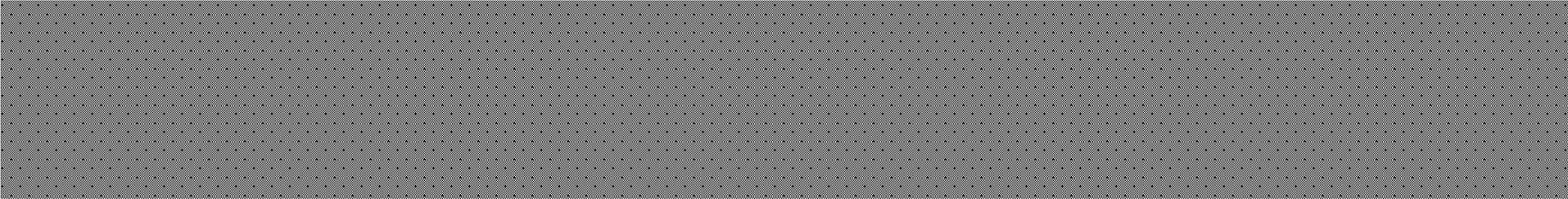


20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

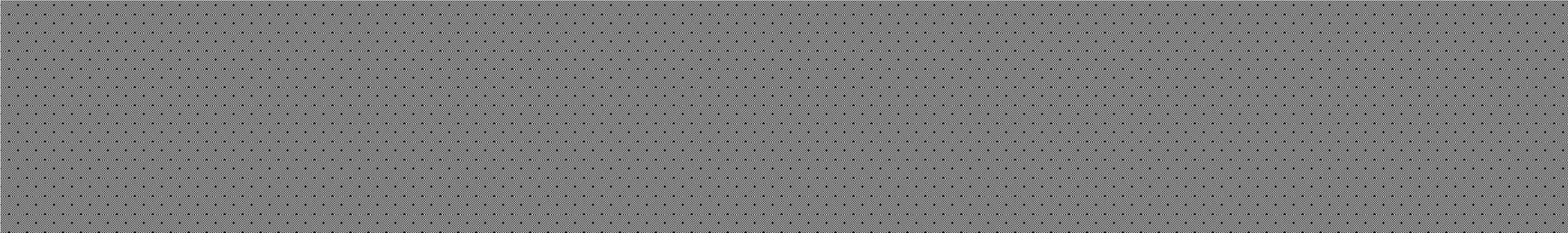
Ajuste impositivo por inflación ¿Qué hay que saber?

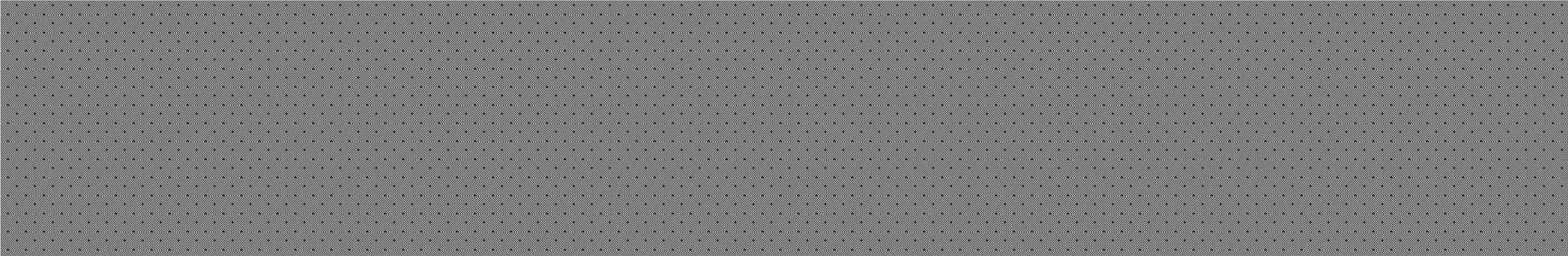
**C.P.C.E.C.A.B.A., 19 de octubre de 2018
Dr. Eduardo Vázquez**

- 
- Actualización de los valores de origen de bienes no monetarios, para establecer su costo computable en caso de venta o bien su cuota de amortización
 - Ajuste por inflación para determinar la ganancia o pérdida por exposición a la inflación de los activos y pasivos monetarios y de otros activos y pasivos asimilados a ellos por la ley
 - Los criterios de valuación de activos y pasivos no son mecanismos de ajuste por inflación propiamente dichos sino previsiones que adopta la ley con independencia del contexto inflacionario (valuación de títulos públicos a su cotización de cierre, bienes de cambio a valor de última compra, revaluación anual de activos y pasivos en moneda extranjera)

- Las sociedades de capital comprendidas en el art. 69 (SA, SAU, SAS, SCA, SRL, SCS, asociaciones civiles, fundaciones cooperativas y entidades civiles y mutualistas (gravadas), sociedades de economía mixta, sociedades con participación estatal mayoritaria con ganancias alcanzadas, fideicomisos constituidos en el país bajo el CCyCo salvo fiduciante=beneficiario (excepción no aplicable a financieros y beneficiarios del exterior), FCI L.24.083, las sociedades del 49 b) y los fideicomisos que opten por tributar como sociedad de capital
- Cualquier clase de sociedades o empresas unipersonales ubicadas en el país
- Los fideicomisos del país fiduciante=beneficiario (excepto FF o beneficiario del exterior)
- Quienes desarrollen actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, cuyas rentas no encuadren en la cuarta categoría.

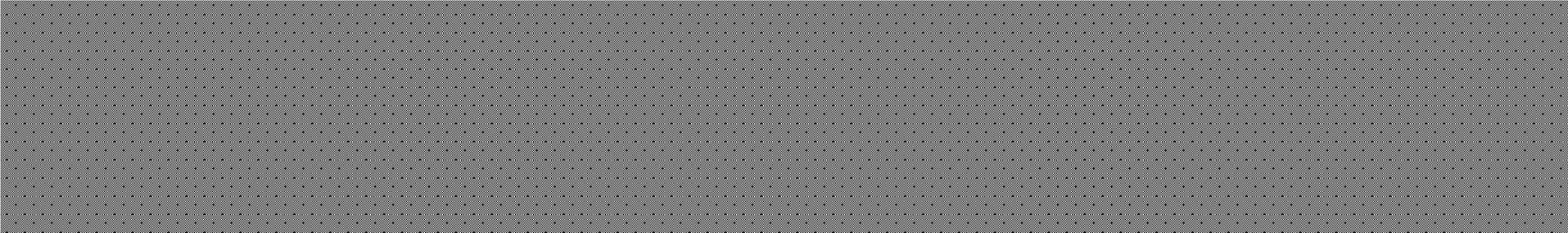
Se trata de sujetos de la tercera categoría (no entran los loteos con fines de urbanización, edificación y enajenación bajo propiedad horizontal del CCyCo y el desarrollo y enajenación de conjuntos inmobiliarios prevista en el CCyCo)

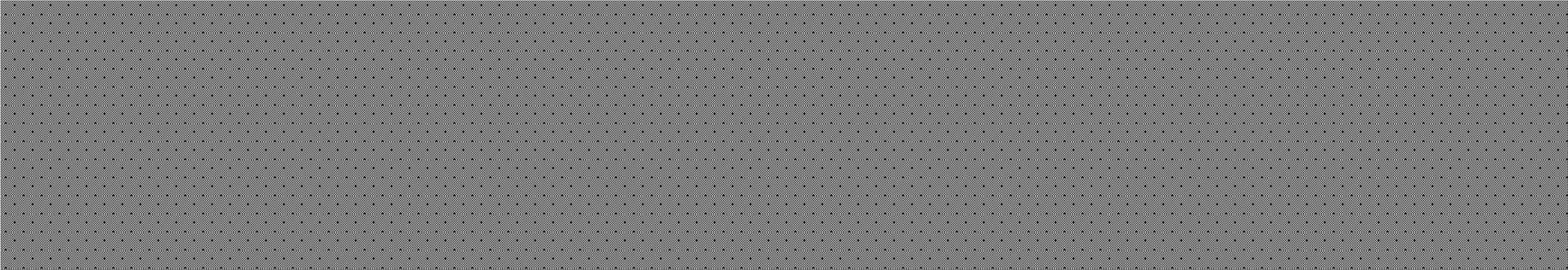
- 
- Una medición estática de la situación neta de los activos y pasivos “monetarios” al inicio del ejercicio
 - Una medición dinámica que considera las variaciones sufridas durante el ejercicio de los mismos (la compra de un bien de uso disminuye la cuantía de la situación neta, un aporte de capital la aumenta, etc.)

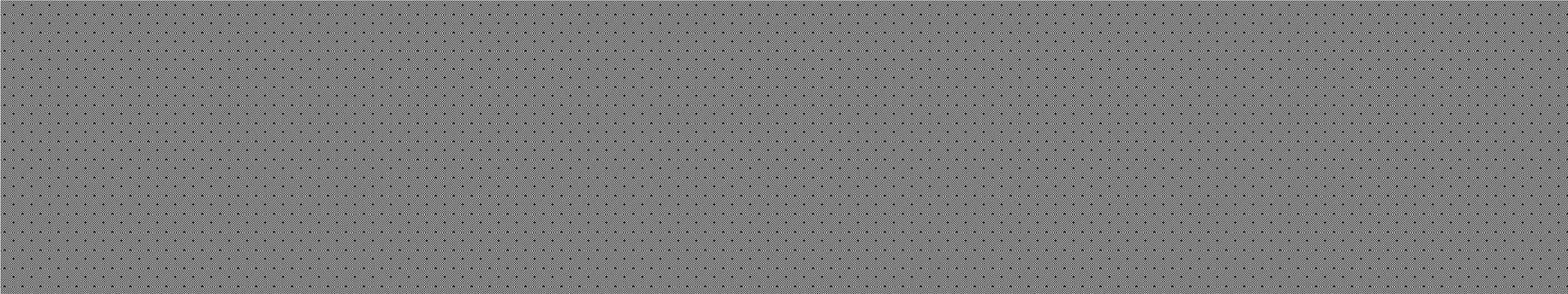


Art. 69 DR LIG- Los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

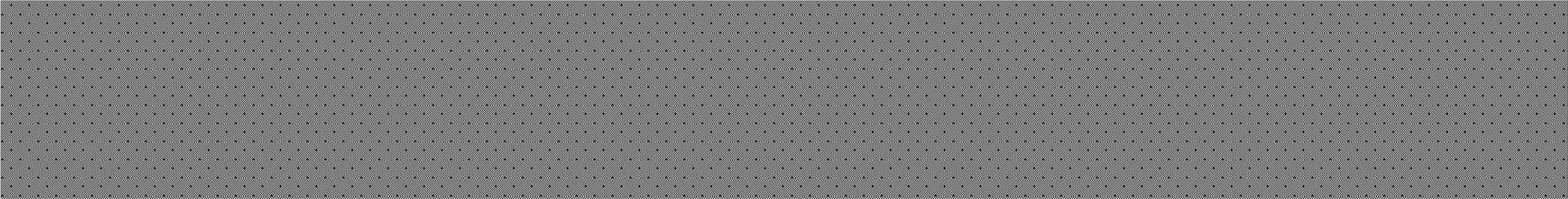
- al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo;
- al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del **Título VI** de la ley;
- cuando se trate de responsables que no lleven contabilidad los mismos deberán informar la participación que le corresponda a cada uno en el resultado impositivo discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo

- 
- Depósitos, créditos, existencia y deudas en moneda extranjera: último valor de cotización (BNA TC o TV según corresponda a la fecha de cierre del ejercicio incluyendo los intereses devengados)
 - Depósitos, créditos y deudas en moneda nacional: por su valor a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo los intereses y actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente)
 - Títulos públicos, bonos y demás valores –excluidas las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de FCI, certificados de FF y cualquier otro derecho sobre fideicomiso, que coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización al cierre del ejercicio (...)

- 
- No les resultarán aplicables las exenciones del art. 20 h) k) y v)
 - Intereses por depósitos efectuados en cajas de ahorro y cuentas especiales de ahorro (antes de la ley 27.430 también plazo fijo)
 - Derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos por entidades oficiales, cuando lo disponga una ley especial o lo disponga el PEN (derogado por art. 80 Ley 27.430)
 - Actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza, incluyendo las diferencias de cambio
-
- Deberán imputar como ganancia o pérdida el valor de las actualizaciones y de las diferencias de cambio

- 
- Las exenciones totales o parciales establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales respecto de títulos, letras, bonos, y demás títulos valores emitidos por el Estado Nacional, las Provincias o Municipalidades o CABA, no tendrán efecto en este impuesto para los contribuyentes comprendidos en la tercera categoría

- Medir los efectos de la inflación producida durante el ejercicio sobre los activos y pasivos monetarios al inicio
 - En el caso de los activos, con el objeto de neutralizar la pérdida originada como consecuencia de mantener valores nominales que pierden poder adquisitivo
 - En el caso de los pasivos, para neutralizar la ganancia consistente en necesitar un menor poder adquisitivo para cancelar los mismos
 - Si bien los activos y pasivos monetarios expresados en moneda extranjera no generan estas pérdidas y ganancias, se los considera activos monetarios y se los protege, dado por otra parte se gravan las diferencias de cambio y actualizaciones activas.
 - Una situación similar ocurre con los bienes de cambio que se considera activos monetarios y se los protege dado que por otra parte la ley impone valuarlos por valores de cercanos a los de mercado (valores de última compra)

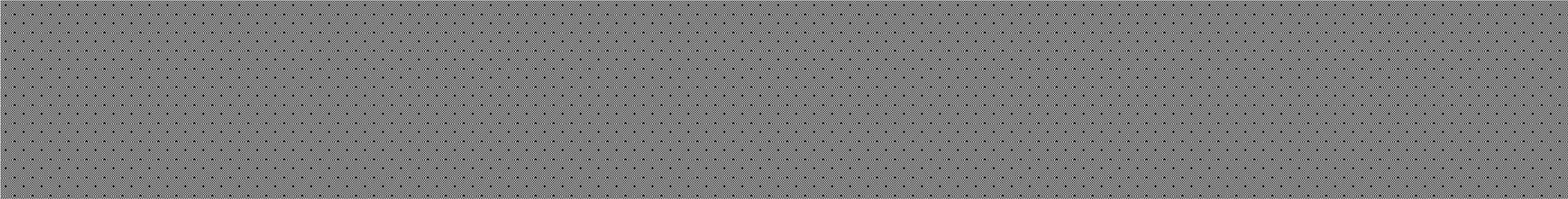
- 
- Medir los efectos de la inflación sobre las variaciones ocurridas durante el ejercicio
 - Para ello se determinan ajustes “positivos” (implican más ganancia gravada, por ejemplo retiros, dividendos, reducciones de capital, honorarios a directores, adquisiciones de bienes)
 - Y ajustes “negativos” (implican menos ganancia gravada, por ejemplo aportes, aumentos de capital)
 - Mediante la aplicación del coeficiente determinado en función de la variación de los índices entre la fecha que se produce cada modificación computable y la fecha de cierre del ejercicio

- Año 1978: (Ley 21.894) a partir del balance histórico, preveía un mecanismo de ajuste “estático” del patrimonio al inicio del ejercicio y su proyección a moneda de cierre, sin distinguir variaciones de activos y pasivos protegidos y no protegidos. Asimismo el mecanismo carecía de normas de valuación que aseguraran la reexpresión de todos los rubros a moneda de cierre.
- Año 1985: (Ley 23.260) la ley mantuvo el balance histórico como punto de partida para la determinación del impuesto y también el ajuste estático, si bien introdujo un ajuste “dinámico” referido a las variaciones operadas durante el ejercicio.
- Año 1991: (Ley 23.928) Ley de Convertibilidad, deroga a partir del 1 de abril de 1991 toda norma legal o reglamentaria que establezca indexación y/o actualización monetaria

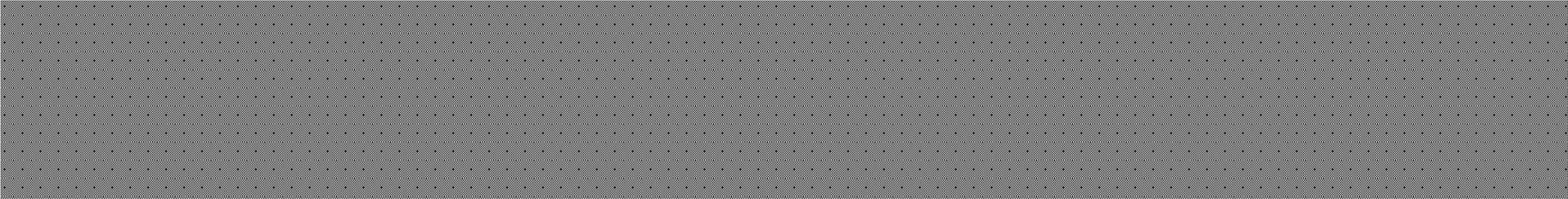
- Año 1992: (Ley 24.073): la ley no derogó el mecanismo de ajuste pero impuso el índice "1" (no obstante se mantienen vigentes las normas complementarias de valuación de bienes de cambio, tratamiento de colocaciones financieras, de la diferencias de cambio, etc.)
 - ARTICULO 39. — "A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 (...) y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DGI para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive (...)"
- Año 1995: (Decreto 316/95) dispuso que los organismos oficiales de control (IJG, CNV, SSN) debían requerir estados contables no ajustados por inflación

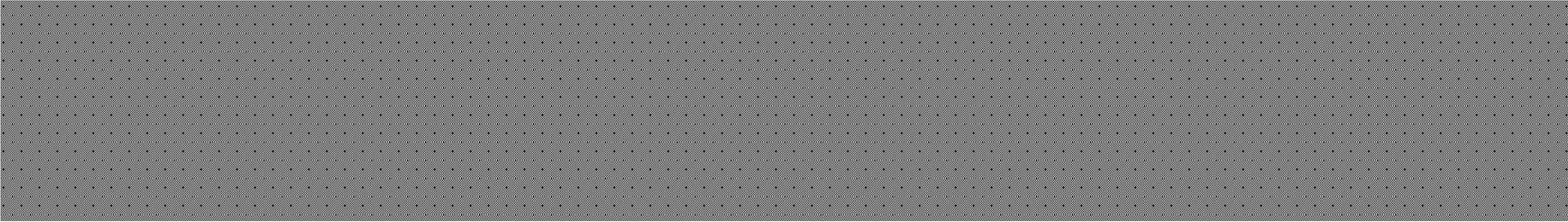
- Año 1997: (reordenamiento de la LIG mediante el Decreto PEN 649/97, para adecuarla a la L. 24.073) incorporó como último párrafo del artículo 89 de la LIG la no aplicación de mecanismos de ajuste por inflación alcanzando no solo al Título VI sino además:
 - Quebrantos
 - Ganancias no imponibles, cargas de familia
 - Tramos de la escala del art. 90
 - Valuación de última compra mayor a dos meses
 - Costo computable de bienes amortizables
 - Costo computable de bienes inmuebles que no tengan carácter de bien de cambio
 - Costo computables bienes intangibles
 - Límites para deducciones admitidas
 - Amortizaciones de bienes muebles e inmuebles

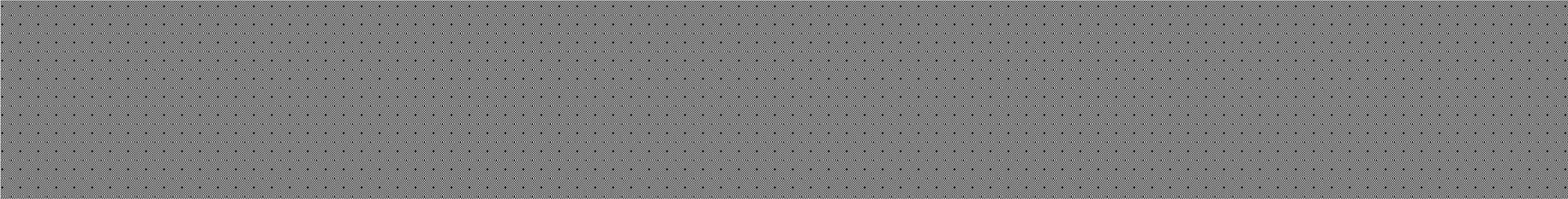
- Año 2002: (Ley 25.561) Art.4 "Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación (...)"
 - Decreto 214/02 las obligaciones de cualquier naturaleza posteriores a la Ley 25.561 no podrán contener cláusulas de ajuste
- Año 2002: El Decreto (PEN) 1269/02 derogó el Decreto (PEN) 316/95 y dispuso que los organismos oficiales de control (IJG, CNV, SSN) debían requerir estados contables ajustados por inflación, dado que la prohibición de indexar o actualizar contenida en la Ley de Convertibilidad (Ley 23.928) no comprende a los EE.CC., resultando aplicable el art. 62 de la Ley de Sociedades Comerciales (EE.CC en moneda constante).
- No obstante ello no se adoptó ninguna medida para restablecer la efectiva vigencia del ajuste por inflación impositivo, mediante la derogación del art. 39 de la Ley 24.073 o a través de otra medida.

- 
- Año 2002: La AFIP mediante Nota Externa 10/2002 prevé que la preparación de las declaraciones juradas determinativas del IG deben partir de los balances contables adecuándolas a sus valores históricos, y confirma la inaplicabilidad del Título VI de la LIG (basándose en una opinión del PTN del 04-10-2002)
 - Año 2003: Mediante el DNU (PEN) 664/03 se deroga la liberación que contenían los EE.CC. respecto de poder emitirse en moneda constante, debiendo volver a ser expresados en moneda histórica.

La actualización se mantiene prohibida, a pesar del CER (índice elaborado por el BCRA tomando el IPC (CER 2003-01-02: 1.4058 2018-09-20: 10.4754 Var: 645.16%

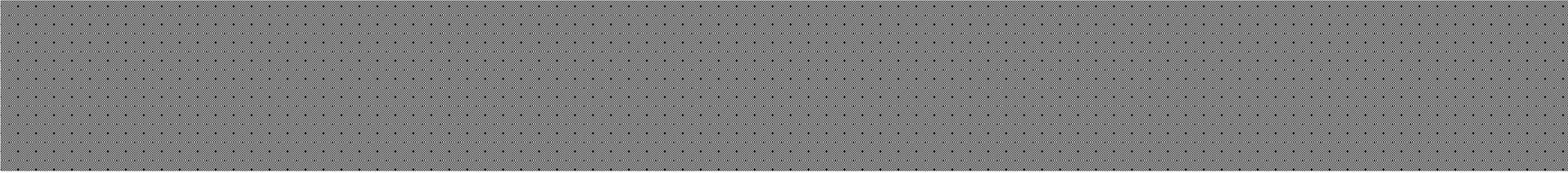
- 
- Año 2017: Se promulga la Ley 27.346 que dispone la actualización anual de las deducciones del art. 23 y de la escala progresiva del art. 90
 - “...se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2018, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE)...”
 - El título VI de la LIG se mantiene inactivo

- 
- El ajuste por inflación impositivo (Título VI LIG) se encuentra suspendido desde el 01-04-1992
 - Bienes adquiridos hasta el 30-12-2017: su costo no puede actualizarse, salvo mediante el acogimiento al régimen de revalúo impositivo de carácter optativo (Ley 27.430)
 - Bienes adquiridos en ejercicios fiscales iniciados a partir del 01-01-2018: su costo puede actualizarse mediante el índice de precios internos al por mayor (IPIM)
 - Inconveniente: los bienes incorporados por empresas con cierre distinto al 31/12 en el periodo 31-12-2017 al cierre del primer ejercicio posterior a dicha fecha

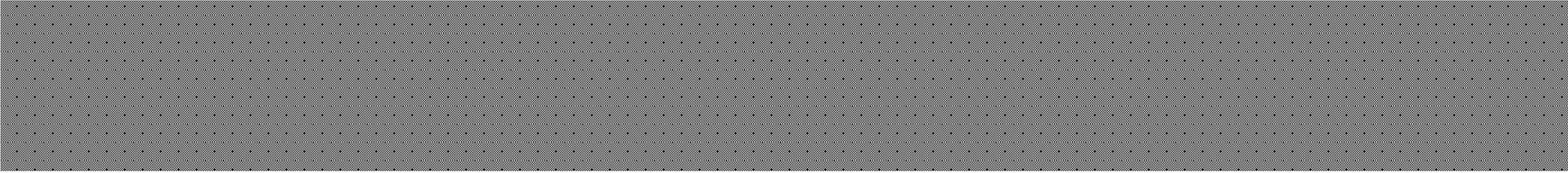
- 
- El IG contiene normas de valuación de bienes que han sido concebidas para que se apliquen simultáneamente con el ajuste por inflación.
 - Las mismas “acercan” la valuación de determinados bienes a los valores corrientes o de últimas compras.
 - Si bien estos mayores valores implican una ganancia o una pérdida tal efecto se neutraliza si simultáneamente se aplica la corrección por inflación sobre los bienes valuados.
 - La inadecuada medición del resultado se completa con la falta de actualización de los valores de los bienes de uso y su efecto en las amortizaciones deducibles.

“Candy S.A. c. AFIP y otro s/acción de amparo” 03/07/2009

La Corte resolvió que “...si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades - también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes que excederían los límites razonables de imposición (...)”.

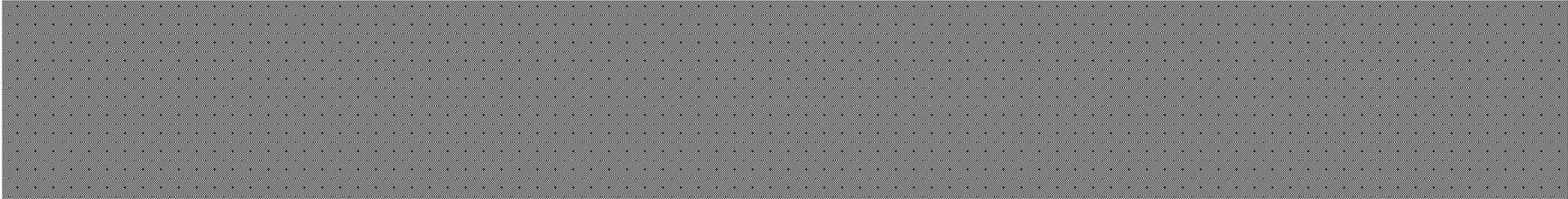
- 
- . "Estancias Argentinas el Hornero S.A. c/E.N. AFIP-DGI s/proceso de conocimiento" CSJN 02/10/2012
 - . "BBVA Consolidar Seguro SA c/EN AFIP s/repetición CSJN 28/05/2013
 - . "Alubia S.A. c. AFIP-DGI s/repetición" CSJN 04/11/2014
 - . "M.Royo SACIIFyF c. EN AFIP s/repetición CSJN 05/07/2016
 - . "Fava Hnos. c. AFIP-DGI s/inconstitucionalidad" CSJN 04/08/2016
 - . "Gaetano de Maio S.A. c. PEN (Min.Econ y otro) s/acción declarativa de inconstitucionalidad" CSJN 10/07/2018

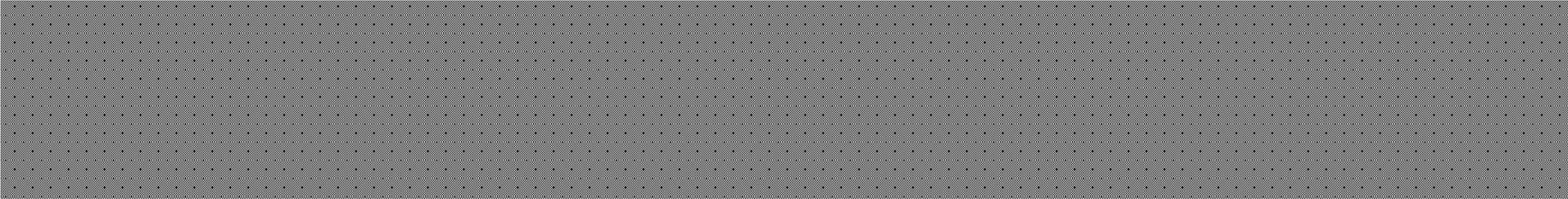
.Según Infobae (20.08.2018) son 97 los fallos de la CSJN favorables



Se reconoce la legalidad de la prohibición del ajuste

- El mero cotejo entre la liquidación ajustada e histórica no alcanza para la afectación del derecho de propiedad
- Para que exista confiscatoriedad debe producirse una absorción de una sustancial de riqueza o patrimonio
- El porcentaje no es fijo (anterior de la CSJN otros tributos 33%)
- Resulta clave la actividad probatoria del contribuyente
- La desproporción debe ser de gran magnitud (del 35% al 62% Candy)
- El periodo fiscal es particular (2002= mayoristas 117% minoristas 40,9%)
- El derecho de propiedad se lesiona ante el pago
- El quebranto mayor al determinado aplicando ajuste no procede
- El mayor quebranto mediante ajuste no es trasladable



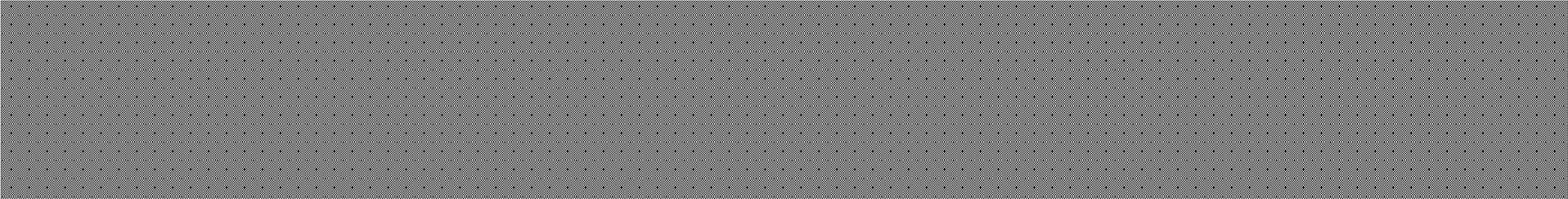


- Ley 27.430 (2018)

- Proyectos de ley (2018)

- Año 2018: (Ley 27.430) Art. 89 Las actualizaciones previstas en la LIG se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073. **Sin perjuicio de ello las actualizaciones previstas en los artículos:**
 - 58 a 62 (costo computable bienes muebles amortizables, inmuebles que no tengan carácter de bien de cambio, intangibles, acciones, participaciones, cuotas FCI) , 67 (venta y reemplazo), 75 (minas, canteras, bosques), 83 y 84 (inmuebles) y 4° y 5° agregados a continuación del artículo 90 (títulos públicos, ON, cuotas FCI, acciones que no coticen, inmuebles)
- 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 Administración Federal de Ingresos Públicos.**"
- Año 2018: (Disp AFIP 218/18) asigna a las Direcciones de Análisis de Fiscalización Especializada y de Estudios la publicación de coeficientes en el sitio web
- Año 2018: (RG AFIP 4257/18) publica los primeros coeficientes y remite al sitio web

- Año 2018: (Ley 27.430) El ajuste por inflación impositivo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).
- Ello tendrá vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación acumulada de ese índice de precios, 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, el porcentaje indicado en el párrafo anterior.

- 
- Año 2018: (Ley 27.430) Régimen de revalúo impositivo
 - optativo
 - mediante el pago de un tributo
 - debe ejercerse por categoría o rubro
 - podrá aplicarse para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2017.
 - Los sujetos que ejerzan esta opción renuncian a promover cualquier proceso judicial o administrativo por el cual se reclame el ajuste por inflación impositivo.

- El procedimiento previsto respecto del primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018, resultará de aplicación en la medida que la variación del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un 55% y un 30% para el primer año y 15% para el segundo año de aplicación.
- Se agrega que "el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos deberá imputarse un 1/3 en ese período fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los 2 períodos fiscales inmediatos siguientes."
- Se deroga el Decreto 1269, si bien se incorpora como último párrafo del artículo 10 de la Ley 23.298 que los EE.CC. se rigen por el art. 62 de la Ley General de Sociedades.