renta en general, se caracteriza por producirse a lo largo de un período de tiempo; es decir, se lo asocia con un flujo que se va (o puede ir) generando a medida que transcurre un plazo, a diferencia de lo que ocurre con otros tributos que capturan capacidad contributiva en base a una situación estática a determinada fecha, tal el caso de los impuestos sobre el patrimonio.

Es por esta particularidad, que la división en períodos fiscales, a los fines de la administración del tributo, resulta aceptable como mecánica de liquidación, en tanto permita una compensación entre períodos, libre de restricciones temporales.

Coincidimos en las opiniones doctrinarias²⁹, manifestadas en el sentido de que “la capacidad contributiva ha de ser apreciada íntegramente, sin la limitación que establece la división en períodos fiscales”. Lo contrario, implica ir en contra de los lineamientos y antecedentes previstos a nivel nacional e internacional, y conducen – en definitiva - a un aumento de la tasa de tributación efectiva.³⁰

Muy ilustrativo a este respecto, resultan el análisis referente a la caracterización del ciclo económico “de los negocios y las actividades económicas en general en cuanto al período temporal en que fructifican o se completan, y permiten tener cabal medida de su resultado”³¹. Esta situación se manifiesta en forma más aguda, en los casos de industrias o sectores con desarrollo que exceden el período anual, y sobre todo respecto de aquellas que involucran grandes inversiones de capital.

Finalmente, nos parece oportuno señalar algunas cuestiones relacionadas no resueltas que vulneran el derecho constitucional de propiedad:

- Despojo constituido por la negación de utilización del quebranto por el mero paso del tiempo.
- Necesidad de actualización o indexación de los quebrantos. (crítica a los fallos de ajuste por inflación de balances con quebrantos). Nuestro país que se ha caracterizado por la repetición de ciclos inflacionarios, ya

²⁹ Daniel G. Pérez. Aspectos controvertidos para una reforma nueva reforma tributaria. 14° simposio sobre legislación tributaria (2012). Informe de relatoría, página 233.

³⁰ Tales recomendaciones surgieron en base a lo plasmado en la edición original del libro “Bases y lineamientos generales para una Futura Reforma Tributaria, y en particular, como resultado del análisis de proyectos de reforma de la ley del tributo (denominados por aquel entonces como plan antievasión III), que suponían incorporar una limitación aún más restrictiva al modo de compensación de quebrantos previsto en el artículo 19° del texto legal, que consistía en que: “...Cuando en un año se sufriera una pérdida, esta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en el año fiscal en que se experimentaron dichas pérdidas o en los cinco años fiscales inmediatos siguientes, hasta el límite del treinta por ciento (30%) de dichas ganancias por año fiscal...”

³¹ Oklander, Juan. Quebrantos Impositivos. Editorial Cangallo 1° Ed. (1992). Páginas 6-7

había generado la manifestación unánime de la doctrina, al considerarlo como un flagelo que deteriora la estructura del tributo.³²

IV.- Legislación comparada

Un elemento que nos parece fundamental en el desarrollo de nuestro análisis es conocer el tratamiento dado en la legislación de determinados países a fin de saber si existen restricciones o plazos determinados para compensar o absorber quebrantos. Para ello, tomamos algunos ejemplos que, a nuestro juicio, resultan representativos.

| País | Plazo de utilización de quebrantos |
|----------------|---|
| Gran Bretaña | Sin plazo |
| Alemania | |
| Francia | |
| Chile | |
| Brasil | Sin plazo, con tope del 30% del resultado impositivo. |
| Estados Unidos | 20 años |
| España | Sin plazo, con tope del 70% del resultado impositivo. |
| Perú | 4 años o sin plazo con tope del 50% del resultado impositivo. |
| México | 10 años |
| Canadá | 10 años |

Es interesante observar que en todos estos casos existe una mayor flexibilidad en el plazo existente para la compensación de los quebrantos, llegando incluso en varios casos a no existir limitación alguna.

Haremos también una breve mención de cómo fue evolucionando la legislación en estos países hasta llegar a la situación actual, en donde cuentan con plazos de utilización razonables e incluso en algunos casos se prescinde de ellos.

México: La extensión del plazo de utilización de quebrantos ocurrió en el año 1996, como consecuencia de la crisis económica conocida como “efecto tequila”. Dicha extensión fue motivada en la necesidad de apoyar a los diferentes sectores económicos para salir de la crisis y como un factor para reactivar la economía.

³² Peña, Juan Carlos. Evolución en la historia del impuesto a la renta. Visión renovada de la imposición directa. CPCECABA (Abril 2001). Página 15.

Canadá: En el año 2005 extendió el plazo para utilizar quebrantos a 10 años. Hasta ese año el límite era de 7 años.

España: El plazo temporal se fue extendiendo en forma paulatina, pasando de 5 a 7 años en la década del 90', luego de 7 a 10 años, más adelante en 15 años, para llegar a la situación actual; sin límite temporal aunque con restricción según % de renta neta. Como puede apreciarse, la tendencia en aras de flexibilizar es firme y tiene que ver con la necesidad del Estado Español de fortalecer su economía, como así también para equiparar en forma gradual al tratamiento dado por otros países miembros de la Unión Europea.

Brasil: No existe limitación en cuanto a plazos de utilización pero establece una restricción según % de renta neta.

Perú: En este país se aplica un sistema mixto en el que se puede optar por trasladar quebrantos con un límite de 4 años, o bien sin límite alguno pero con una restricción que consiste en un tope del 50% del resultado impositivo obtenido.

Estados Unidos: El plazo actual de utilización es de 20 años, con la opción de aplicar quebrantos a ejercicios pasados –carry back- por un plazo de hasta 2 años hacia el pasado. De esta manera, se habilita la posibilidad de solicitar reembolso por el impuesto abonado en los ejercicios anteriores.

Un esquema similar aplica Australia desde los ejercicios fiscales 2012-2013.

Gran Bretaña, Alemania y Francia: en estos países, miembros de la Unión Europea³³, se consagró la posibilidad de utilizar los quebrantos sin limitación temporal alguna, lo cual permite verificar la real incidencia del impuesto a la renta (ganancia) en un ciclo económico.

Chile: en ese país existe un régimen totalmente flexible en cuanto a la utilización de los quebrantos al no establecer limitación alguna ni para su traslación hacia el futuro ni para su reconocimiento hacia el pasado, además de permitir la aplicación del ajuste por inflación sobre los quebrantos en aquellos casos que resulten factibles.

El análisis realizado nos permite conocer lo que determinan las legislaciones extranjeras y resulta sumamente útil para detectar la existencia de posibles distorsiones que pudieran perjudicar a una economía con relación a otra y, a su vez, permite avanzar hacia el objetivo de lograr una correcta armonización fiscal entre determinados países o zonas económicas.

³³ En el caso de Gran Bretaña quizás varíe en el futuro dado el resultado del referéndum al que se convocó para resolver “permanecer” o “salir” de la Unión Europea, en el que triunfó la decisión de “salir” (brexit)

V.- Propuestas

Es interesante señalar el aporte que al respecto se ha hecho en el libro “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria”³⁴, en dónde se propone ampliar el plazo de cómputo de los quebrantos en hasta 10 años, en lugar de los 5 años que actualmente prevé la legislación.

Por su parte, se sugiere posibilitar la utilización de quebrantos de fuente extranjera contra rentas de fuente argentina, cuestión que al día de hoy se encuentra vedada por la LIG.

En un mediano plazo, se plantea la opción por parte de contribuyente de elegir entre un sistema de utilización de 5 años -similar al actual- o un sistema sin límite de tiempo para su cómputo pero con un tope del 30/50% de la ganancia gravada de cada período fiscal. Este mismo esquema debería funcionar, sugieren, de igual manera pero sin tope alguno para los sujetos denominados PyMEs.

Otra propuesta viable sería establecer un mecanismo automático de extensión del plazo para el cómputo de quebrantos cuando exista una combinación de variables macroeconómicas que definan un contexto de crisis, con derivación directa en los resultados de las empresas y las personas.

Y sería importante plantear una segmentación de acuerdo al tamaño y magnitud del sujeto (PyMES y no PyMES) o a la realidad sectorial de cada sujeto por factores estacionales, climáticos, económicos para evaluar la posibilidad de flexibilizar el plazo de utilización de quebrantos mediante la presentación de un simple trámite.

Estas propuestas deberán ser analizadas y consensuadas en el marco de la razonabilidad y el respeto al principio de igualdad ante la Ley.

VI. – Conclusiones y recomendaciones.

Nos parece sumamente valioso brindar un aporte en cuanto al tratamiento de los quebrantos y nos motiva aún más analizar de manera objetiva esta temática en el marco de la coyuntura actual, en dónde nos encontramos con un contexto de cambios y oportunidades, en un panorama en el cual se conjuga una intensa y permanente presión fiscal que genera un condicionante a la hora de realizar inversiones productivas a mediano y a largo plazo –sin considerar cierta ausencia de reglas claras y estabilidad - por afectar directamente a la competitividad de la economía en su conjunto. Vemos así que la Argentina ostenta hoy en día una presión tributaria³⁵ de un 36,6%, superando largamente a otros países de la región LATAM, siendo a su vez el más alto de la región.

³⁴ EDICON 2da edición ampliada y actualizada - 2015

³⁵ | Eco, “La presión tributaria condiciona la competitividad de la economía”, pág.6, 10/07/2016

A este dato le podemos agregar el hecho de que el gobierno está impulsando una amplia reforma tributaria, iniciativa que se ve plasmada en la Ley N° 27.260 sancionada por el Congreso de la Nación, que incluye -además de un Programa de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, un Régimen de sinceramiento fiscal, un Régimen excepcional de regularización de deudas impositivas y previsionales- en su Título IV, la creación de una Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria cuyo objetivo será analizar y evaluar propuestas tendientes a:

- i) Fortalecer la equidad de la presión tributaria
- ii) Profundizar su progresividad
- iii) Simplificar su estructura y administración
- iv) Fortalecer la complementariedad y coordinación federal
- v) Implementar las reformas de manera gradual
- vi) Dotar a los contribuyentes de un mayor grado de previsibilidad

Se suma a esto información periodística³⁶ que da cuenta que el Poder Ejecutivo avanza con el compromiso de evaluar distintos proyectos para modificar el sistema tributario, con eje en la armonización y con el objetivo de lograr un equilibrio presupuestario en el corto plazo. En este sentido, el Ministerio de Hacienda y Finanzas creó la Comisión de Análisis para la Reforma Tributaria, encabezada por el Ministro y demás funcionarios del área.

Si a esto le agregamos un volátil contexto económico mundial en el cual los flujos monetarios se mueven con rapidez y la inversión productiva a mediano y largo plazo se vuelca a aquellos países en los cuales se combinen programas económicos sustentables, una razonable presión fiscal, estabilidad jurídica y buen clima de negocios –entre otros indicadores- es que estamos ante una inmejorable oportunidad de redefinir cuestiones que permitan una mejor inserción global en cuanto a esquema tributario.

Y no podemos soslayar las circunstancias económicas actuales del país, que –según muestran varios indicadores- lo sitúa en un contexto de recesión o de bajo crecimiento, y con impacto puntual en determinados sectores de la economía, que seguramente dará lugar a una mayor cantidad de balances con resultados negativos.

Ahí es dónde nos parece oportuno incluir en consideración el tratamiento de los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, y en virtud de lo señalado en los anteriores puntos de nuestro trabajo es que proponemos:

- a) Modificar el plazo de absorción o compensación de los quebrantos, ampliándolo, en principio a 10 años a fin de estar a tono con legislaciones similares en países desarrollados o en desarrollo, manteniendo la posibilidad de ampliar dicho plazo e incluso eliminarlo dado que tal cual

³⁶ | Eco, “Analizan avanzar con una reforma impositiva”, pág.7, 10/7/2016

vimos se deben considerar ciclos económicos y no acotar la utilización de un derecho a un plazo determinado.

- b) Favorecer al sector de la economía llamado PyME con una mayor flexibilidad para el cómputo y/o absorción de los quebrantos, brindando la posibilidad de obtener una exclusión temporal del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y suspender el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta durante el lapso en el que el resultado comercial arroje quebranto y hasta en 2 ejercicios futuros, o hasta su derogación prevista para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2019.³⁷
- c) Permitir la utilización de quebrantos en procesos de reorganización de sociedades³⁸ aún cuando éstos se encontraren prescriptos.
- d) Liberar de restricciones el cómputo de quebrantos de fuente extranjera con rentas de fuente argentina. Lo mismo para la utilización de quebrantos de fuente argentina con rentas de fuente extranjera, previendo mecanismos de control y/o fiscalización específicos según lo requiera el caso.
- e) Reducir la incidencia por acumulación de créditos por quebrantos, al permitir su compensación contra otros tributos y eventualmente analizar la posibilidad de transferir quebrantos no solo en el marco de reorganizaciones empresarias, sino en un marco general.
- f) Analizar la posibilidad de implementar, en el mediano y largo plazo, la utilización de quebrantos hacia atrás –carry back-, a tono con las prácticas más generalizadas observadas en los sistemas fiscales de la legislación comparada.

Sostenemos la aplicación de estos puntos en base a que el contexto mundial exige una mayor flexibilidad en materia tributaria –que no implica tributar menos, sino en su justa medida- y castiga la existencia de limitaciones que puedan influir en la expectativa de inversiones a largo plazo. En paralelo creemos que hoy en día, los organismos fiscales cuentan con herramientas informáticas, tecnología de punta y recursos humanos altamente calificados para realizar los controles necesarios a fin de evitar fraudes o ardidés tendientes a perjudicar a las arcas fiscales o un aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

³⁷ Ley 27.260, Título V, Art.76

³⁸ LIG, art.77 y 78